Ovaj je tekst namijenjen isključivo dokumentiranju i nema pravni učinak. Institucije Unije nisu odgovorne za njegov sadržaj. Vjerodostojne inačice relevantnih akata, uključujući njihove preambule, one su koje su objavljene u Službenom listu Europske unije i dostupne u EUR-Lexu. Tim službenim tekstovima može se izravno pristupiti putem poveznica sadržanih u ovom dokumentu.

►B

UREDBA KOMISIJE (EZ) br. 1126/2008

od 3. studenoga 2008.

o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća

(Tekst značajan za EGP)

(SL L 320, 29.11.2008., str. 1.)

Koju je izmijenila:

		Službeni list		
		br.	stranica	datum
►M1	Uredba Komisije (EZ) br. 1260/2008 od 10. prosinca 2008.	L 338	10	17.12.2008.
►M2	Uredba Komisije (EZ) br. 1261/2008 od 16. prosinca 2008.	L 338	17	17.12.2008.
►M3	Uredba Komisije (EZ) br. 1262/2008 od 16. prosinca 2008.	L 338	21	17.12.2008.
►M4	Uredba Komisije (EZ) br. 1263/2008 od 16. prosinca 2008.	L 338	25	17.12.2008.
►M5	Uredba Komisije (EZ) br. 1274/2008 od 17. prosinca 2008.	L 339	3	18.12.2008.
►M6	Uredba Komisije (EZ) br. 53/2009 od 21. siječnja 2009.	L 17	23	22.1.2009.
►M7	Uredba Komisije (EZ) br. 69/2009 od 23. siječnja 2009.	L 21	10	24.1.2009.
►M8	Uredba Komisije (EZ) br. 70/2009 od 23. siječnja 2009.	L 21	16	24.1.2009.
►M9	Uredba Komisije (EZ) br. 254/2009 od 25. ožujka 2009.	L 80	5	26.3.2009.
►M10	Uredba Komisije (EZ) br. 460/2009 od 4. lipnja 2009.	L 139	6	5.6.2009.
►M11	Uredba Komisije (EZ) br. 494/2009 3. lipnja 2009.	L 149	6	12.6.2009.
►M12	Uredba Komisije (EZ) br. 495/2009 od 3. lipnja 2009.	L 149	22	12.6.2009.
►M13	Uredba Komisije (EZ) br. 636/2009 od 22. srpnja 2009.	L 191	5	23.7.2009.
►M14	Uredba Komisije (EZ) br. 824/2009 od 9. rujna 2009.	L 239	48	10.9.2009.
►M15	Uredba Komisije (EZ) br. 839/2009 od 15. rujna 2009.	L 244	6	16.9.2009.
►M16	Uredba Komisije (EZ) br. 1136/2009 od 25. studenoga 2009.	L 311	6	26.11.2009.
►M17	Uredba Komisije (EZ) br. 1142/2009 od 26. studenoga 2009.	L 312	8	27.11.2009.
►M18	Uredba Komisije (EZ) br. 1164/2009 od 27. studenoga 2009.	L 314	15	1.12.2009.
►M19	Uredba Komisije (EZ) br. 1165/2009 od 27. studenoga 2009.	L 314	21	1.12.2009.

►**M20**	Uredba Komisije (EZ) br. 1171/2009 od 30. studenoga 2009.	L 314	43	1.12.2009.
►**M21**	Uredba Komisije (EU) br. 1293/2009 od 23. prosinca 2009.	L 347	23	24.12.2009.
►**M22**	Uredba Komisije (EU) br. 243/2010 od 23. ožujka 2010.	L 77	33	24.3.2010.
►**M23**	Uredba Komisije (EU) br. 244/2010 od 23. ožujka 2010.	L 77	42	24.3.2010.
►**M24**	Uredba Komisije (EU) br. 550/2010 od 23. lipnja 2010.	L 157	3	24.6.2010.
►**M25**	Uredba Komisije (EU) br. 574/2010 od 30. lipnja 2010.	L 166	6	1.7.2010.
►**M26**	Uredba Komisije (EU) br. 632/2010 od 19. srpnja 2010.	L 186	1	20.7.2010.
►**M27**	Uredba Komisije (EU) br. 633/2010 od 19. srpnja 2010.	L 186	10	20.7.2010.
►**M28**	Uredba Komisije (EU) br. 662/2010 od 23. srpnja 2010.	L 193	1	24.7.2010.
►**M29**	Uredba Komisije (EU) br. 149/2011 od 18. veljače 2011.	L 46	1	19.2.2011.
►**M30**	Uredba Komisije (EU) br. 1205/2011 od 22. studenoga 2011.	L 305	16	23.11.2011.
►**M31**	Uredba Komisije (EU) br. 475/2012 od 5. lipnja 2012.	L 146	1	6.6.2012.
►**M32**	Uredba Komisije (EU) br. 1254/2012 od 11. prosinca 2012.	L 360	1	29.12.2012.
►**M33**	Uredba Komisije (EU) br. 1255/2012 od 11. prosinca 2012.	L 360	78	29.12.2012.
►**M34**	Uredba Komisije (EU) br. 1256/2012 od 13. prosinca 2012.	L 360	145	29.12.2012.
►**M35**	Uredba Komisije (EU) br. 183/2013 od 4. ožujka 2013.	L 61	6	5.3.2013.
►**M36**	Uredba Komisije (EU) br. 301/2013 od 27. ožujka 2013.	L 90	78	28.3.2013.
►**M37**	Uredba Komisije (EU) br. 313/2013 od 4. travnja 2013.	L 95	9	5.4.2013.
►**M38**	Uredba Komisije (EU) br. 1174/2013 od 20. studenoga 2013.	L 312	1	21.11.2013.
►**M39**	Uredba Komisije (EU) br. 1374/2013 od 19. prosinca 2013.	L 346	38	20.12.2013.
►**M40**	Uredba Komisije (EU) br. 1375/2013 od 19. prosinca 2013.	L 346	42	20.12.2013.
►**M41**	Uredba Komisije (EU) br. 634/2014 od 13. lipnja 2014.	L 175	9	14.6.2014.
►**M42**	Uredba Komisije (EU) br. 1361/2014 od 18. prosinca 2014.	L 365	120	19.12.2014.
►**M43**	Uredba Komisije (EU) 2015/28 od 17. prosinca 2014.	L 5	1	9.1.2015.
►**M44**	Uredba Komisije (EU) 2015/29 od 17. prosinca 2014.	L 5	11	9.1.2015.
►**M45**	Uredba Komisije (EU) 2015/2113 od 23. studenoga 2015.	L 306	7	24.11.2015.
►**M46**	Uredba Komisije (EU) 2015/2173 od 24. studenoga 2015.	L 307	11	25.11.2015.
►**M47**	Uredba Komisije (EU) 2015/2231 od 2. prosinca 2015.	L 317	19	3.12.2015.
►**M48**	Uredba Komisije (EU) 2015/2343 od 15. prosinca 2015.	L 330	20	16.12.2015.
►**M49**	Uredba Komisije (EU) 2015/2406 od 18. prosinca 2015.	L 333	97	19.12.2015.
►**M50**	Uredba Komisije (EU) 2015/2441 od 18. prosinca 2015.	L 336	49	23.12.2015.
►**M51**	Uredba Komisije (EU) 2016/1703 od 22. rujna 2016.	L 257	1	23.9.2016.
►**M52**	Uredba Komisije (EU) 2016/1905 od 22. rujna 2016.	L 295	19	29.10.2016.
►**M53**	Uredba Komisije (EU) 2016/2067 od 22. studenoga 2016.	L 323	1	29.11.2016.
►**M54**	Uredba Komisije (EU) 2017/1987 od 31. listopada 2017.	L 291	63	9.11.2017.
►**M55**	Uredba Komisije (EU) 2017/1988 od 3. studenoga 2017.	L 291	72	9.11.2017.
►**M56**	Uredba Komisije (EU) 2017/1989 od 6. studenoga 2017.	L 291	84	9.11.2017.
►**M57**	Uredba Komisije (EU) 2017/1990 od 6. studenoga 2017.	L 291	89	9.11.2017.
►**M58**	Uredba Komisije (EU) 2018/182 od 7. veljače 2018.	L 34	1	8.2.2018.
►**M59**	Uredba Komisije (EU) 2018/289 od 26. veljače 2018.	L 55	21	27.2.2018.

►**M60**	Uredba Komisije (EU) 2018/400 od 14. ožujka 2018.	L 72	13	15.3.2018.
►**M61**	Uredba Komisije (EU) 2018/519 od 28. ožujka 2018.	L 87	3	3.4.2018.

▼B

UREDBA KOMISIJE (EZ) br. 1126/2008

od 3. studenoga 2008.

o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća

(Tekst značajan za EGP)

Članak 1.

Međunarodni računovodstveni standardi, kako je utvrđeno u članku 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002, usvajaju se u skladu s Prilogom ovoj Uredbi.

Članak 2.

Uredba (EZ) br. 1725/2003 ovime se stavlja izvan snage.

Upućivanja na Uredbu stavljenu izvan snage tumače se kao upućivanja na ovu Uredbu.

Članak 3.

Ova Uredba stupa na snagu trećeg dana od dana objave u *Službenom listu Europske unije*.

Ova je Uredba u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

▼B

PRILOG

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI

MRS 1	*Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)*
MRS 2	*Zalihe*
MRS 7	*Izvještaj o novčanim tokovima*
MRS 8	*Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*
MRS 10	*Događaji nakon izvještajnog razdoblja*
MRS 11	*Ugovori o izgradnji*
MRS 12	*Porez na dobit*
MRS 16	*Nekretnine, postrojenja i oprema*
MRS 17	*Najmovi*
MRS 18	*Prihodi*
MRS 19	*Primanja zaposlenih*
MRS 20	*Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći*
MRS 21	*Učinci promjena tečaja stranih valuta*
MRS 23	*Troškovi posudbe* (revidiran 2007.)
MRS 24	*Objavljivanje povezanih osoba*
MRS 26	*Računovodstvo i izvješćivanje o mirovinskim planovima*
MRS 27	*Nekonsolidirani financijski izvještaji*
MRS 28	*Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*
MRS 29	*Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima*
MRS 32	*Financijski instrumenti: prezentiranje*
MRS 33	*Zarada po dionici*
MRS 34	*Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine*
MRS 36	*Umanjenje imovine*
MRS 37	*Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*
MRS 38	*Nematerijalna imovina*
MRS 39	*Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*

▼B

MRS 40	*Ulaganja u nekretnine*
MRS 41	*Poljoprivreda*
MSFI 1	*Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*
MSFI 2	*Plaćanje temeljeno na dionicama*
MSFI 3	*Poslovna spajanja*
MSFI 4	*Ugovori o osiguranju*
MSFI 5	*Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*
MSFI 6	*Istraživanje i procjena mineralnih resursa*
MSFI 7	*Financijski instrumenti: objavljivanje*
MSFI 8	*Poslovni segmenti*
MSFI 9	*Financijski instrumenti*
MSFI 10	*Konsolidirani financijski izvještaji*
MSFI 11	*Zajednički poslovi*
MSFI 12	*Objavljivanje udjela u drugim subjektima*
MSFI 13	*Mjerenje fer vrijednosti*
MSFI 15	*Prihodi na temelju ugovora s kupcima*
IFRIC 1	*Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza*
IFRIC 2	*Udjeli članova u zadružnim subjektima i slični instrumenti*
IFRIC 4	*Utvrđivanje sadrži li sporazum najam*
IFRIC 5	*Udjeli u fondovima za stavljanje izvan pogona, uklanjanje, obnavljanje i sanaciju okoliša*
IFRIC 6	*Obveze koje proizlaze iz sudjelovanja na specifičnim tržištima - otpad električne i elektroničke opreme*
IFRIC 7	*Primjena prepravljanja prema MRS 29 -Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima*
IFRIC 10	*Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine i umanjenje imovine*
IFRIC 12	IFRIC Tumačenje 12 *Sporazumi o koncesiji za usluge*
IFRIC 13	IFRIC Tumačenje 13 Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca
IFRIC 14	IFRIC Tumačenje 14 - *MRS 19* - Ograničenja povezana s imovinom planova definiranih primanja, zahtjevi za minimalno financiranje i njihova interakcija
IFRIC 15	15. tumačenje IFRIC – *Ugovori o izgradnji nekretnina*
IFRIC 16	IFRIC Tumačenje 16 *Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje*
IFRIC 17	IFRIC tumačenje 17 – *Raspodjela nenovčane imovine vlasnicima*
IFRIC 18	IFRIC tumačenje 18 – *Prijenos imovine s kupaca*
IFRIC 19	Tumačenje 19 MOTFI-ja *Zatvaranje financijskih obveza glavničkim instrumentima*
IFRIC 20	IFRIC tumačenje 20 – *Troškovi uklanjanja otkrivke u proizvodnoj fazi površinskoj kopa*

▼**M41**

IFRIC 21	IFRIC Tumačenje 21 *Pristojbe* (*)

▼**B**

IFRIC 22	MOTFI-jevo tumačenje 22 *Transakcije u stranoj valuti i predujam*
SIC 7	*Uvođenje eura*
SIC 10	*Državna pomoć - bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima*
SIC 15	*Poslovni najmovi - poticaji*
SIC 25	*Porez na dobit - promjene u poreznom tretmanu subjekta ili njegovih dioničara*
SIC 27	*Procjena sadržaja transakcija uključujući pravni oblik najma*
SIC 29	*Sporazumi o koncesiji usluga: objavljivanje*
SIC 31	*Prihod - nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja*
SIC 32	*Nematerijalna imovina - troškovi web stranica*

Umnožavanje je dopušteno u Europskom gospodarskom prostoru. Sva su postojeća prava zadržana izvan EGP-a, uz iznimku prava na umnožavanje za osobnu uporabu ili druge poštene namjene. Dodatne je informacije moguće dobiti na IASB-ovim stranicama www.iasb.org.

▼M5

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 1

Prezentiranje financijskih izvještaja

CILJ

1. Ovim se Standardom propisuje osnova za prezentiranje financijskih izvještaja opće namjene kako bi se osigurala usporedivost s financijskim izvještajima subjekta za prethodna razdoblja te s financijskim izvještajima drugih subjekata. Standardom se utvrđuju opći zahtjevi za prezentiranje financijskih izvještaja, smjernice o njihovoj strukturi te minimalni zahtjevi s obzirom na njihov sadržaj.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Subjekti ovaj Standard primjenjuju prilikom sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja opće namjene u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ji).

3. Priznavanje, mjerenje i objavljivanje određenih transakcija i drugih događaja uređuju se drugim MSFI-jima.

▼M32

4. Standard se ne odnosi na strukturu i sadržaj skraćenih financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine koji su sastavljeni u skladu s MRS-om 34 *Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine*. Međutim, na njih se primjenjuju točke 15. do 35. Ovaj se standard jednako primjenjuje na sve subjekte, uključujući i subjekte koji prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje sukladno MSFI-ju 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, i subjekte koji prezentiraju nekonsolidirane financijske izvještaje kako je to određeno MRS-om 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji*.

▼M5

5. U ovom se Standardu koristi nazivlje koje je primjereno za subjekte usmjerene na ostvarivanje dobiti, uključujući poslovne subjekte iz javnog sektora. Subjekti s neprofitnim djelatnostima iz privatnog ili javnog sektora koji primijene ovaj Standard možda će trebati mijenjati nazive određenih stavki financijskih izvještaja te nazive samih financijskih izvještaja.

6. Slično tome, subjekti koji nemaju kapital kako je definiran u MRS-u 32 — *Financijski instrumenti: prezentiranje* (npr. neki uzajamni fondovi) te subjekti čiji dionički kapital nije kapital (npr. neki kooperativni subjekti) možda će trebati na odgovarajući način prilagoditi prezentiranje udjela članova ili vlasnika u financijskim izvještajima.

DEFINICIJE

▼M53

7. Sljedeći se pojmovi upotrebljavaju u ovom standardu sa sljedećim značenjima:

▼M5

Financijski izvještaji opće namjene (dalje u tekstu „financijski izvještaji”) jesu izvještaji namijenjeni zadovoljavanju potreba korisnika koji nisu u položaju od subjekta zahtijevati da sastavlja izvještaje prilagođene njihovim konkretnim potrebama za informacijama.

Neizvedivo Primjena zahtjeva je neizvediva kada subjekt zahtjev ne može primijeniti čak niti nakon svih razumnih nastojanja da to učini.

▼M5

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-ji) odnose se na standarde i tumačenja koje je donio Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvaćaju:

(a) Međunarodne standarde financijskog izvještavanja;

(b) Međunarodne računovodstvene standarde; te

(c) Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC) i bivšeg Stalnog odbora za tumačenje (SIC).

Značajno Izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki značajno je ako može, pojedinačno ili skupno, utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja. Značaj ovisi o veličini i naravi izostavljene ili pogrešno prikazane stavke u danim okolnostima. Veličina ili narav stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući čimbenik.

Procjena može li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavke utjecati na ekonomske odluke korisnika, te stoga biti značajno, nalaže razmatranje obilježja tih korisnika. U točki 25. *Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja* navodi se da se „pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i o računovodstvu te da su voljni proučavati informacije s razumnom pažnjom”. Stoga se prilikom procjene treba uzeti u obzir koje su razumne mogućnosti utjecaja na korisnike s navedenim obilježjima prilikom donošenja ekonomskih odluka.

►M31 *Bilješke* sadrže informacije kao dopunu informacijama koje su prikazane u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, ◄ odvojenom računu dobiti i gubitka (ako se prezentira), izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanim tokovima. U bilješkama se navodi tekstualan opis ili raščlamba stavki prikazanih u tim izvještajima te informacije o stavkama koje ne ispunjavaju uvjete za priznavanje u izvještajima.

▼M53

Ostala sveobuhvatna dobit **uključuje stavke prihoda i rashoda (uključujući reklasifikacijska usklađenja) koje nisu priznate u računu dobiti i gubitka kako se zahtijeva ili dopušta u ostalim MSFI-jima.**

Komponente ostale sveobuhvatne dobiti uključuju:

▼M31

(a) promjene viška utvrđenog revalorizacijom (vidjeti MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 38 *Nematerijalna imovina*);

(b) revalorizirane vrijednosti planova definiranih primanja (vidjeti MRS 19 *Primanja zaposlenika*);

▼M5

(c) dobitke i gubitke nastale iz preračunavanja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja (vidjeti MRS 21 — *Učinci promjena tečajeva stranih valuta*);

▼M53

(d) dobit ili gubitke od ulaganja u vlasničke instrumente koji se određuju po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 5.7.5. MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti*;

▼M53

(da) dobit ili gubitke po financijskoj imovini koja se određuje po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobiti u skladu s točkom 4.1.2.A MSFI-ja 9;

(e) učinkoviti dio dobiti ili gubitaka po instrumentima zaštite novčanog toka od rizika te dobit ili gubitke po instrumentima zaštite od rizika ulaganja u vlasničke instrumente koja se mjere po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 5.7.5. MSFI-ja 9 (vidjeti poglavlje 6. MSFI-ja 9);

(f) za posebne obveze određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, iznos promjene fer vrijednosti koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika obveze (vidjeti točku 5.7.7. MSFI-ja 9);

(g) promjene vrijednosti vremenske vrijednosti opcija pri odvajanju unutarnje vrijednosti i vremenske vrijednosti ugovora o opciji i određivanju samo promjena unutarnje vrijednosti kao instrumenta zaštite od rizika (vidjeti poglavlje 6. MSFI-ja 9);

(h) promjene vrijednosti terminskih elemenata terminskih ugovora pri odvajanju terminskog elementa i *spot* elementa terminskog ugovora te određivanju samo promjena *spot* elementa kao instrumenta zaštite od rizika te promjene vrijednosti raspona valutne osnovice financijskog instrumenta pri njegovu isključenju iz određivanja toga financijskog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika (vidjeti poglavlje 6. MSFI-ja 9).

▼M5

Vlasnici su imatelji instrumenata razvrstanih u kapital.

Dobit ili gubitak jest ukupan prihod umanjen za rashode, isključujući sastavnice ostale sveobuhvatne dobiti.

Reklasifikacijska usklađenja su iznosi reklasificirani u dobit ili gubitak tekućeg razdoblja koji su u tekućem ili prethodnom razdoblju bili priznati u okviru ostale sveobuhvatne dobiti.

Ukupna sveobuhvatna dobit jest promjena u kapitalu tijekom razdoblja koja nastaje iz transakcija ili drugih događaja, osim onih promjena koje proizlaze iz transakcija s vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika.

Ukupna sveobuhvatna dobit obuhvaća sve sastavnice „dobiti ili gubitka” i „ostale sveobuhvatne dobiti”.

8. Iako se u ovom Standardu koriste izrazi „ostala sveobuhvatna dobit”, „dobit ili gubitak” i „ukupna sveobuhvatna dobit”, subjekti za opis ukupnih iznosa mogu koristiti i druge izraze ako je njihovo značenje jasno. Primjerice, subjekt za dobit ili gubitak može koristiti izraz „neto dobit”.

▼M6

8.A Sljedeći pojmovi su opisani u MRS-u 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje* i koriste se u ovome Standardu u značenju određenom u MRS-u 32:

(a) financijski instrument s opcijom prodaje klasificiran kao vlasnički instrumenti (opisan u točkama 16.A i 16.B MRS-a 32)

(b) instrument koji subjektu nalaže obvezu da isporuči drugoj strani razmjeran udjel u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije i klasificiran je kao vlasnički instrument (opisan u točkama 16.C i 16.D MRS-a 32).

▼M5

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

Svrha financijskih izvještaja

9. Financijski su izvještaji strukturirani prikaz financijskog položaja i financijske uspješnosti subjekta. Cilj financijskih izvještaja jest osigurati informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima subjekta koje su korisne širokom krugu korisnika pri donošenju ekonomskih odluka. Financijski izvještaji također prikazuju rezultate uprave u upravljanju resursima koji su joj povjereni. Radi ispunjenja ovog cilja, financijski izvještaji daju informacije o:

(a) imovini;

(b) obvezama;

(c) kapitalu;

(d) prihodima i rashodima, uključujući dobitke i gubitke;

(e) uplatama vlasnika i isplatama vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika; te

(f) novčanim tokovima subjekta.

Ove informacije, zajedno s ostalim informacijama iz bilješki, korisnicima financijskih izvještaja pomažu predvidjeti buduće novčane tokove subjekta te posebno vrijeme njihovog nastanka i njihovu izvjesnost.

Cjeloviti set financijskih izvještaja

▼M49

10. Cjeloviti skup financijskih izvještaja čine:

(a) izvještaj o financijskom položaju na kraju razdoblja;

(b) izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tijekom razdoblja;

(c) izvještaj o promjenama kapitala tijekom razdoblja;

(d) izvještaj o novčanim tokovima tijekom razdoblja;

(e) bilješke koje obuhvaćaju važne računovodstvene politike i druga objašnjenja;

(ea) usporedne informacije za prethodno razdoblje kako je određeno u točkama 38. i 38.A i

(f) izvještaj o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja kada subjekt neku računovodstvenu politiku primjenjuje naknadno ili ako naknadno prepravlja stavke u svojim financijskim izvještajima ili kada ponovno razvrstava stavke u financijskim izvještajima u skladu s točkama 40.A – 40.D.

Subjekti se za izvještaje mogu koristiti drukčijim nazivima od onih kojima se koristi u ovom Standardu. Na primjer, subjekt se može koristiti naslovom „izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti" umjesto „izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti".

▼M31

10.A Subjekt može prikazati jedan izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti uz prikaz dobiti ili gubitka te ostale sveobuhvatne dobiti u dva odjeljka. Odjeljci se prikazuju zajedno, pri čemu se odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitak prikazuje prvi i iza njega odmah slijedi odjeljak o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Subjekt može odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitak prikazati kao odvojeni izvještaj o dobiti ili gubitku. U tom slučaju odvojeni izvještaj o dobiti ili gubitku neposredno prethodi izvještaju u kojem se prikazuje ostala sveobuhvatna dobit i koji započinje prikazom dobiti ili gubitka.

▼M5

11. Subjekt jednako ističe sve financijske izvještaje u cjelovitom setu financijskih izvještaja.

▼M31

_____

▼M5

13. Mnogi subjekti izvan financijskih izvještaja prezentiraju financijski osvrt uprave u kojem opisuju i pojašnjavaju glavna obilježja financijske uspješnosti i financijskog položaja subjekta te glavne neizvjesnosti s kojima se subjekt suočava. Takav izvještaj može obuhvatiti osvrt na:

(a) glavne čimbenike i utjecaje koji određuju financijsku uspješnost, uključujući promjene u okruženju u kojem subjekt posluje, odgovor subjekta na takve promjene i njihov učinak te politike subjekta o ulaganjima radi očuvanja i unapređenja financijske uspješnosti, uključujući njegovu politiku dividendi;

(b) izvore financiranja subjekta i ciljani omjer obveza i kapitala; te

(c) resurse subjekta koji nisu priznati u izvještaju o financijskom položaju u skladu s MSFI-jima.

14. Izvan financijskih izvještaja mnogi subjekti također prezentiraju izvještaje i izjave poput izvještaja o zaštiti okoliša te izjave o dodanoj vrijednosti, a posebno u gospodarskim granama u kojima su ekološki čimbenici značajni te kada se djelatnici smatraju važnom skupinom korisnika. Izvještaji i izjave prezentirani izvan financijskih izvještaja izvan su područja primjene MSFI-ja.

Opće značajke

Fer prezentiranje i sukladnost s MSFI-jima

15. Financijskim se izvještajima nepristrano prikazuju financijski položaj, financijska uspješnost i novčani tokovi subjekta. Fer prezentiranje podrazumijeva vjerni prikaz učinaka transakcija, ostalih događaja i uvjeta u skladu s definicijama i kriterijima za priznavanje imovine, obveza, prihoda i rashoda iz *Okvira*. Pretpostavka je da se primjenom MSFI-ja, uz objavljivanje dodatnih informacija ako je potrebno, postiže fer prezentiranje u financijskim izvještajima.

16. Subjekti čiji su financijski izvještaji u skladu s MSFI-jima u bilješkama objavljuju izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti. Subjekti financijske izvještaje ne smiju opisati sukladnima s MSFI-jima ako oni nisu u skladu sa svim zahtjevima MSFI-ja.

▼**M5**

17. U gotovo svim slučajevima fer prezentiranje se postiže postupanjem u skladu s primjenjivim MSFI-jima. Za fer prezentiranje subjekt također mora:

(a) odabrati i primijeniti računovodstvene politike u skladu s MRS-om 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*. MRS-om 8 također se utvrđuje hijerarhija mjerodavnih uputa koju uprava razmatra u odsutnosti MSFI-ja koji se izričito primjenjuje na neku stavku;

(b) prikazati informacije, uključujući računovodstvene politike, na način kojim se pružaju relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive informacije;

(c) objaviti dodatne informacije ako je sukladnost s konkretnim zahtjevima MSFI-ja nedovoljna da bi korisnicima omogućila razumijevanje utjecaja pojedinih transakcija, drugih događaja i uvjeta na financijski položaj subjekta i na njegovu financijsku uspješnost.

18. Subjekt neprimjerene računovodstvene politike ne može ispraviti obavljivanjem korištenih računovodstvenih politika, u bilješkama ili materijalima s objašnjenjima.

19. U iznimno rijetkim slučajevima kada uprava zaključi da bi sukladnost s određenim zahtjevom nekog MSFI-ja bila tako obmanjujuća da bi to bilo proturječno cilju financijskih izvještaja iz *Okvira*, subjekt odstupa od tog zahtjeva na način kako je navedeno u točki 20. ako se mjerodavnim regulativnim okvirom takvo odstupanje nalaže ili na drugi način ne zabranjuje.

20. Kada subjekt odstupi od zahtjeva nekog MSFI-ja u skladu s točkom 19., on objavljuje:

(a) da je uprava zaključila da financijski izvještaji nepristrano prikazuju financijski položaj, finacijsku uspješnost i novčane tokove subjekta;

(b) da je postupio u skladu s primjenjivim MSFI-jima, osim što je radi nepristranog prezentiranja odstupio od određenog zahtjeva;

(c) naziv MSFI-ja od kojeg je subjekt odstupio, narav odstupanja, uključujući postupak koji bi se MSFI-jem nalagao, razlog zbog kojeg bi taj postupak u danim okolnostima bio tako obmanjujući da bi bio proturječan cilju financijskih izvještaja iz *Okvira* te usvojeni postupak; i

(d) za svako prezentirano razdoblje, financijski učinak odstupanja na svaku stavku u financijskim izvještajima koja bi bila iskazana da se izvještavalo u skladu sa zahtjevom.

21. Kada subjekt odstupi od zahtjeva određenog MSFI-ja u prethodnom razdoblju, a to odstupanje utječe na iznose priznate u financijskim izvještajima za tekuće razdoblje, on objavljuje informacije iz točke 20. stavaka (c) i (d).

▼**M5**

22. Točka 21. primjenjuje se primjerice kada subjekt u prethodnom razdoblju odstupi od zahtjeva određenog MSFI-ja o mjerenju imovine i obveza te takvo odstupanje utječe na mjerenje promjena u imovini i obvezama priznatima u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja.

23. U iznimno rijetkim slučajevima kada uprava zaključi da bi sukladnost sa zahtjevom određenog MSFI-ja bila tako obmanjujuća da bi to bilo proturječno cilju financijskih izvještaja iz *Okvira*, ali se mjerodavnim regulatornim okvirom zabranjuje odstupanje od zahtjeva, subjekt u najvećoj mogućoj mjeri umanjuje uočene obmanjujuće aspekte sukladnosti objavljivanjem:

(a) naziva predmetnog MSFI-ja, naravi zahtjeva te razloga zbog kojeg je uprava zaključila da bi sukladnost s tim zahtjevom u danim okolnostima bila u toj mjeri obmanjujuća da bi bila proturječna cilju financijskih izvještaja iz *Okvira*; te

(b) za svako prezentirano razdoblje, usklađenja svake stavke financijskih izvještaja koje bi uprava smatrala neophodnima za postizanje fer prikaza.

24. Za potrebe točaka od 19. do 23., informacija je proturječna cilju financijskih izvještaja kada ona ne odražava vjerno transakcije, ostale događaje i uvjete za koje se smatra da ih odražava ili je razumno za očekivati da ih odražava i zbog toga bi vjerojatno mogla utjecati na ekonomske odluke korisnika financijskih izvještaja. Prilikom procjene bi li sukladnost s određenim zahtjevom nekog MSFI-ja bila u toj mjeri obmanjujuća da bi to bilo proturječno cilju financijskih izvještaja iz *Okvira*, uprava razmatra:

(a) zašto u danim okolnostima nije postignut cilj financijskih izvještaja; te

(b) kako se okolnosti u kojima se nalazi subjekt razlikuju od okolnosti u kojima se nalaze drugi subjekti koji postupaju u skladu sa zahtjevom. Ako drugi subjekti u sličnim okolnostima postupaju u skladu sa zahtjevom, vrijedi oboriva pretpostavka da postupanje subjekta u skladu sa zahtjevom ne bi bilo u toj mjeri obmanjujuće da bi bilo proturječno cilju financijskih izvještaja iz *Okvira*.

Trajnost poslovanja

25. Pri sastavljanju financijskih izvještaja, uprava procjenjuje sposobnost subjekta da nastavi trajno poslovati. Subjekt financijske izvještaje sastavlja na osnovi pretpostavke trajnog poslovanja, osim ako uprava namjerava likvidirati subjekt, prestati poslovati ili ako nema drugih realnih mogućnosti. Kada je uprava prilikom procjenjivanja svjesna značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili uvjetima koji bi mogli dovesti u pitanje sposobnost subjekta da nastavi trajno poslovati, subjekt svaku takvu neizvjesnost objavljuje. Kada subjekt financijske izvještaje ne sastavlja na osnovi pretpostavke trajnog poslovanja, on tu činjenicu objavljuje zajedno s osnovom na kojoj je sastavio financijske izvještaje i razlogom zbog kojeg se subjekt ne smatra subjektom koji će nastaviti trajno poslovati.

▼M5

26. Prilikom procjene je li pretpostavka trajnog poslovanja primjerena, uprava u obzir uzima sve raspoložive informacije o budućnosti, koja obuhvaća najmanje dvanaest mjeseci od kraja izvještajnog razdoblja, ali nije ograničena na to razdoblje. Stupanj razmatranja ovisi o činjenicama u danom slučaju. Ako je subjekt u prošlosti poslovao profitabilno te ima brzi pristup financijskim sredstvima, on bez detaljne analize može zaključiti da je računovodstvena pretpostavka trajnog poslovanja primjerena. U ostalim slučajevima uprava možda bude trebala razmotriti veliki broj čimbenika koji utječu na tekuću i očekivanu profitabilnost, planove otplate duga i moguće izvore zamjenskog financiranja prije no što se uvjeri da je pretpostavka trajnog poslovanja primjerena.

Računovodstvena osnova nastanka događaja

27. Subjekt svoje financijske izvještaje, osim informacija o novčanom toku, sastavlja prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja.

28. Kada se koristi računovodstvena osnova nastanka događaja, subjekt stavke priznaje kao imovinu, obveze, kapital, prihode i rashode (elementi financijskih izvještaja) kada one udovoljavaju definiciji i kriterijima za priznavanje tih elemenata iz *Okvira*.

Značaj i sažimanje stavki

29. Subjekt odvojeno prikazuje sve značajne skupine sličnih stavki. Stavke različite naravi ili funkcije subjekt prezentira odvojeno, osim ako one nisu značajne.

30. Financijski izvještaji nastaju obradom velikog broja transakcija ili drugih događaja koji se sažimaju u skupine prema svojoj naravi ili funkciji. Završni stupanj postupka sažimanja i razvrstavanja u skupine jest prezentacija sažetih i razvrstanih informacija koje čine stavke financijskih izvještaja. Ako određena stavka financijskih izvještaja pojedinačno nije značajna, ona se u tim izvještajima ili bilješkama sažima s drugim stavkama. Stavka koja nije dovoljno značajna za odvojen prikaz u financijskim izvještajima može biti dovoljno značajna za odvojeno prezentiranje u bilješkama.

▼M49

30.A Pri primjeni ovog i drugih MSFI-ja subjekt odlučuje, uzimajući u obzir sve bitne činjenice i okolnosti, kako sažeti podatke u financijskim izvještajima, što obuhvaća i bilješke. Subjekt ne smije smanjiti razumljivost svojih financijskih izvještaja prekrivanjem značajnih informacija neznačajnima ili sažimanjem značajnih stavki koje su različite prirode ili funkcija.

31. U pojedinim se MSFI-jima navode informacije koje treba uključiti u financijske izvještaje, što obuhvaća i bilješke. Ako informacije koje proizlaze iz tog objavljivanja nisu značajne, subjekt ne mora udovoljavati određenim zahtjevima za objavljivanje iz MSFI-ja. To se događa čak i ako MSFI sadržava popis posebnih zahtjeva ili su u njemu opisani kao minimalni zahtjevi. Subjekt uzima u obzir i hoće li objaviti dodatne informacije ako je sukladnost s konkretnim zahtjevima MSFI-ja nedovoljna da bi korisnicima financijskih izvještaja omogućila razumijevanje utjecaja pojedinih transakcija, drugih događaja i uvjeta na financijski položaj subjekta i na njegovu financijsku uspješnost.

▼M5

Prijeboj

32. Subjekt imovinu i obveze ili prihode i rashode ne prebija, osim ako se prijeboj nalaže ili dopušta u skladu s određenim MSFI-jem.

▼M5

33. Subjekt odvojeno prikazuje imovinu i obveze te prihode i rashode. Prijeboj u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o financijskom položaju ili odvojenom računu dobiti i gubitka (ako se prezentira), osim kada prijeboj odražava bit transakcije ili drugog događaja, umanjuje mogućnost korisnika da shvati nastale transakcije, druge događaje i uvjete te da procijeni buduće novčane tokove subjekta. Mjerenje imovine bez ispravaka vrijednosti – primjerice ispravaka vrijednosti nastalih na temelju zastarjelih zaliha i sumnjivih ili spornih potraživanja – nije prijeboj.

▼M52

34. MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima* od subjekta se zahtijeva mjerenje prihoda na temelju ugovora s kupcima u iznosu naknade na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga. Na primjer, priznati iznos prihoda odražava sve trgovačke diskonte i rabate na količinu koje subjekt dopusti. Tijekom svojeg redovnog poslovanja subjekt poduzima i druge transakcije koje ne stvaraju prihod, ali koje su vezane uz glavne djelatnosti koje stvaraju prihod. Subjekt rezultate takvih transakcija prezentira saldiranjem prihoda i povezanih rashoda iz iste transakcije ako takvo prezentiranje odražava bit transakcije ili drugog događaja. Na primjer:

(a) subjekt prezentira dobitke i gubitke od otuđenja dugotrajne imovine, uključujući ulaganja i poslovnu imovinu, tako da od iznosa naknade od otuđenja odbije knjigovodstveni iznos imovine i povezane troškove prodaje; i

▼M5

(b) izdatak koji se odnosi na rezerviranje priznato u skladu s MRS-om 37 — *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* i koji se nadoknađuje na temelju ugovora s trećom osobom (primjerice, sporazum o jamstvu dobavljača), subjekt može prebiti s odgovarajućim povratom.

35. Povrh toga, subjekt gubitke i dobitke proizašle iz skupine sličnih transakcija prezentira na neto osnovi, primjerice dobitke i gubitke od tečajnih razlika ili gubitke i dobitke proizašle iz financijskih instrumenata namijenjenih trgovanju. Međutim, subjekt takve dobitke i gubitke prikazuje odvojeno ako su značajni.

Učestalost izvještavanja

36. Subjekt najmanje jednom godišnje prezentira cjeloviti set financijskih izvještaja (uključujući usporedne informacije). Ako subjekt mijenja kraj izvještajnog razdoblja i prezentira financijske izvještaje za razdoblje koje je duže ili kraće od jedne godine, uz razdoblje obuhvaćeno financijskim izvještajima objavljuje:

(a) razlog korištenja dužeg ili kraćeg razdoblja; te

(b) činjenicu da iznosi prikazani u financijskim izvještajima nisu u cijelosti usporedivi.

37. Subjekt financijske izvještaje obično dosljedno sastavlja za razdoblje od jedne godine. Međutim, iz praktičnih razloga, neki subjekti prednost daju izvještavanju o razdoblju od primjerice 52 tjedna. Ovim se Standardom ne isključuje ta praksa.

▼M5

Usporedne informacije

▼M36

Minimalne usporedne informacije

38. Osim ako se MSFI-jima dopušta ili propisuje drukčije, subjekt objavljuje usporedne informacije iz prethodnog razdoblja za sve iznose prikazane u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. Subjekt uključuje usporedne informacije za tekstualne i opisne informacije ako su one relevantne za razumijevanje financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

38.A Subjekt prezentira najmanje dva izvještaja o financijskom položaju, dva izvještaja o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, dva odvojena izvještaja o dobiti ili gubitku (ako su prezentirani), dva izvještaja o novčanim tokovima i dva izvještaja o promjenama vlasničkog kapitala te pripadajuće bilješke.

38.B U nekim su slučajevima tekstualni podaci iz financijskih izvještaja prethodnog odnosno prethodnih razdoblja relevantni i u tekućem razdoblju. Na primjer, subjekt u tekućem razdoblju objavljuje pojedinosti o pravnom sporu čiji je ishod bio neizvjestan na kraju razdoblja koje je neposredno prethodilo izvještajnom razdoblju, a koji još nije riješen. Korisnicima je bitna informacija da je na kraju razdoblja koje je neposredno prethodilo izvještajnom razdoblju postojala neizvjesnost kao i informacija o mjerama koje su poduzete tijekom razdoblja radi uklanjanja neizvjesnosti.

Dodatne usporedne informacije

38.C Osim minimalnih usporednih financijskih izvještaja koje propisuju MSFI-ji subjekt može prikazati i dodatne usporedne informacije sve dok su te informacije priređene u skladu s MSFI-jima. Ove se usporedne informacije mogu sastojati od jednog ili više izvještaja iz točke 10., ali ne moraju sadržavati cjeloviti skup financijskih izvještaja. U tom slučaju subjekt prezentira pripadajuće bilješke za te dodatne izvještaje.

38.D Na primjer, subjekt može prezentirati treći izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (prezentirajući time tekuće razdoblje, prethodno razdoblje i jedno dodatno usporedno razdoblje). Međutim, subjekt nije dužan prezentirati treći izvještaj o financijskom položaju, treći izvještaj o novčanim tokovima i treći izvještaj o promjenama kapitala (tj. dodatne usporedne financijske izvještaje). U bilješkama uz financijske izvještaje subjekt je dužan prezentirati usporedne informacije koje se odnose na predmetni dodatni izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

———————

Promjena računovodstvene politike, naknadno prepravljanje ili reklasifikacija

40.A Subjekt prikazuje treći izvještaj o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja uz minimalne usporedne financijske izvještaje koji se zahtijevaju u točki 38.A ako:

(a) **naknadno primjenjuje računovodstvenu politiku, naknadno prepravlja stavke u financijskim izvještajima ili reklasificira stavke u svojim financijskim izvještajima; i**

▼M36

(b) **naknadna primjena, naknadno prepravljanje ili reklasifikacija ima značajan učinak na informacije sadržane u izvještaju o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja.**

40.B U okolnostima opisanim u točki 40.A subjekt može prezentirati tri izvještaja o financijskom položaju:

(a) na kraju tekućeg razdoblja;

(b) na kraju prethodnog razdoblja; i

(c) na početku prethodnog razdoblja.

40.C Kada je subjekt dužan prezentirati dodatni izvještaj o financijskom položaju u skladu s točkom 40.A, mora objaviti informacije propisane točkama 41. – 44. i MRS-a 8. Međutim, ne mora prezentirati vezane bilješke uz početni izvještaj o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja.

40.D Datum tog početnog izvještaja o financijskom položaju je početak prethodnog razdoblja bez obzira na to prezentiraju li financijski izvještaji subjekta usporedne informacije za ranija razdoblja (kako je dopušteno u točki 38.C).

41. Kada subjekt mijenja način prezentiranja i klasifikacije točaka u financijskim izvještajima, on reklasificira usporedive iznose, osim ako je to neizvedivo. Kada subjekt reklasificira usporedne iznose, on objavljuje (uključujući i na početku prethodnog razdoblja):

(a) narav reklasifikacije;

(b) iznos svake reklasificirane stavke ili skupine stavki; te

(c) razlog reklasifikacije.

▼M5

42. Kada je reklasificiranje usporednih iznosa neizvedivo, subjekt objavljuje:

(a) razlog neprovođenja reklasificiranja iznosa; te

(b) narav usklađivanja koje bi uslijedilo da su se iznosi reklasificirali.

43. Poboljšanje usporedivosti informacija unutar određenog razdoblja korisnicima pomaže pri donošenju ekonomskih odluka, posebno jer omogućuje procjenu kretanja financijskih informacija za potrebe predviđanja. U nekim slučajevima nije moguće reklasificirati usporedne informacije iz određenog ranijeg razdoblja radi postizanja usporedivosti s tekućim razdobljem. Primjerice, subjekt možda nije prikupljao informacije za prethodno razdoblje odnosno prethodna razdoblja na način kojim se omogućuje reklasificiranje, a rekonstrukcija informacija može biti neizvediva.

44. MRS-om 8 utvrđuje se usklađivanje usporednih informacija koje je neophodno kada subjekt mijenja računovodstvenu politiku ili ispravlja pogrešku.

▼M5

Dosljednost prezentiranja

45. Subjekt iz razdoblja u razdoblje dosljedno prezentira i razvrstava stavke u financijskim izvještajima, osim ako:

(a) je nakon značajne promjene naravi poslovanja subjekta ili pregleda njegovih financijskih izvještaja razvidno da bi drukčije prezentiranje i razvrstavanje bilo primjerenije s obzirom na kriterije za odabir i primjenu računovodstvenih politika iz MRS-a 8; ili

(b) se promjena načina prezentiranja nalaže određenim MSFI-jem.

46. Primjerice, značajno stjecanje ili otuđenje, ili pregled prezentiranja financijskih izvještaja mogu ukazati na potrebu da se financijski izvještaji prezentiraju na drukčiji način. Subjekt način prezentiranja financijskih izvještaja mijenja isključivo ako se promjenom u prezentiranju korisnicima financijskih izvještaja pružaju pouzdanije i relevantnije informacije te je izgledno da će se promijenjena struktura nastaviti prezentirati kako se ne bi narušila usporedivost. Kod takvih promjena u prezentiranju subjekt reklasificira usporedne informacije u skladu s točkama 41. i 42.

STRUKTURA I SADRŽAJ

Uvod

47. Ovim se Standardom nalaže objavljivanje određenih informacija u izvještaju o financijskom položaju ili izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, u odvojenom računu dobiti i gubitka (ako se prezentira) ili u izvještaju o promjenama kapitala, te objavljivanje drugih stavki u tim izvještajima ili bilješkama. MRS-om 7 — *Izvještaj o novčanim tokovima* utvrđuju se zahtjevi za prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima.

48. U ovom se Standardu pojam „objavljivanje” ponekad koristi u širem smislu koji obuhvaća stavke prezentirane u financijskim izvještajima. Objavljivanje se nalaže i drugim MSFI-jima. Osim ako je u ovom Standardu ili nekom drugom MSFI-ju određeno drukčije, objavljivanje se vrši u financijskim izvještajima.

Označivanje financijskih izvještaja

49. Subjekt financijske izvještaje jasno označava te ih razlikuje od drugih informacija u istom objavljenom dokumentu.

50. MSFI-ji se primjenjuju isključivo na financijske izvještaje, a ne nužno i na druge informacije prikazane u godišnjem izvještaju, regulatornim podnescima ili nekom drugom dokumentu. Prema tome, važno je da korisnici mogu razlikovati informacije sastavljene uz primjenu MSFI-ja od drugih informacija koje korisnicima mogu biti bitne, ali ne podliježu tim zahtjevima.

51. Subjekt jasno označava sve financijske izvještaje i bilješke. Povrh toga, subjekt vidljivo ističe sljedeće informacije te ih ponavlja ako je to neophodno za razumijevanje prikazanih informacija:

(a) naziv izvještajnog subjekta ili drugi način označavanja izvještajnog subjekta te sve promjene tog podatka od kraja izvještajnog razdoblja koje je neposredno prethodilo izvještajnom razdoblju;

(b) odnose li se financijski izvještaji na pojedinačni subjekt ili grupu subjekata;

▼M5

(c) datum kraja izvještajnog razdoblja ili razdoblje na koje se financijski izvještaji ili bilješke odnose;

(d) prezentacijsku valutu kako je definirana MRS-om 21; te

(e) razinu zaokruživanja korištenu prilikom prezentiranja iznosa u financijskim izvještajima.

52. Subjekt zahtjeve iz točke 51. ispunjava označavanjem stranica, izvještaja, bilješki, stupaca i sličnog odgovarajućim zaglavljima. Najbolji način prezentiranja takvih informacija utvrđuje se na temelju prosudbe. Primjerice, kada subjekt financijske izvještaje prezentira u elektronskom obliku, ne koristi se uvijek odvajanje stranica; subjekt tada prezentira prethodno navedene stavke kako bi omogućio razumijevanje informacija sadržanih u financijskim izvještajima.

53. Subjekt financijske izvještaje često nastoji učiniti razumljivijima prezentiranjem informacija u tisućama ili milijunima jedinica prezentacijske valute. To je prihvatljivo sve dok subjekt objavljuje razinu zaokruživanja i ne izostavlja značajne informacije.

Izvještaj o financijskom položaju

Informacije koje se prikazuju u izvještaju o financijskom položaju

▼M49

54. Izvještaj o financijskom položaju uključuje stavke kojima se prezentiraju sljedeći iznosi:

▼M5

(a) nekretnine, postrojenja i oprema;

(b) ulaganje u nekretnine;

(c) nematerijalna imovina;

(d) financijska imovina (bez iznosa prikazanih pod točkama (e), (h) i (i));

(e) ulaganja obračunata primjenom metode udjela;

▼M45

(f) biološka imovina iz područja primjene MRS-a 41 *Poljoprivreda*;

▼M5

(g) zalihe;

(h) potraživanja od kupaca i ostala potraživanja;

(i) novac i novčani ekvivalenti;

(j) ukupna imovina razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji te imovina iz skupina za otuđenje razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji u skladu s MSFI-jem 5 — *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*;

(k) obveze prema dobavljačima i ostale obveze;

(l) rezerviranja;

(m) financijske obveze (bez iznosa prikazanih pod točkama (k) i (l));

(n) obveze i imovina po pitanju tekućeg poreza kako su definirani MRS-om 12 — *Porezi na dobit*;

▼M5

(o) odgođene porezne obveze i odgođena porezna imovina kako su definirani MRS-om 12;

(p) obveze uključene u skupine za otuđenje i razvrstane u imovinu namijenjenu prodaji u skladu s MSFI-jem 5;

(q) manjinski udjeli prikazani u kapitalu; te

(r) izdani kapital i rezerve koji se pripisuju vlasnicima matice.

▼M49

55. Subjekt u izvještaju o financijskom položaju prezentira dodatne stavke (među inim i raščlanjivanjem stavki koje su navedene u točki 54.), zaglavlja i međuzbrojeve kada je takvo prezentiranje važno za razumijevanje financijskog položaja subjekta.

55.A Ako subjekt međuzbrojeve prezentira u skladu s točkom 55., ti međuzbrojevi:

(a) sastoje se od stavki koje čine iznosi priznati i mjereni u skladu s MSFI-jem;

(b) prezentiraju se i označuju tako da stavke koje čine međuzbroj budu jasne i razumljive;

(c) dosljedni su iz razdoblja u razdoblje, u skladu s točkom 45; i

(d) nisu prezentirani s više važnosti nego međuzbrojevi i ukupni iznosi koji se zahtijevaju u MSFI-ju za izvještaj o financijskom položaju.

▼M5

56. Kada subjekt u izvještaju o financijskom položaju odvojeno prezentira kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu te kratkoročne i dugoročne obveze, on odgođenu poreznu imovinu (obveze) ne razvrstava u kratkotrajnu imovinu (obveze).

57. Ovim se Standardom ne propisuje redoslijed niti oblik u kojem subjekt prezentira stavke. U točki 54. jednostavno se navode stavke koje su po svojoj naravi i funkciji dovoljno različite za odvojeno prezentiranje u izvještaju o financijskom položaju. Povrh toga:

(a) stavke se uključuju kada su veličina, narav ili funkcija stavke ili sažimanje sličnih stavki takvi da je odvojeno prezentiranje važno za razumijevanje financijskog položaja subjekta; i

(b) korišteni nazivi i redoslijed stavki ili sažimanje sličnih stavki mogu se izmijeniti u skladu s naravi subjekta i njegovih transakcija radi davanja informacija koje su važne za razumijevanje financijskog položaja subjekta. Primjerice, financijska institucija može izmijeniti prethodno navedene nazive radi davanja informacija koje su važne za poslovanje financijske institucije.

58. Subjekt prosuđuje hoće li dodatne stavke prezentirati odvojeno na temelju procjene:

(a) naravi i likvidnosti imovine;

(b) funkcije imovine u subjektu; te

(c) iznosa, naravi i dospijeća obveza.

▼M5

59. Korištenje različitih osnova mjerenja za različite skupine imovine ukazuje na to da se njihova narav ili funkcija razlikuju te ih stoga subjekt prezentira kao odvojene stavke. Primjerice, različite skupine nekretnina, postrojenja i opreme mogu se u skladu s MRS-om 16 iskazivati po nabavnoj vrijednosti ili revaloriziranim iznosima.

Razlikovanje kratkoročnosti i dugoročnosti

60. Subjekt u izvještaju o financijskom položaju kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu te kratkotrajne i dugotrajne obveze prezentira odvojeno u skladu s točkama od 66. do 76., osim kada prezentiranje na temelju likvidnosti daje pouzdanije i relevantnije informacije. Kada se primjenjuje ta iznimka, subjekt svu imovinu i obveze prezentira prema likvidnosti.

61. Neovisno o tome koja se metoda prezentiranja odabere, subjekt za svaku stavku imovine i obveza u kojoj se objedinjuju iznosi čiji se povrat ili podmirenje očekuje u roku od:

(a) najviše dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja; i

(b) više od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja, objavljuje iznos čiji se povrat ili podmirenje očekuje nakon više od dvanaest mjeseci.

62. Kada subjekt robu i usluge isporučuje u sklopu jasno prepoznatljivog poslovnog ciklusa, odvojeno klasificiranje kratkotrajne i dugotrajne imovine i obveza u izvještaju o financijskom položaju daje korisne informacije za razlikovanje neto imovine koja neprekidno cirkulira kao obrtni kapital od one koju subjekt koristi za dugoročno poslovanje. Također se ističe imovina za koju se očekuje da će se realizirati unutar tekućeg poslovnog ciklusa te obveze koje dospijevaju u istom razdoblju.

63. Za neke subjekte poput financijskih institucija, prikaz imovine i obveza prema rastućoj ili padajućoj likvidnosti osigurava pouzdanije i relevantnije informacije nego prezentiranje prema ročnosti jer ti subjekti ne nude robu ili usluge unutar jasno prepoznatljivog poslovnog ciklusa.

64. Prilikom primjene točke 60. subjektu je dopušteno prezentirati određenu imovinu i obveze prema ročnosti te ostalu imovinu i obveze prema likvidnosti kada se time osiguravaju pouzdanije i relevantnije informacije. Potreba za mješovitim prezentiranjem može nastati kod subjekata koji obavljaju različite djelatnosti.

65. Informacije o očekivanim datumima realizacije imovine i obveza korisne su za procjenu likvidnosti i solventnosti subjekta. MSFI-jom 7 — *Financijski instrumenti*: objavljivanje nalaže se objavljivanje datuma dospijeća financijske imovine i financijskih obveza. Financijska imovina obuhvaća potraživanja od kupaca i ostala potraživanja, dok financijske obveze obuhvaćaju obveze prema dobavljačima i ostale obveze. Informacije o očekivanom datumu povrata nemonetarne imovine poput zaliha te o očekivanom datumu podmirenja obveza poput rezerviranja također su korisne bez obzira razvrstavaju li se imovina ili obveze u kratkotrajnu ili dugotrajnu imovinu ili obveze. Primjerice, subjekt objavljuje iznos zaliha od kojih se povrat očekuje u roku od više od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja.

▼M5

Kratkotrajna imovina

66. Subjekt imovinu razvrstava u kratkotrajnu imovinu kada:

(a) očekuje realizaciju imovine ili imovinu namjerava prodati ili potrošiti tijekom redovitog poslovnog ciklusa;

(b) imovinu drži u prvom redu radi trgovanja;

(c) očekuje realizaciju imovine u roku od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja; ili

(d) je imovina novac ili novčani ekvivalent (kako se definira MRS-om 7), osim ako je razmjena ili korištenje sredstva za podmirenje obveze ograničeno najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja.

Svu ostalu imovinu subjekt razvrstava u dugotrajnu imovinu.

67. U ovom se Standardu pojam „dugotrajna” koristi za materijalnu, nematerijalnu i financijsku imovinu dugotrajne naravi. Međutim, Standardom se ne zabranjuje upotreba alternativnih naziva sve dok je značenje jasno.

▼M53

68. Poslovni ciklus subjekta jest vrijeme između stjecanje imovine za obradu i njezine realizacije u novcu ili novčanim ekvivalentima. Kad redoviti ciklus poslovanja subjekta nije jasno prepoznatljiv, pretpostavlja se da traje 12 mjeseci. Kratkotrajna imovina uključuje imovinu (kao što su zalihe i potraživanja od kupaca) koja se prodaje, troši ili realizira u okviru redovitog poslovnog ciklusa, čak i ako se njezina realizacija ne očekuje u roku od 12 mjeseci od izvještajnog razdoblja. Kratkotrajna imovina isto tako uključuje imovinu prvenstveno namijenjenu trgovanju (primjeri uključuju financijsku imovinu koja odgovara definiciji stavke koja se drži radi trgovanja iz MSFI-ja 9) i kratkotrajni dio dugotrajne financijske imovine.

▼M5

Kratkoročne obveze

▼M22

69. Subjekt klasificira obvezu kao kratkoročnu kada:

(a) očekuje da će obvezu podmiriti u redovitom tijeku svojeg poslovnog ciklusa;

(b) obvezu drži prvenstveno radi trgovanja;

(c) podmirenje obveze dospijeva unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja; ili

(d) nema bezuvjetno pravo odgoditi podmirenje obveze za najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog datuma (pogledajte stavak 73.). Uvjeti obveze, po izboru druge ugovorne stranke, koji bi mogli rezultirati njezinim namirenjem emisijom vlasničkih instrumenata ne utječu na njezinu klasifikaciju.

Sve ostale obveze subjekt je dužan klasificirati kao dugoročne obveze.

▼M5

70. Određene kratkoročne obveze poput obveza prema dobavljačima te rezerviranja za troškove djelatnika i drugi troškovi poslovanja dio su obrtnog kapitala koji se koristi u redovitom poslovnom ciklusu subjekta. Subjekt takve poslovne stavke razvrstava u kratkoročne obveze čak i kada one dospijevaju za podmirenje u roku duljem od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja. Isti redoviti poslovni ciklus primjenjuje se na razvrstavanje imovine i obveza subjekta. Kada subjektov redoviti poslovni ciklus nije jasno prepoznatljiv, pretpostavlja se da on traje dvanaest mjeseci.

▼M53

71. Ostale kratkoročne obveze ne podmiruju se u okviru redovitog poslovnog ciklusa, ali dospijevaju za podmirenje u roku od dvanaest mjeseci od izvještajnog razdoblja ili su prvenstveno namijenjene trgovanju. Primjeri su neke financijske obveze koje odgovaraju definiciji stavke koja se drži radi trgovanja iz MSFI-ja 9, prekoračenja po bankovnom računu, kratkoročni dio dugoročnih financijskih obveza, obveze za dividende, porez na dobit i druge neposlovne obveze. Financijske obveze kojima se osigurava financiranje na dugoročnoj osnovi (odnosno nisu dio radnog kapitala koji se upotrebljava u redovitom poslovnom ciklusu subjekta) i koje ne dospijevaju za podmirenje u roku od dvanaest mjeseci od izvještajnog razdoblja jesu dugoročne obveze, na koje se primjenjuju točke 74. i 75.

▼M5

72. Subjekt financijske obveze razvrstava u kratkoročne obveze kada one dospijevaju za podmirenje u roku od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja čak i:

(a) kada je izvorni rok bio dulji od dvanaest mjeseci; i

(b) kada se sporazum o refinanciranju ili reprogramiranju plaćanja na dugoročnoj osnovi sklopi nakon izvještajnog razdoblja, a prije no što se odobri izdavanje financijskih izvještaja.

73. Ako subjekt očekuje i može zahtijevati da se obveza na temelju postojećeg sporazuma o kreditu refinancira ili prolongira za najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja, on tu obvezu razvrstava u dugoročne obveze čak i ako bi ona u suprotnom dospjela unutar kraćeg razdoblja. Međutim, kada subjekt o refinanciranju ili prolongiranju obveze ne može odlučivati prema vlastitom nahođenju (primjerice, kada ne postoji sporazum o refinanciranju), subjekt ne razmatra mogućnost refinanciranja obveze te obvezu razvrstava u kratkoročne obveze.

74. Ako subjekt na kraju ili prije kraja izvještajnog razdoblja prekrši odredbe sporazuma o dugoročnom kreditu te zbog toga obveza postane plativa na zahtjev, subjekt tu obvezu razvrstava u kratkoročne obveze čak i ako je vjerovnik nakon izvještajnog razdoblja, a prije odobrenja izdavanja financijskih izvještaja, pristao da neće zahtijevati plaćanje zbog kršenja odredbi. Subjekt obvezu razvrstava u kratkoročne obveze jer na kraju izvještajnog razdoblja nema bezuvjetno pravo na odgodu podmirenja obveze za najmanje dvanaest mjeseci nakon kraja izvještajnog razdoblja.

75. Međutim, subjekt obvezu razvrstava u dugoročne obveze ako je vjerovnik do kraja izvještajnog razdoblja pristao odobriti razdoblje počeka koje završava najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja unutar kojeg subjekt može ispraviti povredu i tijekom kojeg vjerovnik ne može zahtijevati trenutnu otplatu.

▼M5

76. Za kredite razvrstane u kratkoročne obveze, ako između kraja izvještajnog razdoblja i datuma odobrenja izdavanja financijskih izvještaja dođe do sljedećih događaja, ti se događaji u skladu s MRS-om 10 — *Događaji nakon izvještajnog razdoblja* objavljuju kao događaji koji se ne usklađuju:

(a) refinanciranja na dugoročnoj osnovi;

(b) ispravka povrede sporazuma o dugoročnom kreditu; i

(c) vjerovnikovog odobrenja razdoblja počeka za ispravak povrede sporazuma o dugoročnom kreditu koje završava u roku od najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja.

Informacije koje se prezentiraju u izvještaju o financijskom položaju ili bilješkama

77. Subjekt u izvještaju o financijskom položaju ili bilješkama objavljuje daljnju raščlambu prezentiranih stavki razvrstanih na način primjeren poslovanju subjekta.

78. Pojedinosti koje se navode prilikom raščlambe ovise o zahtjevima MSFI-ja te o veličini, naravi i funkciji obuhvaćenih iznosa. Subjekt prilikom donošenja odluke o osnovi raščlambe također razmatra čimbenike iz točke 58. Informacije koje se objavljuju razlikuju se od stavke do stavke, primjerice:

(a) stavke nekretnina, postrojenja i opreme raščlanjuju se u skupine u skladu s MRS-om 16;

(b) potraživanja se raščlanjuju u iznose potraživanja od kupaca, potraživanja od povezanih osoba, predujmove i ostale iznose;

(c) zalihe se raščlanjuju u skladu s MRS-om 2 — *Zalihe* na trgovačku robu, sirovine, materijal, nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode;

(d) rezerviranja se raščlanjuju na rezerviranja za primanja zaposlenih i ostale stavke; te

(e) vlasnički kapital i rezerve raščlanjuju se na različite skupine poput uplaćenog kapitala, premije na dionice i rezervi.

79. Subjekt u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o promjenama kapitala ili u bilješkama objavljuje sljedeće informacije:

(a) za svaku skupinu dioničkog kapitala:

i. broj odobrenih dionica;

ii. broj u cijelosti otplaćenih izdanih dionica i broj izdanih dionica koje nisu u cijelosti otplaćene;

iii. nominalnu vrijednost po dionici ili da dionice nemaju nominalnu vrijednost;

▼M5

iv. usklađivanje broja izdanih dionica na početku i na kraju razdoblja;

v. prava, prioritete i ograničenja koja se odnose na tu vrstu dionica uključujući i ograničenja za isplatu dividende i otplatu kapitala;

vi. dionice subjekta koje drži subjekt ili njegova ovisna ili pridružena društva; i

vii. dionice rezervirane za izdavanje po opcijama i ugovorima o prodaji dionica, uključujući uvjete i iznose; i

(b) opis naravi i svrhe svih rezervi u kapitalu.

80. Subjekt bez dioničkog kapitala poput partnerstva ili trusta objavljuje informacije koje su istovjetne onima čije se objavljivanje nalaže u skladu s točkom 79. stavkom (a), a kojima se prikazuju promjene tijekom razdoblja za sve kategorije udjela u kapitalu te prava, prioriteti i ograničenja koja se odnose na sve kategorije udjela u kapitalu.

▼M6

80.A Ako je subjekt reklasificirao

(a) instrument s opcijom prodaje klasificiran kao vlasnički instrument; ili

(b) instrument koji subjektu nalaže obvezu da isporuči drugoj strani razmjeran udjel u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije i klasificiran je kao vlasnički instrument

između financijskih obveza i kapitala, dužan je objaviti iznos reklasifikacije iz svake i u svaku kategoriju (financijske obveze ili kapital), kao i vrijeme i razloge reklasifikacije.

▼M31

Izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti

———————

81.A U izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti), pored odjeljaka koji se odnose na dobit ili gubitak i ostalu sveobuhvatnu dobit, prikazuju se:

(a) dobit ili gubitak;

(b) ukupna ostala sveobuhvatna dobit;

(c) sveobuhvatna dobit razdoblja koja je jednaka ukupnoj dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Ako subjekt odvojeno prikazuje izvještaj o dobiti ili gubitku, ne prikazuje odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitak u izvještaju u kojem prikazuje sveobuhvatnu dobit.

▼M31

81.B Pored odjeljaka koji se odnose na dobit ili gubitak te ostalu sveobuhvatnu dobit, subjekt prikazuje sljedeće stavke dobiti ili gubitka te ostale sveobuhvatne dobiti razdoblja raspoređene kako slijedi:

(a) dobit ili gubitak razdoblja koji se pripisuje:

i. nekontrolirajućim udjelima; i

ii. vlasnicima matice;

(b) sveobuhvatnu dobit razdoblja koja se pripisuje:

i. nekontrolirajućim udjelima; i

ii. vlasnicima matice.

Ako dobit ili gubitak prikazuje u odvojenom izvještaju, subjekt u tom izvještaju prikazuje stavku iz točke (a).

Informacije koje se prikazuju u odjeljku koji se odnosi na dobit ili gubitak ili u izvještaju o dobiti ili gubitku

▼M53

82. Uz stavke koje se zahtijevaju ostalim MSFI-jima, račun dobiti i gubitka ili izvještaj o dobiti i gubitku uključuje stavke kojima se iskazuju sljedeće vrijednosti za razdoblje:

(a) prihodi, pri čemu se odvojeno iskazuju prihodi od kamata izračunani metodom efektivne kamate;

(aa) dobit i gubici koji su posljedica prestanka priznavanja financijske imovine mjerene po amortiziranom trošku;

(b) financijski troškovi;

(ba) gubici od umanjenja vrijednosti (uključujući poništenja gubitaka ili dobiti od umanjenja vrijednosti) utvrđeni u skladu s odjeljkom 5.5. MSFI-ja 9;

(c) udio u dobiti ili gubicima pridruženih subjekata i zajedničkih pothvata obračunanih metodom udjela;

(ca) ako je financijska imovina reklasificirana iz kategorije mjerenja po amortiziranom trošku tako da se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, svaka dobit ili gubitak koji proizlaze iz razlike između prethodno amortiziranog troška financijske imovine i njezine fer vrijednosti na datum reklasifikacije (kako je utvrđeno u MSFI-ju 9);

(cb) ako je financijska imovina reklasificirana iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit tako da se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, svaka kumulativna dobit ili gubitak prethodno priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti koji su reklasificirani u račun dobiti i gubitka;

▼M31

(d) porezni rashod;

(e) [briše se];

(ea) jedinstveni iznos za sve obustavljene aktivnosti (vidjeti MSFI 5);

(f) – (i) [brišu se].

▼M31

Informacije koje se prikazuju u odjeljku koji se odnosi na ostalu sveobuhvatnu dobit

▼M49

82.A U odjeljku o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prezentiraju se stavke za iznose za razdoblje:

(a) stavki ostale sveobuhvatne dobiti (isključujući iznose iz stavka (b)), koje su razvrstane po vrsti i u skupine onih koje, u skladu s drugim MSFI-jima:

i. neće naknadno biti reklasificirane u dobit ili gubitak; i

ii. bit će naknadno reklasificirane u dobit ili gubitak ako su ispunjeni posebni uvjeti.

(b) udjela u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženih društava i zajedničkih pothvata obračunatih primjenom metode udjela i podijeljenih na udio stavki koje, u skladu s drugim MSFI-jima:

i. neće naknadno biti reklasificirane u dobit ili gubitak; i

ii. bit će naknadno reklasificirane u dobit ili gubitak ako su ispunjeni posebni uvjeti.

▼M31

———————

▼M49

85. Subjekt prezentira dodatne stavke (među inim i raščlanjivanjem stavki koje su navedene u točki 82.), zaglavlja i međuzbrojeve u izvještaju (izvještajima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ako je takvo prezentiranje važno za razumijevanje financijske uspješnosti subjekta.

85.A Ako subjekt međuzbrojeve prezentira u skladu s točkom 85., ti međuzbrojevi:

(a) sastoje se od stavki koje čine iznosi priznati i mjereni u skladu s MSFI-jem;

(b) prezentiraju se i označuju tako da stavke koje čine međuzbroj budu jasne i razumljive;

(c) dosljedni su iz razdoblja u razdoblje, u skladu s točkom 45; i

(d) nisu prezentirani s više važnosti nego međuzbrojevi i ukupni iznosi koji se zahtijevaju u MSFI-ju za izvještaj(e) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

85.B Subjekt prezentira stavke u izvještaju (izvještajima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti kojima se usklađuju međuzbrojevi prezentirani u skladu s točkom 85. i međuzbrojevi ili ukupni iznosi koji se zahtijevaju u MSFI-ju za takav izvještaj (takve izvještaje).

▼M31

86. Budući da se učinci različitih aktivnosti, transakcija i drugih događaja subjekta razlikuju prema učestalosti, mogućnosti nastanka dobiti ili gubitka te predvidivosti, objavljivanje elemenata financijske uspješnosti pomaže korisnicima u razumijevanju ostvarene financijske uspješnosti i izradi projekcija buduće financijske uspješnosti. Subjekt uključuje dodatne stavke u izvještaj ili izvještaje o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti te izmjenjuje upotrijebljene opise i redoslijed stavaka ako je to neophodno radi pojašnjenja elemenata financijske uspješnosti. …

87. Subjekt ni jednu stavku prihoda ili rashoda ne prikazuje kao izvanrednu stavku u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama.

▼M5

Dobit ili gubitak razdoblja

88. Subjekt sve stavke prihoda i rashoda razdoblja priznaje u dobit ili gubitak, osim ako se određenim MSFI-jem propisuje ili dopušta drukčije.

89. U pojedinim se MSFI-jima navode slučajevi kada subjekt određene stavke priznaje izvan dobiti ili gubitka tekućeg razdoblja. U MRS-u 8 navode se dva takva slučaja: ispravak pogrešaka i učinci promjena računovodstvenih politika. Drugim se MSFI-jima propisuje ili dopušta isključivanje sastavnica ostale sveobuhvatne dobiti koje udovoljavaju definiciji prihoda ili rashoda iz *Okvira* (vidjeti točku 7.).

Ostala sveobuhvatna dobit razdoblja

▼M31

90. Subjekt u izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i u bilješkama objavljuje iznos poreza na dobit koji se odnosi na svaku stavku ostale sveobuhvatne dobiti, uključujući usklađivanja na temelju reklasifikacije.

91. Subjekt može stavke ostale sveobuhvatne dobiti prikazati:

(a) umanjene za pripadajuće porezne učinke; ili

(b) prije pripadajućih poreznih učinaka u jednom iznosu koji prikazuje ukupni iznos poreza na dobit koji se odnosi na te stavke.

Ako odabere alternativu (b), subjekt raspoređuje porez na stavke koje se naknadno mogu prenijeti u dobit ili gubitak te na stavke koje se naknadno neće prenositi u dobit ili gubitak.

▼M5

92. Subjekt objavljuje reklasifikacijska usklađenja koja se odnose na sastavnice ostale sveobuhvatne dobiti.

▼M53

93. U ostalim MSFI-jevima navedeno je jesu li i kada iznosi prethodno priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti reklasificirani u račun dobiti i gubitka. Takve se reklasifikacije u ovome standardu nazivaju reklasifikacijskim usklađenjima. Reklasifikacijsko usklađenje s povezanom komponentom ostale sveobuhvatne dobiti uključuje se u razdoblje u kojem je usklađenje reklasificirano u račun dobiti i gubitka. Navedeni iznosi mogu biti priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti kao neostvarena dobit u tekućem razdoblju ili prethodnim razdobljima. Ta se neostvarena dobit mora odbiti od ostale sveobuhvatne dobiti u razdoblju u kojem se ostvarena dobit reklasificira u račun dobiti i gubitka kako bi se izbjeglo njezino uključivanje u ukupnu sveobuhvatnu dobit dva puta.

▼M31

94. Subjekt može usklađivanja na temelju reklasifikacije prikazati u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama. Subjekt koji usklađivanja na temelju reklasifikacije prikazuje u bilješkama prikazuje stavke ostale sveobuhvatne dobiti nakon svakog povezanog usklađivanja na temelju reklasifikacije.

▼M53

95. Reklasifikacijska usklađenja nastaju, na primjer, pri otuđenju inozemnog poslovanja (vidjeti MRS 21) te kada neki predviđeni novčani tok zaštićen od rizika utječe na dobit ili gubitak (vidjeti točku 6.5.11. podtočku (d) MSFI-ja 9 u vezi sa zaštitom novčanih tokova od rizika).

96. Reklasifikacijska usklađenja ne proizlaze iz promjena revalorizacijskog viška koje se priznaju u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38 ni iz ponovnih mjerenja planova utvrđenih primanja koja se priznaju u skladu s MRS-om 19. Te se komponente priznaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i u sljedećim se razdobljima ne reklasificiraju u račun dobiti i gubitka. Promjene revalorizacijskog viška mogu se u sljedećim razdobljima prenijeti u zadržanu dobit ako se imovina upotrebljava ili kada se prestane priznavati (vidjeti MRS 16 i MRS 38). U skladu s MSFI-jem 9, reklasifikacijska usklađenja ne nastaju ako zaštita novčanog toka od rizika ili obračunavanje vremenske vrijednosti opcije (ili terminskog elementa terminskog ugovora ili raspona valutne osnovice financijskog instrumenta) rezultiraju iznosima koji se brišu iz rezervacije zaštite novčanog toka od rizika, odnosno posebne komponente vlasničkog kapitala, i izravno uključuju u početni trošak ili drugu knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze. Ti se iznosi izravno prenose u imovinu ili obveze.

▼M31

Informacije koje se prikazuju u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama

▼M5

97. Kada su stavke prihoda ili rashoda značajne, subjekt njihovu narav i iznos objavljuje odvojeno.

98. Okolnosti u kojima se stavke prihoda i rashoda objavljuju odvojeno jesu:

(a) otpis zaliha na neto ostvarivu vrijednost ili nekretnina, postrojenja i opreme na nadoknadivi iznos te poništenje takvog otpisa;

(b) restrukturiranje poslovanja subjekta i poništenje rezerviranja za troškove restrukturiranja;

(c) otuđenje stavki nekretnina, postrojenja i opreme;

(d) otuđenje ulaganja;

(e) prestanak poslovanja;

(f) razrješavanje sudskih sporova; te

(g) ostala otpuštanja rezerviranja.

▼**M5**

99. Subjekt analizu rashoda priznatih u dobit ili gubitak prezentira razvrstavanjem prema naravi rashoda ili njihovoj funkciji unutar subjekta, ovisno o tome što pruža pouzdanije i relevantnije informacije.

▼**M31**

100. Subjekti se potiču da analizu iz stavka 99. prikažu u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

▼**M5**

101. Rashodi se raščlanjuju kako bi se istaknule sastavnice financijske uspješnosti koje se mogu razlikovati po učestalosti, mogućnosti dobiti ili gubitka te predvidivosti. Informacije se mogu prezentirati na dva različita načina.

102. Prvi način raščlanjivanja jest metoda „naravi rashoda”. Subjekt objedinjava rashode u dobiti ili gubitku u skladu s njihovom naravi (primjerice, deprecijacija, troškovi materijala, troškovi prijevoza, primanja zaposlenih i troškovi oglašavanja) te ih ne preraspoređuje prema pripadnosti određenim funkcionalnim područjima unutar subjekta. Ova metoda može biti jednostavna za primjenu jer se rashodi ne moraju pripisati pojedinačnim funkcionalnim područjima. U nastavku se navodi primjer razvrstavanja primjenom metode naravi rashoda.

Prihodi		X
Ostali prihodi		X
Promjena zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje	X	
Korištene sirovine i potrošni materijal	X	
Troškovi primanja zaposlenih	X	
Troškovi amortizacije	X	
Ostali rashodi	X	
Ukupni rashodi		(X)
Dobit prije oporezivanja		X

103. Drugi je oblik raščlanjivanja metoda „funkcije rashoda” ili „troškova prodanih proizvoda” te se rashodi razvrstavaju prema njihovoj funkciji kao dio troškova prodanih proizvoda ili, primjerice, troškova distribucije ili administrativnih troškova. Prema ovoj metodi subjekt odvojeno od drugih rashoda objavljuje barem troškove prodanih proizvoda. Ovom se metodom korisnicima mogu dati relevantnije informacije nego razvrstavanjem rashoda prema njihovoj naravi, ali raspoređivanje rashoda po funkcijama može podrazumijevati proizvoljno raspoređivanje i u znatnoj mjeri uključivati prosuđivanje. U nastavku se navodi primjer razvrstavanja primjenom metode funkcije rashoda.

Prihodi	X
Troškovi prodaje	(X)
Bruto dobit	X
Ostali prihodi	X
Troškovi distribucije	(X)
Administrativni troškovi	(X)
Ostali rashodi	(X)
Dobit prije oporezivanja	X

▼M5

104. Subjekt koji rashode razvrstava prema funkciji objavljuje dodatne informacije o naravi rashoda, uključujući rashode deprecijacije i amortizacije te troškove primanja zaposlenih.

105. Izbor između metode troškova prodanih proizvoda i metode naravi troškova ovisi o povijesnim čimbenicima i čimbenicima sektora te vrsti subjekta. Obje metode ukazuju na troškove koji se mogu mijenjati, izravno ili neizravno, s promjenama u obujmu prometa ili proizvodnje subjekta. Budući da svaka metoda prezentiranja ima različite prednosti za različite vrste subjekata, ovim se Standardom nalaže da uprava odabere način prezentiranja koji je pouzdan i relevantniji. Međutim, budući da su informacije o naravi rashoda korisne za predviđanje budućih novčanih tokova, objavljivanje dodatnih informacija propisuje se ako se primjenjuje razvrstavanje prema funkciji troškova. Pojam „primanja zaposlenih” iz točke 104. ima isto značenje kao i u MRS-u 19.

Izvještaj o promjenama kapitala

▼M29

Informacije predstavljene u izjavi o vlasničkom kapitalu

▼M53

106. Subjekt je dužan prezentirati izvještaj o promjenama vlasničkog kapitala kako je propisano točkom 10. Izvještaj o promjenama vlasničkog kapitala uključuje sljedeće podatke:

▼M29

(a) ukupni sveobuhvatni prihod za razdoblje u kojem se posebno prikazuju ukupni iznosi koji se mogu pripisati vlasnicima vladajućeg društva i nekontrolnim udjelima;

(b) za svaki sastavni dio vlasničkog kapitala, naknadne učinke uporabe ili naknadne promjene koje su prepoznate u skladu s MRS-om 8; i

▼M53

(c) [Izbrisano]

(d) za svaku komponentu vlasničkog kapitala, usklađenje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja, pri čemu se odvojeno prikazuju (najmanje) promjene koje proizlaze iz:

i. dobiti ili gubitka;

ii. ostale sveobuhvatne dobiti i

iii. transakcija s vlasnicima u njihovu svojstvu vlasnika, pri čemu se odvojeno prikazuju doprinosi vlasnika, raspodjele vlasnicima te promjene vlasničkih udjela u ovisnim subjektima koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole.

▼M29

Informacije predstavljene u izjavi o promjenama vlasničkog kapitala ili u napomenama

106.A Za svaki sastavni dio vlasničkog kapitala subjekt predstavlja, ili u izjavi o promjenama vlasničkog kapitala ili u napomenama, analizu drugog sveobuhvatnog prihoda po stavkama (vidjeti odlomak 106. točku (d) podtočku ii.).

107. Subjekt predstavlja, ili u izjavi o promjenama vlasničkog kapitala ili u napomenama, iznose dividendi isplaćene vlasnicima tijekom razdoblja te vezane iznose dividendi po udjelu.

▼M5

108. Sastavnice kapitala iz točke 106. uključuju primjerice sve kategorije uplaćenog kapitala, ukupni iznos svake kategorije ostale sveobuhvatne dobiti i zadržanu dobit.

109. Promjene subjektova kapitala između početka i kraja izvještajnog razdoblja odražavaju povećanje ili smanjenje njegove neto imovine tijekom razdoblja. Osim promjena koje proizlaze iz transakcija s vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika (poput uplate kapitala, otkup subjektovih vlastitih vlasničkih instrumenata i dividendi) te transakcijskih troškova koji su izravno povezani s takvim transakcijama, ukupna promjena kapitala tijekom razdoblja predstavlja ukupni iznos prihoda i rashoda, uključujući dobitke i gubitke koji proizlaze iz poslovanja subjekta tijekom tog razdoblja.

110. MRS-om 8 nalaže se retroaktivno usklađivanje za učinke promjena u računovodstvenim politikama, u mjeri u kojoj je to izvedivo, osim ako se prijelaznim odredbama nekog drugog MSFI-ja nalaže drukčije. MRS-om 8 se, u mjeri u kojoj je to izvedivo, također nalaže retroaktivno prepravljanje radi ispravljanja pogrešaka. Retroaktivno usklađivanje i retroaktivno prepravljanje nisu promjene kapitala nego usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti, osim ako se nekim MSFI-jem nalaže retroaktivno usklađivanje neke druge sastavnice kapitala. U točki 106. stavku (b) nalaže se da se u izvještaju o promjenama kapitala objavi ukupan iznos usklađivanja za svaku sastavnicu kapitala tako da se ona usklađivanja koja proizlaze iz promjena računovodstvenih politika prikažu odvojeno od onih usklađivanja koja proizlaze iz ispravaka pogrešaka. Ta se usklađivanja objavljuju za svako prethodno razdoblje i početak razdoblja.

Izvještaj o novčanim tokovima

111. Informacije o novčanim tokovima korisnicima financijskih izvještaja daju osnovu za procjenu sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente te potrebe subjekta za korištenjem tih novčanih tokova. U MRS-u 7 navode se zahtjevi za prezentiranje i objavljivanje informacija o novčanim tokovima.

Bilješke

Struktura

112. U bilješkama se:

(a) prezentiraju informacije o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama koje se primjenjuju u skladu s točkama od 117. do 124.;

(b) objavljuju informacije čije se objavljivanje nalaže MSFI-jima, a koje se ne prikazuju drugdje u financijskim izvještajima; te

(c) daju informacije koje se ne prezentiraju drugdje u financijskim izvještajima, a važne su za razumijevanje financijskih izvještaja.

▼M49

113. Ako je izvedivo, subjekt bilješke prezentira sustavno. Pri određivanju sustavnosti subjekt razmatra njihov učinak na razumljivost i usporedivost svojih financijskih izvještaja. Subjekt svaku stavku u izvještajima o financijskom položaju, u izvještaju/izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama kapitala te izvještaju o novčanim tokovima unakrsnom uputom povezuje s odnosnim informacijama u bilješkama.

▼M49

114. Primjeri sustavnog redoslijeda ili razvrstavanja bilješki uključuju:

(a) stavljanje naglaska na područja svojih djelatnosti koje subjekt smatra najvažnijima za razumijevanje svoje financijske uspješnosti i financijskog položaja, kao što je objedinjavanje informacija o posebnim poslovnim aktivnostima;

(b) objedinjavanje informacija o stavkama koje se mjere na sličan način, kao što je imovina mjerena po poštenoj vrijednosti; ili

(c) praćenje redoslijeda stavki u izvještaju (izvještajima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti te izvještaju o financijskom položaju, primjerice:

i. izjava o sukladnosti s MSFI-jima (vidjeti točku 16.);

ii. primijenjene važne računovodstvene politike (vidjeti točku 117.);

iii. informacije kojima se potkrepljuju stavke prezentirane u izvještajima o financijskom položaju, u izvještaju/izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama kapitala te izvještaju o novčanim tokovima, prema redoslijedu kojim su ti izvještaji i stavke prezentirani i

iv. ostala objavljivanja, uključujući:

(1) nepredviđene obveze (vidjeti MRS 37) i nepriznate ugovorne obveze; i

(2) nefinancijske informacije, npr. ciljeve i politike subjekta koji se odnose na upravljanje financijskim rizikom (vidjeti MSFI 7).

———————

▼M5

116. Subjekt bilješke kojima se daju informacije o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama može prezentirati kao odvojeni dio financijskih izvještaja.

Objavljivanje računovodstvenih politika

▼M49

117. Subjekt objavljuje svoje važne računovodstvene politike koje se sastoje od:

(a) osnove (ili osnova) mjerenja upotrijebljene (upotrijebljenih) pri izradi financijskih izvještaja; i

(b) drugih računovodstvenih politika važnih za razumijevanje financijskih izvještaja.

▼M5

118. Važno je da subjekt o osnovi ili osnovama mjerenja korištenoj odnosno korištenima u financijskim izvještajima (primjerice, povijesni trošak, tekući trošak, neto ostvariva vrijednost, fer vrijednost i nadoknadivi iznos) obavijesti korisnike jer osnova na kojoj subjekt sastavlja financijske izvještaje u značajnoj mjeri utječe na analizu korisnika. Kada subjekt u financijskim izvještajima koristi više osnova za mjerenje, primjerice kada se revaloriziraju određene skupine imovine, dovoljno je dati naznaku skupina imovine i obveza na koje se svaka osnova za mjerenje primjenjuje.

▼M49

119. Prilikom odlučivanja treba li se objaviti određena računovodstvena politika, uprava razmatra bi li takvo objavljivanje pomoglo korisnicima u razumijevanju načina na koji se transakcije, drugi događaji i uvjeti odražavaju na objavljene financijske rezultate i financijski položaj. Svaki subjekt razmatra narav svojeg poslovanja i politike za koje bi korisnik njegovih financijskih izvještaja očekivao da se objave za tu vrstu subjekta. Objavljivanje određenih računovodstvenih politika posebno je korisno za korisnike kada se te politike odabiru iz alternativa ponuđenih u MSFI-jima. Primjer je toga objavljivanje primjenjuje li subjekt na svoj udjel u ulaganju u nekretninu metodu poštene vrijednosti ili metodu troška (vidjeti MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*). Nekim se MSFI-jima izričito nalaže objavljivanje određenih računovodstvenih politika, uključujući odabir uprave između različitih politika koje se dopuštaju MSFI-jima. Primjerice, MRS-om 16 nalaže se objavljivanje osnove za mjerenje upotrijebljene za skupine nekretnina, postrojenja i opreme.

———————

▼M5

121. Računovodstvena politika može biti važna zbog naravi poslovanja subjekta čak i kada iznosi za tekuće i prethodno razdoblje nisu značajni. Također je primjereno objaviti svaku važnu računovodstvenu politiku koja se izričito ne nalaže MSFI-jima, ali koju subjekt odabere i primijeni u skladu s MRS-om 8.

▼M49

122. Subjekt, uz važne računovodstvene politike ili druge bilješke, objavljuje koje je prosudbe – osim onih koje uključuju procjenu (vidjeti točku 125.) – uprava dala u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta, a koje u najvećoj mjeri utječu na iznose priznate u financijskim izvještajima.

▼M53

123. U postupku primjene računovodstvenih politika subjekta, rukovodstvo donosi razne prosudbe, osim onih koje uključuju procjene, a koje mogu znatno utjecati na iznose priznate u financijskim izvještajima. Na primjer, rukovodstvo donosi prosudbe pri utvrđivanju:

(c) [Izbrisano]

(b) kad se gotovo svi značajniji rizici i koristi vlasništva financijske imovine i imovine u najmu prenose na druge subjekte;

(c) je li određena prodaja proizvoda u stvarnosti financijski sporazum te stoga ne stvara prihod i

(d) nastaju li na temelju ugovornih uvjeta financijske imovine, na određene datume, novčani tokovi koji su samo plaćanja glavnice i kamata na neplaćeni iznos glavnice.

▼M5

►M32 124. Objavljivanje nekih informacija u skladu s točkom 122. nalažu drugi MSFI-jevi. Primjerice, MSFI 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* nalaže subjektu da objavi prosudbe koje je koristio da bi utvrdio kontrolira li neki subjekt. MRS 40 propisuje ◄ *Ulaganja u nekretnine* nalaže se objavljivanje kriterija koje je subjekt postavio radi razlikovanja investicijskih nekretnina od nekretnina koje koristi vlasnik i nekretnina namijenjenih prodaji u okviru redovitog poslovanja, kada je nekretnine teško razvrstati.

Izvori neizvjesnosti procjene

125. Subjekt objavljuje informacije o pretpostavkama za budućnost i drugim glavnim izvorima neizvjesnosti procjene na kraju izvještajnog razdoblja koje nose značajan rizik da će za posljedicu imati značajno usklađivanje knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza u sljedećoj poslovnoj godini. O toj se imovini i obvezama u bilješkama objavljuju pojedinosti o:

(a) njihovoj naravi; i

(b) njihovom knjigovodstvenom iznosu na kraju izvještajnog razdoblja.

126. Za utvrđivanje knjigovodstvenih iznosa određene imovine i obveza neophodno je procijeniti učinak neizvjesnih budućih događaja na tu imovinu i obveze na kraju izvještajnog razdoblja. Primjerice, u nedostatku nedavno snimljenih tržišnih cijena, procjene za budućnost neophodne su za mjerenje nadoknadivog iznosa skupina nekretnina, postrojenja i opreme, učinka tehnološke zastarjelosti zaliha, rezerviranja koja ovise o ishodu sudskih sporova u tijeku te dugoročnih obveza za primanja zaposlenih poput obveza za mirovine. Ove procjene uključuju pretpostavke o stavkama kao što su usklađivanje rizika s novčanim tokovima ili diskontnim stopama, buduće promjene plaća te buduće promjene cijena koje utječu na druge troškove.

127. Pretpostavke i drugi izvori neizvjesnosti procjene koji se objavljuju u skladu s točkom 125. odnose se na procjene koje od uprave zahtijevaju najteže, subjektivne i složene prosudbe. S povećanjem broja varijabli i pretpostavki koje utječu na moguće buduće rješavanje povećanja neizvjesnosti te prosudbe postaju subjektivnije i složenije, a shodno tome obično se povećava i mogućnost posljedičnih značajnih usklađivanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza.

▼M33

128. Podatke iz točke 125. nije potrebno objaviti o imovini i obvezama sa znatnim rizikom značajne promjene njihovih knjigovodstvenih iznosa u idućoj financijskoj godini ako su na kraju izvještajnog razdoblja mjereni po fer vrijednostima temeljenim na cijenama koje za identičnu imovinu, odnosno identične obveze kotiraju na aktivnom tržištu. Njihove fer vrijednosti mogu se značajno promijeniti u idućoj financijskoj godini, ali te promjene neće proizaći iz pretpostavki ili drugih izvora nesigurnosti procjena na kraju izvještajnog razdoblja.

▼**M5**

129. Subjekt informacije iz točke 125. prezentira na način koji korisnicima financijskih izvještaja pomaže razumjeti prosudbe koje uprava donosi o budućnosti i o ostalim izvorima neizvjesnosti procjena. Narav i opseg informacija mijenjaju se ovisno o naravi pretpostavke i drugim okolnostima. Primjeri vrsta informacija koje subjekt objavljuje jesu:

(a) narav pretpostavke ili druge neizvjesnosti procjene;

(b) osjetljivost knjigovodstvenih iznosa na metode, pretpostavke i procjene koje su osnova za njihov izračun, uključujući razloge osjetljivosti;

(c) očekivano razrješenje neizvjesnosti te raspon razumno mogućih ishoda u narednoj poslovnoj godini s obzirom na knjigovodstvene iznose imovine i obveza na koje utječe; te

(d) pojašnjenje promjena prethodnih pretpostavki o toj imovini i obvezama ako se neizvjesnost ne razriješi.

130. Ovim se Standardom subjektu pri objavljivanju informacija iz točke 125. ne nalaže objavljivanje proračunskih informacija ni predviđanja.

131. Ponekad se na kraju izvještajnog razdoblja ne može objaviti opseg mogućih učinaka pretpostavke ili drugog izvora neizvjesnosti procjene. U takvim slučajevima subjekt objavljuje da je na temelju postojećih saznanja razumno moguće da bi zbog ishoda u narednoj poslovnoj godini, koji se razlikuju od pretpostavke, moglo biti neophodno značajno usklađivanje knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveze na koju utječu. U svakom slučaju subjekt objavljuje narav i knjigovodstveni iznos imovine ili obveze (ili skupine imovine ili obveza) na koju pretpostavka utječe.

132. Objavljivanje određenih prosudbi uprave u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta iz točke 122. nije povezano s objavljivanjem izvora neizvjesnosti procjene iz točke 125.

▼**M33**

133. Objavljivanje nekih pretpostavki koje bi inače bile potrebne prema točki 125., propisano je drugim MSFI-jevima. Primjerice, MRS 37 zahtijeva u određenim okolnostima objavljivanje glavnih pretpostavki u vezi s budućim događajima koji utječu na kategorije rezerviranja. MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti* propisuje objavljivanje značajnih pretpostavki (uključujući tehniku, odnosno tehnike vrednovanja te ulazne podatke) koje subjekt koristi u mjerenju fer vrijednosti imovine i obveza koje se vode po fer vrijednosti.

▼M5

Kapital

134. Subjekt objavljuje informacije koje korisnicima financijskih izvještaja omogućuju ocjenjivanje ciljeva, politika i postupaka upravljanja kapitalom subjekta.

135. Radi postupanja u skladu s točkom 134., subjekt objavljuje sljedeće:

(a) kvalitativne informacije o svojim ciljevima, politikama i postupcima upravljanja kapitalom, uključujući:

i. opis onoga čime se upravlja kao kapitalom;

ii. kada se na subjekt primjenjuju izvana nametnuti kapitalni zahtjevi, narav takvih zahtjeva i način na koji su uključeni u upravljanje kapitalom; te

iii. način na koji ispunjava svoje ciljeve upravljanja kapitalom;

(b) sažete kvantitativne informacije o onome čime se upravlja kao kapitalom. Neki subjekti određene financijske obveze (npr. određene oblike podređenih obveza) smatraju dijelom kapitala. Drugi subjekti iz kapitala isključuju određene sastavnice kapitala (npr. sastavnice koje proizlaze iz zaštite novčanog toka);

(c) sve promjene u točki (a) i (b) u odnosu na prethodno razdoblje;

(d) je li tijekom razdoblja postupao u skladu s izvana nametnutim kapitalnim zahtjevima kojima podliježe;

(e) ako nije postupao u skladu s izvana nametnutim kapitalnim zahtjevima, posljedice takve neusklađenosti.

Subjekt ove informacije zasniva na podacima koji se interno dostavljaju ključnim osobama na rukovodećim položajima.

136. Subjekt može upravljati kapitalom na različite načine i na njega se mogu primjenivati različiti kapitalni zahtjevi. Primjerice, konglomerat može obuhvaćati subjekte koji se bave osiguravajućom i bankovnom djelatnošću i ti subjekti mogu poslovati u različitim nadležnostima. Kada sažeto objavljivanje kapitalnih zahtjeva i načina na koji se upravlja kapitalom ne bi davalo korisne informacije ili bi iskrivilo razumijevanje korisnika financijskih izvještaja o kapitalnim resursima subjekta, subjekt odvojeno objavljuje informacije za svaki kapitalni zahtjev kojem subjekt podliježe.

▼M6

Financijski instrumenti s opcijom prodaje klasificirani kao vlasnički instrumenti

136.A Za financijske instrumente s opcijom prodaje klasificirane kao vlasnički instrumenti, subjekt je dužan objaviti (ako već nije drugdje objavljeno):

(a) sažete kvantitativne podatke o iznosu klasificiranom u kapital;

▼M6

(b) svoje ciljeve, politike i procese za upravljanje svojim obvezama za reotkup ili otkup instrumenata na zahtjev imatelja instrumenata, uključujući sve promjene u odnosu na prethodno razdoblje;

(c) očekivane odljeve novca prilikom otkupa ili reotkupa te klase financijskih instrumenata; i

(d) informacije o načinu na koji je odredio novčane odljeve prilikom otkupa ili reotkupa.

▼M5

Druga objavljivanja

137. Subjekt u bilješkama objavljuje:

(a) iznos dividendi predloženih ili objavljenih prije nego je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, ali koji nije priznat kao raspodjela vlasnicima tijekom razdoblja, te pripadajući iznos po dionici; i

(b) iznos kumulativnih povlaštenih dividendi koji nije priznat.

▼M6

138. Ako nije objavljeno drugdje u informacijama koje su objavljene u financijskim izvještajima, subjekt je dužan objaviti:

(a) sjedište i pravni oblik subjekta, njegovu državu osnutka i adresu sjedišta (ili glavno mjesto poslovanja ako se razlikuje od sjedišta);

(b) opis vrste poslovanja subjekta i njegovih glavnih djelatnosti;

(c) naziv matičnog društva i krajnjeg matičnog društva grupe; i

(d) ako je riječ o subjektu s ograničenim trajanjem, informacije o trajanju subjekta.

▼M5

PRIJELAZ I DAN STUPANJA NA SNAGU

139. Subjekt ovaj Standard primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ovaj Standard usvoji u ranijem razdoblju, on tu činjenicu objavljuje.

▼M11

139.A MRS-om 27 (s izmjenama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008.) izmijenjena je točka 106. Subjekt je tu izmjenu dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama iz 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je tu izmjenu primijeniti i na to ranije razdoblje. Izmjena se primjenjuje retroaktivno.

▼**M6**

139.B *Financijski instrumenti s opcijom prodaje i obveze na temelju likvidacije* (Izmjene MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljeni u veljači 2008., imaju za posljedicu izmjene točke 138. i dodavanje točaka 8.A, 80.A i 136.A. Subjekt je dužan te izmjene primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti te istodobno primijeniti povezane izmjene MRS-a 32, MRS-a 39, MSFI-ja 7 i IFRIC tumačenja 2 *Udjeli članova u zadružnim subjektima i slični instrumenti*.

▼**M8**

139.C Točke 68. i 71. izmijenjene su kao posljedica Poboljšanja MSFI-ja objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt te izmjene primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**M22**

139.D Stavak 69. izmijenjen je Poboljšanjima MSFI-jeva izdanima u travnju 2009. Subjekt je dužan primjenjivati ovu izmjenu na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2010. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je objaviti tu činjenicu.

▼**M29**

139.F S Poboljšanjima MSFI-a izdanima u svibnju 2010. izmijenjeni su odlomci 106. i 107., a dodan je odlomak 106.A. Subjekt ove izmjene primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2011. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena.

▼**M32**

139.H MSFI-jem 10 i MSFI-jem 12, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 4., 119., 123. i 124. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 12.

▼**M33**

139.I MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su točke 128. i 133. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼**M31**

139.J U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011. stavci 7., 10., 82., 85. – 87., 90., 91., 94., 100. i 115. mijenjaju se, dodaju se stavci 10.A, 81.A, 81.B i 82.A i brišu se stavci 12., 81., 83. i 84. Subjekti primjenjuju navedene izmjene na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2012. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje navedene izmjene na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

139.K U skladu s MRS-om 19 *Primanja zaposlenika* (kako je izmijenjen u lipnju 2011.) izmjenjuje se definicija „ostale sveobuhvatne dobiti” iz stavka 7. i stavka 96. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 19 (kako je izmijenjen u lipnju 2011.).

▼**M36**

139.L *Godišnjim poboljšanjima iz ciklusa 2009. – 2011.*, koja su izdana u svibnju 2012., izmijenjene su točke 10., 38. i 41., brisane su točke 39. – 40. i dodane su točke 38.A – 38.D i 40.A – 40.D. Subjekt primjenjuje te izmjene naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu.

▼**M52**

139.N MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 34. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼**M53**

139.O U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 7., 68., 71., 82., 93., 95., 96., 106. i 123., a brišu se točke 139.E, 139.G i 139M. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼**M49**

139.P Dokumentom *Inicijativa o objavljivanju* (Izmjene MRS-a 1), izdanim u prosincu 2014., izmijenjene su točke 10., 31., 54. – 55., 82.A, 85., 113. – 114., 117., 119. i 122., dodane su točke 30.A, 55.A i 85.A – 85.B i izbrisane su točke 115. i 120. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Subjekti nisu dužni objaviti informacije koje se zahtijevaju u točkama 28. – 30. MRS-a 8 u pogledu tih izmjena.

▼**M5**

POVLAČENJE MRS-A 1 (REVIDIRAN 2003.)

140. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 1 — *Prezentacija financijskih izvještaja*, revidiran 2003. i izmijenjen 2005. godine.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 2

Zalihe

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati računovodstveni postupak za zalihe. Osnovno pitanje u računovodstvu zaliha jest iznos troška koji treba priznati kao imovinu i knjižiti do priznavanja povezanih prihoda. Ovaj standard sadrži upute za određivanje troškova i njegovo kasnije priznavanje kao rashoda, uključujući bilo koje otpisivanje do neto utržive vrijednosti. Također daje upute o metodama obračunavanja troškova koje se odnose na zalihe.

PODRUČJE PRIMJENE

▼M53

2. Ovaj se standard primjenjuje na sve zalihe, uz iznimku:

(a) [Izbrisano]

(b) financijskih instrumenata (vidjeti MRS 32 *Financijski instrumenti*: *prezentiranje* i MSFI 9 *Financijski instrumenti)* i

▼B

(c) biološke imovine povezane s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodima u trenutku žetve (vidjeti MRS 41 Poljoprivreda).

3. Ovaj se standard ne primjenjuje na mjerenje zaliha u posjedu:

(a) proizvođača poljoprivrednih i šumarskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon žetve, te minerala i mineralnih proizvoda ako se mjere po neto utrživoj vrijednosti sukladno uvriježenoj praksi u tim djelatnostima. Ako se te zalihe mjere po neto utrživoj vrijednosti, promjene njihove vrijednosti priznaju se u računu dobiti i gubitaka za razdoblje u kojemu je ta promjena nastala;

(b) posrednika koji svoje zalihe mjere po poštenoj vrijednosti umanjenoj za trošak prodaje. Ako se te zalihe mjere po poštenoj vrijednosti umanjenoj za trošak prodaje, promjene poštene vrijednosti umanjene za trošak prodaje prikazuju se računu dobiti i gubitaka za razdoblje u kojemu je promjena nastala.

4. Zalihe iz točke 3. podtočke (a) mjere se po neto utrživoj vrijednosti u određenim fazama proizvodnje. Na primjer, nakon žetve poljoprivrednih usjeva ili vađenja minerala, za koje je zajamčena prodaja na temelju terminskoga ugovora ili državnog jamstva, ili ako postoji aktivno tržište, te ako je rizik nemogućnosti prodaje zanemariv. Te se zalihe isključuju samo iz onih zahtjeva ovog standarda koji se odnose na mjerenje.

5. Posrednici su oni koji kupuju ili prodaju robu za tuđi ili vlastiti račun. Zalihe iz točke 3.podtočke (b) u pravilu se stječu radi prodaje u bliskoj budućnosti i ostvarivanja dobiti iz promjena cijene ili posredničkih marži. Ako se te zalihe mjere po poštenoj vrijednosti umanjenoj za trošak prodaje, isključuju su samo iz onih zahtjeva ovog standarda koji se odnose na mjerenje.

▼B

DEFINICIJE

6. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Zalihe su imovina:

(a) namijenjena prodaju u sklopu redovnoga poslovanja;

(b) u postupku proizvodnje za takvu prodaju; ili

(c) u obliku materijala koji će biti utrošeni u postupku proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Neto utrživa vrijednost jest procijenjena prodajna cijena u sklopu redovnoga poslovanja, umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su potrebni kako bi se izvršila prodaja.

▼M33

Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.).

7. Neto utrživa vrijednost je neto iznos kojeg subjekt očekuje realizirati prodajom zaliha u redovnom tijeku poslovanja. Fer vrijednost odražava cijenu po kojoj iste zalihe mogu biti prodane u urednoj transakciji prodaje istih zaliha između tržišnih sudionika na datum mjerenja na glavnom (ili najpovoljnijem) tržištu. Prva je vrijednost specifična za subjekt, a posljednja nije. Neto utrživa vrijednost zaliha ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

▼M52

8. Zalihe obuhvaćaju kupljenu robu namijenjenu daljnjoj prodaji, uključujući na primjer robu koju je kupio trgovac na malo, a koja je namijenjena za daljnju prodaju, ili zemljište i druge nekretnine namijenjene za daljnju prodaju. Zalihe također obuhvaćaju gotove proizvode ili nedovršenu proizvodnju subjekta te uključuju materijal i sirovine koji će biti utrošeni u postupku proizvodnje. Troškovi nastali radi ispunjenja ugovora s kupcem zbog kojih ne nastaju zalihe (ili imovina u okviru područja primjene nekog drugog standarda) obračunavaju se u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*.

▼B

MJERENJE ZALIHA

9. Zalihe se mjere prema trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je manje.

Trošak zaliha

10. U trošak zaliha uključuju se svi troškovi nabave, troškovi konverzije i drugi troškovi nastali dovođenjem zaliha na postojeću lokaciju i u postojeće stanje.

Troškovi nabave

11. Troškovi nabave zaliha obuhvaćaju nabavnu cijenu, uvozne carine i druge poreze (osim onih za koje subjekt može naknadno ostvariti povrat od poreznih tijela), te troškove prijevoza, pretovara, i druge troškove koji se mogu izravno pripisati nabavi gotovih proizvoda, materijala i usluga. Trgovački popusti, rabati i druge slične stavke odbijaju se pri određivanju troškova nabave.

▼B

Troškovi konverzije

12. Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s jedinicama proizvodnje, kao što su troškovi izravnoga rada. Također uključuju sustavno raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali pretvorbom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ostaju razmjerno nepromijenjeni bez obzira na opseg proizvodnje, kao što su troškovi amortizacije i održavanja proizvodnih zgrada i opreme, te troškovi upravljanja i administracije. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji izravno ili gotovo izravno ovise o opsegu proizvodnje, kao što su troškovi neizravnog materijala i neizravnoga rada.

13. Razvrstavanje fiksnih općih troškova proizvodnje među troškove konverzije temelji se na redovnim proizvodnim kapacitetima. Redovni kapacitet je proizvodnja koja se očekuje u prosjeku tijekom određenog broja razdoblja ili sezona u normalnim uvjetima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta koji je posljedica planiranog održavanja. Moguće je koristiti stvarnu razinu proizvodnje ako je blizu redovnom kapacitetu. Iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvodnje ne povećava se kao posljedica smanjene proizvodnje ili ako postrojenje ne radi. Nerazvrstani opći troškovi proizvodnje priznaju se kao rashod za razdoblje u kojemu su nastali. U razdobljima neuobičajeno visoke proizvodnje iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvodnje se smanjuje, tako da se zalihe ne mjere iznad normalnih troškova. Varijabilni opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvodnje na temelju stvarne uporabe proizvodnih kapaciteta.

14. U postupku se proizvodnje istodobno mogu proizvoditi više od jednoga proizvoda. To je primjerice slučaj kad se proizvode skupni proizvodi ili ako postoje glavni proizvod i nusproizvod. Ako troškove konverzije svakoga proizvoda nije moguće odvojeno utvrditi, potrebno ih je smisleno i dosljedno rasporediti među proizvodima. Raspoređivanje se može temeljiti, na primjer, na relativnoj vrijednosti prodaje svakoga proizvoda u fazi proizvodnoga postupka u kojoj je proizvode moguće međusobno razlikovati ili na kraju proizvodnje. Većina je nusproizvoda po svojoj prirodi beznačajna. U tom se slučaju nusproizvodi mjere po neto utrživoj vrijednosti, a ta se vrijednost odbija od troškova glavnoga proizvoda. Kao rezultat toga knjigovodstvena se vrijednost glavnoga proizvoda bitno ne razlikuje se od njegovih troškova.

Ostali troškovi

15. Ostali se troškovi uključuju u troškove zaliha u mjeri u kojoj su povezani s dovođenjem zaliha na postojeću lokaciju i u postojeće stanje. Na primjer, može biti primjereno uključiti u troškove zaliha opće neproizvodne troškove ili troškove oblikovanja proizvoda za određene klijente.

16. Primjeri troškova koji se isključuju iz troškova zaliha i koji se priznaju kao rashod za razdoblje u kojemu su nastali:

(a) troškovi nenormalnih količina otpadnoga materijala, rada ili drugih resursa;

▼B

(b) troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnoga postupka prije naredne proizvodne faze;

(c) administrativni opći troškovi koji ne pridonose dovođenju zaliha na postojeću lokaciju i u postojeće stanje; i

(d) troškovi prodaje.

17. U MRS 23 *Troškovi* posudbe navode se ograničene okolnosti u kojima se troškovi posudbe uključuju u troškove zaliha.

18. Subjekt može kupiti zalihe s odgodom plaćanja. Ako je sporazumom predviđeno financiranje, taj se element, koji primjerice može biti razlika između nabavne cijene u redovnim rokovima kreditiranja i plaćenoga iznosa, priznaje kao rashod za kamate tijekom razdoblja financiranja.

Troškovi zaliha pružatelja usluga

19. Ako pružatelji usluga imaju zalihe, mjere ih po troškovima njihove proizvodnje. Ti se troškovi sastoje prvenstveno od troškova rada i troškova drugoga osoblje koje je izravno uključeno u pružanje usluge, uključujući nadzorno osoblje, te s tim povezanih općih troškova. Troškovi rada i ostali troškovi prodaje i općeg administrativnog osoblja nisu uključeni, ali se priznaju kao rashod za razdoblje u kojemu su nastali. Troškovi zaliha pružatelja usluga ne uključuju maržu profita ili opće troškove koji se ne mogu pripisati pružanju usluga, a koji su često uključeni u cijene koje naplaćuju pružatelji usluga.

Troškovi poljoprivrednih proizvoda iz biološke imovine

▼M8

20. U skladu s MRS-om 41 *Poljoprivreda*, zalihe poljoprivrednih proizvoda, koje je subjekt ubrao kao plod svoje biološke imovine, početno se mjere po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u trenutku žetve. To je trošak zaliha na datum primjene ovog Standarda.

▼B

Metode mjerenja troškova

21. Metode mjerenja troškova zaliha, kao što su metoda standardnih troškova ili metoda maloprodaje, mogu se koristiti iz praktičnih razloga ako se njihovom primjenom dobivaju rezultati koji su približni troškovima nabave. Metodom se standardnih troškova uzimaju u obzir uobičajene količine materijala, rada, uobičajena učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Oni se redovito pregledavaju i po potrebi mijenjaju u skladu s postojećim uvjetima.

22. Metoda maloprodaje često se koristi u trgovini na malo za mjerenje zaliha velikoga broja artikala koji se brzo mijenjaju i koji imaju slične marže, zbog čega nije moguće koristiti druge metode utvrđivanja troškova. Troškovi se zaliha utvrđuju na način da se prodajna vrijednost zaliha umanji za odgovarajući postotak bruto marže. Upotrijebljenim se postotkom uzimaju u obzir zalihe čija je vrijednost smanjena ispod njihove izvorne prodajne cijene. Često se koristi prosječni postotak za svaki odjel maloprodaje.

▼B

Metode obračunavanja troškova

23. Troškovi zaliha koje se obično ne mogu međusobno zamjenjivati, te robe i usluga koji su namijenjeni i izdvojeni za posebne projekte određuju se koristeći specifično utvrđivanje njihovih individualnih troškova.

24. Specifično utvrđivanje troškova znači da se posebni troškovi pripisuju određenim predmetima na zalihi. Ovaj je pristup primjeren za predmete koji se izdvajaju za posebni projekt, bez obzira na to jesu li kupljeni ili proizvedeni. Međutim, specifično utvrđivanje troškova nije primjereno u slučajevima u kojima postoji veliki broj predmeta na zalihi koji se mogu međusobno zamjenjivati. U tim je slučajevima moguće primijeniti metodu odabira onih predmeta koji ostaju na zalihi kako bi se unaprijed odredili učinci na dobit, odnosno na gubitak.

25. Troškovi zaliha, osim onih koje su obuhvaćene točkom 23., određuju se primjenom FIFO metode (*first-in, first-out*) ili metodom ponderiranog prosječnog troška. Subjekt je dužan primjenjivati istu metodu određivanja troškova na sve zalihe slične vrste i namjene u subjekta. Za zalihe drugačije vrste ili namjene primjena različitih metoda određivanja troškova može biti opravdana.

26. Na primjer zalihe koje se koriste u jednom poslovnom segmentu subjekt može koristiti u svrhu koja se razlikuje od namjene zaliha iste vrste koje se koriste u nekom drugom poslovnom segmentu. Međutim, različite zemljopisne lokacije zaliha (ili važeći porezni propisi) same po sebi nisu dostatne kao opravdanje za primjenu različitih metoda određivanja troškova zaliha.

27. FIFO metodom se podrazumijeva da se predmeti na zalihi koji su prve kupljeni ili proizvedeni, prvi i prodaju, te su stoga stavke koje ostaju na zalihama na kraju razdoblja one koje su kupljene ili proizvedene posljednje. Kod metode ponderiranog prosječnog troška, trošak svake stavke iz zaliha određuje se na temelju ponderiranog prosječnog troška sličnih stavki na početku razdoblja i troška sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Prosjek se može računati po razdobljima ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke, ovisno o uvjetima u kojima subjekt posluje.

Neto utrživa vrijednost

28. Troškovi zaliha možda se neće moći nadoknaditi ako su zalihe oštećene, ako su u cijelosti ili djelomično zastarjele, ili ako je smanjena njihova prodajna cijena. Troškove zaliha također nije moguće nadoknaditi ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršenja ili procijenjenih troškova koji tek trebaju nastati prodajom. Praksa otpisivanja zaliha ispod njihovih troškova do njihove neto utržive vrijednosti u skladu je sa stajalištem da se imovina ne smije iskazivati u iznosima koji su veći od iznosa čija se realizacije očekuje njihovom prodajom ili uporabom.

▼M52

29. Obično se zalihe otpisuju do neto utržive vrijednosti stavku po stavku. Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije razvrstati slične ili povezane stavke u skupine. To može biti slučaj sa stavkama iz zaliha koje se odnose na istu liniju proizvodnje slične namjene ili krajnje uporabe, koje se proizvode i prodaju u istom zemljopisnom području, te čiju vrijednost nije moguće procijeniti odvojeno od drugih stavki iz te proizvodne linije. Nije primjereno otpisivati zalihe na temelju klasifikacije zaliha (na primjer gotova roba) ili sve zalihe iz određenog poslovnog segmenta.

▼B

30. Procjene neto utržive vrijednosti temelje se na najpouzdanijim dokazima koji su dostupni u vrijeme izrade procjena vrijednosti zaliha čija se realizacija očekuje. Ovim se procjenama uzimaju u obzir promjene cijena ili troškova koje su izravno povezane s događajima nakon kraja razdoblja u mjeri u kojoj ti događaji potvrđuju uvjete koji su postojali na kraju razdoblja.

31. Procjenama neto utržive vrijednosti također se uzima u obzir svrha postojanja zaliha. Na primjer, neto utrživa vrijednost količine zaliha koje se drže kako bi se ispunilo ugovore o prodaji ili pružanju usluga temelji se na ugovorenoj cijeni. Ako je za ugovore o prodaji potrebno manje zaliha od postojeće količine, neto utrživa vrijednost viška zaliha temelji se na općim prodajnim cijenama. Ugovori o prodaji kojima se predviđa veća količina u odnosu na količinu prisutnu na zalihama ili ugovori o kupnji mogu imati za posljedicu nastanak rezerviranja. Takva rezerviranja obrađena su u MRS 37 - *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina.*

32. Materijal i druge zalihe namijenjene proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška ako se očekuje da će prodajna cijena gotovih proizvoda u koje će biti ugrađeni biti jednaka ili veća od troškova zaliha. Međutim, ako pad cijene materijala upućuje na to da će troškovi gotovih proizvoda biti veći od neto utržive vrijednosti, materijal se otpisuje do neto utržive vrijednosti. U tim slučajevima troškovi zamjene materijala mogu biti najbolja dostupna mjera za određivanje njihove neto utržive vrijednosti.

33. Neto utrživa vrijednost procjenjuje se iznova u svakom narednom razdoblju. Ako okolnosti koje su u ranijem razdoblju uzrokovale otpis zaliha ispod njihovog troška više ne postoje ili ako postoji nepobitan dokaz o povećanju neto utržive vrijednosti uslijed promjena gospodarskih uvjeta, poništava se raniji otpis (to je poništenje ograničeno na iznos prvotnoga otpisa vrijednosti) na način da nova knjigovodstvena vrijednost bude niža od troškova i novoutvrđene neto utržive vrijednosti. To se primjerice dešava kad je stavka zaliha knjižena po neto utrživoj vrijednosti, uslijed smanjenja njezine prodajne cijene još uvijek na zalihama u narednom razdoblju kad je njezina prodajna cijena veća.

PRIZNAVANJE RASHODA

34. Kad su zalihe prodane, knjigovodstvena vrijednost tih zaliha obračunava se kao rashod u razdoblju u kojemu je priznat odnosni prihod. Iznos bilo kojega otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubici zaliha obračunavaju se kao rashod u razdoblju otpisa ili gubitka. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha, koje je posljedica porasta neto utržive vrijednosti, obračunava se kao smanjenje iznosa zaliha koje se priznaju kao rashod u razdoblju u kojemu je došlo do poništenja.

35. Neke se zalihe mogu rasporediti u drugu imovinu, na primjer zalihe koje se koriste kao sastavni dio nekretnine, postrojenja ili opreme proizvedenih u vlastitoj izvedbi. Zalihe koje se na ovaj način raspoređuju u neku drugu imovinu priznaju se kao rashod tijekom vijeka uporabe te imovine.

▼B

OBJAVLJIVANJE

36. U financijskim je izvještajima potrebno objaviti:

(a) računovodstvene politike koje se koriste za mjerenje zaliha, uključujući metodu za određivanje troškova zaliha u primjeni;

(b) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha i knjigovodstvenu vrijednost po raspodjelama svojstvenima subjektu;

(c) knjigovodstvenu vrijednost zaliha iskazanih u poštenoj vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje;

(d) iznos zaliha priznat kao rashod tijekom razdoblja;

(e) iznos bilo kojega otpisa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblju sukladno točki 34.;

(f) iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha priznatih kao rashod u razdoblju sukladno točki 34.;

(g) okolnosti ili događaje koji su doveli do poništenja otpisa zaliha sukladno točki 34.; i

(h) knjigovodstvenu vrijednost zaliha založenih kao instrument osiguranja za podmirenje obveza.

▼M52

37. Podaci o knjigovodstvenoj vrijednosti iskazanoj u različitim klasifikacijama zaliha te o opsegu promjena te imovine korisni su za korisnike financijskih izvještaja. Obično se zalihe klasificiraju u trgovačku robu, sirovine, materijal, nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode.

▼B

38. Iznosi zaliha koji su tijekom razdoblja priznati kao rashod, koji se često nazivaju troškovima prodaje, sastoje se od troškova koji su prethodno bili uključeni u mjerenje prodanih zaliha, te od neraspoređenih općih troškova proizvodnje i nenormalnih iznosa troškova proizvodnje zaliha. Uvjeti u kojima subjekt posluje mogu također opravdati uključivanje drugih iznosa, kao što su troškovi distribucije.

39. Neki subjekti koriste za račun dobiti i gubitaka obrazac u kojemu objavljuju iznose koji nisu troškovi zaliha priznati kao rashod tijekom razdoblja. U tom obrascu subjekt iznosi analizu rashoda koristeći podjelu temeljenu na vrstama troškova. U tom slučaju subjekt objavljuje troškove priznate kao rashod za sirovine i potrošni materijal, troškove rada i druge troškove zajedno s iznosom neto promjene zaliha u odnosnome razdoblju.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

40. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M33

40.C MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su definicija fer vrijednosti iz točke 6. te točka 7. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼**M52**

40.E MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014, izmijenjene su točke 2., 8., 29. i 37. i izbrisana je točka 19. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼**M53**

40.F U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 2. i brišu se točke 40.A, 40.B i 40.D. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼**B**

POVLAČENJE DRUGIH AKATA

41. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 2 Zalihe (revidiran 1993.).

42. Ovim se standardom zamjenjuje SIC-1 *Različite metode određivanja troškova zaliha.*

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 7

▼M5

Izvještaj o novčanim tokovima [1]

▼B

CILJ

Podaci o novčanim tokovima subjekta pružaju korisnicima financijskih izvještaja osnovu za ocjenjivanje sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, kao i potrebe subjekta za korištenjem tih novčanih tokova. Gospodarske odluke koje donose korisnici zahtijevaju ocjenu sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, te vremena i izvjesnosti njihova stvaranja.

Cilj je ovog standarda zahtijevati pružanje podataka o povijesnim promjenama stanja novca i novčanih ekvivalenata subjekta putem izvještaja o novčanim tokovima, kojime se razvrstavaju novčani tokovi razdoblja od poslovnih, ulagačkih i financijskih aktivnosti.

PODRUČJE PRIMJENE

1. Subjekt izrađuje izvještaj o novčanim tokovima u skladu sa zahtjevima ovog standarda i prezentira ga kao sastavni dio svojih financijskih izvještaja za svako razdoblje za koje se prezentiraju financijskih izvještaji.

2. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 7 Izvještaj o promjenama financijskoga stanja, koji je donesen u srpnju 1977.

3. Korisnike financijskih izvještaja subjekta zanima kako subjekt stvara i koristi novac i novčane ekvivalente. Ono ne ovisi o vrsti djelatnosti subjekta, niti o tome može li se novac promatrati kao proizvod subjekta, kao što je slučaj s financijskim institucijama. Svim subjektima treba novac iz istih razloga bez obzira na to u kojoj se mjeri razlikuju njihove glavne djelatnosti koje stvaraju dobit. Novac im je potreban za vođenje svojega poslovanja, plaćanje obveza i osiguranje dobiti ulagačima. Sukladno se tomu ovim standardom zahtijeva od svih subjekata da prezentiraju izvještaj o novčanim tokovima.

KORISTI OD PODATAKA O NOVČANIM TOKOVIMA

4. Izvještaj o novčanim tokovima, kad se koristi s ostalim financijskim izvještajima, pruža informacije koje korisnicima omogućuju ocjenjivanje promjena neto imovine subjekta, njegove financijske strukture (uključujući likvidnost i solventnost subjekta) te njegove sposobnosti utjecanja na iznose i vrijeme novčanih tokova kako bi se prilagodio promjenjivim okolnostima i prilikama. Podaci o novčanim tokovima su korisni pri procjenjivanju sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, te omogućuju korisnicima razvijanje modela za procjenu i usporedbu postojeće vrijednosti budućih novčanih tokova različitih subjekata. Oni također povećavaju usporedivost izvještaja

[1] Naslov (kako je izmijenjen) iznad Cilja označen je sljedećom bilješkom: „U rujnu 2007., IASB je izmijenio naslov MRS-a 7 iz *Izvještaj o novčanim tokovima u Izvještaj o novčanim tokovima* slijedom revidiranja MRS-a 1 — *Prezentiranje financijskih izvještaja* iz 2007.”

▼B

o poslovnoj uspješnosti različitih subjekata budući da uklanjanju učinke različitih računovodstvenih postupaka za iste transakcije i poslovne događaje.

5. Povijesni podaci o novčanim tokovima često se koriste kao pokazatelj iznosa, vremena i izvjesnosti budućih novčanih tokova. Oni su također korisni u provjeravanju točnosti prijašnjih procjena budućih novčanih tokova i u ispitivanju odnosa između profitabilnosti i neto novčanoga toka, te utjecaja promjene cijena.

DEFINICIJE

6. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Novac obuhvaća novac u blagajni i depozite po viđenju.

Novčani ekvivalenti su kratkotrajna, visoko likvidna ulaganja koja se mogu brzo konvertirati u poznate iznose novca, te koja su podložna su beznačajnom riziku promjena vrijednosti.

Novčani tokovi su priljevi i odljevi novca i novčanih ekvivalenata.

Poslovne aktivnosti su glavne prihodovno-proizvodne djelatnosti subjekta i druge aktivnosti, osim ulagačkih ili financijskih aktivnosti.

Ulagačke aktivnosti su stjecanje i otuđivanje dugotrajne imovine i drugih ulaganja, koji nisu uključena u novčane ekvivalente.

Financijske aktivnosti su aktivnosti čija su posljedica promjene veličine i sastava uplaćenoga kapitala i dugovanja subjekta.

Novac i novčani ekvivalenti

7. Novčani su ekvivalenti namijenjeni ispunjenju kratkoročnih novčanih obveza, a ne ulaganjima ili drugim svrhama. Kako bi se ulaganje moglo smatrati novčanim ekvivalentom, mora biti lako pretvorivo u poznati iznos novca i podložno beznačajnom riziku promjena vrijednosti. Stoga se ulaganje obično smatra novčanim ekvivalentom samo ako ima kratko dospijeće od, na primjer, tri mjeseca ili manje od datuma stjecanja. Ulaganja u vlasnički kapital isključena su iz novčanih ekvivalenata osim ako su u biti novčani ekvivalenti, na primjer u slučaju povlaštenih dionica stečenih kratko prije njihova dospijeća i s već određenim datumom otkupa.

▼B

8. Posudbe od banaka obično se smatraju financijskim aktivnostima. Međutim, u nekim državama prekoračenja na bankovnim računima koja se vraćaju na zahtjev čine sastavni dio upravljanja novcem subjekta. U tim se okolnostima prekoračenja na bankovnim računima uključuju kao sastavni dio novca i novčanih ekvivalenata. Obilježje takvih bankovnih sporazuma jest da se saldo računa u banci često mijenja od pozitivnog do negativnog.

9. Novčani tokovi isključuju promjene između stavaka koje predstavljaju novac ili novčane ekvivalente, budući da su one dio upravljanja novcem subjekta, a ne dio njegovih poslovnih, ulagačkih i financijskih aktivnosti. Upravljanje novcem uključuje ulaganje viška novca i novčanih ekvivalenata.

PREZENTIRANJE IZVJEŠTAJA O NOVČANIM TOKOVIMA

10. Izvještaj o novčanim tokovima mora prikazivati novčane tokove tijekom razdoblja, razvrstane po poslovnim, ulagačkim i financijskim aktivnostima.

11. Subjekt prezentira vlastite novčane tokove od poslovnih, ulagačkih i financijskih aktivnosti na način koji najbolje odgovara njegovom poslovanju. Razvrstavanje po aktivnostima pruža korisnicima podatke koji im omogućavaju procjenu utjecaja tih aktivnosti na financijski položaj subjekta i iznos njegova novca i novčanih ekvivalenata. Ovaj se podatak također može koristiti za ocjenu odnosa među tim aktivnostima.

12. Jedna transakcija može obuhvatiti novčane tokove koji se različito razvrstavaju. Na primjer, kad novčana otplata kredita sadrži i kamatu i glavnicu, kamata se može razvrstati među poslovne aktivnosti, dok se glavnica može razvrstati među financijske aktivnosti.

Poslovne aktivnosti

13. Iznos novčanih tokova koji su rezultat poslovnih aktivnosti ključni je pokazatelj razmjera u kojemu je poslovanje subjekta stvorilo dostatne novčane tokove za otplatu zajmova, održanje poslovne sposobnosti subjekta, plaćanje dividendi i ostvarivanje novih ulaganja bez uporabe vanjskih izvora financiranja. Podaci o posebnim elementima povijesnih poslovnih novčanih tokova je korisna zajedno s drugim podacima za predviđanje budućih poslovnih novčanih tokova.

14. Novčani tokovi od poslovnih aktivnosti prvenstveno su rezultat glavnih prihodovno-proizvodnih djelatnosti subjekta. Stoga oni uglavnom nastaju u okviru transakcija i drugih poslovnih događaja koji se se uzimaju u obzir pri određivanju dobiti ili gubitaka. Primjeri novčanih tokova od poslovnih aktivnosti:

(a) novčani primici od prodaje robe i pružanja usluga;

(b) novčani primici od licenci, naknada, provizija i drugih prihoda;

▼B

(c) novčane isplate dobavljačima proizvoda i usluga;

(d) novčane isplate zaposlenima i za račun zaposlenih;

(e) novčani primici i novčane isplate osiguravajućeg društva za premije i odštetne zahtjeve, anuitete i druge koristi od polica osiguranja;

(f) novčane isplate ili povrat poreza na dobit, osim ako se ne mogu posebno povezati s financijskim i ulagačkim aktivnostima; i

(g) novčani primici i isplate na temelju ugovora o zastupanju ili trgovini.

▼M8

Neke transakcije, kao što je prodaja postrojenja, mogu stvoriti dobitak ili gubitak koji se uključuje u priznate dobitke ili gubitke. Novčani tokovi koji se odnose na takve transakcije jesu novčani tokovi od investicijskih aktivnosti. Međutim, novčane isplate za izradu ili nabavku imovine namijenjene davanju u zakup trećima i kasnijoj prodaji kako je opisano u točki 68.A MRS-a 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* su novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti. Novčani primici s naslova zakupa i kasnije prodaje takve imovine također su novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti.

▼B

15. Subjekt može posjedovati vrijednosne papire i zajmove namijenjene trgovanju, te su u tom slučaju su oni slični zalihama koje su posebno nabavljene za daljnju prodaju. Stoga se novčani tokovi nastali kupnjom i prodajom vrijednosnih papira namijenjenih trgovanju svrstavaju među novčane tokove od poslovnih aktivnosti. Slično tomu, novčani predujmovi i zajmovi financijskih institucija obično se razvrstavaju kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti budući da su povezani s glavnom prihodovno-proizvodnom djelatnošću subjekta.

Ulagačke aktivnosti

▼M22

16. Važno je odvojeno objaviti novčane tokove nastale investicijskim aktivnostima, budući da oni prikazuju veličinu nastalih izdataka za sredstva koja su namijenjena stvaranju budućeg prihoda i novčanih tokova. Među investicijske aktivnosti mogu se klasificirati samo izdaci koji rezultiraju priznatom imovinom u izvještaju o financijskom položaju. Primjeri novčanih tokova koji nastaju investicijskim aktivnostima su:

▼B

(a) novčane isplate za nabavu nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine. Te isplate uključuju one povezane s kapitalizacijom troškova razvoja i izgradnjom nekretnina, postrojenja i opreme u vlastitoj izvedbi;

(b) novčani primici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine;

▼B

(c) novčani izdaci za nabavu vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim pothvatima (osim plaćanja za takve instrumente, koja se smatraju novčanim ekvivalentima ili su namijenjena trgovanju);

(d) novčani primici od prodaje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim pothvatima (osim primitaka za takve instrumente, koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili su namijenjeni trgovanju);

(e) novčani predujmovi i zajmovi odobreni u korist drugih stranaka (osim predujmova i zajmova financijske institucije);

(f) novčani primici od otplata predujmova i zajmova odobrenih u korist drugih stranaka (osim predujmova i zajmova financijske institucije);

(g) novčane isplate na temelju ročnica, terminskih ugovora, ugovora o opciji i swap ugovora osim ako su ti ugovori namijenjeni trgovanju ili ako su plaćanja razvrstana kao financijske aktivnosti; i

(h) novčani primici na temelju ročnica, terminskih ugovora, ugovora o opciji i swap ugovora osim ako su ti ugovori namijenjeni trgovanju ili ako su plaćanja razvrstana kao financijske aktivnosti.

Ako se ugovor smatra zaštitom identificiranoga položaja, novčani tokovi toga ugovora razvrstavaju se na isti način kao i novčani tokovi položaja koji se štiti.

Financijske aktivnosti

17. Važno je odvojeno prikazati novčane tokove od financijskih aktivnosti budući da su korisni za predviđanje zahtjeva pružatelja kapitala vezanih uz buduće novčane tokove. Primjeri novčanih tokova od financijskih aktivnosti:

(a) novčani primici od izdavanja dionica ili drugih vlasničkih instrumenata;

(b) novčane isplate vlasnicima za stjecanje ili otkup dionica subjekta;

(c) novčani primici od izdavanja zadužnica, zajmova, pozajmica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih ili dugoročnih posudbi;

(d) novčane otplate posuđenih iznosa; i

(e) novčane otplate zajmoprimca za smanjenje nepodmirene obveze koja se odnosi na financijski zajam.

▼B

IZVJEŠTAVANJE O NOVČANIM TOKOVIMA OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI

18. Subjekt je dužan izvješćivati o novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti koristeći:

(a) izravnu metodu, sukladno kojoj se objavljuju glavne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata; ili

(b) neizravnu metodu, sukladno kojoj se dobit ili gubitak usklađuju za učinke transakcija nenovčane prirode, za sva razgraničenja ili obračunske iznose proteklih ili budućih poslovnih novčanih primitaka ili isplata, te za stavke prihoda ili rashoda povezane s ulagačkim ili financijskim novčanim tokovima.

19. Subjektima se preporuča izvještavanje o novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti primjenom izravne metode. Izravnom se metodom pružaju podaci koji mogu biti korisni u procjenjivanju budućih novčanih tokova, a koji nisu raspoloživi ako je koristi neizravna metoda. Sukladno izravnoj metodi, podaci o glavnim skupinama bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata mogu se dobiti:

(a) iz računovodstvenih knjiga subjekta; ili

(b) usklađivanjem prihoda od prodaje, troškova prodaje (kod financijskih institucija kamata i sličnih prihoda, te rashoda za kamate i sličnih troškova) i drugih stavki računa dobiti i gubitaka s:

i. promjenama zaliha, te poslovnih potraživanja i obveza u odnosnome razdoblju;

ii. drugim nenovčanim stavkama; i

iii. drugim stavkama čiji su novčani učinci ulagački ili financijski novčani tokovi.

20. Sukladno neizravnoj metodi, neto novčani tok od poslovnih aktivnosti utvrđuje se usklađivanjem dobiti ili gubitka s učincima:

(a) promjena zaliha, te poslovnih potraživanja i obveza u odnosnome razdoblju;

(b) nenovčanih stavki, kao što su amortizacija, rezerviranja, odgođene porezne obveze, neostvarena dobit i troškovi od tečajnih razlika, neraspodijeljena dobit povezanih društava i manjinski udjeli; i

(c) svih drugih stavki čiji su novčani učinci ulagački ili financijski novčani tokovi.

Druga je mogućnost da se neto novčani tok od poslovnih aktivnosti prezentira koristeći neizravnu metodu na način da se prikažu prihodi i rashodi objavljeni u računu dobiti i gubitaka, te promjene zaliha i poslovnih potraživanja i obveza u odnosnome razdoblju.

IZVJEŠTAVANJE O NOVČANIM TOKOVIMA OD ULAGAČKIH I FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI

21. Subjekt je dužan izvješćivati odvojeno o glavnim skupinama bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata nastalih ulagačkim i financijskim aktivnostima, osim ako se radi o novčanim tokovima opisanima u točkama 22. i 24. o kojima se izvješćuje na neto osnovi.

▼B

IZVJEŠTAVANJE O NOVČANIM TOKOVIMA NA NETO OSNOVI

22. O novčanim tokovima koji su rezultat sljedećih poslovnih, ulagačkih ili financijskih aktivnosti može se izvješćivati na neto osnovi:

(a) novčanih primitaka i isplata za račun kupaca ako novčani tokovi odražavaju aktivnosti kupaca, a ne subjekta; i

(b) novčanih primitaka i isplata za stavke s brzim obrtajem, velikim iznosima i kratkim dospijećima.

23. Primjeri novčanih primitaka i isplata iz točke 22. podtočke (a):

(a) uplate i isplate depozita po viđenju u banci;

(b) sredstva koja drže investicijski subjekti za klijente; i

(c) najamnine prikupljene za račun vlasnika nekretnina i isplaćene tim vlasnicima.

Primjeri novčanih primitaka i isplata iz točke 22. podtočke (b) su predujmovi i njihova otplata u vezi sa:

(a) iznosima glavnice koji se odnose na klijente s kreditnim karticama;

(b) kupnjom i prodajom ulaganja; i

(c) drugim kratkoročnim posudbama, na primjer onima s dospijećem od tri mjeseca ili manje.

24. O novčanim tokovima koji su rezultat svake od sljedećih aktivnosti financijske institucije može se izvješćivati na neto osnovi:

(a) novčanih primitaka i isplata za odobrenje i otplatu depozita sa fiksnim datumom dospijeća;

(b) plasiranja i povlačenja depozita iz drugih financijskih institucija; i

(c) novčanih predujmova i kredita u korist klijenata, i otplate tih predujmova i kredita.

NOVČANI TOKOVI U STRANOJ VALUTI

25. Novčani tokovi nastali transakcijama u stranoj valuti evidentiraju se u funkcionalnoj valuti subjekta na način da se na iznos u stranoj valuti primjenjuje tečaj koji vrijedi za funkcionalnu valutu i stranu valutu na datum novčanoga toka.

26. Novčani tokovi inozemnog ovisnog subjekta trebaju preračunavaju se po tečajevima koji vrijede za funkcionalnu valutu i stranu valutu na datume novčanih tokova.

27. O novčanim tokovima iskazanima u stranoj valuti izvješćuje se na način sukladan MRS 21 Učinci promjena tečaja stranih valuta. Njime se dopušta uporaba tečaja koji se približava stvarnome tečaju. Na primjer, prosječni ponderirani tečaj za određeno razdoblje može se koristiti za evidentiranje transakcija u stranoj valuti ili preračunavanje novčanih tokova inozemnog ovisnog subjekta. Međutim, MRS 21 ne dopušta uporabu tečaja na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ za preračunavanje novčanih tokova inozemnog ovisnog subjekta.

▼B

28. Neostvarena dobit i gubici nastali promjenom tečajeva strane valute nisu novčani tokovi. Međutim, učinak promjena tečajeva na postojeći novac i novčane ekvivalente u stranoj valuti prikazuje se u izvještaju o novčanim tokovima kako bi se uskladili novac i novčani ekvivalenti na početku i na kraju razdoblja. Taj se iznos prikazuje odvojeno od novčanih tokova od poslovnih, ulagačkih i financijskih aktivnosti i obuhvaća eventualne razlike koje su mogle nastati u vezi s tim novčanim tokovima da se o njima izvješćivalo po zaključnim tečajevima.

29. [Izbrisano]

30. [Izbrisano]

KAMATE I DIVIDENDE

31. Novčani tokovi od primljenih i isplaćenih kamata i dividendi prikazuju se odvojeno. Svaki se od njih dosljedno razvrstava iz razdoblja u razdoblje među poslovne, ulagačke ili financijske aktivnosti.

▼M1

32. Ukupan iznos kamata plaćenih tijekom razdoblja objavljuje se u izvještaju o novčanim tokovima bilo da je priznat kao ►M5 dobit ili gubitak ◄ ili je kapitaliziran u skladu s postupkom iz MRS-a 23 Troškovi posudbe.

▼B

33. Kod financijskih institucija, plaćene kamate, te primljene kamate i dividende obično se razvrstavaju među poslovne novčane tokove. Međutim, ne postoji usuglašeno stajalište glede razvrstavanja tih novčanih tokova kod drugih subjekata. Plaćene kamate, te primljene kamate i dividende mogu se razvrstati kao poslovni novčani tokovi budući da se koriste pri utvrđivanju dobiti ili gubitaka. Druga je mogućnost da se plaćene kamate, te primljene kamate i dividende razvrstaju među financijske novčane tokove, odnosno ulagačke novčane tokove budući da su to troškovi stjecanja financijskih sredstava ili povrati od ulaganja.

34. Isplaćene dividende mogu se razvrstati kao financijski novčani tok budući da su one trošak stjecanja financijskih sredstava. Druga je mogućnost razvrstavanje isplaćenih dividendi kao sastavni novčanih tokova od poslovnih aktivnosti kako bi se korisnicima pomoglo pri utvrđivanju sposobnosti subjekta da isplati dividende iz poslovnih novčanih tokova.

POREZI NA DOBIT

35. Novčani tokovi nastali od poreza na dobit prikazuju se odvojeno i razvrstavaju kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti, osim ako ih je moguće posebno povezati s financijskim i ulagačkim aktivnostima.

▼B

36. Porez na dobit nastaje na transakcijama koje stvaraju novčane tokove koji se u izvještaju o novčanim tokovima razvrstavaju među poslovne, ulagačke ili financijske aktivnosti. Dok je porezni rashod moguće lako povezati s ulagačkim ili financijskim aktivnostima, s njima povezane porezne novčane tokove često je nemoguće identificirati te oni mogu nastati u različitome razdoblju u odnosu na novčane tokove transakcija s kojima su povezani. Stoga se plaćeni porezi obično razvrstavaju kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti. Međutim, ako je moguće povezati porezni novčani tok s određenom transakcijom koja dovodi do nastanka novčanih tokova koji se razvrstavaju među ulagačke ili financijske aktivnosti, porezni se novčani tok razvrstava kao ulagačka ili financijska aktivnost, ovisno o slučaju. Ako se porezni novčani tokovi raspoređuju na više od jedne skupine aktivnosti, objavljuje se ukupni iznos plaćenih poreza.

ULAGANJA U OVISNE SUBJEKTE, PRIDRUŽENE SUBJEKTE I ZAJEDNIČKE POTHVATE

▼M32

37. Kada se u računovodstvu ulaganja u pridružene subjekte ili ovisne subjekte u obračunu koristi metoda udjela ili metoda troška, ulagatelj ograničava svoje izvještavanje u izvještaju o novčanim tokovima na novčane tokove između njega samoga i subjekta koji je predmetom ulaganja, primjerice, na dividende i predujmove.

38. Subjekt koji o svojim udjelima u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu izvještava prema metodi udjela, dužan je u svoj izvještaj o novčanim tokovima uključiti novčane tokove po svom udjelu u pridruženom subjektu, odnosno zajedničkom pothvatu te raspodjelu i druge isplate ili primitke između njega i pridruženog subjekta, odnosno zajedničkog pothvata.

▼M11

PROMJENA VLASNIČKOG UDJELA U OVISNIM DRUŠTVIMA I DRUGIM POSLOVNIM SUBJEKTIMA

39. Ukupni novčani tokovi proizašli iz stjecanja ili gubitka kontrole nad ovisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima prikazuju se odvojeno i razvrstavaju pod ulagačke aktivnosti.

40. Subjekt je dužan objaviti ukupan iznos i kod stjecanja i kod gubitka kontrole nad ovisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima tijekom razdoblja sljedeće:

(a) ukupnu plaćenu ili primljenu naknadu;

(b) dio naknade koji se sastoji od novca i novčanih ekvivalenata;

(c) iznos novca i novčanih ekvivalenata u ovisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima nad kojima je kontrola stečena, odnosno izgubljena; i

(d) iznos imovine i obveza, osim novca i novčanih ekvivalenata, u ovisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima nad kojima je kontrola stečena, odnosno izgubljena, sažeto po glavnim kategorijama.

▼M38

40.A Investicijski subjekt, kako je definiran u MSFI-ju 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, ne mora primjenjivati točku 40. podtočku (c) ili točku 40. podtočku (d) na ulaganje u ovisno društvo koje se treba mjeriti po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka.

▼M11

41. Odvojeno prikazivanje učinaka na novčane tokove stjecanja ili gubitka kontrole nad ovisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima kao odvojene stavke, zajedno s odvojenim objavljivanjem iznosa stečene imovine, odnosno otuđenih obveza pomaže razlikovanju tih novčanih tokova od novčanih tokova proizašlih iz drugih poslovnih, ulagačkih i financijskih aktivnosti. Učinak gubitka kontrole na novčane tokove ne oduzima se od učinaka na novčane tokove proizašlih iz stjecanja kontrole.

42. Ukupan iznos plaćenog ili primljenog novca kao naknade za stjecanje, odnosno gubitak kontrole nad ovisnim društvom i drugim poslovnim subjektima u izvještaju o novčanim tokovima iskazuje se umanjen za novac i novčane ekvivalente stečene ili otuđene u takvim transakcijama, događajima ili promjenama okolnosti.

▼M38

42.A Novčani tokovi koji proizlaze iz promjena u vlasničkim udjelima u ovisnom društvu koje ne dovode do gubitka kontrole klasificiraju se kao novčani tokovi iz financijskih djelatnosti, osim ako je ovisno društvo u vlasništvu investicijskog subjekta, u smislu definicije iz MSFI-ja 10, te se mora mjeriti po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitaka.

42.B Promjene vlasničkih udjela u ovisnom društvu koje ne dovode do gubitka kontrole, kao što su naknadna kupnja ili prodaja vlasničkih instrumenata ovisnog društva od strane vladajućeg društva, obračunavaju se kao transakcije vlasničkog kapitala (vidi MSFI 10), osim ako je ovisno društvo u vlasništvu investicijskog subjekta te se treba mjeriti po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka. U skladu s tim, nastali novčani tokovi klasificiraju se na isti način kao ostale transakcije s vlasnicima kapitala opisane u točki 17.

▼B

NENOVČANE TRANSAKCIJE

43. Ulagačke i financijske transakcije koje ne nalažu uporabu novca ili novčanih ekvivalenata isključuju se iz izvještaja o novčanim tokovima. Takve se transakcije objavljuju na drugome mjestu u financijskim izvještajima na način kojime se pružaju svi bitni podaci o tim ulagačkim i financijskim aktivnostima.

44. Mnoge ulagačke i financijske aktivnosti nemaju izravan utjecaj na tekuće novčane tokove, premda utječu na strukturu kapitala i imovine subjekta. Isključivanje nenovčanih transakcija iz izvještaja o novčanim tokovima u skladu je s ciljem izvještaja o novčanim tokovima budući da te stavke ne uključuju novčane tokove tekućega razdoblja. Primjeri nenovčanih transakcija:

(a) stjecanje imovine izravnim preuzimanjem odnosnih obveza ili putem financijskoga najma;

(b) stjecanje subjekta izdavanje vlasničkog kapitala; i

(c) konverzija duga u vlasnički kapital.

▼**M57**

PROMJENE U OBVEZAMA KOJE PROIZLAZE IZ FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI

44.A **Subjekt je dužan objaviti informacije na temelju kojih korisnici financijskih izvještaja mogu ocijeniti promjene u obvezama koje proizlaze iz financijskih aktivnosti, uključujući i promjene koje proizlaze iz novčanih tokova i nenovčane promjene.**

44.B U mjeri u kojoj je to potrebno za ispunjivanje zahtjeva iz točke 44.A, subjekt je dužan objaviti sljedeće promjene u obvezama koje proizlaze iz financijskih aktivnosti:

(a) promjene koje proizlaze iz financijskih novčanih tokova;

(b) promjene koje proizlaze iz stjecanja ili gubitka kontrole nad ovisnim subjektima ili drugim poslovnim subjektima;

(c) učinak promjena tečaja stranih valuta;

(d) promjene fer vrijednosti; i

(e) ostale promjene.

44.C Obveze koje proizlaze iz financijskih aktivnosti obveze su čiji su novčani tokovi klasificirani ili čiji će budući novčani tokovi biti klasificirani u izvještaju o novčanim tokovima kao novčani tokovi iz financijskih aktivnosti. Nadalje, zahtjev o objavi iz točke 44.A primjenjuje se i na promjene u financijskoj imovini (primjerice, imovini koja služi kao zaštita za obveze koje proizlaze iz financijskih aktivnosti) ako su novčani tokovi iz te financijske imovine uključeni ili ako će budući novčani tokovi biti uključeni u novčane tokove iz financijskih aktivnosti.

44.D Jedan od načina za ispunjivanje zahtjeva o objavi iz točke 44.A jest usklađivanje početnog i završnog stanja u izvještaju o financijskom položaju obveza koje proizlaze iz financijskih aktivnosti, uključujući promjene utvrđene u točki 44.B. Ako subjekt objavljuje takvo usklađivanje, dužan je pružiti dovoljno informacija na temelju kojih korisnici financijskih izvještaja mogu povezati stavke uključene u to usklađivanje s izvještajem o financijskom položaju i izvještajem o novčanim tokovima.

44.E Ako subjekt objavljuje informacije u skladu s točkom 44.A zajedno s informacijama o promjenama u drugoj imovini i obvezama, dužan je objaviti promjene u obvezama koje proizlaze iz financijskih aktivnosti odvojeno od promjena u toj drugoj imovini i obvezama.

▼**B**

SASTAVNI DIJELOVI NOVCA I NOVČANIH EKVIVALENATA

45. Subjekt je dužan objaviti sastavne dijelove novca i novčanih ekvivalenata, te prikazati u izvještaju o novčanim tokovima usklađivanje iznosa s ekvivalentnim stavkama iz ►**M5** izvještaja o financijskom položaju ◄.

46. Uslijed postojanja različitih praksi upravljanja novcem i različitih bankovnih sporazuma diljem svijeta, te s ciljem ispunjavanja MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja, subjekt objavljuje politiku koju primjenjuje na određivanje sastava novca i novčanih ekvivalenata.

▼B

47. Učinak bilo koje promjene politike određivanja sastava novca i novčanih ekvivalenata, na primjer promjena razvrstavanja financijskih instrumenata koji su prethodno bili tretirani kao dio ulagačkog portfelja subjekta, prikazuje se u skladu s MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške.

OSTALI PODACI KOJE JE POTREBNO OBJAVITI

48. Subjekt je dužan zajedno s obrazloženjem rukovodstva objaviti iznose značajnih salda novca i novčanih ekvivalenata koje posjeduje, a koji nisu raspoloživi grupaciji za uporabu.

49. Postoje različite okolnosti u kojima salda novca i novčanih ekvivalenata u posjedu subjekta nisu raspoloživa grupaciji za uporabu. Primjeri uključuju salda novca i novčanih ekvivalenata u posjedu ovisnoga subjekta koji posluje u državi u kojoj postoje devizne kontrole ili druga zakonska ograničenja koji onemogućuju opću upotrebu salda matičnome društvu ili drugim ovisnim subjektima.

50. Dodatni podaci mogu biti bitni korisnicima za razumijevanje financijskog položaja i likvidnosti subjekta. Preporuča se objavljivanje tih podataka zajedno s obrazloženjem rukovodstva, te oni mogu uključivati:

(a) iznos neiskorištenih mogućnosti posudbe koje mogu biti raspoložive za buduće poslovne aktivnosti i za podmirenje kapitalnih obveza, uz navođenje svih ograničenja uporabe tih sredstava;

▼M32

_____

▼B

(c) skupni iznos novčanih tokova koji predstavljaju povećanja poslovne sposobnosti, odvojen od onih novčanih tokova koji su potrebni za održanje poslovne sposobnosti; i

(d) iznos novčanih tokova koji su rezultat poslovnih, ulagačkih i financijskih aktivnosti u svakome segmentu izvještavanja (vidjeti MSFI 8 Poslovni segmenti).

51. Odvojeno objavljivanje novčanih tokova koji predstavljaju povećanja poslovne sposobnosti i novčanih tokova koji su potrebni za održanje poslovne sposobnosti je korisno utoliko što omogućuje korisnicima da utvrde je li subjekt dovoljno ulagao u održanje vlastite poslovne sposobnosti. Subjekt koji nedovoljno ulaže u održanje vlastite poslovne sposobnosti može naštetiti budućoj profitabilnosti u korist tekuće likvidnosti i raspodjele vlasnicima.

52. Objavljivanje novčanih tokova po segmentima omogućuje korisnicima bolje razumijevanje odnosa između novčanih tokova čitavoga poduzeća i novčanih tokova njegovih sastavnih dijelova, te raspoloživosti i različitosti novčanih tokova po segmentima.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

53. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. siječnja 1994. ili kasnije.

▼**M11**

54. MRS-om 27 (s izmjenama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008.) izmijenjene su točke 39.-42. i dodane točke 42.A i 42.B. Subjekt je te izmjene dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama iz 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene primijeniti i na to ranije razdoblje. Izmjene se primjenjuju retroaktivno.

▼**M8**

55. Točka 14. izmijenjena je kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan tu izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni tu izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti i primijeniti točku 68.A MRS-a 16.

▼**M22**

56. Stavak 16. izmijenjen je Poboljšanjima MSFI-jeva izdanima u travnju 2009. Subjekt je dužan primjenjivati ovu izmjenu na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2010. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je objaviti tu činjenicu.

▼**M32**

57. MSFI-jem 10 i MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi*, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 37., 38. i 42.B i brisana je točka 50.b). Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼**M38**

58. Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjene su točke 42.A i 42.B te je dodana točka 40.A. Navedene izmjene subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti*. Ako započne s primjenom tih izmjena prije tog datuma, subjekt je obvezan istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼**M57**

60. Dokumentom *Inicijativa o objavljivanju* (Izmjene MRS-a 7), izdanim u siječnju 2016., dodane su točke 44.A do 44.E. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2017. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Pri prvoj primjeni tih izmjena subjekt nije dužan pružiti usporedne podatke za prethodna razdoblja.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 8

Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati mjerila za odabir i promjenu računovodstvenih politika, uključujući računovodstveni postupak i objavljivanje promjena računovodstvenih politika i računovodstvenih procjena, te ispravaka grešaka. Standard je namijenjen unaprjeđenju važnosti i pouzdanosti financijskih izvještaja subjekta, te usporedivosti tih financijskih izvještaja kroz različita razdoblja i u odnosu na financijske izvještaje drugih subjekata.

2. Zahtjevi u vezi s objavljivanjem računovodstvenih politika, osim onih koji se odnose na promjene računovodstvenih politika, utvrđeni su u MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja.

PODRUČJE PRIMJENE

3. Ovaj se standard primjenjuje pri odabiru i primjeni računovodstvenih politika, te u postupanju s promjenama računovodstvenih politika, promjenama računovodstvenih procjena i ispravljanjem grešaka iz prethodnog razdoblja.

4. Porezni učinci ispravaka grešaka iz prethodnog razdoblja i retroaktivnog usklađivanja s ciljem primjene promjena računovodstvenih politika tretiraju se i objavljuju u skladu s MRS 12 Porezi na dobit.

DEFINICIJE

5. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Računovodstvene politike su posebna načela, osnove, sporazumi, pravila i praksa koje primjenjuje subjekt pri izradi i prezentiranju financijskih izvještaja.

Promjena računovodstvene procjene jest usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine ili obveze, ili iznosa periodičke potrošnje neke imovine, koje je posljedica procjene postojećega stanja i očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s tom imovinom i obvezama. Promjene računovodstvenih procjena nastaju uslijed postojanja novih podataka ili pojave novih događaja, te sukladno tomu nisu ispravci grešaka.

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) su standardi i tumačenja koje je donio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvaćaju:

(a) međunarodne standarde financijskog izvještavanja;

(b) međunarodne računovodstvene standarde; i

(c) tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC) ili bivšeg Stalnog odbora za tumačenje (SIC).

▼B

Značajno - Izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je značajno ako može pojedinačno ili skupno utjecati na gospodarske odluke ►M5 koje korisnici donose ◄ na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i vrsti izostavljene ili pogrešno prikazane stavke i prosuđuje se na osnovu danih okolnosti. Veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući čimbenik.

Greške iz prethodnog razdoblja su izostavljanja iz financijskih izvještaja subjekta ili pogrešni navodi u financijskim izvještajima subjekta za jedno ili više prethodnih razdoblja nastali neuporabom ili pogrešnom uporabom pouzdanih informacija:

(a) koje su bile dostupne kad su financijski izvještaji za ta razdoblja odobreni za izdavanje; i

(b) za koje se moglo razumno očekivati da će biti prikupljene i upotrijebljene u izradi i prezentiranju tih financijskih izvještaja.

Takve greške uključuju učinke matematičkih grešaka, greške u primjeni računovodstvenih politika, previde ili pogrešno tumačenje činjenica i prijevare.

Retroaktivna primjena jest primjena nove računovodstvene politike na transakcije, druge poslovne događaje i stanja kao da se ta politika oduvijek primjenjivala.

Retroaktivno prepravljanje jest ispravljanje priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao do greške iz prethodnog razdoblja nikada nije došlo.

Neizvedivo - Primjena zahtjeva je neizvediva ako ga subjekt ne može primijeniti usprkos svim razumnim nastojanjima da to učini. Za određeno prethodno razdoblje retroaktivna primjena promjene računovodstvene politike ili retroaktivno prepravljanje s ciljem ispravka greške su neizvedivi ako:

(a) nije moguće odrediti učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljanja;

(b) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje nalažu donošenje pretpostavki o namjerama rukovodstva u tom razdoblju; ili

(c) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtijevaju značajne procjene iznosa, te je nemoguće objektivno razlučiti podatke o tim procjenama koji:

i. pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum na koji bi trebalo priznati, mjeriti ili objaviti te iznose; i

ii. bi bili dostupni kad su financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavu;

od ostalih podataka.

Buduća primjena promjene računovodstvenih politika i priznavanje učinka promjene računovodstvene procjene su:

(a) primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge poslovne događaje i stanja koji su nastali nakon datuma na koji je politika promijenjena; i

▼B

(b) priznavanje učinka promjene računovodstvene procjene u tekućem i budućim razdobljima na koji utječe ta promjena.

6. Pri procjenjivanju može li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje utjecati na gospodarske odluke korisnika i na taj način biti značajno, potrebno je uzeti u obzir obilježja tih korisnika. U točki 25. Okvira za izradu i prezentiranje financijskih izvještaja navodi se kako se „pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i gospodarskim djelatnostima, te o računovodstvu, i da su voljni proučavati podatke u mjeri u kojoj je to razumno”. Stoga je u procjeni potrebno voditi računa o tome koliko je razumno moguće utjecati na korisnike s takvim obilježjima pri donošenju gospodarskih odluka.

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

Odabir i primjena računovodstvenih politika

▼M8

7. Kada se određeni MSFI posebno primjenjuje na određenu transakciju, drugi događaj ili okolnost, računovodstvena politika ili politike primijenjene na tu stavku određuju se primjenom tog MSFI-ja.

▼B

8. U međunarodnim standardima financijskog izvještavanja utvrđuju se računovodstvene politike za koje je IASB zaključio da imaju za posljedicu financijske izvještaje koji sadrže korisne i pouzdane podatke o transakcijama, drugim poslovnim događajima i stanjima na koje se primjenjuju. Te se politike ne trebaju primjenjivati ako učinak njihove primjene beznačajan. Međutim, nije prikladno odstupati ili ostaviti neispravljenima beznačajna odstupanja od međunarodnih standarda financijskog izvještavanja kako bi se postigla određena prezentacija financijskoga stanja, financijske uspješnosti ili novčanih tokova subjekta.

▼M8

9. Uz MSFI-je navode se upute koje subjektima pomažu u primjeni zahtjeva MSFI-ja. U svakoj uputi je navedeno je li ona sastavni dio MSFI-ja. Uputa koja je sastavni dio MSFI-ja obvezna je. Uputa koja nije sastavni dio MSFI-ja ne sadrži zahtjeve koji se odnose na financijske izvještaje.

▼B

10. U slučaju nepostojanja ►M5 MSFI-ja ◄ koji se posebno primjenjuju na određenu transakciju, drugi poslovni događaj ili stanje, rukovodstvo mora po vlastitoj prosudbi izraditi i primjenjivati računovodstvenu politiku s ciljem pružanja podataka koji:

(a) ispunjavaju potrebe korisnika za donošenje gospodarskih odluka; i

(b) su toliko pouzdani da financijski izvještaji:

i. vjerno prikazuju financijsko stanje, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta;

ii. odražavaju gospodarsku bit transakcija, drugih poslovnih događaja i uvjeta, a ne samo zakonsku formu;

iii. neutralni su i nepristrani;

iv. smotreni su; i

v. potpuni su u svim značajnim aspektima.

▼M8

11. Pri prosuđivanju opisanom u točki 10., rukovodstvo sagledava i razmatra primjenjivost sljedećih izvora po padajućem redoslijedu:

(a) zahtjeve iz MSFI-ja koji se odnose na slična ili povezana pitanja; i

(b) definicije, kriterije priznavanja i koncepte mjerenja imovine, obveza, prihoda i rashoda iz *Okvira*.

▼B

12. Pri donošenju prosudbe iz točke 10. rukovodstvo može također razmotriti najnovije akte drugih tijela za donošenje standarda koja koriste sličnu osnovu za izradu računovodstvenih standarda, drugu stručnu literaturu i prihvaćene prakse u industriji, i to u mjeri u kojoj to nije u suprotnosti s izvorima iz točke 11.

Dosljednost računovodstvenih politika

13. Subjekt je dužan dosljedno odabirati i primjenjivati računovodstvene politike na slične transakcije, druge poslovne događaje i stanja, osim ako neki ►M5 MSFI-ji ◄ posebno nalažu ili dopuštaju razvrstavanje stavki za koje mogu biti prikladne različite politike. Ako neki ►M5 MSFI-ji ◄ nalažu ili dopuštaju takvo razvrstavanje, prikladna se računovodstvena politika odabire i dosljedno primjenjuje na svaku kategoriju.

Promjene računovodstvenih politika

14. Subjekt mijenja računovodstvenu politiku samo ako:

(a) promjenu nalažu određeni ►M5 MSFI-ji ◄; ili

(b) su posljedica te promjene financijski izvještaji koji pružaju pouzdanije i korisnije podatke o učincima transakcija, drugih poslovnih događaja ili stanja na financijsko stanje, financijsku uspješnost ili novčane tokove subjekta.

15. Korisnici financijskih izvještaja trebaju biti u stanju usporediti financijske izvještaje subjekta tijekom vremena kako bi utvrdili kretanja njegova financijskoga položaja, financijske uspješnosti i novčani tokova. Stoga se iste računovodstvene politike primjenjuju unutar svakoga razdoblja, te iz jednoga razdoblja u drugo, osim ako je za promjenu računovodstvene politike ispunjeno jedno od mjerila iz točke 14.

16. Promjena računovodstvenih politika nije:

(a) primjena neke računovodstvene politike na transakcije, druge poslovne događaje ili stanja koji se bitno razlikuju od prethodnih; i

(b) primjena nove računovodstvene politike na transakcije, druge poslovne događaje ili stanja koji se prethodno nisu pojavljivali ili su bili beznačajni.

17. Početna primjena politike revaloriziranja imovine u skladu s MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema ili MRS 38 Nematerijalna imovina jest promjena računovodstvene politike s kojom se postupa kao s revalorizacijom u skladu s MRS 16 ili MRS 38, a ne u skladu s ovim standardom.

▼B

18. Točke 19. do 31. ne primjenjuju se na promjenu računovodstvene politike opisanu u točki 17.

Primjena promjena računovodstvenih politika

19. Sukladno točki 23.:

(a) subjekt je dužan iskazati promjenu računovodstvene politike koja se posljedica početne primjene određenog ►**M5** MSFI-ja ◄ u skladu s posebnim prijelaznim odredbama, ako postoje, iz toga ►**M5** MSFI-ja ◄; ili

(b) ako subjekt promijeni računovodstvenu politiku nakon početne primjene određenog ►**M5** MSFI-ja ◄ koji ne sadrže posebne prijelazne odredbe u vezi s tom promjenom ili ako dobrovoljno promijeni računovodstvenu politiku, subjekt je dužan primijeniti tu promjenu retroaktivno.

20. U smislu ovog standarda, ranija primjena ►**M5** MSFI-ja ◄ ne smatra se dobrovoljnom promjenom računovodstvene politike.

21. U slučaju nepostojanja ►**M5** MSFI-ja ◄ koji se posebno primjenjuju na određenu transakciju, drugi poslovni događaj ili stanje, rukovodstvo može u skladu s točkom 12. primijeniti računovodstvenu politiku iz najnovijih akata drugih tijela za donošenje standarda koja koriste sličnu osnovu za izradu računovodstvenih standarda. Ako nakon primjene takvih akata rukovodstvo odluči promijeniti računovodstvenu politiku, ta se promjena smatra i objavljuje kao dobrovoljna promjena računovodstvene politike.

Retroaktivna primjena

22. U skladu s točkom 23., ako se promjena računovodstvene politike primjenjuje retroaktivno u skladu s točkom 19. podtočkama (a) ili (b), subjekt je dužan uskladiti početno stanje svakog sastavnoga dijela kapitala na koji to ima učinak za prvo prezentirano prethodno razdoblje, te ostalih usporednih iznosa objavljenih za svako prezentirano prethodno razdoblje kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjuje.

Ograničenja retroaktivne primjene

23. Ako je retroaktivna primjena obvezna u skladu s točkom 19. podtočkama (a) ili (b), promjena se računovodstvene politike primjenjuje retroaktivno, osim ako je neizvedivo utvrditi učinke za određeno razdoblje ili kumulativni učinak promjene.

24. Ako je neizvedivo utvrditi učinke promjene računovodstvene politike za određeno razdoblje na usporedne podatke jednog ili više prezentiranih prethodnih razdoblja, subjekt je dužan primijeniti novu računovodstvenu politiku na knjigovodstvene iznose imovine i obveza na početku prvoga razdoblja za koje je retroaktivna primjena izvediva, što može biti i tekuće razdoblje, te izvršiti odgovarajuće usklađivanje početnoga stanja toga razdoblja za svaki sastavni dio kapitala na koji to ima učinak.

25. Ako je na početku tekućega razdoblja neizvedivo odrediti kumulativni učinak primjene nove računovodstvene politike na prethodna razdoblja, subjekt je dužan uskladiti usporedne informacije kako bi mogao primjenjivati novu politiku od prvoga mogućega datuma.

▼B

26. Ako subjekt retroaktivno primjenjuje novu računovodstvenu politiku, on primjenjuje tu politiku na usporedne podatke za onoliko prethodnih razdoblja koliko je to izvedivo. Retroaktivna je primjena na prethodno razdoblje izvediva samo ako je moguće odrediti kumulativni učinak na iznose u ►M5 početnom i završnom izvještaju o financijskom položaju ◄ toga razdoblja. Iznos izvršenoga usklađivanja koje se odnosi na razdoblja prije onih prezentiranih u financijskim izvještajima iskazuje se za svaki sastavni dio kapitala na koji to ima učinak u ►M5 početnom izvještaju o financijskom položaju ◄ za prvo prezentirano prethodno razdoblje. Usklađivanje se obično primjenjuje na zadržanu dobit. Međutim, usklađivanje se može primijeniti i na druge sastavne dijelove kapitala (primjerice, kako bi se postupilo u skladu s određenim ►M5 MSFI-jem ◄). Svi ostali podaci o prethodnim razdobljima, kao što su sažeci povijesnih financijskih podataka, također se retroaktivno usklađuju u mjeri u kojoj je to moguće.

27. Ako je subjektu neizvedivo retroaktivno primijeniti novu računovodstvenu politiku iz razloga što nije u stanju odrediti kumulativni učinak primjene politike na sva prethodna razdoblja, u skladu s točkom 25. subjekt primjenjuje novu politiku od početka prvoga razdoblja u kojemu je to izvedivo. Subjekt stoga zanemaruje dio kumulativnih usklađenja imovine, obveza i kapitala od prije toga datuma. Promjena računovodstvene politike je dopuštena čak i ako je neizvedivo primijeniti tu politiku za bilo koje prethodno razdoblje. U točkama 50. do 53. pružaju se upute o tome kad je neizvedivo primijeniti novu računovodstvenu politiku na jedno ili više prethodnih razdoblja.

Objavljivanje

28. Ako početna primjena ►M5 MSFI-ja ◄ ima učinak na tekuće razdoblje ili bi mogla imati učinak na bilo koje prethodno razdoblje, osim ako je neizvedivo odrediti iznos usklađenja, ili bi mogla imati učinak u budućim razdobljima, subjekt je dužan objaviti:

(a) naziv ►M5 MSFI-ja ◄;

(b) po potrebi, da je promjena računovodstvene politike izvršena u skladu s prijelaznim odredbama;

(c) vrstu promjene računovodstvene politike;

(d) po potrebi, opis prijelaznih odredaba;

(e) po potrebi, prijelazne odredbe koje bi mogle imati učinak u budućim razdobljima;

(f) za tekuće razdoblje i svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađenja za:

i. svaku stavku financijskoga izvještaja na koju ima učinak; i

ii. ako se MRS 33 Zarade po dionici primjenjuje na subjekt, osnovnu i reduciranu zaradu po dionici;

(g) iznos usklađenja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih razdoblja, u mjeri u kojoj je to izvedivo; i

(h) ako je retroaktivna primjena iz točke 19. podtočaka (a) ili (b) neizvediva za određeno prethodno razdoblje ili za razdoblja prije prezentiranih razdoblja, okolnosti uslijed kojih je došlo do takvoga stanja, te opis kako i od kad se promjena računovodstvene politike primjenjuje.

▼B

U financijskim izvještajima narednih razdoblja nije potrebno ponovno objavljivati ove podatke.

29. Ako dobrovoljna promjena računovodstvene politike ima učinak na tekuće razdoblje ili bi mogla imati učinak na bilo koje prethodno razdoblje, osim ako je neizvedivo odrediti iznos usklađenja, ili bi mogla imati učinak u budućim razdobljima, subjekt je dužan objaviti:

(a) vrstu promjene računovodstvene politike;

(b) razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike pruža pouzdane i značajnije podatke;

(c) za tekuće razdoblje i svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađenja za:

i. svaku stavku financijskoga izvještaja na koju ima učinak; i

ii. ako se MRS 33 primjenjuje na subjekt, osnovnu i reduciranu zaradu po dionici;

(d) iznos usklađenja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih razdoblja, u mjeri u kojoj je to izvedivo; i

(e) ako je retroaktivna primjena neizvediva za određeno prethodno razdoblje ili za razdoblja prije prezentiranih razdoblja, okolnosti uslijed kojih je došlo do takvoga stanja, te opis kako i od kad se promjena računovodstvene politike primjenjuje.

U financijskim izvještajima narednih razdoblja nije potrebno ponovno objavljivati ove podatke.

30. Ako subjekt nije primijenio novi ►**M5** MSFI ◄ koji su već izdani, ali još nisu stupili na snagu, subjekt je dužan objaviti:

(a) tu činjenicu; i

(b) poznate ili razumno procjenjive podatke važne za određivanje mogućega učinka primjene novog ►**M5** MSFI-ja ◄ na financijske izvještaje subjekta u razdoblju početne primjene.

31. U skladu s točkom 30. subjekt je dužan odlučiti hoće li objaviti:

(a) naziv novog ►**M5** MSFI-ja ◄;

(b) vrstu predstojeće promjene ili promjena računovodstvenih politika;

(c) datum do kojega je potrebno započeti s primjenom ►**M5** MSFI-ja ◄;

(d) datum od kojega planira započeti s primjenom ►**M5** MSFI-ja ◄; i

(e) jedno do sljedećega:

i. opis učinka čija se pojava očekuje uslijed početne primjene ►**M5** MSFI-ja ◄ na financijske izvještaje subjekta; ili

ii. ako taj učinak nije poznat, niti ga je razumno moguće procijeniti, izjavu o tome.

▼B

PROMJENE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA

32. Kao rezultat neizvjesnosti svojstvenih poslovnim aktivnostima, veliki se broj stavki u financijskim izvještajima ne može točno izmjeriti, već ih je moguće samo procijeniti. Procjena uključuje prosudbe temeljene na posljednjim raspoloživim pouzdanim podacima. Na primjer, procjene se mogu zahtijevati za:

(a) sumnjiva i sporna potraživanja;

(b) zastarjele zalihe;

(c) poštenu vrijednost financijske imovine ili financijskih obveza;

(d) vijek uporabe ili očekivani obrazac potrošnje budućih gospodarskih koristi utjelovljenih u imovini koja se amortizira; i

(e) obveze temeljem jamstva.

33. Uporaba razumnih procjena bitan je dio izrade financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost.

34. Procjena će možda biti potrebno promijeniti ako se promijene okolnosti na kojima se ona temelji ili ako se pojave novi podaci ili stekne više iskustva. Po svojoj prirodi promjena se procjene ne odnosi na prethodna razdoblja i ne smatra se ispravljanjem greške.

35. Promjena upotrijebljene osnove mjerenja je promjena računovodstvene politike, a ne promjena računovodstvene procjene. Ako je teško razlučiti promjenu računovodstvene politike od promjene računovodstvene procjene, promjena se smatra promjenom računovodstvene procjene.

36. Učinak promjene računovodstvene procjene, osim one na koju se primjenjuje točka 37., priznaje se prospektivno uključivanjem u račun dobiti i gubitka u:

(a) razdoblju promjene ako promjena utječe samo na to razdoblje; ili

(b) razdoblju promjene i budućim razdobljima ako promjena utječe na oboje.

37. U mjeri u kojoj promjena računovodstvene procjene utječe na promjene u imovini i obvezama, ili na neku stavku kapitala, to je potrebno uvažiti usklađivanjem knjigovodstvenih iznosa odgovarajućih stavki imovine, obveza ili kapitala u razdoblju u kojemu je promjena nastala.

38. Priznavanje budućeg učinka promjene računovodstvene procjene znači da se promjena primjenjuje na transakcije, druge poslovne događaje i stanja od datuma promjene procjene. Promjena računovodstvene procjene može utjecati samo na dobit ili gubitak tekućega razdoblja, ili na dobit ili gubitak tekućeg i budućih razdoblja. Na primjer, promjena procjene iznosa sumnjivih i spornih potraživanja utječe samo na dobit ili gubitak tekućega razdoblja i stoga se priznaje u tekućem razdoblju. Međutim, promjena procijenjenoga vijeka uporabe ili očekivanog obrasca potrošnje budućih gospodarskih koristi utjelovljenih u imovini koja se amortizira utječe na troškove amortizacije u tekućem razdoblju i u svakom budućem razdoblju tijekom preostaloga vijeka uporabe te imovine. U oba se slučaja učinak promjene tekućeg razdoblja priznaje kao prihod ili rashod tekućeg razdoblja. Učinak na buduća razdoblja, ako postoji, priznaje se kao prihod ili rashod u tim budućim razdobljima.

▼B

Objavljivanje

39. Subjekt je dužan objaviti vrstu i iznos promjene računovodstvene procjene koja ima učinak na tekuće razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinak na buduća razdoblja, osim objave učinaka na buduća razdoblja koje nije moguće procijeniti.

40. Ako nije objavljen iznos učinka na buduća razdoblja uslijed neizvedivosti procjene, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu.

GREŠKE

41. Greške mogu nastati u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem ili objavljivanjem elemenata financijskih izvještaja. Financijski izvještaji nisu u skladu s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja ako sadrže značajne greške ili beznačajne greške počinjene namjerno kako bi se financijsko stanje, financijska uspješnost ili novčani tokovi subjekta prikazali na određeni način. Moguće greške tekućeg razdoblja otkrivene u tom razdoblju ispravljaju se prije odobrenja financijskih izvještaja. Međutim, značajne se greške ponekad otkriju tek u narednom razdoblja, te se tada te greške prethodnog razdoblja ispravljaju u usporednim podacima prikazanima u financijskim izvještajima za to kasnije razdoblje (vidjeti točke 42.-47.).

42. U skladu s točkom 43., subjekt je dužan retroaktivno ispraviti značajnu grešku prethodnog razdoblja u prvom skupu financijskih izvještaja odobrenih za izdavanje nakon njezina otkrivanja:

(a) na način da prepravi usporedne iznose za prezentirano(-a) prethodno(-a) razdoblje(-a) u kojem/kojima je greška nastala; ili

(b) ako je greška nastala prije prvoga prezentiranog prethodnog razdoblja, na način da prepravi početno stanje imovine, obveza i kapitala za prvo prezentirano prethodno razdoblje.

Ograničenja retroaktivnog prepravljanja

43. Grešku prethodnog razdoblja potrebno je ispraviti retroaktivnim prepravljanjem, osim ako je neizvedivo odrediti učinke na to razdoblje ili kumulativni učinak greške.

44. Ako je neizvedivo odrediti učinak greške u određenom razdoblju na usporedne podatke za jedno ili više prezentiranih prethodnih razdoblja, subjekt je dužan prepraviti početno stanje imovine, obveza i kapitala prvoga razdoblja za koje je retroaktivno prepravljanje izvedivo (što može biti i tekuće razdoblje).

45. Ako je na početku tekućega razdoblja neizvedivo odrediti kumulativni učinak greške na sva prethodna razdoblja, subjekt je dužan prepraviti usporedbe podatke kako bi prospektivno ispravio grešku od prvoga mogućega datuma.

▼B

46. Greška prethodnog razdoblja isključuje se iz računa dobiti i gubitaka za razdoblje u kojemu je otkrivena. Svi podaci prikazani za ranija razdoblja, uključujući sažete povijesne financijske podatke, retroaktivno se prepravljaju u mjeri u kojoj je to moguće.

47. Ako je neizvedivo odrediti iznos greške (na primjer, greška u primjeni računovodstvene politike) za sva prethodna razdoblja, subjekt je u skladu s točkom 45. dužan prospektivno prepraviti usporedne podatke od prvoga mogućega datuma. Subjekt stoga zanemaruje dio kumulativnog prepravljanja imovine, obveza i kapitala od prije toga datuma. U točkama 50.-53. pružaju se upute o tome kad je neizvedivo ispraviti greške za jedno ili više prethodnih razdoblja.

48. Ispravljanje grešaka razlikuje se od promjena računovodstvenih procjena. Računovodstvene su procjene po svojoj prirodi aproksimacije koje je potrebno pregledati ako se pojave dodatni podaci. Na primjer, dobit ili gubitak priznati nakon pojave nepredviđenoga događaja ne smatraju se ispravljanjem greške.

Objavljivanje grešaka prethodnog razdoblja

49. Primjenjujući točku 42., subjekt je dužan objaviti sljedeće:

(a) vrstu greške prethodnog razdoblja;

(b) za svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos ispravka za:

i. svaku stavku financijskoga izvještaja na koju ima učinak; i

ii. ako se MRS 33 primjenjuje na subjekt, osnovnu i reduciranu zaradu po dionici;

(c) iznos ispravka na početku prvoga prezentiranog prethodnog razdoblja; i

(d) ako je retroaktivno prepravljanje za određeno prethodno razdoblje neizvedivo, okolnosti uslijed kojih je došlo do takvoga stanja, te opis kako i od kad je greška ispravljena.

U financijskim izvještajima narednih razdoblja nije potrebno ponovno objavljivati ove podatke.

NEIZVEDIVOST U VEZI S RETROAKTIVNOM PRIMJENOM I RETROAKTIVNIM PREPRAVLJANJEM

50. U nekim je okolnostima neizvedivo uskladiti usporedne podatke jednoga ili više prethodnih razdoblja kako bi se postigla usporedivost s tekućim razdobljem. Na primjer, podaci se u prethodnom razdoblju ili razdobljima nisu prikupljali na način koji bi omogućio retroaktivnu primjenu nove računovodstvene politike (uključujući s prospektivnom primjenom na prethodna razdoblja u smislu točaka 51.-53.) ili retroaktivno prepravljanje kako bi se ispravila greška prethodnog razdoblja, te ponovno stvaranje podataka može biti neizvedivo.

▼B

51. Često je potrebno vršiti procjene prilikom primjene računovodstvene politike na elemente financijskih izvještaja koji su priznati ili objavljeni u vezi s transakcijama, drugim poslovnim događajima i stanjima. Procjene su same po sebi subjektivne i mogu se vršiti nakon ►M5 kraja izvještajnog razdoblja ◄. Stvaranje je procjena potencijalno teže u slučajevima retroaktivne primjene računovodstvene politike ili retroaktivnog prepravljanja radi ispravka greške prethodnog razdoblja zbog toga što je od odnosne transakcije, drugih događaja ili okolnosti proteklo više vremena. Međutim, cilj procjena koje se odnose na prethodna razdoblja ostaje isti kao i za procjene koje se odnose na tekuće razdoblje, tj. procjena mora odražavati postojeće okolnosti u trenutku odnosne transakcije, drugog poslovnoga događaj ili stanja.

▼M33

52. Stoga retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljanje pogreške prethodnog razdoblja zahtijeva razlučivanje informacija:

(a) koje pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum odnosno datume nastanka transakcije, drugog događaja ili okolnosti; i

(b) koje bi bile dostupne kada bi financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje

od drugih informacija. Kod nekih vrsta procjena (primjerice, mjera fer vrijednosti koje se temelji na značajnim ulaznim podacima koji nisu vidljivi) neizvedivo je razlikovati ove vrste informacija. Kada retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljanje pogreške prethodnog razdoblja zahtijeva znatne procjene kod kojih navedene dvije vrste informacija nije moguće razlučiti, retroaktivna primjena nove računovodstvene politike, odnosno retroaktivno ispravljanje pogreške prethodnog razdoblja nije izvedivo.

▼M53

53. Kad se primjenjuje nova računovodstvena politika ili ispravljaju iznosi iz prethodnog razdoblja, ne smiju se primjenjivati novija saznanja pri donošenju pretpostavki o namjerama rukovodstva u prethodnom razdoblju ili pri procjenjivanju iznosa priznatih, izmjerenih ili objavljenih u prethodnom razdoblju. Na primjer, ako subjekt ispravlja pogrešku iz prethodnog razdoblja povezanu s izračunom vlastitih obveza za kumulirana bolovanja zaposlenih u skladu s MRS-om 19 *Primanja zaposlenih*, zanemaruju se podaci o neobično jakoj epidemiji gripe u sljedećem razdoblju koji su postali dostupni nakon što su financijski izvještaji za prethodno razdoblje odobreni za objavljivanje. Činjenica da su značajne procjene često potrebne pri izmjeni usporednih podataka prikazanih za prethodna razdoblja nije prepreka pouzdanom usklađivanju ili ispravljanju usporednih podataka.

▼B

DATUM STUPANJA NA SNAGU

54. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**M33**

54.C MSFI-jem 13 *Mjerenje fer vrijednosti*, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je točka 52. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 13.

▼**M53**

54.E U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 53. i brišu se točke 54.A, 54.B i 54.D. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼**B**

POVLAČENJE DRUGIH AKATA

55. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške, koji je bio revidiran 1993.

56. Ovim se standardom zamjenjuju sljedeća tumačenja:

(a) SIC-2 Dosljednost – kapitalizacija troškova posudbe; i

(b) SIC-18 Dosljednost – alternativne metode.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 10

▼M5

Događaji nakon izvještajnog razdoblja

▼B

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati:

(a) kad je subjekt dužan uskladiti svoje financijske izvještaje za događaje nastale ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄; i

(b) podatke koje je subjekt dužan objaviti o datumu na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, te o događajima ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄.

Standardom se također propisuje da subjekti ne bi trebali izrađivati financijske izvještaje uz pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja ako događaji ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ ukazuju na to da takva pretpostavka nije primjerena.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovaj se standard primjenjuje na priznavanje i objavljivanje događaja ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄.

DEFINICIJE

3. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Događaji ►M5 *nakon izvještajnog razdoblja* ◄ su povoljni i nepovoljni događaji nastali između ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Postoje dvije vrste događaja:

(a) događaji koji su dokaz stanja zatečenog na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ (*događaji* ►M5 *nakon izvještajnog razdoblja* ◄ *koji nalažu usklađivanje*); i

(b) događaji koji ukazuju na stanje nastalo ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ (*događaji* ►M5 *nakon izvještajnog razdoblja* ◄ *koji ne nalažu usklađivanje*).

4. Postupak odobrenja izdavanja financijskih izvještaja razlikuje se ovisno o strukturi rukovodstva, zakonskim zahtjevima i postupcima za izrade i dovršavanja financijskih izvještaja.

▼B

5. U nekim slučajevima od subjekta se zahtijeva da podnese vlastite financijske izvještaje dioničarima na odobrenje nakon njihovog izdavanja. U tom se slučaju financijski izvještaji odobravaju za izdavanje na dan izdavanja, a ne na datum na koji su dioničari odobrili financijska izvješća.

Primjer

Rukovodstvo subjekta dovršila je nacrt financijskih izvještaja za godinu zaključno s 31.12.20X1. dana 28. veljače 20X2. 18. ožujka 20X2. uprava je pregledala financijske izvještaje i odobrila njihovo izdavanje. 19. ožujka 20X2. subjekt je objavio dobit i druge odabrane financijske informacije. 1. travnja 20X2. financijski su izvještaji stavljeni na raspolaganje dioničarima i drugima korisnicima. Dioničari su odobrili financijske izvještaje na godišnjoj skupštini održanoj 15. svibnja 20X2., nakon čega su odobreni financijski izvještaji dostavljeni regulatornom tijelu 17. svibnja 20X2.

Financijski su izvještaji odobreni za izdavanje 18. ožujka 20X2. (datum na koji je uprava odobrila njihovo izdavanje).

6. U nekim je slučajevima rukovodstvo subjekta dužno podnijeti financijske izvještaje nadzornom odboru (koji čine isključivo osobe koje nisu izvršni direktori) na usvajanje. U tom su slučaju financijski izvještaji odobreni za izdavanje kad rukovodstvo odobri njihovo izdavanje za nadzorni odbor.

Primjer

18. ožujka 20X2. rukovodstvo subjekta odobrilo je izdavanje financijskih izvještaja za nadzorni odbor. Nadzorni odbor čine isključivo osobe koje nisu izvršni direktori, a njegovi članovi mogu biti i predstavnici zaposlenika i drugih vanjskih interesnih strana. Nadzorni odbor odobrava financijske izvještaje 26. ožujka 20X2. Financijski su izvještaji stavljeni na raspolaganje dioničarima i drugim korisnicima 1. travnja 20X2. Dioničari su odobrili financijske izvještaje na godišnjoj skupštini održanoj 15. svibnja 20X2. godine, nakon čega su financijski izvještaji dostavljeni regulatornom tijelu 17. svibnja 20X2.

Financijski su izvještaji odobreni za izdavanje 18. ožujka 20X2. godine (datum na koji je rukovodstvo odobrilo njihovo izdavanje za nadzorni odbor).

7. Događaji ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ uključuju sve događaje nastale do datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, čak i ako događaji nastanu nakon javne objave dobiti ili drugih odabranih financijskih informacija.

PRIZNAVANJE I MJERENJE

Događaji ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ koji nalažu usklađivanje

8. Subjekt je dužan uskladiti iznose priznate u vlastitim financijskim izvještajima za događaje ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ koji nalažu usklađivanje.

▼M53

9. Slijede primjeri događaja nakon izvještajnog razdoblja zbog kojih se od subjekta zahtijeva usklađivanje iznosa priznatih u vlastitim financijskim izvještajima ili priznavanje stavki koje prethodno nisu bile priznate:

▼B

(a) sudsko rješenje ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ koje potvrđuje da je subjekt na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ imao postojeću obvezu. Subjekt usklađuje svake prethodno priznate iznose rezerviranja u vezi s tim sudskim postupkom u skladu s MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina ili priznaje novo rezerviranje. Subjekt ne objavljuje samo nepredviđenu obvezu jer sudsko rješenje predstavlja dodatni dokaz koji je potrebno uzeti u obzir u skladu s točkom 16. MRS 37;

▼M53

(b) primitak podataka nakon izvještajnog razdoblja, koji ukazuju na to da je vrijednost određene imovine bila umanjena na kraju izvještajnog razdoblja ili da je potrebno uskladiti iznos prethodno priznatog gubitka od umanjenja vrijednosti te imovine. Na primjer:

i. stečaj klijenta nakon izvještajnog razdoblja obično je potvrda smanjene kreditne sposobnosti klijenta na kraju izvještajnog razdoblja;

▼B

ii. prodaja zaliha ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ može biti dokaz o njihovoj neto utrživoj vrijednosti na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄;

(c) određivanje troškova kupljene imovine ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ ili određivanje prihoda od prodaje imovine prije ►M5 kraja izvještajnog razdoblja ◄;

(d) određivanje iznosa plaćanja na temelju udjela u dobiti ili plaćanja na temelju nagrada ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ ako je subjekt na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ imao postojeću zakonsku ili izvedenu obvezu da izvrši te isplate, što je posljedica događaja nastalih prije toga datuma (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenih);

(e) otkriće prijevare ili pogrešaka koji ukazuju na to da su financijski izvještaji netočni.

Događaji ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ koji ne nalažu usklađivanje

10. Subjekt ne usklađuje iznose priznate u vlastitim financijskim izvještajima za događaje ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ koji ne nalažu usklađivanje.

►M33 11. Primjer događaja nakon izvještajnog razdoblja koji ne nalaže usklađenje je pad fer vrijednosti ulaganja između kraja izvještajnog razdoblja i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Pad tržišne vrijednosti obično nije povezan s uvjetima ulaganja koji su postojali na kraju izvještajnog razdoblja, ali odražava okolnosti koje su nastupile nakon tog datuma. ◄ Stoga subjekt ne usklađuje iznose koje je priznao u svojim financijskim izvješćima za ulaganja. Slično tomu subjekt ne ažurira iznose ulaganja koje je objavio na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ iako se može javiti potreba za objavljivanjem dodatnih podataka u skladu s točkom 21.

▼B

Dividende

12. Ako subjekt objavi dividende posjednika vlasničkih instrumenata (kako je utvrđeno u MRS 32 Financijski instrumenti: prezentiranje) ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄, tada subjekt ne priznaje te dividende kao obvezu na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄.

▼M17

13. Ako je dividenda objavljena nakon izvještajnog razdoblja, ali prije nego što je odobrena objava financijskog izvješća, dividenda se na kraju izvještajnog razdoblja ne priznaje kao obveza, jer u tom trenutku obveza ne postoji. Takva se dividenda objavljuje u bilješkama sukladno MRS-u 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja*.

▼B

VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA

14. Subjekt ne može izrađivati financijske izvještaje na osnovu vremenske neograničenosti poslovanja ako rukovodstvo namjerava ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ likvidirati subjekt ili prestati s poslovanjem, ili ako utvrdi da nema drugih stvarnih mogućnosti.

15. Pogoršanje poslovnih rezultata i financijskoga stanja ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ može ukazivati na potrebu da se razmotri primjerenost pretpostavke o vremenskoj neograničenosti poslovanja. Ako pretpostavka o vremenskoj neograničenosti poslovanja više nije primjerena, učinak je takav da ovaj standard nalaže temeljnu promjenu osnove računovodstva, a ne samo usklađivanje iznosa priznatih na osnovu prvotne osnove računovodstva.

16. MRS 1 nalaže objavljivanje određenih podataka ako:

(a) financijski izvještaji nisu izrađeni na osnovu vremenske neograničenosti poslovanja; ili

(b) je rukovodstvo svjesno značajnih neizvjesnosti koje su povezane s događajima ili okolnostima koji mogu dovesti u pitanje sposobnost subjekta da nastavi s poslovanjem na vremenski neograničenoj osnovi. Događaji ili okolnosti koje je potrebno objaviti mogu nastati ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄.

OBJAVLJIVANJE

Datum odobrenja za izdavanje financijskih izvještaja

17. Subjekt je dužan objaviti datum na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, te tko je odobrio njihovo izdavanje. Ako vlasnici subjekta ili drugi imaju ovlasti izmijeniti i nadopuniti financijske izvještaje nakon njihova izdavanja, subjekt tu činjenicu mora objaviti.

18. Za korisnike je važno da znaju kad je odobreno izdavanje financijskih izvještaja budući da financijski izvještaji ne odražavaju događaje nakon toga datuma.

Ažuriranje objavljenih podataka o okolnostima na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄

19. Ako subjekt zaprimi nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ podatke o okolnostima koje su postojale na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄, dužan je ažurirati već objavljene podatke koji se odnose na te okolnosti u skladu s novim podacima.

▼B

20. U nekim je slučajevima subjekt dužan ažurirati podatke koje je objavio u vlastitim financijskim izvještajima kako bi uzeo u obzir podatke koje je zaprimio nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄, čak i ako ti podaci ne utječu na iznose koje je priznao u financijskim izvještajima. Na primjer, objavljene je podatke potrebno ažurirati ako se nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ pojave dokazi o nepredviđenoj obvezi koja je postojala na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄. Osim što mora razmotriti treba li sukladno MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina priznati ili mijenjati rezerviranja, subjekt je dužan ažurirati podatke koje je objavio o nepredviđenoj obvezi s obzirom na te dokaze.

Događaji nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ koji ne nalažu usklađivanje

21. Ako su događaji nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ koji ne nalažu usklađivanje značajni, njihovo neobjavljivanje može utjecati na gospodarske odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja. Stoga je subjekt dužan objaviti sljedeće podatke za svaku značajnu kategoriju događaja nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ koji ne nalažu usklađivanje:

(a) prirodu događaja; i

(b) procjenu njegovog financijskog učinka ili izjavu da takva procjena nije moguća.

22. Slijede primjeri događaja nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ koji ne nalažu usklađivanje, a koje bi općenito trebalo objaviti:

(a) značajnije poslovno spajanje nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ (MSFI 3 Poslovna spajanja propisuje objavljivanje određenih podataka u takvim slučajevima) ili otuđenje većeg ovisnog subjekta;

(b) najava plana prestanka poslovanja;

(c) značajne nabave imovine, razvrstavanje imovine među imovinu namijenjenu prodaji u skladu s MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, drugi oblici otuđenja imovine ili izvlaštenja značajne imovine od strane države;

(d) uništenje većeg proizvodnog pogona u požaru nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄;

(e) najava ili početak provedbe značajnog restrukturiranja (vidjeti MRS 37);

(f) značajne transakcije redovnim dionicama i potencijalnim redovnim dionicama nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ (MRS 33 Zarada po dionici propisuje da je subjekt dužan objaviti opis tih transakcija, osim ako se te transakcije odnose na kapitalizaciju ili nagrade, podjelu dionica ili obrnutu podjelu dionica, što je sve potrebno uskladiti u skladu s MRS 33);

(g) neuobičajeno velike promjene cijena imovine ili valutnih tečajeva nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄;

(h) promjene poreznih stopa ili poreznih zakona koje su stupile na snagu ili su objavljene nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄, a koje značajno utječu na tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze (vidjeti MRS 12 Porez na dobit);

▼B

(i) preuzimanje značajnih obveza ili nepredviđenih obveza, na primjer, izdavanjem značajnih jamstava; i

(j) početak značajnog sudskoga postupka koji je isključivo posljedica događaja nastalih nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

23. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M33

23.A MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je točka 11. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 13.

▼M53

23.B U MSFI-ju 9 *Financijski instrumenti*, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 9. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼B

OPOZIV MRS 10 (REVIDIRAN 1999.)

24. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 10 Događaji nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄ (revidiran 1999.).

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 11

Ugovori o izgradnji

CILJ

Cilj je ovog standarda propisati računovodstveni postupak za prihod i troškove povezane s ugovorima o izgradnji. Zbog prirode djelatnosti koje se obavljaju na temelju ugovora o izgradnji, datum djelatnosti sukladno ugovoru i datum završetka djelatnosti često ulaze u različita obračunska razdoblja. Zbog toga je raspoređivanje prihoda i troškova ugovora na obračunska razdoblja u kojima se obavljaju radovi izgradnje najvažnije pitanje u računovodstvu ugovora o izgradnji. U ovome se standardu koriste mjerila za priznavanje utvrđena Okvirom za izradu i prezentiranje financijskih izvještaja kako bi se utvrdilo kad treba priznati prihode i troškove ugovora kao prihod, odnosno rashod u računu dobiti i gubitaka. Standard također sadrži praktične smjernice za primjenu tih mjerila.

PODRUČJE PRIMJENE

1. Ovaj se standard primjenjuje na računovodstvo ugovora o izgradnji u financijskim izvještajima izvođača radova.

2. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 11 Računovodstvo ugovora o izgradnji, koji je bio odobren 1978.

DEFINICIJE

3. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Ugovor o izgradnji je ugovor posebno sklopljen za izgradnju određene imovine ili skupine imovina koje su međusobno usko povezane ili međuovisne s obzirom na njihovo projektiranje, tehnologiju i funkciju, ili konačnu namjenu ili uporabu.

Ugovor s fiksnom cijenom je ugovor o izgradnji u kojemu izvođač radova prihvaća fiksnu ugovorenu cijenu ili fiksnu cijenu po jedinici proizvoda, koju je u nekim slučajevima moguće promijeniti na temelju klauzule o povećanju troškova.

Ugovor tipa „troškovi plus” je ugovor o izgradnji u kojemu se izvođaču radova nadoknađuju priznati troškovi ili na neki drugi način utvrđeni troškovi, uvećani za postotak tih troškova ili fiksnu naknadu.

4. Ugovor se o izgradnji može sklopiti za izgradnju pojedinačne imovine, kao što su most, zgrada, brana, cjevovod, cesta, brod ili tunel. Ugovor o izgradnji također se može odnositi na izgradnju skupine imovina koje su međusobno usko povezane ili međuovisne s obzirom na njihovo projektiranje, tehnologiju i funkciju, ili konačnu namjenu ili uporabu. Primjeri takvih ugovora su ugovori o izgradnji rafinerije i drugih složenih dijelova postrojenja ili opreme.

▼B

5. U smislu ovog standarda, ugovori o izgradnji uključuju:

(a) ugovore o pružanju usluga koje su izravno povezane s izgradnjom imovine, na primjer usluge voditelja projekta i arhitekata; i

(b) ugovore o uništavanju ili obnovi imovine, te o sanaciji okoliša nakon uništenja imovine.

6. Ugovori o izgradnji mogu biti oblikovani na razne načine, a u smislu ovog standarda svrstavaju se među ugovore s fiksnom cijenom i ugovore tipa „troškovi plus”. Neki ugovori o izgradnji mogu imati obilježja i ugovora s fiksnom cijenom i ugovora tipa „troškovi plus”, kao što je npr. ugovor tipa „troškovi plus” s ugovorenom najvišom cijenom. U takvim slučajevima izvođač mora voditi računa o svim uvjetima iz točaka 23. i 24. kako bi mogao utvrditi kad će priznati prihode i troškove ugovora.

OBJEDINJAVANJE I SEGMENTIRANJE UGOVORA O IZGRADNJI

7. Zahtjevi iz ovog standarda obično se primjenjuju odvojeno na svaki pojedini ugovor o izgradnji. Međutim, u određenim je okolnostima potrebno primijeniti ovaj standard na sastavne razlučive dijelove jednoga ugovora ili zajedno na skupinu ugovora kako bi se na pravi način mogla prikazati bit toga ugovora ili skupine ugovora.

8. U slučajevima u kojima se ugovor odnosi na veći broj imovina, izgradnja svake pojedine imovine smatra se zasebnim ugovorom o izgradnji ako je:

(a) za svaku imovinu podnesena posebna ponuda;

(b) svaka imovina predmet posebnih pregovora i ako su izvođač radova i naručitelj u stanju prihvatiti ili odbiti dio ugovora koji se odnosi na pojedinu imovinu; i

(c) moguće odrediti troškove i prihode za svaku pojedinačnu imovinu.

9. Bez obzira na to radi li se o jednome ili više naručitelja, skupina se ugovora smatra jednim ugovorom o izgradnji ako:

(a) je skupina ugovora sklopljena u jednom paketu;

(b) su ugovori toliko usko međusobno povezani da su u stvarnosti dio jednoga projekta s općom maržom profita; i

(c) se ugovori izvršavaju istodobno ili u neprekinutom slijedu.

10. Ugovorom može biti predviđena izgradnja dodatne imovine po želji naručitelja ili je ugovor moguće dopuniti na način da uključuje izgradnju dodatne imovine. Izgradnja se dodatne imovine treba smatrati posebnim ugovorom o izgradnji ako:

(a) se dodatna imovine po projektiranju, tehnologiji ili funkciji značajno razlikuje od imovine ili skupine imovine iz prvotnoga ugovora; ili

▼B

(b) je cijena izgradnje imovine dogovorena bez obzira na cijenu iz prvotnoga ugovora.

PRIHODI UGOVORA

11. Prihodi ugovora obuhvaćaju:

(a) početni iznos prihoda dogovorenih ugovorom; i

(b) izmjene u ugovorenim radovima, potraživanjima i poticajnim plaćanjima:

i. u mjeri u kojoj je vjerojatno da će oni rezultirati prihodom; i

ii. ako ih je moguće pouzdano izmjeriti.

12. Prihodi ugovora mjere se po poštenoj vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu. Na mjerenje prihoda ugovora utječe veći broj neizvjesnosti koje ovise o ishodu budućih događaja. Procjene je često potrebno mijenjati s obzirom na pojavu novih događaja i rješavanje neizvjesnosti. Stoga se iznos prihoda ugovora može povećati ili smanjiti od razdoblja do razdoblja. Na primjer:

(a) izvođač radova i naručitelj mogu ugovoriti odstupanja ili potraživanja kojima se prihod ugovora povećava ili smanjuje u razdoblju koje slijedi onome u kojemu je ugovor bio prvotno zaključen;

(b) iznos prihoda utvrđen u ugovoru s fiksnom cijenom može se povećati kao posljedica primjene klauzule o povećanju troškova;

(c) iznos prihoda ugovora može se smanjiti kao posljedica kazni uslijed kašnjenja izvođača u ispunjavanju ugovora; ili

(d) ako je ugovorom s fiksnom cijenom predviđena fiksna cijena po jedinici proizvoda, prihod se ugovora povećava kako se povećava broj jedinica.

13. Izmjena je uputa kojom naručitelj mijenja opseg radova koje je potrebno izvršiti na temelju ugovora. Izmjena može dovesti do povećanja ili smanjenja prihoda ugovora. Primjeri izmjena su promjene u specifikacijama ili nacrtu imovine, ili promjene trajanja ugovora. Izmjena se uključuje u prihod ugovora ako je:

(a) vjerojatno da će naručitelj odobriti izmjenu i iznos prihoda koji proizlazi iz nje; i

(b) iznos prihoda moguće pouzdano izmjeriti.

14. Potraživanje je iznos koji izvođač nastoji naplatiti od naručitelja ili druge stranke kao naknadu za troškove koji nisu uključeni u ugovornu cijenu. Potraživanje može nastati, na primjer, kašnjenjem koje je prouzročio naručitelj, kašnjenjem uslijed postojanja grešaka u specifikacijama ili nacrtu, ili uslijed spornih izmjena ugovorenih radova. Na mjerenje iznosa prihoda koji proizlaze iz potraživanja utječe velika neizvjesnost, te ono često ovisi o ishodu pregovora. Stoga se potraživanja uključuju u prihod ugovora samo ako:

(a) su pregovori toliko uznapredovali da je vjerojatno da će naručitelj prihvatiti potraživanje; i

▼B

(b) je iznos koji će naručitelj vjerojatno prihvatiti moguće pouzdano izmjeriti.

15. Poticajna plaćanja su dodatni iznosi koje naručitelj isplaćuje izvođaču ako su postignuti ili premašeni utvrđeni standardi izvedbe. Na primjer, ugovorom može biti predviđeno poticajno plaćanje u korist izvršitelja za prijevremeno ispunjenje ugovora. Poticajna se plaćanja uključuju u prihod ugovora ako je:

(a) ispunjenje ugovora toliko uznapredovalo da je vjerojatno da će utvrđeni standardi izvedbe biti postignuti ili premašeni; i

(b) iznos poticajnog plaćanja moguće pouzdano izmjeriti.

TROŠKOVI UGOVORA

16. Troškovi ugovora obuhvaćaju:

(a) troškove koji su izravno povezani s određenim ugovorom;

(b) troškove koje je općenito moguće pripisati ugovornoj djelatnosti i rasporediti na pojedini ugovor; i

(c) sve druge troškove koje sukladno odredbama ugovora posebno snosi naručitelj.

17. Troškovi koji su izravno povezani s određenim ugovorom uključuju:

(a) troškove rada, uključujući nadzor na gradilištu;

(b) troškove materijala upotrijebljenih u izgradnji;

(c) amortizaciju postrojenja i opreme koji se koriste za ispunjenje ugovora;

(d) troškove prijevoza postrojenja, opreme i materijala na gradilište i s gradilišta;

(e) troškove najma postrojenja i opreme;

(f) troškove projektiranja i tehničke potpore koji su izravno povezani s ugovorom;

(g) procijenjene troškove otklanjanja nedostataka u jamstvenom roku, uključujući očekivane troškove jamstva; i

(h) potraživanja trećih stranki.

Ti se troškovi mogu umanjiti za sve sporedne prihode koji nisu uključeni u prihod ugovora, na primjer prihode od prodaje viška materijala i otuđenja postrojenja i opreme nakon ispunjenja ugovora.

18. Troškovi koji se općenito mogu pripisati ugovornoj djelatnosti i rasporediti na pojedine ugovore uključuju:

(a) osiguranje;

(b) troškove projektiranja i tehničke potpore koji nisu izravno povezani s određenim ugovorom; i

▼B

(c) opće troškove izgradnje.

Ti se troškovi raspoređuju na temelju metoda koje su sustavne i racionalne, te ih je moguće dosljedno primjenjivati na sve troškove sa sličnim obilježjima. Raspoređivanje se temelji na redovnoj razini građevinskih aktivnosti. Opći troškovi izgradnje uključuju troškove kao što su troškovi pripreme i obrade platnih lista za građevinsko osoblje. ►M1 Troškovi koji se mogu općenito pripisati aktivnosti iz ugovora i rasporediti na pojedine ugovore uključuju i troškove posudbe. ◄

19. Troškovi koje sukladno odredbama ugovora posebno snosi naručitelj mogu uključivati neke opće administrativne troškove i troškove razvoja, čija je nadoknada utvrđena u odredbama ugovora.

20. Troškovi koji se ne mogu pripisati ugovornoj djelatnosti ili koji se ne mogu rasporediti na određeni ugovor isključuju se iz troškova ugovora o izgradnji. Takvi troškovi uključuju:

(a) opće administrativne troškove čija nadoknada nije utvrđena ugovorom;

(b) troškove prodaje;

(c) troškove istraživanja i razvoja čija nadoknada nije utvrđena ugovorom; i

(d) amortizaciju postrojenja i opreme koji nisu u funkciji i koji se ne koriste za ispunjenje određenog ugovora.

21. Troškovi ugovora uključuju troškove koji se pripisuju određenom ugovoru u razdoblju od dana sklapanja ugovora do njegovog konačnog ispunjenja. Međutim, troškovi koji su izravno povezani s određenim ugovorom i koji su nastali pri sklapanju ugovora uključuju se u troškove ugovora ako ih je moguće odvojeno odrediti i pouzdano izmjeriti, te ako je vjerojatno da će ugovor biti zaključen. Ako se troškovi nastali sklapanjem ugovora priznaju kao rashod u razdoblju u kojemu su nastali, ne uključuju se u troškove ugovora ako je ugovor zaključen u narednom razdoblju.

PRIZNAVANJE PRIHODA I RASHODA UGOVORA

22. Ako je ishod ugovora o izgradnji moguće pouzdano procijeniti, prihodi i troškovi povezani s ugovorom o izgradnji priznaju se kao prihod, odnosno rashod ovisno o stupnju dovršenosti ugovornih djelatnosti na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄. Očekivani gubitak po ugovoru o izgradnji odmah se priznaje kao rashod u skladu s točkom 36.

23. Kod ugovora s fiksnom cijenom ishod ugovora o izgradnji može se pouzdano procijeniti ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

(a) ukupan prihod ugovora moguće je pouzdano izmjeriti;

(b) vjerojatno je da će subjekt ostvariti gospodarske koristi povezane s ugovorom;

▼B

(c) moguće je pouzdano izmjeriti troškove ugovora za njegovo ispunjenje i stupanj ispunjenja ugovora na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄; i

(d) moguće je jasno odrediti i pouzdano izmjeriti troškove koji se pripisuju ugovoru na način da se stvarno nastali troškovi ugovora mogu usporediti s prethodnim procjenama.

24. Kod ugovora tipa „troškovi plus” ishod ugovora o izgradnji može se pouzdano procijeniti ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

(a) vjerojatno je da će subjekt ostvariti gospodarske koristi povezane s ugovorom;

(b) moguće je jasno odrediti i pouzdano izmjeriti troškove koji se pripisuju ugovoru, bez obzira je li ih moguće posebno nadoknaditi.

25. Priznavanje prihoda i rashoda s obzirom na stupanj ispunjenja ugovora često se naziva metodom stupnja dovršenosti. Sukladno toj metodi, prihodi se ugovora uspoređuju s troškovima ugovora koji su nastali u postizanju toga stupnja dovršenosti, te se potom izrađuje izvještaj o prihodima, rashodima i dobiti koji se mogu pripisati dijelu izvršenih radova. Ovom se metodom pružaju korisni podaci o opsegu ugovornih djelatnosti i njihovom izvršenju tijekom razdoblja.

26. Sukladno metodi stupnja dovršenosti, prihodi ugovora priznaju se kao prihodi u ►M5 dobiti i gubitku ◄ obračunskim razdobljima u kojima su radovi izvršeni. Troškovi ugovora obično se priznaju kao rashod u ►M5 dobiti i gubitku ◄ u obračunskom razdoblju u kojemu su obavljeni radovi na koje se ti troškovi odnose. Međutim, svaki očekivani višak ukupnih troškova ugovora iznad ukupnih prihoda ugovora priznaje se odmah kao rashod u skladu s točkom 36.

27. Izvođač radova može imati troškove povezane s budućom ugovornom djelatnosti. Ti se troškovi ugovora priznaju kao imovina pod uvjetom da je vjerojatno da će biti nadoknađeni. Ti troškovi predstavljaju iznos potraživanja od naručitelja i često se svrstavaju kao ugovorni radovi u tijeku.

28. Ishod ugovora o izgradnji moguće je pouzdano procijeniti samo ako je vjerojatno da će subjekt ostvariti gospodarske koristi povezane s ugovorom. Međutim, ako naplata iznosa koji je već uključen u prihod ugovora i koji je već priznat u ►M5 dobiti i gubitku ◄ postane neizvjesna, nenaplativi iznos ili iznos čija naplata više nije vjerojatna priznaju se kao rashod, a ne kao usklađenje iznosa prihoda ugovora.

29. Subjekt općenito može izraditi pouzdane procjene nakon što je prihvatio ugovor u kojemu je utvrđeno sljedeće:

(a) ostvariva prava svake stranke u pogledu imovine koja će se izgraditi;

(b) naknade koje će biti razmijenjene; i

(c) način i rokovi plaćanja.

▼B

Nadalje, subjekt obično mora posjedovati učinkoviti unutarnji sustav financijskog planiranja i izvještavanja. Subjekt pregledava i, po potrebi, revidira procjene prihoda i troškova ugovora tijekom izvršenja ugovora. Potreba za tim pregledima ne ukazuje nužno na to da ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti.

30. Stupanj dovršenosti ugovora može se utvrditi na više načina. Subjekt koristi onu metodu kojom može pouzdano izmjeriti izvršene radove. Ovisno o vrsti ugovora, metode mogu uključivati:

(a) udio troškova ugovora nastalih izvođenjem radova do određenog datuma u procijenjenim ukupnim troškovima ugovora;

(b) pregled izvršenih radova; ili

(c) dovršenje fizičkog dijela ugovorenih radova.

Plaćanje po fazama i predujmovi primljeni od naručitelja često ne odražavaju izvršene radove.

31. Ako se stupanj dovršenosti utvrđuje na temelju troškova ugovora nastalih do određenog datuma, u te se troškove uključuju samo oni troškovi ugovora koji odražavaju radove izvršene do toga datuma. Primjeri troškova ugovora koji se isključuju:

(a) troškovi ugovora koji se odnose na buduće djelatnosti po ugovoru, kao što su troškovi materijala isporučenog na gradilište ili izdvojenog za uporabu sukladno ugovoru, ali još neugrađenog, neupotrijebljenog ili neprimijenjenog u okviru ispunjenja ugovora, osim ako taj materijal nije izrađen isključivo radi ispunjenja ugovora; i

(b) predujmovi podizvođačima za radove izvršene sukladno podugovoru.

32. Ako ishod ugovora o izgradnji nije moguće pouzdano procijeniti:

(a) prihodi se priznaju samo do iznosa nastalih troškova ugovora za koje je vjerojatno da će biti nadoknađeni; i

(b) troškovi ugovora priznaju se kao rashod razdoblja u kojemu su nastali.

Očekivani gubitak po ugovoru o izgradnji odmah se priznaje kao rashod u skladu s točkom 36.

33. U ranim fazama ispunjenja ugovora često nije moguće pouzdano procijeniti ishod ugovora. Međutim, može biti vjerojatno da će subjekt nadoknaditi nastale troškove ugovora. Stoga se prihod ugovora priznaje samo do iznosa nastalih troškova za koje se očekuje da će biti nadoknađeni. Budući da ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti, ne priznaje se ikakva dobit. Međutim, čak i ako ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti, moguće je da će ukupni troškovi ugovora premašiti ukupni prihod ugovora. U tim se slučajevima svaki očekivani ukupni iznos troškova ugovora koji premašuje ukupni prihod ugovora odmah priznaje kao rashod u skladu s točkom 36.

▼B

34. Troškovi ugovora koji vjerojatno neće biti nadoknađeni priznaju se odmah kao rashod. Primjeri slučajeva u kojima nastale troškove ugovora vjerojatno neće biti moguće nadoknaditi, te u kojima je troškove ugovora potrebno odmah priznati kao rashod odnose se na ugovore:

(a) koji nisu u potpunosti provedivi, odnosno čija je valjanost upitna;

(b) čije ispunjenje ovisi o ishodu neriješenog sudskoga postupka ili zakonskih propisa;

(c) koji se odnose na imovinu koja će vjerojatno biti zaplijenjena ili izvlaštena;

(d) u okviru kojih naručitelj radova nije u stanju ispuniti vlastite obveze; ili

(e) u okviru kojih izvođač radova nije u stanju ispuniti ugovor ili na neki drugi način ispuniti vlastite ugovorne obveze.

35. Ako nestanu neizvjesnosti koje su pouzdanu procjenu ishoda ugovora, prihodi i rashodi povezani s ugovorom o izgradnji priznaju se u skladu s točkom 22., umjesto u skladu s točkom 32.

PRIZNAVANJE OČEKIVANIH GUBITAKA

36. Ako je vjerojatno da će ukupni troškovi ugovora biti veći od ukupnih prihoda ugovora, očekivani se gubitak odmah priznaje kao rashod.

37. Iznos tog gubitka utvrđuje se bez obzira:

(a) na to jesu li ugovoreni radovi započeli;

(b) na stupanj dovršenosti ugovorenih radova; ili

(c) na iznos očekivane dobiti na temelju drugih ugovora koji se ne smatraju jednim ugovorom o izgradnji u skladu s točkom 9.

PROMJENE PROCJENA

38. Metoda stupnja dovršenosti primjenjuje se na kumulativnoj osnovi u svakom obračunskom razdoblju na postojeće procjene prihoda i troškova ugovora. Stoga se učinak promjene procjene prihoda ili troškova ugovora, ili učinak promjene procjene ishoda ugovora obračunava kao promjena računovodstvene procjene (vidjeti MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške). Promijenjene procjene koriste se pri utvrđivanju iznosa prihoda i rashoda koji se priznaju u ►**M5** dobiti i gubitku ◄ za razdoblje u kojemu je došlo do promjene, te u narednim razdobljima.

OBJAVLJIVANJE

39. Subjekt je dužan objaviti:

(a) iznos prihoda ugovora koji su priznati kao prihod odnosnoga razdoblja;

(b) metode upotrijebljene za utvrđivanje prihoda ugovora koji je priznat za odnosno razdoblje; i

(c) metode upotrijebljene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora u tijeku.

▼B

40. Za ugovore u tijeku na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ subjekt je dužan objaviti svaki od sljedećih podataka:

(a) ukupni iznos nastalih troškova i priznate dobiti (umanjen za priznate gubitke) do utvrđenoga datuma,

(b) iznos primljenih predujmova; i

(c) iznos zadržanih plaćanja.

41. Zadržana plaćanja su iznosi temeljeni na postupnom zaračunavanju koji se ne isplaćuju dok nisu ispunjeni uvjeti za njihovo plaćanje utvrđeni ugovorom ili dok nisu otklonjeni nedostaci. Postupno zaračunati iznosi su iznosi obračunati za radove izvršene sukladno ugovoru bez obzira na to je li ih naručitelj platio ili ne. Predujmovi su iznosi koje je izvođač radova primio prije obavljanja odnosnih radova.

42. Subjekt je dužan prikazati:

(a) bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove kao imovinu; i

(b) bruto iznos obveza prema naručiteljima za ugovorene radove kao obvezu.

43. Bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove je neto iznos:

(a) nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit, umanjen za

(b) zbroj priznatih gubitaka i postupno zaračunatih iznosa;

za sve ugovore u tijeku kod kojih nastali troškovi zajedno s priznatom dobiti (umanjeno za priznate gubitke) premašuju postupno zaračunate iznose.

44. Bruto iznos obveza prema naručiteljima za ugovorene radove je neto iznos:

(a) nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit, umanjen za

(b) zbroj priznatih gubitaka i postupno zaračunatih iznosa;

za sve ugovore u tijeku kod kojih postupno zaračunati iznosi premašuju nastale troškove uvećane za priznatu dobit (umanjeno za priznate gubitke).

45. Subjekt je dužan objaviti sve nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu u skladu s MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. Nepredviđene obveze i nepredviđena imovina mogu nastati iz stavki kao što su troškovi jamstva, potraživanja, kazne ili drugi mogući gubici.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

46. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. siječnja 1995. ili kasnije.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 12

Porez na dobit

CILJ

Cilj je ovog standarda propisati računovodstveni postupak za porez na dobit. Glavno pitanje u računovodstvu poreza na dobit jest kako obračunati tekuće i buduće porezne učinke:

(a) budućeg povrata (podmirenja) knjigovodstvene vrijednosti imovine (obveza) koji su priznati u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ subjekta; i

(b) transakcija i drugih poslovnih događaja tekućeg razdoblja koji su priznati u financijskim izvještajima subjekta.

Priznavanje imovine ili obveze podrazumijeva da subjekt koji izvještava očekuje povrat ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti te imovine ili obveze. Ako je vjerojatno da će povrat ili podmirenje te knjigovodstvene vrijednosti povećati (umanjiti) buduća plaćanja poreza u odnosu na ona u slučaju da takvi povrati ili podmirenja ne bi imali poreznih učinaka, ovim je standardom propisano da subjekt mora priznati odgođenu poreznu obvezu (odgođenu poreznu imovinu) uz nekoliko ograničenih iznimaka.

Ovim se standardom zahtijeva da subjekt obračuna porezne učinke transakcija i drugih poslovnih događaja na isti način kako inače obračunava same transakcije i poslovne događaje. Stoga se kod transakcija i poslovnih događaja priznatih u računu dobiti i gubitaka i odnosni porezni učinci priznaju u računu dobiti i gubitaka. Kod transakcija i drugih poslovnih događaja priznatih izravno u vlasničkom kapitalu i odnosni se porezni učinci priznaju izravno u vlasničkom kapitalu. ►M12 Slično tome, priznavanje odgođene porezne imovine i obveza u poslovnom spajanju utječe na iznos *goodwilla* proizašlog iz tog poslovnog spajanja ili iznos priznate dobiti ostvarene povoljnom kupnjom. ◄

Ovim se standardom također uređuju priznavanje odgođene porezne imovine koja je posljedica neiskorištenih poreznih gubitaka ili neiskorištenih poreznih olakšica, prikazivanje poreza na dobit u financijskim izvještajima i objavljivanje podataka o porezu na dobit.

PODRUČJE PRIMJENE

1. Ovaj se standard primjenjuje u računovodstvu poreza na dobit.

2. U smislu ovog standarda, porez na dobit uključuje sve domaće i inozemne poreze kojima je osnovica oporeziva dobit. Porezi na dobit također uključuju i druge poreze, kao što su porez po odbitku koji plaćaju ovisni subjekti, pridruženi subjekti ili ►M32 zajednički posao ◄ kod raspodjele izvještajnom subjektu.

3. [Izbrisano]

▼B

4. Ovim se standardom ne uređuju metode računovodstva državnih potpora (vidjeti MRS 20 Računovodstvo državnih potpora i objavljivane državne pomoći) ili porezne olakšice za ulaganje. Međutim, ovim se standardom uređuje računovodstvo privremenih razlika koje mogu nastati iz državnih potpora ili poreznih olakšica za ulaganja.

DEFINICIJE

5. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Računovodstvena dobit je dobit ili gubitak razdoblja prije odbitka rashoda za porez.

Oporeziva dobit (porezni gubitak) je dobit (gubitak) razdoblja, određena u skladu sa propisima poreznih tijela na temelju kojih postoji obveza plaćanja (povrata) poreza na dobit.

Rashod za porez (prihod od poreza) je agregatni iznos tekućeg poreza i odgođenog poreza koji je uključen u određivanje neto dobiti ili gubitka razdoblja.

Tekući porez je iznos poreza na dobit koji se plaća (vraća) na oporezivu dobit (porezni gubitak) za razdoblje.

Odgođene porezne obveze su iznosi poreza na dobit koje je potrebno platiti u budućim razdobljima s obzirom na oporezive privremene razlike.

Odgođena porezna imovina su iznosi poreza na dobit koji se vraćaju u budućim razdobljima s obzirom na:

(a) privremene razlike koje se mogu odbiti;

(b) prenesene neiskorištene porezne gubitke; i

(c) prenesene neiskorištene porezne olakšice.

Privremene razlike su razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze u ►**M5** izvještaju o financijskom položaju ◄ i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti:

(a) *oporezive privremene razlike*, što su privremene razlike koje će imati za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućih razdoblja u kojima će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena; ili

(b) *privremene razlike* koje se mogu odbiti, što su privremene razlike koje će imati za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućih razdoblja u kojima će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena.

Porezna osnovica imovine ili obveze je iznos pripisan toj imovini ili obvezi za porezne svrhe.

6. *Rashod za porez* (prihod od poreza) uključuje tekući rashod za porez (tekući prihod od poreza) i odgođeni rashod za porez (odgođeni prihod od poreza).

▼B

Porezna osnovica

7. Porezna osnovica imovine je iznos koji će biti odbijen za porezne svrhe od bilo koje oporezive gospodarske koristi koja će pritjecati u subjekt kad on nadoknadi knjigovodstvenu vrijednost imovine. Ako te gospodarske koristi nisu oporezive, porezna osnovica imovine jednaka je njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti.

Primjeri

1. Trošak nabave stroja je 100. Za porezne svrhe amortizacija u iznosu od 30 već je odbijena u tekućem i prijašnjem razdoblju, a preostali trošak bit će odbijen u budućim razdobljima kroz amortizaciju ili prilikom otuđenja. Prihod koji je ostvaren uporabom stroja je oporeziv, svaki dobitak od otuđenja stroja je oporeziv, a bilo koji gubitak od otuđenja odbija se za porezne svrhe. Porezna osnovica stroja je 70.

2. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za kamate iznosi 100. S tim povezani prihod od kamata oporezuje se na novčanoj osnovi. Porezna osnovica potraživanja za kamate je nula.

3. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja od kupaca je 100. S tim povezani prihod već je uključen u oporezivu dobit (porezni gubitak). Porezna osnovica potraživanja od kupaca je 100.

4. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za dividende od ovisnog subjekta iznosi 100. Dividende nisu oporezive. U biti cjelokupna se knjigovodstvena vrijednost imovine može odbiti od gospodarskih koristi. Prema tome, porezna osnovica potraživanja za dividende je 100 ([a]).

5. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za kredit iznosi 100. Otplata kredita neće imati porezne posljedice. Porezna osnovica kredita je 100.

([a]) Sukladno ovoj analizi odbitna privremena razlika ne postoji. Prema drugačijoj analizi obračunata potraživanja za dividende imaju poreznu osnovicu nula i primjenjuje se porezna osnovica u iznosu nula na nastalu oporezivu privremenu razliku u iznosu od 100. U okviru obiju analiza ne postoji odgođena porezna obveza.

8. Porezna osnovica obveze je njezina knjigovodstvena vrijednost, umanjena za svaki iznos koji će biti odbijen u budućim razdobljima za porezne svrhe u vezi s tom obvezom. U slučaju unaprijed primljenoga prihoda porezna osnovica proizašle obveze je njezina knjigovodstvena vrijednost, umanjena za svaki iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim razdobljima.

Primjeri

1. Kratkoročne obveze uključuju obračunate rashode s knjigovodstvenom vrijednošću 100. Odnosni rashod odbija se za porezne svrhe na novčanoj osnovi. Porezna osnovica obračunanih rashoda je nula.

2. Kratkoročne obveze obuhvaćaju unaprijed primljen prihod od kamata u knjigovodstvenom iznosu 100. Odnosni prihod od kamata oporezovani na novčanoj osnovi. Porezna osnovica unaprijed primljenih kamata je nula.

▼B

3. Kratkoročne obveze uključuju obračunane rashode u knjigovodstvenom iznosu 100. Odnosni je rashod već odbijen za porezne svrhe. Porezna osnovica obračunatih rashoda je 100.

4. Kratkoročne obveze obuhvaćaju obračunate kazne i prekršaje u knjigovodstvenom iznosu 100. Kazne i prekršaji se ne mogu odbiti za porezne svrhe. Porezna osnovica obračunatih kazni i prekršaja je 100 ([a]).

5. Obveze za kredit imaju knjigovodstvena vrijednost 100. Otplata kredita neće imati porezne posljedice. Porezna osnovica zajma je 100.

([a]) Sukladno ovoj analizi odbitna privremena razlika ne postoji. Prema drugačijoj analizi obračunate kazne i prekršaji imaju poreznu osnovicu nula i primjenjuje se porezna osnovica u iznosu nula na nastalu odbitnu privremenu razliku u iznosu od 100. U okviru obiju analiza ne postoji odgođena porezna imovina.

9. Neke stavke imaju poreznu osnovicu, ali se ne priznaju kao imovina i obveze u izvještaju o financijskom položaju. Na primjer, troškovi istraživanja priznaju se kao rashod pri određivanju računovodstvene dobiti razdoblja u kojemu su nastali, ali su dopušteni kao odbitak pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) tek u kasnijem razdoblju. Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja, s obzirom da je to iznos koji će porezne vlasti dopustiti kao odbitak u budućim razdobljima, i knjigovodstvene vrijednosti nula je odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina.

▼M33

10. Kad porezna osnovica neke stavke imovine ili obveze nije odmah očigledna, korisno je razmotriti temeljno načelo na kojem se zasniva ovaj standard, a ono je da je subjekt, uz određene ograničene iznimke, dužan priznati odgođenu poreznu obvezu (imovinu) kad god bi povratom ili podmirenjem knjigovodstvene vrijednosti stavke imovine ili obveze moglo uvećati (umanjiti) buduća plaćanja poreza nego što bi to bio slučaj da povrat, odnosno podmirenje nema nikakve porezne posljedice. Primjer C iza točke 51.A. prikazuje okolnosti u kojima može biti korisno razmotriti navedeno temeljno načelo, primjerice, kada porezna osnovica imovine ili obveze ovisi o očekivanom načinu povrata, odnosno podmirenja.

▼B

11. U konsolidiranim financijskim izvještajima privremene se razlike određuju usporedbom knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza iz konsolidiranih financijskih izvještaja s odgovarajućom poreznom osnovicom. Porezna se osnovica utvrđuje na temelju konsolidirane porezne prijave u onim zakonodavstvima u kojima se ta prijavu podnosi. U drugim se zakonodavstvima porezna osnovica utvrđuje na temelju poreznih prijava svakoga subjekta u grupaciji.

PRIZNAVANJE TEKUĆIH POREZNIH OBVEZA I TEKUĆE POREZNE IMOVINE

12. Tekući porez za tekuće i prethodna razdoblja priznaje se kao obveza u iznos koji nije plaćen. Ako već plaćeni iznos za tekuće i prijašnja razdoblja prelazi iznos koji je potrebno platiti za ta razdoblja, taj se višak priznaje kao imovina.

13. Korist povezana s poreznim gubitkom koja se može prenijeti u prethodno razdoblje za povrat tekućeg poreza prethodnog razdoblja priznaje se kao imovina.

▼B

14. Kad se porezni gubitak koristi za povrat tekućeg poreza prethodnog razdoblja, subjekt priznaje korist kao imovinu u razdoblju u kojemu je porezni gubitak nastao budući da je vjerojatno da će koristi pritjecati u subjekt i ih je moguće pouzdano izmjeriti.

PRIZNAVANJE ODGOĐENIH POREZNIH OBVEZA I ODGOĐENE POREZNE IMOVINE

OPOREZIVE PRIVREMENE RAZLIKE

15. Odgođena porezna obveza priznaje se za sve oporezive privremene razlike, osim ako odgođena porezna obveza proizlazi iz:

(a) početnog priznavanja *goodwilla*; ili

(b) početnog priznavanja imovine ili obveze u transakciji koja:

i. nije poslovno spajanje; i

ii. u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit, ni na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Međutim, za oporezive privremene razlike od ulaganja u ovisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte, te udjela u ►**M32** zajedničkim poslovima ◄, odgođena se porezna obveza priznaje u skladu s točkom 39.

16. Svojstveno je priznavanju imovine da će njezina knjigovodstvena vrijednost biti vraćena u obliku gospodarskih koristi koje će pritjecati u subjekt u budućim razdobljima. Ako knjigovodstvena vrijednost imovine premaši njezinu poreznu osnovicu, iznos oporezivih gospodarskih koristi prijeći će iznos koji će biti dopušten kao odbitak u porezne svrhe. Ova razlika je oporeziva privremena razlika, a obveza plaćanja odnosnoga poreza na dobit u budućim razdobljima je odgođena porezna obveza. Kad subjekt ostvari povrat knjigovodstvene vrijednosti imovine, oporeziva privremena razlika se poništava i subjekt će imati oporezivu dobit. Zbog toga je vjerojatno da će gospodarske koristi otjecati iz subjekta u obliku plaćanja poreza. Stoga se ovim standardom zahtijeva priznavanje svih odgođenih poreznih obveza, osim u određenim okolnostima koje su opisane u točkama 15. i 39.

Primjer

Imovina čiji je trošak nabave 150 ima knjigovodstvenu vrijednost 100. Kumulativna amortizacija za porezne svrhe je 90, a porezna stopa je 25 %.

Porezna osnovica imovine je 60 (trošak nabave od 150 minus kumulativna porezna amortizacija u iznosu od 90). Za ostvarenje povrata knjigovodstvene vrijednosti u visini od 100 subjekt mora zaraditi oporezivu dobit u iznosu od 100, ali će samo moći odbiti poreznu amortizaciju od 60. Prema tome će subjekt platiti porez na dobit u iznosu od 10 (25 % od 40) kad ostvari povrat knjigovodstvene vrijednosti imovine. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti od 100 i porezne osnovice od 60 je oporeziva privremena razlika u iznosu od 40. Stoga subjekt priznaje odgođenu poreznu obvezu od 10 (25 % od 40), koja predstavlja porez na dobit koji će platiti kad ostvari povrat knjigovodstvene vrijednosti imovine.

▼B

17. Određene privremene razlike nastaju ako su prihod ili rashod uključeni u računovodstvenu dobit u jednome razdoblju, a u oporezivu dobit u drugome razdoblju. Takve se privremene razlike često opisuju kao vremenske razlike. U nastavku su navedeni primjeri privremenih razlika ove vrste, što su oporezive privremene razlike i koje stoga imaju za posljedicu odgođene porezne obveze:

(a) prihod od kamata uključen je u računovodstvenu dobit na vremenskoj osnovi, ali se u nekim zakonodavstvima može uključiti u oporezivu dobit prilikom naplate. Porezna osnovica bilo kojeg potraživanja priznatog u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ u odnosu na taj prihod je nula budući da prihodi ne utječu na oporezivu dobit do naplate;

(b) amortizacija koja se koristi pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) može se razlikovati od amortizacije koja se koristi za određivanje računovodstvene dobiti. Privremena razlika je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i njezine porezne osnovice, što je izvorni trošak nabave imovine umanjen za sve odbitke u vezi s tom imovinom koje dopuštaju porezna tijela pri određivanju oporezive dobiti tekućeg i prethodnih razdoblja. Oporezive privremene razlike nastaju i imaju za posljedicu odgođenu poreznu obvezu ako je porezna amortizacija ubrzana (ako je porezna amortizacija sporija od računovodstvene amortizacije, nastaje odbitna privremena razlika, te to ima za posljedicu odgođenu poreznu imovinu); i

(c) troškovi razvoja mogu se kapitalizirati i amortizirati kroz buduća razdoblja pri određivanju računovodstvene dobiti, ali se odbijaju pri određivanju oporezive dobiti u razdoblju u kojemu su nastali. Takvi troškovi razvoja imaju poreznu osnovicu nula budući da su već bili odbijeni od oporezive dobiti. Privremena razlika je razlika između knjigovodstvene vrijednosti troškova razvoja i njihove porezne osnovice, koja je nula.

▼M12

18. Privremene razlike nastaju i kada:

(a) se utvrdiva stečena imovina odnosno utvrdive obveze preuzete poslovnim spajanjem priznaju po njihovim fer vrijednostima u skladu s MSFI-jem 3 *Poslovna spajanja* bez provedbe istovjetnog usklađenja u porezne svrhe (vidjeti točku 19.);

▼B

(b) je imovina revalorizirana, a nije izvršeno odgovarajuće usklađenje za porezne svrhe (vidjeti točku 20.);

(c) *goodwill* nastane poslovnim spajanjem (vidjeti točku 21.);

(d) se porezna osnovica imovine ili obveze prilikom početnoga priznavanja razlikuje od njezine početne knjigovodstvene vrijednosti, na primjer ako subjekt ima koristi od neoporezive državne potpore u vezi s imovinom (vidjeti točke 22. i 33.); ili

▼B

(e) knjigovodstvena vrijednost ulaganja u ovisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte ili u ►M32 zajedničke poslove ◄ postane različita od porezne osnovice ulaganja ili udjela (vidjeti točke 38.-45.).

Poslovna spajanja

19. ►M12 Uz ograničene iznimke, utvrdiva stečena imovina odnosno utvrdive obveze preuzete poslovnim spajanjem se priznaju po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja. ◄ Privremene razlike nastaju ako na poreznu osnovicu stečene odredive imovine i preuzetih odredivih obveza nije utjecalo poslovno spajanje ili je na njih utjecao koji drugi čimbenik. Na primjer, ako se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća do poštene vrijednosti, ali porezna osnovica imovine ostane jednaka trošku prijašnjega vlasnika, nastaje oporeziva privremena razlika, čija je posljedica odgođena porezna obveza. Odnosna odgođena porezna obveza utječe na *goodwill* (vidjeti točku 66.).

Imovina iskazana u poštenoj vrijednosti

▼M53

20. Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja dopušta se ili zahtijeva da se određena imovina iskazuje po fer vrijednosti ili da se revalorizira (vidjeti na primjer MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, MRS 38 *Nematerijalna imovina*, MRS 40 *Ulaganja u nekretnine* i MSFI 9 *Financijski instrumenti*). U nekim zakonodavstvima revalorizacija ili druga prepravljanja imovine na njezinu fer vrijednost utječu na oporezivu dobit (porezni gubitak) u tekućem razdoblju. Zbog toga se porezna osnovica imovine usklađuje i ne pojavljuje se privremena razlika. U drugim zakonodavstvima revalorizacija ili prepravljanje imovine ne utječe na oporezivu dobit u razdoblju revalorizacije ili prepravljanja te se zbog toga porezna osnovica imovine ne usklađuje. Unatoč tomu, budući povrat knjigovodstvene vrijednosti rezultirat će oporezivim priljevom gospodarskih koristi subjektu, a iznos koji će se moći odbiti za porezne svrhe razlikovat će se od iznosa tih gospodarskih koristi. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti revalorizirane imovine i njezine porezne osnovice jest privremena razlika i dovodi do nastanka odgođene porezne obveze ili imovine. To je slučaj čak i ako:

▼B

(a) subjekt ne namjerava otuđiti imovinu. U tim se slučajevima revalorizirana knjigovodstvena vrijednost imovine nadoknađuje kroz uporabu, te će to stvoriti oporezivu dobit veću od amortizacije koja će biti dopuštena za porezne svrhe u budućim razdobljima; ili

(b) porez na kapitalnu dobit se odgađa ako se prihod od otuđenja imovine ulaže u sličnu imovinu. U tim se slučajevima porez konačno naplaćuje prilikom prodaje ili upotrebe slične imovine.

Goodwill

▼M12

21. *Goodwill* koji nastaje poslovnim spajanjem mjeri se kao višak iznosa pod (a) preko iznosa pod (b) kako slijedi:

(a) ukupnog iznosa:

i. prenesene naknade za stjecanje mjerene u skladu s MSFI-jem 3, što općenito nalaže mjerenje po fer vrijednosti na datum stjecanja;

▼M12

ii. eventualnog nekontrolirajućeg interesa u stečeniku priznatog u skladu MSFI-jem 3; i

iii. kod poslovnog spajanja u fazama, fer vrijednosti na datum stjecanja vlasničkog udjela koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku;

(b) neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza mjerenih u skladu s MSFI-jem 3.

▼B

Brojna porezna tijela ne dopuštaju da se smanjenje knjigovodstvene vrijednosti *goodwilla* tretira kao odbitni rashod pri određivanju oporezive dobiti. Nadalje, u takvim se zakonodavstvima trošak *goodwilla* često ne odbija ako podružnica otuđuje vlastitu djelatnost. U takvim zakonodavstvima *goodwill* ima poreznu osnovicu koja je nula. Svaka razlika između knjigovodstvene vrijednosti *goodwilla* i njegove porezne osnovice u iznosu nula je oporeziva privremena razlika. Međutim, ovaj standard ne dopušta priznavanje odnosne odgođene porezne obveze budući da se *goodwill* mjeri kao ostatak, te bi priznavanje odgođene porezne obveze povećalo knjigovodstvenu vrijednost *goodwilla*.

▼M12

21.A Naknadno smanjenje odgođene porezne obveze koje nije priznato jer je nastalo od početnog priznavanja *goodwilla* smatra se nastalim i prilikom početnog priznavanja *goodwilla* i zbog toga se ne priznaje u skladu s točkom 15.(a). Primjerice, ako je subjekt priznao *goodwil*l stečen poslovnim spajanjem po trošku u iznosu 100 VJ, ali mu je porezna osnovica nula, točka 15.(a) zabranjuje subjektu priznavanje nastale odgođene porezne obveze. Ako subjekt kasnije prizna gubitak od umanjenja za taj *goodwill* u iznosu 20 VJ, iznos oporezive privremene razlike koja se odnosi na *goodwill* umanjuje se sa 100 VJ na 80 VJ i nastaje smanjenje vrijednosti nepriznate odgođene porezne obveze. To se smanjenje vrijednosti nepriznate odgođene porezne obveze također promatra kao da se odnosi na početno priznavanje *goodwilla*, pa se stoga prema točki 15.(a) zabranjuje njegovo priznavanje.

21.B Međutim, odgođene porezne obveze na temelju oporezivih privremenih razlika koje se odnose na *goodwill* priznaju se do iznosa u kojem nisu proizašle iz početnog priznavanja *goodwilla*. Primjerice, ako je subjekt priznao *goodwill* stečen poslovnim spajanjem po trošku u iznosu 100 VJ koji je odbitan u porezne svrhe po stopi od 20 % godišnje počevši od godine stjecanja, porezna osnovica *goodwilla* kod početnog priznavanja je 100 VJ, a na kraju godine stjecanja iznosi 80 VJ. Ako knjigovodstveni iznos *goodwilla* na kraju godine stjecanja ostane u nepromijenjenom iznosu 100 VJ, na kraju te godine nastaje oporeziva privremena razlika od 20 VJ. Budući da se ta oporeziva privremena razlika ne odnosi na početno priznavanje *goodwilla*, priznaje se nastala odgođena porezna obveza.

▼B

Početno priznavanje imovine ili obveze

▼M12

22. Privremena razlika može nastati kod početnog priznavanja imovine ili obveza, primjerice, ako se dio ili cijeli trošak imovine neće odbiti u porezne svrhe. Računovodstvena metoda za takvu privremenu razliku ovisi o prirodi transakcije koja dovodi do početnog priznavanja imovine ili obveze:

(a) kod poslovnog spajanja, subjekt priznaje odgođenu poreznu obvezu ili imovinu, a to utječe na iznos *goodwilla* ili dobiti ostvarene povoljnom kupnjom koju subjekt priznaje (vidjeti točku 19.);

▼B

(b) ako transakcija utječe na računovodstvenu dobit ili na oporezivu dobit, subjekt priznaje svaku odgođenu poreznu obvezu ili imovinu i priznaje u ►M5 dobiti ili gubitku ◄ odnosni odgođeni rashod za porez ili prihod od poreza (vidjeti točku 59.);

(c) ako transakcija nije poslovno spajanje i ne utječe na računovodstvenu dobit, ni na oporezivu dobit, subjekt je u odsustvu izuzetaka iz točaka 15. i 24. dužan priznati nastalu odgođenu poreznu obvezu ili imovinu i uskladiti knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveze za isti iznos. Takva bi usklađivanja mogla učiniti financijske izvještaje manje transparentnima. Stoga se ovim standardom ne dopušta subjektu priznavanje nastale odgođene porezne obveze ili imovine ni kod početnog priznanja, ni kasnije (vidjeti sljedeći primjer). Nadalje, subjekt ne priznaje naknadne promjene nepriznate odgođene porezne obveze ili imovine ako se imovina amortizira.

Primjer koji objašnjava točku 22. podtočku (c)

Subjekt namjerava koristiti imovinu čiji je trošak nabave 1 000 tijekom njezinoga vijeka uporabe od pet godina, te je tada otuđiti za preostalu vrijednost koja je nula. Porezna stopa je 40 %. Amortizacija imovine nije odbitna za porezne svrhe. Kod otuđenja bilo koja kapitalna dobit ne bi bila oporeziva, te bilo koji kapitalni gubitak ne bi bio odbitna stavka.

Kada nadoknadi knjigovodstvenu vrijednost imovine, subjekt će ostvariti oporezivu dobit od 1 000 i platiti porez u iznosu od 400. Subjekt ne priznaje odnosnu odgođenu poreznu obvezu u iznosu od 400 budući da ona proizlazi iz početnog priznavanja imovine.

U narednoj godini knjigovodstvena vrijednost imovine je 800. Pri ostvarenju oporezive dobiti u iznosu od 800, subjekt plaća porez u iznosu od 320. Subjekt ne priznaje odgođenu poreznu obvezu u iznosu od 320 budući da ona proizlazi iz početnog priznavanja imovine.

▼B

23. U skladu s MRS 32 Financijski instrumenti: prezentiranje, izdavatelj složenog financijskog instrumenta (na primjer, konvertibilne obveznice) razvrstava sastavni dio obveze sadržan u instrumentu kao obvezu, a sastavni dio vlasničkog kapitala u vlasnički kapital. U nekim zakonodavstvima porezna osnovica sastavnoga dijela obveze kod početnog priznavanja jednaka je početnoj knjigovodstvenoj vrijednosti zbroja sastavnoga dijela obveze i sastavnoga dijela vlasničkog kapitala. Odnosna oporeziva privremena razlika posljedica je početnog priznanja sastavnoga dijela vlasničkog kapitala odvojeno od sastavnoga dijela obveze. Stoga se ne primjenjuje iznimka iz točke 15. podtočke (b). Kao posljedica toga poslovni subjekt priznaje odnosnu odgođenu poreznu obvezu. U skladu s točkom 61. odgođenim se porezom izravno tereti knjigovodstvena vrijednost sastavnoga dijela vlasničkog kapitala. ►**M5** U skladu s točkom 61.A, odgođeni porez izravno tereti knjigovodstvenu vrijednost sastavnice kapitala. U skladu s točkom 58., naknadne promjene odgođene porezne obveze u dobiti ili gubitku se priznaju kao odgođeni porezni rashod (prihod). ◄

Odbitne privremene razlike

24. Odgođena porezna imovina priznaje se za sve odbitne privremene razlike u mjeri u kojoj je vjerojatno da će oporeziva dobit, za koju se odbitna privremena razlika može iskoristiti, biti ostvarena, osim ako odgođena porezna imovina proizlazi iz početnog priznavanja imovine ili obveze u transakciji koja:

(a) nije poslovno spajanje; i

(b) u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit, ni na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Međutim, za odbitne privremene razlike od ulaganja u ovisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte, te udjela u ►**M32** zajedničkim poslovima ◄, odgođena se porezna imovina priznaje u skladu s točkom 44.

25. Svojstveno je priznavanju obveze da će knjigovodstvena vrijednost biti podmirena u narednim razdobljima putem otjecanja resursa s gospodarskim koristima iz subjekta. Kad resursi otječu iz subjekta, dio ili cjelokupni njihovi iznosi mogu se odbiti pri određivanju oporezive dobiti razdoblja nakon razdoblja u kojemu je obveza priznata. U tim slučajevima privremena razlika postoji između knjigovodstvene vrijednosti obveze i njezine porezne osnovice. Sukladno tomu odgođena porezna imovina nastaje u vezi s porezom na dobit čiji će se povrat moći ostvariti u narednim razdobljima kad se taj dio obveze dopusti kao odbitak pri određivanju oporezive dobiti. Slično tomu, ako je knjigovodstvena vrijednost imovine manja od njezine porezne osnovice, razlika dovodi do nastanka odgođene porezne imovine u vezi s porezom na dobit čiji će se povrat moći ostvariti u narednim razdobljima.

Primjer

Subjekt priznaje obvezu u visini od 100 za obračunate troškove jamstva za proizvode. Za porezne svrhe troškovi jamstva za proizvode neće se moći odbiti dok ih subjekt ne isplati. Porezna stopa je 25 %.

▼B

Porezna osnovica obveze je nula (knjigovodstvena vrijednost 100, umanjena za iznos koji će se odbiti za porezne svrhe u vezi s tom obvezom u budućim razdobljima). Prilikom podmirenja obveze za njezinu knjigovodstvena vrijednost subjekt smanjuje svoju buduću oporezivu dobit za 100, te stoga smanjuje i svoja buduća porezna plaćanja za 25 (25 % od 100). Razlika između knjigovodstvene vrijednosti od 100 i porezne osnovice nula je odbitna privremena razlika od 100. Stoga subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu u iznosu od 25 (25 % od 100) ako je vjerojatno da će subjekt ostvariti dostatnu oporezivu dobit u budućim razdobljima kako bi imao koristi od smanjenja poreznih plaćanja.

26. Primjeri odbitnih privremenih razlika koje imaju za posljedicu odgođenu poreznu imovinu:

(a) troškovi mirovina mogu se odbiti pri određivanju računovodstvene dobiti u trajanju rada zaposlenih, no odbijaju se pri određivanju oporezive dobiti kad subjekt plaća doprinose u fond ili kad subjekt isplaćuje mirovine. Privremena razlika postoji između knjigovodstvene vrijednosti obveze i njezine porezne osnovice, s time da je porezna osnovica obveze obično nula. Takva odbitna privremena razlika ima za posljedicu odgođenu poreznu imovinu kako gospodarske koristi budu pritjecale u subjekt u obliku odbitka od oporezive dobiti kad se budu plaćali doprinosi ili mirovine;

(b) troškovi istraživanja priznaju se kao rashod pri određivanju računovodstvene dobiti razdoblja u kojemu su nastali, ali su dopušteni kao odbitak pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) tek u kasnijem razdoblju. Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja, s obzirom da je to iznos koji će porezne vlasti dopustiti kao odbitak u budućim razdobljima, i knjigovodstvene vrijednosti nula je odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina;

▼M12

(c) uz ograničene iznimke, subjekt priznaje utvrdivu stečenu imovinu odnosno utvrdive obveze preuzete poslovnim spajanjem po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja. Kada je preuzeta obveza priznata na datum stjecanja, ali povezani troškovi nisu odbijeni pri utvrđivanju oporezive dobiti sve do kasnijeg razdoblja, nastaje odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina. Odgođena porezna imovina nastaje i kada je fer vrijednost utvrdive stečene imovine manja od njezine porezne osnovice. U oba slučaja proizašla odgođena porezna imovina utječe na *goodwill* (vidjeti točku 66.); i

▼B

(d) određena imovina može biti iskazana u poštenoj vrijednosti ili se može revalorizirati bez odgovarajućeg usklađenja za porezne svrhe (vidjeti točku 20). Odbitna privremena razlika nastaje ako porezna osnovica imovine prelazi njezinu knjigovodstvena vrijednost.

▼M56

Primjer za objašnjenje točke 26. podtočke (d).
Utvrđivanje odbitne privremene razlike na kraju godine 2: Subjekt A na početku godine 1 za 1 000 JV kupi dužnički instrument u nominalnoj vrijednosti od 1 000 JV, plativo po dospijeću tijekom pet godina uz kamatnu stopu od 2 %, koja se plaća na kraju svake godine. Efektivna kamatna stopa iznosi 2 %. Dužnički instrument mjeri se po fer vrijednosti. Na kraju godine 2 fer vrijednost dužničkog instrumenta smanjila se na 918 JV zbog povećanja tržišnih kamatnih stopa na 5 %. Vjerojatno je da će subjekt A prikupiti sve ugovorne novčane tokove ako bude i dalje držao taj dužnički instrument. Svi dobitci (gubitci) po dužničkom instrumentu oporezivi su (odbijaju se) samo ako su ostvareni. Dobitci (gubitci) koji nastaju po prodaji ili dospijeću dužničkog instrumenta izračunavaju se za porezne svrhe kao razlika između prikupljenog iznosa i izvornog troška nabave dužničkog instrumenta. Isto tako, porezna osnovica dužničkog instrumenta jest njegov izvorni trošak nabave. *Razlika između knjigovodstvene vrijednosti dužničkog instrumenta u izvještaju o financijskom položaju subjekta A u iznosu od 918 JV i njegove porezne osnovice u visini od 1 000 JV čini odbitnu privremenu razliku od 82 JV na kraju godine 2 (vidi točku 20. i točku 26. podtočku (d)), neovisno o tome očekuje li subjekt A da će knjigovodstvenu vrijednost dužničkog instrumenta nadoknaditi prodajom ili uporabom, tj. njegovim daljnjim držanjem i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova odnosno kombinacijom i jednog i drugog.* *To je zato što su odbitne privremene razlike razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze u izvještaju o financijskom položaju i njezine porezne osnovice, koje će imati za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućih razdoblja u kojima će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili knjigovodstvena vrijednost obveze biti podmirena (vidi točku 5.). Pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) po prodaji ili po dospijeću subjekt A stječe pravo na odbitak koji je jednak poreznoj osnovici imovine u visini od 1 000 JV.*

▼B

27. Poništenje odbitnih privremenih razlika ima za posljedicu odbitke pri određivanju oporezive dobiti budućih razdoblja. Međutim, gospodarske će koristi u obliku smanjenja poreznih plaćanja pritjecati u subjekt samo ako on ostvari dovoljno oporezive dobiti s kojom će se odbici moći prebiti. Stoga subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu samo ako je vjerojatno da će biti ostvarena oporeziva dobit za koju će se moći iskoristiti odbitne privremene razlike.

▼M56

27.A Kada utvrđuje hoće li biti ostvarena oporeziva dobit za koju može iskoristiti odbitnu privremenu razliku, subjekt razmatra jesu li poreznim zakonom ograničeni izvori oporezive dobiti od koje može odbiti iznose po poništenju te odbitne privremene razlike. Ako poreznim zakonom takva ograničenja nisu propisana, subjekt utvrđuje odbitnu privremenu razliku u kombinaciji sa svim drugim odbitnim privremenim razlikama. Međutim, ako se poreznim zakonom ograničava iskorištavanje gubitaka za odbitak od prihoda određene vrste, odbitna privremena razlika utvrđuje se samo u kombinaciji s drugim odbitnim privremenim razlikama koje su odgovarajuće vrste.

▼B

28. Vjerojatno je da će biti ostvarena oporeziva dobit za koju će se moći iskoristiti odbitne privremene razlike ako postoje dostatne oporezive privremene razlike koje se odnose na isto porezno tijelo i istoga poreznog obveznika i za koje se očekuje poništenje:

(a) u istome razdoblju u kojemu se očekuje poništenje odbitne privremene razlike; ili

(b) u razdobljima u kojima se porezni gubitak koji proizlazi iz odgođene porezne imovine može prenijeti u prethodno ili naredno razdoblje.

U tim okolnostima odgođena se porezna imovina priznaje u razdoblju u kojemu su nastale odbitne privremene razlike.

▼M56

29. Ako ne postoje dostatne oporezive privremene razlike koje se odnose na isto porezno tijelo i istog poreznog obveznika, odgođena se porezna imovina priznaje u mjeri u kojoj:

(a) je vjerojatno da će subjekt ostvariti dostatnu oporezivu dobit koja se odnosi na isto porezno tijelo i istog poreznog obveznika u istom razdoblju u kojem se poništava odbitna privremena razlika (ili u razdobljima u koja se porezni gubitak koji proizlazi iz odgođene porezne imovine može prenijeti, bilo da riječ o prethodnim, bilo o narednim razdobljima). Kada procjenjuje hoće li ostvariti dostatnu oporezivu dobit u budućim razdobljima, subjekt:

i. uspoređuje odbitne privremene razlike s budućom oporezivom dobiti koja ne uključuje porezne odbitke koji su posljedica poništenja tih odbitnih privremenih razlika. Iz te usporedbe vidljiva je mjera u kojoj će buduća oporeziva dobit subjektu biti dostatna za odbitak iznosa koji su posljedica poništenja tih odbitnih privremenih razlika;

ii. zanemaruje oporezive iznose koji proizlaze iz odbitnih privremenih razlika za koje se očekuje da će nastati u budućim razdobljima jer će i za iskorištavanje te odgođene porezne imovine koja proizlazi iz tih odbitnih privremenih razlika trebati ostvariti buduću oporezivu dobit;

(b) subjekt ima na raspolaganju mogućnosti planiranja poreza, koje će stvoriti oporezivu dobit u odgovarajućim razdobljima.

29.A Procjena vjerojatne buduće oporezive dobiti može uključivati povrat određene imovine subjekta u iznosu većem od njezine knjigovodstvene vrijednosti ako postoji dovoljno dokaza da je vjerojatno da će subjekt to ostvariti. Primjerice, pri mjerenju imovine po fer vrijednosti subjekt razmatra postoji li dovoljno dokaza za zaključak da je vjerojatno da će subjekt nadoknaditi imovinu u iznosu većem od njezine knjigovodstvene vrijednosti. To, primjerice, može biti slučaj ako subjekt očekuje da će zadržati dužnički instrument s fiksnom kamatnom stopom i prikupiti ugovorne novčane tokove.

▼B

30. Mogućnosti planiranja poreza su radnje koje subjekt može poduzeti radi stvaranja ili povećanja oporezive dobiti u određenom razdoblju prije isteka poreznog gubitka ili prenesene porezne olakšice u naredno razdoblje. Na primjer, u nekim se zakonodavstvima oporeziva dobit može stvoriti ili povećati:

(a) odlukom da se oporezuje dobit od kamata prilikom naplate ili po nastanku potraživanja;

(b) odgodom zahtjeva za određene odbitke od oporezive dobiti;

(c) prodajom i eventualno povratnim najmom imovine koja je precijenjena, ali za koju porezna osnovica nije usklađena na način kako bi odražavala tu precijenjenost; i

▼B

(d) prodajom imovine koja stvara neoporezivu dobit (kao što je u nekim zakonodavstvima državna obveznica) kako bi se steklo drugo ulaganje koje stvara oporezivu dobit.

Ako mogućnosti planiranja poreza pomiču oporezivu dobit iz kasnijeg razdoblja u ranije razdoblje, uporaba prijenosa poreznog gubitka ili porezne olakšice u naredno razdoblje ovisit će o postojanju buduće oporezive dobiti iz izvora koji nisu u budućnosti nastale privremene razlike.

31. Ako je subjekt nedavno pretrpio gubitke, dužan je poštivati upute iz točaka 35. i 36.

32. [Izbrisano]

▼M12

Goodwill

32.A Ako je knjigovodstvena vrijednost *goodwill*a nastalog poslovnim spajanjem manja od njegove porezne osnovice, na temelju tako nastale razlike nastaje odgođena porezna imovina. Odgođena porezna imovina nastala kod početnog priznavanja *goodwilla* priznaje se u sklopu knjiženja poslovnog spajanja do iznosa raspoložive oporezive dobiti za koji je vjerojatno da će postojati i u odnosu na koju će biti moguće iskoristiti odbitnu privremenu razliku.

▼B

Početno priznavanje imovine ili obveze

33. Odgođena porezna imovina nastaje pri početnom priznavanju imovine ako se odbija neoporeziva državna potpora povezana s imovinom kako bi se odredila knjigovodstvena vrijednost, ali se za porezne svrhe ne odbija od osnovice za amortizaciju te imovine (drugim riječima, njezine porezne osnovice); stoga je knjigovodstvena vrijednost imovine manja od njezine porezne osnovice, te to stvara odbitnu privremenu razliku. Državna se potpora također može iskazati kao odgođeni prihod, pri čemu je razlika između odgođenog prihoda i njegove porezne osnovice, koja je nula, odbitna privremena razlika. Bez obzira na metodu prezentiranja koju primjenjuje, subjekt ne priznaje odnosnu odgođenu poreznu imovinu iz razloga navedenih u točki 22.

Neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice

34. Odgođena se porezna imovina priznaje za prijenos neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica u naredno razdoblje u mjeri u kojoj je vjerojatno da će biti ostvarena buduća oporeziva dobit za koju se mogu upotrijebiti neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice.

35. Mjerila za priznavanje odgođene porezne imovine koja proizlazi iz prijenosa neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica u naredno razdoblje istu su kao i mjerila za priznavanje odgođene porezne imovine koja proizlazi iz odbitnih privremenih razlika. Međutim, postojanje neiskorištenih poreznih gubitaka uvjerljivo dokazuje da buduća oporeziva dobit neće biti ostvarena. Stoga ako je subjekt nedavno pretrpio gubitke, priznaje odgođenu poreznu imovinu koja proizlazi iz neiskorištenih poreznih gubitaka ili poreznih olakšica samo u mjeri u kojoj ima dostatne oporezive privremene razlike ili ako postoje drugi uvjerljivi dokazi da će ostvariti dostatnu oporezivu dobit za koju može upotrijebiti neiskorištene porezne gubitke ili neiskorištene porezne olakšice. U tim okolnostima točka 82. nalaže objavljivanje iznosa odgođene porezne imovine i vrste dokaza kojima se podupire njegovo priznavanje.

▼B

36. Prilikom procjene vjerojatnosti hoće li ostvariti oporezivu dobit za koju će moći upotrijebiti neiskorišteni porezni gubici ili neiskorištene porezne olakšice, subjekt je dužan uzeti u obzir sljedeća mjerila:

(a) ima li subjekt dovoljno oporezivih privremenih razlika koje se odnose na isto porezno tijelo i istoga poreznog obveznika, koje će imati za posljedicu oporezive iznose za koje će se moći upotrijebiti neiskorišteni porezni gubici ili neiskorištene porezne olakšice prije negoli isteknu;

(b) je li vjerojatno da će subjekt ostvariti oporezivu dobit prije negoli isteknu neiskorišteni porezni gubici ili neiskorištene porezne olakšice;

(c) jesu li neiskorišteni porezni gubici posljedica odredivih uzroka koji se vjerojatno neće ponovno pojaviti; i

(d) ima li subjekt na raspolaganju mogućnosti planiranja poreza (vidjeti točku 30.) koje će stvoriti oporezivu dobit u razdoblju u kojemu se mogu upotrijebiti neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice.

U mjeri u kojoj nije vjerojatno da će oporeziva dobit biti ostvarena kako bi se upotrijebili neiskorišteni porezni gubici ili neiskorištene porezne olakšice, odgođena se porezna imovina ne priznaje.

Ponovno ocjenjivanje nepriznate odgođene porezne imovine

37. Subjekt je dužan ponovno ocijeniti nepriznatu odgođenu poreznu imovinu na ►**M5** kraju svakog izvještajnog razdoblja ◄. Subjekt priznaje prethodno nepriznatu odgođenu poreznu imovinu u mjeri u kojoj je postalo vjerojatno da će buduća oporeziva dobit omogućiti povrat odgođene porezne imovine. Na primjer, unaprjeđenje uvjeta na tržištu može povećati vjerojatnost da će subjekt u budućnosti biti u stanju u ostvariti dovoljno oporezive dobiti kako bi odgođena porezna imovina ispunila mjerila za priznavanje iz točaka 24. ili 34. Drugi je primjer ako subjekt ponovno ocjenjuje odgođenu poreznu imovinu na datum poslovnog spajanja ili kasnije (vidjeti točke 67. i 68.).

Ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i ►M32 zajedničke poslove ◄

38. Privremene razlike nastaju ako knjigovodstvena vrijednost ulaganja u ovisna društva, podružnice, pridružena društva ili ►**M32** zajedničke pothvate ◄ (tj. udio matičnoga društva ili ulagača u neto imovini ovisnoga društva, podružnice, pridruženoga društva ili subjekta u koji je izvršeno ulaganje, uključujući knjigovodstvenu vrijednost *goodwilla*) postane različita od porezne osnovice (koja je često trošak) ulaganja ili udjela. Takve razlike mogu nastati u više različitih okolnosti, na primjer u slučaju:

(a) postojanja neraspodijeljene dobiti ovisnih društava, podružnica, pridruženih društava i ►**M32** zajedničkih poslova ◄;

(b) promjena tečajeva ako matično društvo i njezino ovisno društvo imaju sjedište u različitim državama; i

▼B

(c) smanjenja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u pridruženo društvo na njegov nadoknadiv iznos.

U konsolidiranim financijskim izvještajima privremena se razlika može razlikovati od privremene razlike povezane s odnosnim ulaganjem iz zasebnih financijskih izvještaja matičnoga društva ako matično društvo iskazuje ulaganje u vlastitim zasebnim financijskim izvještajima po trošku stjecanja ili u revaloriziranom iznosu.

▼M32

39. Subjekt je dužan priznati odgođenu poreznu obvezu po svim oporezivim privremenim razlikama povezanima s udjelima u ovisnim subjektima, podružnicama i pridruženim subjektima, kao i u udjelima u zajedničkim poslovima, izuzev iznosa koji ispunjavaju oba sljedeća uvjeta:

(a) **matica, ulagatelj, zajednički pothvatnik ili zajednički upravitelj sposoban je kontrolirati vrijeme ukidanja privremenih razlika; i**

▼B

(b) vjerojatno je da se privremena razlika neće poništiti u predvidivoj budućnosti.

40. S obzirom na to da matično društvo kontrolira politiku dividendi svojeg ovisnoga društva, može kontrolirati i vrijeme poništenja privremenih razlika vezanih uz odnosno ulaganje (uključujući privremene razlike koje ne proizlaze samo iz neraspodijeljene dobiti, već i iz tečajnih razlika). Nadalje, često može biti neizvedivo utvrditi iznos poreza na dobit koji će trebati platiti kad se poništi privremena razlika. Stoga ako matično društvo odluči da se ta dobit neće raspodijeliti u predvidivoj budućnosti, ono ne priznaje ni odgođenu poreznu obvezu. Isto se primjenjuje i na ulaganja u podružnice.

41. Nemonetarna imovina i obveze subjekta mjere se u njezinoj funkcionalnoj valuti (vidjeti MRS 21 Učinci promjena tečaja stranih valuta). Ako se oporeziva dobit ili porezni gubitak subjekta (a time i porezna osnovica nemonetarne imovine i obveza) određuje u različitoj valuti, promjene tečaja dovode do nastanka privremenih razlika, koje imaju za posljedicu priznavanje odgođene porezne obveze ili (u skladu s točkom 24.) imovine. Nastali se odgođeni porez knjiži na teret ili u korist računa dobiti i gubitaka (vidjeti točku 58.).

42. Ulagatelj u pridruženo društvo ne kontrolira taj subjekt i obično nije u stanju utvrđivati njegovu politiku dividendi. Stoga u odsustvu sporazuma koji nalaže da se dobit pridruženoga društva neće raspodijeliti u predvidivoj budućnosti, ulagatelj priznaje odgođenu poreznu obvezu koja proizlazi iz oporezivih privremenih razlika povezanih s odnosnim ulaganjem u pridruženo društvo. U nekim slučajevima ulagatelj možda neće biti u mogućnosti utvrditi iznos poreza koji bi trebao platiti ako ostvari povrat troška ulaganja u pridruženo društvo, ali može odrediti da će biti jednak najmanjem iznosu ili viši od toga. U tim slučajevima odgođena se porezna obveza mjeri u tom iznosu.

▼M32

43. Poslom između strana u zajedničkom poslu obično je regulirana isplata dobiti i uređuje se donosi li se odluka o takvim pitanjima obvezno uz suglasnost svih strana ili grupa strana u poslu. Ako zajednički pothvatnik ne može kontrolirati vrijeme isplate dobiti po svom udjelu u dobiti zajedničkog posla i vjerojatno je da se udjeli u dobiti neće isplaćivati u doglednoj budućnosti, odgođena porezna obveza se ne priznaje.

▼B

44. Subjekt je dužan priznati odgođenu poreznu imovinu za sve odbitne privremene razlike koje proizlaze iz ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i ►M32 zajedničke poslove ◄ samo i isključivo u mjeri u kojoj je vjerojatno da će:

(a) privremena razlika biti poništena u predvidivoj budućnosti; i

(b) se ostvariti oporeziva dobit za koju se može iskoristiti privremena razlika.

45. Pri odlučivanju priznaje li se odgođena porezna imovina za odbitne privremene razlike povezane s ulaganjima u ovisna društva, podružnice, pridružena društva i ►M32 zajedničke poslove ◄, subjekt je dužan uzeti u obzir upute dane iz točaka 28. do 31.

MJERENJE

46. Tekuće porezne obveze (imovina) za tekuće i prethodna razdoblja mjere se na temelju iznosa čije se plaćanje očekuje u korist poreznoga tijela (odnosno povrat od poreznoga tijela), uz primjernu poreznih stopa (i poreznih zakona) koje su bile na snazi ili stupile na snagu na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄.

47. Odgođena porezna imovina i obveze mjere se uz primjenu poreznih stopa čija se primjena očekuje u razdoblju kad je imovina ostvarena ili obveza podmirena, i to na temelju poreznih stopa (i poreznih zakona) koje su bile na snazi ili stupile na snagu na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄.

48. Tekuća i odgođena porezna imovina i obveze obično se mjere primjenom poreznih stopa (i poreznih zakona) koji su na snazi. Međutim, u nekim zakonodavstvima vladina objava poreznih stopa (i poreznih zakona) može imati učinak zakonskoga akta koji stupa na snagu nekoliko mjeseci nakon te objave. U tim se slučajevima porezna imovina i obveze mjere primjenom objavljenih poreznih stopa (i poreznih zakona).

49. Ako se različite porezne stope primjenjuju na različite razine oporezive dobiti, odgođena porezna imovina i obveze mjere se primjenom prosječnih stopa za koje se očekuje da će se primjenjivati na oporezivu dobit (porezni gubitak) u razdobljima u kojima se očekuje poništenje privremenih razlika.

50. [Izbrisano]

51. Mjerenje odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine mora odražavati porezne posljedice koje bi mogle nastati iz načina na koji subjekt očekuje na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ povrat ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti njegove imovine i obveza.

▼M33

51.A U nekim jurisdikcijama način na koji subjekt ostvaruje povrat (podmiruje) knjigovodstvenu vrijednost neke stavke imovine (obveze) može utjecati na jedan ili oba sljedeća elementa:

(a) poreznu stopu koja se primjenjuje kad subjekt ostvaruje povrat (namiruje) knjigovodstvenu vrijednost imovine (obveze); i

(b) poreznu osnovicu imovine (obveze).

U tom slučaju subjekt mjeri odgođene porezne obveze i odgođenu poreznu imovinu koristeći poreznu stopu i porezne osnovice koje su u skladu s očekivanim načinom povrata, odnosno namire.

▼M33

Primjer A

Knjigovodstvena vrijednost stavke u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme je 100, a porezna osnovica 60. Porezna stopa od 20 % primijenila bi se kad bi se imovina prodavala, a porezna stopa od 30 % vrijedila bi za drugu dobit.

Subjekt priznaje odgođenu poreznu obvezu u iznosu 8 (20 % od 40) ako očekuje prodati imovinu bez daljnje uporabe i odgođenu poreznu obvezu u iznosu 12 (30 % od 40) ako očekuje zadržati imovinu i upotrebom povratiti njezinu knjigovodstvenu vrijednost.

Primjer B

Stavka u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme nabavne vrijednosti 100 i knjigovodstvene vrijednosti 80 revalorizirana je na 150. Nije provedeno nikakvo istovjetno usklađenje za porezne svrhe. Kumulativna amortizacija za porezne svrhe iznosi 30, a porezna stopa je 30 %. Ako se imovina proda po cijeni višoj od nabavne vrijednosti, ukupna amortizacija za porezne svrhe u iznosu 30 uračunava se u oporezivu dobit, ali prihodi od prodaje iznad nabavne vrijednosti neće biti oporezivi.

Porezna osnovica predmetne stavke je 70, a privremena oporeziva razlika 80. Ako subjekt očekuje povratiti knjigovodstvenu vrijednost uporabom imovine, mora ostvariti oporezivu dobit u iznosu 150, ali će moći odbiti samo amortizaciju u iznosu 70. Po toj osnovi postoji odgođena porezna obveza u iznosu 24 (30 % od 80). Ako subjekt očekuje povratiti knjigovodstvenu vrijednost trenutačnom prodajom stavke za prihod od 150, odgođena porezna obveza se izračunava na sljedeći način:

	Oporeziva privremena razlika	*Porezna stopa*	*Odgođena porezna obveza*
Kumulativna porezna amortizacija	*30*	*30 %*	*9*
Prihod iznad nabavne vrijednosti	*50*	*nula*	—
Ukupno	*80*		*9*

(Napomena: sukladno točki 61.A, dodatni odgođeni porez nastao revalorizacijom iskazuje se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti)

Primjer C

Vrijednosti su iste kao u primjeru B, osim što je imovina prodana po cijeni višoj od nabavne vrijednosti (troška), kumulativna porezna amortizacija ući će u oporezivu dobit (po stopi od 30 %), a prihod od prodaje bit će oporezovan stopom od 40 %, nakon odbitka troška indeksiranog inflacijom koji iznosi 110.

Ako subjekt očekuje povratiti knjigovodstvenu vrijednost uporabom imovine, mora ostvariti oporezivu dobit u iznosu 150, ali će moći odbiti samo amortizaciju u iznosu 70. Po toj osnovi, porezna osnovica je 70, oporeziva privremena razlika je 80 i odgođena porezna obveza iznosi 24 (30 % od 80), kao u primjeru B.

▼M33

Ako subjekt očekuje povratiti knjigovodstvenu vrijednost trenutačnom prodajom stavke za prihod od 150, bit će u mogućnosti odbiti indeksirani trošak u iznosu 110. Neto prihod u iznosu 40 oporezovat će se stopom od 40 %. Uz to, ukupna porezna amortizacija u iznosu 30 bit će uračunana u oporezivu dobit i oporezovana stopom od 30 %. Po toj osnovi, porezna osnovica je 80 (110 manje 30), oporeziva privremena razlika je 70 i odgođena porezna obveza iznosi 25 (40 po stopi od 40 % više 30 po stopi od 30 %). Ako porezna osnovica u ovom primjeru nije odmah jasna, može pomoći razmatranje načela iz točke 10.

(Napomena: u skladu s točkom 61.A, dodatni odgođeni porez koji nastaje revalorizacijom izravno tereti ostalu sveobuhvatnu dobit).

51.B Ako po osnovi imovine koja se ne amortizira i koja je mjerena revalorizacijskim modelom iz MRS-a 16 nastane odgođena porezna obveza ili odgođena porezna imovina, mjerenjem odgođene porezne obveze, odnosno odgođene porezne imovine treba obuhvatiti porezne posljedice povrata knjigovodstvene vrijednosti navedene imovine njenom prodajom, neovisno o osnovi po kojoj je iskazana knjigovodstvena vrijednost te imovine. Prema tome, ako porezni zakon propisuje primjenu određene porezne stope na oporeziv iznos kod prodaje imovine koja se razlikuje od porezne stope primjenljive na oporeziv dio izveden iz uporabe imovine, odgođena porezna obveza, odnosno odgođena porezna imovina koja se odnosi na imovinu koja se ne amortizira, mjeri se primjenom prve stope.

51.C Ako odgođena porezna obveza ili imovina proizlazi iz ulaganja u nekretninu koje je mjereno primjenom modela fer vrijednosti iz MRS-a 40., postoji oboriva pretpostavka da je knjigovodstvenu vrijednost moguće povratiti prodajom. Prema tome, osim ako pretpostavka ne bude oborena, mjerenjem odgođene porezne obveze, odnosno odgođene porezne imovine treba obuhvatiti porezne posljedice povrata knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretninu njegovom prodajom. Pretpostavka je oborena ako se na ulaganje u nekretninu primjenjuje amortizacija i ako se u sklopu poslovnog modela koji ima za cilj iscrpiti gotovu svu ekonomsku korist povezanu s ulaganjem kroz vrijeme umjesto prodajom. Ako je pretpostavka oborena, postupa se prema zahtjevima iz točaka 51. i 51.A.

Primjer za ilustraciju točke 51.C

Nabavna vrijednost ulaganja u nekretninu je 100, a njegova fer vrijednost je 150. Ulaganje je mjereno primjenom modela fer vrijednosti iz MRS-a 40. Ono obuhvaća zemljište nabavne vrijednosti 40 i fer vrijednosti 60 te zgradu nabavne vrijednosti 60 i fer vrijednosti 90. Zemljište ima neograničen vijek trajanja.

Kumulativna amortizacija zgrade za svrhu oporezivanja je 30. Nerealizirane promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretninu ne utječu na oporezivu dobit. Ako se ulaganje u nekretninu proda za iznos viši od njegove nabavne vrijednosti, stornirana ukupna porezna amortizacija u iznosu 30 uračunava se u oporezivu dobit i oporezuje redovnom stopom od 30 %. Porezni zakon propisuje primjenu stope od 25 % na prihode od prodaje iznad nabavne vrijednosti imovine koja se držala manje od dvije godine i stope od 20 % na imovinu koja se držala dvije ili više godina.

Budući da je ulaganje u nekretninu mjereno primjenom modela fer vrijednosti iz MRS-a 40, postoji oboriva pretpostavka da će subjekt prodajom povratiti cijelu knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretninu. Ako pretpostavka nije oborena, odgođeni porez odražava porezne posljedice povrata cijele knjigovodstvene vrijednosti prodajom, čak i ako subjekt očekuje da će prije prodaje ostvarivati prihode davanjem nekretnine u zakup.

▼**M33**

Porezna osnovica zemljišta je 40, a privremena oporeziva razlika 20 (60 – 40). Porezna osnovica zgrade u slučaju prodaje je 30 (60 – 30), a privremena oporeziva razlika 60 (90 – 30). Prema tome, ukupna oporeziva privremena razlika koja se odnosi na ulaganje u nekretninu je 80 (20 + 60).

Sukladno točki 47., porezna stopa je stopa za koju se očekuje da će biti u primjeni u razdoblju u kojem se ulaganje u nekretninu realizira. Dakle, iz toga nastala odgođena porezna obveza, ako subjekt odluči prodati nekretninu nakon više od dvije godine, izračunava se kako slijedi:

	Oporeziva privremena razlika	*Porezna stopa*	*Odgođena porezna obveza*
Kumulativna porezna amortizacija	*30*	*30 %*	*9*
Prihod iznad nabavne vrijednosti	*50*	*20 %*	*10*
Ukupno	*80*		*19*

Ako subjekt očekuje da će nekretninu prodati u roku kraćem od dvije godine, gornji se račun mijenja na način da se na prihode ostvarene iznad nabavne vrijednosti umjesto porezne stope od 20 % primijeni stopa od 25 %.

Ako subjekt umjesto toga drži zgradu u sklopu poslovnog modela koji ima za cilj iskoristiti gotovo sve ekonomske koristi povezane sa zgradom kroz vrijeme a ne njenom prodajom, navedena pretpostavka bila bi osporena za zgradu. Međutim, zemljište se ne amortizira. Prema tome, pretpostavka o povratu prodajom ne bi bila osporena kod zemljišta. Iz toga slijedi da bi odgođena porezna obveza odrazila porezne posljedice povrata knjigovodstvene vrijednosti zgrade njenom uporabom, a knjigovodstvene vrijednosti zemljišta njegovom prodajom.

Porezna osnovica zemljišta u slučaju prodaje je 30, a privremena oporeziva razlika je 60 (90 – 30), iz čega proizlazi odgođena porezna obveza u iznosu 18 (30 % od 60).

Porezna osnovica zemljišta u slučaju prodaje je 40, a privremena oporeziva razlika je 20 (60 – 40), iz čega proizlazi odgođena porezna obveza u iznosu 4 (20 % od 20).

Prema tome, ako je pretpostavka o povratu prodajom osporena kod zgrade, odgođena porezna obveza koja se odnosi na ulaganje u nekretninu iznosi 22 (18 + 4).

51.D Oboriva pretpostavka iz točke 51.C također se primjenjuje na odgođenu poreznu obvezu ili odgođenu poreznu imovinu proizašlu iz mjerenja ulaganja u nekretninu u sklopu poslovnog spajanja ako će subjekt to ulaganje u nekretninu kasnije mjeriti po modelu fer vrijednosti.

51.E Točkama 51.B–51.D ne mijenjaju se zahtjevi za primjenom načela iz točaka 24.–33. (oporezive privremene razlike) i točaka 34.–36. (neiskorišteni porezni gubici i krediti) ovog standarda u priznavanju i mjerenju odgođene porezne imovine.

▼B

52.A U nekim zakonodavstvima porez na dobit se plaća po višoj ili nižoj stopi ako se dio ili čitava neto dobit ili zadržana dobit isplaćuju kao dividende dioničarima subjekta. U drugim se zakonodavstvima može ostvariti povrat poreza na dobit ili se porez na dobit plaća ako se dio ili čitava neto dobit ili zadržana dobit isplaćuju kao dividende dioničarima subjekta. U tim se slučajevima tekuća i odgođena porezna imovina i obveze mjere na temelju porezne stope koja se primjenjuje na neraspodijeljenu dobit.

52.B U okolnostima opisanima u točki 52.A posljedice poreza na dobit na dividende priznaju se ako se priznaje obveza plaćanja dividende. Posljedice poreza na dobit na dividende izravnije su povezane s prošlim transakcijama ili poslovnim događajima nego s raspodjelom vlasnicima. Stoga se posljedice poreza na dobit na dividende priznaju u računu dobiti i gubitaka odnosnoga razdoblja kako je propisano točkom 58., osim ako posljedice poreza na dobit na dividende nastaju u okolnostima iz točke 58. podtočaka (a) i (b).

Primjer koji objašnjava točke 52.A i 52.B.

Sljedeći se primjer odnosi na mjerenje tekuće i odgođene porezne imovine i obveza subjekta sukladno zakonodavstvu u kojemu se porezi na dobit plaćaju po višoj stopi na neraspodijeljenu dobit (50 %), s tim da se može ostvariti povrat određenog iznosa nakon raspodjele dobiti. Porezna stopa na raspodijeljenu dobit je 35 %. Na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄ 31. prosinca 20X1. subjekt nije priznao obvezu za dividende predložene ili objavljene nakon ►**M5** izvještajnog razdoblja ◄. Kao posljedica toga dividende u 20X1 nisu priznate. Oporeziva dobit za 20X1. iznosi 100 000. Neto oporeziva privremena razlika za 20X1. iznosi 40 000.

Subjekt priznaje tekuću poreznu obvezu i tekući rashod za porez na dobit u iznosu od 50 000. Nije priznata imovina za iznos čiji se povrat može ostvariti kao posljedica budućih dividendi. Subjekt također priznaje odgođenu poreznu obvezu i odgođene porezne rashode u iznosu od 20 000 (50 % od 40 000), što predstavlja porez na dobit koji će subjekt platiti kad ostvari povrat ili podmiri knjigovodstvenu vrijednost svoje imovine i obveza na temelju porezne stope koja se primjenjuje na neraspodijeljenu dobit.

Naknadno, 15. ožujka 20X2. subjekt priznaje dividende od prethodne dobiti iz poslovanja u iznosu od 10 000 kao obvezu.

15. ožujka 20X2. subjekt priznaje povrat poreza na dobit u iznosu od 1 500 (15 % od dividendi priznatih kao obveza) kao tekuću poreznu imovinu i kao smanjenje tekućeg rashoda za porez na dobit za 20X2.

53. Odgođena porezna imovina i obveze ne smiju se diskontirati.

▼B

54. Pouzdano utvrđivanje odgođene porezne imovine i obveza s diskontiranim iznosima nalaže podrobno vremensko planiranje poništenja svake privremene razlike. U većem je broju slučajeva takvo planiranje neizvedivo ili vrlo složeno. Stoga nije primjereno zahtijevati diskontiranje odgođene porezne imovine i obveza. Ako bi se diskontiranje dopustilo, ali ne i zahtijevalo, ono bi imalo za posljedicu odgođenu poreznu imovinu i obveze koje se ne bi mogle uspoređivati između subjekata. Stoga se ovim standardom ne zahtijeva, niti dopušta diskontiranje odgođene porezne imovine i obveza.

55. Privremene se razlike utvrđuju na temelju knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze. To se primjenjuje čak i ako se sam knjigovodstvena vrijednost utvrđuje na temelju diskontiranja, na primjer u slučaju obveza za mirovine (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenih).

56. Knjigovodstvena vrijednost odgođene porezne imovine pregledava se na ►M5 kraju svakog izvještajnog razdoblja ◄. Subjekt je dužan smanjiti knjigovodstvenu vrijednost odgođene porezne imovine u mjeri u kojoj više nije vjerojatno da će se ostvariti dostatna oporeziva dobit kako bi se iskoristio dio ili čitavi iznos odgođene porezne imovine. Svako takvo smanjenje treba poništiti u mjeri u kojoj postaje vjerojatno da će se ostvariti dostatna oporeziva dobit.

PRIZNAVANJE TEKUĆEG I ODGOĐENOG POREZA

57. Obračunavanje tekućih i odgođenih poreznih učinaka transakcija ili drugih poslovnih događaja istovjetno je obračunavanju samih transakcija ili poslovnih događaja. To se načelo primjenjuje u točkama 58. do 68.C.

▼M5

Stavke koje se priznaju u dobit ili gubitak

▼M38

58. Tekući i odgođeni porez priznaju se kao prihod ili rashod te se uključuju u račun dobiti ili gubitaka razdoblja, osim u mjeri u kojoj porez proizlazi iz:

▼M5

(a) transakcije ili događaja koji je u istom ili različitom razdoblju priznat izvan dobiti ili gubitka, bilo u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti bilo izravno u kapitalu (vidjeti točke od 61.A do 65.);

▼M38

(b) poslovnog spajanja (različitog od stjecanja ovisnog društva koje se mora mjeriti po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka od strane investicijskog subjekta, u smislu definicije iz MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*) (vidi točke 66. – 68.).

▼M52

59. Većina odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine nastaju ako se prihod ili rashod uključe u računovodstvenu dobit jednog razdoblja, ali u oporezivu dobit (porezni gubitak) drugog razdoblja. Nastali odgođeni porez priznaje se u računu dobiti i gubitka. To je slučaj ako se na primjer:

(a) prihod od kamata, licencija ili dividendi zaprimi sa zakašnjenjem te se uključuje u računovodstvenu dobit u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, MRS-om 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* ili MSFI-jem 9 *Financijski instrumenti*, prema potrebi, ali se uključuje u oporezivu dobit (porezni gubitak) na osnovu naplate; i

▼B

(b) troškovi nematerijalne imovine kapitaliziraju u skladu s MRS 38 Nematerijalna imovina i amortiziraju u računu dobiti i gubitaka, te se odbijaju za porezne svrhe kad se pojave.

▼B

60. Knjigovodstvena vrijednost odgođene porezne imovine i obveza može se promijeniti čak i ako nema promjene iznosa odnosnih privremenih razlika. Na primjer, to može biti posljedica:

(a) promjene poreznih stopa ili poreznih zakona;

(b) ponovne procjene mogućnosti povrata odgođene porezne imovine; ili

(c) promjene očekivanog načina povrata imovine.

Odnosni odgođeni porez priznaje se u ►M5 dobiti ili gubitku ◄, osim ako se odnosi na stavke koje su prethodno knjižene na teret ►M5 priznate izvan dobiti ili gubitka ◄ (vidjeti točku 63.).

Stavke koje se knjiže na teret ili u korist vlasničkog kapitala

▼M5

_____

61.A Tekući porez i odgođeni porez priznaju se izvan dobiti ili gubitka ako se porez odnosi na stavke koje su u istom ili drugom razdoblju priznate izvan dobiti ili gubitka. Prema tome, tekući porez i odgođeni porez koji se odnose na stavke priznate u istom ili drugom razdoblju:

(a) u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, priznaju se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti (vidjeti točku 62.);

(b) izravno u kapital, priznaju se izravno u kapital (vidjeti točku 62.A).

62. Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja nalaže se ili se dopušta priznavanje određenih stavki u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti. Primjeri takvih stavki su:

(a) promjena knjigovodstvene vrijednosti koja proizlazi iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme (vidjeti MRS 16); te

(b) [brisano];

(c) tečajne razlike koje proizlaze iz preračunavanja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja (vidjeti MRS 21);

(d) [brisano].

62.A Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja nalaže se ili se dopušta odobravanje ili terećenje određenih stavki izravno u kapitalu. Primjeri takvih stavki su:

(a) usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti proizašlo iz promjene računovodstvene politike koja se primjenjuje retroaktivno ili iz ispravka pogreške (vidjeti MRS 8 — *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*); te

(b) iznosi proizašli iz početnog priznavanja sastavnice kapitala složenog financijskog instrumenta (vidjeti točku 23.).

63. U iznimnim okolnostima može biti teško utvrditi iznos tekućeg i odgođenog poreza koji se odnosi na stavke priznate izvan dobiti i gubitka (u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ili izravno u kapital). Do toga može doći primjerice kada:

▼B

(a) postoje stupnjevite stope poreza na dobit, te je nemoguće utvrditi stopu kojom su oporezovani određeni sastavni dijelovi oporezive dobiti (poreznog gubitka);

(b) promjena porezne stope ili drugih poreznih propisa utječe na odgođenu poreznu imovinu ili obvezu koja se odnosi (u cijelosti ili djelomično) ►M5 na stavku koja je ranije bila priznata izvan dobiti ili gubitka; ili ◄

▼B

(c) subjekt odredi da se odgođena porezna imovina treba priznati ili da se više ne treba priznavati u cijelosti, ►M5 a da se odgođena porezna imovina odnosi (u cijelosti ili djelomice) na stavku koja je ranije bila priznata izvan dobiti ili gubitka. ◄

▼M5

U takvim se slučajevima tekući i odgođeni porez koji se odnosi na stavke priznate izvan dobiti i gubitka temelji na razumnoj razmjernoj raspodjeli tekućeg i odgođenog poreza subjekta u dotičnom poreznom zakonodavstvu ili drugoj metodi kojom se postiže primjerenija raspodjela u danim okolnostima.

▼B

64. U MRS 16 nije utvrđeno treba li subjekt svake godine prenijeti iz revalorizacijskih rezervi u zadržanu dobit iznos jednak razlici između amortizacije revalorizirane imovine i amortizacije temeljene na trošku nabave te imovine. Ako subjekt izvrši takav prijenos, preneseni iznos ne uključuje ikoji odgođeni porez. Slično se razmatranje primjenjuje na prijenose koji se vrše prilikom otuđenja pojedinih nekretnina, postrojenja ili opreme.

65. Ako se imovina revalorizira za porezne svrhe i ta je revalorizacija povezana s računovodstvenom revalorizacijom određenog prethodnog razdoblja ili s onom za koju se očekuje da će biti izvršena u budućem razdoblju, porezni učinci revalorizacije imovine i usklađivanja porezne osnovice knjiže se na teret ili u korist vlasničkog kapitala za razdoblja u kojima su nastali. Međutim, ako revalorizacija za porezne svrhe nije povezana s računovodstvenom revalorizacijom određenog prethodnog razdoblja ili s onom za koju se očekuje da će biti izvršena u budućem razdoblju, porezni učinci usklađivanja porezne osnovice priznaju se u ►M5 dobiti ili gubitku ◄.

65.A Ako subjekt plaća dividendu dioničarima, može se zahtijevati od njega da plati dio dividendi poreznom tijelu u ime dioničara. U mnogim se zakonodavstvima taj iznos naziva porez po odbitku. Takav iznos, plaćen ili koji je potrebno platiti poreznim tijelima, knjiži se na teret vlasničkog kapitala kao dio dividendi.

Odgođeni porez koji proizlazi iz poslovnih spajanja

▼M12

66. Kao što je objašnjeno u točkama 19. i 26.(c), privremene razlike mogu nastati iz poslovnog spajanja. U skladu s MSFI-jem 3, subjekt priznaje svaku nastalu odgođenu poreznu imovinu (u visini koja udovoljava kriteriju priznavanja iz točke 24.) ili odgođenu poreznu obvezu kao utvrdivu imovinu i utvrdive obveze na datum stjecanja. Slijedom toga, ta odgođena porezna imovina i te odgođene porezne obveze utječu na iznos *goodwilla* ili dobiti ostvarene povoljnom kupnjom koju subjekt priznaje. Međutim, sukladno točki 15.(a), subjekt ne priznaje odgođene porezne obveze koje nastaju iz početnog priznavanja *goodwilla*.

67. Moguće je da zbog poslovnog spajanja dođe do promjene vjerojatnosti da stjecatelj ostvari odgođenu poreznu imovinu koja je postojala prije poslovnog spajanja. Stjecatelj može smatrati da će vjerojatno povratiti svoju odgođenu poreznu imovinu koja nije bila priznata prije poslovnog spajanja. Primjerice, stjecatelj može moći iskoristiti svoje neiskorištene porezne gubitke u odnosu na buduću oporezivu dobit stečenika. S druge strane, moguće je da zbog poslovnog spajanja više ne bude vjerojatno postojanje buduće oporezive dobiti koja bi omogućila povrat odgođene porezne imovine. U takvim slučajevima, stjecatelj priznaje promjenu odgođene porezne imovine u razdoblju poslovnog spajanja, ali je ne uključuje u računovodstveno iskazivanje poslovnog spajanja. Stoga je ne uzima u obzir pri utvrđivanju *goodwilla* ili dobiti ostvarene povoljnom kupnjom koju priznaje u sklopu poslovnog spajanja.

▼M12

68. Potencijalna pogodnost na temelju stečenikovog poreznoga gubitka prenesenog u iduća razdoblja oporezivanja ili druge odgođene porezne imovine ne mora ispunjavati kriterij za odvojeno priznavanje kod prvog knjiženja poslovnog spajanja, ali je moguća njezina kasnija realizacija.

Subjekt je dužan odgođene porezne pogodnosti koje ostvaruje nakon poslovnog spajanja priznati kako slijedi:

(a) odgođene porezne pogodnosti priznate u razdoblju mjerenja koje su proizašle iz novih saznanja o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja iskoristiti za umanjenje knjigovodstvene vrijednosti *goodwilla* koji se odnosi na stjecanje. Ako je knjigovodstvena vrijednost *goodwilla* nula, svaka preostala odgođena porezna pogodnost se priznaje u dobit ili gubitak;

(b) sve druge odgođene porezne pogodnosti koje su ostvarene se priznaju u dobit ili gubitak (ili, ako je to propisano ovim Standardom, izvan dobiti ili gubitka).

_____

▼B

Tekući i odgođeni porez koji proizlazi iz transakcija plaćanja na temelju dionica

68.A U nekim poreznim zakonodavstvima subjektu se odobrava odbitak poreza (tj. iznos koji može odbiti pri utvrđivanju oporezive dobiti) koji se odnosi na plaću isplaćenu u dionicama, dioničkim opcijama ili drugim vlasničkim instrumentima subjekta. Iznos toga odbitka poreza može se razlikovati od povezanih kumulativnih troškova za plaću i može nastati u kasnijem računovodstvenom razdoblju. Na primjer, u nekim zakonodavstvima subjekt može priznati rashod za uporabu usluge primljene od zaposlenika kao naknadu za odobrene dioničke opcije u skladu sa MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama, te mu se ne priznaje odbitak poreza dok se ne iskoriste dioničke opcije, s tim da se mjerenje odbitka poreza temelji na cijeni dionice subjekta na datum iskorištenja.

68.B Kao u slučaju troškova istraživanja iz točke 9. i točke 26. podtočke (b) ovog standarda, razlika između porezne osnovice za usluge zaposlenika primljene do određenog datuma (što je iznos koji će porezno tijelo odobriti kao porezni odbitak u budućim razdobljima) i knjigovodstvene vrijednosti s vrijednošću nula jest odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina. Ako na kraju razdoblja nije poznat iznos koji će porezno tijelo odobriti kao porezni odbitak u budućim razdobljima, potrebno ga je procijeniti na temelju podataka dostupnih na kraju razdoblja. Na primjer, ako iznos koji će porezno tijelo odobriti kao odbitak u budućim razdobljima ovisi o cijeni dionice subjekta na budući datum, mjerenje bi se odbitne privremene razlike trebalo temeljiti na cijeni dionice subjekta na kraju razdoblja.

▼M38

68.C Kako je navedeno u točki 68.A, iznos odbitka poreza (ili procijenjenog budućeg odbitka poreza izmjerenog u skladu s točkom 68.B) može se razlikovati od povezanog kumulativnog rashoda za plaće. Točkom 58. standarda zahtijeva se da se tekući i odgođeni porez priznaju kao prihod ili rashod i uključe u račun dobiti ili gubitaka razdoblja, osim u mjeri u kojoj porez proizlazi iz (a) transakcije ili događaja koji je priznat izvan računa dobiti i gubitaka u istom ili drugom razdoblju ili (b) poslovnog spajanja (različitog od stjecanja ovisnog društva koje se mora mjeriti po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka od strane investicijskog subjekta). Ako iznos odbitka poreza (ili procijenjenog budućeg odbitka poreza) premašuje iznos povezanog kumulativnog rashoda za plaće, to upućuje na to da se odbitak poreza ne odnosi samo na rashode za plaće, već i na stavku vlasničkog kapitala. U tom se slučaju višak povezanog tekućeg ili odgođenog poreza treba priznati izravno u vlasničkom kapitalu.

▼B

PREZENTIRANJE

Porezna imovina i porezne obveze

69. [Izbrisano]

70. [Izbrisano]

Prijeboj

71. Subjekt je dužan izvršiti prijeboj tekuće porezne imovine i tekućih poreznih obveza samo i isključivo ako:

(a) ima zakonsko pravo na prijeboj priznatih iznosa; i

(b) namjerava podmiriti neto iznos ili istodobno unovčiti imovinu i podmiriti obvezu.

72. Iako se tekuća porezna imovina i obveze odvojeno priznaju i mjere, njihov se prijeboj u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ vrši sukladno mjerilima koja su slična mjerilima za financijske instrumente iz MRS 32. Subjekt obično ima zakonsko pravo da izvrši prijeboj tekuće porezne imovine s tekućom poreznom obvezom ako su povezane s porezom na dobit koji pripada istom poreznom tijelu, te ako porezno tijelo dopušta subjektu da plati ili primi samo jedan neto iznos.

73. U konsolidiranim financijskim izvještajima tekuća porezna imovina jednog subjekta u grupaciji prebija se s tekućom poreznom obvezom drugog subjekta iste grupacije isključivo ako odnosni subjekti imaju zakonsko pravo plaćanja ili primanja samo jednoga neto iznosa, te ako subjekti namjeravaju platiti ili primiti taj neto iznos, ili istodobno unovčiti imovinu i podmiriti obvezu.

74. Subjekt je dužan izvršiti prijeboj odgođene porezne imovine i odgođenih poreznih obveza samo i isključivo ako:

(a) subjekt ima zakonsko pravo izvršiti prijeboj tekuće porezne imovine s tekućim poreznim obvezama; i

▼B

(b) se odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze odnose na porez na dobit koji plaća istom poreznom tijelu:

i. isti porezni obveznik; ili

ii. različiti porezni obveznici koji namjeravaju podmiriti tekuću poreznu obvezu i imovinu na neto osnovi ili istodobno unovčiti imovinu i podmiriti obveze u svakom budućem razdoblju u kojemu se očekuju podmirenje ili povrat značajnih iznosa odgođenih poreznih obveza ili imovine.

75. Kako bi se izbjegla potreba za podrobnim planiranjem vremena poništenja svake privremene razlike, ovim se standardom zahtijeva prijeboj odgođene porezne imovine s odgođenom poreznom obvezom istoga poreznog obveznika samo i isključivo ako se one odnose na porez na dobit koji pripada istom poreznom tijelu i ako subjekt ima zakonsko pravo vršenja prijeboja tekuće porezne imovine s tekućim poreznim obvezama.

76. U rijetkim slučajevima subjekt može imati zakonsko pravo prijeboja i namjeru da podmiri neto iznos samo u određenim razdobljima, ali ne i drugim razdobljima. U takvim rijetkim slučajevima može se zahtijevati podrobno planiranje kako bi se pouzdano utvrdilo hoće li odgođena porezna obveza jednoga poreznoga obveznika imati za posljedicu povećano plaćanje poreza u istome razdoblju u kojemu odgođena porezna imovina drugoga poreznoga obveznika ima za posljedicu smanjenje plaćanja toga drugoga poreznoga obveznika.

Rashod za porez

Rashod za porez (prihod od poreza) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnoga poslovanja.

▼M31

77. Porezni rashod (prihod) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti prikazuje se u sklopu dobiti ili gubitka u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

———————

▼B

Tečajne razlike od odgođenih inozemnih poreznih obveza ili imovine

78. MRS 21 nalaže da se određene tečajne razlike moraju priznati kao prihod ili rashod, ali ne utvrđuje gdje se takve razlike trebaju prezentirati u računu dobiti i gubitaka. Sukladno tomu, ako se tečajne razlike od odgođenih inozemnih poreznih obveza ili imovine priznaju u računu dobiti i gubitaka, takve se razlike mogu razvrstati kao odgođeni rashod za porez (prihod od poreza) ako se smatra da će takvo prezentiranje biti najkorisnije korisnicima financijskoga izvještaja.

OBJAVLJIVANJE

79. Glavni sastavni dijelovi rashoda za porez (prihoda od poreza) objavljuju se zasebno.

▼B

80. Sastavni dijelovi rashoda za porez (prihoda od poreza) mogu uključivati:

(a) tekući rashod za porez (prihod od poreza);

(b) usklađivanja priznata u razdoblju za tekući porez prethodnih razdoblja;

(c) iznos odgođenog rashoda za porez (prihoda od poreza) koji se odnosi na nastajanje i poništenje privremenih razlika;

(d) iznos odgođenog rashoda za porez (prihoda od poreza) koji se odnosi na promjene poreznih stopa ili uvođenje novih poreza;

(e) iznos koristi koje proizlaze iz prethodno nepriznatih poreznih gubitaka, poreznih olakšica ili privremene razlike prethodnog razdoblja, koji se koristi za smanjenje tekućeg rashoda za porez;

(f) iznos koristi koje proizlaze iz prethodno nepriznatih poreznih gubitaka, poreznih olakšica ili privremene razlike prethodnog razdoblja, koji se koristi za smanjenje odgođenog rashoda za porez;

(g) odgođeni rashod za porez koji proizlazi iz otpisa ili poništenja prethodnog otpisa odgođene porezne imovine u skladu s točkom 56.; i

(h) iznos rashoda za porez (prihoda od poreza) koji se odnosi na one promjene računovodstvenih politika i greške koje su uključene u račun dobiti i gubitaka u skladu s MRS 8 budući da ih nije moguće iskazati retroaktivno.

▼M5

81. Odvojeno se objavljuje i sljedeće:

(a) ukupan tekući i odgođeni porez za stavke odobrene ili terećene izravno u kapitalu (vidjeti točku 62.A);

(ab) iznos poreza na dobit koji se odnosi na svaku pojedinu sastavnicu ostale sveobuhvatne dobiti (vidjeti točku 62. te MRS 1 (kako je revidiran 2007.));

(b) [brisano];

▼B

(c) obrazloženje odnosa između rashoda za porez (prihoda od poreza) i računovodstvene dobiti u jednom ili u oba sljedeća oblika:

i. brojčano usklađivanje između rashoda za porez (prihoda od poreza) i umnoška računovodstvene dobiti i primjenjive(-ih) porezne(-ih) stope(-a), uz objavu osnove na kojoj je/su primjenjiva(-e) porezna(-e) stopa(-e) izračunata(-e);

ii. brojčano usklađivanje između prosječne stvarne porezne stope i primjenjive porezne stope, također uz objavu osnove na kojoj je primjenjiva porezna stopa izračunata;

(d) obrazloženje promjena primjenjive(-ih) porezne(-ih) stope(-a) u odnosnu na prethodno obračunsko razdoblje;

(e) iznos odbitnih privremenih razlika (i datum isteka, ako postoji), neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica za koje nije priznata odgođena porezna imovina u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄;

▼B

(f) ukupni iznos privremenih razlika povezanih s ulaganjima u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i ►M32 zajedničke poslove ◄, za koje nisu priznate odgođene porezne obveze (vidjeti točku 39.);

(g) za svaku vrstu privremenih razlika i za svaku vrstu neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica:

i. iznos odgođene porezne imovine i obveza koji su priznati u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ za svako prezentirano razdoblje;

ii. iznos odgođenog prihoda od poreza ili rashoda za porez priznatog u ►M5 dobiti ili gubitku ◄ ako to nije vidljivo iz promjena iznosa priznatih u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄;

▼M12

(h) kod prestanka poslovanja, porezni rashod koji se odnosi na:

i. dobitak ili gubitak od ukinutog dijela poslovanja; i

ii. dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja ukinutog dijela poslovanja za razdoblje zajedno s pripadajućim iznosima za svako prezentirano prijašnje razdoblje;

(i) iznos poreznih posljedica na temelju dividendi koje su predložene ili izglasane za isplatu dioničarima prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, ali koje u financijskim izvještajima nisu priznate kao obveza poreza na dobit;

(j) ako zbog poslovnog spajanja u kojem je subjekt stjecatelj dođe do promjene iznosa koji je priznao na temelju svoje odgođene porezne imovine prije stjecanja (vidjeti točku 67.), iznos promjene; i

(k) ako odgođena porezna pogodnost stečena poslovnim spajanjem nije priznata na datum stjecanja, već nakon datuma stjecanja (vidjeti točku 68.), opis događaja ili promjene okolnosti koja je prouzročila priznavanje odgođene porezne pogodnosti.

▼B

82. Subjekt je dužan objaviti iznos odgođene porezne imovine i vrstu dokaza koji podupiru njezino priznavanje ako:

(a) uporaba odgođene porezne imovine ovisi o budućoj oporezivoj dobiti koja premašuje dobit nastalu poništenjem postojećih oporezivih privremenih razlika; i

(b) je subjekt pretrpio gubitak u tekućem ili prethodnim razdobljima na području istoga poreznoga tijela na koje se odnosi odgođena porezna imovina.

82.A U okolnostima opisanima u točki 52.A subjekt objavljuje vrstu mogućih učinaka poreza na dobit koji bi mogle nastati plaćanjem dividendi dioničarima. Nadalje, subjekt je dužan objaviti iznose mogućih učinaka poreza na dobit koje je moguće odrediti, te postoje li mogući učinci poreza na dobit koje nije moguće odrediti.

83. [Izbrisano]

▼B

84. Objavljivanja iz točke 81. podtočke (c) omogućuju korisnicima financijskih izvještaja da razumiju je li odnos između rashoda za porez (prihoda od poreza) i računovodstvene dobiti neuobičajen, te da razumiju značajne čimbenike koji bi mogli u budućnosti utjecati na taj odnos. Na odnos između rashoda za porez (prihoda od poreza) i računovodstvene dobiti mogu utjecati čimbenici kao što su prihod oslobođen poreza, rashodi koji se ne mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka), učinak poreznih gubitaka i učinak inozemnih poreznih stopa.

85. Pri objašnjavanju odnosa između rashoda za porez (prihoda od poreza) i računovodstvene dobiti subjekt koristi primjenjivu poreznu stopu koja pruža korisnicima njegovih financijskih izvještaja najznačajnije podatke. Često je najznačajnija porezna stopa ona na snazi u državi u kojoj subjekt ima poslovni nastan, koja uključuje porezne stope koje je primjenjuju na državnoj razini i stope koje se primjenjuju na lokalnoj razini, koje se računaju uglavnom na sličnoj razini oporezive dobiti (poreznog gubitka). Međutim, za subjekt koji posluje na području nekoliko zakonodavstava može biti korisnije zbrojiti zasebna usklađivanja pripremljena primjenom domaće porezne stope za svako zakonodavstvo. U narednom je primjeru prikazano kako odabir primjenjivih poreznih stopa utječe na iskazivanje brojčanih usklađenja.

Primjer koji objašnjava točku 85.

U 19X2. subjekt ima računovodstvenu dobit u vlastitom zakonodavstvu (država A) u iznosu od 1 500 (u 19X1. iznosila je 2 000), a u državi B u iznosu od 1 500 (u 19X1. iznosila je 500). Porezna stopa u državi A iznosi 30 %, a u državi B 20 %. U državi A rashodi u iznosu od 100 (u 19X1. u iznosu od 200) ne mogu se odbiti za porezne svrhe.

Slijedi primjer usklađivanja s domaćom poreznom stopom.

	19X1	19X2
Računovodstvena dobit	2 500	3 000
Porez po domaćoj poreznoj stopi od 30 %	750	900
Porezni učinak rashoda koji nisu odbitni za porezne svrhe	60	30
Učinak niže porezne stope u državi B	(50)	(150)
Rashod za porez	760	780

Slijedi primjer usklađivanja pripremljen združivanjem zasebnih usklađivanja sukladno zakonodavstvu svake države. Prema ovoj metodi učinak razlika između domaće porezne stope izvještajnog subjekta i domaće porezne stope u drugim zakonodavstvima ne iskazuje se kao zasebna stavka pri usklađivanju. Subjekt može obrazložiti učinak značajnih promjena poreznih stopa ili kombinirane dobiti ostvarene u različitim zakonodavstvima kako bi prikazao promjene primjenjivih poreznih stope(a), kako je propisano točkom 81. podtočkom (d).

▼B

Računovodstvena dobit	2 500	3 000
Porez po domaćim stopama koje se primjenjuju na dobit u odnosnoj zemlji	700	750
Porezni učinak rashoda koji nisu odbitni za porezne svrhe	60	30
Rashod za porez	760	780

86. Prosječna stvarna porezna stopa jest rashod za porez (prihod od poreza) podijeljen s računovodstvenom dobiti.

87. Često nije izvedivo računati iznos nepriznatih odgođenih poreznih obveza koje proizlaze iz ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i ►**M32** zajedničke poslove ◄ (vidjeti točku 39.). Stoga ovaj standard nalaže subjektu da objavi skupni iznos odnosnih privremenih razlika, no ne nalaže objavljivanje odgođenih poreznih obveza. Međutim, ako je izvedivo, subjektima s preporuča da objave iznose nepriznatih odgođenih poreznih obveza budući da takvi podaci mogu biti korisni korisnicima financijskih izvještaja

87.A Točkom 82.A zahtijeva se da subjekt objavi vrstu mogućih učinaka poreza na dobit koje bi nastale plaćanjem dividendi njegovim dioničarima. Subjekt objavljuje važna obilježja sustava poreza na dobit i čimbenike koji će utjecati na iznos mogućih učinaka poreza na dobit na dividende.

87.B Ponekad nije izvedivo izračunati ukupni iznos mogućih učinaka poreza na dobit koji bi proizlazio iz plaćanja dividendi dioničarima. To može biti slučaj, na primjer, ako subjekt ima veliki broj inozemnih ovisnih društava. Međutim, čak je i u tim okolnostima neke dijelove ukupnoga iznosa moguće jednostavno utvrditi. Na primjer, u konsolidiranoj su grupaciji matično društvo i neka njezina ovisna društva platili porez na dobit na neraspoređenu dobit po višoj stopi i znaju iznos koji će im biti vraćen prilikom plaćanja budućih dividendi dioničarima iz konsolidirane zadržane dobiti. U tom se slučaju objavljuje iznos čiji se povrat može ostvariti. Po potrebi, subjekt također objavljuje činjenicu da postoje dodatni mogući učinci poreza na dobit koje nije moguće odrediti. U zasebnim financijskim izvještajima matičnoga društva, ako postoje, objavljivanje se mogućih učinaka poreza na dobit odnosi na zadržanu dobit matičnog društva.

87.C Od subjekta koji je dužan objaviti podatke iz točke 82.A može se također zahtijevati da objavi podatke koji se odnose na privremene razlike povezane s ulaganjima u ovisna društva, podružnice, pridružena društva i ►**M32** zajedničke poslove ◄. U tim slučajevima subjekt to uzima u obzir pri utvrđivanju podataka koje je dužan objaviti u skladu s točkom 82.A. Na primjer, od subjekta se može zahtijevati da objavi skupni iznos privremenih razlika povezanih s ulaganjima u ovisna društva za koja nisu priznate odgođene porezne obveze (vidjeti točku 81. podtočku (f)). Ako je neizvedivo izračunati iznose nepriznatih odgođenih poreznih obveza (vidjeti točku 87.), mogu postojati iznosi mogućih učinaka poreza na dobit na dividende koje nije moguće utvrditi, a koji se odnose na ta ovisna društva.

▼B

88. Subjekt je dužan objaviti sve nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu koji su povezani s porezom u skladu s MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. Nepredviđene obveze i nepredviđena imovina mogu proizaći, na primjer, iz neriješenih sporova s poreznim tijelima. Slično tomu, ako su promjene poreznih stopa ili poreznih zakona stupile na snagu ili ako su objavljene nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄, subjekt objavljuje svaki značajni učinak tih promjena na vlastitu tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze (vidjeti MRS 10 Događaji nakon ►M5 izvještajnog razdoblja ◄).

DATUM STUPANJA NA SNAGU

89. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. siječnja 1998. ili kasnije, uz iznimku odredaba točke 91. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda na izradu financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 1998., objavljuje činjenicu da je primijenio ovaj standard umjesto MRS 12 Računovodstvo poreza na dobit, koji je bio odobren 1979.

90. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 12 Računovodstvo poreza na dobit, koji je bio odobren 1979.

91. Točke 52.A, 52.B, 65.A, točka 81. podtočka (i), točke 82.A, 87.A, 87.B i 87.C, te brisanje točaka 3. i 50. stupaju na snagu za godišnje financijske izvještaje [1] koji obuhvaćaju razdoblja koja započinju 1. siječnja 2001. ili kasnije.

▼M5

92. MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjene su točke 23., 52., 58., 60., 62., 63., 65., 68.C, 77. te 81., brisana je točka 61. te su dodane točke 61.A, 62.A i 77.A. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuju i te izmjene.

▼M12

93. **Točka 68. primjenjuje se prospektivno od datuma stupanja na snagu MSFI-ja 3 (koji je revidirao** Odbor za međunarodne računovodstvene standarde **u 2008**.) **na priznavanje odgođene porezne imovine stečene poslovnim spajanjem.**

94. Prema tome, subjekti ne usklađuju računovodstveno iskazivanje prethodnih poslovnih spajanja ako porezne pogodnosti nisu ispunile kriterije za odvojeno priznavanje na datum stjecanja i ako se priznaju nakon datuma stjecanja, osim ako se ne priznaju unutar razdoblja mjerenja i kao posljedica novih saznanja o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja. Ostale priznate porezne pogodnosti se priznaju u dobit ili gubitak (ili, ako je to propisano ovim Standardom, izvan dobiti ili gubitka).

[1] Točka 91. odnosi se na „godišnje financijske izvještaje” u skladu s jasnijim načinom pisanja datuma stupanja na snagu donesenim 1998. Točka 89. odnosi se na „financijske izvještaje”.

▼M12

95. **MSFI-jem 3 (koji je revidirao** Odbor za međunarodne računovodstvene standarde **u 2008.) su izmijenjene točke 21. i 67. te su dodane točke 32.A i 81.(j) i (k). Subjekt je ove izmjene dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ako subjekt primijeni MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je ove izmjene primijeniti i na to ranije razdoblje.**

▼M33

98. Izmjenama pod naslovom *Odgođeni porezi: povrat povezane imovine*, objavljenima u prosincu 2010., točka 52. postala je točka 51.A, izmijenjeni su točka 10. i primjeri iza točke 51.A i dodane su točke 51.B i 51.C te primjer koji slijedi, kao i točke 51.D, 51.E te 99. Subjekt je navedene izmjene dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2012. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje spomenute izmjene na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M32

98.A MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi*, izdanim u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 2., 15., 18.e), 24., 38., 39., 43. - 45., 81.f) i 87.c). Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 11.

▼M31

98.B U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 77. mijenja se i stavak 77.A briše se. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

▼M38

98.C Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjene su točke 58. i 68.C. Navedene izmjene subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti*. Ako započne s primjenom tih izmjena prije tog datuma, subjekt je obvezan istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼M52

98.E MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 59. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼M56

98.G Dokumentom *Priznavanje odgođene porezne obveze za neostvarene gubitke* (izmjene MRS-a 12), objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 29. te su dodane točke 27.A, 29.A i primjer nakon točke 26. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2017. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti. Subjekt te izmjene primjenjuje naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*. Međutim, pri prvoj primjeni izmjene, promjena u početnom vlasničkom kapitalu u najranijem usporedivom razdoblju može se priznati u početnoj zadržanoj dobiti (ili, ako je prikladno, u drugoj komponenti vlasničkog kapitala) bez raspodjele te promjene između početne zadržane dobiti i drugih komponenti vlasničkog kapitala. Ako subjekt primjenjuje tu mogućnost, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**M53**

98.F U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 20. i brišu se točke 96., 97. i 98.D. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼**M33**

POVLAČENJE TUMAČENJA SIC br. 21

99. Izmjene pod naslovom *Odgođeni porezi: povrat povezane imovine*, izdane u prosincu 2010., zamjenjuju Tumačenje SIC-a br. 21 *Porez na dobit – nadoknada revalorizirane imovine koja se ne amortizira*.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 16

Nekretnine, postrojenja i oprema

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati računovodstveni postupak za nekretnine, postrojenja i opremu kako bi korisnici financijskih izvještaja mogli razlikovati podatke o ulaganju subjekta u vlastite nekretnine, postrojenja i opremu, te promjene tih ulaganja. Glavna pitanja u računovodstvu nekretnina, postrojenja i opreme su priznavanje imovine, utvrđivanje njezine knjigovodstvene vrijednosti, amortizacije i gubitaka zbog umanjenja koje je potrebno priznati u vezi s time.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovaj se standard primjenjuje na računovodstvo nekretnina, postrojenja i opreme, osim u slučajevima u kojima se drugim standardom zahtijeva ili dopušta drugačiji računovodstveni postupak.

▼M45

3. Ovaj se standard ne primjenjuje na:

(a) nekretnine, postrojenja i opremu koji su razvrstani kao nekretnine, postrojenja i oprema namijenjeni prodaji u skladu s MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*.

(b) biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću, osim na plodonosne biljke (vidjeti MRS 41 *Poljoprivreda*). Taj se standard primjenjuje na plodonosne biljke, ali se ne primjenjuje na proizvode plodonosnih biljki.

(c) priznavanje i mjerenje imovine povezane s istraživanjem i procjenjivanjem (vidjeti MSFI 6 *Istraživanje i procjena mineralnih resursa*).

▼B

(d) prava na iskorištavanje rudnih rezervi, kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi izvori.

Međutim, ovaj se standard primjenjuje na nekretnine, postrojenja i opremu koji se koriste za razvoj ili održavanje imovine iz podtočaka (b) do (d).

4. Drugi standardi mogu nalagati priznavanje pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme na temelju pristupa koji se razlikuje od pristupa iz ovog standarda. Na primjer, MRS 17 Najmovi nalaže da subjekt mora procijeniti priznavanje unajmljene nekretnine, postrojenja i opreme na temelju prijenosa rizika i koristi. Međutim, u tim slučajevima ovaj standard propisuje druge računovodstvene postupke u vezi s tom imovinom, uključujući amortizaciju.

▼M8

5. Subjekt koji primjenjuje model troška za ulaganja u nekretnine u skladu s MRS-om 40 Ulaganje u nekretnine, treba koristiti model troška naveden u ovom Standardu.

▼B

DEFINICIJE

▼M45

6. Sljedeći se pojmovi u ovom standardu koriste u sljedećim značenjima:

Plodonosna biljka **je živa biljka:**

(a) koja se koristi u proizvodnji ili opskrbi poljoprivrednih proizvoda;

(b) za koju se očekuje da donosi plodove dulje od jednog obračunskog razdoblja; i

▼M45

(c) za koju nije vjerojatno da će se prodati kao poljoprivredni proizvod, osim u slučaju sporedne prodaje kao otpatka.

(U točkama 5.A – 5.B MRS-a 41 nalaze se pojašnjenja ove definicije plodonosne biljke.)

Knjigovodstvena vrijednost **je iznos po kojemu se određena imovina priznaje nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja.**

▼B

Trošak je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili poštena vrijednost druge naknade dane za nabavu imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili po potrebi iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu s određenim zahtjevima drugih međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, na primjer MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama.

Amortizirajući iznos je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak, umanjen za ostatak vrijednosti.

Amortizacija je sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinoga korisnog vijeka uporabe.

Vrijednost specifična za subjekt je sadašnja vrijednost novčanih tokova koje subjekt očekuje od neprekidne uporabe imovine i otuđenja na kraju njezinoga korisnog vijeka uporabe, ili prilikom podmirenja obveze.

▼M33

Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.).

▼B

Gubitak od umanjenja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost imovine premašuje njegovu nadoknadivu vrijednost.

Nekretnine, postrojenja i oprema su materijalna imovina:

(a) namijenjena uporabi u okviru proizvodnje ili isporuke roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe; i

(b) za koju se očekuje da će se upotrebljavati dulje od jednog obračunskog razdoblja.

▼M8

Nadoknadivi iznos je viši iznos pri usporedbi fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje imovine i njezine vrijednosti u uporabi.

▼B

Ostatak vrijednosti imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutačno dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da starost imovine i stanje odgovaraju onima koji se očekuju na kraju korisnoga vijeka uporabe.

Korisni vijek uporabe je:

(a) razdoblje u kojemu se očekuje da će imovina biti dostupna subjektu za uporabu; ili

(b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

PRIZNAVANJE

7. Trošak pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme priznaje se kao imovina samo i isključivo ako je:

(a) vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s odnosnom imovinom pritjecati u subjekt; i

(b) je trošak imovine moguće pouzdano izmjeriti.

▼M36

8. Stavke kao što su rezervni dijelovi, rezervna oprema i oprema za servisiranje priznaju se u skladu s ovim MSFI-jem ako zadovoljavaju definiciju nekretnine, postrojenja i opreme. U ostalim slučajevima ove su stavke razvrstane kao inventar.

▼B

9. Ovim se standardom ne propisuje jedinica mjere za priznavanje, odnosno što sve čini pojedinu nekretninu, postrojenje i opremu. Stoga je potrebno prilagoditi prosudbu o primjeni mjerila priznavanja na posebne okolnosti u subjektu. Može biti primjeno svrstati u jednu skupinu pojedine beznačajne stavke, kao što su kalupi, alati i pomagala, te primijeniti mjerila na agregatnu vrijednost.

10. Subjekt ocjenjuje na temelju načela priznavanja sve svoje troškove nekretnina, postrojenja i opreme u vrijeme njihova nastanka. Ti troškovi uključuju nastale početne troškove stjecanja ili izgradnje nekretnina, postrojenja i opreme, te naknadno nastale dodatne troškove zamjene dijelova ili servisiranja.

Početni troškovi

11. Nekretnine, postrojenja i oprema mogu se nabaviti iz sigurnosnih ili ekoloških razloga. Iako stjecanje takvih nekretnina, postrojenja i opreme ne povećava na izravan način buduće gospodarske koristi pojedinih postojećih nekretnina, postrojenja i opreme, ono može biti nužno kako bi subjekt ostvario buduće gospodarske koristi od njegove druge imovine. Takve nekretnine, postrojenja i oprema kvalificirani priznaju se kao imovina budući da omogućavaju subjektu ostvarenje budućih gospodarskih koristi od povezane imovine koje premašuju koristi koje bi subjekt ostvario da ta imovina nije nabavljena. Na primjer, proizvođač u kemijskoj industriji može uvesti nove kemijske postupke kako bi ispunio nove zahtjeve zaštite okoliša u vezi s proizvodnjom i skladištenjem opasnih kemikalija; s tim povezano unaprjeđenje postrojenja priznaje se kao imovina budući da bez njega subjekt ne bi mogao proizvoditi i prodavati kemijske proizvode. Međutim, odnosna knjigovodstvena vrijednost predmetne imovine i povezane imovine pregledava se radi utvrđivanja umanjenja u skladu s MRS 36 Umanjenje imovine.

Naknadni troškovi

12. U skladu s načelom priznavanja iz točke 7., subjekt ne priznaje u knjigovodstvenu vrijednost pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme troškove njihovog redovnog održavanja. Ti troškovi se priznaju u računu dobiti i gubitaka kako nastaju. Troškovi redovnoga održavanja su prije svega troškovi rada i potrošnog materijala, a mogu uključivati i troškove sitnih dijelova. Svrha ovih rashoda obično se opisuje kao „troškovi popravaka i održavanja” pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme.

▼B

13. Dijelovi određenih nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtijevati zamjenu u redovitim vremenskim razmacima. Na primjer, industrijska peć može zahtijevati zamjenu unutarnje obloge nakon određenog broja sati uporabe, ili unutarnja oprema zrakoplova, kao što su sjedala i hodnici, mogu zahtijevati višekratnu zamjenu tijekom vijeka uporabe zrakoplova. Nekretnine, postrojenja i oprema također mogu biti nabavljeni kako bi se zamjene mogle vršiti što rjeđe, kao što je na primjer slučaj sa zamjenom unutarnjih zidova zgrade, ili kako bi se izvršila samo jedna zamjena. Sukladno načelu priznavanja iz točke 7., subjekt priznaje u knjigovodstvenu vrijednost pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme trošak zamjene dijela odnosne imovine u vrijeme nastajanja troška ako su ispunjena mjerila priznavanja. Knjigovodstvena se vrijednost tih dijelova prestaje priznavati u skladu s odredbama o prestanku priznavanja iz ovog standarda (vidjeti točke 67.-72.).

14. Uvjet za neprekidnu uporabu nekretnina, postrojenja i opreme (na primjer, zrakoplova) može biti obavljanje redovitih opsežnijih pregleda bez obzira na to koji su dijelovi zamijenjeni. Prilikom obavljanja redovitog opsežnijeg pregleda, trošak toga pregleda priznaje se u knjigovodstvenu vrijednost te nekretnine, postrojenja i opreme kao trošak zamjene ako su ispunjena mjerila priznavanja. Ostatak knjigovodstvene vrijednosti troška posljednjeg pregleda (bez dijelova) prestaje se priznavati. To se vrši bez obzira na to je li trošak posljednjega pregleda prikazan u transakciji u okviru koje je ta imovina bila nabavljena ili izgrađena. Po potrebi se procijenjeni trošak budućih sličnih pregleda može koristiti kao pokazatelj troška postojećeg pregleda u vrijeme kad je imovina bila nabavljena ili izgrađena.

MJERENJE PRILIKOM PRIZNAVANJA

15. Pojedine nekretnine, postrojenja i oprema, koji se mogu priznati kao imovina, mjere se po njihovom trošku nabave.

Dijelovi troška

16. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme obuhvaća:

(a) nabavnu cijenu, uključujući uvozne carine i nepovratne poreze na nabavu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata;

(b) sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u stanje kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva;

(c) početno procijenjene troškove rastavljanja i uklanjanja imovine, i obnove mjesta na kojemu se ono nalazi. Tu obvezu subjekt preuzima prilikom nabave odnosne imovine ili kao posljedica uporabe te imovine tijekom određenog razdoblja u svrhe različite od proizvodnje zaliha.

17. Primjeri troškova koji se mogu izravno pripisati:

(a) troškovi primanja zaposlenih (kako je utvrđeno u MRS 19 Primanja zaposlenih) koji proizlaze izravno iz gradnje ili nabave pojedine nekretnine, postrojenja i opreme;

(b) troškovi pripreme gradilišta;

(c) početni troškovi isporuke i pretovara;

▼B

(d) troškovi ugradnje i montaže;

(e) troškovi ispitivanja rada imovine nakon odbitka neto prihoda od prodaje bilo koje imovine koja je proizvedena tijekom dovođenja imovine na odnosno mjesto i u odnosno stanje (na primjer, uzorci proizvedeni tijekom ispitivanja opreme); i

(f) honorari stručnjaka.

18. Subjekt primjenjuje MRS 2 Zalihe na troškove obveza rastavljanja, uklanjanja i obnove mjesta na kojemu se imovina nalazila, a koji su nastali tijekom određenog razdoblja kao posljedica uporabe imovine za proizvodnju zaliha tijekom toga razdoblja. Obveze za troškove obračunate u skladu s MRS 2 ili MRS 16 priznaju se i mjere u skladu s MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina.

19. Primjeri troškova koji ne ulaze u trošak nabave pojedine nekretnine, postrojenja i opreme:

(a) trošak otvaranja novog pogona;

(b) trošak uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove oglašavanja i promotivnih aktivnosti);

(c) troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novom skupinom klijenata (uključujući troškove izobrazbe zaposlenih); i

(d) administrativni troškovi i ostali opći troškovi.

20. Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme prestaje kad je imovina na lokaciji i u stanju potrebnom kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. Stoga troškovi nastali uporabom ili premještanjem imovine nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost te imovine. Na primjer, sljedeći se troškovi ne uključuju u knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme:

(a) troškovi koji nastaju ako je imovina osposobljena za rad u skladu s namjerama rukovodstva, ali još nije stavljena u uporabu ili ne djeluje punim kapacitetom;

(b) početni gubici poslovanja, kao oni koji nastaju ako uslijed porasta potražnje za proizvodima odnosne imovine; i

(c) troškovi premještanja ili reorganizacije dijela ili čitavoga poslovanja subjekta.

21. Određene aktivnosti nastaju u vezi s izgradnjom ili razvojem pojedine nekretnine, postrojenja i opreme, ali nisu nužne za dovođenje te imovine na mjesto i u stanje koji su potrebni kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. Te se sporedne aktivnosti mogu pojaviti prije ili za vrijeme djelatnosti izgradnje ili razvijanja. Na primjer, prihod je moguće ostvariti ako se gradilište koristi kao parkiralište do početka gradnje. Budući da te sporedne aktivnosti nisu nužne za dovođenje te imovine na mjesto i u stanje koji su potrebni kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva, prihod i odnosni rashodi tih aktivnosti priznaju se u računu dobiti i gubitaka i uključuju se u odgovarajuće skupine prihoda i rashoda.

▼B

22. Trošak imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje se primjernom istih načela kao za nabavljenu imovinu. Ako subjekt u okviru svojega redovitoga poslovanja proizvodi sličnu imovinu namijenjenu prodaji, trošak nabave imovine obično je jednak trošku izgradnje imovine namijenjene prodaji (vidjeti MRS 2). Stoga se pri utvrđivanje troška nabave isključuje unutarnja dobit. Slično tomu, troškovi nenormalnih količina otpadnoga materijala, rada ili drugih resursa nastali tijekom proizvodnje imovine u vlastitoj izvedbi ne uključuju se u trošak nabave imovine. MRS 23 Troškovi posudbe utvrđuje mjerila za priznavanje kamata kao sastavnoga dijela knjigovodstvene vrijednosti pojedine nekretnine, postrojenja i opreme proizvedenih u vlastitoj izvedbi.

▼M45

22.A Plodonosne se biljke obračunavaju na isti način kao dijelovi nekretnine, postrojenja ili opreme proizvedeni u vlastitoj izvedbi prije nego što se nađu na mjestu i u stanju potrebnom kako bi djelovali u skladu s namjerama rukovodstva. Stoga se upućivanja na „izgradnju” u tom standardu odnose na aktivnosti nužne za uzgoj plodonosnih biljaka prije nego što se nađu na mjestu i u stanju potrebnom kako bi djelovale u skladu s namjerama rukovodstva.

▼B

Mjerenje troška nabave

▼M1

23. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme jednak je cijeni za plaćanje na datum priznavanja te imovine. Kada je plaćanje za neki predmet nekretnina, postrojenja i opreme odgođeno preko uobičajenih kreditnih rokova, razlika između ekvivalenta gotovinske cijene i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod kamata tijekom trajanja kredita, osim ako se ove kamate ne kapitaliziraju u skladu s MRS-om 23.

▼B

24. Jedna ili više nekretnina, postrojenje i oprema može se nabaviti u zamjenu za nenovčanu imovinu ili imovine, ili kombinaciju novčane i nenovčane imovine. Sljedeća se rasprava odnosi samo na zamjenu jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu, ali se primjenjuje i na sve zamjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak nabave tih nekretnina, postrojenja i opreme mjeri se po poštenoj vrijednosti, osim: a) ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili b) ako se poštena vrijednost primljene imovine i poštena vrijednost dane imovne ne mogu pouzdano izmjeriti. Nabavljena se imovina mjeri na navedeni način čak i ako subjekt ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se nabavljena imovina ne mjeri po poštenoj vrijednosti, njezin se trošak nabave mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

25. Subjekt odlučuje ima li zamjena komercijalni sadržaj na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budući novčani tokovi kao posljedica te transakcije. Razmjena ima komercijalni sadržaj ako:

(a) se struktura (rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova sredstva danog u zamjenu; ili

(b) se vrijednost dijela poslovanja subjekta, svojstvena tom subjektu i pod utjecajem odnosne transakcije, promijeni kao posljedica zamjene; i

(c) je razlika u podtočki (a) ili (b) značajna u odnosu na poštenu vrijednost zamijenjene imovine.

▼B

Kako bi se utvrdilo ima li zamjena komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja subjekta, svojstvena tom subjektu i pod utjecajem odnosne transakcije, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan bez da subjekt vrši podrobne izračune.

▼M33

26. Fer vrijednost imovine moguće je pouzdano izmjeriti ako (a) varijabilnost unutar niza realnih mjera fer vrijednosti nije značajna za predmetnu imovinu ili (b) je vjerojatnosti raznih procjena unutar tog niza moguće realno procijeniti i iskoristiti ih u mjerenju fer vrijednosti. Ako subjekt može pouzdano utvrditi fer vrijednost bilo primljenog, bilo danog sredstva, onda se fer vrijednost danog sredstva koristi za mjerenje troška primljenog sredstva, osim ako je fer vrijednost primljenog sredstva jasnija.

▼B

27. Trošak nabave pojedine nekretnine, postrojenja i opreme u posjedu najmoprimca u okviru financijskoga najma utvrđuje se u skladu s MRS 17.

28. Knjigovodstvena se vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme može smanjiti za iznos primljenih državnih potpora u skladu s MRS 20 Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći.

MJERENJE NAKON PRIZNAVANJA

29. Subjekt je dužan za svoju računovodstvenu politiku odabrati model troška iz točke 30. ili model revalorizacije iz točke 31. i primijeniti tu politiku na čitavu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme.

Model troška

30. Nakon priznavanja u imovinu, pojedina se nekretnina, postrojenje i oprema iskazuju po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

Model revalorizacije

31. Nakon priznavanja u imovinu, pojedina se nekretnina, postrojenje i oprema, čiju je poštenu vrijednost moguće pouzdano izmjeriti, iskazuje u revaloriziranom iznosu, što je njegova poštena vrijednost na datum revalorizacije umanjena za naknadno akumuliranu amortizaciju i naknadno akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizaciju je potrebno vršiti dovoljno redovito kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi znatno razlikovala od one koja se utvrđuje uporabom poštene vrijednosti na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄.

▼M33

_____

▼B

34. Učestalost revalorizacija ovisi o promjenama poštene vrijednosti pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme koji se revaloriziraju. Ako se poštena vrijednost revalorizirane imovine značajno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, potrebna je daljnja revalorizacija. Kod određenih nekretnina, postrojenja i opreme može doći do značajnih i nepostojanih promjena poštene vrijednosti, što zahtijeva godišnju revalorizaciju. Tako česte revalorizacije nisu potrebne za nekretnine, postrojenja i opremu s tek neznatnim promjenama poštene vrijednosti. Tu imovinu može biti dovoljno revalorizirati svakih tri ili pet godina.

▼M43

35. Pri revalorizaciji nekretnina, postrojenja i opreme knjigovodstvena vrijednost te imovine usklađuje se s revaloriziranim iznosom. Na datum revalorizacije s imovinom se postupa na jedan od sljedećih načina:

(a) bruto knjigovodstvena vrijednost usklađuje se tako da bude u skladu s revalorizacijom knjigovodstvene vrijednosti imovine. Primjerice, bruto knjigovodstvena vrijednost može se prepraviti upućivanjem na odgovarajuće tržišne podatke ili se može prepraviti razmjerno promjeni knjigovodstvene vrijednosti. Akumulirana amortizacija na dan revalorizacije usklađuje se tako da bude jednaka razlici između bruto knjigovodstvene vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti imovine nakon što se u obzir uzmu akumulirani gubitci od umanjenja vrijednosti; ili

(b) akumulirana amortizacija isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Iznos usklađivanja akumulirane amortizacije čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti koja se obračunava u skladu s točkama 39. i 40.

▼B

36. Ako se pojedina nekretnina, postrojenje i oprema revalorizira, potrebno je revalorizirati čitavu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme kojoj to imovina pripada.

▼M45

37. Skupina nekretnina, postrojenja i opreme objedinjuje imovinu slične vrste i namjene u poslovanju subjekta. Slijede primjeri odvojenih skupina:

▼B

(a) zemljište;

(b) zemljište i zgrade;

(c) strojevi;

(d) brodovi;

(e) zrakoplovi;

(f) motorna vozila;

▼M45

(g) namještaj i oprema;

(h) uredska oprema; i

(i) plodonosne biljke.

▼B

38. Pojedina se imovina unutar iste skupine nekretnina, postrojenja i opreme revalorizira se istodobno kako bi se izbjegla selektivna revalorizacija imovine i prikazivanje iznosa u financijskim izvještajima koji su mješavina troškova nabave i vrijednosti na različite datume. Međutim, skupina se imovine može revalorizirati bez prekida u istim vremenskim razmacima pod uvjetom da se revalorizacija skupine imovine dovrši u kratkom roku i da odražava postojeće stanje imovine.

▼B

►M5 39. Kada se zbog revalorizacije poveća knjigovodstvena vrijednost imovine, to se povećanje priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i kumulativno iskazuje u kapitalu kao revalorizacijski višak. ◄ Međutim, povećanje se priznaje u računu dobiti i gubitaka u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitaka.

40. Ako se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji uslijed revalorizacije, to se smanjenje priznaje u računu dobiti i gubitaka. ►M5 Međutim, smanjenje se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijski višak za istu imovinu. Smanjenje priznato u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti odbija se od kumulativno iskazanog iznosa revalorizacijskog viška u kapitalu. ◄

41. Revalorizacijska rezerva uključena u kapital u vezi s pojedinim nekretninama, postrojenjima i opremom može se izravno prenijeti u zadržanu dobit kad se imovina prestane priznavati. To uključuje prijenos čitave rezerve kad se imovina povuče iz uporabe ili otuđi. Međutim, neke je rezerve moguće prenijeti i ako subjekt koristi odnosnu imovinu. U tom je slučaju iznos prenesene rezerve razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije temeljene na izvornom trošku nabave imovine. Prijenosi iz revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne vrše se preko računa dobiti i gubitaka.

42. Učinci poreza na dobit, ako postoje, koji su posljedica revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme, priznaju se i objavljuju u skladu s MRS 12 Porez na dobit.

Amortizacija

43. Svaki se dio pojedine nekretnine, postrojenja i opreme s troškom nabave koji je značajan u odnosu na ukupnu vrijednost odnosne imovine mora posebno amortizirati.

▼M12

44. Subjekt raspoređuje početno priznati iznos svake pojedine nekretnine, postrojenja i opreme na njihove značajne dijelove i amortizira zasebno svaki dio. Primjerice, možda će biti potrebno zasebno amortizirati oplatu i motor zrakoplova, bez obzira na to je li u vlasništvu subjekta ili u financijskom najmu. Slično tome, ako subjekt stekne nekretninu, postrojenje i opremu u sklopu poslovnog najma u kojem je davatelj najma, može biti potrebno odvojeno amortizirati iznose koji su uključeni u trošak te stavke i odnose se na povoljne ili nepovoljne uvjete najma u odnosu na tržišne uvjete.

▼B

45. Značajan dio pojedine nekretnina, postrojenja i opreme može imati isti vijek uporabe i metodu amortizacije kao neki drugi značajni te iste imovine. Takve je dijelove moguće razvrstati u skupine pri utvrđivanju iznosa amortizacije.

46. U mjeri u kojoj subjekt zasebno amortizira određene dijelove pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme, također mora zasebno amortizirati i ostatak te iste imovine. Ostatak čine dijelovi imovine koji sami po sebi nisu značajni. Ako subjekt ima različita očekivanja za te dijelove, možda će morati primijeniti metode utvrđivanja približnih vrijednosti za amortizaciju ostatka kako bi vjerno prikazao obrazac potrošnje te imovine i/ili vijek uporabe njezinih dijelova.

▼B

47. Subjekt može odlučiti da zasebno amortizira dijelove imovine koji nemaju značajan udio u ukupnom trošku nabave te imovine.

48. Iznos amortizacije za svako razdoblje priznaje se u računu dobiti i gubitaka osim ako je uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.

49. Iznos amortizacije za određeno razdoblje obično se priznaje u računu dobiti i gubitaka. Međutim, u nekim se slučajevima buduće gospodarske koristi utjelovljene u imovini koriste za proizvodnju druge imovine. U tom je slučaju iznos amortizacije dio troška nabave druge imovine i uključuje se u njezinu knjigovodstvenu vrijednost. Na primjer, amortizacija proizvodnog pogona i opreme uključuje se u troškove konverzije zaliha (vidjeti MRS 2). Slično tomu, amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme koji se koriste za aktivnosti razvoja može se uključiti u trošak nabave nematerijalne imovine koja se priznaje u skladu s MRS 38 Nematerijalna imovina.

Amortizirajući iznos i razdoblje amortizacije

50. Amortizirajući iznos imovine raspoređuje sustavno tijekom njezinoga vijeka uporabe.

51. Ostatak vrijednosti i korisni vijek uporabe imovine potrebno je pregledati barem jedanput na kraju svake financijske godine, a ako se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena, promjene se priznaju kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške.

52. Amortizacija se priznaje čak i ako poštena vrijednost imovine premašuje njezinu knjigovodstvenu vrijednost, pri čemu ostatak vrijednosti imovine ne smije prijeći njezinu knjigovodstvenu vrijednost. Popravak i održavanje imovine ne dovodi u pitanje potrebu njezine amortizacije.

53. Amortizirajući iznos imovine utvrđuje se nakon oduzimanja njezinoga ostatka vrijednosti. U praksi je često ostatak vrijednosti imovine neznatan te se stoga smatra beznačajnim pri izračunu amortizirajućeg iznosa.

54. Ostatak vrijednosti imovine može se povećati na iznos jednak ili veći od knjigovodstvene vrijednosti te imovine. U tom je slučaju iznos amortizacije imovine nula, osim ako se ostatak vrijednosti naknadno smanji na iznos manji od knjigovodstvene vrijednosti te imovine.

55. Amortizacija imovine započinje kad je imovina dostupna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u stanju potrebnom kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. Amortizacija prestaje na dan kad je odnosna imovina razvrstana kao imovina namijenjena prodaji (ili je uvrštena u skupinu imovine za otuđenje namijenjenu prodaji) u skladu s MSFI 5 ili na dan prestanka priznavanja imovine, ovisno o tome koji je od tih dvaju datuma raniji. Stoga amortizacija ne prestaje kad se imovina prestane koristiti ili kad se povuče iz uporabe, osim ako se u cijelosti amortizira. Međutim, kod metoda amortizacije kroz uporabu, iznos amortizacije može biti nula ako nema proizvodnje.

▼M47

56. Subjekt troši gospodarske koristi utjelovljene u imovini uglavnom njezinom uporabom. Međutim, drugi čimbenici, kao što su tehnološka ili trgovačka zastarjelost, te fizičko trošenje i starenje imovine, čak i ako se ona ne koristi, često dovode do smanjenja gospodarskih koristi koje bi se ostvarile putem te imovine. Stoga se pri utvrđivanju korisnoga vijeka uporabe imovine uzimaju u obzir sljedeći čimbenici:

▼B

(a) očekivana uporaba imovine. Uporaba se ocjenjuje na osnovu očekivanog kapaciteta imovine ili fizičke izvedbe;

(b) očekivano fizičko trošenje i starenje, koji ovise o poslovnim čimbenicima, kao što su broj smjena u kojima će se imovina koristiti, program popravaka i održavanja, te briga i održavanje imovine kad nije u uporabi;

▼M47

(c) tehnološka ili trgovačka zastarjelost, koji su posljedica promjena ili unaprjeđenja u postupku proizvodnje, ili posljedica promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koje stvara imovina. Očekivana buduća umanjenja prodajne cijene proizvoda koji je proizveden uporabom imovine mogu upozoravati na očekivanu tehničku ili trgovačku zastarjelost imovine, što pak može odražavati umanjenje budućih gospodarskih koristi utjelovljenih u imovini;

▼B

(d) zakonska ili slična ograničenja vezana uz uporabu imovine, kao što je datum isteka odnosnih najmova.

57. Korisni vijek uporabe imovine određen je očekivanom koristi imovine za subjekt. Politika upravljanja imovinom subjekta može uključivati otuđenje imovine nakon određenog vremena ili nakon što se potroši određeni dio budućih gospodarskih koristi utjelovljenih u imovini. Stoga korisni vijek uporabe imovine može biti kraći od njezinoga gospodarskog vijeka uporabe. Procjena korisnoga vijeka uporabe imovine je stvar prosudbe temeljene na iskustvu subjekta u pogledu slične imovine.

58. Zemljište i zgrade su razdvojiva imovina i s njima se postupa odvojeno, čak i ako su nabavljeni zajedno. Uz nekoliko iznimaka, kao što su kamenolomi i odlagališta otpada, zemljište ima neograničeni korisni vijek uporabe i stoga se ne amortizira. Zgrade imaju ograničeni korisni vijek uporabe i stoga je to imovina koja se amortizira. Povećanje vrijednosti zemljišta na kojemu se nalaze zgrade ne utječe na utvrđivanje amortizirajućeg iznosa zgrade.

59. Ako trošak nabave zemljišta uključuje i troškove rastavljanja, uklanjanja i vraćanja u prvobitno stanje, taj se dio imovine amortizira u razdoblju stvaranja koristi koje su posljedica tih troškova. U nekim slučajevima zemljište može imati ograničeni korisni vijek uporabe, te se amortizira na način koji odražava koristi koje će subjekt ostvariti u vezi s tim zemljištem.

Metoda amortizacije

60. Primijenjena metoda amortizacije mora odražavati obrazac očekivane potrošnje budućih gospodarskih koristi imovine od strane subjekta.

61. Potrebno je pregledati metodu amortizacije koja se primjenjuje na imovinu barem na kraju svake financijske godine, a ako postoji značajna promjena očekivanog obrasca potrošnje budućih gospodarskih koristi utjelovljenih u imovini, potrebno je promijeniti metodu kako bi odražavala promijenjeni obrazac. Takva se promjena prikazuje kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8.

▼B

62. Mogu se koristiti različite metode amortizacije za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezina korisnoga vijeka uporabe. Te metode uključuju linearnu (pravocrtnu) metodu, metodu opadajućeg salda (degresivnu metodu) i metodu amortizacije po jedinici proizvoda. Linearna metoda amortizacije ima za posljedicu stalni iznosom amortizacije tijekom korisnoga vijeka uporabe imovine ako se ostatak vrijednosti imovine ne mijenja. Metoda opadajućeg salda ima za posljedicu smanjenje iznosa amortizacije tijekom korisnoga vijeka uporabe. Metoda amortizacije po jedinici proizvoda ima za posljedicu iznos koji se temelji na očekivanoj uporabi ili učinku. Subjekt odabire metodu koja najbolje odražava očekivani obrazac potrošnje budućih gospodarskih koristi utjelovljenih u imovini. Odabrana se metoda primjenjuje dosljedno iz razdoblja u razdoblje, osim ako ne dođe do promjene očekivanog obrasca potrošnje odnosnih budućih gospodarskih koristi.

▼M47

62.A Metoda amortizacije na temelju prihoda koji nastaju zahvaljujući aktivnosti koja uključuje uporabu imovine nije primjerena. Prihodi koji nastaju aktivnošću koja uključuje uporabu imovine uglavnom odražavaju i druge čimbenike, a ne samo potrošnju gospodarskih koristi od imovine. Na primjer, na prihode utječu druge ulazne vrijednosti i postupci, aktivnosti prodaje i promjene u količini prodaje i u cijenama. Na dio prihoda koji čini cijena može utjecati inflacija koja ni na koji način ne utječe na način potrošnje imovine.

▼B

Umanjenje

63. Kako bi se utvrdilo podliježe li pojedina nekretnina, postrojenje i oprema umanjenju, subjekt primjenjuje MRS 36 Umanjenje imovine. U tom se standardu objašnjava na koji način subjekt provjerava knjigovodstvenu vrijednost vlastite imovine, kako utvrđuje nadoknadivu vrijednost imovine, te kad priznaje ili poništava gubitke od umanjenja.

64. [Izbrisano]

Naknada za umanjenje

65. Naknada od treće stranke za pojedine nekretnine, postrojenja i opremu čija je vrijednost umanjena, te koji su izgubljeni ili ustupljeni, uključuje se u račun dobiti i gubitaka kad ta naknada postane potraživanje.

66. Umanjenje vrijednosti ili gubici pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme, s tim povezani zahtjevi za isplatu ili plaćanja naknade od strane trećih osoba te svaka naknadna kupnja ili izgradnja zamjenske imovine su odvojeni gospodarski događaji i obračunavaju se zasebno kako slijedi:

(a) umanjenje vrijednosti pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme priznaje se u skladu s MRS 36;

(b) prestanak priznavanja pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme koji su povučeni iz uporabe ili otuđeni utvrđen je u skladu s ovim standardom;

(c) naknade trećih stranki za pojedine nekretnine, postrojenja i opremu čija je vrijednost umanjena, te koji su izgubljeni ili ustupljeni, uključuje se u račun dobiti i gubitaka kad ta naknada postane potraživanje; i

(d) trošak nabave pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme koji su obnovljeni, kupljeni ili izgrađeni kao zamjene utvrđuje se u skladu s ovim standardom.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

67. Knjigovodstvena se vrijednost pojedine nekretnina, postrojenja i opreme prestaje priznavati:

(a) prilikom otuđenja; ili

(b) ako se ne očekuju ikoje buduće gospodarske koristi od upotrebe ili otuđenja te imovine.

▼B

68. Dobit ili gubici koji su posljedica prestanka priznavanja pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme uključuju se u račun dobiti i gubitaka kad se odnosna imovina prestane priznavati (osim ako MRS 17 ne nalaže drugačije prilikom prodaje i povratnog najma). Dobit se ne razvrstava kao prihod.

▼M8

68.A Međutim, subjekt koji u svom redovnom poslovanju uobičajeno prodaje nekretnine, postrojenja i opremu koje drži radi davanja u najam drugima, dužan je tu imovinu preknjižiti na zalihe po njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti kada prestaju biti predmet najma i postanu imovina koja je namijenjena prodaji. Prihodi ostvareni prodajom te imovine se priznaju kao prihod u skladu s MRS-om 18 *Prihodi*. MSFI 5 se ne primjenjuje kada se imovina koja je namijenjena prodaji u sklopu redovnog poslovanja prenosi u zalihe.

▼M52

69. Otuđenje pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme može se izvršiti na više načina (npr. prodajom, financijskim najmom ili donacijom). Datumom otuđenja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme smatra se datum na koji primatelj preuzme kontrolu nad tom stavkom u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja trenutka u kojem se obveza na činidbu smatra ispunjenom u MSFI-ju 15. Na otuđenje prodajom i povratnim najmom primjenjuje se MRS 17.

▼B

70. Ako sukladno načelu priznavanja iz točke 7. subjekt prizna u knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme trošak zamjene dijela odnosne imovine, dužan je prestati priznavati knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela bez obzira na to je li zamijenjeni dio bio zasebno amortiziran. Ako subjektu nije izvedivo utvrđivanje knjigovodstvene vrijednosti zamijenjenog dijela, može koristiti trošak zamjene kao pokazatelj troška zamijenjenog dijela u vrijeme kad je bio nabavljen ili izgrađen.

71. Dobit ili gubici koji proizlaze iz prestanka priznavanja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme utvrđuju se kao razlika između neto prihoda od otuđenja, ako postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine.

▼M52

72. Iznos naknade koji se uključuje u račun dobiti i gubitka, a proizlazi iz prestanka priznavanja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme određuje se u skladu sa zahtjevima u pogledu utvrđivanja cijene transakcije iz točaka od 47. do 72. MSFI-ja 15. Naknadne izmjene procijenjenog iznosa naknade uključene u račun dobiti i gubitka obračunavaju se u skladu sa zahtjevima u pogledu promjena cijene transakcije u MSFI-ju 15.

▼B

OBJAVLJIVANJE

73. Za svaku se skupinu nekretnina, postrojenja i opreme u financijskim izvještajima objavljuje sljedeće:

(a) osnove za mjerenje, upotrijebljene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti;

(b) upotrijebljene metode amortizacije;

(c) korisni vijek uporabe ili upotrijebljene stope amortizacije;

(d) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja; i

(e) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja, čime se prikazuju:

i. povećanja;

▼B

ii. imovina namijenjena prodaji ili uključena u skupinu imovine za otuđenje razvrstana kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5 i druga otuđenja;

iii. stjecanja putem poslovnih spajanja;

iv. povećanja ili smanjenja koja su posljedica revalorizacije iz točaka 31, 39. i 40. te gubici od umanjenja ►M5 priznati ili ukinuti u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ u skladu s MRS 36;

v. gubici od umanjenja priznati u računu dobiti i gubitaka u skladu s MRS 36;

vi. gubici od umanjenja poništeni u računu dobiti i gubitaka u skladu s MRS 36;

vii. amortizacija;

viii. neto tečajne razlike koje su posljedica prevođenja financijskih izvještaja iz funkcionalne valute u drugu valutu prezentiranja, uključujući prevođenje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta; i

ix. ostale promjene.

74. U financijskim se izvještajima također objavljuje sljedeće:

(a) postojanje i iznosi pravnih ograničenja, te nekretnine, postrojenja i opremu koji su založeni kao jamstvo za obveze;

(b) iznos izdataka priznatih u knjigovodstvenu vrijednost pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme u tijeku izgradnje;

(c) iznos ugovornih financijskih obveza preuzetih pri nabavi nekretnine, postrojenja i opreme; i

(d) ako nije posebno objavljeno u računu dobiti i gubitaka, iznos naknada primljenih od trećih stranki za pojedine nekretnine, postrojenja i opremu čija je vrijednost umanjena, koji su izgubljeni ili ustupljeni, a koji su uključeni su u račun dobiti i gubitaka.

75. Odabir metode amortizacije i procjena korisnoga vijeka uporabe imovine stvar su prosudbe. Stoga objavljivanje usvojenih metoda i procijenjenih korisnih vjekova uporabe ili amortizacijskih stopa pruža korisnicima financijskih izvještaja podatke koji im omogućavaju pregled politika koje je odabralo rukovodstvo, te uspoređivanje s drugim subjektima. Iz sličnih je razloga nužno objaviti:

(a) amortizaciju tijekom razdoblja, bez obzira na to je li priznata u računu dobiti i gubitaka ili kao dio troška nabave druge imovine; i

(b) akumuliranu amortizaciju na kraju razdoblja.

76. U skladu s MRS 8, subjekt objavljuje vrstu i učinak promjene računovodstvene procjene koja ima važan učinak na tekuće razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinak u narednim razdobljima. Za nekretnine, postrojenja i opremu takvo objavljivanje može biti posljedica promjena procjena u vezi sa:

(a) ostatkom vrijednosti;

(b) procijenjenim troškovima rastavljanja, uklanjanja ili obnove pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme;

(c) korisnim vijekom trajanja; i

(d) metodama amortizacije.

▼M33

77. **Ako se predmeti nekretnina, postrojenja i opreme iskazuju u revaloriziranim iznosima, uz podatke propisane MSFI-jem 13 objavljuju se i sljedeći podaci:**

▼B

(a) stvarni datum revalorizacije;

(b) je li bio uključen nezavisni procjenitelj;

▼M33

(c) [briše se]

(d) [briše se]

▼B

(e) za svaku revaloriziranu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme, knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila priznata da je na imovinu primijenjena metoda troška; i

(f) revalorizacijsku rezervu, koja ukazuje na promjenu tijekom razdoblja i bilo koje ograničenje u raspodjeli salda dioničarima.

78. U skladu s MRS 36 subjekt objavljuje podatke o umanjenju vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme kao nadopunu podacima koji su propisani točkom 73. podtočkom (e) alinejama od iv. do vi.

79. Za korisnike financijskih izvještaja mogu biti važni i sljedeće podaci:

(a) knjigovodstvena vrijednost imovine, postrojenja i opreme koji trenutačno nisu u uporabi;

(b) bruto knjigovodstvena vrijednost svih potpuno amortiziranih nekretnina, postrojenja i opreme koji su još u upotrebi;

(c) knjigovodstvena vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme koji su povučeni iz uporabe, ali koji nisu razvrstani kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5; i

(d) ako se primjenjuje model troška, poštena vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme ako se ona značajno razlikuje od njihove knjigovodstvene vrijednosti.

Stoga se subjektima preporuča objavljivanje ovih iznosa.

PRIJELAZNE ODREDBE

80. Zahtjevi iz točaka 24.-26. u pogledu početnoga mjerenja pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme stečene zamjenom imovine primjenjuju se isključivo na buduće transakcije.

▼M43

80.A Točka 35. izmijenjena je dokumentom Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012. Subjekt je obvezan tu izmjenu primjenjivati na sve revalorizacije priznate u godišnjim razdobljima koja počinju na datum prve primjene te izmjene ili nakon tog datuma te u godišnjem razdoblju koje mu neposredno prethodi. Subjekt može, ali nije obvezan, prikazati usklađene usporedne podatke za bilo koja prikazana ranija razdoblja. Ako subjekt prikazuje neusklađene usporedne podatke za bilo koja ranija razdoblja, dužan je jasno utvrditi koji podaci nisu usklađeni, navesti da su prikazani na drukčijoj osnovi te obrazložiti tu osnovu.

▼B

DATUM STUPANJA NA SNAGU

81. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼B

81.A Subjekt je dužan primjenjivati izmjene iz točke 36. za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje MSFI 6 za ranije razdoblje, te se izmjene primjenjuju i u tom ranijem razdoblju.

▼M5

81.B MRS-om 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjene su točke 39., 40. te točka 73. stavak (e) podstavak iv. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuju i te izmjene.

▼M12

81.C **MSFI-jem 3 (koji je revidirao** Odbor za međunarodne računovodstvene standarde **u 2008.) izmijenjena je točka 44. Subjekt je tu izmjenu dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ako subjekt primijeni MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je tu izmjenu primijeniti i na to ranije razdoblje.**

▼M8

81.D 6. i 69. izmijenjen su, a 68.A. dodan je kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan te izmjene primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjene primijeni na neko ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu i istodobno primjenjuje povezane izmjene MRS-a 7 – *Izvještaj o novčanim tokovima.*

81.E Točka 5. izmijenjena je kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan ovu izmjenu primijeniti prospektivno na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Ranija primjena dopuštena je ako se istodobno primjene izmjene točaka 8., 9., 22., 48., 53., 53.A, 53.B, 54., 57. i 85.B MRS-a 40. Ako subjekt primijeni tu izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M33

81.F MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su definicija fer vrijednosti iz točke 6., točke 26., 35. i 77. te brisane točke 32. i 33. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼M36

81.G *Godišnjim poboljšanjima iz ciklusa 2009. – 2011.*, koja su izdana u svibnju 2012., izmijenjena je točka 8. Subjekt primjenjuje te izmjene naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu.

▼M43

81.H Dokumentom Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012., objavljenim u prosincu 2013., izmijenjena je točka 35. te je dodana točka 80.A. Navedenu izmjenu subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom te izmjene za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M47

81.I *Objašnjenje prihvatljivih metoda amortizacije* (Izmjene MRS 16 i MRS 38), objavljene u svibnju 2014., izmijenjen je stavak 56., a dodan stavak 62.A. Subjekt primjenjuje te izmjene unaprijed za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2016. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M52

81.J MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 68.A, 69. i 72. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼M45

81.K Prilogom *Poljoprivreda: plodonosne biljke* (izmjena MRS-a 16 i MRS-a 41), izdanim u lipnju 2014., izmijenjene su točke 3., 6. i 37. te su dodane točke 22.A i 81.K – 81.M. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti. Subjekt te izmjene primjenjuje retroaktivno, u skladu s MRS-om 8, osim u slučajevima navedenima u točki 81.M.

81.L U izvještajnom razdoblju kada se prilog *Poljoprivreda: plodonosne biljke* (izmjene MRS-a 16 i MRS-a 41) prvi put primjenjuje, subjekt ne mora objaviti kvantitativne podatke koji se zahtijevaju točkom 28. podtočkom (f) MRS-a 8 za tekuće razdoblje. Međutim, subjekt je dužan prezentirati kvantitativne podatke koji se zahtijevaju točkom 28. podtočkom (f) MRS-a 8 za svako prezentirano prethodno razdoblje.

81.M Subjekt se može odlučiti na mjerenje određene plodonosne biljke po njezinoj poštenoj vrijednosti na početku najranijeg razdoblja prezentiranog u financijskim izvješćima za izvještajno razdoblje u kojem subjekt prvi put primjenjuje prilog *Poljoprivreda: plodonosne biljke* (izmjene MRS-a 16 i MRS-a 41) i upotrijebiti tu poštenu vrijednost kao pretpostavljeni trošak na taj datum. Razlika između prethodne knjigovodstvene vrijednosti i poštene vrijednosti priznaje se u otvaranju zadržane dobiti na početku najranijeg prezentiranog razdoblja.

▼B

POVLAČENJE DRUGIH AKATA

82. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran 1998.).

83. Ovim se standardom zamjenjuju sljedeća tumačenja:

(a) SIC 6 Troškovi prilagodbe postojeće programske opreme;

(b) SIC 14 Nekretnine, postrojenja i oprema - naknada za umanjenje vrijednosti ili gubitak imovine; i

(c) SIC 23 Nekretnine, postrojenja i oprema - troškovi značajnijih pregleda ili popravaka.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 17

Najmovi

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati odgovarajuće računovodstvene politike i objavljivanja za najmoprimce i najmodavce u vezi s najmovima.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovaj se standard primjenjuje u računovodstvu za sve najmove osim:

(a) najmova za istraživanje ili uporabu minerala, nafte, prirodnoga plina i sličnih neobnovljivih resursa; i

(b) licenčnih ugovora o stavkama, kao što su kino filmovi, video zapisi, igrokazi, rukopisi, patenti i autorska prava.

▼M45

Međutim, ovaj se standard ne primjenjuje kao osnova za mjerenje:

▼B

(a) nekretnina u posjedu najmoprimaca koje se obračunavaju kao ulaganja u nekretnine (vidjeti MRS 40 Ulaganje u nekretnine);

(b) ulaganja u nekretnine koje najmodavci daju u poslovni najam (vidjeti MRS 40);

▼M45

(c) biološke imovine iz područja primjene MRS-a 41 *Poljoprivreda* u posjedu najmoprimaca u financijskim najmovima; ili

(d) biološke imovine iz područja primjene MRS-a 41 koje najmodavci daju u poslovni najam.

▼B

3. Ovaj se standard primjenjuje na ugovore kojima se prenosi pravo na uporabu imovine, čak i ako se od najmodavca mogu zahtijevati značajne usluge u vezi s djelovanjem i održavanjem te imovine. Ovaj se standard ne primjenjuje na ugovore o uslugama kojima se ne prenosi pravo na uporabu imovine s jedne ugovorne strane na drugu.

DEFINICIJE

4. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Najam je ugovor na temelju kojega najmodavac prenosi na najmoprimca u zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja pravo uporabe određene imovine u dogovorenom razdoblju.

Financijski najam je najam kojime se prenose svi značajni rizici i koristi povezani s vlasništvom određene imovine. Vlasništvo se može, ali i ne mora prenijeti.

Poslovni najam je svaki najam osim financijskog najma.

Neopozivi najam je najam koji je se može opozvati samo:

(a) nastankom nekog malo vjerojatnoga događaja;

(b) uz dopuštenje najmodavca;

▼B

(c) ako najmoprimac zaključi novi najam za istu ili jednaku imovina s istim najmodavcem; ili

(d) nakon što najmoprimac plati dodatni iznos, čime je od početka najma prilično izvjesno nastavljanje najma.

Početak najma je datum potpisivanja ugovora o najmu ili datum na koji su stranke preuzele glavne odredbe najma, ovisno o tome koji je raniji. Na taj datum:

(a) najam se klasificira kao poslovni ili kao financijski najam; i

(b) u slučaju financijskoga najma, utvrđuju su iznosi koje je potrebno priznati na početku razdoblja najma.

Početak najma je datum od kojega je najmoprimac ovlašten može koristiti svoje pravo uporabe unajmljene imovine. To je datum početnog priznavanja najma (tj. priznavanja imovine, obveza, prihoda ili rashoda koji proizlaze iz najma, ovisno o slučaju).

Razdoblje najma je neopozivo razdoblje na koje je najmoprimac ugovorio najam imovine, zajedno sa svim dodatnim razdobljima u kojima najmoprimac ima mogućnost nastaviti s najmom imovine, sa ili bez dodatnoga plaćanja, ako je na početku najma prilično izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu mogućnost.

Minimalna plaćanja najma su plaćanja tijekom razdoblja najma koja se traže ili mogu tražiti od najmoprimca, osim nepredviđene najamnine, troškova za usluge i poreze koje mora platiti najmodavac, a koji mu se naknadno vraćaju, zajedno sa:

(a) u slučaju najmoprimca, svim iznosima za koje jamči najmoprimac ili s njim povezana stranka; ili

(b) u slučaju najmodavca, bilo kojim ostatkom vrijednosti za koji najmodavcu jamči:

i. najmoprimac;

ii. stranka povezana s najmoprimcem; ili

iii. treća stranka koja nije povezana s najmodavcem, a koja je financijski sposobna ispuniti obvezu iz jamstva.

Međutim, ako najmoprimac ima mogućnost kupiti imovinu po cijeni za koju se očekuje da će biti dovoljno niža od poštene vrijednosti na datum na koji je moguće iskoristiti tu mogućnost, te je na početku najma izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu mogućnost, minimalna plaćanja najma obuhvaćaju obveze za minimalna plaćanja tijekom razdoblja najma do očekivanoga datuma realizacije mogućnosti kupnje i plaćanja potrebnog za njezinu realizaciju.

Poštena vrijednost jest iznos za koji je moguće razmijeniti imovinu ili namiriti obvezu među dobro obaviještenim i voljnim strankama u promišljenom poslu.

Gospodarski vijek je:

(a) razdoblje u kojem se očekuje rentabilna uporaba imovine od strane jednoga ili više korisnika; ili

(b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koji jedan ili više korisnika očekuju ostvariti od imovine.

▼B

Vijek uporabe je procijenjeno preostalo razdoblje nakon početka razdoblja najma bez ograničenja razdoblja najma u kojemu se očekuje da će subjekt ostvariti gospodarske koristi utjelovljene u imovini.

Zajamčeni ostatak vrijednosti je:

(a) za najmoprimca, dio ostatka vrijednosti za koji jamči najmoprimac ili stranka povezana s najmoprimcem (s tim da je iznos jamstva najveći iznos koji bi u svakome slučaju trebalo platiti); i

(b) za najmodavca, dio ostatka vrijednosti za koji jamči najmoprimac ili treća stranka koja nije povezana s najmodavcem koja je financijski sposobna ispuniti obvezu iz jamstva.

Nezajamčeni ostatak vrijednosti je dio ostatka vrijednosti imovine dane u najam čija realizacija u korist najmodavca nije zajamčena ili za nju jamči samo stranka povezana s najmodavcem.

Početni izravni troškovi su dodatni troškovi koji se mogu izravno pripisati pregovaranju i dogovaranju najma, osim troškova koje snose proizvođači ili posrednici u ulozi najmodavaca.

Bruto ulaganje u najam je zbroj:

(a) potraživanja najmodavca za minimalna plaćanja najamnine u okviru financijskoga najma; i

(b) svih nezajamčenih ostataka vrijednosti koji pripadaju najmodavcu.

Neto ulaganje u najam je bruto ulaganje u najam diskontirano za kamatnu stopu koja proizlazi iz najma.

Neostvareni financijski prihod je razlika između:

(a) bruto ulaganja u najam; i

(b) neto ulaganja u najam.

Kamatna stopa koja proizlazi iz najma je diskontna stopa koja na početku najma uvjetuje ukupnu sadašnju vrijednost (a) minimalnih plaćanja najma i (b) nezajamčenog ostatka vrijednosti koji mora biti jednak zbroju (1) poštene vrijednosti imovine dane u najam i (2) svih početnih izravnih troškova najmodavca.

Dodatna kamatna stopa zaduživanja najmoprimca je kamatna stopa koju bi najmoprimac morao platiti za sličan najam ili, ako to nije moguće odrediti, stopa koju bi na početku najma snosio za posudbu sredstava nužnih za nabavu imovine u sličnome roku i na temelju sličnoga jamstva.

Nepredviđena najamnina je dio plaćanja najma koji nije određen u fiksnome iznosu, već ovisi o budućem iznosu kojeg drugoga čimbeniku, a ne o protoku vremena (npr. postotak od buduće prodaje, iznos buduće uporabe, indeksi budućih cijena, buduće tržišne kamatne stope).

5. Ugovor o najmu ili obveza može uključivati rezerviranje kako bi se uskladilo plaćanje najma s promjenama troškova izgradnje ili nabave iznajmljene imovine, ili s promjenama drugih mjerila troškova ili vrijednosti, kao što su opće razine cijena, ili u troškova najmodavca za financiranje najma, i to tijekom razdoblja između početka najma i početka razdoblja najma. U tom se slučaju u okviru ovog standarda smatra da je do učinka bilo koje takve promjene došlo na početku najma.

▼B

6. Definicija najma obuhvaća ugovore za najam imovine koji sadrže odredbu kojom se najmoprimcu daje mogućnost stjecanja vlasništva nad imovinom nakon ispunjenja ugovorenih uvjeta. Takvi se ugovori ponekad nazivaju ugovori o kupnji na otplatu.

▼M33

6.A Ovaj MSFI koristi izraz „fer vrijednost” na način koji se donekle razlikuje od definicije fer vrijednosti iz MSFI-ja 13 *Mjerenje fer vrijednosti*. Prema tome, kod primjene MRS-a 17 subjekt mjeri fer vrijednost sukladno MRS-u 17, a ne MSFI-ju 13.

▼B

RAZVRSTAVANJE NAJMOVA

7. Razvrstavanje najmova iz ovog standarda temelji se na razmjeru u kojemu rizici i koristi povezani s vlasništvom iznajmljene imovine pripadaju najmodavcu ili najmoprimcu. Rizici uključuju mogućnost gubitaka zbog neiskorištenih kapaciteta ili tehnološke zastarjelosti, te kolebanja prihoda uslijed promjene gospodarskih uvjeta. Koristi može predstavljati očekivanje profitabilnih poslova tijekom gospodarskoga vijeka imovine i dobiti uslijed povećanja vrijednosti ili ostvarenja ostatka vrijednosti.

8. Najam se razvrstava kao financijski najam ako se njime prenose svi značajni rizici i koristi povezani s vlasništvom. Najam se razvrstava kao poslovni najam ako se njime ne prenose svi značajni rizici i koristi povezani s vlasništvom.

9. Budući da se transakcija između najmodavca i najmoprimca temelji na ugovoru o najmu koji su oni zaključili, primjereno je koristiti dosljedne definicije. Primjena ovih definicija u različitim okolnostima u kojima se nalaze najmodavac i najmoprimac može dovesti do toga da oni isti najam različito klasificiraju. Na primjer, to može biti slučaj ako najmodavac ima koristi od jamstva za ostatak vrijednosti koje je osigurala stranka koja nije povezana s najmoprimcem.

10. Je li određeni najam financijski najam ili poslovni najam ovisi više o sadržaju transakcije, nego o obliku ugovora ([1]). Slijede primjeri koji pojedinačno ili u kombinaciji obično dovode do razvrstavanja najma kao financijskoga najma:

(a) najmom se prenosi vlasništvo nad imovinom na najmoprimca po završetku razdoblja najma;

(b) najmoprimac ima mogućnost kupiti imovinu po cijeni za koju se očekuje da će biti dovoljno niža od poštene vrijednosti na datum na koji je moguće iskoristiti tu mogućnost, te je na početku najma izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu mogućnost;

(c) razdobljem najma pokriva se veći dio gospodarskog vijeka imovine, čak i kad se vlasništvo ne prenosi;

(d) na početku najma sadašnjom se vrijednosti minimalnih plaćanja najma pokriva gotovo čitava poštena vrijednost imovine dane u najam; i

([1]) Vidjeti također SIC 27 *Procjena sadržaja transakcija koje uključuju pravni oblik najma*.

▼B

(e) imovina dana u najam posebne je prirode tako da je samo najmoprimac može koristiti bez značajnijih preinaka.

11. Slijede pokazatelji stanja koji pojedinačno ili u kombinaciji mogu dovesti do razvrstavanja najma kao financijskog najma:

(a) ako najmoprimac može poništiti najam, gubitke najmodavca povezane s poništenjem snosi najmoprimac;

(b) dobici ili gubici koji su posljedica kolebanja poštene vrijednosti ostatka vrijednosti pripadaju najmoprimcu (na primjer, u obliku popusta na najamninu koji je jednak većini prihoda od prodaje na kraju razdoblja najma); i

(c) najmoprimac ima mogućnost nastaviti najam tijekom dodatnoga razdoblja uz najamninu koja je znatno niža od tržišne najamnine.

12. Primjeri i pokazatelji iz točaka 10. i 11. nisu uvijek odlučujući. Ako je iz ostalih obilježja jasno da se najmom ne prenose svi značajniji rizici i koristi povezani s vlasništvom, najam se razvrstava kao poslovni najam. Na primjer, to može biti slučaj ako se vlasništvo nad imovinom prenosi po isteku najma u zamjenu za promjenjivi iznos koji je jednak poštenoj vrijednosti imovine ili ako postoje nepredviđene najamnine, zbog čega najmoprimac ne snosi sve značajnije rizike i koristi.

13. Najam se razvrstava na početku najma. Ako se u bilo kojem trenutku najmoprimac i najmodavac usuglase oko promjene odredaba najma, osim obnove najma, zbog čega bi se najam drugačije razvrstao u skladu s mjerilima iz točaka 7.-12. da su promijenjeni uvjeti bili na snazi na početku najma, izmijenjeni se ugovor smatra novim ugovorom tijekom njegova trajanja. Međutim, zbog promjena se procjena (na primjer, promjene procjena gospodarskog vijeka ili ostatka vrijednosti nekretnine dane u najam) ili promjena okolnosti (na primjer, neispunjenje obveza najmoprimca) najam ponovno ne razvrstava u računovodstvene svrhe.

▼M22

_____

15.A Kada najam uključuje elemente zemljišta i zgrada, subjekt ocjenjuje klasifikaciju svakog elementa kao financijski ili poslovni najam odvojeno u skladu sa stavcima 7.–13. Prilikom određivanja da li element zemljišta predstavlja poslovni ili financijski najam, važno razmatranje je to da zemljište obično ima neograničen koristan gospodarski vijek.

▼B

16. Ako je to potrebno prilikom razvrstavanja i obračuna najma zemljišta i zgrada, minimalna plaćanja najma (uključujući unaprijed plaćene paušalne iznose) raspodjeljuju se između elemenata zemljišta i zgrada razmjerno relativnim poštenim vrijednostima iznosa kamata na najam u elementima najma koji se odnose na zemljište i zgrade na početku najma. Ako se plaćanja najma ne mogu pouzdano raspodijeliti između ta dva elementa, čitavi se najam razvrstava kao financijski najam, osim ako je jasno da su oba elementa poslovni najmovi, u kojem se slučaju čitavi najam razvrstava kao poslovni najam.

▼B

17. U slučaju najma zemljišta i zgrada u okviru kojega je iznos, koji bi na početku bio priznat za element zemljišta u skladu s točkom 20., beznačajan, zemljište i zgrade mogu se smatrati jedinstvenom jedinicom za potrebe razvrstavanja najma te se mogu razvrstati kao financijski ili poslovni najam u skladu s točkama 7.-13. U tom se slučaju gospodarski vijek zgrada smatra gospodarskim vijekom čitave imovine dane u najam.

18. Zasebno mjerenje zemljišta i zgrada nije potrebno ako se udio najmoprimca u zemljištu i zgradama razvrstava kao ulaganje u nekretnine u skladu s MRS 40 i ako se primjenjuje model poštene vrijednosti. Za ovakvu su ocjenu potrebni podrobni izračuni samo ako je razvrstavanje jednoga ili obaju elemenata neizvjesna.

19. U skladu s MRS 40 najmoprimac može razvrstati udio u nekretninama koji se posjeduje u okviru poslovnoga najma kao ulaganje u nekretnine. U tom slučaju udio se u nekretnini obračunava kao financijski najam, a pored toga se za priznatu imovinu primjenjuje model poštene vrijednosti. Najmoprimac i dalje razvrstava najam kao financijski najam, čak i ako neki naknadni događaj promijeni prirodu udjela najmoprimca u nekretnini na način da se ona više ne obračunava kao ulaganje u nekretnine. Na primjer, to je slučaj ako najmoprimac:

(a) koristi nekretninu, koja se naknadno obračunava kao nekretnina koju koristi vlasnik nakon plaćanja pretpostavljene vrijednosti koja je jednak poštenoj vrijednosti nekretnine na dan promjene njezine uporabe; ili

(b) odobri podnajam kojime se prenose svi značajni rizici i koristi povezani s vlasništvom udjela na nepovezanu treću stranku. Takav podnajam najmoprimac obračunava kao financijski najam trećoj stranki iako ga treća strana može obračunavati kao poslovni najam.

NAJMOVI U FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA NAJMOPRIMACA

Financijski najmovi

Početno priznavanje

20. Na početku razdoblja najma najmoprimci priznaju financijske najmove kao imovinu i obveze u njihovim ►M5 izvještajima o financijskom položaju ◄ u iznosima koji su jednaki poštenoj vrijednosti unajmljene nekretnine ili, ako je niža, u sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, pri čemu se obje vrijednosti utvrđuju na početku najma. Diskontna stopa koja se koristi pri izračunu sadašnje vrijednosti minimalnih plaćanja najma jest kamatna stopa koja proizlazi iz najma ako ju je moguće utvrditi; u protivnome se koristi dodatna kamatna stopa zaduživanja najmoprimca. Svi početni izravni troškovi najmoprimca dodaju se iznosu koji je priznat kao imovina.

21. Transakcije i drugi događaji obračunavaju se i iskazuju u skladu s njihovim sadržajem i financijskom stvarnošću, a ne samo na temelju pravnoga oblika. Iako zbog pravnoga oblika ugovora o najmu najmoprimac ne može steći zakonsko pravo vlasništva nad unajmljenom imovinom, u slučaju financijskoga najma sadržaj i financijska stvarnost su takvi da najmoprimac stječe gospodarske koristi od uporabe unajmljene imovine tijekom većeg dijela njegova gospodarskog vijeka u zamjenu za preuzetu obvezu da će za to pravo plaćati iznos koji je na početku najma približno jednak poštenoj vrijednosti imovine, te s tim povezane financijske troškove.

▼B

22. Ako se takve transakcije najma ne prikažu u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ najmoprimca, gospodarski resursi i razina obveza subjekta su podcijenjeni, čime se iskrivljuju financijski pokazatelji. Stoga je primjereno da se financijski najam priznaje u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ najmoprimca kao imovina i kao obveza plaćanja budućih najamnina. Na početku razdoblja najma imovina i obveza plaćanja budućih najamnina priznaju se u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ u istim iznosima, osim početnih izravnih troškova najmoprimca, koji se dodaju iznosu koji je priznat kao imovina.

23. Nije primjereno da se obveze za unajmljenu imovinu prikazuju u financijskim izvještajima kao odbitak od vrijednosti iznajmljene imovine. Ako se u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ prilikom prikazivanja obveza radi razlika između kratkoročnih i dugoročnih obveza, na isti se način prikazuju i obveze u okviru najma.

24. Početni izravni troškovi često nastaju u vezi s posebnim aktivnostima u okviru najma, kao što su pregovaranje i osiguranje najma. Troškovi, koji se mogu izravno pripisati aktivnostima koje obavlja najmoprimac u okviru financijskoga najma, dodaju se iznosu koji se priznaje kao imovina.

Naknadna mjerenja

25. Minimalna je plaćanja najma potrebno razdijeliti između financijskih troškova i smanjenja nepodmirene obveze. Financijski se troškovi raspoređuju na svako razdoblje tijekom trajanja najma kako bi se dobila stalna periodična kamatna stopa na preostali saldo obveze. Nepredviđene najamnine priznaju se kao troškovi u razdobljima u kojima su nastale.

26. U praksi, pri raspoređivanju financijskih troškova na razdoblja tijekom trajanja najma najmoprimac može upotrijebiti neki oblik aproksimacije radi lakšeg izračuna.

27. Financijski najam dovodi do nastanka troškova amortizacije za amortizirajuću imovinu, te do financijskih troškova za svako obračunsko razdoblje. Politika amortizacije za amortizirajuću unajmljenu imovinu mora biti dosljedna s politikom koja se primjenjuje na amortizirajuću imovinu u vlasništvu, a priznata se amortizacija računa u skladu s MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema i MRS 38 Nematerijalna imovina. Ako ne postoji ikoja utemeljena izvjesnost da će najmoprimac steći vlasništvo nad imovinom po isteku razdoblja najma, imovina se u cijelosti amortizira tijekom razdoblja najma ili njezinoga vijeka uporabe, ovisno o tome što je kraće.

28. Amortizirajući iznos unajmljene imovine raspoređuje se na svako obračunsko razdoblje tijekom razdoblja očekivane uporabe u skladu s politikom amortizacije koju najmoprimac primjenjuje na amortizirajuću imovinu u njegovome vlasništvu. Ako postoji utemeljena izvjesnost da će najmoprimac do isteka razdoblja najma steći vlasništvo nad imovinom, razdoblje očekivane uporabe jest vijek uporabe imovine; u protivnom se imovina amortizira tijekom razdoblja najma ili njezinoga vijeka uporabe, ovisno o tome što je kraće.

▼B

29. Zbroj troškova za amortizaciju imovine i financijskih troškova razdoblja rijetko je jednak najamnina za to razdoblje i stoga nije primjereno jednostavno priznati plaćanja najma kao rashod. Sukladno tomu imovina i s njom povezana obveza neće biti jednake nakon početka razdoblja najma.

30. Kako bi se utvrdilo podliježe li unajmljena imovina umanjenju, primjenjuje se MRS 36 Umanjenje imovine.

31. Pored ispunjenja zahtjeva iz MSFI 7 Financijski instrumenti: objavljivanje, najmoprimac je dužan objaviti sljedeće u vezi s financijskim najmovima:

(a) za svaku skupinu imovine, neto knjigovodstvena vrijednost na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄;

(b) usklađivanje ukupnih budućih minimalnih plaćanja najma na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ i njihove sadašnje vrijednosti. Nadalje, subjekt je dužan objaviti ukupna buduća minimalna plaćanja najma na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ i njihovu sadašnju vrijednost za svako od sljedećih razdoblja:

i. za razdoblje od najviše jedne godine;

ii. za razdoblje dulje od jedne godine, ali kraće od pet godina;

iii. za razdoblje dulje od pet godina;

(c) nepredviđene najamnine priznate kao rashod u razdoblju;

(d) ukupna buduća minimalna plaćanja podnajma čiji se primitak očekuje u okviru neopozivog podnajma na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄;

(e) opći opis značajnih ugovora o najmu najmoprimaca, što uključuje, ali nije ograničeno na sljedeće:

i. osnovu na kojoj se utvrđuje obveza za nepredviđenu najamninu;

ii. postojanje i uvjete obnavljanja ili mogućnosti kupnje, te klauzulu o postupnom povećanju najamnine; i

iii. ograničenja predviđena ugovorima o najmu, kao što su ograničenja u vezi s dividendama, dodatnim dugom i daljnjim najmom.

32. Nadalje, zahtjevi u vezi s objavljivanjem u skladu s MRS 16, MRS 36, MRS 38, MRS 40 i MRS 41 primjenjuju se na najmoprimce za unajmljenu imovinu u okviru financijskih najmova.

Poslovni najmovi

33. Plaćanja najma u okviru poslovnoga najma priznaju se kao rashod na linearnoj osnovi tijekom razdoblja najma, osim ako ne postoji koja druga sustavna osnova koja bolje predstavlja vremenski okvir korisnikove koristi ([1]).

34. Za poslovne najmove plaćanja najamnine (osim troškova za usluge kao što su osiguranje i održavanje) priznaju se kao rashod na linearnoj osnovi, osim ne postoji koja druga sustavna osnova koja predstavlja vremenski okvir korisnikove koristi, čak i ako plaćanja nisu na toj osnovi.

([1]) Vidjeti također SIC 15 *Poslovni najmovi — poticaji*

▼B

35. Pored ispunjenja zahtjeva iz MSFI 7, najmoprimac je dužan objaviti sljedeće u vezi s poslovnim najmovima:

(a) ukupna buduća minimalna plaćanja najma u okviru neopozivih poslovnih najmova za svako od sljedećih razdoblja:

i. za razdoblje od najviše jedne godine;

ii. za razdoblje dulje od jedne godine, ali kraće od pet godina;

iii. za razdoblje dulje od pet godina;

(b) ukupna buduća minimalna plaćanja podnajma čiji se primitak očekuje u okviru neopozivog podnajma na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄;

(c) plaćanja najma i podnajma koja su priznati kao rashod u razdoblju, uz zasebne iznose minimalnih plaćanja najma, nepredviđenih najamnina i plaćanja podnajma;

(d) opći opis značajnih ugovora o najmu najmoprimaca, što uključuje, ali nije ograničeno na sljedeće:

i. osnovu na kojoj se utvrđuje obveza za nepredviđenu najamninu;

ii. postojanje i uvjete obnavljanja ili mogućnosti kupnje, te klauzulu o postupnom povećanju najamnine; i

iii. ograničenja predviđena ugovorima o najmu, kao što su ograničenja u vezi s dividendama, dodatnim dugom i daljnjim najmom.

NAJMOVI U FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA NAJMODAVACA

Financijski najmovi

Početno priznavanje

36. Najmodavci priznaju imovinu u okviru financijskoga najma u ►M5 izvještajima o financijskom položaju ◄ i prikazuju je kao potraživanje u iznosu koji je jednak neto ulaganju u najam.

37. Financijskim se najmom svi značajni rizici i koristi povezani s pravnim vlasništvom prenose na najmodavca, te stoga najmodavac obračunava potraživanja za najam kao povrat glavnice i financijski prihod, što predstavlja naknadu i nagradu za njegovo ulaganje i usluge.

38. Početni izravni troškovi, kao što su provizije, naknade za pravne usluge i interni troškovi, koji često nastaju na teret najmodavca, dodatni su i pripisuju se pregovaranju i ugovaranja najma. Oni ne uključuju opće troškove koji nastaju pri skupini zaduženoj za prodaju i marketing. Za financijske najmove, osim onih koji uključuju proizvođače ili posrednike u ulozi najmodavaca, početni se izravni troškovi uključuju u početno mjerenje potraživanja na osnovu financijskoga najma i smanjuju iznos prihoda koji se priznaje tijekom razdoblja najma. Kamatna stopa koja proizlazi iz najma utvrđuje se na način da se početni izravni troškovi automatski uključuju u potraživanje na osnovu financijskoga najma; nema potrebe da se oni zasebno dodaju. Troškovi koji nastaju pri proizvođačima i posrednicima u vezi s pregovaranjem i ugovaranjem najma nisu uključeni u definiciju početnih izravnih troškova. Zbog toga se oni isključuju iz neto ulaganja u najam te se priznaju kao rashod prilikom priznavanja dobiti od prodaje, što je kod financijskoga najma obično na početku razdoblja najma.

▼B

Naknadna mjerenja

39. Priznavanje financijskoga prihoda vrši se na način koji odražava stalnu periodičnu stopu povrata na neto ulaganje najmodavca u financijski najam.

40. Najmodavac nastoji rasporediti financijski prihod tijekom razdoblja najma na sustavnoj i racionalnoj osnovi. To se raspoređivanje prihoda vrši na način koji odražava stalnu periodičnu stopu povrata na neto ulaganje najmodavca u financijski najam. Plaćanja najma za razdoblje, bez troškova za usluge, koriste se za smanjenje glavnice bruto ulaganja u najam i neostvarenog financijskog prihoda.

41. Procijenjeni nezajamčeni ostaci vrijednosti koji se upotrebljavaju pri izračunu bruto ulaganja najmodavca u najam redovno se pregledavaju. Ako je došlo do smanjenja procijenjenog nezajamčenog ostatka vrijednosti, raspoređivanje se prihoda tijekom razdoblja najma mijenja, a svako smanjenje već obračunatih iznosa odmah se priznaje.

41.A Imovina pod financijskim najmom razvrstana kao imovina namijenjena prodaji (ili uključena u skupinu imovine za otuđenje koja je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji) u skladu s MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja obračunava se u skladu s tim međunarodnim standardom financijskog izvještavanja.

42. Proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavaca priznaju dobit ili gubitak od prodaje za razdoblje u skladu s politikom koju subjekt primjenjuje na izravnu prodaju. Ako se primjenjuju umjetno niske kamatne stope, dobit od prodaje ograničava se na iznos koji bi nastao da je upotrijebljena tržišna kamatna stopa. Troškovi koji nastaju pri proizvođačima ili posrednicima u ulozi najmodavaca u vezi s pregovaranjem i ugovaranjem najma priznaju se kao rashod prilikom priznavanja dobiti od prodaje.

43. Proizvođači ili posrednici često nude kupcima mogućnost da kupe ili da unajme imovinu. Iz financijskoga najma imovine u okviru kojega proizvođač ili posrednik imaju ulogu najmodavca proizlaze dvije vrste prihoda:

(a) dobit ili gubitak koji su jednaki dobiti ili gubitku koji proizlaze iz izravne prodaje imovine koja se daje u najam po redovnim prodajnim cijenama, a koji odražavaju primjenjuje popuste na količinu ili promet; i

(b) financijski prihod tijekom razdoblja najma-

44. Prihod od prodaje koji na početku razdoblja najma priznaju proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavca jest poštena vrijednost imovine, ili, ako je niža, sadašnja vrijednost minimalnih plaćanja najma koje obračunava najmodavac, a koja se računa na temelju tržišne kamatne stope. Troškovi prodaje koji se priznaju na početku razdoblja najma su nabavna vrijednost ili knjigovodstvena vrijednost, ako se razlikuje, iznajmljene nekretnine, umanjena za sadašnju vrijednost nezajamčenog ostatka vrijednosti. Razlika između prihoda od prodaje i troškova prodaje jest dobit od prodaje, koja se priznaje u skladu s politikom koju subjekt primjenjuje na izravnu prodaju.

45. Proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavca ponekad nude umjetno niske kamatne stope kako bi privukli klijente. Uporaba takvih kamatnih stopa ima za posljedicu priznavanje prevelikoga dijela ukupnoga prihoda od transakcije u trenutku prodaje. Ako se primjenjuju umjetno niske kamatne stope, dobit od prodaje ograničava se na iznos koji bi nastao da je upotrijebljena tržišna kamatna stopa.

▼B

46. Troškovi nastali pri proizvođačima ili posrednicima u ulozi najmodavaca u vezi s pregovaranjem i ugovaranjem financijskoga najma priznaju se kao rashod na početku razdoblja najma budući da se uglavnom odnose na ostvarenje dobiti od prodaje proizvođača ili dilera.

47. Pored ispunjenja zahtjeva iz MSFI 7, najmodavac je dužan objaviti sljedeće u vezi s financijskim najmovima:

(a) usklađivanje između bruto ulaganja u najam na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ i sadašnje vrijednosti potraživanja za minimalna plaćanja najma na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄. Nadalje, subjekt je dužan objaviti bruto ulaganje u najam i sadašnju vrijednost potraživanja za minimalna plaćanja najma na ►M5 izvještaje o financijskom položaju ◄ za svako od sljedećih razdoblja:

i. za razdoblje od najviše jedne godine;

ii. za razdoblje dulje od jedne godine, ali kraće od pet godina;

iii. za razdoblje dulje od pet godina;

(b) neostvareni financijski prihod;

(c) nezajamčene ostatke vrijednosti obračunate u korist najmodavca;

(d) akumulirani iznos za nenaplaćena potraživanja na osnovu minimalnih plaćanja najma;

(e) nepredviđene najamnine priznate kao prihod u razdoblju;

(f) opći opis značajnih ugovora o najmu najmodavca.

48. Kao pokazatelj rasta često je korisno objaviti bruto ulaganje umanjeno za neostvareni prihod u novo poslovanje, koji je dodan tijekom razdoblja, nakon odbitka odgovarajućih iznosa za opozvane najmove.

Poslovni najmovi

49. Najmodavac prikazuje imovinu koja je predmet poslovnih najmova u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ u skladu s prirodom imovine.

50. Prihod od najma iz poslovnih najmova priznaje se u prihodu na linearnoj osnovi tijekom razdoblja najma, osim ako ne postoji koja druga sustavna osnova koja bolje predstavlja vremenski okvir u kojemu se smanjuje korist od uporabe imovine dane u najam ([1]).

51. Troškovi, uključujući amortizaciju, koji su nastali ostvarenjem prihoda od najma priznaju se kao rashod. Prihod od najma (bez primitaka za usluge, kao što su osiguranje i održavanje) priznaje se na linearnoj osnovi tijekom razdoblja najma, čak i ako primici nisu na toj osnovi, osim ako ne postoji koja druga sustavna osnova koja bolje predstavlja vremenski okvir u kojemu se smanjuje korist od uporabe imovine dane u najam.

52. Početni izravni troškovi nastali pri najmodavcima u vezi s pregovaranjem i ugovaranjem poslovnoga najma dodaju se knjigovodstvenoj vrijednosti iznajmljene imovine i priznaju se kao rashod tijekom razdoblja najma na istoj osnovi kao i prihod od najma.

([1]) Vidjeti također SIC 15 *Poslovni najmovi — poticaji*

▼B

53. Politika amortizacije za amortizirajuću iznajmljenu imovinu mora biti sukladna redovnoj politici amortizacije najmodavca za sličnu imovinu, a amortizacija se računa u skladu s MRS 16 i MRS 38.

54. Kako bi se utvrdilo podliježe li iznajmljena imovina umanjenju, subjekt primjenjuje MRS 36.

55. Proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavaca ne priznaju dobit od prodaje prilikom zaključenja poslovnoga najma budući da on nije jednakovrijedan prodaji.

56. Pored ispunjenja zahtjeva iz MSFI 7, najmodavac je dužan objaviti sljedeće u vezi s poslovnim najmovima:

(a) buduća minimalna plaćanja najma u okviru neopozivih poslovnih najmova u ukupnom iznosu za svako od sljedećih razdoblja:

i. za razdoblje od najviše jedne godine;

ii. za razdoblje dulje od jedne godine, ali kraće od pet godina;

iii. za razdoblje dulje od pet godina;

(b) ukupne nepredviđene najamnine priznate kao prihod u razdoblju;

(c) opći opis ugovora o najmu najmodavca.

57. Nadalje, zahtjevi u vezi s objavljivanjem iz MRS 16, MRS 36, MRS 38, MRS 40 i MRS 41 primjenjuju se na najmodavce za imovinu koja je predmet poslovnih najmova.

TRANSAKCIJE PRODAJE S POVRATNIM NAJMOM

58. Transakcija prodaje s povratnim najmom uključuje prodaju imovine i povratni najam iste imovine. Plaćanje najma i prodajna cijena u pravilu su međuovisne budući da se o njima zajednički pregovara. Računovodstveni postupak transakcije prodaje s povratnim najmom ovisi o vrsti najma.

59. Ako se u okviru transakcije prodaje s povratnim najmom zaključi financijski najam, iznos prihoda od prodaje koji premašuje knjigovodstvenu vrijednost prodavatelj-najmoprimac ne priznaje odmah kao prihod. Umjesto toga taj se iznos odgađa i amortizira tijekom razdoblja najma.

60. Ako je povratni najam financijski najam, ta transakcija je način na koji najmodavac financira najmoprimca, pri čemu imovina služi kao jamstvo. Iz tih razloga nije primjereno smatrati iznos prihoda od prodaje koji premašuje knjigovodstvenu vrijednost kao prihod. Taj se višak odgađa i amortizira tijekom razdoblja najma.

▼B

61. Ako se u okviru transakcije prodaje s povratnim najmom zaključi poslovni najam, te je jasno da je transakcija izvršena po poštenoj vrijednosti, sva se dobit ili gubici odmah priznaju. Ako je prodajna cijena niža od poštene vrijednosti, sva se dobit ili gubitak odmah priznaju, osim ako se gubitak kompenzira budućim plaćanjima najma nižima od tržišne cijene, te se u tom slučaju gubitak odgađa i amortizira razmjerno plaćanjima najma tijekom razdoblja u kojemu se očekuje uporaba imovine. Ako je prodajna cijena viša od poštene vrijednosti, iznos koji premašuje poštenu vrijednost odgađa se i amortizira tijekom razdoblja u kojemu se očekuje uporaba imovine.

62. Ako je povratni najam poslovni najam, a plaćanja najma i prodajna cijena su utvrđeni po poštenoj vrijednosti, radi se o redovnoj prodajnoj transakciji te se sva dobit ili gubitak odmah priznaju.

63. Ako je kod poslovnih najmova poštena vrijednost u vrijeme transakcije prodaje s povratnim najmom niža od knjigovodstvene vrijednosti imovine, gubitak jednak iznosu razlike između knjigovodstvene vrijednosti i poštene vrijednosti odmah se priznaje.

64. Kod financijskih najmova takva usklađivanja nisu potrebna, osim ako nije došlo do umanjenja vrijednosti, u kojem slučaju se knjigovodstvena vrijednost smanjuje do nadoknadivoga iznosa u skladu s MRS 36.

65. Zahtjevi u vezi s objavljivanjem jednako se primjenjuju na najmoprimce i najmodavce u okviru transakcija prodaje s povratnim najmom. Zahtijevani opis značajnih ugovora o najmu dovodi do objavljivanja jedinstvenih ili neuobičajenih odredaba ugovora ili uvjeta transakcija prodaje s povratnim najmom.

66. Za transakcije prodaje s povratnim najmom mogu vrijediti mjerila za odvojeno objavljivanje iz MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja.

PRIJELAZNE ODREDBE

67. U skladu s točkom 68. preporuča se retroaktivna primjena ovog standarda, ali ona nije obvezna. Ako se standard ne primjenjuje retroaktivno, smatra se da je najmodavac ispravno utvrdio saldo prethodno postojećih financijskih najmova, a obračunava se naknadno u skladu s odredbama ovog standarda.

68. Subjekt koji je prethodno primjenjivao MRS 17 (revidiran 1997.) dužan je retroaktivno primjenjivati izmjene uvedene ovim standardom na sve najmove ili, ako MRS 17 (revidiran 1997.) nije primijenjen retroaktivno, na sve najmove zaključene otkada prvi put primijenio taj standard.

▼M22

68.A Subjekt mora ponovno procijeniti klasifikaciju elemenata zemljišta za najmove koji nisu istekli na datum donošenja izmjena iz stavka 69.A, na temelju informacija koje postoje prilikom zatečenog stanja tih najmova. Najam koji je po novom klasificiran kao financijski najam mora se priznati retrospektivno u skladu s MRS-om 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške. Ipak, ako subjekt nema informacije potrebne za naknadnu primjenu izmjena, mora:

(a) primijeniti izmjene na ove najmove na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na datum donošenja izmjena; i

▼M22

(b) priznati imovinu i obveze, povezane s najmom zemljišta koji su novo klasificirani kao financijski po njihovoj fer vrijednosti na taj datum; bilo koja razlika između tih fer vrijednosti priznaje se u zadržanoj dobiti.

▼B

DATUM STUPANJA NA SNAGU

69. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M22

69.A Stavci 14. i 15. su brisani, a dodani su stavci 15.A i 68.A kao dio Poboljšanja MSFI-ja izdanih u travnju 2009. Subjekt je dužan primjenjivati ove izmjene na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2010. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na neko ranije razdoblje, dužan je objaviti tu činjenicu.

▼B

OPOZIV MRS 17 (REVIDIRAN 1997.)

70. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 17 Najmovi (revidiran 1997.).

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 18

Prihodi

CILJ

Prihodi su definirani u Okvira za izradu i prezentiranje financijskih izvještaja kao povećanja gospodarskih koristi tijekom obračunskoga razdoblja u obliku pritoka ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, što ima za posljedicu povećanje vlasničkog kapitala, osim povećanja povezanih s uplatama sudionika u kapitalu. Prihodi uključuju prihode i dobit. Prihodi su proizlaze iz redovnoga poslovanja subjekta i imaju različite nazive, kao što su prihodi od prodaje, provizije, kamate, dividende i prihodi od licenci. Cilj je ovog standarda propisati računovodstveni postupak za prihode koji proizlaze iz određenih vrsta transakcija i događaja.

U računovodstvu je prihoda najvažnije utvrditi kad priznati prihode. Prihodi se priznaju ako je vjerojatno da će buduće gospodarske koristi pritjecati u subjekt i da se te koristi mogu pouzdano izmjeriti. Ovim se standardom utvrđuju okolnosti u kojima se ta mjerila mogu ispuniti, te se stoga priznaju prihodi. On također sadrži praktične smjernice za primjenu tih mjerila.

PODRUČJE PRIMJENE

1. Ovaj se standard primjenjuje na računovodstvo prihoda koji proizlaze iz sljedećih transakcija i događaja:

   (a) prodaje robe;

   (b) pružanja usluga; i

   (c) uporabe imovine subjekta od strane drugih, čime subjekt ostvaruje kamate, prihod od licenci i dividende.

2. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 18 Priznavanje prihod, koji je bio odobren 1982.

3. Roba uključuje robu koju je subjekt proizveo radi prodaje i robu kupljenu za daljnju prodaju, kao što su trgovačka roba koju je kupio trgovac na malo ili zemljište i druge nekretnine namijenjene daljnjoj prodaji.

4. Pružanje usluga obično uključuje izvršavanje ugovorenih zadataka od strane subjekta tijekom dogovorenog vremenskoga razdoblja. Usluge je moguće pružati u okviru jednog ili više razdoblja. Neki ugovori o pružanju usluga izravno su povezani s ugovorima o izgradnji, na primjer, ugovori o pružanju usluga voditelja projekata i arhitekata. Ovaj se standard ne odnosi na prihode koji proizlaze iz takvih ugovora, već se na njih primjenjuju zahtjevi za ugovore o izgradnji iz MRS 11 Ugovori o izgradnji.

5. Ako drugi koriste imovinu subjekta, subjekt ostvaruje prihode u obliku:

   (a) kamata – naknada za uporabu novca ili novčanih ekvivalenata, ili iznosa koje duguju subjektu;

▼B

(b) licenci – naknada za uporabu dugotrajne imovine subjekta, na primjer patenata, trgovačkih znakova, autorskih prava i programske opreme; i

(c) dividendi – raspodjele dobiti vlasnicima ►M5 ———————— ◄ razmjerno njihovim udjelima u pojedinim skupinama kapitala.

6. Ovaj se standard ne primjenjuje na prihode koji proizlaze iz:

(a) ugovora o najmu (vidjeti MRS 17 Najmovi);

(b) dividendi koje proizlaze iz ulaganja, obračunatih po metodi udjela (vidjeti ►M32 MRS 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima* ◄);

(c) ugovora o osiguranju iz područja primjene MSFI 4 Ugovori o osiguranju;

(d) promjena poštene vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza ili njihovog otuđenja (vidjeti MRS 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje);

(e) promjene vrijednosti druge tekuće imovine;

(f) početnog priznavanja i promjena poštene vrijednosti biološke imovine povezane s poljoprivrednim djelatnostima (vidjeti MRS 41);

(g) početnog priznavanja poljoprivredne proizvodnje (vidjeti MRS 41); i

(h) vađenja ruda.

DEFINICIJE

7. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Prihod je bruto priljev gospodarskih koristi tijekom razdoblja, a proizlaze iz redovnoga poslovanja subjekta, što ima za posljedicu povećanje vlasničkog kapitala, osim povećanja povezana s uplatama sudionika u kapitalu.

▼M33

Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.).

▼B

8. Prihodi uključuju samo primljene bruto priljeve gospodarskih koristi i potraživanja subjekta za vlastiti račun. Iznosi naplaćeni u korist trećih stranki, kao što su porez na promet, porez na proizvode i usluge i porez na dodanu vrijednost, nisu gospodarske koristi koje pritječu u subjekt i nemaju za posljedicu povećanje kapitala. Stoga se oni isključuju iz prihoda. Slično tomu, u zastupničkom odnosu bruto priljevi gospodarskih koristi uključuju iznose koji su naplaćeni u ime naručitelja i nemaju za posljedicu povećanje kapitala subjekta. Ti iznosi naplaćeni u korist naručitelja nisu prihod, već je prihod iznos provizije.

▼B

MJERENJE PRIHODA

9. Prihod se mjeri po poštenoj vrijednosti primljene naknade ili potraživanja ([1]).

10. Iznos prihoda koji proizlazi iz određene transakcije obično se utvrđuje sporazumno između subjekta i kupca ili korisnika imovine. On se mjeri po poštenoj vrijednosti primljene naknade ili potraživanja, uzimajući u obzir iznos svih trgovačkih popusta i količinskih rabata koje odobrava subjekt.

11. U većini slučajeva naknada je u obliku novca ili novčanih ekvivalenata, a iznos prihoda jednak je iznosu novca i novčanih ekvivalenata koji je primljen ili se potražuje. Međutim, ako je priljev novca i novčanih ekvivalenata odgođen, poštena vrijednost naknade može biti manja od nazivnoga iznosa primljenoga novca ili potraživanja. Primjerice, subjekt može dati kupcu beskamatni kredit ili od njega primiti mjenicu s kamatnom stopom nižom od tržišne kamatne stope kao naknadu za prodane proizvode. Ako taj sporazum stvarno predstavlja financijsku transakciju, poštena se vrijednost naknade utvrđuje diskontiranjem svih budućih primitaka primjenjujući imputiranu kamatnu stopu. Imputirana kamatna stopa jasnije se može utvrditi kao:

(a) prevladavajuća stopa za slični instrument izdavatelja sa sličnom kreditnom sposobnošću; ili

(b) kamatna stopa kojom se diskontira nazivni iznos instrumenta na tekuću novčanu prodajnu cijenu proizvoda ili usluga.

Razlika između poštene vrijednosti i nazivnoga iznosa naknade priznaje se kao prihod od kamata u skladu s točkama 29. i 30. i u skladu s MRS 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje.

12. Ako se roba ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za robu ili usluge slične prirode i vrijednosti, to se ne smatra transakcijom koja stvara prihode. To je često slučaj s robom kao što su ulje ili mlijeko, gdje dobavljači međusobno razmjenjuju zalihe na različitim mjestima kako bi pravodobno zadovoljili potražnju na određenome mjestu. Ako se roba prodaje ili usluge pružaju u zamjenu za neistovrsnu robu ili usluge, ta se zamjena smatra transakcijom koja stvara prihod. Prihod se mjeri po poštenoj vrijednosti primljene robe ili usluga, usklađenoj za iznos prenesenoga novca ili novčanih ekvivalenata. Ako se poštena vrijednost primljene robe ili usluga ne može pouzdano izmjeriti, prihod se mjeri po poštenoj vrijednosti dane robe ili usluga, usklađenoj za iznos prenesenoga novca ili novčanih ekvivalenata.

IDENTIFIKACIJA TRANSAKCIJE

13. Mjerila priznavanja iz ovog standarda obično se primjenjuju posebno za svaku transakciju. Međutim, u određenim je okolnostima potrebno primijeniti mjerila priznavanja na posebno prepoznatljive dijelove jedne transakcije kako bi se odrazila bit te transakcije. Na primjer, ako prodajna cijena proizvoda sadrži prepoznatljivi iznos za naknadne usluge održavanja, taj se iznos odgađa i priznaje kao prihod tijekom razdoblja pružanja odnosne usluge. S druge strane mjerila priznavanja primjenjuju se na dvije ili više transakcija zajedno ako su povezane na način da se nije moguće razumjeti poslovni učinak bez sagledavanja niza transakcija kao cjeline. Na primjer, subjekt može prodati robu i istodobno sklopiti posebni sporazum o kasnijem ponovnom otkupu te robe, te na taj način poništiti bit transakcije; u tom se slučaju dvije transakcije sagledavaju zajedno.

([1]) Vidjeti također SIC 31 Prihod - nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja.

▼B

PRODAJA ROBE

14. Prihodi od prodaje robe priznaju se kad su ispunjeni svi sljedeće uvjeti:

(a) subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad robom;

(b) subjekt ne zadržava neprekidno sudjelovanje u poslovanju do razine koja se obično povezuje s vlasništvom, ni stvarnu kontrolu nad prodanom robom;

(c) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti;

(d) vjerojatno je da će gospodarske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt; i

(e) troškovi koji su nastali ili će nastati u vezi sa transakcijom mogu se pouzdano izmjeriti.

15. Procjena o tome kad je subjekt prenio kupcu značajne rizike i koristi od vlasništva zahtijeva proučavanje okolnosti u kojima je izvršena transakcija. U većini slučajeva prijenos rizika i koristi vlasništva podudara se s prijenosom prava vlasništva ili prijenosom posjeda na kupca. To je slučaj pri većini prodaja na malo. U drugim se slučajevima rizici i koristi od vlasništva dolazi ne prenose istodobno s prijenosom prava vlasništva ili posjeda na kupca.

16. Ako subjekt zadržava značajne rizike vlasništva, transakcija se ne smatra prodajom i prihod se ne priznaje. Subjekt može zadržati značajni rizik vlasništva na više načina. Primjeri slučajeva u kojima subjekt može zadržati značajne rizike i koristi vlasništva:

(a) ako subjekt zadržava obvezu za slučaj nezadovoljavajuće izvedbe koja nije pokrivena uobičajenim rezerviranjima za jamstva;

(b) ako je primitak prihoda od određene prodaje ovisan o stvaranju prihoda od prodaje robe od strane kupca;

(c) ako je isporučenu robu potrebno ugraditi i ugradnja predstavlja značajan dio ugovora koji subjekt još nije ispunio; i

(d) ako kupac ima pravo poništiti kupnju iz razloga utvrđenih u ugovoru o kupnji, a subjekt nije siguran u pogledu vjerojatnosti povrata.

17. Ako subjekt zadržava samo beznačajni rizik vlasništva, transakcija se smatra prodajom i prihod se priznaje. Na primjer, prodavatelj može zadržati pravo vlasništva nad robom isključivo kako bi osigurao naplativost iznosa koji potražuje. U tom slučaju, ako je subjekt prenio značajne rizike i koristi vlasništva, transakcija se smatra prodajom i prihod se priznaje. Drugi primjer u kojemu subjekt zadržava samo beznačajni rizik vlasništva može biti prodaja na malo ako se nezadovoljnom kupcu nudi povrat novca. U takvim se slučajevima prihod priznaje u trenutku prodaje pod uvjetom da prodavatelj može pouzdano procijeniti buduće povrate i priznati obvezu za te povrate na temelju ranijeg iskustva i drugih odgovarajućih čimbenika.

▼B

18. Prihod se priznaje samo ako je vjerojatno da će gospodarske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt. U nekim slučajevima to možda neće biti vjerojatno dok se ne primi naknada ili dok se ne otkloni određena neizvjesnost. Na primjer, može biti neizvjesno hoće li inozemna vlada dopustiti isplatu naknade od prodaje u toj državi. Nakon što se dobije dopuštenje, neizvjesnost je otklonjena i prihod se priznaje. Međutim, ako se pojavi neizvjesnost povezana s naplatom iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos čija naplata više nije vjerojatna priznaju se kao rashod, a ne kao usklađivanje prvotno priznatoga prihoda.

19. Prihodi i rashodi povezani s istom transakcijom ili drugim događajem priznaju se istodobno; taj se postupak obično naziva sučeljavanjem prihoda i rashoda. Rashodi, uključujući jamstva i druge troškove koji trebaju nastati nakon isporuke robe, obično se mogu pouzdano izmjeriti kad su ispunjeni drugi uvjeti za priznavanje prihoda. Međutim, prihodi se ne mogu priznati ako se rashodi ne mogu pouzdano izmjeriti; u tim okolnostima bilo koja naknada koja je već primljena za prodaju robe priznaje se kao obveza.

PRUŽANJE USLUGA

20. Ako je ishod transakcije koja uključuje pružanje usluga moguće pouzdano procijeniti, prihodi povezani s tom transakcijom priznaju se prema stupnju dovršenosti transakcije na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄. Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

(a) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti;

(b) vjerojatno je da će gospodarske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt;

(c) stupanj dovršenosti transakcije na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄ može se pouzdano izmjeriti; i

(d) troškovi nastali transakcijom i troškovi koji će nastati za dovršenje transakcije mogu se pouzdano izmjeriti ([1]).

21. Priznavanje prihoda s obzirom na stupanj dovršenosti transakcije često se naziva metodom stupnja dovršenosti. Prema ovoj metodi prihod se priznaje u obračunskim razdobljima u kojima su pružene usluge. Priznavanjem prihoda na ovoj osnovi pružaju se korisni podaci o opsegu aktivnosti pružanja usluga i uspješnosti tijekom razdoblja. MRS 11 također nalaže priznavanje prihoda na ovoj osnovi. Zahtjevi toga standarda načelno se primjenjuju na priznavanje prihoda i povezanih rashoda za transakcije koje uključuju pružanje usluga.

22. Prihod se priznaje samo ako je vjerojatno da će gospodarske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt. Međutim, ako se pojavi neizvjesnost povezana s naplatom iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos čija naplata više nije vjerojatna priznaju se kao rashod, a ne kao usklađivanje prvotno priznatoga prihoda.

([1]) Vidjeti također SIC 27 Procjena sadržaja transakcija u pravnom obliku najma i SIC 31 Prihod - nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja.

▼B

23. Subjekt općenito može izraditi pouzdane procjene nakon što se s drugim strankama u transakciji dogovori o sljedećem:

(a) ostvarivom pravu svake stranke u pogledu usluge koju stranke pružaju i primaju;

(b) naknadi koja će biti razmijenjena; i

(c) načinu i rokovima plaćanja.

Nadalje, subjekt obično mora posjedovati učinkoviti unutarnji sustav financijskog planiranja i izvještavanja. Subjekt pregledava i, po potrebi, revidira procjene prihoda tijekom pružanja usluge. Potreba za tim pregledima ne ukazuje nužno na to da ishod transakcije nije moguće pouzdano procijeniti.

24. Stupanj dovršenosti transakcije može se utvrditi na više načina. Subjekt koristi onu metodu kojom može pouzdano izmjeriti pružene usluge. Ovisno o vrsti transakcije, metode mogu uključivati:

(a) pregled izvršenih radova;

(b) usluge pružene do određenog datuma kao postotak ukupnih usluga koje je potrebno pružiti; ili

(c) udio troškova nastalih do određenog datuma u ukupno procijenjenim troškovima transakcije. Samo se troškovi koji odražavaju usluge pružene do određenog datuma uključuju u troškove nastale do toga datuma. Samo se troškovi koji odražavaju pružene usluge ili usluge koje je potrebno pružiti uključuju u procijenjene ukupne troškove transakcije.

Plaćanje po fazama i predujmovi primljeni od naručitelja često ne odražavaju pružene usluge.

25. Ako se usluge sastoje od neodređenog broja radnji tijekom određenog vremenskoga razdoblja, iz praktičnih se razloga prihodi priznaju na linearnoj osnovi tijekom toga razdoblja, osim ako ne postoji dokaz da se nekom drugom metodom bolje odražava stupanj dovršenosti. Ako je određena radnja značajnija od neke druge radnje, priznavanje se prihoda odgađa dok se ne obavi ta značajnija radnja.

26. Ako se ishod transakcije koja uključuje pružanje usluga ne može pouzdano procijeniti, prihod se priznaje samo u visini priznatih rashoda koji se mogu nadoknaditi.

27. U ranim fazama transakcije često nije moguće pouzdano procijeniti ishod transakcije. Međutim, može biti vjerojatno da će subjekt nadoknaditi nastale troškove transakcije. Stoga se prihod priznaje samo do iznosa nastalih troškova za koje se očekuje da će biti nadoknađeni. Budući da ishod transakcije nije moguće pouzdano procijeniti, ne priznaje se ikoja dobit.

28. Ako se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti i nije vjerojatno da će se nastali troškovi moći nadoknaditi, prihod se ne priznaje, a nastali se troškovi priznaju kao rashod. Ako nestanu neizvjesnosti koje su pouzdanu procjenu ishoda ugovora, prihod se priznaje u skladu s točkom 20., umjesto u skladu s točkom 26.

▼B

KAMATE, LICENCE I DIVIDENDE

29. Prihodi koji nastaju uporabom imovine subjekta od strane drugih, čime subjekt ostvaruje kamate, prihod od licenci i dividende, priznaje se u skladu s odredbama točke 30.:

(a) ako je vjerojatno da će gospodarske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt; i

(b) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti.

30. Prihodi se priznaju na sljedećim osnovama:

(a) kamate se priznaju primjenom efektivne kamatne stope, kako je utvrđeno u MRS 39 točki 9. i AG5-AG8;

(b) prihodi od licenci priznaju se na osnovu nastanka događaja u skladu sa sadržajem odnosnoga ugovora; i

(c) dividende se priznaju kad se utvrdi pravo dioničara na isplatu.

31. [Izbrisano]

▼M7

32. Kada je neplaćena kamata obračunata prije preuzimanja ulaganja koje donosi posebnu kamatu, naknadni primitak kamate raspoređuje se na razbolje prije i poslije akvizicije; kao prihod se priznaje samo udio nakon akvizicije.

▼B

33. Prihod od licenci obračunat u skladu s uvjetima odnosnoga ugovora obično se priznaje na toj osnovi, osim ako je s obzirom na sadržaj ugovora primjerenije priznati prihode na nekoj drugoj sustavnoj i racionalnoj osnovi.

34. Prihod se priznaje samo ako je vjerojatno da će gospodarske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt. Međutim, ako se pojavi neizvjesnost povezana s naplatom iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos čija naplata više nije vjerojatna priznaju se kao rashod, a ne kao usklađivanje prvotno priznatoga prihoda.

OBJAVLJIVANJE

35. Subjekt je dužan objaviti:

(a) računovodstvene politike koje se primjenjuju na priznavanje prihoda, uključujući metode koje se primjenjuju za određivanje razine dovršenosti transakcija koje uključuju pružanje usluga;

(b) iznose svake značajne kategorije prihoda priznate tijekom razdoblja, uključujući prihod koji proizlazi iz:

i. prodaje robe;

ii. pružanja usluga;

iii. kamata;

iv. licenci;

v. dividendi; i

(c) iznos prihoda koji proizlazi iz razmjene robe ili usluga uključenih u svaku značajnu kategoriju prihoda.

▼B

36. Subjekt je dužan objaviti sve nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu u skladu s MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. Nepredviđene obveze i nepredviđena imovina mogu nastati iz stavki kao što su troškovi jamstva, potraživanja, kazne ili drugi mogući gubici.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

37. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. siječnja 1995. ili kasnije.

▼M7

38. *Trošak ulaganja u društvo kćer*, *zajednički kontrolirani subjekt ili pridruženo društvo* (Izmjene MSFI 1 *Prvo usvajanje međunarodnih standarda za financijsko istraživanje* i MRS 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*), doneseno u svibnju 2008., izmijenjeni stavak 32. Subjekt ubuduće primjenjuje navedene izmjene za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni povezane izmjene stavka 4. i stavka 38.A MRS 27 na ranije razdoblje, istodobno primjenjuje izmjenu u stavku 32.

▼M32

41. MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi*, izdanim u svibnju 2011. godine, izmijenjena je točka 6.b). Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 11.

▼M33

42. MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je definicija fer vrijednosti iz točke 7. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 13.

▼**M31**

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 19

Primanja zaposlenika

CILJ

1. Cilj je ovog Standarda propisati računovodstvo i objavljivanje primanja zaposlenika. Temeljem Standarda subjekt mora priznati:

(a) obvezu kada je zaposlenik obavio rad u zamjenu za primanja zaposlenika koja se trebaju isplatiti u budućnosti; i

(b) rashod kada subjekt iskoristi gospodarsku korist koja proizlazi iz rada koji je zaposlenik obavio u zamjenu za primanja zaposlenika.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Poslodavci primjenjuju ovaj Standard u računovodstvu svih primanja zaposlenika, osim onih na koja se primjenjuje MSFI 2 *Plaćanja na temelju dionica*.

3. Ovaj se Standard ne bavi pitanjem izvještavanja prema planovima primanja zaposlenika (vidjeti MRS 26 *Računovodstvo i izvještavanje o planovima mirovinskih primanja*).

4. Primanja zaposlenika na koja se primjenjuje ovaj Standard uključuju primanja predviđena:

(a) formalnim planovima ili drugim formalnim sporazumima između subjekta i pojedinačnih zaposlenika, skupina zaposlenika ili njihovih predstavnika;

(b) zakonskim zahtjevima ili granskim sporazumima prema kojima su subjekti dužni uplaćivati doprinose u nacionalne, državne, granske ili druge planove više poslodavaca; ili

(c) onim neformalnim praksama koje dovode do izvedene obveze. Neformalna praksa dovodi do nastanka izvedene obveze ako subjekt nema realnu alternativu, nego zaposlenicima isplatiti primanja. Primjer izvedene obveze je promjena u neformalnoj praksi subjekta koja bi mogla uzrokovati neprihvatljivu štetu odnosu između subjekta i njegovih zaposlenika.

5. Primanja zaposlenika uključuju:

(a) kratkoročna primanja zaposlenika, kao što su sljedeća, ako se očekuje njihova potpuna namira u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad:

i. nadnice, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje;

ii. plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje;

iii. sudjelovanje u dobiti i bonusi; i

iv. nenovčane koristi za sadašnje zaposlenike (kao što su zdravstvena zaštita, stambeni smještaj, automobili i besplatna ili subvencionirana roba ili usluge);

▼**M31**

(b) primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su:

i. mirovine (na primjer same mirovine i jednokratne otpremnine prilikom umirovljenja); i

ii. druga primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su životno osiguranje nakon prestanka radnog odnosa i zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa;

(c) druga dugoročna primanja zaposlenika, kao što su:

i. dugoročno plaćeno odsustvo kao što je dopust za višegodišnji radni staž ili studijski dopust;

ii. jubilarne nagrade ili druga primanja na temelju višegodišnjeg radnog staža; i

iii. davanja za dugotrajnu invalidnost; i

(d) otpremnine.

6. Primanja zaposlenika uključuju primanja dana samim zaposlenicima ili njihovim uzdržavanim osobama ili korisnicima i mogu se namiriti isplatom (ili davanjem roba ili usluga) izravno zaposlenicima, njihovim supružnicima, djeci ili drugim uzdržavanim osobama ili drugima, kao što su osiguravajuća društva.

7. Zaposlenik može raditi u subjektu u punom radnom vremenu, skraćenom radnom vremenu, stalno, povremeno ili privremeno. Za potrebe ovog Standarda, zaposlenici uključuju direktore i drugo rukovodeće osoblje.

DEFINICIJE

8. U ovom Standardu sljedeći pojmovi imaju navedena značenja:

Definicije primanja zaposlenika

Primanja zaposlenika su svi oblici naknada koje subjekt daje u zamjenu za rad zaposlenicima ili zbog prestanka radnog odnosa.

Kratkoročna primanja zaposlenika su primanja zaposlenika (izuzev otpremnina) za koja se očekuje da će biti u cijelosti namirena u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad.

Primanja nakon prestanka radnog odnosa su primanja zaposlenika (izuzev otpremnina i kratkoročnih primanja zaposlenika) nakon prestanka radnog odnosa.

Druga dugoročna primanja zaposlenika su sva primanja zaposlenika koja nisu kratkoročna primanja zaposlenika, primanja nakon prestanka radnog odnosa i otpremnine.

Otpremnine su primanja zaposlenika koja se zaposlenicima daju u zamjenu za prestanak radnog odnosa na temelju:

(a) odluke subjekta o prestanku radnog odnosa zaposlenika prije datuma odlaska u redovnu mirovinu; ili

(b) odluke zaposlenika da prihvati ponuđena primanja u zamjenu za prestanak radnog odnosa.

▼**M31**

Definicije koje se odnose na klasifikaciju planova

Planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa su formalni ili neformalni sporazumi prema kojima subjekt jednom zaposleniku ili više zaposlenika osigurava primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Planovi definiranih doprinosa su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa prema kojima subjekt uplaćuje fiksne doprinose u zaseban subjekt (fond) i nema nikakvu zakonsku ili izvedenu obvezu daljnjeg uplaćivanja doprinosa ako fond ne posjeduje dovoljno sredstava da zaposlenicima isplati sva primanja koja se odnose na tekući i minuli rad zaposlenika.

Planovi definiranih primanja su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa koji nisu planovi definiranih doprinosa.

Planovi više poslodavaca su planovi definiranih doprinosa (izuzev državnih planova) ili planovi definiranih primanja (izuzev državnih planova) na temelju kojih se:

(a) objedinjuju sredstva doprinosa koje su uplatili različiti subjekti koji nisu pod zajedničkim nadzorom; i

(b) navedena sredstva upotrebljavaju kako bi se osigurala primanja zaposlenicima više od jednog subjekta i to tako da su doprinosi i primanja utvrđeni bez obzira na identitet subjekta koji zapošljava zaposlenike.

Definicije koje se odnose na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja

Neto obveza (imovina) na temelju definiranih primanja je manjak ili višak usklađen za svaki učinak ograničavanja neto imovine na temelju definiranih primanja do gornje granice vrijednosti imovine.

Manjak ili višak je:

(a) sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja umanjena za

(b) fer vrijednost imovine plana (ako postoji).

Gornja granica vrijednosti imovine je sadašnja vrijednost svake gospodarske koristi koja je dostupna u obliku povrata sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa koji se uplaćuju u plan.

Sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja je sadašnja vrijednost očekivanih budućih plaćanja potrebnih za namiru obveze proizišle iz tekućeg i minulog rada zaposlenika koja se ne umanjuje za neku imovinu plana.

Imovina plana obuhvaća:

(a) imovinu koji drži fond za dugoročna primanja zaposlenika; i

(b) kvalificirane police osiguranja.

▼**M31**

Imovina koju drži fond za dugoročna primanja zaposlenika je imovina (izuzev neprenosivih financijskih instrumenata koje izdaje subjekt izvjestitelj):

(a) koju drži subjekt (fond) koji je pravno odvojen od subjekta izvjestitelja i postoji isključivo radi isplaćivanja ili financiranja primanja zaposlenika; i

(b) koja je raspoloživa samo za isplatu ili financiranje primanja zaposlenika, a nije raspoloživa vjerovnicima subjekta izvjestitelja (čak ni u slučaju stečaja) i koja mu ne može biti vraćena, osim:

i. ako preostala imovina fonda nije dovoljna za ispunjenje svih obveza iz plana ili obveza subjekta izvjestitelja na temelju primanja zaposlenika; ili

ii. ako se imovina vraća subjektu izvjestitelju kako bi mu se nadoknadila primanja koja je već isplatio zaposlenicima.

Kvalificirana polica osiguranja je polica osiguranja ([1]) koju izdaje osiguravatelj koji nije povezana osoba (kako je definirano u MRS-u 24 *Objavljivanje povezanih osoba*) subjekta izvjestitelja ako se primici na temelju police:

(a) mogu iskoristiti isključivo za plaćanje ili financiranje primanja zaposlenika u okviru plana definiranih primanja; i

(b) nisu raspoloživi vjerovnicima subjekta izvjestitelja (čak ni u slučaju stečaja) i ne mogu mu se isplatiti, osim:

i. ako primici ne predstavljaju višak imovine koji nije potreban za ispunjavanje svih povezanih obveza na temelju primanjima zaposlenika iz police; ili

ii. ako se primici vraćaju subjektu izvjestitelju kako bi mu se nadoknadila primanja koja je već isplatio zaposlenicima.

Fer vrijednost je vrijednost po kojoj se može razmijeniti imovina ili namiriti obveza između obaviještenih i voljnih strana u nepristranoj transakciji.

Definicije koje se odnose na trošak definiranih primanja

Trošak rada obuhvaća:

(a) *trošak tekućeg rada*, koji je povećanje sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja kao posljedica rada zaposlenika u tekućem razdoblju;

(b) *trošak minulog rada*, koji je promjena sadašnje vrijednosti obveza na temelju definiranih primanja za rad zaposlenika u ranijim razdobljima kao posljedica izmjene plana (uvođenja, ukidanja ili promjena plana definiranih primanja) ili ograničenja (značajnog smanjenja broja zaposlenika obuhvaćenih planom od strane subjekta); i

([1]) Kvalificirana polica osiguranja nije nužno ugovor o osiguranju kako je definirano MSFI-jem 4 *Ugovori o osiguranju*.

▼**M31**

(c) svaki dobitak ili gubitak po namiri.

Neto kamata na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja je promjena neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja tijekom razdoblja kao posljedica proteka vremena.

Revalorizacija neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja obuhvaća:

(a) aktuarske dobitke i gubitke;

(b) prinos na imovinu plana, isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja; i

(c) svaku promjenu učinka gornje granice vrijednosti imovine, isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja.

Aktuarski dobici i gubici su promjene sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja kao posljedica:

(a) usklađenja na temelju iskustva (učinaka razlika između ranijih aktuarskih pretpostavaka i onoga što se stvarno dogodilo); i

(b) učinaka promjena aktuarskih pretpostavaka.

Prinos na imovinu plana su kamate, dividende i drugi prihodi ostvareni iz imovine plana, zajedno s realiziranim i nerealiziranim dobicima ili gubicima iz imovine plana, umanjeni za:

(a) sve troškove upravljanja imovinom plana; i

(b) sav plativi porez za sami plan, osim poreza uključenog u aktuarske pretpostavke upotrijebljene za mjerenje sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja.

Namira je transakcija kojom se ukidaju sve daljnje zakonske ili izvedene obveze za dio ili sva primanja predviđena planom definiranih primanja, a koja nije isplata primanja zaposlenicima ili u njihovo ime koja je utvrđena u uvjetima plana i uključena u aktuarske pretpostavke.

KRATKOROČNA PRIMANJA ZAPOSLENIKA

9. Kratkoročna primanja zaposlenika uključuju stavke kao što su sljedeće ako se očekuje da će biti u cijelosti namirena u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad:

(a) nadnice, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje;

(b) plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje;

(c) sudjelovanje u dobiti i bonusi; i

(d) nenovčane koristi za postojeće zaposlenike (kao što su zdravstvena zaštita, stambeni smještaj, automobili i besplatna ili subvencionirana roba ili usluge).

10. Subjekt ne treba reklasificirati kratkoročno primanje zaposlenika ako dođe do privremene promjene vremena u kojem subjekt očekuje namiru. Međutim, ako se promijene obilježja primanja (kao što je promjena iz neakumulirajućeg primanja u akumulirajuće primanje) ili ako promjena očekivanog vremena namire nije privremena, subjekt razmatra je li primanje još uvijek u skladu s definicijom kratkoročnih primanja zaposlenika.

▼**M31**

Priznavanje i mjerenje

Sva kratkoročna primanja zaposlenika

11. Ako je zaposlenik tijekom obračunskog razdoblja radio u subjektu, nediskontirani iznos kratkoročnih primanja zaposlenika za koja se očekuje da će biti plaćena u zamjenu za obavljeni rad subjekt priznaje:

(a) kao obvezu (odgođeno plaćanje troškova) nakon oduzimanja svih već isplaćenih iznosa. Ako je već isplaćeni iznos veći od nediskontiranog iznosa primanja, subjekt razliku priznaje kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) u mjeri u kojoj će unaprijed plaćeni iznos dovesti do, na primjer, smanjenja budućih plaćanja ili novčanog povrata;

(b) kao rashod, osim ako se nekim drugim MSFI-jem propisuje ili dopušta da se primanja uračunaju u trošak sredstva (vidjeti, na primjer, MRS 2 *Zalihe* i MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*).

12. U stavcima 13., 16. i 19. objašnjeno je kako subjekt primjenjuje stavak 11. na kratkoročna primanja zaposlenika u obliku plaćenog odsustva te planova sudjelovanja u dobiti i isplate bonusa.

Kratkoročna plaćena odsustva

13. Subjekt priznaje očekivani trošak kratkoročnih primanja zaposlenika u obliku plaćenog odsustva sukladno stavku 11. kako slijedi:

(a) u slučaju akumulirajućih plaćenih odsustava, kada zaposlenik obavlja rad kojim povećava svoje pravo na buduća plaćena odsustva;

(b) u slučaju neakumulirajućih plaćenih odsustava, pri pojavi odsustava.

14. Subjekt može zaposlenicima plaćati odsustvo s rada iz različitih razloga, uključujući praznike, bolest i kratkotrajnu invalidnost, rodiljski i roditeljski dopust, sudjelovanje u radu porote ili vojnu službu. Pravo na plaćeno odsustvo dijeli se na dvije kategorije:

(a) akumulirajuća; i

(b) neakumulirajuća odsustva.

15. Akumulirajuće plaćeno odsustvo je ono koje se prenosi u sljedeća razdoblja i može se iskoristiti u budućim razdobljima ako se pravo za tekuće razdoblje ne iskoristi u cijelosti. Akumulirajuće plaćeno odsustvo može biti stečeno (drugim riječima, zaposlenici imaju pravo na gotovinsko plaćanje za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta) ili nestečeno (kada zaposlenici nemaju pravo na gotovinsko plaćanje za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta). Obveza nastaje kada zaposlenici obavljaju rad kojim povećavaju svoje pravo na buduća plaćena odsustva. Ova obveza postoji i priznaje se čak i bez stečenog prava na gotovinsko plaćanje za plaćeno odsustvo, iako na mjerenje te obveze utječe mogućnost da zaposlenici napuste subjekt prije nego iskoriste akumulirana plaćena odsustva bez stečenog prava na gotovinsko plaćanje.

16. Subjekt mjeri očekivani trošak akumulirajućih plaćenih odsustava kao dodatni iznos za koji očekuje da će ga platiti zbog akumuliranja neiskorištenog prava na kraju izvještajnog razdoblja.

▼**M31**

17. Metodom navedenom u prethodnom stavku obveza se mjeri u visini dodatnih plaćanja čiji se nastanak očekuje isključivo zbog činjenice da se primanja akumuliraju. U mnogim slučajevima subjekt možda neće trebati izraditi detaljne izračune kako bi procijenio da ne postoji značajna obveza na temelju neiskorištenih plaćenih odsustava. Na primjer, obveza na temelju bolovanja mogla bi biti značajna samo ako postoji formalni ili neformalni dogovor da se neiskorišteno plaćeno bolovanje može iskoristiti kao plaćeni godišnji odmor.

Primjer za ilustraciju stavaka 16. i 17.

Subjekt ima 100 zaposlenika od kojih svaki ima pravo na pet radnih dana plaćenog bolovanja godišnje. Neiskorišteno bolovanje može se prenijeti u narednu kalendarsku godinu. Prvo se uzima pravo na plaćeno bolovanje u tekućoj godini, a potom neiskorišteno pravo preneseno iz prethodne godine (metodom zadnji ulaz – prvi izlaz). Na dan 31. prosinca 20X1. prosječno neiskorišteno pravo je dva dana po zaposleniku. Na temelju dosadašnjeg iskustva za koje se očekuje da će se nastaviti, subjekt očekuje da će 92 zaposlenika uzeti najviše pet dana bolovanja u 20X2. i da će svaki od preostalih osmero zaposlenika koristiti u prosjeku šest i pol dana.

Subjekt očekuje da će platiti dodatnih dvanaest dana bolovanja na temelju neiskorištenog prava akumuliranog na dan 31. prosinca 20X1. (po jedan i pol dan za svakog od osmero zaposlenika). Prema tome, subjekt priznaje obvezu koja je jednaka dvanaest dana plaćenog bolovanja.

18. Neakumulirajuće plaćeno odsustvo ne prenosi se u naredno razdoblje, već ističe ako se pravo iz tekućeg razdoblja ne iskoristi u cijelosti te se njime zaposlenicima ne daje pravo na gotovinsko plaćanje za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta. Ovo je uobičajeno kod plaćenog bolovanja (u mjeri u kojoj ne dolazi do povećanja budućih prava zbog neiskorištenih prava u prošlosti), rodiljskog ili roditeljskog dopusta ili plaćenog odsustva zbog sudjelovanja u radu porote ili vojne službe. Subjekt ne priznaje obvezu ili rashod sve do trenutka odsustva zato što se radom zaposlenika ne povećava iznos primanja.

Planovi sudjelovanja u dobiti i planovi isplate bonusa

19. Subjekt priznaje očekivani trošak za udjele u dobiti i isplate bonusa prema stavku 11. onda i samo onda:

(a) kada subjekt ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za takva plaćanja kao rezultat prošlog događaja; i

(b) ako je moguća pouzdana procjena obveze.

Sadašnja obveza postoji onda i samo onda kada subjekt nema realnu alternativu, osim da izvrši plaćanja.

20. Prema nekim planovima sudjelovanja u dobiti, zaposlenici primaju udio u dobiti samo ako ostanu u subjektu određeno razdoblje. Takvi planovi dovode do nastanka izvedene obveze budući da zaposlenici obavljaju rad kojim povećavaju iznos koji treba platiti ako ostanu u službi sve do kraja određenog razdoblja. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposlenici napuste subjekt bez primanja udjela u dobiti.

▼**M31**

Primjer za ilustraciju stavka 20.

Prema planu sudjelovanja u dobiti, subjekt je dužan određeni dio svoje dobiti za godinu isplatiti zaposlenicima koji rade tijekom cijele godine. Ako ni jedan zaposlenik ne napusti subjekt tijekom godine, ukupno plaćanje udjela u dobiti za godinu iznos 3 posto dobiti. Subjekt procjenjuje da će se zbog fluktuacije zaposlenika iznos za isplatu smanjiti na 2,5 posto dobiti.

Subjekt priznaje obvezu i rashod u visini od 2,5 posto dobiti.

21. Subjekt ne mora imati zakonsku obvezu plaćanja bonusa. Neovisno o tome, u nekim slučajevima u subjektu postoji praksa isplate bonusa. U takvim slučajevima subjekt ima izvedenu obvezu jer nema realnu alternativu, osim da isplati bonus. Mjerenje izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposlenici napuste subjekt bez primanja bonusa.

22. Subjekt može pouzdano procijeniti svoju zakonsku ili izvedenu obvezu prema planu sudjelovanja u dobiti ili planu isplate bonusa onda i samo onda:

(a) ako formalni uvjeti plana sadrže formulu za određivanje iznosa primanja;

(b) ako subjekt određuje iznose koje treba isplatiti prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja; ili

(c) ako dosadašnja praksa pruža jasni dokaz o iznosu izvedene obveze subjekta.

23. Obveza prema planovima sudjelovanja u dobiti i planovima isplate bonusa proizlazi iz rada zaposlenika, a ne iz transakcija s vlasnicima subjekta. Prema tome, subjekt priznaje trošak planova sudjelovanja u dobiti i planova isplate bonusa kao rashod, a ne kao raspodjelu dobiti.

24. Ako se ne očekuje da će plaćanja na temelju sudjelovanja u dobiti i isplate bonusa u cijelosti biti namirena u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad, ta su plaćanja druga dugoročna primanja zaposlenika (vidjeti stavke 153. – 158.).

Objavljivanje

25. Iako se na temelju ovog Standarda ne zahtijeva posebno objavljivanje kratkoročnih primanja zaposlenika, ono može biti propisano drugim MSFI-jevima. Na primjer, u MRS-u 24 zahtijeva se objavljivanje primanja zaposlenika za ključno rukovodeće osoblje. U MRS-u 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* zahtijeva se objavljivanje troškova primanja zaposlenika.

PRIMANJA NAKON PRESTANKA RADNOG ODNOSA: RAZLIKA IZMEĐU PLANOVA DEFINIRANIH DOPRINOSA I PLANOVA DEFINIRANIH PRIMANJA

26. Primanja nakon prestanka radnog odnosa obuhvaćaju sljedeće stavke:

(a) mirovine (na primjer same mirovine te jednokratne otpremnine prilikom umirovljenja); i

▼**M31**

(b) druga primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su životno osiguranje nakon prestanka radnog odnosa i zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa.

Aranžmani prema kojima subjekt osigurava primanja nakon prestanka radnog odnosa su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa. Subjekt primjenjuje ovaj Standard na sve takve aranžmane, neovisno o tome obuhvaćaju li oni osnivanje zasebnog subjekta za uplatu doprinosa i isplatu primanja ili ne.

27. Ovisno o ekonomskom sadržaju plana izvedenom iz njegovih glavnih uvjeta, planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa razvrstavaju se u planove definiranih doprinosa ili planove definiranih primanja.

28. Planom definiranih doprinosa zakonska ili izvedena obveza subjekta ograničena je na iznos koji je subjekt pristao uplaćivati u fond. Stoga je iznos primanja nakon prestanka radnog odnosa zaposlenika određen iznosom doprinosa koje je subjekt (a možda i zaposlenik) uplatio u plan primanja nakon prestanka radnog odnosa ili osiguravajućem društvu, zajedno s prinosom ostvarenim na uplaćene doprinose. Kao posljedica toga, aktuarski rizik (da će primanja biti manja od očekivanih) i rizik ulaganja (da će uložena sredstva biti nedostatna za ostvarivanje očekivanih primanja) u bitnome snosi zaposlenik.

29. Primjeri u kojima obveza subjekta nije ograničena na iznos koji je subjekt pristao uplaćivati u fond su zakonske ili izvedene obveze subjekta na temelju:

(a) formule plana primanja koja nije vezana isključivo uz iznos doprinosa i prema kojoj je subjekt dužan osigurati daljnje doprinose ako imovina nije dostatna za isplatu primanja utvrđenih prema toj formuli;

(b) jamstva, neizravno putem plana ili izravno, određenog prinosa na doprinose; ili

(c) neformalnih praksa koje dovode do nastanka izvedene obveze. Na primjer, izvedena obveza može nastati kada je subjekt u dosadašnjem poslovanju zbog inflacije povećavao primanja za svoje bivše zaposlenike, čak i ako za to ne postoji zakonska obveza.

30. Prema planovima definiranih primanja:

(a) subjekt ima obvezu svojim sadašnjim i bivšim zaposlenicima osigurati ugovorena primanja; i

(b) aktuarski rizik (da će trošak primanja biti veći od očekivanog) i rizik ulaganja u bitnome snosi subjekt. Ako je aktuarsko iskustvo ili iskustvo ulaganja lošije od očekivanog, obveza subjekta može se povećati.

31. U stavcima 32. – 49. objašnjena je razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih primanja u kontekstu planova više poslodavaca, planova definiranih primanja s podjelom rizika između subjekata pod zajedničkim nadzorom, državnih planova i osiguranih primanja.

▼M31

Planovi više poslodavaca

32. Subjekt razvrstava plan više poslodavaca kao plan definiranih doprinosa ili plan definiranih primanja u skladu s uvjetima plana (uključujući svaku izvedenu obvezu koja nadilazi formalne uvjete).

33. Ako subjekt sudjeluje u planu više poslodavaca i ako se ne primjenjuje stavak 34., subjekt:

(a) obračunava svoj razmjerni udjel u obvezi na temelju definiranih primanja, imovini plana i trošku povezanom s planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja; i

(b) objavljuje informacije propisane stavcima 135. – 148. (isključujući stavak 148. točku (d)).

34. Ako na raspolaganju nema dovoljno informacija za primjenu računovodstva definiranih primanja u sklopu plana definiranih primanja više poslodavaca, subjekt:

(a) obračunava plan u skladu sa stavcima 51. i 52. kao da je riječ o planu definiranih doprinosa; i

(b) objavljuje informacije propisane stavkom 148.

35. Jedan od primjera plana definiranih primanja više poslodavaca je onaj u kojem:

(a) se plan financira na osnovi obustava doprinosa pri isplati plaća u iznosu za koji se očekuje da će biti dostatan za isplatu primanja koja dospijevaju u istom razdoblju, dok će se buduća primanja zarađena u tekućem razdoblju isplaćivati iz budućih doprinosa; i

(b) se primanja zaposlenika utvrđuju prema duljini njihova radnog staža, a uključeni subjekti nemaju realnu opciju povlačenja iz plana bez plaćanja doprinosa za primanja koja su zaposlenici zaradili do datuma povlačenja iz plana. Takav plan dovodi do nastanka aktuarskog rizika za subjekt: ako je konačni trošak već zarađenih primanja na kraju izvještajnog razdoblja viši od očekivanog, subjekt će morati povećati svoje doprinose ili uvjeriti zaposlenike da prihvate smanjenje primanja. Stoga je takav plan definiran kao plan definiranih primanja.

36. Ako je na raspolaganju dovoljno informacija o planu definiranih primanja više poslodavaca, subjekt obračunava svoj razmjerni udjel u obvezi na temelju definiranih primanja, imovini plana i trošku nakon prestanka radnog odnosa povezanih s planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja. Međutim, subjekt možda neće moći dovoljno pouzdano odrediti svoj udjel u financijskom položaju i financijskoj uspješnosti plana za potrebe računovodstva. Do toga može doći:

(a) ako su planom uključeni subjekti izloženi aktuarskom riziku povezanom sa sadašnjim i bivšim zaposlenicima drugih subjekata, zbog čega ne postoji sustavna i pouzdana osnovica za raspoređivanje obveze, imovine plana i troškova na pojedinačne subjekte koji sudjeluju u planu; ili

▼**M31**

(b) ako subjekt nema pristup dostatnim informacijama o planu za udovoljavanje zahtjevima ovog Standarda.

U tim slučajevima subjekt obračunava plan kao da je riječ o planu definiranih doprinosa i objavljuje informacije propisane stavkom 148.

37. Između plana više poslodavaca i sudionika u planu može postojati ugovor kojim se utvrđuje kako će se sudionicima isplaćivati višak iz plana (ili financirati manjak). Sudionik plana više poslodavaca koji ima takav ugovor i koji plan obračunava kao plan definiranih doprinosa u skladu sa stavkom 34. priznaje imovinu ili obvezu proizišlu iz ugovora te nastale prihode ili rashode koji ulaze u dobit ili gubitak.

Primjer za ilustraciju stavka 37.([1])

Subjekt sudjeluje u planu definiranih primanja više poslodavaca u sklopu kojeg se ne provodi vrednovanje plana sukladno MRS-u 19. Stoga plan obračunava kao da je riječ o planu definiranih doprinosa. Procjena sredstava za financiranje koja se ne provodi sukladno MRS-u 19 pokazuje manjak u planu od 100 milijuna JV*. U planu je ugovorom definiran vremenski raspored uplate doprinosa poslodavaca koji sudjeluju u planu kojim će se manjak eliminirati tijekom sljedećih pet godina. Ukupni iznos doprinosa subjekta na temelju ugovora je 8 milijuna JV.

Subjekt priznaje obvezu na temelju doprinosa usklađenu za vremensku vrijednost novca te u istom iznosu iskazuje rashod koji ulazi u dobit ili gubitak.

38. Planovi više poslodavaca razlikuju se od zajednički upravljanih planova. Zajednički upravljani plan samo je zbroj planova pojedinačnih poslodavca koji su objedinjeni kako bi se uključenim poslodavcima omogućilo udruživanje sredstava radi ulaganja i smanjenja troškova upravljanja ulaganjima te administrativnih troškova, ali se tražbine različitih poslodavaca razdvajaju isključivo u korist njihovih zaposlenika. Zajednički upravljani planovi ne predstavljaju poseban problem u računovodstvu jer su informacije o njima lako dostupne, što omogućuje da se s njima postupa na isti način kao i sa svakim drugim planom pojedinačnog poslodavca te zbog toga što takvi planovi ne izlažu uključene subjekte aktuarskim rizicima povezanima sa sadašnjim i bivšim zaposlenicima drugih subjekata. Prema definicijama iz ovog Standarda subjekt mora razvrstati zajednički upravljani plan kao plan definiranih doprinosa ili plan definiranih primanja u skladu s uvjetima plana (uključujući svaku izvedenu obvezu koja nadilazi formalne uvjete).

39. Pri utvrđivanju vremena priznavanja i načina mjerenja obveze koja se odnosi na likvidaciju plana definiranih primanja više poslodavaca ili povlačenje subjekta iz plana definiranih primanja više poslodavaca, subjekt primjenjuje MRS 37 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*.

([1]) U ovom su Standardu novčani iznosi označeni u „jedinici valute (JV)”.

▼M31

Planovi definiranih primanja u kojima rizike dijele subjekti pod zajedničkim nadzorom

40. Planovi definiranih primanja u kojima rizike dijele subjekti pod zajedničkim nadzorom, na primjer matica i njezina društva kćeri, nisu planovi više poslodavaca.

41. Subjekt koji sudjeluje u takvom planu pribavlja informacije o planu kao cjelini vrednovanom u skladu s ovim Standardom na temelju pretpostavaka koje se primjenjuju na plan kao cjelinu. Ako postoji ugovor ili službena politika u skladu s kojima se pojedinačnim subjektima unutar skupine zaračunavaju neto troškovi definiranih primanja za plan kao cjelinu vrednovan u skladu s ovim Standardom, subjekt u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima priznaje tako zaračunani neto trošak definiranih primanja. Ako ne postoji takav ugovor ili takva politika, neto trošak definiranih primanja priznaje se u odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima subjekta unutar skupine koji je pravno poslodavac nositelj plana. Ostali subjekti unutar skupine u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima priznaju trošak u iznosu jednakom doprinosu koji treba platiti za razdoblje.

42. Sudjelovanje u takvom planu za svaki je subjekt unutar skupine transakcija s povezanom osobom. Prema tome, subjekt u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima objavljuje informacije propisane stavkom 149.

Državni planovi

43. Subjekt računovodstveno iskazuje državni plan na isti način kao plan više poslodavaca (vidjeti stavke 32. – 39.).

44. Državni se planovi uspostavljaju zakonodavstvom kako bi obuhvatili sve subjekte (ili sve subjekte određene kategorije, na primjer,određenog sektora) i njima upravlja državna ili lokalna uprava ili neko drugo tijelo (na primjer neovisna agencija posebno osnovana u tu svrhu) koje nije pod nadzorom ili utjecajem subjekta izvjestitelja. Nekim se planovima koje uspostavlja subjekt osiguravaju obvezna primanja, kao zamjena za primanja koja bi inače bila obuhvaćen državnim planom, i dodatna primanja na dobrovoljnoj osnovi. Takvi planovi nisu državni planovi.

45. Državni se planovi karakteriziraju kao planovi definiranih primanja ili planovi definiranih doprinosa, ovisno o obvezi subjekta iz plana. Mnogi se državni planovi financiraju na osnovi obustava doprinosa pri isplati plaća u iznosu za koji se očekuje da će biti dostatan za plaćanje potrebnih primanja koja dospijevaju u istom razdoblju, dok će se buduća primanja zarađena u tekućem razdoblju isplaćivati iz budućih doprinosa. Neovisno o tome, u većini državnih planova subjekt nema nikakvu zakonsku ili izvedenu obvezu isplaćivanja budućih primanja; njegova jedina obveza je plaćanje doprinosa po dospijeću, a ako prestane zapošljavati članove državnog plana, subjekt neće imati nikakvu obvezu isplaćivati primanja koja su njegovi zaposlenici zaradili prethodnih godina. Iz tog su razloga državni planovi obično planovi definiranih doprinosa. Međutim, ako je državni plan plan definiranih primanja, subjekt primjenjuje stavke 32. – 39.

▼M31

Osigurana primanja

46. Subjekt može plaćati premije osiguranja za financiranje planova primanja nakon prestanka radnog odnosa. Subjekt s takvim planom postupa kao s planom definiranih doprinosa, osim ako će subjekt imati (izravno ili neizravno putem plana) zakonsku ili izvedenu obvezu:

(a) izravnog plaćanja primanja zaposlenika po dospijeću; ili

(b) plaćanja dodatnih iznosa ako osiguravatelj ne plati sva buduća primanja zaposlenika u vezi s tekućim i minulim radom zaposlenika.

Ako zadrži takvu zakonsku ili izvedenu obvezu, subjekt s planom postupa kao s planom definiranih primanja.

47. Primanja koja su osigurana policom osiguranja ne moraju biti izravno ili automatski povezana s obvezom subjekta za primanja zaposlenika. U slučaju planova primanja nakon prestanka radnog odnosa koji obuhvaćaju police osiguranja, računovodstvo i financiranje razlikuju se jednako kao i kod drugih financiranih planova.

48 Ako subjekt financira primanja nakon prestanka radnog odnosa putem doprinosa za policu osiguranja prema kojoj subjekt (izravno ili neizravno putem plana, putem mehanizma za utvrđivanje budućih premija ili kao osoba povezana s osiguravateljem) zadržava zakonsku ili izvedenu obvezu, plaćanje premija ne smatra se aranžmanom definiranih doprinosa. Iz toga slijedi da subjekt:

(a) kvalificiranu policu osiguranja obračunava kao imovinu plana (vidjeti stavak 8.); i

(b) druge police osiguranja priznaje kao pravo na povrat sredstava (ako police ispunjavaju kriterije iz stavka 116.).

49. Ako polica osiguranja glasi na ime određenog sudionika plana ili skupine sudionika plana i ako subjekt nema nikakvu zakonsku ili izvedenu obvezu pokriti ni jedan gubitak na temelju police, subjekt nema obvezu isplatiti primanja zaposlenicima, već odgovornost za isplatu primanja snosi isključivo osiguravatelj. Isplata fiksnih premija prema takvim ugovorima u bitnome je namira obveze na temelju primanja zaposlenika, a ne ulaganje radi ispunjenja obveze. Slijedom toga, subjekt više nema imovinu ili obvezu. Prema tome, subjekt postupa s takvim plaćanjima kao s doprinosima koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa.

PRIMANJA NAKON PRESTANKA RADNOG ODNOSA: PLANOVI DEFINIRANIH DOPRINOSA

50. Računovodstvo planova definiranih doprinosa je jednostavno jer je obveza subjekta izvjestitelja za svako razdoblje utvrđena iznosima koje treba uplatiti za to razdoblje. Slijedom toga, za mjerenje obveze ili rashoda nisu potrebne nikakve aktuarske pretpostavke jer ne postoji mogućnost aktuarskih dobitaka ili gubitka. Štoviše, obveze se mjere na osnovi nediskontiranog iznosa, osim ako se ne očekuje njihova potpuna namira u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad.

▼M31

Priznavanje i mjerenje

51. Ako je zaposlenik u određenom razdoblju radio u subjektu, subjekt priznaje doprinos koji treba uplatiti u plan definiranih doprinosa u zamjenu za taj rad:

(a) kao obvezu (odgođeno plaćanje troškova) nakon oduzimanja svih već plaćenih doprinosa. Ako su već plaćeni doprinosi veći od doprinosa za obavljeni rad prije kraja izvještajnog razdoblja, subjekt razliku priznaje kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) u mjeri u kojoj će unaprijed plaćeni iznos dovesti do, na primjer, smanjenja budućih plaćanja ili novčanog povrata;

(b) kao rashod, osim ako se nekim drugim MSFI-jem propisuje ili dopušta da se doprinosi uračunaju u trošak sredstva (vidjeti, na primjer, MRS 2 i MRS 16).

52. Doprinosi koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa i za koje se ne očekuje da će biti u cijelosti namireni u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad diskontiraju se primjenom diskontne stope navedene u stavku 83.

Objavljivanje

53. Subjekt objavljuje iznos priznat kao rashod za planove definiranih doprinosa.

54. Ako je to propisano MRS-om 24, subjekt objavljuje informacije o doprinosima koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa za ključno rukovodeće osoblje.

PRIMANJA NAKON PRESTANKA RADNOG ODNOSA: PLANOVI DEFINIRANIH PRIMANJA

55. Računovodstvo planova definiranih primanja je složeno jer su za mjerenje obveze i rashoda potrebne aktuarske pretpostavke i jer postoji mogućnost nastanka aktuarskih dobitaka i gubitaka. Nadalje, obveze se mjere na diskontiranoj osnovi jer mogu biti namirene mnogo godina nakon što je zaposlenik obavio odgovarajući rad.

Priznavanje i mjerenje

56. Planovi definiranih primanja mogu biti bez osiguranih sredstava, odnosno mogu u cijelosti ili djelomično biti financirani doprinosima koje subjekt, a ponekad i njegovi zaposlenici, uplaćuju u subjekt ili fond koji je pravno odvojen od subjekta izvjestitelja i iz kojeg se isplaćuju primanja zaposlenicima. Isplata financiranih primanja kada dospiju na naplatu ovisi ne samo o financijskom položaju i uspješnosti ulaganja fonda, nego i o sposobnosti i spremnosti subjekta da nadoknadi svaki manjak imovine fonda. Prema tome, subjekt u bitnome preuzima aktuarski rizik i rizik ulaganja povezan s planom. Slijedom toga, rashod priznat na temelju plana definiranih primanja nije nužno iznos doprinosa dospjelih za to razdoblje.

57. Računovodstvo planova definiranih primanja u subjektu uključuje sljedeće korake:

(a) utvrđivanje manjka ili viška. To obuhvaća:

▼**M31**

i. primjenu aktuarske metode, odnosno metode projekcije kreditne jedinice, s ciljem pouzdane procjene konačnog troška subjekta za primanje koje je zaposlenik zaradio u zamjenu za svoj tekući i minuli rad (vidjeti stavke 67. – 69.). To od subjekta zahtijeva da utvrdi koji se iznos primanja može pripisati tekućim i ranijim razdobljima (vidjeti stavke 70. – 74.) te procijeni (aktuarske pretpostavke) demografske varijable (kao što su fluktuacija i smrtnost zaposlenika) i financijske varijable (kao što je buduće povećanje plaća i troškova zdravstvene zaštite) koje će utjecati na trošak primanja (vidjeti stavke 75. – 98.);

ii. diskontiranje navedenog primanja radi utvrđivanja sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja i troškova tekućeg rada (vidjeti stavke 67. – 69. i 83. – 86.);

iii. oduzimanje fer vrijednosti bilo koje imovine plana (vidjeti stavke 113. – 115.) od sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja;

(b) utvrđivanje iznosa neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja kao iznosa manjka, odnosno viška utvrđenog u točki (a) i usklađenog za svaki učinak ograničavanja neto imovine na temelju definiranih primanja do gornje granice vrijednosti imovine (vidjeti stavak 64.);

(c) utvrđivanje iznosa koji se priznaju kao dobit ili gubitak:

i. troška tekućeg rada (vidjeti stavke 70. – 74.);

ii. svakog troška minulog rada te dobitka ili gubitka po namiri (vidjeti stavke 99. – 112.);

iii. neto kamata na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 123. – 126.);

(d) utvrđivanje rezultata ponovnog vrednovanja neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja koji se priznaju kao ostala sveobuhvatna dobit i obuhvaćaju:

i. aktuarske dobitke i gubitke (vidjeti stavke 128. i 129.);

ii. prinos na imovinu plana, isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavak 130.); i

iii. svaku promjenu učinka gornje granice vrijednosti imovine (vidjeti stavak 64.), isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja.

Ako subjekt ima više planova definiranih primanja, navedene postupke primjenjuje na svaki značajan plan zasebno.

58. Subjekt dovoljno redovito utvrđuje neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja kako se iznosi priznati u financijskim izvještajima ne bi bitno razlikovali od iznosa koji bi bili utvrđeni na kraju izvještajnog razdoblja.

▼M31

59. Ovim se Standardom subjekt potiče, ali se od njega ne zahtijeva da za mjerenje svih materijalnih obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa angažira ovlaštenog aktuara. Iz praktičnih razloga subjekt može prije kraja izvještajnog razdoblja od ovlaštenog aktuara zatražiti detaljnu procjenu obveze. Neovisno o tome, rezultati se procjene ažuriraju tako da se uvrste sve materijalne transakcije i druge značajne promjene okolnosti (uključujući promjene tržišnih cijena i kamatnih stopa) do kraja izvještajnog razdoblja.

60. U nekim slučajevima, procjenama, prosjecima i skraćenim izračunima mogu se osigurati pouzdane približne vrijednosti detaljnih izračuna prikazanih u ovom Standardu.

Računovodstvo izvedenih obveza

61. Subjekt obračunava ne samo svoju zakonsku obvezu prema formalnim uvjetima plana definiranih primanja, nego i izvedenu obvezu koja proizlazi iz neformalne prakse subjekta. Neformalna praksa dovodi do nastanka izvedene obveze ako subjekt nema realnu alternativu, nego zaposlenicima isplatiti primanja. Primjer izvedene obveze je promjena u neformalnoj praksi subjekta koja bi mogla uzrokovati neprihvatljivu štetu odnosu između subjekta i njegovih zaposlenika.

62. Formalnim uvjetima plana definiranih primanja subjektu se može dopustiti ukidanje obveze u okviru plana. Neovisno o tome, subjektu je obično teško (bez plaćanja) ukinuti svoju obvezu na temelju plana ako treba zadržati zaposlenike. Prema tome, ako nije dokazano suprotno, u računovodstvu primanja nakon prestanka radnog odnosa pretpostavlja se da će subjekt koji trenutačno obećava takva primanja nastaviti to činiti i tijekom preostalog radnog vijeka zaposlenika.

Izvještaj o financijskom položaju

63. Subjekt priznaje neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja u izvještaju o financijskom položaju.

64. Ako subjekt u planu definiranih primanja ostvaruje višak, neto imovinu na temelju definiranih primanja mjeri manjom od sljedećih vrijednosti:

(a) viškom iz plana definiranih primanja; i

(b) gornjom granicom vrijednosti imovine koja se utvrđuje primjenom diskontne stope navedene u stavku 83.

65. Neto imovina na temelju definiranih primanja može nastati zbog više uplaćenih sredstava u plan definiranih primanja ili zbog aktuarskih dobitaka. U tom slučaju subjekt priznaje neto imovinu na temelju definiranih primanja:

(a) jer subjekt ima pravo raspolaganja resursima, a to je mogućnost uporabe viška za stvaranje budućih koristi;

(b) jer navedeno raspolaganje proizlazi iz prošlih događaja (doprinosa koje je subjekt uplatio i rada koji je zaposlenik obavio); i

(c) jer su subjektu na raspolaganju buduće gospodarske koristi u obliku smanjenja budućih doprinosa ili novčanog povrata izravno subjektu ili neizravno uplatom u neki drugi plan u kojem je ostvaren manjak. Gornja granica vrijednosti imovine je sadašnja vrijednost navedenih budućih koristi.

▼**M31**

Priznavanje i mjerenje: sadašnja vrijednost obveza na temelju definiranih primanja i trošak tekućeg rada

66. Na konačni trošak plana definiranih primanja mogu utjecati mnoge varijable, kao što su visina zadnje plaće, fluktuacija i smrtnost zaposlenika, doprinosi zaposlenika i kretanja u troškovima zdravstvene zaštite. Konačni trošak plana je neizvjestan i ta bi neizvjesnost mogla potrajati dulje vrijeme. Za mjerenje sadašnje vrijednosti obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa i s njima povezanih troškova tekućeg rada nužno je:

(a) primijeniti metodu aktuarske procjene (vidjeti stavke 67. – 69.);

(b) primanja rasporediti na razdoblja rada (vidjeti stavke 70. – 74.); i

(c) izvesti aktuarske pretpostavke (vidjeti stavke 75. – 98.).

Metoda aktuarske procjene

67. Subjekt za određivanje sadašnje vrijednosti svojih obveza na temelju definiranih primanja i povezanih troškova tekućeg rada te, ako je primjenjivo, troška minulog rada primjenjuje metodu projekcije kreditne jedinice.

68. Metoda projekcije kreditne jedinice (ponekad se naziva metoda obračuna primanja proporcionalno radu ili metoda određivanja primanja prema godinama radnog staža) podrazumijeva da svako razdoblje rada dovodi do nastanka dodatne jedinice prava na primanje (vidjeti stavke 70. – 74.) i njome se svaka jedinica mjeri zasebno kako bi se utvrdila konačna obveza (vidjeti stavke 75. – 98.).

Primjer za ilustraciju stavka 68.

Jednokratno je primanje plativo nakon prestanka rada u iznosu od jedan posto zadnje plaće za svaku godinu radnog staža. Plaća u prvoj godini je 10 000 JV uz pretpostavku da će svake godine rasti 7 posto (složeni obračun, tj. povećanje se pribraja stanju na kraju prethodne godine). Primijenjena diskontna stopa je 10 posto godišnje. U sljedećoj je tablici prikazano kako se obveza izračunava za zaposlenika za kojeg se očekuje da napusti subjekt na kraju pete godine uz pretpostavku da se aktuarske pretpostavke neće mijenjati. Zbog jednostavnosti, u ovom su primjeru izostavljena dodatna usklađenja potrebna za prikaz vjerojatnosti da zaposlenik napusti subjekt na raniji ili kasniji datum.

Godina	*1.*	*2.*	*3.*	*4.*	*5.*
	JV	*JV*	*JV*	*JV*	*JV*
Primanje koje se pripisuje:					
— ranijim godinama	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— tekućoj godini (1 % zadnje plaće)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— tekućoj i ranijim godinama	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Početna obveza	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Kamata od 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Trošak tekućeg rada	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Zaključna obveza	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Napomena:

1. *Početna obveza jednaka je sadašnjoj vrijednosti primanja koja se pripisuje ranijim godinama.*

2. *Trošak tekućeg rada jednak je sadašnjoj vrijednosti primanja koja se pripisuje tekućoj godini.*

3. *Zaključna obveza jednaka je sadašnjoj vrijednosti primanja koja se pripisuje tekućoj i ranijim godinama.*

69. Subjekt diskontira cijelu obvezu na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa čak i ako očekuje da će dio obveze biti namiren u roku od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja.

Pripisivanje primanja razdobljima rada

70. Pri utvrđivanju sadašnje vrijednosti obveza na temelju definiranih primanja i povezanog troška tekućeg rada te, ako je primjenjivo, troška minulog rada, subjekt pripisuje primanje razdobljima rada prema formuli za obračun primanja navedenoj u planu. Međutim, ako će rad zaposlenika u kasnijim godinama dovesti do znatno većeg iznosa primanja nego u ranijim godinama, subjekt primanja pripisuje pravocrtno:

(a) od datuma kada je rad zaposlenika prvi put doveo do nastanka prava na primanja iz plana (neovisno o tome jesu li primanja uvjetovana daljnjim radom ili nisu);

(b) do datuma kada daljnji rad zaposlenika neće dovesti do nastanka nikakvog značajnog iznosa daljnjih primanja iz plana, osim daljnjeg povećanja plaće.

71. U skladu s metodom projekcije kreditne jedinice, subjekt mora pripisati primanje tekućem razdoblju (radi utvrđivanja troška tekućeg rada) te tekućim i ranijim razdobljima (radi utvrđivanja sadašnje vrijednosti obveza na temelju definiranih primanja). Subjekt primanje pripisuje razdobljima u kojima nastaje obveza osiguravanja primanja nakon prestanka radnog odnosa. Ta obveza nastaje kada zaposlenici rade u zamjenu za primanja nakon prestanka radnog odnosa za koja subjekt očekuje da će ih isplaćivati u budućim izvještajnim razdobljima. Aktuarskim se metodama subjektu omogućuje dovoljno pouzdano mjerenje navedene obveze kako bi opravdao priznavanje obveze.

Primjeri za ilustraciju stavka 71.

1. Prema planu definiranih primanja, za svaku se godinu radnog staža prilikom odlaska u mirovinu isplaćuje jednokratno primanje u iznosu 100 JV.

Primanje od 100 JV pripisuje se svakoj godini. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost od 100 JV. Sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja je sadašnja vrijednost od 100 JV pomnožena brojem godina radnog staža do kraja izvještajnog razdoblja.

Ako je primanje plativo odmah kada zaposlenik napušta subjekt, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja određuju se prema datumu očekivanog odlaska zaposlenika. Prema tome, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja su zbog učinka diskontiranja manji od iznosa koji bi bili utvrđeni da je zaposlenik otišao na kraju izvještajnog razdoblja.

▼**M31**

2. Planom je predviđena mjesečna mirovina u visini 0,2 posto zadnje plaće za svaku godinu radnog staža. Mirovina se isplaćuje od 65. godine života.

Primanje koje je na očekivani datum odlaska u mirovinu jednako sadašnjoj vrijednosti mjesečne mirovine u visini 0,2 posto procijenjene zadnje plaće i plativo od očekivanog datuma odlaska u mirovinu do očekivanog datuma smrti pripisuje se svakoj godini radnog staža. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost tako utvrđenog primanja. Sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja je sadašnja vrijednost mjesečnih mirovina u visini 0,2 posto zadnje plaće pomnožena brojem godina radnog staža do kraja izvještajnog razdoblja. Trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja diskontiraju se jer isplata mirovina počinje sa 65. godinom života.

72. Radom zaposlenika nastaje obveza na temelju plana definiranih primanja, čak i ako su primanja uvjetovana budućim radnim odnosom (drugim riječima, primanja još nisu stečeno pravo). Radom zaposlenika prije datuma stjecanja prava nastaje izvedena obveza jer se s krajem svakog uzastopnog izvještajnog razdoblja smanjuje količina budućeg rada koji zaposlenik mora odraditi kako bi ostvario pravo na primanje. Subjekt pri mjerenju obveze na temelju definiranih primanja uzima u obzir vjerojatnost da neki zaposlenici neće ispuniti neke od uvjeta za stjecanje prava na primanje. Slično tome, premda određena primanja nakon prestanka radnog odnosa, na primjer primanja u sklopu zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa, postaju plativa samo ako određeni događaj nastupi kada zaposlenik nije više u radnom odnosu, obveza nastaje kada zaposlenik obavlja rad kojim će ostvariti pravo na primanje u slučaju nastupa određenih događaja. Vjerojatnost nastanka određenog događaja utječe na mjerenje obveze, ali ne određuje postojanje obveze.

Primjeri za ilustraciju stavka 72.

1. Iz plana se isplaćuje primanje od 100 JV za svaku godinu radnog staža. Pravo na primanje stječe se nakon deset godina radnog staža.

Primanje od 100 JV pripisuje se svakoj godini. U svakoj od prvih deset godina trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze odražavaju vjerojatnost da zaposlenik neće navršiti deset godina radnog staža.

2. Iz plana se isplaćuje primanje od 100 JV za svaku godinu radnog staža, osim za rad prije navršenih 25 godina života. Pravo na primanja stječe se odmah.

Primanje se ne pripisuje radu prije 25. godine života jer se radom prije tog datuma ne stječe pravo na primanja (uvjetovana ili bezuvjetna). Primanje od 100 JV pripisuje se svakoj sljedećoj godini.

73. Obveza se povećava do datuma od kojeg zaposlenik svojim daljnjim radom neće ostvariti nikakav značajan iznos budućih primanja. Prema tome, sva se primanja pripisuju razdobljima koja završavaju s tim datumom ili prije njega. Primanje se pripisuje pojedinim obračunskim razdobljima prema formuli za obračun primanja navedenoj u planu. Međutim, ako će rad zaposlenika u kasnijim godinama dovesti do značajno više razine primanja nego ranijih godina, subjekt pripisuje primanje prema pravocrtnoj metodi sve do datuma od kojeg budući rad zaposlenika više neće dovesti do značajnog iznosa budućih primanja. Razlog tome je što će rad zaposlenika u cijelom razdoblju naposljetku dovesti do primanja na navedenoj višoj razini.

▼**M31**

Primjeri za ilustraciju stavka 73.

1. Iz plana se isplaćuje jednokratno primanje od 1 000 JV koja se stječe nakon deset godina radnog staža. U planu nije predviđeno nikakvo daljnje primanje za naknadni rad.

Primanje od 100 JV (1 000 podijeljeno s 10) pripisuje se svakoj od prvih deset godina.

Trošak tekućeg rada u svakoj od prvih deset godina odražava vjerojatnost da zaposlenik možda neće navršiti deset godina radnog staža. Nikakvo se primanje ne pripisuje sljedećim godinama.

2. Iz plana se isplaćuje jednokratna otpremnina od 2 000 JV za odlazak u mirovinu svim zaposlenicima koji su u dobi od 55 godina još uvijek u radnom odnosu i imaju više od dvadeset godina radnog staža ili koji su u dobi od 65 godina i još uvijek u radnom odnosu bez obzira na duljinu radnog staža.

Za zaposlenike koji su se zaposlili prije 35. godine života, rad prvo dovodi do primanja predviđenih planom za one s 35 godina života (zaposlenik može napustiti subjekt u 30. godini i vratiti se u 33. godini, bez učinka na iznos i vrijeme isplate primanja). Navedena su primanja uvjetovana daljnjim radom. Također, rad koji se obavlja poslije 55. godine života neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za navedene zaposlenike subjekt pripisuje primanje od 100 JV (2 000 podijeljeno s 20) svakoj godini od 35. do 55. godine života.

Za zaposlenike koji se zaposle između 35. i 45. godine života rad dulji od dvadeset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za navedene zaposlenike subjekt pripisuje primanje od 100 (2 000 podijeljeno s 20) svakoj od prvih dvadeset godina.

Za zaposlenike koji se zaposle u 55. godini života rad dulji od deset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za navedene zaposlenike subjekt pripisuje primanje od 200 JV (2 000 JV podijeljeno s 10) svakoj od prvih deset godina.

Za sve zaposlenike trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze odražavaju vjerojatnost da zaposlenik možda neće navršiti potreban radni staž.

3. Iz plana zdravstvenog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa nadoknađuje se 40 posto troškova zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa zaposlenika ako zaposlenik napusti subjekt nakon više od deset i manje od dvadeset godina radnog staža i 50 posto navedenih troškova ako zaposlenik napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina radnog staža.

U skladu s formulom za obračun primanja navedenoj u planu, subjekt pripisuje 4 posto sadašnje vrijednosti očekivanih troškova zdravstvene zaštite (40 posto podijeljeno s deset) svakoj od prvih deset godina i 1 posto (10 posto podijeljeno s deset) svakoj od drugih deset godina. Trošak tekućeg rada u svakoj godini odražava vjerojatnost da zaposlenik možda neće navršiti radni staž potreban za ostvarivanje dijela primanja ili cjelokupnog primanja. Nikakva se primanja ne pripisuju za zaposlenike za koje se očekuje da će napustiti subjekt u roku od deset godina.

4. Iz plana zdravstvenog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa nadoknađuje se 10 posto troškova zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa zaposlenika ako zaposlenik napusti subjekt nakon više od deset i manje od dvadeset godina radnog staža i 50 posto navedenih troškova ako zaposlenik napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina radnog staža.

▼**M31**

Rad u kasnijim godinama dovest će do značajno više razine primanja nego u ranijim godinama. Prema tome, za zaposlenike za koje se očekuje da napuste subjekt nakon dvadeset ili više godina subjekt pripisuje primanje pravocrtno u skladu sa stavkom 71. Rad poslije dvadeset godina radnog staža neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Prema tome, primanje koje se pripisuje svakoj od prvih dvadeset godina je 2,5 posto sadašnje vrijednosti očekivanih troškova zdravstvene zaštite (50 posto podijeljeno s dvadeset).

Za zaposlenike za koje se očekuje da napuste subjekt nakon deset do dvadeset godina radnog staža, primanje koje se pripisuje svakoj od prvih deset godina iznosi jedan posto sadašnje vrijednosti očekivanih troškova zdravstvene zaštite.

Za navedene se zaposlenike ne pripisuje primanje na temelju rada između kraja desete godine i procijenjenog datuma napuštanja subjekta.

Nikakva se primanja ne pripisuju za zaposlenike za koje se očekuje da će napustiti subjekt u roku od deset godina.

74. Ako je iznos primanja konstantan udjel zadnje plaće za svaku godinu radnog staža, buduće povećanje plaća utjecat će na iznos potreban za namiru obveze koja postoji na temelju rada prije kraja izvještajnog razdoblja, ali neće dovesti do nastanka dodatne obveze. Stoga:

(a) za potrebe stavka 70. točke (b), povećanje plaće ne dovodi do daljnjih primanja, čak ni ako iznos primanja ovisi o zadnjoj plaći; i

(b) iznos primanja koji se pripisuje svakom razdoblju konstantan je udjel plaće uz koju se primanje vezuje.

Primjer za ilustraciju stavka 74.

Zaposlenici imaju pravo na primanje u visini 3 posto zadnje plaće za svaku godinu radnog staža prije 55. godine života.

Primanje u visini 3 posto procijenjene zadnje plaće pripisuje se svakoj godini do 55. godine života. To je datum od kojeg daljnji rad zaposlenika neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja u okviru plana. Nikakvo se primanje ne pripisuje za rad nakon navedene godine starosti.

Aktuarske pretpostavke

75. Aktuarske pretpostavke moraju biti nepristrane i međusobno usklađene.

76. Aktuarske su pretpostavke najbolje moguće procjene varijabala subjekta na temelju koji se utvrđuje konačni trošak primanja nakon prestanka radnog odnosa. Aktuarske pretpostavke obuhvaćaju:

(a) demografske pretpostavke o budućim obilježjima sadašnjih i bivših zaposlenika (i osoba koje oni uzdržavaju) koji ispunjavaju uvjete za stjecanje primanja. Demografske se pretpostavke bave pitanjima kao što su:

i. smrtnost (vidjeti stavke 81. i 82.);

ii. stope fluktuacije zaposlenika, invalidnost i prijevremeno umirovljenje;

iii. udjel članova plana s uzdržavanim osobama koji će ispunjavati uvjete za stjecanje primanja;

iv. udjel članova plana koji će odabrati svaku opciju plaćanja dostupnu u skladu s uvjetima plana; i

▼M31

v. stope potraživanja prema planovima zdravstvene zaštite;

(b) financijske pretpostavke koje uključuju stavke kao što su:

i. diskontna stopa (vidjeti stavke 83. – 86.);

ii. razine primanja, isključujući sve troškova primanja koje snose zaposlenici, i buduća plaća (vidjeti stavke 87. – 95.);

iii. u slučaju primanja u sklopu zdravstvene zaštite, budući troškovi zdravstvene zaštite, uključujući troškove obrade odštetnih zahtjeva (tj. troškove koji će nastati obradom i rješavanjem odštetnih zahtjeva, uključujući pravne troškove i troškove procjenitelja štete) (vidjeti stavke 96. – 98.); i

iv. porezi plativi na temelju plana na doprinose koji se odnose na rad prije izvještajnog datuma ili na primanja koja proizlaze iz tog rada.

77. Aktuarske su pretpostavke nepristrane ako nisu nerazborite ni pretjerano konzervativne.

78. Aktuarske su pretpostavke međusobno usklađene ako odražavaju ekonomske veze između čimbenika kao što su inflacija, stopa povećanja plaća i diskontna stopa. Na primjer, sve pretpostavke koje ovise o određenoj razini inflacije (kao što su pretpostavke o kamatnim stopama te povećanju plaće i primanja) u svakom određenom budućem razdoblju podrazumijevaju jednaku razinu inflacije u tom razdoblju.

79. Subjekt određuje diskontnu stopu i druge financijske pretpostavke u nominalnim (iskazanim) veličinama, osim ako su procjene realnih veličina (prilagođenih za inflaciju) pouzdanije, na primjer u hiperinflacijskom gospodarstvu (vidjeti MRS 29 *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima*) ili tamo gdje se primanja indeksiraju i gdje postoji razvijeno tržište indeksiranih obveznica u istoj valuti i istog dospijeća.

80. Financijske pretpostavke moraju se zasnivati na tržišnim očekivanjima na kraju izvještajnog razdoblja za razdoblje u kojem se trebaju namiriti obveze.

Aktuarske pretpostavke: smrtnost

81. Subjekt utvrđuje pretpostavke o smrtnosti s obzirom na svoju najbolju moguću procjenu smrtnosti članova plana za vrijeme i nakon prestanka radnog odnosa.

82. Za procjenu konačnog troška primanja subjekt uzima u obzir očekivane promjene smrtnosti, na primjer izmjenom standardnih tablica smrtnosti u skladu s procijenjenim poboljšanjem stope smrtnosti.

Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa

▼M48

83. Stopa koja se upotrebljava za diskontiranje obveza povezanih s primanjima nakon prestanka zaposlenja (i s osiguranim i s neosiguranim sredstvima) utvrđuje se upućivanjem na tržišni prinos visokokvalitetnih korporativnih obveznica na kraju izvještajnog razdoblja. Za valute za koje ne postoji duboko tržište takvim visokokvalitetnim korporativnim obveznicama upotrebljava se tržišni prinos (na kraju izvještajnog razdoblja) državnih obveznica iskazanih u toj valuti. Valuta i rok dospijeća korporativnih ili državnih obveznica moraju biti usklađeni s valutom i procijenjenim rokom dospijeća obveza povezanih s primanjima nakon prestanka zaposlenja.

▼**M31**

84. Diskontna stopa je aktuarska pretpostavka sa značajnim utjecajem. Diskontna stopa odražava vremensku vrijednost novca, ali ne i aktufarski rizik ili rizik ulaganja. Nadalje, diskontna stopa ne odražava kreditni rizik specifičan za subjekt koji snose njegovi vjerovnici ni rizik da se buduće iskustvo može razlikovati od aktuarskih pretpostavaka.

85. Diskontna stopa odražava procijenjeno vrijeme isplate primanja. To subjekt u praksi često postiže primjenjujući jedinstvenu prosječnu ponderiranu diskontnu stopu koja odražava procijenjeno vrijeme i iznos primanja za isplatu te valutu u kojoj se primanja trebaju isplatiti.

86. U nekim slučajevima možda ne postoji razvijeno tržište obveznica s dostatno dugim dospijećem koje je usklađeno s procijenjenim dospijećem svih isplata primanja. U takvim slučajevima subjekt primjenjuje tekuće tržišne stope odgovarajućih razdoblja za diskontiranje kraćih razdoblja plaćanja i procjenjuje diskontnu stopu za duža razdoblja dospijeća ekstrapolirajući tekuće tržišne stope prema krivulji prinosa. Mala je vjerojatnost da će ukupna sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja biti posebno osjetljiva na diskontnu stopu primijenjenu na dio primanja koja su plativa nakon konačnog dospijeća raspoloživih korporativnih ili državnih obveznica.

Aktuarske pretpostavke: plaće, primanja i troškovi zdravstvene zaštite

87. Subjekt mjeri svoje obveze na temelju definiranih primanja na osnovi koja odražava:

(a) primanja utvrđena uvjetima plana (ili koja proizlaze iz bilo koje izvedene obveze koja nadilazi navedene uvjete) na kraju izvještajnog razdoblja;

(b) svako procijenjeno povećanje plaća u budućnosti koje utječe na plativa primanja;

(c) učinak svakog ograničenja udjela poslodavca u troškovima budućih primanja;

(d) doprinose koje uplaćuju zaposlenici ili treće stranke i kojima se smanjuje konačni trošak subjekta za navedena primanja; i

(e) procijenjene buduće promjene razine svih državnih primanja koje utječu na primanja plativa iz plana definiranih primanja onda i samo onda:

i. ako su navedene promjene donesene prije kraja izvještajnog razdoblja; ili

ii. ako povijesni podaci ili drugi pouzdani dokazi ukazuju na to da će se navedena državna primanja promijeniti na neki predvidiv način, na primjer u skladu s budućim promjenama opće razine cijena ili opće razine plaća.

88. Aktuarske pretpostavke odražavaju buduće promjene primanja utvrđenih formalnim uvjetima plana (ili izvedene obveze koje nadilaze te uvjete) na kraju izvještajnog razdoblja. To je, na primjer, slučaj:

(a) ako je subjekt u proteklim razdobljima povećavao primanja kako bi, na primjer, ublažio učinke inflacije i ništa ne ukazuje na to da će se takva praksa u budućnosti promijeniti;

▼M31

(b) ako je subjekt na temelju formalnih uvjeta plana (ili izvedene obveze koja nadilazi navedene uvjete) ili zakonom obvezan sav višak sredstava iz plana upotrijebiti u korist sudionika plana (vidjeti stavak 180. točku (c)); ili

(c) ako primanja variraju kao odgovor na ciljane rezultate ili druge kriterije. Na primjer, u uvjetima plana može biti predviđeno da će se isplatiti niža primanja ili od zaposlenika zatražiti dodatne uplate doprinosa ako imovina plana ne bude dostatna. Mjerenje ove obveze odražava najbolju moguću procjenu učinka ciljanih rezultata ili drugih kriterija.

89. Aktuarske pretpostavke ne odražavaju buduće promjene primanja koje nisu utvrđene formalnim uvjetima plana (ili izvedenom obvezom) na kraju izvještajnog razdoblja. Takve će promjene za posljedicu imati:

(a) trošak minulog rada u mjeri u kojoj se mijenjaju primanja za rad prije promjene; i

(b) trošak tekućeg rada za razdoblja nakon promjene u mjeri u kojoj se mijenjaju primanja za rad nakon promjene.

90. Pri procjenama budućeg povećanja plaća u obzir se uzimaju inflacija, duljina radnog staža, unaprjeđenje i drugi relevantni čimbenici kao što su ponuda i potražnja na tržištu rada.

91. Nekim se planovima definiranih primanja ograničavaju doprinosi koje subjekt mora plaćati. Pri izradi konačnog troška primanja u obzir se uzima učinak ograničenja doprinosa. Učinak ograničenja doprinosa utvrđuje se s obzirom na kraće od sljedećih razdoblja:

(a) procijenjeni životni vijek subjekta; i

(b) procijenjeni životni vijek plana.

92. Nekim se planovima definiranih primanja od zaposlenika ili trećih stranaka zahtijeva sudjelovanje u troškovima plana. Troškovi primanja subjekta umanjuju se za doprinose zaposlenika. Subjekt razmatra dovode li doprinosi trećih stranaka do smanjenja troškova primanja subjekta ili predstavljaju pravo na povrat sredstava kako je opisano u stavku 116. Doprinosi koje uplaćuju zaposlenici ili treće stranke utvrđeni su formalnim uvjetima plana (ili proizlaze iz izvedene obveze koja nadilazi navedene uvjete plana) ili su diskrecijske naravi. Diskrecijskim doprinosima koje uplaćuju zaposlenici ili treće stranke umanjuju se troškovi rada nakon uplaćivanja navedenih doprinosa u plan.

▼M44

93. Doprinosi zaposlenih ili trećih osoba utvrđeni u formalnim odredbama plana smanjuju troškove službe (ako su povezani sa službom) ili utječu na ponovna mjerenja neto obveze (imovine) za definirana primanja (ako nisu povezani sa službom). Primjer su doprinosa koji nisu povezani sa službom doprinosi koji su potrebni za smanjenje manjka koji proizlazi iz gubitaka od imovine plana ili aktuarskih gubitaka. Doprinosi zaposlenih ili trećih osoba povezani sa službom smanjuju troškove službe kako slijedi:

(a) ako iznos doprinosa ovisi o broju godina službe, subjekt doprinose pripisuje razdobljima službe koristeći se istom metodom za pripisivanje koja se zahtijeva u točki 70. za bruto primanja (tj. na temelju formule za doprinose predviđene planom ili na linearnoj osnovi); ili

▼M44

(b) ako iznos doprinosa ne ovisi o broju godina službe, subjekt te doprinose može knjižiti kao smanjenje troškova službe u razdoblju obavljanja predmetne službe. Primjeri doprinosa koji ne ovise o broju godina službe uključuju doprinose koji mogu biti točno utvrđen postotak plaće zaposlenika, točno utvrđen iznos u cjelokupnom razdoblju službe ili doprinosi koji ovise o starosti zaposlenika.

Vodič za primjenu sadržan je u točki A1.

94. Kada je riječ o doprinosima zaposlenih ili trećih osoba koji su pripisani razdobljima službe u skladu s točkom 93A., posljedice su izmjena doprinosa sljedeće:

(a) trošak tekućeg i minulog rada (ako te izmjene nisu utvrđene u formalnim odredbama plana i ne proizlaze iz implicitne obveze); ili

(b) aktuarski dobici i gubici (ako su te izmjene utvrđene u formalnim odredbama plana ili proizlaze iz implicitne obveze);

▼M31

95. Određena primanja nakon prestanka radnog odnosa povezana su s varijablama kao što je razina državnih mirovina ili državne zdravstvene zaštite. Mjerenje takvih primanja odražava najbolju moguću procjenu navedenih varijabala na temelju povijesnih podataka i drugih pouzdanih dokaza.

96. U pretpostavkama o troškovima zdravstvene zaštite uzimaju se u obzir procijenjene buduće promjene troškova zdravstvenih usluga koje proizlaze iz inflacije i određenih promjena troškova zdravstvene zaštite.

97. Za mjerenje primanja u sklopu zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa potrebne su pretpostavke o razini i učestalosti budućih potraživanja te troškovima ispunjavanja tih potraživanja. Subjekt procjenjuje buduće troškove zdravstvene zaštite na temelju povijesnih podataka o vlastitim iskustvima koji se prema potrebi dopunjuju povijesnim podacima drugih subjekata, osiguravajućih društava, zdravstvenih ustanova ili iz drugih izvora. U procjenama budućih troškova zdravstvene zaštite razmatra se učinak tehnološkog napretka, promjena uporabe zdravstvene zaštite ili načina njezina provođenja te promjena zdravstvenog stanja sudionika plana.

98. Iznos i učestalost potraživanja posebno ovise o dobi, zdravstvenom stanju i spolu zaposlenika (i njihovih uzdržavanih osoba), a mogu ovisiti i o drugim čimbenicima kao što je geografski položaj. Prema tome, povijesni se podaci prilagođavaju u mjeri u kojoj se demografska struktura stanovništva razlikuje od demografske strukture stanovništva koja se upotrebljavala kao osnova za podatke. Povijesni se podaci prilagođavaju i ako postoji pouzdan dokaz u prilog tome da se povijesna kretanja neće nastaviti.

Trošak minulog rada te dobici i gubici po namiri

99. Prije nego što utvrdi trošak minulog rada ili dobitke ili gubitke po namiri subjekt ponovno vrednuje neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja primjenjujući tekuću fer vrijednost imovine plana i tekuće aktuarske pretpostavke (uključujući tekuće tržišne kamatne stope i druge tekuće tržišne cijene) koje odražavaju primanja ponuđena u okviru plana prije izmjene, ograničenja ili namire plana.

▼**M31**

100. Subjekt ne treba praviti razliku između troškova minulog rada proizišlih iz izmjene plana, troškova minulog rada proizišlih iz ograničenja i dobitka ili gubitka po namiri ako navedene transakcije nastaju zajedno. U nekim slučajevima do promjene plana dolazi prije namire, kao što je slučaj kada subjekt promijeni primanja u okviru plana i izmijenjena primanja namiri kasnije. U tim slučajevima subjekt priznaje trošak minulog rada prije bilo kojeg dobitka ili gubitka po namiri.

101. Do namire zajedno s izmjenom i ograničenjem plana dolazi ako se plan ukida tako da je obveza namirena i da je plan prestao postojati. Međutim, ukidanje plana nije namira ako je plan zamijenjen novim planom u okviru kojeg se nude u bitnome jednaka primanja.

Trošak minulog rada

102. Trošak minulog rada je promjena sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja koja proizlazi iz izmjene ili ograničenja plana.

103. Subjekt priznaje trošak minulog rada kao rashod na raniji od sljedećih datuma:

(a) datum na koji je došlo do izmjene ili ograničenja plana; i

(b) datum na koji subjekt priznaje povezane troškove restrukturiranja (vidjeti MRS 37) ili otpremnine (vidjeti stavak 165.).

104. Izmjena plana nastaje kada subjekt uvodi ili ukida plan definiranih primanja ili mijenja primanja plativa u skladu s postojećim planom definiranih primanja.

105. Ograničenje nastupa kada subjekt značajno smanjuje broj zaposlenika obuhvaćenih planom. Ograničenje može biti posljedica izoliranog događaja, kao što je zatvaranje pogona, ukidanje dijela poslovanja ili ukidanje ili privremeno obustavljanje plana.

106. Trošak minulog rada može biti pozitivan (kada uvođenje ili promjena primanja dovodi do povećanja sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja) ili negativan (kada ukidanje ili promjena primanja dovodi do smanjenja sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja).

107. Ako subjekt smanjuje primanja plativa u skladu s postojećim planom definiranih primanja i istodobno povećava druga primanja plativa u skladu s planom za iste zaposlenike, s promjenom postupa kao s jedinstvenom promjenom neto iznosa.

108. U trošak minulog rada ne uračunavaju se:

(a) učinci razlika između stvarnog i ranije pretpostavljenog povećanja plaća u vezi s obvezom isplate primanja za rad u prethodnim godinama (trošak minulog rada ne postoji jer aktuarske pretpostavke omogućuju projekciju plaća);

(b) prenisko ili previsoko procijenjena diskrecijska povećanja mirovina kada subjekt ima izvedenu obvezu davanja takvih povećanja (trošak minulog rada ne postoji jer aktuarske projekcije omogućuju takva povećanja);

▼M31

(c) procjene povećanja primanja koja proizlaze iz aktuarskih dobitaka ili iz prinosa na imovinu plana koji su već priznati u financijskim izvještajima ako je subjekt na temelju formalnih uvjeta plana (ili izvedene obveze koja nadilazi navedene uvjete) ili zakonom obvezan upotrijebiti svaki višak iz plana u korist sudionika plana, čak i ako povećanje primanja još nije formalno odobreno (trošak minulog rada ne postoji jer je tako nastalo povećanje obveze aktuarski gubitak, vidjeti stavak 88.); i

(d) povećanje stečenih primanja (tj. primanja koja nisu uvjetovana budućim radnim odnosom, vidjeti stavak 72.) kada u nedostatku novih ili većih primanja zaposlenici ispune uvjete za stjecanja prava (trošak minulog rada ne postoji jer je subjekt procijenjeni trošak primanja priznavao kao trošak tekućeg rada za vrijeme obavljanja rada).

Dobici i gubici po namiri

109. Dobitak ili gubitak po namiri je razlika između:

(a) sadašnje vrijednosti namirene obveze na temelju definiranih primanja kako je utvrđeno na datum namire; i

(b) cijene namire, uključujući svaku prenesenu imovinu plana i sva izravna plaćanja subjekta u vezi s namirom.

110. Subjekt priznaje dobitak ili gubitak po namiri iz plana definiranih primanja u trenutku namire.

111. Do namire dolazi kada subjekt sklopi transakciju kojom se ukidaju sve daljnje zakonske ili izvedene obveze za dio primanja ili sva primanja predviđena planom definiranih primanja (izuzev isplate primanja zaposlenicima ili u njihovo ime u skladu s uvjetima plana koja je uključena u aktuarske pretpostavke). Na primjer, jednokratni prijenos značajnih obveza poslodavca iz plana na osiguravajuće društvo kupnjom police osiguranja je namira, dok jednokratno gotovinsko plaćanje sudionicima plana u skladu s uvjetima plana u zamjenu za njihova prava na primitak određenih primanja nakon prestanka radnog odnosa nije namira.

112. U nekim slučajevima subjekt kupuje policu osiguranja radi financiranja nekih ili svih primanja zaposlenika povezanih s radom zaposlenika u tekućem razdoblju i ranijim razdobljima. Kupnja takve police nije namira ako subjekt zadržava zakonsku ili izvedenu obvezu (vidjeti stavak 46.) isplate daljnjih iznosa u slučaju da osiguravatelj ne isplati primanja zaposlenika utvrđena u polici osiguranja. Priznavanje i mjerenje prava na povrat sredstava na temelju polica osiguranja koje nisu imovina plana uređeno je stavcima 116. – 119.

Priznavanje i mjerenje: imovina plana

Fer vrijednost imovine plana

113. Prilikom utvrđivanja manjka ili viška oduzima se fer vrijednost svake imovine plana.

▼**M31**

114. Imovina plana ne uključuje dospjele doprinose koje subjekt izvjestitelj nije uplatio u fond, kao ni neprenosive financijske instrumente koje je subjekt izdao, a drži ih fond. Imovina plana umanjuje se za sve obveze fonda koje se ne odnose na primanja zaposlenika, na primjer obveze prema dobavljačima i druge obveze te obveze proizišle iz izvedenih financijskih instrumenata.

115. Ako imovina plana uključuje kvalificirane police osiguranja koje su točno usklađene s iznosom i vremenom određenih ili svih primanja plativih u okviru planu, smatra se da je fer vrijednost navedenih polica osiguranja sadašnja vrijednost povezanih obveza (koje podliježu svakom potrebnom umanjenju ako potraživanja iz polica osiguranja nisu naplativa u cijelosti).

Povrat sredstava

116. Onda i samo onda kada je gotovo u potpunosti izvjesno da će druga stranka naknaditi sve ili određene izdatke potrebne za namiru obveze na temelju definiranih primanja, subjekt:

(a) priznaje svoje pravo na povrat sredstava kao odvojenu imovinu. Subjekt imovinu mjeri prema fer vrijednosti;

(b) promjene fer vrijednosti svog prava na povrat sredstava razdvaja i priznaje na isti način kao promjene fer vrijednosti imovine plana (vidjeti stavke 124. i 125.). Komponente troška definiranih primanja priznate u skladu sa stavkom 120. mogu se prikazati umanjene za iznose koji se odnose na promjene knjigovodstvene vrijednosti prava na povrat sredstava.

117. Subjekt može ponekad od druge stranke, kao što je osiguravatelj, zatražiti da plati dio izdataka ili cijeli izdatak potreban za namiru obveze na temelju definiranih primanja. Kvalificirane police osiguranja, kako je definirano stavku 8., su imovina plana. Subjekt obračunava kvalificirane police osiguranja na isti način kao i svu ostalu imovinu plana i stavak 116. nije mjerodavan (vidjeti stavke 46. – 49. i stavak 115.).

118. Ako subjekt ima policu osiguranja koja nije kvalificirana polica osiguranja, ona nije imovina plana. Na takve se slučajeve primjenjuje stavak 116.: subjekt priznaje svoje pravo na povrat sredstava u skladu s policom osiguranja kao odvojenu imovinu, a ne kao odbitak pri utvrđivanju manjka ili viška na temelju definiranih primanja. U skladu sa stavkom 140. točkom (b) subjekt mora objaviti kratki opis poveznice između prava na povrat sredstava i povezane obveze.

119. Ako pravo na povrat sredstava proizlazi iz police osiguranja koja je točno usklađena s iznosom i vremenom određenih ili svih primanja plativih u skladu s planom definiranih primanja, smatra se da je fer vrijednost prava na povrat sredstava sadašnja vrijednost povezane obveze (koja podliježu svakom potrebnom umanjenju ako iznos za povrat nije naplativ u cijelosti).

▼**M31**

Komponente troška definiranih primanja

120. Subjekt priznaje sljedeće komponente troška definiranih primanja na sljedeći način, osim u mjeri u kojoj se nekim drugim MSFI-jem zahtijeva ili dopušta njihovo uključivanje u trošak imovine:

(a) trošak rada (vidjeti stavke 66. – 112.) u dobit ili gubitak;

(b) neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 123. – 126.) u dobit ili gubitak; i

(c) revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 127. – 130.) u ostalu sveobuhvatnu dobit.

121. U drugim je MSFI-jevima propisano uključivanje određenih troškova primanja zaposlenika u trošak imovine, kao što su zalihe te nekretnine, postrojenja i oprema (vidjeti MRS 2 i MRS 16). Svaki trošak primanja nakon prestanka radnog odnosa uključen u trošak takve imovine uključuje odgovarajući udjel komponenata navedenih u stavku 120.

122. Revalorizirana vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja priznata u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u sljedećem se razdoblju ne prenosi u dobit ili gubitak. Međutim, subjekt može iznose priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti prenijeti u okviru glavnice.

Neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja

123. Neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja utvrđuju se tako da se neto obveza (imovina) na temelju definiranih primanja pomnoži s diskontnom stopom iz stavka 83., kako su obje utvrđene na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja, uzimajući u obzir sve promjene neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja tijekom razdoblja kao posljedica plaćanja doprinosa i primanja.

124. Neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja mogu se promatrati kao iznos koji obuhvaća kamatne prihode od imovine plana, troškove kamata na obvezu na temelju definiranih primanja te kamate na učinak gornje granice vrijednosti imovine iz stavka 64.

125. Kamatni prihodi od imovine plana su komponenta prinosa na imovinu plana i utvrđuju se tako da se fer vrijednost imovine plana pomnoži s diskontnom stopom iz stavka 83., kako su obje utvrđene na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja, uzimajući u obzir sve promjene imovine plana koja se drži tijekom razdoblja kao posljedica plaćanja doprinosa i primanja. Razlika između kamatnih prihoda od imovine plana i prinosa na imovinu plana uračunava se u revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja.

▼**M31**

126. Kamate na učinak gornje granice vrijednosti imovine su dio ukupne promjene učinka gornje granice vrijednosti imovine i utvrđuju se tako da se učinak gornje granice vrijednosti imovine pomnoži s diskontnom stopom iz stavka 83., kako su oboje utvrđeni na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja. Razlika između tako utvrđenog iznosa i ukupne promjene učinka gornje granice vrijednosti imovine uračunava se u revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja.

Revalorizacija neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja

127. Revalorizacija neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja obuhvaća:

(a) aktuarske dobitke i gubitke (vidjeti stavke 128. i 129.);

(b) prinos na imovinu plana (vidjeti stavak 130.), isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavak 125.); i

(c) svaku promjenu učinka gornje granice vrijednosti imovine, isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavak 126.).

128. Aktuarski dobici i gubici proizlaze iz povećanja ili smanjenja sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja zbog promjena aktuarskih pretpostavaka i usklađenja na temelju iskustva. Uzroci aktuarskih dobitaka i gubitaka uključuju, na primjer:

(a) neočekivano visoke ili niske stope fluktuacije zaposlenika, prijevremenog umirovljenja ili smrtnosti, povećanja plaća, primanja (ako je formalnim ili izvedenim uvjetima plana predviđeno povećanje primanja zbog inflacije) ili troškova zdravstvene zaštite;

(b) učinke promjena pretpostavaka koji se odnose na opcije isplate primanja;

(c) učinke promjena procijenjene buduće stope fluktuacije zaposlenika, prijevremenog umirovljenja ili smrtnosti ili povećanja plaća, primanja (ako je formalnim ili izvedenim uvjetima plana predviđeno povećanje primanja zbog inflacije) ili troškova zdravstvene zaštite; i

(d) učinke promjena diskontne stope.

129. Aktuarski dobici i gubici ne uključuju promjene sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja zbog uvođenja, izmjene, ograničenja ili namire plana definiranih primanja ili promjena primanja plativih u skladu s planom definiranih primanja. Takve promjene za posljedicu imaju trošak minulog rada ili dobitak ili gubitak po namiri.

130. Kod utvrđivanja prinosa na imovinu plana, subjekt oduzima troškove upravljanja imovinom plana i sve poreze plative iz plana, osim onih koji su uključeni u aktuarske pretpostavke koje se primjenjuju za mjerenje obveze na temelju definiranih primanja (stavak 76.). Ostali se administrativni troškovi ne oduzimaju od prinosa na imovinu plana.

▼**M31**

Prezentiranje

Prijeboj

131. Subjekt prebija imovinu koja se odnosi na jedan plan s obvezom koja se odnosi na neki drugi plan onda i samo onda ako subjekt:

(a) ima zakonsko pravo upotrijebiti višak iz jednog plana za namiru obveza iz drugog plana; i

(b) namjerava namiriti obveze u neto iznosu ili ostvariti višak u jednom planu i istodobno namiriti svoju obvezu iz drugog plana.

132. Kriteriji za prijeboj slični su onima utvrđenima za financijske instrumente u MRS-u 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje*.

Razlikovanje tekućih od netekućih stavaka

133. Neki subjekti razlikuju tekuću imovinu i tekuće obveze od netekuće imovine i netekućih obveza. Ovim se Standardom ne utvrđuje treba li subjekt razlikovati tekuće i netekuće udjele imovine i obveza koji proizlaze iz primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Komponente troška definiranih primanja

134. U skladu sa stavkom 120., subjekt mora priznati trošak rada i neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja u dobit ili gubitak. Ovim se Standardom ne utvrđuje način na koji subjekt treba prikazati trošak rada i neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja. Subjekt navedene komponente prikazuje u skladu s MRS-om 1.

Objavljivanje

135. Subjekt objavljuje informacije kojima:

(a) objašnjava obilježja svojih planova definiranih primanja i s njima povezane rizike (vidjeti stavak 139.);

(b) utvrđuje i objašnjava iznose iz svojih financijskih izvještaja proizišle iz planova definiranih primanja (vidjeti stavke 140. – 144.); i

(c) opisuje kako njegovi planovi definiranih primanja mogu utjecati na iznos, vrijeme i neizvjesnost budućih novčanih tokova subjekta (vidjeti stavke 145. – 147.).

136. Radi ispunjavanja ciljeva iz stavka 135., subjekt razmatra sljedeće:

(a) razinu detalja koja je neophodna za ispunjenje obveza objavljivanja;

(b) koliki naglasak treba staviti na različite zahtjeve;

(c) u kojoj mjeri treba objediniti ili raščlaniti stavke; i

(d) jesu li korisnicima financijskih izvještaja potrebne dodatne informacije za ocjenu objavljenih kvantitativnih informacija.

▼**M31**

137. Ako podaci objavljeni u skladu sa zahtjevima ovog Standarda i drugih MSFI-jeva nisu dostatni za ispunjenje ciljeva iz stavka 135., subjekt objavljuje dodatne informacije potrebne za ispunjenje tih ciljeva. Na primjer, subjekt može prikazati analizu sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja prema vrsti, obilježjima i rizicima obveze. U tako objavljenoj analizi može se praviti razlika između:

(a) iznosa koji se odnose na radno aktivne članove, na članove koji su izašli iz mirovinskog programa, ali su zadržali određena prava (s odgodom) i na umirovljene članove;

(b) stečenih primanja i obračunanih, ali ne i stečenih primanja;

(c) uvjetovanih primanja, iznosa koji se odnose na buduća povećanja plaća i drugih primanja.

138. Subjekt procjenjuje treba li raščlaniti sve ili određene objavljene informacije kako bi napravio razliku između planova ili skupina planova sa značajno različitim rizicima. Na primjer, subjekt može raščlaniti informacije objavljene o planovima u skladu s jednom ili više sljedećih značajki:

(a) različitim geografskim položajima;

(b) različitim obilježjima, kao što su mirovinski planovi s fiksnim mirovinama, mirovinski planovi s mirovinama prema zadnjoj plaći ili planovi zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa;

(c) različitim regulatornim okvirima;

(d) različitim izvještajnim segmentima;

(e) različitim načinima financiranja (npr. potpuno bez osiguranih sredstava, potpuno ili dijelom financirani).

Obilježja planova definiranih primanja i s njima povezanih rizika

139. Subjekt objavljuje:

(a) informacije o obilježjima svojih planova definiranih primanja, uključujući:

i. vrstu primanja osiguranih planom (npr. mirovinskim planovima s mirovinama prema zadnjoj plaći ili planovima zasnovanima na doprinosima uz jamstvo);

ii. opis regulatornog okvira u kojem se plan provodi, na primjer razine zahtjeva za minimalno financiranje, te učinak regulatornog okvira na plan, kao što je gornja granica vrijednosti imovine (vidjeti stavak 64.);

iii. opis svih drugih odgovornosti subjekta za upravljanje planom, na primjer odgovornosti upravitelja ili članova uprave plana;

(b) opis rizika kojima je subjekt izložen u odnosu na plan, s naglaskom na neuobičajene rizike, rizike specifične za subjekt ili rizike specifične za plan, i svih značajnih koncentracija rizika. Na primjer, ako se imovina plana ulaže prvenstveno u jednu klasu ulaganja, npr. u nekretnine, subjekt zbog plana može biti izložen koncentraciji rizika tržišta nekretnina;

(c) opis svih izmjena, ograničenja i namira plana.

▼**M31**

Obrazloženje iznosa u financijskim izvještajima

140. Subjekt osigurava usklađivanje početnog stanja sa zaključnim stanjem za sve sljedeće stavke ako je primjenjivo:

(a) neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja, uz odvojeni prikaz usklađenja za:

i. imovinu plana;

ii. sadašnju vrijednost obveze na temelju definiranih primanja;

iii. učinak gornje granice vrijednosti imovine;

(b) sva prava na povrat sredstava. Subjekt također opisuje odnos između svakog prava na povrat sredstava i povezane obveze.

141. Svako usklađivanje navedeno u stavku 140. sadržava sve sljedeće stavke ako je primjenjivo:

(a) trošak tekućeg rada;

(b) kamatni prihod ili rashod;

(c) revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja, uz odvojeni prikaz:

i. prinosa na imovinu plana, isključujući iznose koji su uračunani u kamate iz točke (b);

ii. aktuarskih dobitaka i gubitaka proizišlih iz promjena demografskih pretpostavaka (vidjeti stavak 76. točku (a));

iii. aktuarskih dobitaka i gubitaka proizišlih iz promjena financijskih pretpostavaka (vidjeti stavak 76. točku (b));

iv. promjena učinka ograničavanja neto imovine na temelju definiranih primanja na gornju granicu vrijednosti imovine, isključujući iznose koji su uračunani u kamate iz točke (b). Subjekt također objavljuje način na koji je utvrdio najveću raspoloživu gospodarsku korist, tj. hoće li se navedena primanja isplatiti u obliku povrata sredstava, smanjenja budućih doprinosa ili kao kombinacija navedenog;

(d) trošak minulog rada te dobitke i gubitke proizišle iz namire. U skladu sa stavkom 100., trošak minulog rada te dobici i gubici proizišli iz namire ne moraju se razdvojiti ako nastaju zajedno;

(e) učinak promjena deviznih tečajeva;

(f) doprinose uplaćene u plan, uz odvojeni prikaz doprinosa koje je uplatio poslodavac i onih koje su uplatili sudionici plana;

(g) plaćanja iz plana, uz odvojeni prikaz iznosa isplaćenih po svakoj namiri;

(h) učinke poslovnih spajanja i otuđenja.

142. Subjekt razdvaja fer vrijednost imovine plana u razrede koji se razlikuju prema vrsti i riziku navedene imovine, uz dodatnu podjelu svakog razreda na imovinu plana čija tržišna cijena kotira na aktivnom tržištu (kako je definirano u MSFI-ju 13 *Mjerenje fer vrijednosti* ([1])) i imovinu plana kod koje to nije slučaj. Na primjer, uzimajući u obzir razinu objavljivanja o kojoj je riječ u stavku 136., subjekt može razlikovati između:

(a) gotovine i njezinih ekvivalenata;

([1]) Ako subjekt još nije primjenjivao MSFI 13, može se pozvati na stavak AG71. MRS-a 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* ili stavak B.5.4.3. MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti* (iz listopada 2010.) ako je to primjenjivo.

▼**M31**

(b) vlasničkih instrumenata (raščlanjenih prema sektoru, veličini trgovačkog društva, zemljopisnom području itd.);

(c) dužničkih instrumenata (raščlanjenih prema vrsti izdavatelja, kreditnoj sposobnosti, zemljopisnom području itd.);

(d) nekretnina (raščlanjenih prema zemljopisnom području itd.);

(e) derivata (raščlanjenih prema vrsti rizika temeljne imovine prema ugovoru, na primjer prema ugovorima o kamatnim stopama, deviznim ugovorima, ugovorima o vlasničkim instrumentima, ugovorima o kreditima, ugovorima o zamjeni na temelju dugog životnog vijeka itd.);

(f) investicijskih fondova (raščlanjenih prema vrsti fonda);

(g) vrijednosnih papira osiguranih imovinom; i

(h) strukturiranog duga.

143. Subjekt objavljuje fer vrijednost vlastitih prenosivih financijskih instrumenata koje vodi kao imovinu plana i fer vrijednost imovine plana koja je nekretnina ili druga imovina koju upotrebljava subjekt.

144. Subjekt objavljuje značajne aktuarske pretpostavke koje su upotrijebljene za utvrđivanje sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja (vidjeti stavak 76.). Pretpostavke se objavljuju u apsolutnim vrijednostima (npr. u apsolutnom postotku, a ne samo kao razlika između različitih postotaka i drugih varijabala). Kada objavljuje ukupne iznose prema skupinama planova, subjekt objavljuje ukupan iznos u obliku ponderiranog prosjeka ili relativno uskih raspona.

Iznos, vrijeme i neizvjesnost budućih novčanih tokova

145. Subjekt objavljuje:

(a) analizu osjetljivosti svake značajne aktuarske pretpostavke (kako je navedeno u stavku 144.) na kraju izvještajnog razdoblja, uz prikaz kako bi promjene relevantne aktuarske pretpostavke koje bi na taj dan bile razumno moguće utjecale na obvezu na temelju definiranih primanja;

(b) metode i pretpostavke upotrijebljene u izradi analiza osjetljivosti potrebnih u skladu s točkom (a) te ograničenja tih metoda;

(c) promjene metoda i pretpostavaka upotrijebljenih u izradi analiza osjetljivosti u odnosu na prethodno razdoblje i razloge takvih promjena.

146. Subjekt objavljuje opis strategija usklađivanja imovine i obveza koje subjekt upotrebljava ili se upotrebljavaju u planu za upravljanje rizicima, uključujući primjenu anuiteta i drugih tehnika, kao što je zamjena na temelju dugog životnog vijeka.

147. Kako bi pokazao učinak plana definiranih primanja na buduće novčane tokove subjekta, subjekt objavljuje:

(a) opis svih načina financiranja i politike financiranja koji utječu na buduće doprinose;

(b) očekivane doprinose planu u sljedećem godišnjem izvještajnom razdoblju;

▼**M31**

(c) informacije o profilu dospijeća obveze na temelju definiranih primanja. To uključuje ponderirano prosječno trajanje obveze na temelju definiranih primanja, a može uključivati i druge informacije o vremenskom rasporedu isplate primanja, kao što je analiza dospijeća isplata primanja.

Planovi više poslodavaca

148. Ako sudjeluje u planu više poslodavaca, subjekt objavljuje:

(a) opis načina financiranja, uključujući metodu primijenjenu za utvrđivanje stope doprinosa subjekta i zahtjeva za minimalno financiranje;

(b) opis u kojoj mjeri subjekt u okviru plana može biti odgovoran za obveze drugih subjekata u skladu s uvjetima plana više poslodavaca;

(c) opis svake dogovorene podjele viška ili manjka u slučaju:

i. likvidacije plana; ili

ii. povlačenja subjekta iz plana;

(d) ako subjekt plan obračunava kao plan definiranih doprinosa u skladu sa stavkom 34., pored informacija propisanih točkama (a) – (c) te umjesto informacija propisanih stavcima 139. – 147., subjekt objavljuje sljedeće informacije:

i. činjenicu da je riječ o planu definiranih primanja;

ii. razloge zbog kojih nema dovoljno informacija koje subjektu omogućuju da plan obračunava kao plan definiranih primanja;

iii. očekivane doprinose planu u sljedećem godišnjem izvještajnom razdoblju;

iv. informacije o svakom manjku ili višku u planu koji može utjecati na iznos budućih doprinosa, uključujući osnovicu za utvrđivanje tog manjka ili viška te implikacije, ako postoje, za subjekt;

v. naznaku razine sudjelovanja subjekta u planu u odnosu na druge uključene subjekte. Primjeri mjera kojima se može osigurati takva naznaka uključuju udjel subjekta u ukupnim doprinosima uplaćenima u plan ili udjel subjekta u ukupnom broju radno aktivnih članova, umirovljenih članova i bivših članova koji imaju pravo na primanja ako su takve informacije dostupne.

Planovi definiranih primanja u kojima rizike dijele subjekti pod zajedničkim nadzorom

149. Subjekt koji sudjeluje u planu definiranih primanja u kojem rizike dijele subjekti pod zajedničkom nadzorom objavljuje:

(a) ugovor ili službenu politiku za terećenje neto troška definiranih primanja ili činjenicu da takva politika ne postoji;

▼M31

(b) politiku za utvrđivanje doprinosa koje subjekt treba uplaćivati;

(c) ako subjekt dodjelu neto troška definiranih primanja obračunava kako je navedeno u stavku 41., sve informacije o planu kao cjelini koje su propisane stavcima 135.–147.;

(d) ako subjekt doprinose plative za razdoblje obračunava kako je navedeno u stavku 41., informacije o planu kao cjelini koje su propisane stavcima 135. – 137., 139., 142. – 144. i 147. točkama (a) i (b).

150. Informacije propisane stavkom 149. točkama (c) i (d) mogu se objaviti unakrsnim upućivanjem na objave u financijskim izvještajima nekog drugog subjekta unutar skupine:

(a) ako su u financijskim izvještajima tog subjekta iz skupine potrebne informacije o planu utvrđene i objavljene odvojeno; i

(b) ako su financijski izvještaji tog subjekta iz skupine dostupni korisnicima financijskih izvještaja pod istim uvjetima kao i financijski izvještaji subjekta te u isto vrijeme ili ranije nego financijski izvještaji subjekta.

Obveze objavljivanja prema drugim MSFI-jevima

151. Ako je tako propisano MRS-om 24, subjekt objavljuje informacije o:

(a) transakcijama povezanih osoba s planovima primanja nakon prestanka radnog odnosa; i

(b) primanjima ključnog rukovodećeg osoblja nakon prestanka radnog odnosa.

152. Ako je tako propisano MRS-om 37, subjekt objavljuje informacije o potencijalnim obvezama proizišlima iz obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa.

DRUGA DUGOROČNA PRIMANJA ZAPOSLENIKA

153. Druga dugoročna primanja zaposlenika uključuju stavke kao što su sljedeće ako se ne očekuje njihova namira u cijelosti u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad:

(a) dugoročno plaćeno odsustvo kao što je dopust za višegodišnji radni staž ili studijski dopust;

(b) jubilarne nagrade ili druga primanja na temelju višegodišnjeg radnog staža;

(c) davanja za dugotrajnu invalidnost;

(d) sudjelovanje u dobiti i isplate bonusa; te

(e) naknade s odgođenom isplatom.

154. Mjerenje drugih dugoročnih primanja zaposlenika uobičajeno nije podložno jednakom stupnju neizvjesnosti kao mjerenje primanja nakon prestanka radnog odnosa. Iz tog se razloga u ovom Standardu zahtijeva primjena pojednostavljene metode računovodstva za druga dugoročna primanja zaposlenika. Za razliku od računovodstva propisanog za primanja nakon prestanka radnog odnosa, ovom se metodom revalorizacija ne priznaje u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Priznavanje i mjerenje

155. Prilikom priznavanja i mjerenja viška ili manjka u planu drugih dugoročnih primanja zaposlenika, subjekt primjenjuje stavke 56. – 98. i 113. – 115. Subjekt primjenjuje stavke 116. – 119. prilikom priznavanja i mjerenja svih prava na povrat sredstava.

▼M31

156. Što se tiče drugih dugoročnih primanja zaposlenika, subjekt priznaje sljedeće iznose u dobit ili gubitak u neto iznosu, osim u mjeri u kojoj se nekim drugim MSFI-jem zahtijeva ili dopušta njihovo uključivanje u trošak imovine:

(a) trošak rada (vidjeti stavke 66. – 112.);

(b) neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 123. – 126.); i

(c) revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 127. – 130.).

157. Jedan od oblika drugih dugoročnih primanja zaposlenika je primanje za dugotrajnu invalidnost. Ako razina primanja ovisi o trajanju radnog staža, obveza nastaje tijekom obavljanja rada. Mjerenje navedene obveze odražava vjerojatnost da će isplata biti potrebna i očekivano vremensko razdoblje u kojem će se primanje isplaćivati. Ako je razina primanja jednaka za svakog zaposlenika s invaliditetom bez obzira na duljinu radnog staža, očekivani trošak navedenih primanja priznaje se kada nastupi događaj koji je prouzročio dugotrajnu invalidnost.

Objavljivanje

158. Iako se na temelju ovog Standarda ne zahtijeva posebno objavljivanje drugih dugoročnih primanja zaposlenika, takva objavljivanja mogu biti propisana drugim MSFI-jevima. Na primjer, u MRS-u 24 zahtijeva se objavljivanje primanja zaposlenika za ključno rukovodeće osoblje. U MRS-u 1 zahtijeva se objavljivanje troškova primanja zaposlenika.

OTPREMNINE

159. Ovaj se Standard bavi otpremninama odvojeno od drugih primanja zaposlenika zato što je događaj iz kojeg obveza proizlazi prestanak radnog odnosa, a ne rad zaposlenika. Otpremnine su posljedica odluke subjekta o prestanku radnog odnosa ili odluke zaposlenika da prihvati primanja koja nudi subjekt u zamjenu za prestanak radnog odnosa.

160. Otpremnine ne uključuju primanja zaposlenika koja proizlaze iz prestanka radnog odnosa na zahtjev zaposlenika bez ponude subjekta ili koja proizlaze iz zahtjeva u vezi s obveznim umirovljenjem jer su to primanja nakon prestanka radnog odnosa. Neki subjekti daju niže razine primanja za prestanak radnog odnosa na zahtjev zaposlenika (što je u bitnome primanje nakon prestanka radnog odnosa) od onih za prestanak radnog odnosa na zahtjev subjekta. Razlika između primanja koje se daje za prestanak radnog odnosa na zahtjev zaposlenika i većeg primanja koje se daje u slučaju prestanka radnog odnosa na zahtjev subjekta je otpremnina.

161. Oblikom primanja zaposlenika ne određuje se je li riječ o primanju u zamjenu za rad ili u zamjenu za prestanak radnog odnosa sa zaposlenikom. Otpremnine su uobičajeno jednokratna plaćanja, ali ponekad uključuju:

(a) povećanje primanja nakon radnog odnosa neizravno putem plana primanja zaposlenika ili izravno;

(b) plaću do kraja utvrđenog otkaznog roka ako zaposlenik više ne obavlja rad kojim subjektu osigurava gospodarsku koristi.

▼**M31**

162. Pokazatelji da se primanje zaposlenika pruža u zamjenu za rad uključuju sljedeće:

(a) primanje je uvjetovano budućim radom (uključujući primanja koja se povećavaju daljnjim radom);

(b) primanje se osigurava u skladu s uvjetima plana primanja zaposlenika.

163. Neke se otpremnine osiguravaju u skladu s uvjetima postojećeg plana primanja zaposlenika. Na primjer, otpremnine mogu biti utvrđene statutom, ugovorom o radu ili kolektivnom ugovorom ili se mogu podrazumijevati na temelju prijašnje prakse davanja sličnih primanja u subjektu. Drugi primjer je ako subjekt ponudi primanja dostupna u duljem roku ili ako između ponude i očekivanog datuma stvarnog prestanka radnog odnosa prođe dulje vrijeme, subjekt razmatra je li uspostavio novi plan primanja zaposlenika te jesu li zbog toga primanja koja nudi u okviru tog plana otpremnine ili primanja nakon prestanka radnog odnosa. Primanja zaposlenika osigurana u skladu s uvjetima plana primanja zaposlenika su otpremnine ako su proizišla iz odluke subjekta o prestanku radnog odnosa zaposlenika i ako nisu uvjetovana budućim obavljanjem rada.

164. Neka se primanja zaposlenika osiguravaju bez obzira na razlog odlaska zaposlenika. Plaćanje takvih primanja je izvjesno (i podložno svim zahtjevima u vezi sa stjecanjem prava ili minimalnim radnim stažem), ali je vrijeme isplate neizvjesno. Premda su takva primanja u određenim nadležnostima opisana kao odšteta ili novčana naknada za prestanak radnog odnosa, riječ je o primanjima nakon prestanka radnog odnosa, a ne o otpremninama, te ih subjekt obračunava kao primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Priznavanje

165. Subjekt priznaje obvezu i rashod za otpremnine na raniji od sljedećih datuma:

(a) datum na koji subjekt više ne može povući ponudu primanja; i

(b) datum na koji subjekt priznaje troškove restrukturiranja koje je obuhvaćeno područjem primjene MRS-a 37 i uključuje isplatu otpremnina.

166. Za otpremnine plative kao posljedica odluke zaposlenika da prihvati primanja koja mu subjekt nudi u zamjenu za prestanak radnog odnosa, trenutak u kojem subjekt više ne može povući ponudu za otpremnine je raniji od sljedećih datuma:

(a) datum na koji zaposlenik prihvati ponudu; ili

(b) datum na koji stupa na snagu ograničenje mogućnosti subjekta da povuče ponudu (npr. pravni, regulatorni ili ugovorni zahtjev ili drugo ograničenje). To bi bio trenutak u kojem je ponuda dana ako u trenutku ponude već postoji ograničenje.

167. Za otpremnine plative kao posljedica odluke subjekta o prestanku radnog odnosa zaposlenika, subjekt svoju ponudu više ne može povući kada svim pogođenim zaposlenicima priopći svoj plan za prestanak radnog odnosa koji ispunjava sve sljedeće kriterije:

▼M31

(a) radnje potrebne za dovršenje plana ukazuju na malu vjerojatnost značajnih promjena plana;

(b) planom se utvrđuju broj zaposlenika čiji radni odnos prestaje, njihova radna mjesta ili funkcije i lokacije (ali u planu ne mora biti utvrđen svaki pojedinačni zaposlenik) te očekivani datum dovršenja plana;

(c) u planu su dovoljno detaljno utvrđene otpremnine koje će zaposlenici primiti tako da zaposlenici mogu odrediti vrstu i iznos primanja koja će primiti prestankom radnog odnosa.

168. Kada priznaje otpremnine, subjekt možda mora obračunati i izmjene plana ili ograničenje drugih primanja zaposlenika (vidjeti stavak 103.).

Mjerenje

169. Subjekt otpremnine mjeri prilikom prvog priznavanja te mjeri i priznaje naknadne promjene u skladu s vrstom primanja zaposlenika, uz uvjet da ako su otpremnine povećanje primanja nakon prestanka radnog odnosa, subjekt primjenjuje zahtjeve za primanja nakon prestanka radnog odnosa. U protivnom:

(a) ako se očekuje namira cijelog iznosa otpremnina u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem je otpremnina priznata, subjekt primjenjuje zahtjeve za kratkoročna primanja zaposlenika;

(b) ako se ne očekuje namira cijelog iznosa otpremnina u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja, subjekt primjenjuje zahtjeve za druga dugoročna primanja zaposlenika.

170. Budući da se otpremnine ne daju u zamjenu za rad, ne primjenjuju se stavci 70. – 74. koji se odnose na pripisivanje primanja razdobljima rada.

Primjer za ilustraciju stavaka 159. – 170.

Pozadina

Kao posljedica nedavnog preuzimanja, subjekt planira zatvoriti tvornicu za deset mjeseci i tom vremenu prekinuti radni odnos sa svim preostalim zaposlenicima u tvornici. Budući da su subjektu potrebna stručna znanja zaposlenika u tvornici za dovršenje određenih ugovora, subjekt najavljuje plan prestanka radnog odnosa kako slijedi.

Svakom zaposleniku koji ostane i radi do zatvaranja tvornice bit će s datumom prestanka radnog odnosa isplaćeno 30 000 JV u gotovini. Zaposlenicima koji odu prije zatvaranja tvornice bit će isplaćeno 10 000 JV.

U tvornici ima 120 zaposlenika. U trenutku objavljivanja plana subjekt očekuje da će 20 zaposlenika otići prije zatvaranja tvornice. Prema tome, ukupni očekivani odljev novca prema planu je 3 200 000 JV (tj. 20 × 10 000 JV + 100 × 30 000 JV). Sukladno stavku 160., subjekt obračunava primanja koja se daju u zamjenu za prestanak radnog odnosa kao otpremnine, a primanja koja se daju u zamjenu za rad kao kratkoročna primanja zaposlenika.

▼**M31**

Otpremnine

Otpremnina koja se daje u zamjenu za prestanak radnog odnosa iznosi 10 000. JV. To je iznos koji bi subjekt trebao platiti za prestanak radnog odnosa bez obzira na to hoće li zaposlenici ostati i raditi do zatvaranja tvornice ili otići prije njezina zatvaranja. Premda zaposlenici mogu otići prije zatvaranja tvornice, prestanak radnog odnosa svih zaposlenika posljedica je odluke subjekta da zatvori tvornicu i otkaže ugovore o radu (tj. svim zaposlenicima radni odnos prestaje u trenutku zatvaranja tvornice). Prema tome, subjekt priznaje obvezu za otpremnine predviđene planom primanja zaposlenika u iznosu od 1 200 000 JV (tj. 120 × 10 000 JV) na datum objave plana prestanka radnog odnosa ili na datum na koji subjekt priznaje troškove restrukturiranja povezane sa zatvaranjem tvornice, ovisno o tome što je ranije.

Primanja koja se daju u zamjenu za rad

Inkrementalna primanja koja će zaposlenici primiti ako nastave raditi svih deset mjeseci daju se u zamjenu za rad u tom razdoblju. Subjekt ih obračunava kao kratkoročna primanja zaposlenika jer očekuje da će ih namiriti u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja. U ovom primjeru nije potrebno primijeniti diskontiranje, tako da se za svaki mjesec rada u desetomjesečnom razdoblju priznaje rashod od 200 000 JV (tj. 2 000 000 JV ÷ 10) zajedno s odgovarajućim povećanjem knjigovodstvene vrijednosti obveze.

Objavljivanje

171. Iako se na temelju ovog Standarda ne zahtijeva posebno objavljivanje otpremnina, takva objavljivanja mogu biti propisana drugim MSFI-jevima. Na primjer, u MRS-u 24 zahtijeva se objavljivanje primanja zaposlenika za ključno rukovodeće osoblje. U MRS-u 1 zahtijeva se objavljivanje troškova primanja zaposlenika.

PRIJELAZ I DATUM STUPANJA NA SNAGU

172. Subjekt primjenjuje ovaj Standard na godišnja razdgblja koja počinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

173. Subjekt primjenjuje ovaj Standard retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, osim što:

(a) subjekt ne mora prilagoditi knjigovodstvenu vrijednost imovine izvan područja primjene ovog Standarda za promjene troškova primanja zaposlenika koji su uračunani u knjigovodstvenu vrijednost te imovine prije datuma prve primjene. Datum prve primjene je početak najranijeg prethodnog razdoblja prikazanog u prvim financijskim izvještajima u kojima subjekt primjenjuje ovaj Standard;

(b) u financijskim izvještajima za razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2014. subjekt nije dužan prikazati usporedne informacije za objave propisane stavkom 145. o osjetljivosti obveze na temelju definiranih primanja.

174. U skladu s MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmjenjuje se definicija fer vrijednosti iz stavka 8. i mijenja se stavak 113. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MSFI 13.

▼M44

175. Planovi za definirana primanja: doprinosi zaposlenih (Izmjene MRS-a 19), izdano u studenome 2013., izmijenjene točke 93. – 94. Subjekt navedene izmjene primjenjuje retroaktivno u skladu s MRS-om 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške na godišnja razdoblja s početkom od 1. srpnja 2014. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Subjekti koji te izmjene počnu primjenjivati na ranije razdoblje dužni su to objaviti.

▼M48

176. Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2012. – 2014.*, objavljenim u rujnu 2014., izmijenjena je točka 83. te je dodana točka 177. Subjekt je tu izmjenu dužan primjenjivati za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2016. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom te izmjene za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

177. Subjekt je dužan primjenjivati izmjenu iz točke 176. od početka najranijeg usporedivog razdoblja prikazanog u prvim financijskim izvještajima u kojima primjenjuje tu izmjenu. Sva početna usklađivanja koja proizlaze iz primjene te izmjene priznaju se u zadržanu dobit na početku tog razdoblja.

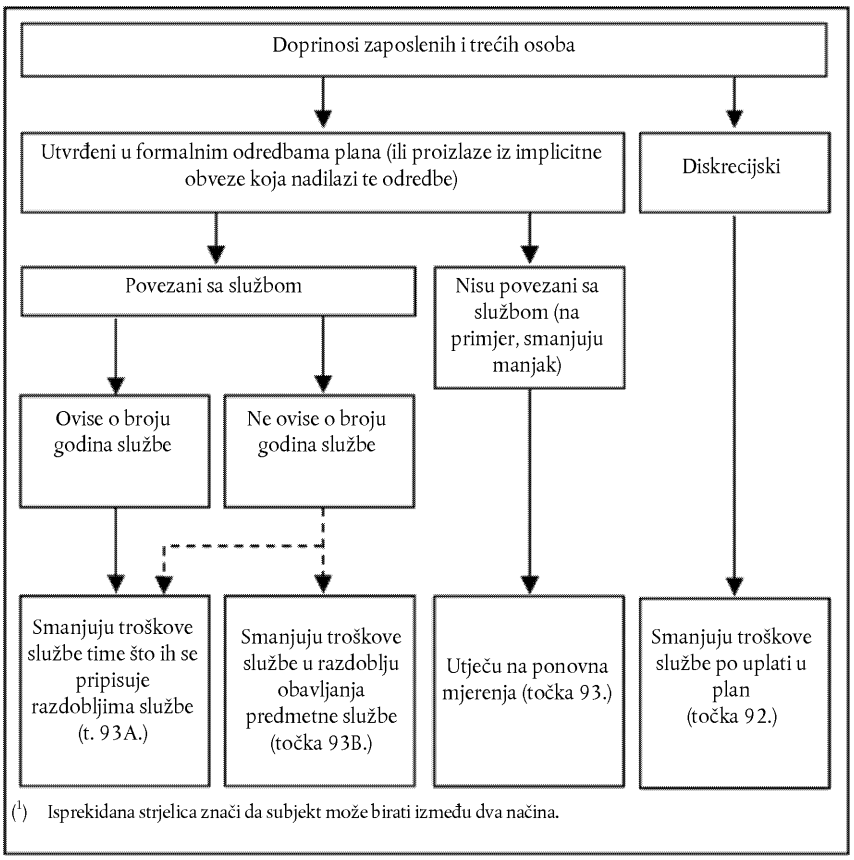
▼M31

Dodatak A

Vodič za primjenu

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja. U njemu je opisana primjena točaka 92. – 93. i jednako je mjerodavan kao i drugi dijelovi MSFI-ja.

A1. Računovodstveni zahtjevi za doprinose zaposlenih i trećih osoba prikazani su s pomoću dijagrama u nastavku.



([1]) Isprekidana strjelica znači da subjekt može birati između dva načina.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 20

Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći

PODRUČJE PRIMJENE ►M8 [1] ◄

1. Ovaj se standard primjenjuje pri obračunavanju i objavljivanju državnih potpora, te objavljivanju drugih oblika državne pomoći.

2. Ovaj se standard ne primjenjuje na:

(a) posebne probleme koji nastaju pri obračunavanju državnih potpora u financijskim izvještajima radi odražavanja učinaka promjena cijena ili u dodatnim informacijama slične vrste;

▼M8

(b) državnom pomoći koja se pruža subjektu u obliku koristi koje su raspoložive pri utvrđivanju oporezive dobiti ili poreznog gubitka ili su utvrđene ili ograničene na osnovi obveze poreza na dobit. Primjeri takvih koristi su mirovanje poreza iz dobiti, porezne olakšice na temelju ulaganja, dopuštanje ubrzane amortizacije i sniženje stopa poreza na dobit;

▼B

(c) sudjelovanje države u vlasništvu subjekta;

(d) državne potpore na koje se primjenjuje MRS 41, Poljoprivreda.

DEFINICIJE

3. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Država znači vlada, vladine agencije i slična tijela na lokalnoj, državnoj ili međunarodnoj razini.

Državna pomoć je djelovanje države s ciljem pružanja gospodarske koristi pojedinom subjektu ili nizu subjekata koji ispunjavaju određena mjerila. U smislu ovog standarda državna pomoć ne uključuje koristi koje nastaju neizravno putem mjera koje utječu na opće uvjete poslovanja, kao što su izgradnja infrastrukture u područjima u razvoju ili uvođenje trgovinskih ograničenja za poslovanje konkurencije.

Državne potpore su državna pomoć u obliku prijenosa sredstava u korist subjekta u zamjenu ispunjavanje određenih uvjeta u prošlosti ili u budućnosti koji su povezani s poslovanjem subjekta. Državne potpore ne uključuju one oblike državne pomoći kojima nije moguće na razumno utvrditi vrijednost i transakcije s državom koje nije moguće razlikovati od redovnih poslovnih transakcija subjekta [2].

---

[1] U okviru *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008., Odbor je izmijenio terminologiju koja se upotrebljava u ovom Standardu radi usklađivanja s ostalim MSFI-jima kako slijedi:
(a) „oporeziva dobit” mijenja se u „oporeziva dobit ili porezni gubitak”;
(b) „priznaje se kao prihod/rashod” mijenja se u „priznaje se u dobit ili gubitak”
(c) „odobrava se izravno interesima/kapitalu dioničara” mijenja se u „priznaje se izvan dobiti ili gubitka”; i
(d) „revizija računovodstvene procjene” mijenja se u „promjena računovodstvene procjene”.

[2] Vidjeti također SIC 10 Državna pomoć - bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima

▼B

Potpore povezane s imovinom su državne potpore čiji je glavni uvjet da subjekt koji ispunjava uvjete za takvu potporu mora kupiti, izgraditi ili na drugi način pribaviti dugotrajnu imovinu. Moguće je utvrditi dodatne uvjete kojima se ograničava vrsta ili lokacija imovine, ili razdoblja u kojima ju je potrebno nabaviti ili posjedovati.

Potpore povezane s prihodom su državne potpore različite od potpora povezanih s imovinom.

Bespovratni zajmovi su zajmovi koje zajmodavac daje s namjerom da u određenim propisanim uvjetima oprosti otplatu.

▼M33

Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.).

▼B

4. Državna potpora ima mnogo oblika koji se razlikuju po vrsti pomoći i uvjetima koji se obično uz nju vezuju. Svrha pomoći može biti poticanje subjekta da obavi radnje koje bez pružene pomoći inače ne bi obavio.

5. Primitak državne potpore može biti značajan za izradu financijskih izvještaja subjekta iz dva razloga. Prvo, ako se prenose sredstva, potrebno je za taj prijenos utvrditi prikladnu metodu obračuna. Drugo, preporučljivo je dati navesti koristi koje je subjekt ostvario od takve pomoći tijekom izvještajnog razdoblja. To omogućava usporedbu financijskih izvještaja subjekta s izvještajima iz prethodnih razdoblja i s izvještajima drugih subjekata.

6. Državne se potpore ponekad nazivaju novčanom pomoći, subvencijama ili premijama.

DRŽAVNE POTPORE

7. Državne potpore, uključujući nenovčane potpore po poštenoj vrijednosti, ne priznaju dok ne postoji razumna izvjesnost da će:

(a) subjekt ispuniti uvjete povezane s potporom; i

(b) subjekt primiti potporu.

8. Državna se potpora ne priznaje dok ne postoji razumna izvjesnost da će subjekt ispuniti uvjete s njom povezane uvjete i primiti potporu. Primitak potpore sam po sebi nije dovoljan dokaz da su uvjeti povezani s potporom ispunjeni ili da će biti ispunjeni.

9. Način primanja potpore ne utječe na računovodstvenu metodu koja će se primijeniti na obračun potpore. Stoga se potpora obračunava na isti način bilo da je primljena u novcu ili u obliku smanjenje obveze prema državi.

10. Bespovratni zajam od države smatra se državnom potporom ako postoji razumna izvjesnost da će subjekt ispuniti uvjete za oprost otplate zajma.

▼**M53**

10.A Potpora u obliku državnog zajma s kamatnom stopom nižom od tržišne smatra se državnom potporom. Zajam se priznaje i mjeri u skladu s MSFI-jem 9 *Financijski instrumenti.* Potpora u obliku kamatne stope niže od tržišne mjeri se kao razlika između početne knjigovodstvene vrijednosti zajma utvrđene u skladu s MSFI-jem 9 i primljenog iznosa. Potpora se obračunava u skladu s ovim standardom. Prilikom utvrđivanja troškova koji se nadoknađuju potporom u obliku zajma subjekt je dužan razmotriti uvjete i obveze koji su ispunjeni ili moraju biti ispunjeni.

▼**B**

11. Nakon priznavanja državne potpore sa svim se s njom povezanim nepredviđenim obvezama ili nepredviđenom imovinom postupa u skladu s MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina.

▼**M8**

12. Državne potpore trebaju se priznati u dobit ili gubitak na sustavnoj osnovi tijekom razdoblja u kojem subjekt priznaje kao rashode odnosne troškove za čije su pokriće potpore namijenjene.

13. Moguća su dva šira pristupa računovodstvu državnih potpora: kapitalni pristup, prema kojem se potpora priznaje izvan dobiti ili gubitka, i dobitni pristup prema kojemu se potpora priznaje u dobiti ili gubitku tijekom jednog ili više razdoblja.

14. Zagovornici kapitalnog pristupa navode sljedeće argumente:

(a) državne potpore su financijski mehanizam i kao takve trebaju se iskazivati u izvještaju o financijskom položaju, umjesto da se priznaju u dobit ili gubitak kao prijeboj stavki rashoda što ih financiraju. Budući da se ne očekuje otplata, trebaju se priznati izvan dobiti ili gubitka;

(b) neprimjereno je priznavati državne potpore u dobit ili gubitak jer one nisu zarađene, već predstavljaju poticaj što ga pruža država bez s njim povezanih troškova.

15. Argumenti u prilog dobitnog pristupa jesu sljedeći:

(a) budući da su državne potpore primici iz drugih izvora, a ne od dioničara, ne bi ih trebalo priznavati izravno u kapitalu, već bi ih trebalo priznavati u dobit ili gubitak u odgovarajućim razdobljima;

(b) državne potpore rijetko su kada bezuvjetne. Subjekt ih zarađuje tako da udovolji postavljenim uvjetima i ispuni predviđene obveze. Stoga bi potpore trebalo priznati u dobit ili gubitak u razdobljima u kojima subjekt povezane troškove pokriću kojih su potpore namijenjene priznaje kao rashod;

(c) budući da su porez na dobit i ostali porezi rashodi, logično je jednako postupiti i s državnim potporama, koje su produžetak fiskalnih politika, tj. kroz dobit ili gubitak.

▼M8

16. U dobitnom pristupu osnovno je da bi državne potpore trebalo priznati u dobit ili gubitak na sustavnoj osnovi kroz razdoblja u kojima troškove za čije pokriće su potpore namijenjene subjekt priznaje kao rashod. Priznavanje državnih potpora u dobit ili gubitak na osnovi primitaka nije u skladu s računovodstvenom pretpostavkom nastanka događaja (vidjeti MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*) i bilo bi prihvatljivo samo ako ne postoji osnova za raspoređivanje potpore na razdoblja, osim na ono u kojem je primljena.

17. U većini slučajeva je lako ustanoviti razdoblja u kojima subjekt priznaje troškove ili rashode povezane s državnom potporom. Stoga se potpore, kad je riječ o priznavanju specifičnih rashoda, priznaju u dobit ili gubitak u istom razdoblju kao i odnosni rashodi. Slično tomu, potpore povezane s materijalnom imovinom koja se amortizira obično se priznaju u dobit ili gubitak u razdobljima i u omjerima u kojima se priznaje trošak amortizacije te imovine.

18. Potpore povezane s imovinom koja se ne amortizira također mogu zahtijevati ispunjenje određenih obveza i stoga ih treba priznati u dobit ili gubitak kroz razdoblja u kojima se snose troškovi ispunjenja tih obveza. Primjerice, potpora u obliku davanja zemljišta može se uvjetovati postavljanjem zgrade na tom mjestu te može biti prikladno priznati ju u dobit ili gubitak kroz vijek upotrebe zgrade.

▼B

19. Potpore se ponekad primaju kao dio paketa financijske ili fiskalne pomoći koja je povezana s nizom uvjeta. U tim je slučajevima potrebno pažljivo odrediti uvjete koji dovode do nastanka troškova i rashoda i koji određuju razdoblja u kojima će subjekt zaraditi potporu. Može biti primjereno rasporediti jedan dio potpore na jednoj, a drugi dio na drugoj osnovi.

▼M8

20. Potraživanja po osnovi državne potpore za nadoknadu rashoda ili gubitaka koji su već nastali, ili za potrebe pružanja trenutne financijske potpore subjektu bez budućih povezanih troškova, priznaju se u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je potraživanje nastalo.

21. U određenim okolnostima, državna potpora može biti dodijeljena radi trenutne financijske potpore subjektu, a ne kao poticaj za stvaranje određenih izdataka. Takve potpore mogu biti ograničene na pojedini subjekt i ne moraju biti dostupne cijeloj kategoriji korisnika. Takve pak okolnosti mogu opravdati uvrštavanje potpore u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je subjekt ispunio uvjete da ju primi, uz objavljivanje podataka kako bi se osiguralo da je njezin učinak posve razumljiv.

22. Subjekt može imati potraživanja po osnovi državne potpore za nadoknadu rashoda ili gubitaka nastalih u prethodnom razdoblju. Takva se potpora priznaje u dobit ili gubitak razdoblja u kojemu potraživanje nastaje, uz objavljivanje podataka kako bi se osiguralo da je njezin učinak posve razumljiv.

▼B

Nenovčane državne potpore

23. Državna potpora može biti u obliku prijenosa nenovčane imovine, kao što su zemljište ili drugi resursi koje će subjekt koristiti. U tim je okolnostima uobičajeno procijeniti poštenu vrijednost nenovčane imovine te obračunati i potporu i imovinu po toj poštenoj vrijednosti. Druga je mogućnost koju subjekti ponekad koriste prikaz imovine i potpore u nazivnom iznosu.

Prezentiranje potpora povezanih s imovinom

24. Državne potpore povezane s imovinom, uključujući nenovčane potpore po poštenoj vrijednosti, prezentiraju se u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ kao odgođeni prihod ili kao odbitna stavka pri izračunu knjigovodstvene vrijednosti te imovine.

25. Dvije se metode prikazivanja potpora povezanih s imovinom u financijskim izvještajima smatraju prihvatljivima.

▼M8

26. Jednom metodom se potpora iskazuje kao odgođeni prihod koji se priznaje u dobit ili gubitak sustavno tijekom vijeka uporabe imovine.

27. Drugom metodom se potpora oduzima pri izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti imovine. Potpora se priznaje u dobit ili gubitak tijekom vijeka uporabe imovine koja se amortizira kao smanjenje troška amortizacije.

▼B

28. Kupnja imovine i primitak s tim povezanih potpora može uzrokovati veće promjene novčanih tokova subjekta. Iz tog razloga, te kako bi se prikazalo bruto ulaganje u imovinu, takve se promjene često objavljuju kao odvojene stavke u izvještaju o novčanim tokovima bez obzira na to odbija li se potpora od odnosne imovine ►M5 radi prezentiranja u izvještaju o financijskom položaju ◄.

Prezentiranje potpora povezanih s dobiti

▼M31

29. Potpore povezane s dobiti prikazuju se u sklopu dobiti ili gubitka, pod odvojenim nazivom ili pod općim naslovom kao što je „Ostali prihodi”; alternativno, potpore se odbijaju u izvještavanju o povezanim rashodima.

———————

▼B

30. Zagovornici prve metode smatraju kako je neprimjereno vršiti prijeboj stavki prihoda i rashoda, te kako se odvajanjem potpore od rashoda olakšava usporedba s drugim rashodima na koje ne utječe potpora. Zagovornici druge metode smatraju kako subjekt možda ne bi imao rashoda da potpora nije bila raspoloživa, te stoga prezentiranje rashoda bez prijeboja s potporom može navesti na pogrešan zaključak.

▼B

31. Obje se metode smatraju prihvatljivima za prezentiranje potpora povezanih s dobiti. Za pravilno razumijevanje financijskih izvještaja može biti nužno objavljivanje potpore. Obično je primjereno objaviti učinak potpora na bilo koju stavku prihoda ili rashoda za koju se zahtijeva posebno prikazivanje.

Otplata državnih potpora

▼M8

32. Državnu potporu koja dospijeva za otplatu treba iskazati kao promjenu računovodstvene procjene (vidjeti MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*). Otplatu potpore povezane s dobiti treba prvo odbiti od svakog neamortiziranog odgođenog potraživanja, priznatog u vezi s potporom. U mjeri u kojoj otplata premašuje bilo koje takvo odgođeno potraživanje, ili ako ne postoji odgođeno potraživanje, otplata se odmah priznaje u dobit ili gubitak. Otplatu potpore povezane s nekom imovinom treba iskazati kao povećanje knjigovodstvene vrijednosti imovine ili smanjenjem salda odgođenog prihoda za iznos koji treba otplatiti. Kumulativna dodatna amortizacija, koja bi bila priznata kroz dobit ili gubitak do toga datuma da nema potpore, se priznaje odmah u dobit ili gubitak.

▼B

33. Okolnosti koje utječu na otplatu potpore povezane s imovinom mogu nalagati da se pozornost obrati na moguća umanjenja nove knjigovodstvene vrijednosti imovine.

DRŽAVNA POMOĆ

34. Iz definicije državnih potpora iz točke 3. ovog standarda isključeni su određeni oblici državne pomoći čiju vrijednost nije moguće razumno odrediti, te transakcije s državom koje nije moguće razlikovati od redovnih poslovnih transakcija subjekta.

35. Primjeri pomoći čiju vrijednost nije moguće razumno odrediti su besplatni tehnički ili marketinški savjeti i pružanje jamstava. Primjer pomoći koju nije moguće razlikovati od redovnih poslovnih transakcija subjekta je državna politika nabave kojom je obuhvaćen dio proizvoda subjekta. Postojanje koristi za subjekt može biti nedvojbeno, no svaki pokušaj odvajanja poslovnih djelatnosti od državne pomoći itekako može biti proizvoljan.

36. Značaj koristi u navedenim primjerima može biti takav da je potrebno objaviti vrstu, razmjer i trajanje pomoći kako financijski izvještaji ne bi naveli na pogrešni zaključak.

▼M8

_____

▼B

38. U ovome standardu državna pomoć ne uključuje izgradnju infrastrukture unaprjeđenjem opće prometne mreže i mreže komunikacija, ni izgradnju suvremene opreme, kao što su oprema za navodnjavanje ili vodovodna mreža koje su stalno dostupne čitavoj lokalnoj zajednici na neodređeno vrijeme.

▼B

OBJAVLJIVANJE

39. Potrebno je objaviti sljedeće:

(a) računovodstvenu politiku koja se primjenjuje na državne potpore, uključujući metode prezentiranja u financijskim izvještajima;

(b) vrstu i razmjer državnih potpora priznatih u financijskim izvještajima, te druge oblike državne pomoći od kojih subjekt ima izravne koristi; i

(c) neispunjene uvjete i druge nepredviđene događaje povezane s državnom pomoći koja je priznata.

PRIJELAZNE ODREDBE

40. Subjekt koji po prvi puta primjenjuje standard dužan je:

(a) po potrebi ispuniti zahtjeve u vezi s objavljivanjem; i

(b) jedno do sljedećega:

i. prilagoditi svoje financijske izvještaje promjeni računovodstvene politike u skladu s MRS 8; ili

ii. primijeniti računovodstvene odredbe standarda samo na potpore ili dijelove potpora koje subjekt prima ili mora otplatiti nakon datuma stupanja na snagu standarda.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

41. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. siječnja 1984. ili kasnije.

▼M5

42. MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjena je terminologija koja se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, dodana je točka 29.A. Subjekt tu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i ta izmjena.

▼M8

43. Točka 27. briše se i dodaje se točka 10.A kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan izmjene primijeniti prospektivno na državne zajmove primljene u razdobljima koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt te izmjene primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M33

45. MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je definicija fer vrijednosti iz točke 3. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 13.

▼M31

46. U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011. stavak 29. mijenja se i stavak 29.A briše se. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

▼M53

48. U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 10.A i brišu se točke 44. i 47. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 21

Učinci promjena tečaja stranih valuta

CILJ

1. Subjekt može poduzimati inozemne aktivnosti na dva načina. Može vršiti transakcije u stranim valutama ili može imati poslovanje u inozemstvu. Nadalje, subjekt može prezentirati svoje financijske izvještaje u stranoj valuti. Cilj je ovog standarda je propisati način na koji se transakcije u stranoj valuti i inozemno poslovanje uključuju u financijske izvještaje subjekta, te kako se pretvaraju različite valute u financijskim izvještajima u valutu prezentiranja.

2. Glavna su pitanja koji tečaj strane(-ih) valute(-a) koristiti i kako prikazati učinke promjena tečaja stranih valuta u financijskim izvještajima.

PODRUČJE PRIMJENE

▼M53

3. Ovaj se standard primjenjuje na:

(a) računovodstvo transakcija i stanja u stranim valutama, osim derivatnih transakcija i stanja koji su obuhvaćeni područjem primjene MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti*;

▼B

(b) pretvaranje rezultata i financijskog stanja inozemnog poslovanja, koji su uključeni u financijske izvještaje subjekta konsolidacijom ►M32 ——————— ◄ ili metodom udjela; i

(c) pretvaranje rezultata i financijskog stanja subjekta u valutu prezentiranja.

▼M53

4. MSFI 9 primjenjuje se na mnoge derivatne instrumente u stranoj valuti te se stoga oni isključuju iz područja primjene ovog standarda. Međutim, oni derivatni instrumenti u stranoj valuti koji nisu obuhvaćeni područjem primjene MSFI-ja 9 (npr. određeni derivatni instrumenti u stranoj valuti koji su ugrađeni u druge ugovore) obuhvaćeni su područjem primjene ovog standarda. Nadalje, ovaj se standard primjenjuje kada subjekt pretvara iznose povezane s derivatnim instrumentima iz svoje funkcionalne valute u svoju valutu prezentiranja.

5. Ovaj se standard ne primjenjuje na računovodstvo zaštite od rizika za stavke u stranoj valuti, uključujući zaštitu neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika. MSFI 9 primjenjuje se na računovodstvo zaštite od rizika.

▼B

6. Ovaj se standard primjenjuje na prezentiranje financijskih izvještaja subjekta u stranoj valuti i njime se utvrđuju zahtjevi za odnosne financijske izvještaje kako bi oni bili u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Za pretvaranje financijskih podataka u stranu valutu koja ne ispunjava te zahtjeve ovim se standardom utvrđuju podaci koje je u tom slučaju potrebno objaviti.

7. Ovaj se standard ne primjenjuje na prezentiranje novčanih tokova u izvještaju o novčanim tokovima, koji proizlaze iz transakcija u stranim valutama, ili na pretvaranje novčanih tokova inozemnog poslovanja (vidjeti MRS 7 Izvještaj o novčanim tokovima).

▼B

DEFINICIJE

8. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Zaključni tečaj je spot tečaj na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄.

Tečajna razlika je razlika koja proizlazi iz pretvorbe određenog broja jedinica jedne valute u drugu valutu po različitim tečajevima.

Tečaj je odnos razmjene dviju valuta.

▼M33

Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.).

▼B

Strana valuta je valuta koja nije funkcijska valuta subjekta.

Inozemno poslovanje je ovisni subjekt, pridruženi subjekt, ►M32 zajednički posao ◄ ili podružnica izvještajnog subjekta čije je poslovanje utemeljeno ili se vrši u državi ili valuti koja nije država ili valuta izvještajnog subjekta.

Funkcijska valuta je valuta primarnog gospodarskog okruženja u kojemu subjekt posluje.

Grupa je matično društvo i svi njegovi ovisni subjekti.

Monetarne stavke su jedinice valute koju posjeduje subjekt, te imovina i obveze koje će biti primljene ili plaćene u utvrđenom ili utvrdivom broju jedinica valute.

Neto ulaganje u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog subjekta u neto imovini toga poslovanja.

Valuta prezentiranja je valuta u kojoj se prezentiraju financijski izvještaji.

Spot tečaj je tečaj koji vrijedi u trenutku određene transakcije.

Obrazloženje definicija

Funkcijska valuta

9. Primarno gospodarsko okruženje u kojemu subjekt posluje obično je okruženje u kojemu taj subjekt primarno stvara i troši novac. Prilikom određivanja vlastite funkcijske valute subjekt uzima u obzir sljedeće čimbenike:

(a) valutu:

i. koja većinom utječe na prodajne cijene robe i usluga (to je često valuta u kojoj je su izražene cijene robe i usluga i u kojoj se one podmiruju); i

ii. države u kojoj tržišno natjecanje i zakonodavstvo uglavnom određuju prodajne cijene robe i usluga;

(b) valutu koja najviše utječe na troškove rada, materijala i druge troškove pružanja robe i usluga (to je često valuta u kojoj su takvi troškovi izraženi i u kojoj se oni podmiruju).

▼B

10. Sljedeći čimbenici mogu također biti značajni za određivanje funkcijske valute subjekta:

(a) valuta u kojoj se ostvaruju sredstva od financijskih aktivnosti (npr. izdavanje dužničkih i vlasničkih instrumenata);

(b) valuta u kojoj se obično izražavaju primici od poslovnih aktivnosti.

11. Sljedeći se dodatni čimbenici također uzimaju u obzir pri određivanju funkcijske valute inozemnog poslovanja, te utvrđivanju je li ta funkcijska valuta jednaka valuti izvještajnog subjekta (u ovome kontekstu izvještajni subjekt je subjekt koji obavlja inozemno poslovanje putem ovisnog subjekta, podružnice, pridruženog subjekta ili ►M32 zajedničkog posla ◄):

(a) obavljaju li se aktivnosti inozemnog poslovanja kao proširenje poslovanja izvještajnog subjekta, te ne obavljaju sa značajnim stupnjem autonomije; Primjer proširenja poslovanja jest ako se inozemno poslovanje sastoji samo od prodaje robe koju uvozi izvještajni subjekt, a zarada se doznačuje izvještajnom subjektu. Primjer poslovanja sa značajnim stupnjem autonomije jest ako se inozemnim poslovanjem stvaraju novac i druge monetarne stavke, troškovi i prihod, te ugovaraju zajmovi u biti sve u lokalnoj valuti;

(b) predstavljaju li transakcije s izvještajnim subjektom veliki ili mali udio inozemnog poslovanja;

(c) utječu li novčani tokovi od inozemnog poslovanja izravno na novčane tokove izvještajnog subjekta, te mogu li mu odmah biti doznačeni;

(d) jesu li novčani tokovi od inozemnog poslovanja dostatni za pokriće postojećih i očekivanih dugovanja, bez osiguranja sredstava od strane izvještajnog subjekta.

12. Ako su gore navedeni pokazatelji pomiješani i funkcijska valuta nije jasna, rukovodstvo na temelju vlastite prosudbe utvrđuje funkcijsku valutu koja najvjerodostojnije prikazuje gospodarske učinke odnosnih transakcija, događaja i stanja. U sklopu ovog pristupa rukovodstvo daje prednost primarnim pokazateljima iz točke 9., a potom uzima u obzir pokazatelje iz točaka 10. i 11., koji su namijenjeni pružanju dodatnih dokaza za određivanje funkcijske valute subjekta.

13. Funkcijska valuta subjekta odražava pripadajuće transakcije, događaje i stanja koji su značajni za taj subjekt. Sukladno tomu, nakon što se odredi, funkcijska se valuta ne mijenja osim ako ne dođe do promjena tih pripadajućih transakcija, događaja i stanja.

14. Ako je funkcijska valuta hiperinflacijskoga gospodarstva, financijski se izvještaji subjekta ponovno iskazuju u skladu s MRS 29 Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima. Subjekt ne može izbjeći usklađivanje u skladu s MRS 29 ako, na primjer, za svoju funkcijsku valutu upotrijebi valutu koja nije njegova funkcijska valuta određena u skladu s ovim standardom (kao što je funkcijska valuta matičnog subjekta).

▼B

Neto ulaganje u inozemno poslovanje

15. Subjekt može imati monetarnu stavku u obliku potraživanja ili obveze prema inozemnom subjektu. Stavka čije podmirivanje nije planirano ni vjerojatno u predvidivoj budućnosti u biti je dio neto ulaganja subjekta u to inozemno poslovanje i obračunava se u skladu s točkama 32. i 33. Takve monetarne stavke mogu uključivati dugoročna potraživanja ili zajmove. Ne uključuju potraživanja od kupaca ili obveze prema dobavljačima.

15.A Subjekt koji ima monetarnu stavku u obliku potraživanja ili obveze prema inozemnom poslovanju iz točke 15. može biti bilo koji ovisni subjekt u grupi. Na primjer, subjekt ima dva ovisna subjekta, A i B. Ovisni subjekt B inozemno je poslovanje. Ovisni subjekt A odobrava zajam ovisnom subjektu B. Potraživanje ovisnog subjekta A po zajmu odobrenom ovisnom subjektu B je dio neto ulaganja subjekta u ovisni subjekt B ako podmirivanje zajma nije planirano, niti je ono vjerojatno u predvidivoj budućnosti. To bi isto vrijedilo da je ovisni subjekt A i sam inozemno poslovanje.

Monetarne stavke

16. Osnovno obilježje monetarne stavke je pravo na primitak (ili obveza za plaćanje) utvrđenog ili utvrdivog broja jedinica valute. Primjeri uključuju: mirovine i ostala primanja zaposlenih koje se trebaju isplatiti u novcu, rezerviranja koja se moraju podmiriti u novcu, te novčane dividende koje se priznaju kao obveza. Slično tomu monetarna je stavka i ugovor o primitku (ili plaćanju) promjenjivog broja vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta ili promjenjivog iznosa imovine, gdje je poštena vrijednost za primanje (ili za isplatu) jednaka utvrđenom ili utvrdivom broju jedinica valute. Suprotno tomu, osnovno je obilježje nemonetarne stavke nepostojanje prava na primitak (ili obveze za plaćanja) utvrđenog ili utvrdivog broja jedinica valute. Primjeri uključuju: unaprijed plaćene iznose za robu ili usluge (na primjer, unaprijed plaćeni najam), *goodwill*, nematerijalnu imovinu, zalihe, nekretnine, postrojenja i opremu, te rezerviranja koja se podmiruju isporukom nemonetarne imovine.

PREGLED PRISTUPA PROPISANOG OVIM STANDARDOM

17. Prilikom pripreme financijskih izvještaja, svaki subjekt - bilo da se radi o samostalnom subjektu, subjektu s inozemnim poslovanjem (kao što je matični subjekt) ili inozemnom poslovanju (kao što je ovisni subjekt ili podružnica) - određuje vlastitu funkcijsku valutu u skladu s točkama od 9. do 14. Subjekt pretvara stavke u stranoj valuti u svoju funkcijsku valutu i izvještava o učincima takve pretvorbe u skladu s točkama od 20. do 37. i 50.

▼B

18. Brojni izvještajni subjekti uključuju niz samostalnih subjekata (npr. grupu čini matični subjekt i jedan ili više ovisnih subjekata). Različite vrste subjekata, bilo da su članovi grupe ili ne, mogu ulagati u pridružene subjekte ili ►M32 zajedničke poslove ◄. Također mogu imati vlastite podružnice. Važno je da se rezultati i financijsko stanje svakog pojedinog subjekta uključenog u izvještajni subjekt prevedu u valutu u kojoj izvještajni subjekt prezentira svoje financijske izvještaje. Ovim se standardom dopušta da valuta prezentiranja koju koristi izvještajni subjekt bude bilo koja valuta (ili valute). Rezultati i financijsko stanje svakog pojedinog subjekta unutar izvještajnog subjekta čija se funkcijska valuta razlikuje od valute prezentiranja pretvaraju se u skladu s točkama od 38. do 50.

►M32 19. Ovaj standard također dopušta samostalnom subjektu koji sastavlja financijske izvještaje ili subjektu koji sastavlja nekonsolidirane financijske izvještaje sukladno MRS-u 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* da svoje financijske izvještaje prezentira u bilo kojoj valuti (ili valutama). ◄ Ako se valuta prezentiranja subjekta razlikuje od njegove funkcijske valute, rezultati i financijsko stanje subjekta također se pretvaraju u valutu prezentiranja u skladu s točkama od 38. do 50.

IZVJEŠTAVANJE O TRANSAKCIJAMA U STRANOJ VALUTI U FUNKCIJSKOJ VALUTI

Početno priznavanje

20. Transakcija u stranoj valuti je transakcija koja je izražena ili zahtijeva podmirenje u stranoj valuti, uključujući transakcije koje nastaju kad subjekt:

(a) kupuje ili prodaje robu ili usluge čija je cijena izražena u stranoj valuti;

(b) prima ili daje u zajam sredstva, pri čemu su obveze ili potraživanja izraženi u stranoj valuti; ili

(c) na drugi način stječe ili otuđuje imovinu, ili stvara ili podmiruje obveze, koji su izraženi u stranoj valuti.

21. Prilikom početnog priznavanja, transakciju u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcijskoj valuti na način da se na iznos u stranoj valuti primijeni spot tečaj između funkcijske i strane valute koji vrijedi na datum transakcije.

22. Datum transakcije je datum na koji transakcija prvi put ispunjava uvjete za priznavanje u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Često se iz praktičnih razloga koristi tečaj približno jednak stvarnome tečaju na datum transakcije; na primjer, može se primijeniti prosječni tjedni ili mjesečni tečaj za sve transakcije u svakoj stranoj valuti koje nastaju tijekom toga razdoblja. Međutim, ako se tečajevi znatno mijenjaju, uporaba prosječnoga tečaja za razdoblje nije primjerena.

▼M5

Izvještavanje na kraju narednih izvještajnih razdoblja

▼M33

23. **Na kraju svakog izvještajnog razdoblja:**

▼B

(a) monetarne stavke u stranoj valuti pretvaraju se primjenom zaključnoga tečaja;

(b) nemonetarne stavke koje se mjere po povijesnom trošku nabave izražene u stranoj valuti pretvaraju se primjenom tečaja na datum transakcije; i

▼M33

(c) **nemonetarne stavke mjerene po fer vrijednosti u stranoj valuti preračunavaju se primjenom valutnih tečajeva na datum mjerenja fer vrijednosti.**

▼B

24. Knjigovodstvena vrijednost određene stavke utvrđuje se u skladu s ostalim primjenjivim standardima. Na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema mogu se mjeriti po poštenoj vrijednosti ili po povijesnom trošku nabave u skladu s MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema. Bez obzira na to utvrđuje li se knjigovodstvena vrijednost na temelju povijesnog troška nabave ili poštene vrijednosti, potrebno ju je pretvoriti u funkcijsku valutu u skladu s ovim standardom ako je izražena u stranoj valuti,.

25. Knjigovodstvena vrijednost određenih stavki utvrđuje se usporedbom dvaju ili više iznosa. Na primjer, knjigovodstvena vrijednost zaliha jest iznos troška nabave ili neto utržive vrijednosti u skladu s MRS 2 Zalihe, ovisno o tome koji je iznos niži. Slično tomu u skladu s MRS 36 Umanjenje imovine, knjigovodstvena vrijednost imovine za koju postoji dokaz o umanjenju vrijednosti jest njezina knjigovodstvena vrijednost prije mogućih gubitaka uslijed umanjenja vrijednosti ili njezina nadoknadiva vrijednost, ovisno o tome koji je iznos niži. Ako je ta imovina nemonetarna i mjeri se u stranoj valuti, knjigovodstvena se vrijednost utvrđuje usporedbom:

(a) troška nabave ili knjigovodstvene vrijednosti, ovisno o slučaju, koji se pretvaraju primjenom tečaja na datum određivanja toga iznosa (tj. tečaja koji vrijedi na datum transakcije za stavku koja se mjeri na temelju troška nabave); i

(b) neto utržive vrijednosti ili nadoknadivog iznosa, ovisno o slučaju, koji se pretvaraju primjenom tečaja na datum određivanja te vrijednosti (npr. zaključni tečaj na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄).

Posljedica ove usporedbe može biti priznavanje gubitka od umanjenja vrijednosti u funkcijskoj valuti, te nepriznavanje tog gubitka u stranoj valuti ili obrnuto.

26. Ako je dostupno nekoliko tečajeva, primjenjuje se tečaj po kojem bi se budući novčani tokovi od transakcije ili stanja mogli podmiriti da su ti novčani tokovi nastali na datum mjerenja. Ako u određenom trenutku ne postoji mogućnost zamjene dviju valuta, primjenjuje se prvi sljedeći tečaj po kojemu bi zamjena mogla napraviti.

Priznavanje tečajnih razlika

▼M53

27. Kako je navedeno u točki 3. podtočki (a) i točki 5., MSFI 9 primjenjuje se na računovodstvo zaštite od rizika za stavke u stranoj valuti. Od subjekta se pri primjeni računovodstva zaštite od rizika zahtijeva da obračunava određene tečajne razlike na način koji se razlikuje od onoga propisanog ovim standardom. Na primjer, MSFI-jem 9 zahtijeva se da se tečajne razlike monetarnih stavki koje odgovaraju definiciji instrumenata zaštite novčanog toka od rizika početno priznaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pod uvjetom da je zaštita učinkovita.

▼B

28. Tečajne razlike koje proizlaze iz podmirenja monetarnih stavki ili pretvorbe monetarnih stavki po tečajevima različitima od onih po kojima su bile pretvorene prilikom početnog priznavanja tijekom razdoblja ili u prošlim financijskim izvještajima, priznaju se u račun dobiti i gubitaka razdoblja u kojemu nastaju, osim kako je opisano u točki 32.

29. Ako monetarne stavke proizlaze iz transakcije u stranoj valuti i postoji promjena tečaja između datuma transakcije i datuma podmirenja, dolazi do tečajne razlike. Ako je transakcija podmirena u istom računovodstvenom razdoblju u kojemu je nastala, sve se tečajne razlike priznaju u tom razdoblju. Međutim, ako je transakcija podmirena u narednom računovodstvenom razdoblju, tečajna razlika priznata u svakome razdoblju do datuma namire određuje se na temelju promjene tečaja tijekom svakoga razdoblja.

30. Ako se dobit ili gubitak od nemonetarne stavke ►M5 priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄, svaka sastavnica te dobiti ili gubitka povezana s tečajem ►M5 priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄. S druge strane, ako se dobit ili gubitak od nemonetarne stavke priznaju u računu dobiti i gubitaka, svaka sastavnica te dobiti ili gubitka povezana s tečajem priznaje se u račun dobiti i gubitaka.

31. Drugi standardi nalažu priznavanje određene dobiti i gubitka ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄. Na primjer, MRS 16 nalaže priznavanje određene dobiti i gubitaka koji proizlaze iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄. Ako se ta imovina mjeri u stranoj valuti, točkom 23. podtočkom (c) ovog standarda zahtijeva se pretvaranje revaloriziranog iznosa primjenom tečaja na datum utvrđivanja vrijednosti, što dovodi do tečajne razlike koja se također ►M5 priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄.

32. Tečajne razlike koje proizlaze iz monetarne stavke koja je dio neto ulaganja izvještajnog subjekta u inozemno poslovanje (vidjeti točku 15.) priznaju se u račun dobiti i gubitaka u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta ili u pojedinačnim financijskim izvještajima inozemnog poslovanja, ovisno o tome što je primjerenije. U financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (npr. konsolidirani financijski izvještaji ako inozemno poslovanje predstavlja ovisni subjekt) takve se tečajne razlike ►M5 početno priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i prenose iz kapitala u dobit ili gubitak ◄ prilikom otuđenja neto ulaganja u skladu s točkom 48.

33. Ako je monetarna stavka dio neto ulaganja izvještajnog subjekta u inozemno poslovanje i izražena je u funkcijskoj valuti izvještajnog subjekta, u pojedinačnim financijskim izvještajima inozemnog poslovanja nastaje tečajna razlika u skladu s točkom 28. Ako je takva stavka izražena u funkcijskoj valuti inozemnog poslovanja, tečajna razlika nastaje u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta u skladu s točkom 28. Ako je takva monetarna stavka izražena u valuti koja nije funkcijska valuta ni izvještajnog subjekta ni inozemnog poslovanja, tečajna razlika nastaje u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta i pojedinačnim financijskim izvještajima inozemnog poslovanja u skladu s točkom 28. Takve tečajne razlike ►M5 priznaju se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ u financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (tj. financijski izvještaji u kojima je inozemno poslovanje konsolidirano ►M32 ——————— ◄ ili obračunato metodom udjela).

▼B

34. Ako subjekt vodi knjige i evidenciju u valuti koja nije njegova funkcijska valuta, u trenutku pripreme financijskih izvještaja svi se iznosi pretvaraju u funkcijsku valutu u skladu s točkama od 20. do 26. Time nastaju isti iznosi u funkcijskoj valuti koji bi bili nastali da su stavke od samoga početka bile evidentirane u funkcijskoj valuti. Na primjer, monetarne se stavke pretvaraju u funkcijsku valutu primjenom zaključnoga tečaja, a nemonetarne stavke koje se mjere po povijesnom trošku nabave pretvaraju se primjenom tečaja na datum transakcije zbog koje je došlo do njihovog priznavanja.

Promjena funkcijske valute

35. Ako se funkcijska valuta subjekta promijeni, subjekt je dužan prospektivno primijeniti postupke pretvorbe koji se primjenjuju na novu funkcijsku valutu od datuma promjene.

36. Kako je navedeno u točki 13., funkcijska valuta subjekta odražava pripadajuće transakcije, događaje i stanja koji su značajni za subjekt. Sukladno tomu, nakon što se odredi, funkcijska se valuta ne mijenja osim ako ne dođe do promjena tih pripadajućih transakcija, događaja i stanja. Na primjer, promjena valute koja uglavnom utječe na prodajne cijene robe i usluga može dovesti do promjene funkcijske valute subjekta.

37. Učinak promjene funkcijske valute obračunava se prospektivno. Drugim riječima, subjekt pretvara sve stavke u novu funkcijsku valutu primjenom tečaja na datum promjene. S novim se pretvorenim iznosima nemonetarne imovine postupa kao s njihovim povijesnim troškom nabave. ►M5 Tečajne razlike proizašle iz preračunavanja inozemnog poslovanja prethodno priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u skladu s točkom 32. i točkom 39. stavkom (c) ne prenose se iz kapitala u dobit ili gubitak do otuđenja poslovanja. ◄

UPORABA VALUTE PREZENTIRANJA KOJA NIJE FUNKCIJSKA VALUTA

Pretvorba u valutu prezentiranja

38. Subjekt može prezentirati svoje financijske izvještaje u bilo kojoj valuti (ili valutama). Ako se valuta prezentiranja razlikuje od funkcijske valute subjekta, subjekt pretvara svoje rezultate i financijsko stanje u valutu prezentiranja. Na primjer, ako se unutar grupe nalaze samostalni subjekti koji koriste različite funkcijske valute, rezultati i financijsko stanje svakog subjekta izražava se u zajedničkoj valuti za potrebe prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja.

▼M31

39. Rezultati i financijski položaj subjekta čija funkcijska valuta nije valuta gospodarstva obilježenog hiperinflacijom preračunavaju se u neku drugu prezentacijsku valutu primjenom sljedećih postupaka:

▼B

(a) imovina i obveze u ►M5 svakom prezentiranom izvještaju o financijskom položaju ◄ (tj. uključujući usporedne podatke) pretvaraju se ►M5 po zaključnom tečaju na datum tog izvještaja o financijskom položaju ◄;

▼M31

(b) prihodi i rashodi u svakom se izvještaju u kojem se prikazuju dobit ili gubitak i ostala sveobuhvatna dobit (tj. uključujući usporedne informacije) preračunavaju prema tečajevima na datum transakcije; i

▼B

(c) sve nastale tečajne razlike priznaju se ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄.

40. Često se iz praktičnih razloga za pretvaranje stavki prihoda i rashoda koristi tečaj približno jednak tečajevima koji su vrijedili na datume transakcija, na primjer prosječni tečaj za razdoblje. Međutim, ako se tečajevi znatno mijenjaju, uporaba prosječnoga tečaja za razdoblje nije primjerena.

▼M5

41. Tečajne razlike iz točke 39. stavka (c) proizlaze iz:

(a) preračunavanja prihoda i rashoda po tečajevima na datume transakcija te imovine i obveza po zaključnom tečaju;

▼B

(b) pretvaranja početne neto imovine po zaključnom tečaju koji se razlikuje od prethodnog zaključnog tečaja.

►M5 Ove se tečajne razlike ne priznaju u dobit ili gubitak jer promjene tečaja imaju mali ili nemaju izravan utjecaj na sadašnje i buduće novčane tokove iz poslovanja. Kumulativan iznos tečajnih razlika prezentira se kao odvojena sastavnica kapitala do otuđenja inozemnog poslovanja. Kada se tečajne razlike odnose na inozemno poslovanje koje se konsolidira, ali nije u potpunom vlasništvu subjekta ◄ akumulirane tečajne razlike nastale pretvaranjem i povezane s ►M11 nekontrolirajući interes ◄ raspoređuju se i priznaju kao dio manjinskog udjela u ►M5 konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju ◄.

42. Rezultati i financijsko stanje subjekta čija je funkcijska valuta hiperinflacijskoga gospodarstva pretvaraju se u drugu valutu prezentiranja primjenom sljedećih postupaka:

(a) svi iznosi (tj. imovina, obveze, stavke kapitala, prihodi i rashodi, uključujući usporedne podatke) pretvaraju se po zaključnom tečaju na datum ►M5 posljednjeg izvještaja o financijskom položaju ◄; osim

(b) ako se iznosi pretvaraju u valutu nehiperinflacijskoga gospodarstva, usporedni podaci odgovaraju onima koji su bili prezentirani kao iznosi tekuće godine u odnosnim financijskim izvještajima prethodne godine (tj. nisu usklađeni s naknadnim promjenama razine cijena ili naknadnim promjenama tečajeva).

43. Ako je funkcijska valuta subjekta valuta hiperinflacijskoga gospodarstva, subjekt je dužan prepraviti svoje financijske izvještaje u skladu s MRS 29 prije primjene metode pretvorbe iz točke 42., osim za usporedne iznose koji se pretvaraju u valutu nehiperinflacijskoga gospodarstva (vidjeti točku 42. podtočku (b)). Ako gospodarstvo prestane biti hiperinflacijsko i subjekt više ne treba prepravljati svoje financijske izvještaje u skladu s MRS 29, kao povijesni trošak nabave za pretvaranje u valutu prezentiranja subjekt koristi iznose preračunate na razinu cijena na datum na koji je prestao prepravljati svoje financijske izvještaje.

▼B

Pretvaranje inozemnog poslovanja

44. Točke od 45. do 47. te točke od 38. do 43. primjenjuju se prilikom pretvaranja rezultata i financijskoga stanja inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja kako bi se inozemno poslovanje moglo uključiti u financijske izvještaje izvještajnog subjekta konsolidacijom ►M32 ——————— ◄ ili metodom udjela.

►M32 45. Rezultati i financijski položaj inozemnog dijela poslovanja objedinjavaju se s onima izvještajnog subjekta uobičajenim postupcima konsolidacije, kao što je eliminacija unutargrupnih stanja i transakcija ovisnog subjekta (v. MSFI 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*). ◄ Međutim, kratkoročna ili dugoročna monetarna imovina (ili obveze) unutar grupe ne može se izlučiti prijebojem s odgovarajućom obvezom (ili imovinom) unutar grupe bez prikazivanja učinaka promjena tečaja u konsolidiranim financijskim izvještajima. Razlog tomu je da monetarna stavka predstavlja obvezu pretvaranja jedne valute u drugu i izlaže izvještajni subjekt dobiti ili gubitku od promjene tečaja. ►M5 U skladu s tim, u konsolidiranim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta takva se tečajna razlika priznaje u dobit ili gubitak ili se, ako proizlazi iz okolnosti navedenih u točki 32., priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i kumulativno prikazuje u odvojenoj sastavnici kapitala do otuđenja inozemnog poslovanja. ◄

►M32 46. Kada se financijski izvještaji inozemnog dijela poslovanja izrađuju na datum koji se razlikuje od datuma izvještajnog subjekta, inozemni dio poslovanja obično sastavlja dodatne izvještaje na isti datum na koji izvještajni subjekt izrađuje svoje financijske izvještaje. Kad to nije slučaj, MSFI 10 dopušta primjenu različitog datuma izvještavanja, uz uvjet da razlika nije veća od tri mjeseca i da su provedena usklađenja za sve učinke značajnih transakcija ili drugih događaja nastalih između različitih izvještajnih datuma. U tom slučaju, imovina i obveze inozemnog dijela poslovanja preračunavaju se po tečaju važećem na datum izvještaja o financijskom položaju inozemnog dijela poslovanja. Usklađenja po osnovi značajnih promjena valutnih tečajeva do kraja izvještajnog razdoblja izvještajnog subjekta provode se sukladno MSFI-ju 10. ◄ ►M32 Isti se pristup koristi kod primjene metode udjela na pridružene subjekte i zajedničke pothvate, u skladu s MRS-om 28 (s izmjenama iz 2011.). ◄

47. S *goodwillom* koji proizlazi iz stjecanja inozemnog poslovanja i svim usklađenjima poštene vrijednosti s knjigovodstvenom vrijednošću imovine i obveza koje nastaju stjecanjem inozemnog poslovanja postupa se kao s imovinom i obvezama inozemnog subjekta. Stoga se oni izražavaju u funkcijskoj valuti inozemnog subjekta i pretvaraju se po zaključnom tečaju u skladu s točkama 39. i 42.

▼M11

Otuđenje ili djelomično otuđenje inozemnog dijela poslovanja

▼M5

48. Pri otuđenju inozemnog poslovanja, ukupan iznos tečajnih razlika u vezi s tim inozemnim poslovanjem priznatih u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti te kumulativno prikazanih u odvojenoj sastavnici kapitala prenosi se iz kapitala u dobit ili gubitak (kao reklasifikacijsko usklađenje) u trenutku priznavanja dobitka ili gubitka od otuđenja (vidjeti MRS 1 — *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)).

▼M32

48.A Osim otuđenja cijelog udjela subjekta u inozemnom dijelu poslovanja, sljedeće se transakcije djelomičnog otuđenja obračunavaju kao otuđenje:

(a) djelomično otuđenje s gubitkom kontrole u ovisnom subjektu koji uključuje inozemni dio poslovanja, neovisno o tome zadržava li subjekt u bivšem ovisnom subjektu nakon djelomičnog otuđenja nekonotrolirajući udjel ili ne;

(b) kad je udjel zadržan nakon djelomičnog otuđenja udjela u zajedničkom poslu ili udjela u pridruženom subjektu koji uključuje inozemni dio poslovanja financijska imovina koja uključuje inozemni dio poslovanja.

(c) [~~briše se~~]

▼M11

48.B Otuđenjem ovisnog društva koje uključuje inozemni dio poslovanja, ukupan iznos tečajnih razlika povezanih s inozemnim dijelom poslovanja koje su pripisane nekontrolirajućem interesu prestaje se priznavati, ali se ne preknjižuje u dobit ili gubitak.

48.C Djelomičnim otuđenjem ovisnog društva koje uključuje inozemni dio poslovanja subjekt ponovno pripisuje razmjeran udjel u ukupnom iznosu tečajnih razlika koje je priznao u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti nekontrolirajućem interesu u tom inozemnom dijelu poslovanja. Pri svakom drugom djelomičnom otuđenju inozemnog dijela poslovanja, subjekt preknjižuje u dobit ili gubitak samo razmjeran udjel u ukupnom iznosu tečajnih razlika priznatom u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

48.D Djelomično otuđenje udjela subjekta u inozemnom dijelu poslovanja je svako smanjenje vlasničkog udjela subjekta u inozemnom dijelu poslovanja, osim smanjenja iz točke 48.A koja se obračunavaju kao otuđenje.

▼M7

49. Subjekt može u cijelosti ili djelomično raspolagati kamatom u stranoj transakciji putem prodaje, likvidacije, isplate dioničkog kapitala ili napuštanjem cijelog ili dijelova tog subjekta. Otpis dijela vrijednosti prenesenog iznosa strane transakcije, bilo zbog svojih gubitaka ili zbog umanjenja koje prizna ulagač, ne predstavlja djelomično uklanjanje. U skladu s tim se ni jedan udio dobiti ili gubitka iz tečajnih razlika priznat u drugom sveobuhvatnom prihodu ne može razvrstati u dobit ili gubitak u vrijeme otpisa.

▼B

POREZNI UČINCI SVIH TEČAJNIH RAZLIKA

50. Dobit i gubici od transakcija u stranoj valuti i tečajne razlike koje proizlaze iz pretvorbe rezultata i financijskoga stanja subjekta (uključujući inozemno poslovanje) u drugu valutu može imati porezne učinke. MRS 12 Porez na dobit primjenjuje se na te porezne učinke.

OBJAVLJIVANJE

51. U točkama 53. i od 55. do 57. izraz „funkcijska valuta” odnosi se, u slučaju grupe, na funkcijsku valutu matičnog subjekta.

▼M53

52. Subjekt je dužan objaviti:

(a) iznos tečajnih razlika priznatih u računu dobiti i gubitka, osim onih koje proizlaze iz financijskih instrumenata koji se mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s MSFI-jem 9 i

▼M5

(b) neto tečajne razlike priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i kumulativno prikazane u odvojenoj sastavnici kapitala te usklađivanje iznosa takvih tečajnih razlika na početku i na kraju razdoblja.

▼B

53. Ako je valuta prezentiranja različita od funkcijske valute, tu je činjenicu potrebno objaviti zajedno funkcijskom valutom i razlogom uporabe različite valute prezentiranja.

54. Ako se promijeni funkcijska valuta izvještajnog subjekta ili značajnog inozemnog poslovanja, tu je činjenicu i razlog promjene funkcijske valute potrebno objaviti.

55. Ako subjekt prezentira svoje financijske izvještaje u valuti koja se razlikuje od njegove funkcijske valute, subjekt navodi da su financijski izvještaji sukladni s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja samo ako oni ispunjavaju sve zahtjeve svakog primjenjivog standarda i svakog primjenjivog tumačenja tih standarda, uključujući metodu pretvorbe iz točaka 39. i 42.

56. Subjekt ponekad prezentira svoje financijske izvještaje ili druge financijske podatke u valuti koja nije njegova funkcijska valuta, pri čemu ne ispunjava zahtjeve iz točke 55. Na primjer, subjekt može pretvoriti u drugu valutu samo odabrane stavke iz svojih financijskih izvještaja. Ili subjekt čija funkcijska valuta nije valuta hiperinflacijskoga gospodarstva može preračunati financijske izvještaje u drugu valutu pretvaranjem svih stavki po posljednjom zaključnom tečaju. Takve pretvorbe nisu u skladu s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja te je potrebno objaviti podatke iz točke 57.

57. Ako subjekt prikazuje svoje financijske izvještaje ili druge financijske podatke u valuti koja je različita od njegove funkcijske valute ili valute prezentiranja, te ako nisu ispunjeni zahtjevi iz točke 55., subjekt je dužan:

(a) jasno označiti podatke kao dodatne podatke kako bi ih se moglo razlikovati od podataka koji su u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja;

(b) objaviti valutu u kojoj su dodatni podaci iskazani; i

(c) objaviti funkcijsku valutu subjekta i metodu pretvorbe upotrijebljenu za određivanje dodatnih podataka.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

58. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼B

58.A U poglavlju Neto ulaganje u inozemno poslovanje (izmjena MRS 21), objavljenom u prosincu 2005., dodana je točka 15.A, te je izmijenjena točka 33. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena.

59. Subjekt primjenjuje točku 47. prospektivno na sva stjecanja nakon početka razdoblja financijskog izvještavanja u kojemu je ovaj standard prvi put primijenjen. Dopuštena je retrospektivna primjena točke 47. na prethodna stjecanja. Za stjecanje inozemnog poslovanja s kojime se postupa prospektivno, ali do kojega je došlo prije datuma prve primjene ovog standarda, subjekt ne prepravlja podatke prethodnih godina i sukladno tomu može, po potrebi, postupati s *goodwillom* i usklađenjima poštene vrijednosti koji proizlaze iz toga stjecanja kao s imovinom i obvezama subjekta, a ne kao s imovinom i obvezama inozemnog poslovanja. Stoga su taj *goodwill* i usklađenja poštene vrijednosti već izraženi u funkcijskoj valuti subjekta ili su oni nemonetarne stavke u stranoj valuti o kojima se izvještava primjenom tečaja koji vrijedi na datum stjecanja.

60. Sa svim se ostalim promjenama koje proizlaze iz primjene ovog standarda postupa u skladu sa zahtjevima MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške.

▼M5

60.A MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjene su točke 27., od 30. do 33., 37., 39., 41., 45., 48. te 52. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuju i te izmjene.

▼M29

60.B MRS-om 27 (kako je revidiran 2008.) dodani su odlomci 48.A – 48.D i izmijenjen je odlomak 49. Subjekt primjenjuje te izmjene unaprijed za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2009. ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje MRS 27 (kako je izmijenjen 2008.) za ranije razdoblje, izmjene se primjenjuju za to ranije razdoblje.

60.D Odlomak 60.B izmijenjen je Poboljšanjima MSFI-a izdanima u svibnju 2010. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2010. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena.

▼M32

60.F MSFI-jem 10 i MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi*, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 3.b), 8., 11., 18., 19., 33., 44. – 46. i 48.A. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼M33

60.G MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je definicija fer vrijednosti iz točke 8. te točka 23. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼M31

60.H U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 39. mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

▼M53

60.J U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 3., 4., 5., 27. i 52., a brišu se točke 60.C, 60.E i 60.I. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼B

POVLAČENJE DRUGIH AKATA

61. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 21 Učinci promjena deviznih tečajeva (revidiran 1993.).

62. Ovim se standardom zamjenjuju sljedeća tumačenja:

(a) SIC-11 Devizni tečajevi - kapitalizacija gubitaka nastalih uslijed značajnih devalvacija valuta;

(b) SIC-19 Izvještajna valuta - Mjerenje i prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s MRS 21 i MRS 29; i

(c) SIC-30 Izvještajna valuta - pretvaranje valute mjerenja u valutu prezentiranja.

▼M1

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 23

Troškovi posudbe

GLAVNI CILJ

1. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine su sastavni dio troška toga sredstva. Ostali troškovi posudbe priznaju se kao rashod.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na računovodstveno iskazivanje troškova posudbe.

3. Standard ne obrađuje stvarne ili procijenjene troškove kapitala, uključujući povlašteni kapital koji nije razvrstan kao obveza.

▼M45

4. Subjekt ne mora primijeniti taj standard na troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji:

(a) kvalificirane imovine mjerene po poštenoj vrijednosti, na primjer biološke imovine iz područja primjene MRS-a 41 *Poljoprivreda*; ili

▼M1

(b) zalihe koje se izrađuju ili na neki drugi način opetovano proizvode u velikim količinama.

DEFINICIJE

5. U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi u niže navedenom značenju:

Troškovi posudbe su kamate i drugi troškovi koji nastanu subjektu u vezi s posudbom sredstava.

Kvalificirana imovina je imovina kojoj je potrebno znatno vremensko razdoblje da bi bila spremna za namjeravanu uporabu ili prodaju.

▼M53

6. Troškovi posudbe mogu uključivati:

(a) kamatne rashode izračunane primjenom metode efektivne kamatne stope, kako je opisano u MSFI-ju 9;

▼M8

(b) [briše se]

(c) [briše se]

(d) financijske troškove financijskog najma priznatog u skladu s MRS-om 17 *Najmovi*; i

(e) tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.

▼M45

7. Ovisno o okolnostima svaka od sljedećih stavki može biti kvalificirana imovina:

▼M1

(a) zalihe

(b) proizvodni pogoni

▼M1

(c) energetska postrojenja

(d) nematerijalna imovina

▼M45

(e) ulaganja u nekretnine

(f) plodonosne biljke.

▼M1

Financijska imovina i zalihe koji se izrađuju ili proizvode na neki drugi način u kraćem vremenskom razdoblju nisu kvalificirana imovina. Imovina koja je u trenutku stjecanja spremna za namjeravanu uporabu ili prodaju nije kvalificirana imovina.

PRIZNAVANJE

8. Subjekt je dužan kapitalizirati troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine kao dio troška te imovine. Subjekt je dužan ostale troškove posudbe priznati kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

9. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine ubrajaju se u troškove te imovine. Takvi troškovi posudbe kapitaliziraju se kao dio troška nabave te imovine kada je vjerojatno da će subjektu pritjecati od njih buduće ekonomske koristi i kada se ti troškovi mogu pouzdano izmjeriti. Kada subjekt primjenjuje MRS 29 „Financijsko izvještavanje u uvjetima hiperinflacije”, dio troškova posudbe kojima kompenzira inflaciju u istom razdoblju priznaje kao rashod u skladu sa stavkom 21. tog standarda.

Troškovi posudbe prihvatljivi za kapitalizaciju

10. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine jesu troškovi posudbe koji bi se mogli izbjeći da nije postojao izdatak za tu kvalificiranu imovinu. Kada subjekt posuđuje sredstva posebno u svrhu nabave određene kvalificirane imovine, troškovi posudbe koji se izravno odnose na tu kvalificiranu imovinu mogu se odmah identificirati.

11. Može biti teško identificirati izravan odnos između određenih posudbi i kvalificirane imovine te odrediti posudbe koje bi se inače mogle izbjeći. Takva poteškoća nastaje, primjerice, kada se centralizirano koordinira financijsko poslovanje subjekta. Poteškoće također nastaju kada grupa koristi niz različitih dužničkih instrumenata za posudbu izvora sredstava uz različite kamatne stope te ih potom posuđuje po različitim osnovama subjektima u okviru te grupe. Druge komplikacije nastaju korištenjem kredita koji su denominirani ili vezani na stranu valutu, kada skupina posluje u visoko inflatornoj privredi te zbog fluktuacija valutnih tečajeva. Kao rezultat toga, teško je odrediti iznos troškova posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju kvalificirane imovine pa je potrebno prosuđivanje.

12. Ako subjekt posuđuje sredstva izričito u svrhu pribavljanja kvalificirane imovine, dužan je iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju odrediti kao stvarni trošak posudbe nastao posudbom tijekom razdoblja umanjen za bilo koji prihod od ulaganja na temelju privremenog ulaganja sredstava pribavljenih posudbom.

▼M1

13. Financijski aranžmani za pribavljanje kvalificirane imovine mogu biti takvi da subjekt posudbom pribavi izvore sredstava te mu time nastanu troškovi posudbe prije nego što se financijska sredstva dijelom ili u cijelosti iskoriste kao izdaci za kvalificiranu imovinu. U takvim se okolnostima financijska sredstva često privremeno ulažu do trenutka kada će nastati izdatak za kvalificiranu imovinu. U određivanju iznosa troškova posudbe prihvatljivih za kapitalizaciju tijekom razdoblja, bilo koji prihod od ulaganja zarađen takvim financijskim sredstvima oduzima se od nastalih troškova posudbe.

14. U mjeri u kojoj su izvori sredstva posuđeni za opće namjene, a koriste se za nabavu kvalificirane imovine, iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju određuje se primjenom stope kapitalizacije na izdatke za tu imovinu. Stopa kapitalizacije je ponderirani prosjek troškova posudbe primjenjivih za posudbe poslovnog subjekta nepodmirene tijekom razdoblja, osim onih posudbi koje su izričito nastale radi nabave kvalificirane imovine. Kapitalizirani troškovi posudbe tijekom razdoblja ne smiju prekoračiti iznos troškova posudbi nastalih u tom razdoblju.

15. U nekim okolnostima prikladno je uključiti sve posudbe matice i njezinih ovisnih društava u izračunavanje ponderiranog prosjeka troškova posudbi; u drugim okolnostima prikladno je da svako ovisno društvo koristi ponderirani prosjek troškova posudbi primjenjiv na vlastite posudbe.

Prekoračenje knjigovodstvene vrijednosti kvalificirane imovine iznad nadoknadivog iznosa

16. Kada knjigovodstvena vrijednost ili očekivani konačni trošak kvalificirane imovine prelazi njezin nadoknadivi iznos ili neto utrživu vrijednost, knjigovodstveni se iznos otpisuje djelomice ili u cijelosti u skladu sa zahtjevima drugih standarda. U određenim okolnostima, djelomično ili potpuno otpisani iznos ponovno se pripisuje u skladu s tim drugim standardima.

Početak kapitalizacije

17. Subjekt je dužan troškove posudbe početi kapitalizirati kao dio troškova kvalificirane imovine na datum početka. Datum početka kapitalizacije jest datum na koji subjekt prvi put ispuni sve sljedeće uvjete:

(a) kod njega nastaju izdaci za imovinu;

(b) kod njega nastaju troškovi posudbe; i

(c) poduzme aktivnosti neophodne da imovinu pripremi za namjeravanu upotrebu ili prodaju.

▼M1

18. Izdaci za kvalificiranu imovinu uključuju samo one izdatke koji su imali za posljedicu plaćanje novcem, prijenose druge imovine ili preuzimanje kamatonosnih obveza. Izdaci se umanjuju za iznos postupnih uplata i primljenih potpora u vezi s tom imovinom (vidjeti Međunarodni računovodstveni standard 20 „Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći”). Prosječni knjigovodstvena vrijednost imovine tijekom nekog razdoblja, uključujući i prethodno kapitalizirane troškove posudbe, uobičajeno je razumna aproksimacija izdataka na koje se primjenjuje stopa kapitalizacije u tom razdoblju.

19. Aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu uporabu ili prodaju obuhvaćaju više od same fizičke izgradnje te imovine. One uključuju tehničke i administrativne poslove prije početka fizičke izgradnje, kao što su aktivnosti u vezi s pribavljanjem dozvola prije početka fizičke izgradnje. Međutim, takve aktivnosti isključuju držanje neke imovine kada nema proizvodnje ili razvoja koji mijenja stanje te imovine. Primjerice, troškovi posudbe nastali dok je zemljište bilo u fazi razvoja kapitaliziraju se tijekom razdoblja u kojem su poduzete aktivnosti koje se odnose na taj razvoj. Međutim, troškovi posudbe nastali dok se nabavljeno zemljište za građevinske svrhe držalo bez bilo kakvih povezanih aktivnosti razvoja, ne udovoljavaju uvjetima kapitalizacije.

Privremeni prekid kapitalizacije

20. Subjekt je dužan privremeno prekinuti kapitalizaciju troškova posudbe za vrijeme produženih razdoblja u kojima je obustavljen aktivan razvoj kvalificirane imovine.

21. Troškovi posudbe mogu nastati za vrijeme produženog razdoblja u kojem su obustavljene aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu uporabu ili prodaju. Takvi troškovi su troškovi držanja djelomično dovršene imovine i ne ispunjavaju uvjete kapitalizacije. Međutim, kapitalizacija troškova posudbe uobičajeno se ne prekida u razdoblju obavljanja važnih tehničkih i administrativnih poslova. Kapitalizacija troškova posudbe također se ne prekida kada je odgoda nužan dio procesa kako bi imovina bila spremna za svoju namjeravanu uporabu ili prodaju. Primjerice, kapitalizacija se nastavlja za vrijeme produženja razdoblja koje je potrebno da bi zalihe sazrele ili za vrijeme visokog vodostaja koji odlaže gradnju mosta ako je visoki vodostaj uobičajen za vrijeme razdoblja izgradnje u tom zemljopisnom području.

Prestanak kapitalizacije

22. Subjekt je dužan prestati kapitalizirati troškove posudbe kada su dovršene sve bitne aktivnosti potrebne za pripremu kvalificirane imovine za njezinu namjeravanu uporabu ili prodaju.

23. Imovina je obično spremna za svoju namjeravanu uporabu ili prodaju kada je dovršena njezina fizička izgradnja, čak i ako se možda još nastavlja s rutinskim administrativnim poslovima. Ako su još preostale samo manje prilagodbe, kao što je uređenje imovine po želji kupca ili korisnika, to ukazuje da su u biti dovršene sve aktivnosti.

▼M1

24. Kada subjekt izgradnju kvalificirane imovine dovršava u dijelovima i svaki se dio može koristiti, dok se izgradnja drugih dijelova još nastavlja, subjekt je dužan prestati kapitalizirati troškove posudbe kada se dovrše sve bitne aktivnosti potrebne da se taj dio pripremi za njegovu namjeravanu uporabu ili prodaju.

25. Poslovni kompleks od nekoliko zgrada, od kojih se svaka može pojedinačno koristiti, primjer je kvalificirane imovine kojoj se svaki dio može koristiti dok se izgradnja drugih dijelova nastavlja. Primjer kvalificirane imovine koju treba dovršiti prije nego se neki dio može koristiti, industrijsko je postrojenje u kojem se izvodi nekoliko procesa jedan za drugim u različitim dijelovima postrojenja na toj lokaciji kao što je, primjerice, čeličana.

OBJAVLJIVANJE

26. Subjekt je dužan u financijskim izvještajima objaviti:

(a) iznos troškova posudbe koji je kapitaliziran u tijeku razdoblja; i

(b) stopu kapitalizacije korištenu pri određivanju troškova posudbi prihvatljivih za kapitalizaciju.

PRIJELAZNE ODREDBE

27. Kada primjena ovog Standarda predstavlja promjenu računovodstvene politike, subjekt je dužan Standard primijeniti na troškove posudbe koji se odnose na kvalificiranu imovinu kod koje se datum početka kapitalizacije podudara s datumom stupanja Standarda na snagu ili nakon tog datuma.

28. Međutim, subjekt može odrediti bilo koji datum prije datuma stupanja na snagu i primijeniti ovaj Standard na troškove posudbe koji se odnose na kvalificiranu imovinu kod koje se datum početka kapitalizacije podudara s tim datumom ili je nakon toga datuma.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

29. Subjekt je dužan ovaj Standard primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na datum prije 1. siječnja 2009., dužan je tu činjenicu i objaviti.

▼M8

29.A Točka 6. izmijenjena je kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan tu izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni tu izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M53

29.B U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 6. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M1

POVLAČENJE MRS-a 23 (REVIDIRANOG 1993.)

30. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 23 „Troškovi posudbe” revidiran 1993.

▼M26

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 24

Objavljivanje povezanih osoba

CILJ

1. Cilj je ovog standarda zajamčiti objavu podataka koji su nužni u financijskim izvještajima subjekta kako bi se skrenula pozornost na mogućnost da je na njegov financijski položaj i dobit ili gubitak možda utjecalo postojanje povezanih osoba i transakcije te nepodmireni iznosi, uključujući preuzete obveze s takvim osobama.

PODRUČJE PRIMJENE

2. **Ovaj se standard primjenjuje na:**

(a) utvrđivanje odnosa i transakcija s povezanim osobama;

(b) utvrđivanje nepodmirenih iznosa, uključujući preuzete obveze između subjekta i njegovih povezanih osoba;

(c) utvrđivanje okolnosti u kojima je potrebno objaviti stavke pod (a) i (b); i

(d) određivanje podataka koje je potrebno objaviti o tim stavkama.

▼M32

3. Standard nalaže da se u konsolidiranim i nekonsolidiranim financijskim izvještajima matice ili ulagatelja koji dijele kontrolu ili imaju značajan utjecaj u subjektu koji je predmetom ulaganja, objavljuju odnosi, transakcije i otvorene stavke iz odnosa s povezanim osobama, uključujući preuzete obveze, sukladno MSFI-ju 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, odnosno MRS-u 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji*. Standard se također primjenjuje na pojedinačne financijske izvještaje.

▼M38

4. Transakcije i otvorene stavke među povezanim strankama unutar grupe objavljuju se u financijskim izvještajima subjekta. Te se transakcije i otvorene stavke među povezanim strankama unutar grupe ne uključuju u konsolidirane financijske izvještaje grupe, osim onih između investicijskog subjekta i njegovih ovisnih društava mjerenih po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitaka.

▼M26

SVRHA OBJAVLJIVANJA POVEZANIH OSOBA

5. Odnosi s povezanim osobama uobičajeno su obilježje trgovine i poslovanja. Na primjer, subjekti često obavljaju dio svojih djelatnosti preko ovisnih društava, zajedničkih pothvata i pridruženih društava. U takvim okolnostima subjekt ima mogućnost utjecati na financijske i poslovne politike subjekta u koji se ulaže kroz postojanje kontrole, zajedničke kontrole ili značajnog utjecaja.

6. Odnos s povezanom osobom mogao bi utjecati na dobit i gubitak te financijski položaj subjekta. Povezane osobe mogu zaključiti transakcije koje nepovezane osobe ne bi mogle. Na primjer, subjekt koji svojoj matici prodaje dobra po nabavnoj vrijednosti, možda ih pod tim uvjetima ne bi prodao drugom kupcu. Također, transakcije između povezanih osoba možda se neće izvršiti u istim iznosima kao između nepovezanih osoba.

▼M26

7. Na dobit i gubitak te financijski položaj subjekta može utjecati odnos s povezanom osobom, čak i ako nije došlo do transakcije s povezanom osobom. Samo postojanje takvog odnosa može biti dovoljno da bi utjecalo na transakcije subjekta s drugim osobama. Na primjer, ovisno društvo može raskinuti odnose s trgovinskim partnerom kad matica stječe ovisno društvo koje je sestrinsko u odnosu na subjekt i koje se bavi istom djelatnošću kao i bivši trgovinski partner. Isto tako, jedna strana može se suzdržati od djelovanja zbog značajnog utjecaja druge strane - na primjer, matica može ovisnom društvu naložiti da se ne bavi istraživanjem i razvojem.

8. Iz tih razloga, poznavanje transakcija, nepodmirenih iznosa, uključujući preuzete obveze i odnosa s povezanim osobama može utjecati na ocjenu korisnika financijskih izvještaja o poslovanju subjekta, uključujući ocjenu rizika i mogućnosti koje ima subjekt.

DEFINICIJE

▼M43

9. **Sljedeći se pojmovi u ovom standardu koriste u sljedećim značenjima:**

Povezana stranka znači osoba ili subjekt koji je povezan sa subjektom koji sastavlja njegove financijske izvještaje (u ovom standardu: „izvještajni subjekt”).

▼M26

(a) Osoba ili član uže obitelji te osobe je povezana osoba izvještajnog subjekta ako:

i. ima kontrolu ili ►M32 zajedničku kontrolu nad ◄ izvještajnim subjektom;

ii. ima značajan utjecaj na izvještajni subjekt; ili

iii. je član ključnog rukovodstva izvještajnog subjekta ili njegove matice.

▼M43

(b) Subjekt je povezan s izvještajnim subjektom ako je primjenjiv bilo koji od sljedećih uvjeta:

▼M26

i. Subjekt i izvještajni subjekt su članovi iste grupe (što znači da je svaka matica, svaki ovisni i sestrinski subjekt povezan s drugima u grupi).

ii. Jedan subjekt je pridruženo društvo ili zajednički pothvat drugog subjekta (ili pridruženo društvo ili zajednički pothvat člana grupe čiji je član i taj drugi subjekt).

iii. Oba subjekta su zajednički pothvati iste treće strane.

iv. Jedan subjekt je zajednički pothvat trećeg subjekta, a drugi subjekt je pridruženo društvo tog trećeg subjekta.

v. Subjekt je fond za primanja nakon prestanka zaposlenja u korist zaposlenika izvještajnog subjekta ili subjekta koji je povezan s izvještajnim subjektom. Ako je izvještajni subjekt sam takav fond, poslodavci koji uplaćuju u taj fond su također povezani s izvještajnim subjektom.

▼M26

vi. **Subjekt je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom osobe navedene u točki (a).**

vii. **Osoba navedena u točki (a) podtočki i. ima značajan utjecaj na subjekt ili je član ključnog rukovodstva subjekta (ili matice subjekta).**

▼M43

viii. **Subjekt ili bilo koji član skupine kojoj on pripada izvještajnom subjektu ili vladajućem društvu izvještajnog subjekta pruža usluge ključnog rukovodećeg osoblja.**

▼M26

Transakcija s povezanom osobom **je prijenos resursa, usluga ili obveza između izvještajnog subjekta i njegove povezane osobe, bez obzira na to je li zaračunana cijena.**

Članovi uže obitelji neke osobe **su oni članovi obitelji za koje se može očekivati da će utjecati na tu osobu ili biti pod njenim utjecajem u poslovanju sa subjektom i uključuju:**

(a) djecu i supružnika ili izvanbračnog druga te osobe;

(b) djecu supružnika te osobe ili njenog izvanbračnog druga; i

(c) uzdržavane osobe te osobe ili njenog supružnika ili izvanbračnog druga.

Naknada **obuhvaća sva primanja zaposlenih (kako su definirana u MRS-u 19 *Primanja zaposlenih*), uključujući primanja zaposlenih na koja se primjenjuje MSFI 2 *Plaćanje temeljeno na dionicama*. Primanja zaposlenih su svi oblici naknade koji su plaćeni, isplaćuju se ili ih daje subjekt ili se plaćaju, odnosno daju u ime subjekta u zamjenu za usluge pružene subjektu. Ona također uključuje naknadu plaćenu u ime matice za subjekt. Naknade uključuju:**

(a) kratkoročna primanja, kao što su plaće, nadnice i doprinosi za socijalno osiguranje, naknada plaće za godišnji odmor i naknada za bolovanja, udjeli zaposlenika u dobiti i premije (ako su plativi u roku od dvanaest mjeseci nakon završetka razdoblja) i nenovčani primici (kao što su zdravstvena skrb, smještaj, automobil te besplatna ili subvencionirana dobra ili usluge) postojećih zaposlenika;

(b) primanja nakon prestanka zaposlenja kao što su mirovine, druga mirovinska prava, životno osiguranje nakon prestanka zaposlenja i zdravstvena skrb nakon prestanka zaposlenja;

(c) ostala dugoročna primanja zaposlenika, uključujući dopust za dugogodišnji staž ili studijski dopust, jubilarne nagrade ili druga primanja za dugogodišnji staž, naknade za trajni invaliditet i, ako nisu plativi u cijelosti u roku od dvanaest mjeseci nakon završetka razdoblja, udjeli zaposlenika u dobiti, premije i odgođene naknade;

(d) naknade za raskid radnog odnosa; i

(e) plaćanje temeljeno na dionicama.

▼M32

_____

▼M26

Ključno rukovodstvo **obuhvaća osobe koje su ovlaštene i odgovorne za neposredno ili posredno planiranje, usmjeravanje i nadgledanje djelatnosti subjekta, uključujući bilo kojeg direktora (bez obzira jesu li izvršni ili drugi) tog subjekta.**

▼M32

_____

▼M26

Vlada **se odnosi na vladu, vladine agencije i slična tijela, bilo da su lokalna, nacionalna ili internacionalna.**

Subjekt povezan s vladom **je subjekt kojeg kontrolira, koji je pod kontrolom ili značajnim utjecajem neke vlade.**

▼M32

Pojmovi kontrole, zajedničke kontrole i značajnog utjecaja definirani su u MSFI-ju 10, MSFI-ju 11 ***Zajednički poslovi*** **i MRS-u 28** ***Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*** **i u ovome se standardu koriste u značenju utvrđenom u tim standardima.**

▼M26

10. Prilikom razmatranja svakog mogućeg odnosa između povezanih osoba pozornost se usmjerava na suštinu odnosa, a ne samo na pravni oblik.

11. U kontekstu standarda, povezane osobe nisu:

(a) dva subjekta samo zato što imaju zajedničkog direktora ili druge članove ključnog rukovodstva ili što član ključnog rukovodstva jednog subjekta ima značajan utjecaj nad drugim subjektom;

(b) dva poduzetnika samo zato što dijele kontrolu nad zajedničkim pothvatom;

(c) i. financijeri;

ii. sindikati;

iii. komunalna poduzeća; i

iv. ministarstva i agencije vlade koji nemaju kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u izvještajnom subjektu,

samo na temelju njihovih uobičajenih poslova sa subjektom (iako mogu utjecati na slobodu djelovanja subjekta ili sudjelovati u njegovom procesu odlučivanja);

(d) kupac, dobavljač, davatelj koncesije, distributer ili opći zastupnik s kojim subjekt obavlja znatan opseg svog poslovanja samo na temelju posljedične gospodarske ovisnosti.

12. U definiciji povezane osobe pridruženo društvo uključuje ovisna društva tog pridruženog društva, a zajednički pothvat uključuje ovisna društva zajedničkog pothvata. Zato su, na primjer, ovisno društvo nekog pridruženog društva i ulagatelj koji ima značajan utjecaj u pridruženom društvu međusobno povezani.

▼M26

OBJAVLJIVANJE

Svi subjekti

13. **Odnosi između matice i njenih ovisnih društava objavljuju se neovisno o tome je li među njima bilo transakcija. Subjekt je dužan objaviti naziv svoje matice i, ako se razlikuje, naziv krajnje strane koja ima kontrolu. Ako ni matica niti krajnja strana koja ima kontrolu ne izrađuju konsolidirane financijske izvještaje za javnost, objavljuje se naziv iduće najviše matice koja ih izrađuje.**

14. Kako bi se omogućilo korisnicima financijskih izvještaja formiranje stajališta o učincima odnosa s povezanim osobama na subjekt, primjereno je objaviti odnos s povezanom osobom kad postoji kontrola, neovisno o tome je li među povezanim osobama bilo transakcija.

▼M32

15. Zahtjev za objavljivanjem odnosa s povezanim osobama u odnosu između matice i ovisnih subjekata dodatni je zahtjev u odnosu na one koji su propisani MRS-om 27 i MSFI-jem 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*.

▼M26

16. Stavak 13. odnosi se na iduću najvišu maticu. To je prva matica u grupi neposredno iznad matice koja izrađuje konsolidirane financijske izvještaje dostupne za javnu upotrebu.

17. **Subjekt je dužan objaviti naknade ključnom rukovodstvu u ukupnom iznosu i za svaku sljedeću kategoriju:**

(a) kratkoročna primanja zaposlenika;

(b) primanja nakon prestanka zaposlenja;

(c) ostala dugoročna primanja;

(d) naknade za raskid radnog odnosa; i

(e) plaćanje temeljeno na dionicama.

▼M43

17.A Ako usluge ključnog rukovodećeg osoblja subjektu pruža drugi subjekt („rukovodeći subjekt"), subjekt nije obvezan primjenjivati zahtjeve iz točke 17. na naknade koje je rukovodeći subjekt platio ili je dužan platiti zaposlenicima ili direktorima rukovodećeg subjekta.

▼M26

18. **Ako je subjekt u razdobljima obuhvaćenima financijskim izvještajima imao transakcije s povezanim osobama, dužan je objaviti narav odnosa s povezanim osobama, kao i informacije o tim transakcijama i nepodmirenim iznosima, uključujući preuzete obveze koje su potrebne korisnicima da bi shvatili mogući utjecaj tih odnosa na financijske izvještaje. Ovi zahtjevi za objavama su dodatak onima iz stavka 17. Objave minimalno uključuju:**

(a) iznos transakcija;

(b) nepodmirene iznose, uključujući preuzete obveze, i:

i. njihove uvjete, uključujući podatak o tome jesu li osigurane te vrstu naknade osigurane prilikom namire; i

ii. pojedinosti o danim ili primljenim jamstvima;

▼M26

(c) rezerviranja za sumnjiva potraživanja po nepodmirenim iznosima; i

(d) priznate rashode tijekom razdoblja koji se odnose na sumnjiva i sporna potraživanja koja se potražuju od povezanih osoba.

▼M43

18.A Troškovi subjekta u vezi s uslugama ključnog rukovodećeg osoblja koje pruža zaseban rukovodeći subjekt moraju se objaviti.

▼M32

19. **Informacije za objavu propisane točkom 18. objavljuju se odvojeno za svaku sljedeću kategoriju:**

(a) maticu;

(b) subjekte koji dijele kontrolu ili imaju značajan utjecaj u subjektu;

(c) ovisne subjekte;

▼M26

(d) pridružena društva;

(e) zajedničke pothvate u kojima je subjekt poduzetnik;

(f) ključne rukovoditelje subjekta ili njegove matice; i

(g) ostale povezane osobe.

20. Klasifikacija obveza i potraživanja iz odnosa s povezanim osobama po raznim kategorijama koje se traže u stavku 19. je proširenje zahtjeva za objavljivanje informacija iz MRS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* koje se prezentiraju ili u izvještaju o financijskom položaju, ili u bilješkama. Kategorije su proširene da bi omogućile sveobuhvatniju analizu stanja s povezanim osobama i primjenjuju se na transakcije s povezanim osobama.

21. Sljedeći su primjeri transakcija koje se objavljuju ako su one s povezanim osobama:

(a) kupoprodaja dobara (dovršenih ili nedovršenih);

(b) kupoprodaja nekretnina i druge imovine;

(c) davanje ili primanje usluga;

(d) najmovi;

(e) prijenosi istraživanja i razvoja;

(f) prijenosi na temelju licencijskih ugovora;

(g) prijenosi na temelju financijskih aranžmana (uključujući zajmove i kapitalne uloge u gotovom novcu ili u naravi);

(h) davanje jamstava ili imovine koja se zalaže;

(i) preuzete obveze da će nešto učiniti ako se neki poseban događaj dogodi ili ako se on ne dogodi u budućnosti, uključujući neizvršene ugovore (*) (priznate i nepriznate); i

(*) MRS-om 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* definiraju se neizvršeni ugovori kao ugovori na temelju kojih niti jedna ugovorna stranka nije izvršila niti jednu svoju obvezu ili su obje stranke djelomično izvršile svoje obveze u istoj mjeri.

▼M26

(j) podmirenje obveza u ime subjekta ili od strane subjekta u ime povezane osobe.

▼M31

22. Sudjelovanje matice ili društva kćeri u planu definiranih primanja u kojem se rizik dijeli na subjekte unutar skupine je transakcija među povezanim osobama (vidjeti stavak 42. MRS-a 19 (kako je izmijenjen 2011.)).

▼M26

23. Objava podataka o tome da su se transakcije s povezanim osobama odvijale sukladno uvjetima koji prevladavaju u transakcijama neovisnih strana objavljuje se samo ako se takvi uvjeti mogu potkrijepiti dokazima.

24. **Stavke slične vrste mogu se objaviti u ukupnom iznosu, osim ako je odvojeno objavljivanje nužno za razumijevanje učinaka transakcija s povezanim osobama na financijske izvještaje subjekta.**

Subjekti povezani s vladom

▼M32

25. Izvještajni subjekt izuzima se od obveze objavljivanja informacija iz točke 18. o transakcijama i otvorenim stavkama, uključujući preuzete obveze, iz odnosa s:

(a) vladom koja ima kontrolu, ili zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u izvještajnom subjektu; i

(b) nekim drugim subjektom koji je povezana osoba zato što ista vlada ima kontrolu, ili zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj i nad izvještajnim subjektom i nad tim drugim subjektom.

▼M26

26. **Ako izvještajni subjekt primijeni izuzeće iz stavka 25., dužan je o transakcijama i s njima povezanim nepodmirenim iznosima iz stavka 25. objaviti:**

(a) naziv vlade i prirodu njenog odnosa s izvještajnim subjektom (tj. kontrola, zajednička kontrola ili značajan utjecaj);

(b) sljedeće informacije uz dovoljno pojedinosti koje korisnicima financijskih izvještaja subjekta omogućuju da razumiju učinak transakcija s povezanim osobama na njegove financijske izvještaje:

i. vrstu i iznos svake pojedinačno značajne transakcije; i

ii. za druge transakcije kvalitativne i kvantitativne pokazatelje koje su značajni skupno, ali ne i pojedinačno. Vrste transakcija uključuju one navedene u stavku 21.

27. Prilikom prosuđivanja razine detalja koji se objavljuju u skladu sa zahtjevima iz stavka 26. točke (b), izvještajni subjekt dužan je razmotriti bliskost odnosa s povezanom osobom i druge čimbenike koji su relevantni za utvrđivanje razine značaja transakcije, kao što su je li transakcija:

(a) značajna u pogledu veličine;

(b) izvršena po netržišnim uvjetima;

▼M26

(c) izvan uobičajenog svakodnevnog poslovanja, kao što su kupovina i prodaja poslovnih subjekata;

(d) objavljena regulatornim ili nadzornim tijelima;

(e) prijavljena višem rukovodstvu;

(f) predmetom odobrenja dioničara.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

28. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti retrospektivno na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2011. Dopuštena je ranija primjena, bilo cijelog standarda ili djelomičnog izuzeća iz stavaka 25.-27. za subjekte povezane s vladom. Ako subjekt primijeni ili cijeli standard, ili djelomično izuzeće na razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2011. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M32

28.A MSFI-jem 10, MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi* i MSFI-jem 12, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 3, 9., 11.(b), 15., 19.(b) i 19.(e) te točka 25. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 10, MSFI 11 i MSFI 12.

▼M38

28.B Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjene su točke 4. i 9. Navedene izmjene subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti*. Ako započne s primjenom tih izmjena prije tog datuma, subjekt je obvezan istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼M43

28.C Dokumentom Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012., objavljenim u prosincu 2013., izmijenjena je točka 9. te su dodane točke 17.A i 18.A. Navedenu izmjenu subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom te izmjene za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M26

POVLAČENJE MRS-a 24 (iz 2003.)

29. Ovaj standard zamjenjuje MRS 24 *Objavljivanje povezanih osoba* kako je revidiran 2003.).

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 26

Računovodstvo i izvješćivanje o mirovinskim planovima

PODRUČJE PRIMJENE

1. Ovaj se standard primjenjuje na financijske izvještaje mirovinskih planova ako se takvi izvještaji izrađuju.

2. Mirovinski se planovi ponekad nazivaju različitim imenima, kao što su „mirovinske fondovi”, „mirovinski programi” ili „mirovinske sheme”. Ovaj se standard primjenjuje na mirovinske planove kao na izvještajni subjekt odvojen od poslodavaca sudionika u planu. Svi ostali standardi primjenjuju se na financijske izvještaje mirovinskih planova u mjeri u kojoj ih ne zamjenjuje ovaj standard.

3. Ovaj se standard primjenjuje na računovodstvo i izvještavanje o plana za sve sudionike kao skupine. Ne primjenjuje se na izvještaje za pojedinačne sudionike u vezi s njihovim mirovinskim pravima.

4. MRS19 Primanja zaposlenih odnosi se na utvrđivanje troška mirovina u financijskim izvještajima poslodavaca koji imaju planove. Stoga se ovim standardom dopunjuje MRS 19.

5. Mirovinski planovi mogu biti planovi utvrđenih doprinosa ili planovi utvrđenih primanja. Mnogi zahtijevaju uspostavu posebnih fondova, koji mogu ili ne moraju biti samostalne pravne osobe, te mogu ili ne moraju imati povjerenike; u te se fondove uplaćuju doprinosi i iz njih se isplaćuju mirovine. Ovaj se standard primjenjuje bez obzira na to jesu li uspostavljeni takvi fondovi i bez obzira na to postoje li povjerenici fondova.

6. Na mirovinske planove koji ulažu imovinu u osiguravajuća društva primjenjuju se isti računovodstveni zahtjevi i zahtjevi u vezi s uplaćivanjem koji vrijede za privatna ulaganja. U skladu s time oni ulaze u područje primjene ovog standarda, osim ako je ugovor s osiguravajućim društvom zaključen u ime određenog sudionika ili skupine sudionika, te je za obvezu isplate mirovina odgovorno isključivo osiguravajuće društvo.

7. Ovaj se standard ne primjenjuje na druge oblike primanja zaposlenih, kao što su otpremnine, sporazumi o odgođenim naknadama, naknade za dopust za dugogodišnji rad, planovi prijevremenog umirovljenja ili zbrinjavanja viška zaposlenih, planovi zdravstvenog i socijalnog osiguranja ili planovi bonusa. Državni sporazumi o socijalnom osiguranju također su isključeni iz područja primjene ovog standarda.

▼B

DEFINICIJE

8. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Planovi mirovinskih primanja su programi putem kojih subjekt osigurava primanja zaposlenicima u trenutku prestanka ili nakon prestanka zaposlenja (u obliku godišnjega prihoda ili kao paušalni iznos) ako se takva primanja ili doprinosi za njih mogu unaprijed odrediti ili procijeniti prije umirovljenja na temelju odredaba dokumenta ili praksi subjekta.

Planovi utvrđenih doprinosa su mirovinski planovi u okviru kojih su iznosi koji se isplaćuju kao mirovine ovisni o doprinosima uplaćenima u fond, te o prihodima od ulaganja fonda.

Planovi utvrđenih primanja su mirovinski planovi u okviru kojih se iznosi koji se isplaćuju kao mirovine određuju jednadžbom koja se temelji na zaradi zaposlenika i/ili njihovom radnom stažu.

Uplate u fond su prijenos imovine određenom subjektu (fondu) koji je odvojen od subjekta poslodavca kako bi se ispunile buduće obveze isplate mirovina.

U smislu ovog standarda koriste se i sljedeći izrazi:

Sudionici su članovi mirovinskog plana i druge osobe koje imaju pravo na primanja u okviru plana.

Neto imovina raspoloživa za primanja je imovina plana umanjena za obveze, osim aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja.

Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja je sadašnja vrijednost očekivanih plaćanja u okviru mirovinskog plana u korist sadašnjih i bivših zaposlenika, koja se mogu pripisati već obavljenom radu.

Stečena primanja su primanja na koja postoje prava sukladno uvjetima mirovinskoga plana koja nisu uvjetovana daljnjim radom.

9. U neke mirovinske planove doprinose uplaćuju druge osobe osim poslodavaca; ovaj se standard primjenjuje i na financijske izvještaje tih planova.

10. Većina se mirovinskih planova temelji na formalnim sporazumima. Određeni su planovi neformalni, ali su stekli određeni stupanj obveza kao posljedica uspostavljene prakse poslodavca. Određeni planovi omogućavaju poslodavcima da ograniče vlastite obveze u okviru planova, no obično je poslodavcu teško poništiti plan ako želi zadržati zaposlenike. Za formalne i neformalne planove vrijedi ista osnova računovodstva i izvještavanja.

▼B

11. Većinom je mirovinskih planova predviđena uspostava posebnih fondova u koje se uplaćuju doprinosi i iz kojih se isplaćuju primanja. Takvim fondovima upravljaju stranke koje djeluju nezavisno pri upravljanju imovinom fonda. U nekim se državama te stranke nazivaju povjerenicima. U ovome se standardu izraz povjerenik koristi za takve stranke bez obzira na to je li uspostavljeno skrbništvo.

12. Mirovinski planovi obično se opisuju kao planovi utvrđenih doprinosa ili planovi utvrđenih primanja, od kojih svaki ima različita obilježja. Ponekad postoje planovi s obilježjima obje vrste planova. Takvi se hibridni planovi u smislu ovog standarda smatraju planovima utvrđenih primanja.

PLANOVI UTVRĐENIH DOPRINOSA

13. Financijski izvještaju plana utvrđenih doprinosa moraju sadržavati izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja i opis politike uplaćivanja doprinosa.

14. U okviru plana utvrđenih doprinosa iznos budućih primanja sudionika određen je doprinosima koje su uplatili poslodavac, sudionik ili obojica, te poslovnom učinkovitosti i prihodima od ulaganja fonda. Obično je obveza poslodavca da uplaćuje doprinose u fond. Obično savjet aktuara nije potreban iako se ponekad koristi za procjenu budućih primanja koja se mogu ostvariti na temelju sadašnjih doprinosa i promjenjivih razina budućih doprinosa i prihoda od ulaganja.

15. Sudionike zanimaju aktivnosti plana budući da one izravno utječu na razinu njihovih budućih primanja. Sudionici žele znati jesu li doprinosi zaprimljeni i vrši li se primjereni nadzor kako bi se zaštitila prava korisnika. Poslodavca zanima učinkovito i pošteno poslovanje plana.

16. Cilj izvještavanja plana utvrđenih doprinosa jest da se redovito pruže podaci o planu i uspješnosti njegovih ulaganja. Taj se cilj obično postiže izradom financijskih izvještaja koji sadrže sljedeće:

(a) opis značajnih aktivnosti u razdoblju i učinka svih promjena povezanih s planom, te promjena članstva i uvjeta;

(b) izvještaje o transakcijama i uspješnosti ulaganja u razdoblju, te financijsko stanje plana na kraju razdoblja; i

(c) opis politika ulaganja plana.

PLANOVI UTVRĐENIH PRIMANJA

17. Financijski izvještaji plana utvrđenih primanja moraju sadržavati:

(a) izvještaj u kojemu su prikazani:

i. neto imovina raspoloživa za primanja;

▼B

ii. aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, pri čemu je potrebno napraviti razliku između stečenih i nestečenih primanja; i

iii. nastali višak ili manjak; ili

(b) izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja, koji uključuje:

i. bilješku o aktuarskoj sadašnjoj vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja, pri čemu je potrebno napraviti razliku između stečenih i nestečenih primanja; ili

ii. uputu na taj podatak koji je naveden u pratećem aktuarskom izvještaju.

Ako aktuarska procjena nije pripremljena na datum financijskih izvještaja, upotrebljava se posljednja procjena kao osnovica i objavljuje se datum te procjene.

18. U smislu točke 17. aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja temelji se na obvezujućim primanja u skladu s uvjetima plana za obavljeni rad do određenog datuma, pri čemu se koristi postojeća razina plaća ili predviđena razina plaća uz objavljivanje primijenjene osnovice. Također se objavljuju učinci bilo kojih promjena aktuarskih pretpostavki koje su imale značajni učinak na aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja.

19. U financijskim je izvještajima potrebno obrazložiti odnos između aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja i neto imovine raspoložive za primanja, te politike financiranja obvezujućih primanja.

20. U okviru plana utvrđenih primanja isplata obvezujućih mirovinskih primanja ovisi o financijskome stanju plana i sposobnosti uplatitelja da uplaćuju buduće doprinose u plan, te o uspješnosti ulaganja i poslovnoj učinkovitosti plana.

21. Za plan utvrđenih primanja potreban je redoviti savjet aktuara radi procjene financijskoga stanja plana, pregled pretpostavki i preporuke budućih razina doprinosa.

22. Cilj izvještavanja plana utvrđenih primanja jest redovito pružanje podataka o financijskim sredstvima i aktivnostima plana koji omogućavaju ocjenjivanje odnosa između akumuliranih sredstava i primanja iz plana tijekom vremena. Taj se cilj obično postiže izradom financijskih izvještaja koji sadrže sljedeće:

(a) opis značajnih aktivnosti u razdoblju i učinka svih promjena povezanih s planom, te promjena članstva i uvjeta;

(b) izvještaje o transakcijama i uspješnosti ulaganja u razdoblju, te financijsko stanje plana na kraju razdoblja;

(c) aktuarske podatke kao dio izvještaja ili u posebnom izvještaju; i

(d) opis politika ulaganja plana.

▼B

Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja

23. Sadašnja se vrijednost očekivanih isplata u okviru mirovinskog plana može izračunati i o njoj je moguće izvještavati na temelju sadašnje razine plaća ili predviđene razine plaća do umirovljenja sudionika.

24. Razlozi za primjenu pristupa sadašnjih plaća uključuju sljedeće:

(a) aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, što je zbroj iznosa koji se trenutno pripisuju svakome sudioniku u plan, može se izračunati objektivnije nego na temelju predviđene razine plaća budući da se pri ovakvome izračunu koristi manje pretpostavki;

(b) povećanja primanja koja se pripisuju povećanju plaća postaju obveza plana u trenutku povećanja plaća; i

(c) iznos aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja koji se temelji na razini sadašnjih plaća općenito je uže povezan s iznosom koji se isplaćuje u slučaju prekida ili privremene obustave plana.

25. Razlozi za primjenu pristupa predviđenih plaća uključuju sljedeće:

(a) financijski bi se podaci trebali pripremati na osnovu vremenske neograničenosti poslovanja, bez obzira na pretpostavke i procjene koje je potrebno izvršiti;

(b) u okviru planova konačnih isplata primanja se utvrđuju na temelju plaća na datum umirovljenja ili netom prije datuma umirovljenja; stoga je potrebno predvidjeti plaće, razine doprinosa i stope povrata; i

(c) ako se ne vodi računa o predviđenim plaćama, kad je većina uplata ovisna o predviđenim plaćama, posljedica toga može biti izvještavanje o prividnom višku uplata u plan iako toga viška nema, ili izvještavanje o dostatnoj razini uplata iako ona nije dostatna.

26. Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja temeljena na sadašnjoj razini plaća objavljuje se u financijskim izvještajima plana kako bi se prikazale obveze za primanja zarađena do datuma financijskih izvještaja. Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja temeljena na predviđenoj razini plaćama objavljuje se kako bi se prikazao opseg mogućih obveza na osnovu vremenske neograničenosti poslovanja, što je općenito temelj uplata u planove. Pored objavljivanja aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja, izvještaj mora ponekad sadržavati dostatno obrazloženje kako bi se jasno prikazao okvir u kojem valja tumačiti aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja. Takvo obrazloženje može biti u obliku podataka o primjerenosti planiranih budućih uplata i politike uplaćivanja koja se temelji na predviđenoj razini plaća. To se može uključiti u financijske izvještaje ili u izvješće aktuara.

▼B

Učestalost aktuarskih procjena

27. U mnogim se državama aktuarske procjene vrše češće od svake tri godine. Ako aktuarska procjena nije pripremljena na datum financijskih izvještaja, upotrebljava se posljednja procjena kao osnovica i objavljuje se datum te procjene.

Sadržaj financijskih izvještaja

28. Za planove utvrđenih primanja podaci se prezentiraju u jednome od sljedećih oblika koji odražavaju različite prakse objavljivanja i prezentacije aktuarskih podataka:

(a) u financijske se izvještaje uključuje izvještaj kojime se prikazuju neto imovina raspoloživa za primanja, aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, te nastali višak ili manjak. Financijski izvještaji plana također sadrže izvještaj o promjenama neto imovine raspoložive za primanja i promjenama aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja. Financijskim izvještajima može biti priloženo posebno izvješće aktuara kojime se potvrđuje aktuarska sadašnja vrijednost očekivanih mirovinskih primanja;

(b) financijski izvještaji koji uključuju izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja i izvještaj o promjenama neto imovine raspoložive za primanja. Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja objavljuje se u bilješkama uz izvještaje. Financijskim izvještajima može biti priloženo i izvješće aktuara kojime se potvrđuje aktuarska sadašnja vrijednost očekivanih mirovinskih primanja; i

(c) financijski izvještaji koji uključuju izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja i izvještaj o promjenama neto imovine raspoložive za primanja s aktuarskom sadašnjom vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja sadržanom u posebnom izvješću aktuara.

U svakom obliku financijskim izvještajima može biti priložen izvještaj povjerenika fonda, koji je po prirodi jednak izvještaju rukovodstva ili direktora, te izvještaj o ulaganju.

29. Zagovornici oblika iz točke 28. podtočaka (a) i (b) smatraju da mjerenje obvezujućih mirovinskih primanja i drugih podataka se stavljaju na raspolaganje u okviru tih pristupa pomaže korisnicima pri ocjenjivanju postojećeg stanja plana i vjerojatnosti da će plan ispuniti vlastite obveze. Također smatraju kako bi financijski izvještaji trebali sami po sebi biti potpuni, te da se ne bi trebali oslanjati na prateće izvještaje. Međutim, neki smatraju da bi oblik iz točke 28. podtočke (a) mogao stvoriti utisak da postoji obveza budući da aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja po njihovome mišljenju nema sva obilježja obveze.

▼B

30. Zagovornici oblika iz točke 28. podtočke (c) smatraju da se aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja ne bi trebala uključiti u izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja kao u obliku iz točke 28. podtočke (a), niti objaviti u bilješkama, kako je utvrđeno u točki 28. podtočki (d) budući da bi bila uspoređena izravno s imovinom plana, a takva usporedba nije nužno valjana. Tvrde da aktuari ne uspoređuju nužno aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja s tržišnim vrijednostima ulaganja, no mogu umjesto toga procijeniti sadašnju vrijednost novčanih tokova koji se očekuju da će nastati ulaganjima. Stoga zagovornica ovog oblika smatraju da takva usporedba vjerojatno neće odražavati sveobuhvatnu aktuarsku ocjenu plana, te da ju je moguće pogrešno razumjeti. Nadalje, neki smatraju da bi podaci o obvezujućim mirovinskim primanjima, bez obzira na to jesu li izmjereni ili ne, trebali biti prikazani isključivo u posebnom aktuarskom izvješću u kojemu je moguće pružiti primjereno obrazloženje.

31. Ovim se standardom prihvaćaju stajališta u prilog objavljivanja podataka o obvezujućim mirovinskim primanjima u posebnom aktuarskom izvješću. Odbacuju se argumenti protiv mjerenja aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja. Sukladno tomu oblici iz točke 28. podtočaka (a) i (b) smatraju se prihvatljivima u smislu ovog standarda, kao i oblik iz točke 28. podtočke (c) pod uvjetom da financijski izvještaju sadrže uputu na aktuarsko izvješće i da su popraćeni tim izvješćem, koje mora sadržavati aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja.

SVI PLANOVI

Mjerenje imovine plana

32. Ulaganja u mirovinski plan iskazuju se po poštenoj vrijednosti. U slučaju utrživih vrijednosnih papira poštena vrijednost je tržišna vrijednost. Ako plan ima ulaganja čiju poštenu vrijednost nije moguće procijeniti, objavljuje se razlog zašto nije upotrijebljena poštena vrijednost.

33. U slučaju utrživih vrijednosnih papira poštena vrijednost je obično tržišna vrijednost budući da se to smatra najkorisnijom mjerom za vrijednosne papire na datum izvještaja, te za uspješnost ulaganja za odnosno razdoblje. Vrijednosni papiri s fiksnom otkupnom vrijednosti i koji su bili nabavljeni kako bi se osiguralo podmirenje obveza plana ili određenih njihovih dijelova, mogu se iskazivati po iznosima koji se temelje na njihovoj konačnoj otkupnoj vrijednosti, uz pretpostavku stalne stope prihoda do njihova dospijeća. Ako plan ima ulaganja čiju poštenu vrijednost nije moguće procijeniti, kao što je potpuno vlasništvo nad subjektom, objavljuje se razlog zašto nije upotrijebljena poštena vrijednost. U mjeri u kojoj se ulaganja iskazuju u iznosima koji nisu tržišna vrijednost ili poštena vrijednost, obično se objavljuje i poštena vrijednost. Imovina koja se koristi u poslovanju fonda obračunava se u skladu s odgovarajućim standardima.

Objavljivanje

34. Financijski izvještaji mirovinskog plana, bez obzira na to radi li se o planu utvrđenih primanja ili o planu utvrđenih doprinosa, moraju sadržavati i sljedeće podatke:

(a) izvještaj o promjenama neto imovine raspoložive za primanja:

▼B

(b) sažetak značajnih računovodstvenih politika; i

(c) opis plana i učinka svih promjena plana tijekom razdoblja.

35. Financijski izvještaju mirovinskih planova moraju po potrebi sadržavati sljedeće:

(a) izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja u kojemu se objavljuju:

i. imovina na kraju razdoblja, pri čemu ta imovina mora biti propisno razvrstana;

ii. osnovica za mjerenje imovine;

iii. pojedinosti svakog pojedinog ulaganja koje premašuje 5 % neto imovine raspoložive za primanja ili 5 % vrijednosnih papira bilo koje kategorije ili vrste;

iv. pojedinosti o svim ulaganjima u subjekt poslodavca; i

v. obveze, osim aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja;

(b) izvještaj o promjenama neto imovine raspoložive za primanja u kojemu je prikazano sljedeće:

i. doprinosi poslodavca;

ii. doprinosi zaposlenika;

iii. prihod od ulaganja, kao što su kamate i dividende;

iv. ostali prihod;

v. plaćena primanja ili primanja koja je potrebno platiti (podijeljena, na primjer, na mirovinska primanja, primanja u slučaju smrti i nesposobnosti za rad, te paušalne isplate);

vi. upravni troškovi;

vii. ostali troškovi;

viii. porez na dobit;

ix. dobit i gubici nastali otuđenjem ulaganja i uslijed promjena vrijednosti ulaganja; i

x. prijenosi iz i u druge planove;

(c) opis politike uplaćivanja doprinosa;

(d) za planove utvrđenih primanja, aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja (pri čemu je moguće napraviti razliku između stečenih i nestečenih primanja), koja se temelji na obvezujućim primanjima u skladu s odredbama plana, za rad obavljen do određenog datuma, a koja se utvrđuje primjenom sadašnje razine plaća ili predviđene razine plaća; te je podatke moguće uključiti u prateće aktuarsko izvješće koje se čita zajedno s odnosnim financijskim izvještajima; i

(e) za planove utvrđenih primanja, opis značajnih aktuarskih pretpostavki i metode upotrijebljene za izračun aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja.

36. Izvještaj mirovinskoga plana mora sadržavati opis plana kao dio financijskih izvještaja ili u posebnome izvješću. Može sadržavati sljedeće:

(a) imena poslodavaca i uključene skupine zaposlenih;

▼B

(b) broj sudionika koji primaju mirovine i broj drugih sudionika razvrstanih na odgovarajući način;

(c) vrstu plana - plan utvrđenih doprinosa ili plan utvrđenih primanja;

(d) bilješku uplaćuju li sudionici doprinose u plan;

(e) opis obvezujućih mirovinskih primanja za sudionike;

(f) opis mogućih uvjeta prekida plana; i

(g) promjene stavki iz podtočaka (a) do (f) tijekom razdoblja na koje se odnosi izvještaj.

Nije neuobičajeno uključiti uputu na druge dokumente koji su raspoloživi korisnicima i u kojima se opisuje plan, te uključiti samo podatke o naknadnim promjenama.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

37. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu financijskih izvještaja mirovinskih planova za razdoblja koja započinju 1. siječnja 1998. ili kasnije.

▼M32

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 27

Nekonsolidirani financijski izvještaji

CILJ

1. Cilj ovoga standarda je propisati zahtjeve koji se tiču računovodstvenog iskazivanja i objavljivanja informacija o ulaganjima u ovisne subjekte, zajedničke pothvate i pridružene subjekte kad subjekt sastavlja nekonsolidirane financijske izvještaje.

DJELOKRUG

2. Ovaj standard primjenjuje se u računovodstvenom iskazivanju ulaganja u ovisne subjekte, zajedničke pothvate i pridružene subjekte kad subjekt odluči ili je temeljem nacionalnih propisa dužan prikazati nekonsolidirane financijske izvještaje.

3. Ovaj standard ne propisuje subjekte koji su dužni izraditi nekonsolidirane financijske subjekte, već se primjenjuje kad subjekt sastavlja nekonsolidirane financijske izvještaje koji su sukladni Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

DEFINICIJE

▼M50

4. Sljedeći se pojmovi u ovom standardu upotrebljavaju u sljedećim značenjima:

▼M32

***Konsolidirani financijski izvještaji* su financijski izvještaji grupe u kojima se aktiva i pasiva, prihodi i rashodi te novčani tokovi matice i njenih ovisnih subjekata prikazuju kao da pripadaju jednom gospodarskom subjektu kao cjelini.**

▼M50

Nekonsolidirani financijski izvještaji* jesu financijski izvještaji koje prezentira subjekt, a u kojima je, podložno zahtjevima ovog standarda, subjekt mogao odlučiti da svoja ulaganja u ovisne subjekte, zajedničke pothvate i pridružene subjekte obračuna po trošku, u skladu s MSFI-jem 9 *Financijski instrumenti*, ili primjenom metode udjela iz MRS-a 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima.

5. Sljedeći pojmovi definirani su u Dodatku A MSFI-ju 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, Dodatku A MSFI-ju 11 *Zajednički poslovi* i točki 3. MRS-a 28:

— pridruženi subjekt,

— metoda udjela,

▼M38

— grupa,

— investicijski subjekt,

— zajednička kontrola,

▼M32

— zajednički pothvat,

— zajednički pothvatnik,

— matica,

— značajan utjecaj,

— ovisni subjekt.

▼M50

6. Nekonsolidirani financijski izvještaji jesu financijski izvještaji koji se prezentiraju kao dodatak konsolidiranim financijskim izvještajima ili kao dodatak financijskim izvještajima ulagača koji nema ulaganja u ovisnim subjektima, ali ima ulaganja u pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima, u kojima se u skladu s MRS-om 28 ulaganja u pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima moraju obračunavati primjenom metode udjela, osim u slučajevima iz točaka 8. – 8.A.

▼M50

7. Financijski izvještaji subjekta koji nema ovisni subjekt, pridruženi subjekt ni udio u zajedničkom pothvatu kao zajednički pothvatnik nisu nekonsolidirani financijski izvještaji.

▼M32

8. Subjekt na koji se primjenjuje izuzeće iz obveze konsolidacije iz točke 4.a) MSFI-ja 10 ili primjene metode udjela iz točke 17. MRS-a 28 (s izmjenama iz 2011.) smije prikazati nekonsolidirane financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje.

▼M38

8.A Investicijski subjekt koji je u skladu s točkom 31. MSFI-ja 10 obvezan u tekućem razdoblju i u svim prikazanim usporednim razdobljima primijeniti izuzeće od obveze konsolidacije za sva svoja ovisna društva, nekonsolidirane financijske izvještaje prezentira kao svoje jedine financijske izvještaje.

▼M32

SASTAVLJANJE NEKONSOLIDIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

9. Nekonsolidirani financijski izvještaji sastavljaju se sukladno svim važećim MSFI-jevima, izuzev kako je navedeno u točki 10.

▼M50

10. Pri sastavljanju nekonsolidiranih financijskih izvještaja subjekt je dužan ulaganja u ovisne subjekte, zajedničke pothvate i pridružene subjekte obračunati ili:

(a) po trošku nabave

(b) u skladu s MSFI-jem 9 ili

(c) primjenom metode udjela iz MRS-a 28.

Isti način obračuna subjekt je dužan primjenjivati na svaku kategoriju ulaganja. Ulaganja obračunana po trošku ili primjenom metode udjela obračunavaju se u skladu s MSFI-jem 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* ako su razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji ili imovinu namijenjenu raspodjeli (ili uključena u skupinu za otuđenje koja je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji odnosno raspodjeli). Mjerenje ulaganja obračunanih u skladu s MSFI-jem 9 u tim se okolnostima ne mijenja.

▼M32

11. Ako subjekt sukladno točki 18. MRS-a 28 (s izmjenama iz 2011.) odluči svoje udjele u pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima mjeriti po fer vrijednosti sukladno MSFI-ju 9, dužan ih je na isti način iskazati i u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima.

▼M38

11.A Ako je vladajuće društvo u skladu s točkom 31. MSFI-ja 10 obvezno mjeriti svoj udjel u ovisnom društvu po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitaka u skladu s MSFI-jem 9, svoj udjel u ovisnom društvu dužan je na isti način iskazati i u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima.

▼M50

11.B Ako vladajući subjekt prestaje biti investicijskim subjektom ili postaje investicijski subjekt, promjenu statusa dužan je obračunati od datuma nastanka promjene statusa, na sljedeći način:

(a) ako prestaje biti investicijskim subjektom, subjekt je dužan ulaganje u ovisni subjekt obračunati u skladu s točkom 10. Datum promjene statusa smatra se pretpostavljenim datumom stjecanja. Poštena vrijednost ovisnog subjekta na pretpostavljeni datum stjecanja predstavlja pretpostavljenu prenesenu naknadu pri obračunu ulaganja u skladu s točkom 10.

▼**M50**

i. [briše se]

ii. [briše se]

(b) ako postaje investicijskim subjektom, subjekt je dužan ulaganje u ovisni subjekt obračunati po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitka u skladu s MSFI-jem 9. Razlika između prethodne knjigovodstvene vrijednosti ovisnog subjekta i njegove poštene vrijednosti na datum promjene statusa ulagača priznaje se kao dobit ili gubitak u računu dobiti i gubitaka. Kumulativni iznos svake dobiti ili gubitka koji je za predmetne ovisne subjekte prethodno priznat u okviru druge sveobuhvatne dobiti obračunava se kao da je investicijski subjekt te ovisne subjekte otuđio na datum promjene statusa.

12. Dividende od ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta priznaju se u nekonsolidiranim financijskim izvještajima subjekta ako je utvrđeno pravo subjekta na primanje dividende. Dividenda se priznaje u računu dobiti i gubitaka osim ako subjekt odabere primjenu metode udjela te se u tom slučaju dividenda priznaje kao smanjenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja.

▼**M32**

13. Kad matica reorganizira svoju grupu osnivanjem novog subjekta kao matice grupe na način koji ispunjava sljedeće kriterije:

(a) nova matica stječe kontrolu nad prvobitnom maticom izdavanjem glavničkih instrumenata u zamjenu za postojeće glavničke instrumente prvobitne matice;

(b) imovina i obveze nove grupe i prvobitne druge su neposredno prije i nakon reorganizacije jednaki; i

(c) vlasnici prvobitne matice prije restrukturiranja imaju iste apsolutne i relativne udjele u neto imovini prvobitne grupe neposredno prije i nakon reorganizacije,

i takva nova matica svoje udjele u prvobitnoj matici u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima iskazuje prema točki 10.a), nova matica je dužna trošak mjeriti u visini knjigovodstvene vrijednosti svog udjela u stavkama vlasničke glavnice prikazanima u nekonsolidiranim financijskim izvještajima prvobitne matice na datum reorganizacije.

14. Slično tome, subjekt koji nije matica može osnovati nov subjekt kao svoju maticu na način koji ispunjava kriterije iz točke 13. Kriteriji iz točke 13. jednako se primjenjuju na svaku reorganizaciju ove vrste. U tom slučaju spominjanje prvobitne matice i prvobitne grupe znači prvobitni subjekt.

OBJAVLJIVANJE

15. Subjekt je u objavljivanju informacija u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima dužan primijeniti sve važeće MSFI-jeve, što uključuje i zahtjeve iz točaka 16. i 17.

▼M32

16. **Kad matica sukladno članku 4.a) MSFI-ja 10 odluči ne sastavljati konsolidirane financijske izvještaje i umjesto njih sastavi nekonsolidirane financijske izvještaje, dužna je u njima objaviti:**

(a) **činjenicu da su financijski izvještaji nekonsolidirani financijski izvještaji, da je primijenila izuzeće iz obveze konsolidacije, naziv i poslovno sjedište (te, ako je različita, državu osnutka) subjekta čiji konsolidirani financijski izvještaji sukladni MSFI-jevima su izrađeni za javnost i adresu na kojoj se konsolidirani financijski izvještaji mogu dobiti;**

(b) **popis značajnih ulaganja/udjela u ovisnim subjektima, zajedničkim pothvatima i pridruženim subjektima, uključujući:**

i. **nazive tih subjekata;**

ii. **poslovna sjedišta subjekata (i države osnutka ako su različite);**

iii. **svoj udjel u vlasništvu (i u glasačkim pravima ako je različit) u tim subjektima;**

(c) **opis metoda korištenih za obračunavanje ulaganja, tj. udjela pod b).**

▼M38

16.A **Kad investicijski subjekt koji je vladajuće društvo (različito od vladajućeg društva iz točke 16.) sastavlja nekonsolidirane financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje u skladu s točkom 8.A, investicijski je subjekt dužan tu činjenicu objaviti. Investicijski subjekt treba prikazati i informacije koje se odnose na investicijske subjekte, a koje se zahtijevaju u skladu s MSFI-jem 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*.**

17. **Kada vladajuće društvo (različito od vladajućeg društva iz točaka 16. – 16.A) ili ulagatelj koji ima zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad subjektom koji je predmet ulaganja sastavljaju nekonsolidirane financijske izvještaje, oni navode financijske izvještaje sastavljene u skladu s MSFI-jem 10, MSFI-jem 11 ili MRS-om 28 (kako je izmijenjen 2011.) s kojima su ti nekonsolidirani financijski izvještaji povezani. Vladajuće društvo ili ulagatelj u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima objavljuju i sljedeće:**

▼M32

(a) **činjenicu da su oni nekonsolidirani financijski izvještaji te razloge zašto su oni sastavljeni ako to nije zakonska obveza;**

(b) **popis značajnih ulaganja/udjela u ovisnim subjektima, zajedničkim pothvatima i pridruženim subjektima, uključujući:**

i. **nazive tih subjekata;**

ii. **poslovna sjedišta subjekata (i države osnutka ako su različite);**

▼M32

iii. **svoj udjel u vlasništvu (i u glasačkim pravima ako je različit) u tim subjektima;**

(c) **opis metoda korištenih za obračunavanje ulaganja, tj. udjela pod b).**

Matica, odnosno ulagatelj dužan je također navesti financijske izvještaje sastavljene sukladno MSFI-ju 10, MSFI-ju 11 ili MRS-u 28 (s izmjenama iz 2011.) na koje se oni odnose.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

18. Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Dopuštena je ranija primjena. ►M38 Ako subjekt primijeni ovaj standard na neki raniji datum, dužan je objaviti tu činjenicu i istovremeno primijeniti MSFI 10, MSFI 11, MSFI 12 i MRS 28 (kako je izmijenjen 2011.). ◄

▼M38

18.A Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjene su točke 5., 6., 17. i 18. te su dodane točke 8.A, 11.A – 11.B, 16.A i 18.B – 18.I. Navedene izmjene subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako započne s primjenom tih izmjena prije tog datuma, subjekt je obvezan tu činjenicu objaviti i istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

18.B Ako na datum prve primjene izmjena iz dokumenta *Investicijski subjekti* (za potrebe ovog MSFI-ja to je početak godišnjeg razdoblja izvještavanja za koje se te izmjene prvi put primjenjuju) vladajuće društvo zaključi da je investicijski subjekt, na svoje ulaganje u ovisno društvo dužno je primijeniti točke 18.C – 18.I.

18.C Investicijski subjekt koji je prethodno mjerio svoje ulaganje u ovisno društvo po trošku nabave dužan je na datum prve primjene to ulaganje mjeriti po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitaka kao da je ovaj MSFI oduvijek bio na snazi. Investicijski subjekt retroaktivno usklađuje godišnje razdoblje koje neposredno prethodi datumu prve primjene kao i zadržanu dobit na početku neposredno prethodnog razdoblja kako bi se uzele u obzir razlike:

(a) prethodne knjigovodstvene vrijednosti ulaganja; i

(b) poštene vrijednosti udjela ulagatelja u ovisnom društvu.

18.D Investicijski subjekt koji je prethodno mjerio svoje ulaganje u ovisno društvo po poštenoj vrijednosti u okviru druge sveobuhvatne dobiti na datum prve primjene to ulaganje nastavlja mjeriti po poštenoj vrijednosti. Kumulativni iznos svakog usklađivanja poštene vrijednosti koje je prethodno priznato u okviru druge sveobuhvatne dobiti prenosi se u zadržanu dobit na početku godišnjeg razdoblja koje neposredno prethodi datumu prve primjene.

18.E Investicijski subjekt na datum prve primjene ne vrši usklađivanja prethodnog obračuna udjela u ovisnom društvu za koje je prethodno odabrao mjerenje po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitaka u skladu s MSFI-jem 9, kako je dopušteno točkom 10.

▼M38

18.F Do datuma donošenja MSFI-ja 13 *Mjerenje poštene vrijednosti*, investicijski subjekt obvezan je koristiti iznose poštene vrijednosti prethodno prijavljene ulagateljima ili upravi ako ti iznosi odgovaraju iznosu za koji se ulaganje moglo razmijeniti među dobro obaviještenim i voljnim strankama u promišljenom poslu na datum vrednovanja.

18.G Ako je mjerenje ulaganja u ovisno društvo u skladu s točkama 18.C – 18F neizvedivo (u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*), investicijski subjekt primjenjuje zahtjeve iz ovog MSFI-ja na početku najranijeg razdoblja za koje je primjena točaka 18.C – 18.F izvediva, pri čemu to može biti tekuće razdoblje. Ulagatelj retroaktivno usklađuje godišnje razdoblje koje neposredno prethodi datumu prve primjene, osim ako početak najranijeg razdoblja za koje je primjena ove točke izvediva odgovara tekućem razdoblju. Ako je datum na koji je investicijskom subjektu izvedivo mjeriti poštenu vrijednost ovisnog društva prije početka neposredno prethodnog razdoblja, ulagatelj usklađuje vlasnički kapital na početku neposredno prethodnog razdoblja kako bi se u obzir uzele razlike između:

(a) prethodne knjigovodstvene vrijednosti ulaganja; i

(b) poštene vrijednosti udjela ulagatelja u ovisnom društvu.

Ako najranije razdoblje za koje je primjena ove točke izvediva odgovara tekućem razdoblju, usklađivanje vlasničkog kapitala priznaje se na početku tekućeg razdoblja.

18.H Ako je investicijski subjekt otuđio ulaganje u ovisno društvo ili izgubio kontrolu nad njim prije datuma prve primjene izmjena iz dokumenta *Investicijski subjekti*, investicijski subjekt nije obvezan izvršiti usklađivanja prethodnog obračuna za to ulaganje.

18.I Neovisno o upućivanju na godišnje razdoblje koje neposredno prethodi datumu prve primjene („neposredno prethodno razdoblje”) iz točaka 18.C – 18.G, subjekt može, ali nije obvezan, prikazati i usklađene usporedne podatke za bilo koje ranije prikazano razdoblje. Ako subjekt prikazuje usklađene usporedne podatke za bilo koje ranije razdoblje, svako upućivanje na „neposredno prethodno razdoblje” iz točaka 18.C – 18.G tumači se kao „prvo razdoblje za koje su prikazani usklađeni usporedni podaci”. Ako subjekt prikazuje neusklađene usporedne podatke za bilo koje ranije razdoblje, dužan je jasno utvrditi koji podaci nisu usklađeni, navesti da su izrađeni na drukčijoj osnovi te obrazložiti tu osnovu.

▼M50

18.J Dokumentom *Metoda udjela u nekonsolidiranim financijskim izvještajima* (Izmjene MRS-a 27), objavljenim u kolovozu 2014., izmijenjene su točke 4. – 7., 10., 11.B i 12. Subjekt je dužan te izmjene primjenjivati retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M32

Pozivanje na MSFI 9

19. Subjekt koji primijeni ovaj MSFI, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako pozivanje u ovome MSFI-ju na MSFI 9 treba čitati kao pozivanje na MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

POVLAČENJE MRS-a 27 IZ 2008.

20. Ovaj standard izdan je paralelno s MSFI-jem 10. Navedena dva standarda zajedno zamjenjuju MRS 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (s izmjenama iz 2008.).

▼M32

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 28

Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima

CILJ

1. **Cilj ovoga standarda je propisati računovodstvo udjela u pridruženim subjektima i propisati zahtjeve koji se tiču primjene metode udjela na udjele u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima.**

DJELOKRUG

2. **Ovaj standard dužni su primjenjivati svi subjekti koji su ulagatelji sa zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem u subjektu koji je predmetom ulaganja.**

DEFINICIJE

3. **Sljedeći pojmovi koriste se u ovom standardu u sljedećem značenju:**

Pridruženi subjekt **je subjekt u kojem ulagatelj ima značajni utjecaj.**

Konsolidirani financijski izvještaji **su financijski izvještaji grupe u kojima se aktiva i pasiva, prihodi i rashodi te novčani tokovi matice i njenih ovisnih subjekata prikazuju kao da pripadaju jednom gospodarskom subjektu kao cjelini.**

Metoda udjela **je računovodstvena metoda kojom se ulaganje, tj. udjel prvobitno iskazuje po trošku i zatim usklađuje da bi se obuhvatile promjene nastale u ulagateljevom udjelu u neto imovini subjekta koji je predmetom ulaganja nakon stjecanja. U dobit i gubitak ulagatelja ulazi njegov udjel u dobiti i gubitku subjekta koji je predmetom ulaganja, a ostala sveobuhvatna dobit ulagatelja uključuje njegov udjel u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti subjekta koji je predmet ulaganja.**

Zajednički posao **je posao koji je pod zajedničkom kontrolom dviju ili više osoba.**

Zajednička kontrola **je ugovorena podjela kontrole nad nekim poslom, koja postoji samo kad je za odlučivanje o relevantnim poslovima potrebna jednoglasna suglasnost strana koje dijele kontrolu.**

Zajednički pothvat **je zajednički posao u kojem strane koje imaju zajedničku kontrolu nad poslom imaju prava na neto imovinu iz predmetnog posla.**

Zajednički pothvatnik **je strana u zajedničkom pothvatu koja ima zajedničku kontrolu nad zajedničkim pothvatom.**

Značajan utjecaj **je moć sudjelovanja u donošenju odluka o financijskim i poslovnim politikama u društvu koje je predmetom ulaganja, ali ne i kontrola ili zajednička kontrola nad tim politikama.**

▼**M32**

4. Sljedeći pojmovi definirani su u točki 4. MRS-a 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* i Dodatku A MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji* i u ovome se standardu rabe u tim standardima utvrđenim značenjima:

— kontrola nad subjektom koji je predmet ulaganja,

— grupa,

— matica,

— nekonsolidirani (odvojeni) financijski izvještaji,

— ovisni subjekt.

ZNAČAJAN UTJECAJ

5. Ako subjekt u subjektu koji je predmetom ulaganja ima, neposredno ili posredno (tj. putem ovisnih subjekata) 20 posto ili više glasačke moći, pretpostavlja se da subjekt ima značajan utjecaj, osim ako nije moguće nedvojbeno dokazati da to nije slučaj. Nasuprot tome, ako subjekt ima, neposredno ili posredno (tj. putem ovisnih subjekata), manje od 20 posto glasačke moći u subjektu koji je predmetom ulaganja, pretpostavlja se da nema značajan utjecaj, osim ako značajan utjecaj nije moguće nedvojbeno dokazati. Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagatelja ne znači nužno da subjekt nema značajan utjecaj.

6. Postojanje značajnog utjecaja nekog subjekta u pravilu se dokazuje na jedan ili više sljedećih načina:

(a) predstavnicima u upravi ili istovjetnom upravnom tijelu subjekta koji je predmetom ulaganja;

(b) sudjelovanjem u procesima donošenja politika, što uključuje i sudjelovanje o donošenju odluka o dividendama, tj. isplati dobiti i drugim isplatama;

(c) materijalnim transakcijama između subjekta i subjekta koji je predmetom ulaganja;

(d) razmjenom rukovoditelja; ili

(e) davanjem bitnih tehničkih informacija.

7. Subjekt može imati u vlasništvu dioničke varante, opcije na kupnju dionica, dužničke ili glavničke instrumente koji se mogu konvertirati u redovne dionice ili druge slične instrumente koji, ako se izvrše, odnosno konvertiraju, daju dodatnu glasačku moć u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta (tj. potencijalna glasačka prava). Postojanje i utjecaj potencijalnih glasačkih prava koja se u sadašnjosti mogu primijeniti ili konvertirati, što uključuje potencijalna glasačka prava koja drže drugi subjekti, uzimaju se u obzir pri utvrđivanju ima li subjekt značajan utjecaj. Potencijalna glasačka prava ne mogu se primijeniti, odnosno konvertirati u sadašnjosti kad ih nije moguće primijeniti, odnosno konvertirati do nekog datuma u budućnosti ili do nastanka nekog budućeg događaja.

8. U ocjenjivanju pridonose li potencijalna glasačka prava značajnom utjecaju, subjekt ispituje sve činjenice i okolnosti (uključujući uvjete eventualnih ugovornih sporazuma, bilo da se razmatraju odvojeno ili u kombinaciji) koje utječu na potencijalna prava, osim nakane uprave da ta potencijalna prava izvrši, odnosno konvertira i financijske sposobnosti za to.

▼**M32**

9. Subjekt gubi značajan utjecaj u subjektu koji je predmetom ulaganja kad gubi moć sudjelovanja u financijskim i poslovnim politikama toga subjekta. Do gubitka značajnog utjecaja može doći s promjenom apsolutnog ili relativnog udjela u vlasništvu ili bez nje. Moguće je, primjerice, da pridruženi subjekt potpadne pod kontrolu vlade, suda, stečajnog upravitelja ili regulatora. Moguće je i da se to dogodi kao posljedica nekog ugovornog sporazuma.

METODA UDJELA

10. Metodom udjela se kod prvog knjiženja ulaganje u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat iskazuje po trošku, a njegova knjigovodstvena vrijednost uvećava se ili umanjuje po osnovi priznavanja udjela ulagatelja u dobiti i gubitku subjekta koji je predmetom ulaganja nakon datuma stjecanja. Ulagateljev udjel u dobiti ili gubitku subjekta koji je predmetom ulaganja uračunava se u dobit i gubitak ulagatelja. Iznosi koje je subjekt koji je predmetom ulaganja isplatio izvještajnom subjektu smanjuju knjigovodstvenu vrijednost ulaganja. Usklađenja knjigovodstvene vrijednosti mogu biti nužna zbog promjena razmjernog udjela ulagatelja temeljem promjena ostale sveobuhvatne dobiti subjekta koji je predmetom ulaganja. U takve promjene ubrajaju se i one koje proizlaze iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme te tečajnih razlika. Ulagatelj svoj udjel u tim promjenama iskazuje unutar ostale sveobuhvatne dobiti (v. MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*).

11. Priznavanje prihoda temeljem isplata subjekta koji je predmetom ulaganja ne mora biti adekvatna mjera prihoda kojeg je ulagatelj ostvario po svom udjelu u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat jer su te isplate tek neznatno povezane s uspješnošću pridruženog subjekta, odnosno zajedničkog pothvata. Budući da ulagatelj ima zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u subjektu koji je predmetom ulaganja, ima udjel u uspješnosti njihovog poslovanja, a time i u prinosu na svoje ulaganje. Ulagatelj svoj udjel obračunava širećи obuhvat svojih financijskih izvještaja na način da u njih uvrsti svoj udjel u dobiti i gubicima takvog subjekta. Prema tome, primjenom metode udjela dobiva se više informacija o neto imovini te dobiti ili gubitku ulagatelja.

12. Kad postoje potencijalna glasačka prava ili druge izvedenice koje sadrže potencijalna glasačka prava, subjektov udjel u dobiti ili gubitku pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata utvrđuje se isključivo na temelju postojećih vlasničkih udjela i ne odražava mogućnost primjene ili konverzije potencijalnih glasačkih prava i drugih izvedenica, osim kod primjene točke 13.

13. U nekim okolnostima subjekt ima postojeći vlasnički udjel temeljem transakcije koji mu u sadašnjosti donosi prinos povezan s vlasničkim udjelom. U takvim okolnostima se dio koji pripada subjektu utvrđuje uzimajući u obzir mogućnost primjene potencijalnih glasačkih prava i korištenja drugih izvedenica po kojima je subjektu u sadašnjosti dostupan prinos.

▼M32

14. MSFI 9 *Financijski instrumenti* ne primjenjuje se na udjele u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima obračunanim metodom udjela. Kad je prinos po osnovi vlasničkog udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu dostupan u sadašnjosti po osnovi instrumenata koji sadrže potencijalna glasačka prava, na te se instrumente MSFI 9 ne primjenjuje. U svim drugim slučajevima se instrumenti koji sadrže potencijalna glasačka prava u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu obračunavaju sukladno MSFI-ju 9.

15. Osim udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu ili dijela udjela koji je sukladno MSFI-ju 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i obustavljene aktivnosti* namijenjen prodaji, udjeli ili eventualno zadržani udjeli u tim subjektima ne smiju se razvrstati u portfelj namijen prodaji, već se klasificiraju kao dugotrajna imovina.

PRIMJENA METODE UDJELA

16. Subjekt koji ima zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u subjektu koji je predmetom ulaganja, obračunava svoj udjel u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu metodom udjela, osim onih udjela koji zadovoljavaju kriterije za primjenu izuzeća iz točaka 17. – 19.

Izuzeća od primjene metode udjela

▼M51

17. Subjekt ne mora na svoj udjel u pridruženom društvu ili zajedničkom pothvatu primijeniti metodu udjela ako je subjekt matica koja je izuzeta od obveze sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja prema izuzeću iz djelokruga iz točke 4. podtočke (a) MSFI-ja 10 ili u sljedećim slučajevima:

(a) subjekt je ovisno društvo u potpunom ili djelomičnom vlasništvu nekog drugog subjekta i svih njegovih drugih vlasnika, što uključuje one koji inače nemaju pravo glasa, koji su obaviješteni da subjekt ne primjenjuje metodu udjela i tome se ne protive;

(b) subjektovim dužničkim ili glavničkim instrumentima ne trguje se na javnom tržištu (nacionalnoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta);

(c) subjekt nije podnio niti je u postupku podnošenja svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili nekoj drugoj regulatornoj agenciji radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu i

(d) krajnja ili posredna matica subjekta izrađuje financijske izvještaje koji su dostupni javnosti, u skladu su s MSFI-jima i u kojima su ovisna društva konsolidirana ili mjerena po poštenoj vrijednosti s pomoću računa dobiti ili gubitka u skladu s MSFI-jem 10.

▼M58

18. Kad udio u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu drži subjekt koji je organizacija poduzetničkog kapitala ili uzajamni fond, investicijski uzajamni fond na udjele i sličan subjekt, uključujući fondove osiguranja povezane s ulaganjem, ili se on neizravno drži putem takvih subjekata, subjekt može odlučiti ta ulaganja mjeriti po fer vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitka u skladu s MSFI-jem 9. Subjekt tu odluku donosi zasebno za svaki pridruženi subjekt ili zajednički pothvat pri početnom priznavanju pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata.

▼M32

19. Kad subjekt ima udjel u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu dio kojeg drži posredstvom organizacija poduzetničkog kapitala ili uzajamnog fonda, investicijskog uzajamnog fonda na udjele ili sličnog subjekta, uključujući fondove osiguranja vezane za udjele investicijskih fondova, može odabrati da taj dio udjela mjeri po fer vrijednosti kroz dobit i gubitak sukladno MSFI-ju 9, neovisno o tome ima li organizacija poduzetničkog kapitala ili uzajamni fond, investicijski uzajamni fond na udjele, odnosno sličan subjekt, uključujući fondove osiguranja vezane za udjele investicijskih fondova, značajan utjecaj u tom dijelu udjela ili ne. Ako subjekt tako odabere, dužan je metodu udjela primijeniti na preostali dio svog udjela u pridruženom subjektu koji ne drži organizacija poduzetničkog kapitala ili uzajamni fond, investicijski uzajamni fond na udjele, odnosno sličan subjekt, uključujući fondove osiguranja vezane za udjele investicijskih fondova.

Razvrstavanje u portfelj namijenjen prodaji

20. Subjekt je dužan na udjel ili dio udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu koji ispunjava kriterije za razvrstavanje u portfelj namijenjen prodaji primijeniti MSFI 5. Svaki zadržani dio udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu koji nije razvrstan u portfelj namijenjen prodaji obračunava se metodom udjela sve do prodaje dijela udjela razvrstanog u portfelj namijenjen prodaji. Nakon prodaje, subjekt je dužan svaki zadržani udjel u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu obračunavati sukladno MSFI-ju 9, izuzev zadržanog udjela koji i nakon prodaje ostaje pridruženi subjekt ili zajednički pothvat, u kom slučaju subjekt koristi metodu udjela.

21. Kad neki udjel ili dio udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu koji je ranije bio razvrstan u portfelj namijenjen prodaji više ne ispunjava uvjete za klasifikaciju u taj portfelj, obračunava se metodom udjela retrospektivno od datuma na koji je bio razvrstan u portfelj namijenjen prodaji. Sukladno tome mijenjaju se i financijski izvještaji razdoblja od razvrstavanja u portfelj namijenjen prodaji.

Prestanak primjene metode udjela

22. Subjekt je dužan prestati primjenjivati metodu udjela od datuma na koji njegov udjel prestaje biti pridruženi subjekt ili zajednički pothvat kako slijedi:

(a) **ako udjel preraste u ovisni subjekt, subjekt ga je dužan obračunavati sukladno MSFI-ju 3 *Poslovna spajanja* i MSFI-ju 10;**

(b) **ako je zadržani udjel u bivšem ovisnom subjektu ili zajedničkom pothvatu financijska imovina, dužan ga je mjeriti po fer vrijednosti. Za fer vrijednost zadržanog udjela uzima se njegova fer vrijednost kod prvog knjiženja kao financijske imovine sukladno MSFI-ju 9. Subjekt je dužan u dobit i gubitak uračunati svaku razliku između:**

i. **fer vrijednosti eventualno zadržanog udjela i prihoda ostvarenih otuđenjem dijela udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu; i**

ii. **knjigovodstvene vrijednost udjela na datum na koji je prestao primjenjivati metodu udjela;**

▼M32

(c) **kad subjekt prestane primjenjivati metodu udjela, dužan je sve iznose prethodno iskazane u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u vezi s tim udjelom obračunati po istoj osnovi koja bi vrijedila da je subjekt koji je predmetom ulaganja izravno otuđio povezanu imovinu ili povezane obveze.**

23. Prema tome, kad bi se dobit, odnosno gubitak ranije iskazan u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti subjekta koji je predmetom ulaganja po osnovi otuđenja povezanog sredstva ili povezane obveze preknjižio u dobit i gubitak od otuđenja, subjekt tu dobit, odnosno taj gubitak prenosi (kao reklasifikacijsku uskladu) s vlasničke glavnice u dobit i gubitak kad prestane primjenjivati metodu udjela. Primjerice, ako pridruženi subjekt ili zajednički pothvat ima kumulativne tečajne razlike po inozemnom poslovanju i subjekt prestane primjenjivati metodu udjela, subjekt je dužan prenijeti u dobit i gubitak sve što je ranije bilo iskazano u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i odnosi se na inozemno poslovanje.

24. Ako udjel u pridruženom subjektu postane udjel u zajedničkom pothvatu ili ako udjel u zajedničkom pothvatu postane udjel u pridruženom subjektu, subjekt nastavlja primjenjivati metodu udjela i povezani udjel ne podvrgava ponovnom mjerenju.

Promjene vlasničkog udjela

▼M50

25. Ako se vlasnički udio subjekta u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu smanji, ali se ulaganje i dalje razvrstava ili kao pridruženi subjekt ili kao zajednički pothvat, subjekt je dužan dio dobiti ili gubitka ranije priznatog u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti po osnovi smanjenja vlasničkog udjela prenijeti u dobit ili gubitak ako bi se ta dobit odnosno taj gubitak ionako obvezno prenosili u dobit ili gubitak pri otuđenju povezane imovine ili povezanih obveza.

▼M32

Postupci u sklopu metode udjela

26. Mnogi postupci primjereni u primjeni metode udjela nalikuju postupcima konsolidacije iz MSFI-ja 10. Nadalje, koncepti na kojima se zasnivaju postupci računovodstvenog iskazivanja stjecanja ovisnog subjekta također su uvršteni u primjenu računovodstva stjecanja udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu.

▼M51

27. Udjel grupe u pridruženom društvu ili zajedničkom pothvatu zbroj je udjela matice i njezinih ovisnih društava u pridruženom društvu odnosno zajedničkom pothvatu. Udjeli drugih pridruženih društava ili zajedničkih pothvata grupe zanemaruju se. Kad neko pridruženo društvo ili zajednički pothvat ima ovisna društva, pridružena društva ili zajedničke pothvate, u primjeni metode udjela uzimaju se u obzir njihova dobit ili gubitak, ostala sveobuhvatna dobit i neto imovina kako su iskazani u financijskim izvještajima pridruženog društva odnosno zajedničkog pothvata (uključujući njihov udjel u dobiti i gubitku, ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i neto imovini njihovih pridruženih društava i zajedničkih pothvata) nakon provedbe svih usklađenja koja su potrebna u smislu primjene jedinstvenih računovodstvenih politika (vidjeti točke 35. – 36.A).

▼**M32**

28. Dobici i gubici iz tzv. *upstream* i *downstream* transakcija između subjekta (uključujući njegove konsolidirane ovisne subjekte) i njegovog pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata iskazuju se u financijskim izvještajima subjekta samo do visine udjela nepovezanih ulagatelja u tom pridruženom subjektu, odnosno zajedničkom pothvatu. *Upstream* transakcije su primjerice transakcije u kojima pridruženi subjekt ili zajednički pothvat prodaje imovinu ulagatelju. *Downstream* transakcije su primjerice transakcije u kojima ulagatelj prodaje imovinu svom pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu ili ju unosi u njih. Udjel ulagatelja u dobiti i gubitku pridruženog društva ili zajedničkog pothvata iz ove vrste transakcija se eliminira.

29. Kad *downstream* transakcije pružaju dokaz o smanjenju neto utržive vrijednosti imovine koja s prodaje ili unosi ili o gubicima uslijed smanjene vrijednosti te imovine, ulagatelj je dužan priznati sve gubitke po tim osnovama u punom iznosu. Kad takve transakcije pružaju dokaz o smanjenju neto utržive vrijednosti imovine koja se kupuje ili njenoj umanjenoj vrijednosti, ulagatelj priznaje svoj udjel u gubicima po tim osnovama.

30. Unos nenovčane imovine u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat u zamjenu za udjel u kapitalu takvog subjekta obračunava se sukladno točki 28., izuzev unosa bez komercijalnog sadržaja kako je opisan u MRS-u 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Ako imovina koja se unosi nema komercijalni sadržaj, dobit ili gubitak se smatra nerealiziranim, osim ako se ne primjenjuje i točka 31. Takvi nerealizirani dobici i gubici eliminiraju se u odnosu na udjel obračunan metodom udjela i ne iskazuju se kao odgođeni dobici i gubici u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju subjekta ili u izvještaju o financijskom položaju subjekta u kojem su udjeli iskazani metodom udjela.

31. Ako subjekt, uz dobivanje udjela u kapitalu pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata, dobije novčanu ili nenovčanu imovinu, dužan je u dobit i gubitak uračunati cijeli iznos dobiti i gubitka po dijelu dobiti i gubitaka iz nenovčanog uloga koji se odnosi na primljenu novčanu ili nenovčanu imovinu.

32. Ulaganje se obračunava metodom udjela od datuma na koji je postalo pridruženi subjekt ili zajednički pothvat. Stjecanjem ulaganja, svaka razlika između troška ulaganja i udjela subjekta u neto fer vrijednosti utvrdive imovine i utvrdivih obveza subjekta koji je predmetom ulaganja, obračunava se kako slijedi:

(a) *goodwill* koji se odnosi na pridruženi subjekt ili zajednički pothvat uračunava se u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja i njegova amortizacija nije dopuštena;

(b) svaki višak subjektovog udjela u neto fer vrijednosti utvrdive imovine i utvrdivih obveza subjekta koji je predmetom ulaganja iznad troška ulaganja ulazi u prihod prilikom utvrđivanja subjektovog udjela u dobiti i gubitku pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata u razdoblju stjecanja ulaganja.

Nakon stjecanja provodi se usklađenje subjektovog udjela u dobiti i gubitku pridruženog subjekta odnosno zajedničkog pothvata da bi se uzela u obzir npr. amortizacija imovine koja podliježe amortizacije na osnovi njihovih fer vrijednosti na datum stjecanja. Slično tome, subjektov udjel u dobiti i gubitku pridruženog subjekta odnosno zajedničkog pothvata nakon stjecanja usklađuje za gubitke zbog smanjene vrijednosti *goodwilla* ili nekretnina, postrojenja i opreme.

▼M32

33. Subjekt u primjeni metode udjela koristi najnovije dostupne financijske izvještaje pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata. Kad se kraj izvještajnog razdoblja subjekta razlikuje od onoga pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata, pridruženi subjekt, odnosno zajednički pothvat sastavlja za subjekt financijske izvještaje s istim datumom s kojim se sastavljaju i financijski izvještaji subjekta, osim ako to nije izvedivo.

34. Kad se, sukladno točki 33., financijski izvještaji pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata koji se koriste radi primjene metode udjela sastavljaju na datum koji se razlikuje od datuma koji koristi subjekt, značajne transakcije usklađuju se temeljem utjecaja značajnih transakcija ili događaja u razdoblju između toga datuma i datuma financijskih izvještaja subjekta. U svakom slučaju, razlika između kraja izvještajnog razdoblja pridruženog subjekta, odnosno zajedničkog pothvata i kraja izvještajnog razdoblja subjekta ne smije biti veća od tri mjeseca i duljina izvještajnog razdoblja, kao i eventualne razlike između datuma financijskih izvještaja trebaju biti isti iz razdoblja u razdoblje.

35. Subjekt je dužan svoje financijske izvještaje sastavljati primjenjujući iste računovodstvene politike na slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima.

▼M51

36. Osim u slučaju iz točke 36.A, ako pridruženo društvo ili zajednički pothvat primjenjuje računovodstvene politike koje se razlikuju od onih koje subjekt primjenjuje na slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima, obvezno se provode usklađenja da bi se zajamčila sukladnost računovodstvenih politika pridruženog društva odnosno zajedničkog pothvata s računovodstvenim politikama subjekta kada se subjekt koristi financijskim izvještajima pridruženog društva odnosno zajedničkog pothvata primjenjujući metodu udjela.

▼M58

36.A Neovisno o zahtjevu iz točke 36., ako subjekt koji nije investicijski subjekt ima udio u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu koji je investicijski subjekt, subjekt može odlučiti, pri primjeni metode udjela, zadržati mjerenje fer vrijednosti koje taj pridruženi subjekt ili zajednički pothvat koji je investicijski subjekt primjenjuje na udio pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata u ovisnim subjektima. Odluka se donosi zasebno za svaki pridruženi subjekt ili zajednički pothvat koji je investicijski subjekt, na kasniji datum od sljedećih datuma: (a) datum na koji je pridruženi subjekt ili zajednički pothvat koji je investicijski subjekt početno priznat; (b) datum na koji pridruženi subjekt ili zajednički pothvat postaje investicijski subjekt i (c) datum na koji pridruženi subjekt ili zajednički pothvat koji je investicijski subjekt prvi put postaje matični subjekt.

▼M32

37. Pridruženi subjekt ili zajednički pothvat koji ima izdane kumulativne povlaštene dionice koje su razvrstane u vlasničku glavnicu i drže ih druge osobe, a ne drži ih subjekt, dužan je svoju dobit, odnosno svoj gubitak izračunati nakon usklađenja dividende po tim dionicama, neovisno o tome je li dividenda objavljena ili ne.

38. Ako je udjel subjekta u dobiti i gubitku pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata jednak njegovom udjelu u njima ili veći od njega, subjekt prestaje priznavati svoj udjel u daljnjim gubicima. Udjel u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu je knjigovodstvena vrijednost ulaganja u tom subjektu utvrđena metodom udjela, zajedno s eventualnim dugoročnim udjelima koji sačinjavaju dio subjektovog neto ulaganja u pridruženi subjekt, odnosno zajednički pothvat. Primjerice, stavka namira koja nije ni planirana ni vjerojatna u doglednoj budućnosti je povećanje udjela subjekta u tom pridruženom društvu, odnosno zajedničkom pothvatu. U takve stavke ubrajaju se povlaštene dionice i dugoročna potraživanja ili dugoročni zajmovi, ali ne i potraživanja od kupaca,

▼M32

obveze prema dobavljačima ili bilo koje dugoročno potraživanje za koje postoji odgovarajući kolateral, kao što su osigurani krediti. Primjenom metode udjela priznati gubici iznad ulaganja subjekta u redovne dionice primjenjuju se na druge komponente subjektovog udjela u pridruženom društvu ili zajedničkom pothvatu obrnutim redoslijedom (tj. prema redoslijedu naplate u likvidaciji).

39. Nakon što subjektov udjel bude sveden na nulu, dodatni gubici se iskazuju i priznaje se obveza samo do visine subjektove zakonske ili izvedene obveze plaćanja u ime pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata. Ako takav pridruženi subjekt, odnosno zajednički pothvat kasnije iskaže dobit, subjekt svoj udjel u dobiti ponovno počinje priznavati tek nakon što njegov udjel u dobiti bude jednak udjelu u nepriznatim gubicima.

Gubici zbog smanjene vrijednosti

▼M53

40. Nakon primjene metode udjela, uključujući priznavanje gubitaka pridruženog subjekta, odnosno zajedničkog pothvata u skladu s točkom 38., subjekt primjenjuje točke od 41.A do 41.C kako bi utvrdio postoje li objektivni dokazi o umanjenju vrijednosti njegovih neto ulaganja u pridruženi subjekt, odnosno zajednički pothvat.

41. Subjekt primjenjuje zahtjeve za umanjenje vrijednosti iz MSFI-ja 9 i na svoje ostale udjele u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu koji su obuhvaćeni područjem primjene MSFI-ja 9, a koji nisu dio neto ulaganja.

41.A Vrijednost je neto ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat umanjena i dolazi do gubitaka od umanjenja vrijednosti isključivo ako postoje objektivni dokazi o umanjenju vrijednosti koje je posljedica jednog ili više događaja koji su nastali nakon početnog priznavanja neto ulaganja („događaj povezan s gubitkom”), a taj događaj povezan s gubitkom (ili događaji) utječe na procijenjene buduće novčane tokove od neto ulaganja koje je moguće pouzdano procijeniti. Nije uvijek moguće odrediti jedan, zasebni događaj koji je uzrok umanjenja vrijednosti. Umanjenje vrijednosti češće je uzrokovano skupnim učinkom nekoliko događaja. Gubici koji se očekuju kao posljedica budućih događaja, bez obzira na njihovu vjerojatnost, ne priznaju se. Objektivni dokazi o umanjenju vrijednosti neto ulaganja uključuju odgovarajuće podatke koje je subjekt primijetio o sljedećim događajima povezanima s gubitkom:

(a) značajne financijske poteškoće pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata;

(b) povreda ugovora, kao što su neispunjenje obveza ili kršenja odredaba o plaćanju pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata;

(c) koncesija koja se pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu daje iz gospodarskih ili pravnih razloga povezanih s financijskim poteškoćama pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata, a koja se u protivnom ne bi uzimala u obzir;

(d) vjerojatnost da će pridruženi subjekt ili zajednički pothvat pokrenuti stečajni postupak ili drugi oblik financijske reorganizacije ili

(e) nestanak aktivnoga tržišta za neto ulaganja zbog financijskih poteškoća pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata.

▼M53

41.B Nestanak aktivnoga tržišta zbog prestanka javnog trgovanja vlasničkim ili financijskim instrumentima pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata nije dokaz umanjenja vrijednosti. Pad kreditnog rejtinga pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata ili pad fer vrijednosti pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata nisu sami po sebi dokaz umanjenja vrijednosti, iako mogu biti dokaz umanjenja vrijednosti ako se razmatraju zajedno s drugim raspoloživim podacima.

41.C Osim događaja navedenih u točki 41.A., objektivni dokazi o umanjenju vrijednosti neto ulaganja u vlasničke instrumente pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata uključuju podatke o važnim promjenama s negativnim učinkom koje su se pojavile u tehnološkom, tržišnom, gospodarskom ili pravnom okruženju u kojemu posluju pridruženi subjekt ili zajednički pothvat te ukazuju na to da se trošak ulaganja u vlasnički instrument možda neće moći nadoknaditi. Značajni ili dugotrajniji pad fer vrijednosti ulaganja u vlasnički instrument ispod njegovog troška nabave također je objektivni dokaz umanjenja vrijednosti.

42. Budući da se *goodwill* uračunan u knjigovodstvenu vrijednost neto ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat ne priznaje odvojeno, ne podliježe odvojenoj provjeri umanjenja vrijednosti prema zahtjevima za provjeru umanjenja vrijednosti *goodwilla* iz MRS-a 36 *Umanjenje imovine*. Umjesto toga, cijela knjigovodstvena vrijednost ulaganja podliježe provjeri umanjenja vrijednosti u skladu s MRS-om 36 kao pojedinačna imovina tako što se uspoređuje njegov nadoknadivi iznos (odnosno vrijednost pri uporabi i fer vrijednost, umanjena za troškove prodaje, pri čemu se upotrebljava veća od te dvije vrijednosti) s njegovom knjigovodstvenom vrijednosti kad god primjena točaka od 41.A do 41.C ukazuje na moguće umanjenje vrijednosti neto ulaganja. Gubitak od umanjenja vrijednosti priznat u takvim okolnostima ne raspoređuje se ni na koju imovinu, dakle ni na *goodwill*, koji je dio knjigovodstvene vrijednosti neto ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat. Prema tome, poništenje gubitka od umanjenja vrijednosti priznaje se u skladu s MRS-om 36 u onoj mjeri u kojoj se nadoknadivi iznos neto ulaganja kasnije povećao. Pri procjenjivanju vrijednosti neto ulaganja pri uporabi, subjekt procjenjuje:

(a) svoj udio u sadašnjoj vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tokova koji se očekuju kod pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata, uključujući novčane tokove iz poslovanja pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata i prihode od konačnog otuđenja ulaganja ili

(b) sadašnju vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova koji se očekuju primitkom dividende na ulaganja i od konačnog otuđenja ulaganja.

Ako se primjenjuju primjerene pretpostavke, isti rezultat dobiva se objema metodama.

▼M32

43. Nadoknadivi iznos ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat procjenjuje se obvezno za svaki takav subjekt, osim za pridružene subjekte i zajedničke pothvate koji ne ostvaruju novčane priljeve stalnom uporabom i koji bi većim dijelom bili neovisni od ostale imovine subjekta.

NEKONSOLIDIRANI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

44. Udjeli u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu iskazuju se u nekonsolidiranim financijskim izvještajima subjekta sukladno točki 10. MRS-a 27 (s izmjenama iz 2011.).

▼M32

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

45. Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt koji ovaj MSFI primijeni na neki raniji datum, dužan je tu činjenicu objaviti te istodobno primijeniti MSFI 10, MSFI 11, MSFI 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* i MRS 27 (s izmjenama iz 2011.).

▼M53

45.A U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke od 40. do 42. i dodaju se točke od 41.A do 41.C. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M50

45.B Dokumentom *Metoda udjela u nekonsolidiranim financijskim izvještajima* (Izmjene MRS-a 27), objavljenim u kolovozu 2014., izmijenjena je točka 25. Subjekt je dužan tu izmjenu primjenjivati retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom te izmjene za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M51

45.D *Dokumentom Investicijski subjekti: primjena iznimke od obveze konsolidacije* (Izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 28), izdanim u listopadu 2014., izmijenjene su točke 17. 27. i 36. te je dodana točka 36.A. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ranije započne s primjenom tih izmjena, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M58

45.E Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva – ciklus 2014. – 2016.* objavljenim u prosincu 2016. izmijenjene su točke 18. i 36.A. Subjekt te izmjene primjenjuje retroaktivno u skladu s MRS-om 8 za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ranije započne s primjenom tih izmjena, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M32

Pozivanje na MSFI 9

46. Subjekt koji primijeni ovaj MSFI, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako pozivanje u ovome MSFI-ju na MSFI 9 treba čitati kao pozivanje na MRS 39.

POVLAČENJE MRS-a 28 IZ 2003.

47. Ovaj standard zamjenjuje MRS 28 *Ulaganja u pridružene subjekte* (revidiran 2003.).

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 29

Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima

PODRUČJE PRIMJENE ►M8 [1] ◄

1. Ovaj se standard primjenjuje na financijske izvještaje, uključujući konsolidirane financijske izvještaje, svih subjekata čija je funkcijska valuta hiperinflacijskog gospodarstva.

2. U hiperinflacijskom gospodarstvu nije korisno izvještavati o poslovnim rezultatima i financijskom stanju u domaćoj valuti bez prepravljanja financijskih izvještaja. Novac gubi kupovnu moć takvom brzinom da bi bilo pogrešno uspoređivati iznose transakcija i drugih poslovnih događaja koji su se dogodili u različitim trenucima, čak i u istom obračunskom razdoblju.

3. Ovim se standardom ne utvrđuje apsolutna stopa inflacije koja znači pojavu hiperinflacije. Potrebno je procijeniti kad je nužno prepraviti financijske izvještaje u skladu s ovima standardom. Na hiperinflaciju ukazuju obilježja gospodarskog stanja u državi, koja uključuju, ali nisu ograničena na sljedeće:

   (a) stanovništvo daje prednost čuvanju vlastitih sredstava u nenovčanoj imovini ili nekoj razmjerno stabilnoj stranoj valuti. Iznosi domaće valute odmah se ulažu kako bi se održala kupovna moć;

   (b) stanovništvo ne promatra novčane iznose u domaćoj valuti, već u nekoj razmjerno stabilnoj stranoj valuti. I cijene mogu biti izražene u toj valuti;

   (c) prodaja i kupnja na kredit odvija se po cijenama kojima se nadoknađuje očekivani gubitak kupovne moći za vrijeme trajanja kredita, čak i ako je to razdoblje kratko;

   (d) kamate, plaće i cijene vezane su uz indeks cijena; i

   (e) kumulativna se stopa inflacije tijekom tri godine približava ili premašuje 100 %.

4. Preporuča se da svi subjekti koji izvještavaju u valuti istoga hiperinflacijskog gospodarstva primjenjuju ovaj standard od istoga datuma. Međutim ovaj se standard primjenjuje na financijske izvještaje subjekta od početka izvještajnog razdoblja u kojemu je on utvrdio pojavu hiperinflacije u državi u čijoj valuti izvještava.

PREPRAVLJANJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

5. Cijene se mijenjaju tijekom vremena kao posljedica različitih posebnih ili općih političkih, gospodarskih i društvenih čimbenika. Posebni čimbenici, kao što su promjene ponude i potražnje i tehnološke promjene, mogu izazvati značajni porast ili smanjenje pojedinačnih cijena, i to neovisno jedno od drugoga. Nadalje, opći čimbenici mogu dovesti do promjena opće razine cijena, a time i do promjene opće kupovne moći novca.

[1] U okviru *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008., Odbor je promijenio pojmove koji se upotrebljavaju u MRS-u 29 radi usklađivanja s ostalim MSFI-jima kako slijedi: (a) „tržišna vrijednost” mijenja se u „fer vrijednost” i (b) „rezultati poslovanja” i „neto dobit” mijenjaju se u „dobit ili gubitak”.

▼M8

6. Subjekti koji financijske izvještaje sastavljaju na računovodstvenoj osnovi povijesnog troška to čine bez obzira na promjene opće razine cijena ili porast cijena pojedine priznate imovine i priznatih obveza. Iznimke su ona imovina i one obveze koje je subjekt dužan ili je odabrao mjeriti po fer vrijednosti. Primjerice, nekretnine, postrojenja i oprema mogu se revalorizirati po fer vrijednosti, dok se biološka imovina u pravilu obvezno vrednuje po fer vrijednosti. Neki subjekti, međutim, prezentiraju financijske izvještaje koji se zasnivaju na pristupu tekućeg troška koji odražava učinke promjena pojedinih cijena imovine koju drže.

▼B

7. U hiperinflacijskom su gospodarstvu financijski izvještaji, bez obzira na to temelje li se na pristupu povijesnog troška ili tekućeg troška, korisni samo ako su iskazani u mjernoj jedinici koja vrijedi na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ stanja. Stoga se ovaj standard primjenjuje na financijske izvještaje subjekata koji izvještavaju u valuti hiperinflacijskog gospodarstva. Nije dopušteno prezentiranje podataka propisanih ovim standardom u obliku dodatka nepreprav-ljenim financijskim izvještajima. Također nije prihvatljivo odvojeno prezentiranje financijskih izvještaja prije prepravljanja.

▼M8

8. Financijski izvještaji subjekta čija je funkcionalna valuta, valuta hiperinflacijskog gospodarstva, bilo da se temelje na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekućeg troška, iskazuju se primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. Odgovarajući usporedni podaci za prethodno razdoblje koje zahtijeva MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidiran 2007.) i sve informacije koje se tiču ranijih razdoblja također se iskazuju primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. U svrhu prezentiranja usporednih podataka u drugoj izvještajnoj valuti primjenjuju se točke 42.(b) i 43. MRS-a 21 *Učinci promjena tečajeva stranih valuta*.

▼B

9. Dobit ili gubitak od neto monetarnog položaja uključuju se u račun dobiti i gubitaka i objavljuju se odvojeno.

10. Na prepravljanje financijskih izvještaja u skladu s ovim standardom primjenjuju se određeni postupci, kao i vlastita prosudba. Dosljedna primjena tih postupaka i prosudbi iz razdoblja u razdoblje važniji su od potpune točnosti dobivenih iznosa uključenih u prepravljene financijske izvještaje.

Financijski izvještaji temeljeni na povijesnom trošku

▼M5

Izvještaj o financijskom položaju

▼B

11. Iznosi u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ koji još nisu iskazani u mjernoj jedinici koja vrijedi na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ prepravljaju se primjenom općeg indeksa cijena.

12. Monetarne se stavke ne prepravljaju budući da su već izrađene u monetarnoj jedinici koja vrijedi na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄. Monetarne stavke su novac u posjedu subjekta i stavke potraživanja ili obveza u novcu.

▼B

13. Imovina i obveze koji su ugovorno vezani uz promjene cijena, kao što su indeksirane obveznice i zajmovi, usklađuju se u skladu s ugovorom kako bi se na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ mogli utvrditi nepodmireni iznosi. Te se stavke knjiže u tom usklađenom iznosu u ►M5 prepravljenom izvještaju o financijskom položaju ◄.

▼M8

14. Sva druga imovina i obveze su nemonetarne stavke. Neke nemonetarne stavke knjiže se po tekućim iznosima na kraju izvještajnog razdoblja, kao što su neto utrživa vrijednost i fer vrijednost, tako da se one ne prepravljaju. Sva druga nemonetarna imovina i obveze se prepravljaju.

15. Većina se nemonetarnih stavki knjiži po trošku ili po trošku umanjenom za amortizaciju; stoga se one iskazuju po tekućim iznosima na datum njihove nabave. Prepravljeni trošak ili trošak umanjen za amortizaciju svake stavke utvrđuje se primjenjujući promjenu općeg indeksa cijena od datuma nabave do datuma izvještaja o financijskom položaju na njezin povijesni trošak nabave i ispravak vrijednosti. Primjerice, nekretnine, postrojenja i oprema, zalihe sirovina i trgovačke robe, goodwill, patenti, zaštitni znakovi i slična imovina se prepravljaju od datuma njihove nabave. Zalihe nedovršenih i gotovih proizvoda se prepravljaju od datuma nastanka troškova nabave i konverzije.

▼B

16. Podrobna evidencija o datumima nabave stavki nekretnina, postrojenja i opreme u nekim slučajevima nije raspoloživa ili ih nije moguće procijeniti. U tim rijetkim slučajevima može biti nužno da se u razdoblju prve primjene ovog standarda primijeni samostalna stručna procjena vrijednosti stavki kao osnova za njihovo prepravljanje.

17. U nekim slučajevima opći indeks cijena nije raspoloživ za razdoblja za koja se ovim standardom zahtijeva prepravljanje stavki nekretnina, postrojenja i opreme. U tim okolnostima može biti potrebno upotrijebiti procjenu temeljenu, na primjer, na kretanjima deviznog tečaja između funkcijske valute i neke razmjerno stabilne strane valute.

18. Neke se nemonetarne stavke knjiže u iznosima koji vrijede na datume koji se razlikuju od datuma nabave ili ►M5 kraja izvještajnog razdoblja ◄, na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema koji su bili revalorizirani na neki raniji datum. U tim se slučajevima knjigovodstvena vrijednost prepravlja od datuma revalorizacije.

▼M8

19. Prepravljeni iznos nemonetarne stavke se umanjuje, u skladu s odgovarajućim MSFI-jem, kada prelazi njezin nadoknadivi iznos. Primjerice, prepravljeni iznos nekretnina, postrojenja i opreme, goodwilla, patenata i zaštitnih znakova se smanjuje do nadoknadivog iznosa, a prepravljeni iznosi zaliha se svode na neto nadoknadivi iznos.

20. Subjekt u koje je izvršeno ulaganje koji se obračunava metodom udjela može izvještavati u valuti gospodarstva u kojem prevladava hiperinflacija. Izvještaj o financijskom položaju i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti takvog subjekta se prepravljaju u skladu s ovim Standardom kako bi se izračunao udjel ulagača u neto imovini i dobiti ili gubitku toga subjekta. Ako su prepravljeni financijski izvještaji subjekta u koje je izvršeno ulagane iskazani u stranoj valuti, oni se preračunavaju po zaključnim tečajevima.

▼B

21. Učinak inflacije obično se priznaje u troškovima posudbe. Nije primjereno prepravljati ulaganja u dugotrajnu imovinu financirana posudbom i kapitalizirati taj dio troškova posudbe kojima se kompenzira inflacija u istome razdoblju. Taj dio troškova posudbe priznaje se kao rashod u razdoblju u kojemu su ti troškovi nastali.

22. Subjekt može nabaviti imovinu na temelju sporazuma koji mu dopušta odgodu plaćanja bez nastajanja izričitih troškova kamata. Ako je neizvedivo uračunati iznos kamata, takva se imovina prepravlja od datuma plaćanja, a ne od datuma nabave.

23. [Izbrisano]

24. Na početku razdoblja prve primjene ovog standarda prepravljaju se sastavnice vlasničkog kapitala, osim zadržane dobiti i revalorizacijske rezerve, i to tako da se primijeni opći indeks cijena od datuma na koje su te sastavnice uložene ili na koje su one nastale na neki drugi način. Izlučuju se sve revalorizacijske rezerve nastale u prethodnim razdobljima. Prepravljena zadržana dobit dobiva se iz svih ostalih iznosa u ►**M5** prepravljenom izvještaju o financijskom položaju ◄.

25. Na kraju prvoga razdoblja i u narednim razdobljima prepravljaju se sve sastavnice vlasničkog kapitala, i to tako da se primijeni opći indeks cijena od početka razdoblja ili od datuma ulaganja, ako je taj datum kasniji. Kretanja vlasničkog kapitala za razdoblje objavljuju se u skladu s MRS 1.

Račun dobiti i gubitaka

26. Ovaj standard nalaže da se sve stavke u računu dobiti i gubitaka iskazuju u mjernoj jedinici koja vrijedi na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄. Stoga je sve iznose potrebno prepraviti na način da se primijeni promjena općeg iznosa cijena od datuma na koje su stavke prihoda i rashoda bile početno priznate u financijskim izvještajima.

Dobit ili gubitak od neto monetarnog položaja

27. Subjekt koji u vrijeme inflacije ima više monetarne imovine od monetarnih obveza gubi kupovnu moć, a subjekt koji ima više monetarnih obveza od monetarne imovine stječe kupovnu moć u mjeri u kojoj imovina i obveze nisu vezani uz razinu cijena. Ta dobit ili gubitak od neto monetarnog položaja je razlika koja proizlazi iz prepravljanja nemonetarne imovine, vlasničkog kapitala i ►**M5** stavaka izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti ◄, te usklađivanja indeksirane imovine i obveza. Dobit ili gubitak mogu se procijeniti na način da se primijeni promjena općeg indeksa cijena na ponderirani prosjek razlike između monetarne imovine i monetarnih obveza razdoblja.

▼M8

28. Dobitak ili gubitak od neto monetarne pozicije se uključuje se u dobit ili gubitak. Usklađenje imovine i obveza vezanih sporazumom s promjenama cijena provedeno u skladu s točkom 13. prebija se s dobitkom ili gubitkom po neto monetarnoj poziciji. Druge stavke prihoda i rashoda, kao što su prihod i rashod od kamata i tečajne razlike koje se odnose na uloženu ili posuđenu novčanu imovinu, također su povezane s neto monetarnom pozicijom. Iako se takve stavke objavljuju odvojeno, one mogu biti korisne ako se prezentiraju zajedno s dobitkom ili gubitkom od neto monetarne pozicije u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

▼B

Financijski izvještaji temeljeni na tekućem trošku

▼M5

Izvještaj o financijskom položaju

▼B

29. Stavke iskazane po tekućem trošku ne prepravljaju se budući da su već iskazane u mjernoj jedinici koja vrijedi na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄. Druge se stavke u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ prepravljaju u skladu s točkama 11. do 25.

Račun dobiti i gubitaka

30. U računu dobiti i gubitaka koji se temelji na tekućem trošku prije prepravljanja obično se izvještava o tekućim troškovima u vrijeme kad su nastale odnosne transakcije ili poslovni događaji. Troškovi prodaje i amortizacija bilježe se po tekućim troškovima u vrijeme uporabe; troškovi prodaje i drugi troškovi bilježe se po njihovim novčanim iznosima u vrijeme njihova nastanka. Stoga je sve iznose potrebno prepraviti u mjernu jedinicu koja vrijedi na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄, i to primjenom općeg indeksa cijena.

Dobit ili gubitak od neto monetarnog položaja

31. Dobit ili gubitak od neto monetarnog položaja obračunavaju se u skladu s točkama 27. i 28.

Porezi

32. Prepravljanje financijskih izvještaja u skladu s ovim standardom može dovesti do razlika između knjigovodstvene vrijednosti pojedine imovine i obveza u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ i njihovih poreznih osnovica. Te se razlike obračunavaju u skladu s MRS 12 Porez na dobit.

Izvještaj o novčanim tokovima

33. Ovaj standard nalaže da se sve stavke u izvještaju o novčanim tokovima iskazuju u mjernoj jedinici koja vrijedi na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄.

▼B

Usporedni iznosi

▼M8

34. Usporedni podaci za prethodno izvještajno razdoblje, bilo da su bili utemeljeni na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekućeg troška, prepravljaju se primjenom općeg indeksa cijena tako da su usporedivi financijski izvještaji prezentirani primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. Informacija koja je objavljena u odnosu na ranije razdoblje također se izražava primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. Za potrebe prikazivanja usporednih podataka u različitoj izvještajnoj valuti primjenjuju se točke 42.(b) i 43. MRS-a 21.

▼B

Konsolidirani financijski izvještaji

35. Matično društvo koje izvještava u valuti hiperinflacijskog gospodarstva može imati ovisne subjekte koji također izvještavaju u valutama hiperinflacijskih gospodarstava. Financijske je izvještaje svih takvih ovisnih subjekata potrebno prepraviti primjenom općeg indeksa cijena države u čijoj se valuti izvještava prije uključivanja tih izvještaja u konsolidirane financijske izvještaje koje izdaje matično društvo. Ako je takav ovisni subjekt inozemni ovisni subjekt, njegovi prepravljeni financijski izvještaji preračunavaju se po zaključnom tečaju. Na financijske izvještaje ovisnih subjekata koji ne izvještavaju u valutama hiperinflacijskog gospodarstva primjenjuje se MRS 21.

36. Ako su financijski izvještaji s različitim ►M5 krajevima izvještajnih razdoblja ◄ konsolidirani, sve je stavke, monetarne i nemonetarne, potrebno prepraviti u mjernu jedinicu koja vrijedi na datum konsolidiranih financijskih izvještaja.

Odabir i uporaba općeg indeksa cijena

37. Prepravljanje financijskih izvještaja u skladu s ovim standardom nalaže uporabu općeg indeksa cijena koji odražava promjene opće kupovne moći. Poželjno je da svi subjekti koji izvještavaju u valuti istoga gospodarstva koriste isti indeks.

GOSPODARSTVA KOJA PRESTAJU BITI HIPERINFLACIJSKA

38. Kad gospodarstvo prestane biti hiperinflacijsko i subjekt prekida izradu i prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s ovim standardom, postupa s iznosima iskazanima u mjernoj jedinici koja vrijedi na kraju prethodnog izvještajnog razdoblja kao s osnovicom za knjigovodstvene vrijednosti u njegovim narednim financijskim izvještajima.

OBJAVLJIVANJE

39. Potrebno je objaviti sljedeće:

(a) činjenicu da su financijski izvještaji i usporedni iznosi za prethodna razdoblja prepravljeni kako bi se uzele u obzir promjene opće kupovne moći funkcijske valute, te su u skladu s time iskazani u mjernoj jedinici koja vrijedi na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄;

▼B

(b) temelje li se financijski izvještaji na pristupu povijesnog troška ili pristupu tekućeg troška; i

(c) obilježja i razinu indeksa cijena na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄, te kretanje indeksa tijekom tekućeg i prethodnog izvještajnoga razdoblja.

40. Podaci koji se objavljuju u skladu s ovim standardom potrebni su kako bi se pojasnila osnova obračuna učinaka inflacije u financijskim izvještajima. Također se pružaju podaci potrebni za razumijevanje te osnove i iznosa koji iz toga proizlaze.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

41. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. siječnja 1990. ili kasnije.

▼M32

_____

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 32

Financijski instrumenti: prezentiranje

CILJ

1. [Izbrisano]

2. Cilj je ovog standarda utvrditi načela za prezentiranje financijskih instrumenata kao obveza ili vlasničkog kapitala i za prijeboj financijske imovine i financijskih obveza. Primjenjuje se na razvrstavanje financijskih instrumenata s gledišta izdavatelja na financijsku imovinu, financijske obveze i vlasničke instrumente, na razvrstavanje pripadajućih kamata, dividendi, gubitaka i dobiti, te okolnosti u kojima se vrši prijeboj financijske imovine i financijskih obveza.

▼M53

3. Načela iz ovog standarda nadopunjuju načela za priznavanje i mjerenje financijske imovine i financijskih obveza iz MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti* te načela za objavljivanje podataka o njima iz MSFI-ja 7 *Financijski instrumenti: objavljivanje.*

▼B

PODRUČJE PRIMJENE

▼M53

4. Svi subjekti dužni su primjenjivati ovaj standard na sve vrste financijskih instrumenata, uz iznimku:

(a) udjela u ovisnim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, MRS-om 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* ili MRS-om 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*. Međutim, u nekim se slučajevima MSFI-jem 10, MRS-om 27 ili MRS-om 28 zahtijeva od subjekta ili mu se dopušta obračun udjela u ovisnom subjektu, pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu primjenom MSFI-ja 9; u tim slučajevima subjekti primjenjuju zahtjeve iz ovog standarda. Subjekti primjenjuju ovaj standard i na sve derivatne instrumente povezane s udjelima u ovisnim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima.

▼B

(b) prava i dužnosti zaposlenika u okviru plana primanja zaposlenika na koje se primjenjuje MRS 19 Primanja zaposlenih;

▼M12

_____

▼M53

(d) ugovora o osiguranju, kako su utvrđeni u MSFI-ju 4 *Ugovori o osiguranju*. Međutim, ovaj se standard primjenjuje na derivatne instrumente ugrađene u ugovore o osiguranju ako se MSFI-jem 9 zahtijeva da ih subjekt odvojeno obračunava. Nadalje, izdavatelj je dužan primjenjivati ovaj standard na ugovore o financijskom jamstvu ako izdavatelj primjenjuje MSFI 9 za priznavanje i mjerenje ugovora, no dužan je primjenjivati MSFI 4 ako u skladu s točkom 4. podtočkom (d) MSFI-ja 4 odluči primjenjivati MSFI 4 za njihovo priznavanje i mjerenje;

▼M53

(e) financijskih instrumenata koji su obuhvaćeni područjem primjene MSFI-ja 4 jer oni imaju obilježje diskrecijskog sudjelovanja. Izdavatelj ovih instrumenata izuzet je iz primjene točaka od 15. do 32. i VP25. do VP35. ovog standarda na ta obilježja u pogledu razlikovanja financijskih obveza od vlasničkih instrumenata. Međutim, na te se instrumente primjenjuju svi ostali zahtjevi propisani ovim standardom. Nadalje, ovaj se standard primjenjuje na derivatne instrumente koji su ugrađeni u te instrumente (vidjeti MSFI 9);

▼B

(f) financijskih instrumenata, ugovora i obveza koji proizlaze iz transakcije plaćanja s dionicama na koje se primjenjuje MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama, osim:

i. ugovora iz područja primjene točaka 8. do 10. ovog standarda na koje se primjenjuje ovaj standard;

ii. točaka 33. i 34. ovog standarda, koji se primjenjuju na trezorske dionice koje su kupljene, prodane, izdane ili poništene u vezi s planovima dioničkih opcija za zaposlenike, planovima kupnje dionica za zaposlenike i svim ostalim sporazumima o plaćanju dionicama.

od 5. do 7. [Izbrisano]

▼M53

8. Ovaj se standard primjenjuje na ugovore o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine koji se mogu podmiriti u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata, kao da ugovori predstavljaju financijske instrumente, uz iznimku ugovora koji su zaključeni i koji se i dalje drže radi primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim potrebama subjekta u pogledu kupnje, prodaje ili uporabe. Međutim, ovaj se standard primjenjuje na ugovore za koje subjekt odredi da se mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 2.5. MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti.*

▼B

9. Postoje različiti načini na koje se ugovor o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine može podmiriti u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata. Ti načini uključuju:

(a) ako se odredbama ugovora dopušta svakoj stranki podmirenje u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata;

(b) ako mogućnost podmirenja u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata nije izričito utvrđena odredbama ugovora, već subjekt obično podmiruje slične ugovore u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata (bilo s drugom strankom na temelju ugovora o prijeboju, bilo prodajom ugovora prije njegove provedbe ili isteka);

(c) ako za slične ugovore subjekt obično preuzima predmet ugovora i prodaje ga u kratkome roku nakon isporuke radi ostvarenja dobiti od kratkoročne promjene u cijeni ili marži; i

(d) ako je nefinancijska imovina, koja predstavlja predmet ugovora, trenutačno zamjenjiva za novac.

▼B

Ugovor na koji se primjenjuju podtočke (b) ili (c) ne zaključuje se s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim potrebama za kupnjom, prodajom ili uporabom te imovine od strane subjekta, te se sukladno tomu na takve ugovore primjenjuje ovaj standard. Ostali se ugovori na koje se primjenjuje točka 8. ocjenjuju kako bi se odredilo jesu li zaključeni i vrijede li i dalje radi primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim potrebama za kupnjom, prodajom ili uporabom te imovine od strane subjekta, te ulaze li sukladno tomu u područje primjene ovog standarda.

10. Pisana opcija kupnje ili prodaje nefinancijske imovine, koja se može podmiriti u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili zamjenom financijskih instrumenata, u skladu s točkom 9. podtočkama (a) ili (d) ulazi u područje primjene ovog standarda. Takav se ugovor ne može zaključiti radi primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim potrebama za kupnjom, prodajom ili uporabom te imovine od strane subjekta.

DEFINICIJE (VIDI TAKOĐER TOČKE od VP3. do VP23.)

11. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Financijski instrument je svaki ugovor na temelju kojega nastaje financijska imovina jednoga subjekta i financijska obveza ili vlasnički instrument drugoga subjekta.

Financijska imovina je svaka imovina koja je:

(a) novac;

(b) vlasnički instrument drugoga subjekta;

(c) ugovorno pravo na:

i. primitak novca ili druge financijske imovine od drugoga subjekta; ili

ii. razmjenu financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom pod uvjetima koji mogu biti povoljni za subjekt; ili

(d) ugovor koji će se podmiriti ili se može podmiriti vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta, te koji je:

i. nederivatni instrument za koji je subjekt dužan ili može biti dužan primiti promjenjivi broj vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta; ili

▼M6

ii. izvedenicu koja se namiruje ili se može namiriti na način drukčiji od razmjene fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta. U tu svrhu, vlastiti vlasnički instrumenti subjekta ne uključuju instrumente s opcijom prodaje koji su klasificirani u vlasničke instrumente u skladu s točkama 16.A i 16.B, instrumente koji subjektu nameću obvezu isporuke drugoj strani razmjernog udjela u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije i koji su klasificirani u vlasničke instrumente u skladu s točkama 16.C i 16.D, ili instrumente koji su ugovori o budućem primitku ili budućoj isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta.

▼M6

Financijska obveza je svaka obveza koja je:

(a) ugovorna obveza da se:

i. isporuči novac ili drugu financijsku imovinu drugom subjektu; ili

ii. razmijeni financijska imovina ili financijske obveze s drugim subjektom prema uvjetima koji su potencijalno nepovoljni za subjekt; ili

►M21 (b) **ugovor koji će se namiriti ili se može namiriti vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta i predstavlja:**

i. **neizveden instrument na temelju kojeg subjekt jest ili može biti obvezan isporučiti promjenljivi broj vlastitih vlasničkih instrumenata; ili**

ii. izveden financijski instrument koji će se namiriti ili se može namiriti na način drukčiji od razmjene fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata drugog subjekta. U tu svrhu, prava, opcije ili varanti kojima se stječe fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta za fiksni iznos bilo koje valute su vlasnički instrumenti ako subjekt svim svojim postojećim vlasnicima ponudi prava, opcije ili varante iste klase razmjerno svojim vlastitim neizvedenim vlasničkim instrumentima. Također, u tu svrhu, vlastiti vlasnički instrumenti subjekta ◄ samo prilikom likvidacije i koji su klasificirani u vlasničke instrumente u skladu s točkama 16.C i 16.D, ili instrumente koji su ugovori o budućem primitku ili budućoj isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta.

Iznimno, instrument koji udovoljava definiciji financijske obveze se klasificira kao vlasnički instrument ako ima sva relevantna obilježja i ispunjava uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D.

▼B

Vlasnički instrument je svaki ugovor koji dokazuje preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obveza.

▼M33

Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.).

▼M6

Instrument s opcijom prodaje jest financijski instrument koji imatelju daje pravo ponovne prodaje instrumenta izdavatelju za novac ili neku drugu financijsku imovinu ili se automatski vraća izdavatelju nastankom nekog neizvjesnog budućeg događaja ili smrću ili umirovljenjem imatelja instrumenta.

▼M53

12. Sljedeći su pojmovi utvrđeni u Dodatku A MSFI-ju 9 ili u točki 9. MRS-a 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* te se u ovome standardu upotrebljavaju u skladu sa značenjem iz MRS-a 39 i MSFI-ja 9:

— amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze,

— prestanak priznavanja,

— derivatni instrument,

— metoda efektivne kamatne stope,

— ugovor o financijskom jamstvu,

— financijska obveza mjerena po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka,

— čvrsta obveza,

— predviđena transakcija,

— učinkovitost zaštite od rizika,

— zaštićena stavka,

— instrument zaštite od rizika,

— stavka koja se drži radi trgovanju,

— redovna kupnja ili prodaja,

— transakcijski troškovi.

▼B

13. U ovome se standardu izrazi „ugovor” i „ugovorni” odnose na sporazum između dviju ili više stranki s jasnim gospodarskim posljedicama koje te stranke ne mogu izbjeći ili imaju malu mogućnost njihova izbjegavanja budući da je ugovor obično provediv po zakonu. Ti ugovori i financijski instrumenti mogu imati različite oblike i ne moraju biti u pisanom obliku.

14. U ovom se Standardu izraz „subjekt” odnosi na pojedince, partnerstva, registrirane subjekte, trustove i vladine agencije.

PREZENTIRANJE

▼M6

Obveze i kapital (vidjeti također točke UP13-UP14J i UP25-UP29A)

▼B

15. Izdavatelj financijskog instrumenta prilikom početnog priznavanja razvrstava instrument ili njegove sastavne dijelove kao financijsku obvezu, financijsku imovinu ili vlasnički instrument u skladu sa sadržajem ugovornog sporazuma i definicijama financijske obveze, financijske imovine i vlasničkog instrumenta.

16. Ako izdavatelj primjenjuje definicije iz točke 11. kako bi utvrdio je li neki financijski instrument vlasnički instrument, a ne financijska obveza, instrument je vlasnički instrument ako i isključivo ako ispunjava oba uvjeta navedena iz podtočaka (a) i (b) navedenih u nastavku.

(a) Instrument ne uključuje ikoju ugovornu obvezu:

i. isporuke novca ili druge financijske imovine drugome subjektu; ili

ii. razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom pod uvjetima koji mogu biti nepovoljni za izdavatelja.

▼**M21**

(b) Ako će instrument biti ili može biti namiren vlastitim vlasničkim instrumentima izdavatelja, on je:

i. neizveden instrument koji ne uključuje ugovornu obvezu izdavatelja da isporuči promjenljivi broj vlastitih vlasničkih instrumenata; ili

ii. izveden financijski instrument koji će biti namiren isključivo razmjenom fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine od strane izdavatelja za fiksni broj njegovih vlastitih vlasničkih instrumenata. U tu svrhu, prava, opcije ili varanti kojima se stječe fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta za fiksni iznos bilo koje valute su vlasnički instrumenti ako subjekt svim svojim postojećim vlasnicima ponudi prava, opcije ili varante iste klase razmjerno svojim vlastitim neizvedenim vlasničkim instrumentima. Također u tu svrhu, vlastiti vlasnički instrumenti izdavatelja ne uključuju instrumente koji imaju sva obilježja i ispunjavaju uvjete opisane u točki 16.A ili 16.B ili točkama 16.C i 16.D, kao ni instrumente koji su ugovori o budućem primitku ili isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata izdavatelja.

▼**M6**

Ugovorna obveza, uključujući obvezu koja proizlazi iz izvedenih financijskih instrumenata, koja rezultira ili može rezultirati budućim primitkom ili isporukom vlastitih vlasničkih instrumenata izdavatelja, ali ne ispunjava uvjete navedene pod (a) i (b), nije vlasnički instrument. Iznimno, instrument koji udovoljava definiciji financijske obveze klasificira se kao vlasnički instrument ako ima sva relevantna obilježja i ispunjava uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D.

Instrumenti s opcijom prodaje

16.A Financijski instrument s opcijom prodaje uključuje ugovornu obvezu izdavatelja da instrument ponovno kupi ili otkupi za novac ili neku drugu financijsku imovinu prilikom izvršenja prodajne opcije. Iznimno od definicije financijske obveze, instrument koji uključuje takvu obvezu se klasificira kao vlasnički instrument ako ima sva sljedeća obilježja:

(a) imatelju daje pravo na razmjeran udjel u neto imovini subjekta u slučaju likvidacije subjekta. Neto imovina subjekta jest imovina koja preostaje nakon oduzimanja svih drugih potraživanja s naslova imovine subjekta. Razmjeran udjel se određuje tako da se:

i. neto-imovina subjekta prilikom likvidacije podijeli u jedinice jednakog iznosa; i

ii. taj iznos pomnoži brojem jedinica koje drži imatelj financijskog instrumenta;

(b) instrument je klasificiran u kategoriju instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata. Da bi mogao biti klasificiran u takvu kategoriju instrumenata, instrument:

i. nema prvenstvo u odnosu na druga potraživanja s naslova imovine subjekta prilikom likvidacije; i

ii. nije potrebno konvertirati ga u neki drugi instrument prije nego što bude uvršten u kategoriju instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata;

▼**M6**

(c) svi financijski instrumenti u kategoriji instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata imaju istovjetna obilježja. Primjerice, svi moraju imati mogućnost prodaje a formula ili metoda koja se upotrebljava za izračunavanje cijene reotkupa ili otkupa je jednaka za sve instrumente u toj kategoriji;

(d) osim ugovorne obveze izdavatelja da instrument ponovno kupi ili otkupi za novac ili drugu financijsku imovinu, instrument ne uključuje ugovornu obvezu isporuke novca ili druge financijske imovine drugom subjektu niti razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom pod uvjetima koji su potencijalno nepovoljni za subjekt i nije ugovor koji je namiren ili može biti namiren vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta kako je to navedeno u definiciji financijske obveze pod (b);

(e) ukupni očekivani novčani tokovi koji se mogu pripisati instrumentu tijekom njegovog razdoblja valjanosti se temelje uglavnom na dobiti ili gubitku, promjeni priznate neto imovine ili promjeni fer vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta tijekom razdoblja valjanosti instrumenta (isključujući učinke samog instrumenta);

16.B Da bi se instrument mogao klasificirati kao vlasnički instrument, izdavatelj osim instrumenta koji ima sva gore navedena obilježja ne smije imati ni jedan drugi financijski instrument ili ugovor kod kojeg:

(a) se ukupni novčani tokovi većim dijelom temelje na dobitku ili gubitku, promjeni priznate neto imovine ili promjeni fer vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta (isključujući učinke takvog instrumenta ili ugovora); i

(b) je prisutan učinak suštinskog ograničenja ili fiksiranja preostalog prinosa imateljima na instrument s opcijom povrata.

Za potrebe primjene ovog uvjeta, subjekt ne uzima u obzir nefinancijske ugovore s imateljima instrumenta koji je opisan pod točkom 16.A kod kojih su ugovorni uvjeti i rokovi slični onima iz istovjetnog ugovora koji može biti zaključen između subjekta koji nije imatelj instrumenta i subjekta koji je izdavatelj. Ako subjekt nije u mogućnosti utvrditi je li ovaj uvjet ispunjen, instrument s opcijom prodaje ne klasificira kao vlasnički instrument.

Instrumenti, ili komponente instrumenata, koji subjektu nameću obvezu isporuke drugoj strani razmjernog udjela neto imovine subjekta samo prilikom likvidacije

16.C Neki financijski instrumenti uključuju ugovornu obvezu subjekta izdavatelja da drugom subjektu isporuči razmjeran udjel u svojoj neto imovini samo prilikom likvidacije. Ta obveza nastaje zbog što je likvidacija ili izvjesna i subjekt na nju nije u mogućnosti utjecati (npr. subjekt s ograničenim razdobljem trajanja), ili je njezin nastanak neizvjestan, ali je opcija imatelja instrumenta. Iznimno od definicije financijske obveze, instrument koji uključuje takvu obvezu se klasificira kao vlasnički instrument ako ima sva sljedeća obilježja:

▼**M6**

(a) imatelju daje pravo na razmjeran udjel u neto imovini subjekta u slučaju likvidacije subjekta. Neto imovina subjekta jest imovina koja preostaje nakon oduzimanja svih drugih potraživanja s naslova imovine subjekta. Razmjeran udjel određuje se tako da se:

i. neto imovina subjekta prilikom likvidacije podijeli u jedinice jednakog iznosa; i

ii. taj iznos pomnoži brojem jedinica koje drži imatelj financijskog instrumenta.

(b) instrument je klasificiran u kategoriju instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata. Da bi mogao biti klasificiran u takvu kategoriju instrumenata, instrument:

i. nema prvenstvo u odnosu na druga potraživanja s naslova imovine subjekta prilikom likvidacije; i

ii. nije potrebno konvertirati ga u neki drugi instrument prije nego što bude uvršten u kategoriju instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata;

(c) svi financijski instrumenti u kategoriji instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata moraju subjektu izdavatelju nametati istovjetnu ugovornu obvezu isporuke razmjernog udjela u njegovoj neto imovini prilikom likvidacije.

16.D Da bi se instrument mogao klasificirati kao vlasnički instrument, izdavatelj osim instrumenta koji ima sva gore navedena obilježja ne smije imati ni jedan drugi financijski instrument ili ugovor kod kojeg:

(a) se ukupni novčani tokovi većim dijelom temelje na dobiti ili gubitku, promjeni priznate neto imovine ili promjeni fer vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta (isključujući učinke takvog instrumenta ili ugovora); i

(b) je prisutan učinak suštinskog ograničenja ili fiksiranja preostalog prinosa imateljima na instrument.

Za potrebe primjene ovog uvjeta, subjekt ne uzima u obzir nefinancijske ugovore s imateljima instrumenta koji je opisan u točki 16.C kod kojih su ugovorni uvjeti i rokovi slični onima iz istovjetnog ugovora koji može biti zaključen između subjekta koji nije imatelj instrumenta i subjekta koji je izdavatelj. Ako subjekt nije u mogućnosti utvrditi je li ovaj uvjet ispunjen, taj instrument ne klasificira kao vlasnički instrument.

▼M6

Reklasifikacija instrumenata s opcijom prodaje i instrumenata koji subjektu nameću obvezu isporuke drugoj strani razmjernog udjela neto imovine subjekta samo prilikom likvidacije

16.E Subjekt je dužan financijski instrument klasificirati kao vlasnički instrument u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D od datuma na koji instrument ima sva relevantna obilježja i ispunjava uvjete navedene u tim točkama. Subjekt je dužan financijski instrument reklasificirati od datuma na koji instrument prestaje imati sva relevantna obilježja ili ispunjavati sve uvjete navedene u tim točkama. Primjerice, ako subjekt otkupi sve svoje instrumente bez opcije prodaje koje je izdao i ako bilo koji instrumenti s opcijom prodaje koji preostaju imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju sve uvjete iz točaka 16.A i 16.B, subjekt je dužan instrumente s opcijom prodaje reklasificirati u vlasničke instrumente od datuma na koji otkupljuje instrumente bez opcije prodaje.

16.F Subjekt je dužan reklasifikaciju instrumenta iz točke 16.E obračunati kako slijedi:

(a) vlasnički instrument reklasificirati kao financijsku obvezu od datuma na koji instrument prestaje imati sva relevantna obilježja ili ispunjavati uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D. Financijsku obvezu dužan je vrednovati po fer vrijednosti instrumenta na datum reklasifikacije. Subjekt je dužan u kapital priznati svaku razliku između knjigovodstvene vrijednosti vlasničkog instrumenta i fer vrijednosti financijske obveze na datum reklasifikacije;

(b) financijsku obvezu reklasificirati kao vlasnički kapital od datuma na koji instrument ima sva relevantna obilježja i ispunjava sve uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D. Subjekt je dužan vlasnički instrument vrednovati po knjigovodstvenoj vrijednosti financijske obveze na datum reklasifikacije.

▼B

Nepostojanje ugovorne obveze isporuke novca ili druge financijske imovine (točka 16. podtočka (a))

►M6 17. Iznimno od okolnosti opisanih u točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D, kritično obilježje pri razlikovanju financijske obveze od vlasničkog instrumenta jest postojanje ugovorne obveze jedne strane financijskog instrumenta (izdavatelja) da isporuči novac ili drugu financijsku imovinu drugoj strani (imatelju) ili razmijeni financijsku imovinu ili financijske obveze s imateljem pod potencijalno nepovoljnim uvjetima za izdavatelja. ◄ Iako posjednik vlasničkog instrumenta može imati pravo na primitak razmjernoga udjela u svim dividendama ili drugačije raspoređenom kapitalu, izdavatelj nema ugovornu obvezu izvršiti takvu raspodjelu budući da nije dužan isporučiti novac ili drugu financijsku imovinu drugoj stranki.

▼M6

18. Klasifikaciju financijskog instrumenta u izvještaju o financijskom položaju subjekta određuje suština, a ne pravni oblik instrumenta. Suština i pravni oblik su u pravilu podudarni, iako ne uvijek. Neki financijski instrumenti su po pravnom obliku kapital, ali u suštini predstavljaju obveze, dok drugi mogu sadržavati i obilježja vlasničkih instrumenata i obilježja financijskih obveza. Primjerice:

▼B

(a) povlaštena dionica za koju izdavatelj ima obvezu otkupa za fiksni ili utvrdivi iznos na utvrđeni ili utvrdivi budući datum, ili koja posjedniku daje pravo da na određeni ili nakon određenog datuma od izdavatelja zatraži otkup instrumenta za utvrđeni ili utvrdivi iznos, predstavlja financijsku obvezu;

▼M6

(b) financijski instrument koji imatelju daje pravo prodaje instrumenta izdavatelju za novac ili drugu financijsku imovinu (instrument s opcijom prodaje) je financijska obveza, izuzev instrumenata koji su klasificirani kao vlasnički instrumenti u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D. Financijski instrument je financijska obveza čak i kad je iznos novca ili druge financijske imovine utvrđen na temelju određenog indeksa ili neke druge stavke koja može rasti ili padati. Postojanje opcije kojom imatelj može instrument ponovno prodati izdavatelju za gotov novac ili drugu financijsku imovinu znači da instrument s opcijom prodaje ispunjava definiciju financijske obveze, osim onih instrumenata koji su klasificirani kao vlasnički instrumenti u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D. Primjerice, zajednički otvoreni fondovi, investicijski fondovi, partnerstva te određeni zadružni subjekti mogu vlasnicima svojih udjela ili članovima dati pravo da u bilo kojem trenutku otkupe svoje udjele u izdavatelju za novac, što dovodi do klasifikacije udjela u posjedu vlasnika odnosno članova kao financijske obveze, izuzev onih instrumenata koji su u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D klasificirani kao vlasnički instrumenti. Međutim, klasifikacija instrumenta kao financijske obveze ne isključuje mogućnost uporabe opisnih termina poput „vrijednost neto imovine koja se može pripisati vlasnicima udjela” i „promjene u neto vrijednosti imovine koja se može pripisati vlasnicima udjela” u financijskim izvještajima subjekta koji nema uplaćenog vlasničkog kapitala (poput nekih zajedničkih fondova ili investicijskih fondova, vidjeti Ilustrativni primjer 7) ili objavljivanja dodatnih podataka kako bi se pokazalo da ukupni udjeli svih članova uključuju stavke poput rezervi koje udovoljavaju definiciji kapitala, i instrumenata s opcijom prodaje koji joj ne udovoljavaju (vidjeti Ilustrativni primjer 8).

19. Ako subjekt nema bezuvjetno pravo izbjeći isporuku novca ili druge financijske imovine kako bi namirio ugovornu obvezu, takva obveza udovoljava definiciji financijske obveze, izuzev onih instrumenata koji su u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D klasificirani kao vlasnički instrumenti. Primjerice:

▼B

(a) ograničenje sposobnosti subjekta da podmiri ugovornu obvezu, kao što su nemogućnost nabave strane valute ili potreba za dobivanjem odobrenja regulatornog tijela za plaćanje, ne poništava ugovornu obvezu subjekta ili ugovorno pravo posjednika u vezi s tim instrumentom;

(b) ugovorna obveza koja ovisi o izvršenju prava na otkup druge ugovorne stranke je financijska obveza budući da subjekt nema bezuvjetno pravo izbjeći isporuku novca ili druge financijske imovine.

▼B

20. Financijski instrument koji izričito stvara ugovornu obvezu isporuke novca ili druge financijske imovine može dovesti do nastanka te obveze neizravno na temelju odredaba ugovora. Na primjer:

(a) financijski instrument može sadržavati nefinancijsku obvezu koja se mora podmiriti ako i isključivo ako subjekt ne izvrši raspodjele ili ne otkupi instrument. Ako subjekt može izbjeći prijenos novca ili druge financijske imovine samo podmirenjem nefinancijske obveze, financijski se instrument smatra financijskom obvezom;

(b) financijski instrument je financijska obveza ako omogućava da subjekt prilikom podmirenja obveze isporuči:

i. novac ili drugu financijsku imovinu; ili

ii. vlastite dionice za čiju je vrijednost utvrđeno da značajno premašuje vrijednost novca ili druge financijske imovine.

Iako subjekt nema izričitu ugovornu obvezu isporuke novca ili financijske imovine, vrijednost podmirenja u dionicama je takva da će subjekt izvršiti podmirenje u novcu. U svakome je slučaju posjedniku u biti zajamčen primitak iznosa koji je barem jednak opciji podmirenja u novcu (vidjeti točku 21.).

Podmirenje vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta (točka 16. podtočka (b))

21. Ugovor nije vlasnički instrument samo zbog toga što može imati za posljedicu primitak ili isporuku vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta. Subjekt može imati ugovorno pravo ili obvezu primiti ili isporučiti određeni broj vlastitih dionica ili drugih vlasničkih instrumenata koji varira, tako da poštena vrijednost vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta koje je potrebno primiti ili isporučiti odgovara iznosu ugovornog prava ili obveze. Takvo ugovorno pravo ili obveza mogu biti izraženi u fiksnom iznosu ili iznosu koji je djelomično ili u potpunosti promjenjiv s obzirom na promjene varijable koja nije tržišna cijena vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta (npr. kamatna stopa, cijena robe ili cijena financijskog instrumenta). Dva primjera su: (a) ugovor o isporuci što je moguće više vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta čija je vrijednost jednaka 100 novčanih jedinica ([1]) i (b) ugovor o isporuci što je moguće više vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta čija je vrijednost jednaka 100 unci zlata. Takav ugovor predstavlja financijsku obvezu subjekta, čak i ako je subjekt mora ili može podmiriti isporukom vlastitih vlasničkih instrumenata. Takav ugovor nije vlasnički instrument jer subjekt koristi promjenjivi broj vlastitih vlasničkih instrumenata kao sredstvo podmirenja ugovora. Sukladno tomu ugovor ne dokazuje preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obveza.

([1]) U ovome su standardu monetarni iznosi izraženi u novčanim jedinicama.

▼B

►M6 22. Izuzev kako je navedeno u točki 22.A, ugovor koji subjekt namiruje (primitkom ili) isporukom fiksnog broja vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za fiksni iznos novca ili druge financijske imovine, jest vlasnički instrument. ◄ Na primjer, izdana opcija na dionice koja drugoj ugovornoj stranki daje pravo kupnje fiksnoga broja dionica subjekta po fiksnoj cijeni ili po fiksno utvrđenom iznosu glavnice obveznica jest vlasnički instrument. Promjene poštene vrijednosti ugovora koje proizlaze iz promjena tržišnih kamatnih stopa koje ne utječu na iznos novca ili druge financijske imovine koju je potrebno platiti ili primiti, ili broja vlasničkih instrumenata koje je potrebno primiti ili isporučiti, u trenutku podmirenja ugovora ne isključuju razvrstavanje ugovora kao vlasničkog instrumenta. Sve primljene naknade (kao što su primljena premija za izdane opcije ili varant za vlastite dionice subjekta) priznaju se izravno u vlasnički kapital. Sve plaćene naknade (kao što je premija plaćena za kupljene opcije) odbijaju se izravno od vlasničkog kapitala. Promjene poštene vrijednosti vlasničkog instrumenta ne priznaju se u financijskim izvještajima.

▼M6

22.A Ako su vlastiti vlasnički instrumenti koje subjekt nakon namire ugovora treba primiti ili isporučiti financijski instrumenti s opcijom prodaje koji imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju sve uvjete opisane u točkama 16.A i 16.B ili su instrumenti koji subjektu nameću obvezu da drugoj strani isporuči razmjeran udjel u svojoj neto imovini samo prilikom likvidacije i koji imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju sve uvjete iz točaka 16.C i 16.D, ugovor je financijska imovina ili financijska obveza. To uključuje ugovor koji subjekt namiruje primitkom ili isporukom fiksnog broja takvih instrumenata u zamjenu za fiksni iznos novca ili druge financijske imovine.

▼M53

23. Osim okolnosti opisanih u točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D, ugovor koji sadržava obvezu subjekta da kupi vlastite vlasničke instrumente za novac ili drugu financijsku imovinu dovodi do nastanka financijske obveze u sadašnjoj vrijednosti iznosa otkupa (primjerice u sadašnjoj vrijednosti cijene terminskog ugovora o otkupu, cijene izvršenja opcije ili drugog iznosa otkupa). To je slučaj i ako je sam ugovor vlasnički instrument. Primjer je obveza subjekta da na temelju terminskoga ugovora kupi vlastite vlasničke instrumente za novac. Financijska se obveza početno priznaje u sadašnjoj vrijednosti iznosa otkupa i reklasificira se iz vlasničkog kapitala. Nadalje, financijska se obveza mjeri u skladu s MSFI-jem 9. Ako ugovor istekne bez isporuke, knjigovodstvena vrijednost financijske obveze reklasificira se u vlasnički kapital. Ugovorna obveza subjekta kojom mu se nalaže kupnja vlastitih vlasničkih instrumenata dovodi do nastanka financijske obveze u sadašnjoj vrijednosti iznosa otkupa čak i ako obveza kupnje ovisi o tome hoće li druga ugovorna strana iskoristiti pravo otkupa (npr. izdana opcija prodaje na temelju koje druga ugovorna strana ima pravo prodati vlastite vlasničke instrumente subjekta tome subjektu po fiksnoj cijeni).

▼B

24. Ugovor koji će podmiriti subjekt koji isporučuje ili prima fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za promjenjivi iznos novca ili druge financijske imovine jest financijska imovina ili financijska obveza. Primjer je ugovor na temelju kojega subjekt mora isporučiti 100 vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za iznos novca koji je izračunan u protuvrijednosti od 100 unci zlata.

▼B

Rezerviranja za nepredviđena podmirenja

▼M6

25. Financijski instrument može zahtijevati od subjekta isporuku novca ili druge financijske imovine ili drugi način namire koji predstavlja financijsku obvezu, u slučaju nastanka ili izostanka neizvjesnih budućih događaja (ili razrješenjem neizvjesnih okolnosti) na koje ni izdavatelj niti imatelj instrumenta ne mogu utjecati, poput promjene burzovnih indeksa, indeksa potrošačkih cijena, kamatne stope ili poreznih obveza, ili budućih prihoda, neto-prihoda ili omjera duga i vlasničkog kapitala. Izdavatelj takvog instrumenta nema bezuvjetno pravo izbjeći isporuku novca ili druge financijske imovine (ili izvršiti namiru na način koji će predstavljati financijsku obvezu). Prema tome, instrument je financijska obveza izdavatelja, osim ako:

(a) dio rezerviranja za nepredvidive namire koje može zahtijevati namiru u novcu ili drugoj financijskoj imovini (ili na neki drugi način koji će predstavljati financijsku obvezu) nije stvaran;

(b) se od izdavatelja može zahtijevati da obvezu namiri u novcu ili drugoj financijskoj imovini (ili na drugi način koji predstavlja financijsku obvezu) isključivo u slučaju likvidacije izdavatelja; ili

(c) instrument ima sva relevantna obilježja i ispunjava sve uvjete iz točaka 16.A i 16.B.

▼B

Opcije podmirenja

26. Ako derivatni financijski instrument daje jednoj stranki pravo izbora načina podmirenja (npr. izdavatelj ili posjednik mogu odabrati između namire u novcu ili zamjenom dionica za novac), instrument se smatra financijskom imovinom ili financijskom obvezom, osim ako bi sve druge mogućnosti podmirenja imale za posljedicu razvrstavanje instrumenta kao vlasničkog instrumenta.

27. Primjer derivatnog financijskog instrumenta s opcijom namire koji je financijska obveza jest opcija na dionice koju izdavatelj može po izboru podmiriti u novcu ili zamjenom vlastitih dionica za novac. Slično tomu određeni ugovori o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine u zamjenu za vlastite vlasničke instrumente subjekta ulaze u područje primjene ovog Standarda budući da se takvi ugovori mogu podmiriti isporukom nefinancijske imovine ili u novcu, ili drugim financijskim instrumentom (vidjeti točke od 8. do 10.). Takvi ugovori su financijska imovina ili financijske obveze, a ne vlasnički instrumenti.

▼B

Složeni financijski instrumenti (vidjeti također točke od VP30. do VP35. i ilustrativne primjere 9-12)

28. Izdavatelj nederivatnog financijskog instrumenta ocjenjuje uvjete financijskog instrumenta kako bi utvrdio sadrži li taj instrument komponente obveze i kapitala. Te se komponente razvrstavaju odvojeno kao financijske obveze, financijska imovina ili vlasnički instrumenti u skladu s točkom 15.

29. Subjekt odvojeno priznaje komponente financijskog instrumenta koji (a) stvara financijsku obvezu subjekta, i (b) daje posjedniku instrumenta mogućnost konverzije tog instrumenta u vlasnički instrument subjekta. Na primjer, obveznica ili slični instrument koje posjednik može pretvoriti u fiksni broj redovnih dionica subjekta je složeni financijski instrument. Sa stajališta subjekta takav instrument ima dvije komponente: financijsku obvezu (ugovorni sporazum o isporuci novca ili druge financijske imovine) i vlasnički instrument (opcija kupnje koja posjedniku daje pravo da u određenom vremenskom razdoblju pretvori instrument u fiksni broj redovnih dionica subjekta). Gospodarski učinak izdavanja takvoga instrumenta je u biti jednak istovremenom izdavanju dužničkog instrumenta s odredbom o podmirenju u kratkom roku i varanta za kupnju redovnih dionica, ili izdavanju dužničkog instrumenta s varantima za kupnju dionica koji se može odvojiti od tog instrumenta. Sukladno tomu u svim slučajevima subjekt prezentira komponente obveza i kapitala odvojeno u ►**M5** svome izvještaju o financijskom položaju ◄.

30. Razvrstavanje komponenti obveza i kapitala konvertibilnog instrumenta nije revidirano zbog promjene vjerojatnosti uporabe opcije konverzije, čak i ako se čini da bi uporaba opcije imala povoljnije gospodarske koristi za određene posjednike. Posjednici ne moraju uvijek djelovati na način koji se može očekivati budući da se, na primjer, porezne posljedice konverzije mogu razlikovati od posjednika do posjednika. Nadalje, vjerojatnost konverzije mijenja se tijekom vremena. Ugovorna obveza subjekta o izvršenju budućih plaćanja ostaje otvorena do podmirenja putem konverzije, dospijeća instrumenta ili neke druge transakcije.

▼M53

31. MSFI-jem 9 uređuje se mjerenje financijske imovine i financijskih obveza. Vlasnički instrumenti su instrumenti kojima se dokazuje preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obveza. Sukladno tomu, kad se početna knjigovodstvena vrijednost složenog financijskog instrumenta rasporedi na komponente kapitala i obveza, komponenti se kapitala pripisuje preostali iznos nakon što se od fer vrijednosti instrumenta kao cjeline odbije odvojeno utvrđeni iznos komponente obveze. Vrijednost svakog elementa derivatnog instrumenta (kao što je opcija kupnje) ugrađenog u složeni financijski instrument koji nije komponenta kapitala (kao što je opcija konverzije u vlasnički kapital) uključena je u komponentu obveze. Zbroj knjigovodstvenih vrijednosti komponenti obveze i kapitala prilikom početnog priznavanja uvijek je jednaka fer vrijednosti koja bi bila pripisana instrumentu kao cjelini. Pri odvojenom početnom priznavanju komponenti instrumenta ne proizlazi ni dobit ni gubici.

▼B

32. Sukladno pristupu opisanom u točki 31. izdavatelj obveznice koja se može konvertirati u redovne dionice najprije određuje knjigovodstvenu vrijednost komponente obveze mjerenjem poštene vrijednosti slične obveze (uključujući sve ugrađene nekapitalne derivatne opcije) kojoj nije pridružena komponenta kapitala. Knjigovodstvena vrijednost vlasničkog instrumenta koju predstavlja opcija konverzije instrumenta u redovne dionice tada se utvrđuje odbitkom poštene vrijednosti financijske obveze od poštene vrijednosti složenog financijskog instrumenta kao cjeline.

Trezorske dionice (vidjeti također točku VP36.)

33. Ako subjekt ponovno stekne vlastite vlasničke instrumente, ti se instrumenti (trezorske dionice) odbijaju od kapitala. U račun dobiti i gubitaka ne priznaje se ikoja dobit ili gubitak prilikom kupnje, prodaje, izdavanja ili poništenja vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta. Takve trezorske dionice mogu kupiti i držati subjekta ili drugi članovi konsolidirane grupe. Plaćena ili primljena naknada priznaje se izravno u vlasnički kapital.

34. Iznos trezorskih dionica koje posjeduje subjekt objavljuje se odvojeno u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ ili u bilješkama u skladu s MRS-om 1 Prezentiranje financijskih izvještaja. Ako subjekt ponovno stekne vlastite vlasničke instrumente od povezanih stranaka, podaci o tome objavljuju se u skladu s MRS-om 24 Objavljivanje povezanih stranaka.

Kamate, dividende, gubici i dobit (vidjeti također točku VP37.)

▼M36

35. Kamate, dividende, gubici i dobit povezani s određenim financijskim instrumentom ili komponentom koja je financijska obveza priznaju se kao prihod ili rashod u računu dobiti i gubitaka. Raspodjele vlasničkog instrumenta imateljima subjekt priznaje izravno u vlasnički kapital. Transakcijski troškovi kapitalne transakcije obračunavaju se kao odbitak od kapitala.

35.A Porez na dobit koji se odnosi na raspodjele imateljima instrumenata vlasničkog kapitala i na troškove kapitalne transakcije obračunavaju se u skladu s MRS-om 12 *Porez na dobit*.

▼B

36. Razvrstavanje financijskog instrumenta kao financijske obveze ili vlasničkog instrumenta određuje jesu li kamate, dividende, gubici i dobit povezani s tim instrumentom priznaju kao prihod ili rashod u računu dobiti ili gubitaka. Stoga se isplata dividendi za dionice koje su u potpunosti priznate kao obveze priznaje kao rashod na isti način na koji se priznaju kamate za obveznice. Slično tomu dobit i gubici od otkupa ili refinanciranja financijskih obveza priznaju se u računu dobiti i gubitaka, dok se otkup ili refinanciranje vlasničkih instrumenata priznaje kao promjena kapitala. Promjene poštene vrijednosti vlasničkog instrumenta ne priznaju se u financijskim izvještajima.

▼M36

37. Prilikom izdavanja ili kupnje vlastitih vlasničkih instrumenata subjektu obično nastaju različiti troškovi. Ti troškovi mogu uključivati troškove registracije i ostale zakonske troškove, naknade za pravne i računovodstvene usluge i ostale vrste stručnog savjetovanja, troškove tiskanja i takse. Transakcijski troškovi kapitalne transakcije obračunavaju se kao odbitak od vlasničkog kapitala u mjeri u kojoj su to dodatni troškovi koji se mogu izravno pripisati kapitalnoj transakciji, a koji bi se inače mogli izbjeći. Troškovi kapitalne transakcije koja je prekinuta priznaju se kao rashod.

▼B

38. Transakcijski troškovi izdavanja složenog financijskog instrumenta raspoređuju se na komponente obveze i kapitala instrumenta razmjerno raspodjeli zarade. Transakcijski troškovi koji su skupno povezani s više od jedne transakcije (na primjer, troškovi istovremene ponude određenog broja dionica i kotacije drugih dionica na burzi) raspoređuju se na te transakcije na način koji je smislen i sukladan sličnim transakcijama.

▼M36

39. Iznos transakcijskih troškova koji su obračunati kao odbitak od kapitala u razdoblju, objavljuje se odvojeno u skladu s MRS-om 1.

▼M31

40. Dividende klasificirane kao rashod mogu u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti biti iskazane zajedno s kamatama na ostale obveze ili kao zasebna stavka. Pored zahtjeva iz ovog Standarda, objavljivanje kamata i dividenda podliježe zahtjevima MRS-a 1 i MSFI-ja 7. U određenim se okolnostima, zbog razlika između kamata i dividenda koje su povezane s pitanjima kao što je mogućnost poreznog odbitka, preporučuje odvojeno objavljivanje ovih stavaka u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Porezni učinci objavljuju se u skladu s MRS-om 12.

▼B

41. Dobit i gubici povezani s promjenom knjigovodstvene vrijednosti financijske obveze priznaju se kao dobit ili gubitak u računu dobiti i gubitaka čak i ako su povezani s instrumentom koji uključuje pravo na preostali udio u imovini subjekta u zamjenu za novac ili drugu financijsku imovinu (vidjeti točku 18. podtočku (b)). U skladu s MRS 1 subjekt priznaje svu dobit ili gubitke koji proizlaze iz ponovnoga mjerenja takvoga instrumenta odvojeno u računu dobiti i gubitaka ako su bitni za pojašnjenje uspješnosti poslovanja subjekta.

Prijeboj financijske imovine i financijske obveze (vidjeti također točke VP38. i VP39.)

▼M53

42. Financijska se imovina i financijska obveza prebijaju i neto iznos prikazuje se u izvještaju o financijskom položaju isključivo ako subjekt:

▼B

(a) trenutačno ima zakonsko pravo na prijeboj priznatih iznosa; i

(b) namjerava podmiriti neto iznos ili istodobno unovčiti imovinu i podmiriti obvezu.

▼M53

Pri obračunu prijenosa financijske imovine koja ne ispunjava zahtjeve za prestanak priznavanja subjekt ne prebija prenesenu imovine i povezane obveze (vidjeti točku 3.2.22. MSFI-ja 9).

▼M34

43. Ovim se standardom zahtijeva prezentiranje neto financijske imovine i financijskih obveza na neto osnovi kada to odražava očekivane buduće novčane tokove subjekta koji proizlaze iz namire dvaju ili više zasebnih financijskih instrumenata. Ako subjekt ima pravo primiti ili platiti jedinstveni neto iznos i namjerava to učiniti,

▼M34

subjekt u biti ima samo jednu financijsku imovinu ili financijsku obvezu. U drugim se okolnostima financijska imovina i financijske obveze prikazuju odvojeno u skladu s njihovim obilježjima kao resursi ili obveze subjekta. Subjekt objavljuje podatke koji se zahtijevaju u točkama 13.B do 13.E MRS-a 7 za priznate financijske instrumente koji su obuhvaćeni točkom 13.A MRS-a 7.

▼B

44. Prijeboj priznate financijske imovine i priznate financijske obveze, te prikazivanje neto iznosa razlikuje se od prestanka priznavanja financijske imovine ili financijskih obveza. Iako prijeboj ne uzrokuje priznavanje dobiti ili gubitka, prestanak priznavanja financijskog instrumenta nema za posljedicu samo uklanjanje prethodno priznate stavke iz ►M5 izvještaja o financijskom položaju ◄, već također može rezultirati priznavanjem dobiti ili gubitka.

45. Pravo na prijeboj zakonsko je pravo dužnika da na temelju ugovora ili na drugi način, podmiri ili na drugi način eliminira čitavi iznos ili dio iznosa koji duguje vjerovniku prijebojem toga iznosa s iznosom koji mu duguje vjerovnik. U posebnim okolnostima dužnik može imati zakonsko pravo prijeboja dugovanja trećih osoba s iznosom koji duguje vjerovniku pod uvjetom da između triju stranaka postoji sporazum kojime se jasno utvrđuje pravo dužnika na prijeboj. Budući da je pravo prijeboja zakonsko pravo, uvjeti koji se primjenjuju na to pravo mogu se razlikovati u različitim zakonodavstvima, te je potrebno pažljivo razmotriti koji se zakoni primjenjuju na odnose između odnosnih stranaka.

46. Postojanje zakonski provedivoga prava prijeboja financijske imovine i financijske obveze utječe na prava i obveze povezane s financijskom imovinom i financijskom obvezom i mogu utjecati na izloženost subjekta kreditnom riziku i riziku likvidnosti. Međutim, postojanje ovog prava samo po sebi nije dostatna osnova za prijeboj. U nedostatku namjere korištenja tog prava ili istovremenog podmirenja, pravo prijeboja ne utječe na iznos i vrijeme budućih novčanih tokova subjekta. Ako subjekt namjerava iskoristiti pravo prijeboja ili istovremenog podmirenja, prezentiranje neto imovine i obveza primjerenije odražava iznose i vremenske okvire očekivanih budućih novčanih tokova, te rizika kojima su ti novčani tokovi izloženi. Namjera jedne ili obiju strana da izvrši neto podmirenje bez zakonskoga prava na to nije dovoljna kako bi opravdala prijeboj budući da prava i obveze povezane s pojedinom financijskom imovinom i financijskom obvezom ostaju nepromijenjene.

47. Na namjeru subjekta da podmiri određenu imovinu i obveze može utjecati redovna poslovna praksa, zahtjevi financijskih tržišta i druge okolnosti koje mogu ograničiti mogućnost neto ili istovremenog podmirenja. Ako subjekt ima pravo prijeboja, ali ne namjerava izvršiti neto podmirenje ili istodobno ostvariti imovinu i podmiriti obvezu, utjecaj prava na izloženost subjekta kreditnom riziku objavljuje se u skladu s točkom 36. MSFI 7.

▼B

48. Istodobno podmirenje dvaju financijskih instrumenata može nastati na primjer kroz poslovanje obračunske institucije na organiziranom financijskom tržištu ili u izravnoj razmjeni. U tim su okolnostima novčani tokovi u biti jednaki jedinstvenom neto iznosu i nema izloženosti kreditnom riziku ili riziku likvidnosti. U drugim okolnostima subjekt može podmiriti dva instrumenta primitkom ili plaćanjem zasebnih iznosa i time se može izložiti kreditnom riziku za cjelokupni iznos imovine ili riziku likvidnosti za cjelokupni iznos obveze. Takve izloženosti rizicima mogu biti značajne, iako su razmjerno kratke. Sukladno tomu ostvarenje financijske imovine i podmirenje financijske obveze smatraju se istovremenima samo ako transakcije nastaju u istome trenutku.

49. Uvjeti iz točke 42. općenito nisu ispunjeni i prijeboj obično nije primjeren ako:

(a) nekoliko se različitih financijskih instrumenata koristi za stvaranje obilježja jednog financijskog instrumenta („sintetički instrument”);

(b) financijska imovina i financijske obveze proizlaze iz financijskih instrumenata koji imaju istu osnovnu izloženost riziku (na primjer imovina i obveze u portfelju terminskih ugovora ili drugih derivatnih instrumenata), ali uključuju različite ugovorne stranke;

(c) financijska ili druga imovina založena je kao jamstvo za financijske obveze koje se na temelju ugovora ne mogu podmiriti ikojom drugom imovinom (*non-recourse*);

(d) financijska imovina uložena je u fond od strane dužnika radi podmirenja obveze bez da je vjerovnik prihvatio tu imovinu za podmirenje obveze (na primjer ugovor o osnivanju amortizacijskog fonda (*sinking fund*)); ili

(e) očekuje se da će obveze koje su posljedica događaja iz kojih nastaju gubici podmiriti treća stranka na temelju potraživanja za odštetu u okviru ugovora o osiguranju.

50. Subjekt koji vrši više transakcija financijskim instrumentima sa samo jednom strankom može s tom strankom sklopiti standardizirani sporazum o netiranju. Takvim se sporazumom omogućava jedinstveno neto podmirenje svih financijskih instrumenata obuhvaćenih ugovorom u slučaju neplaćanja ili raskida bilo kojeg ugovora. Takve ugovore redovito sklapaju financijske institucije kako bi se zaštitile od gubitaka u slučaju stečaja ili u drugim okolnostima u kojima druga stranka nije u mogućnosti podmiriti svoje obveze. Standardizirani sporazum o netiranju obično stvara pravo prijeboja koje stupa na snagu i utječe na ostvarenje ili podmirenje pojedine financijske imovine i financijskih obveza tek nakon određenog slučaja neplaćanja ili u drugim okolnostima čija se pojava ne očekuje tijekom redovnoga poslovanja. Standardizirani sporazum o netiranju ne pruža osnovu za prijeboj osim ako se ne ispune oba mjerila iz točke 42. Ako financijska imovina i financijske obveze koje su predmet standardiziranog sporazuma o netiranju nisu prebijeni, učinak sporazuma na izloženost subjekta kreditnom riziku objavljuje se u skladu s točkom 36. MSFI 7.

▼B

OBJAVLJIVANJE

Od 51. do 95. [Izbrisano]

▼M8

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNO RAZDOBLJE

▼B

96. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2005. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt ne primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2005. osim ako ne primjenjuje i MRS 39 (izdan u prosincu 2003.), uključujući izmjene iz ožujka 2004. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M6

96.A *Financijski instrumenti s opcijom prodaje i obveze na temelju likvidacije* (Izmjene MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljene u veljači 2008., nalažu da se financijski instrumenti koji sadrže sva relevantna obilježja i ispunjavaju uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D klasificiraju kao vlasnički instrumenti, mijenjaju točke 11., 16., 17.-19., 22., 23., 25., UP13, UP14 i UP27 i dodaju točke 16.A-16.F, 22.A, 96.B, 96.C, 97.C, UP14A-UP14J i UP.29A. Subjekt je dužan te izmjene primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti te istodobno primijeniti povezane izmjene MRS-a 1, MRS-a 39, MSFI-ja 7 i IFRIC tumačenja 2.

96.B *Financijski instrumenti s opcijom prodaje i obveze na temelju likvidacije* uveli su ograničena izuzeća od djelokruga; stoga subjekt izuzeća ne primjenjuje analogijom.

▼M53

96.C Klasifikacija instrumenata na temelju ovog izuzeća ograničena je na obračunavanje takvog instrumenta u skladu s MRS-om 1, MRS-om 32, MRS-om 39, MSFI-jem 7 i MSFI-jem 9. Takav se instrument prema drugim smjernicama, primjerice MSFI-ju 2, ne smatra vlasničkim instrumentom.

▼B

97. Ovaj se standard primjenjuje retrospektivno.

▼M5

97.A MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjena je točka 40. Subjekt tu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i ta izmjena.

▼M29

97.B MSFI-om 3 (kako je revidiran 2008.) briše se odlomak 4. točka (c). Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2009. ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje MSFI 3 (revidiran 2008.) za ranije razdoblje, ta izmjena mora biti valjana i za to ranije razdoblje. Ipak, izmjena se ne upotrebljava za odštete čija plaćanja proizlaze iz poslovnih udruženja s datumom preuzimanja koji je prethodio primjeni MSFI-a 3 (kako je revidiran 2008.). Umjesto toga, subjekt obračunava takve odštete u skladu s odlomcima od 65.A do 65.E MSFI-a 3 (kako je izmijenjen 2010.).

▼**M6**

97.C Kod primjene izmjena opisanih u točki 96.A, subjekt je dužan razdvojiti složeni financijski instrument s obvezom isporuke drugoj strani razmjernog udjela u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije u odvojenu komponentu obveze i odvojenu komponentu kapitala. Ako komponenta obveze više nije otvorena, retroaktivna primjena tih izmjena na MRS 32 bi podrazumijevala razdvajanje dvaju komponenata kapitala. Prva komponenta bi bila u sklopu zadržane dobiti i predstavljala bi kumulativne prirasle kamate na komponentu obveze. Druga komponenta bi predstavljala prvotnu komponentu kapitala. Stoga subjekt ne treba razdvajati te dvije komponente ako komponenta obveze na datum primjene izmjena više nije otvorena.

▼**M8**

97.D Točka 4. izmijenjen je kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan tu izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjenu primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti te na to ranije razdoblje primijeniti izmjene točke 3. MSFI-ja 7, točke 1. MRS-a 28 i točke 1. MRS-a 31 objavljene u svibnju 2008. Subjektu je dopušteno spomenute izmjene primijeniti prospektivno.

▼**M21**

97.E Stavci 11. i 16. izmijenjeni su „*Klasifikacijom izdavanja prava*” koja je objavljena u listopadu 2009. Subjekt primjenjuje tu izmjenu na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1. veljače 2010. Dopuštena je njezina ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti.

▼**M29**

97.G Odlomak 97.B revidiran je Poboljšanjima MSFI-a, izdanima u svibnju 2010. Subjekt primjenjuje tu izmjenu za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2010. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena.

▼**M32**

97.I MSFI-jem 10 i MSFI-jem 11, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 4.a) i VP.29 Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼**M33**

97.J MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je definicija fer vrijednosti iz točke 11. te točka 23. i točka VP31. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼**M31**

97.K U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 40. mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

▼**M34**

97.L Dokumentom *Prijeboj financijske imovine i financijskih obveza* (Izmjene MRS-a 32), objavljenim u prosincu 2011., izbrisana je točka VP38. i dodane su točke od VP38.A do VP38.F. Subjekt primjenjuje ove izmjene na godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu kao i informacije zahtijevane dokumentom *Objave - Prijeboj financijske imovine i financijskih obveza* (Izmjene MRS-a 32) izdan u prosincu 2011.

▼**M36**

97.M *Godišnjim poboljšanjima iz ciklusa 2009. – 2011.*, koja su izdana u svibnju 2012., izmijenjene su točke 35., 37. i 39. i dodana je točka 35.A. Subjekt primjenjuje te izmjene naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu.

▼**M38**

97.N Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjena je točka 4. Navedenu izmjenu subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti*. Ako započne s primjenom te izmjene prije tog datuma, subjekt je obvezan istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼**M52**

97.Q MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka VP21. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼**M53**

97.R U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 3., 4., 8., 12., 23., 31., 42., 96.C, VP2. i VP30., a brišu se točke 97.F, 97.H i 97.P. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼**B**

POVLAČENJE DRUGIH AKATA

98. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 32 Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje revidiran 2000. ([1])

99. Ovim se standardom zamjenjuju sljedeća tumačenja:

(a) SIC-5 Razvrstavanje financijskih instrumenata - rezerviranja za nepredviđena podmirenja;

(b) SIC-16 Dionički kapital - ponovno stjecanje vlastitih vlasničkih instrumenata (trezorske dionice); i

(c) SIC-17 Vlasnički kapital - troškovi kapitalne transakcije.

100. Ovim se standardom ukida nacrt tumačenja SIC-a D34 Financijski instrumenti - naplativi instrumenti ili prava posjednika.

([1]) U kolovozu 2005. IASB je prenio sva objavljivanja u vezi s financijskim instrumentima u MSFI 7 Financijski instrumenti: objavljivanje.

▼B

Dodatak

VODIČ ZA PRIMJENU

MRS 32 Financijski instrumenti: prezentiranje

Ovaj je dodatak sastavni dio standarda.

VP1. Ovim se vodičem za primjenu objašnjava primjena pojedinih aspekata ovog standarda.

▼M53

VP2. Ovim se standardom ne uređuje priznavanje i mjerenje financijskih instrumenata. Zahtjevi za priznavanje i mjerenje financijske imovine i financijskih obveza utvrđeni su u MSFI-ju 9.

▼B

DEFINICIJE (TOČKE od 11. do 14.)

Financijski imovina i financijske obveze

VP3. Valuta (gotovina) je financijska imovina budući predstavlja sredstvo razmjene te je zbog toga osnova za mjerenje i priznavanje svih transakcija u financijskim izvještajima. Polog gotovine u banci ili sličnoj financijskoj instituciji je financijska imovina budući da predstavlja ugovorno pravo ulagatelja za dobivanje novca od institucije ili za izdavanje čeka ili sličnog instrumenta u korist vjerovnika radi podmirenja financijske obveze.

VP4. Uobičajeni primjeri financijske imovine koja predstavlja ugovorno pravo na primitak novca u budućnosti te odgovarajućih financijskih obveza koje predstavljaju ugovornu obvezu za isplatu gotovine u budućnosti su:

(a) potraživanja od kupaca i obveze prema dobavljačima;

(b) potraživanja i obveze po mjenicama;

(c) potraživanja i obveze po zajmovima;

(d) potraživanja i obveze po obveznicama.

U svakome slučaju ugovorno pravo jedne stranke na primitak (ili obveza plaćanja) gotovine povezuje se s odgovarajućom obvezom druge stranke na plaćanje (ili pravom na primitak).

VP5. Druga vrsta financijskog instrumenta je instrument kod kojega je gospodarska korist koja se ostvaruje ili predaje financijska imovina različita od novca. Na primjer, mjenica plativa u državnim obveznicama daje posjedniku ugovorno pravo na primitak, a izdavatelju ugovornu obvezu na isporuku državnih obveznica, a ne novca. Obveznice su financijska imovina budući da predstavljaju obvezu države koja ih je izdala da isplati novac. Mjenica je stoga financijska imovina posjednika mjenice i financijska obveza izdavatelja mjenice.

VP6. „Trajni” dužnički instrumenti (kao što su trajne obveznice, zadužnice i obveznice po osnovi kapitala) obično posjedniku daju ugovorno pravo na primitak plaćanja za račun kamata na točno određene datume neograničeno u budućnosti, bez prava na povrat glavnice ili uz pravo na povrat glavnice pod uvjetima koji taj povrat čine malo vjerojatnim ili vjerojatnim u dalekoj budućnosti. Na primjer, subjekt može izdati financijski instrument koji zahtijeva trajna godišnja plaćanja koja odgovaraju utvrđenoj kamatnoj stopi od 8 % koja se

▼B

primjenjuje na utvrđeni nominalni iznos ili iznos glavnice u visini od 1 000 novčanih jedinica ([1]). Ako tržišna kamatna stopa za instrument prilikom izdavanja iznosi 8 %, izdavatelj preuzima ugovornu obvezu plaćanja niza budućih kamata čija poštena vrijednosti (sadašnja vrijednost) iznosi 1 000 novčanih jedinica prilikom početnog priznavanja. Posjednik i izdavatelj instrumenta imaju financijsku imovinu, odnosno financijsku obvezu.

VP7. Ugovorno pravo ili ugovorna obveza primitka, isporuke ili razmjene financijskih instrumenata je sama po sebi financijski instrument. Niz ugovornih prava ili ugovornih obveza odgovara definiciji financijskog instrumenta ako u konačnici dovodi do primitka ili isplate gotovine, ili stjecanja ili izdavanja instrumenta vlasničkog instrumenta.

VP8. Sposobnost uporabe ugovornog prava ili zahtjeva za ispunjenje ugovorne obveze može biti apsolutna ili može ovisiti o nastanku budućega događaja. Na primjer, financijsko jamstvo je ugovorno pravo vjerovnika na primitak novca od jamca, te odgovarajuća ugovorna obveza jamca da plati vjerovniku ako to dužnik to ne učini. Ugovorno pravo i obveza postoje zbog prošle transakcije ili događaja (pretpostavka jamstva) iako sposobnost vjerovnika da iskoristi svoje pravo i obveza jamca da postupi u skladu sa svojom obvezom ovise o budućoj nesposobnosti plaćanja dužnika. Nepredviđeno pravo i obveza odgovaraju definiciji financijske imovine i financijske obveze iako se takva imovina i takve obveze ne priznaju uvijek u financijskim izvještajima. Neki od tih nepredviđenih prava i obveza mogu biti ugovori o osiguranju iz područja primjene MSFI 4.

VP9. U skladu s MRS 17 Najmovi financijski se najam prvenstveno smatra pravom najmodavca na primitak i obvezom najmoprimca da izvrši niz plaćanja koja u biti odgovaraju ukupnom iznosu glavnice i kamata u okviru ugovora o najmu. Najmodavac obračunava svoje ulaganje kao potraživanje na osnovu ugovora o najmu, a ne kao imovinu koja je predmet najma. Poslovni se najam s druge strane prvenstveno smatra otvorenim ugovorom koji najmodavca obvezuje da omogući uporabu imovine u budućim razdobljima u zamjenu za naknadu sličnu naknadi za pružanje usluga. Najmodavac nastavlja obračunavati iznajmljenu imovinu, a ne potraživanja koja će primiti u budućnosti na temelju ugovora. Sukladno se tomu financijski najam smatra financijskim instrumentom, dok se poslovni najam ne smatra financijskim instrumentom (osim pojedinačnih dospjelih plaćanja).

VP10. Fizička imovina (kao što su zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema), imovina koja je predmet najma i nematerijalna imovina (kao što su patenti i zaštitni znakovi) nisu financijska imovina. Kontrola takve fizičke i nematerijalne imovine pruža mogućnost stvaranja priljeva novca ili druge financijske imovine, ali ne dovodi do nastanka prava na primitak novca ili druge financijske imovine.

VP11. Imovina (kao što su unaprijed plaćeni troškovi) čija je buduća gospodarska korist primitak roba ili usluga, a ne pravo na primitak novca ili druge financijske imovine, nije financijska imovina. Slično tomu stavke poput odgođenog prihoda i većine jamstvenih obveza nisu financijske obveze budući da je s njima povezani odljev gospodarskih koristi isporuka robe i usluga, a ne ugovorna obveza plaćanja novca ili druge financijske imovine.

([1]) U ovome su vodiču monetarni iznosi izraženi u novčanim jedinicama.

▼B

VP12. Obveze ili imovina koje se ne temelje na ugovorima (kao što su porez na dobit koji se temelji na zakonskim odredbama države) nisu financijske obveze ili financijska imovina. Računovodstvo poreza na dobit uređuje se u MRS 12 Porez na dobit. Slično tomu izvedene obveze, kako su utvrđene u MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina ne proizlaze iz ugovora i nisu financijske obveze.

Vlasnički instrumenti

▼M6

VP13. Primjeri vlasničkih instrumenata su redovne dionice bez opcije prodaje, određeni instrumenti s opcijom prodaje (vidjeti točke 16.A i 16.B), određeni instrumenti koji subjektu nameću obvezu isporuke drugoj strani razmjernog udjela neto imovine subjekta samo prilikom likvidacije (vidjeti točke 16.C i 16.D), određene vrste povlaštenih dionica (vidjeti točke UP25 i UP26) i varanti ili pisane opcije kupnje koje omogućavaju imatelju da upiše ili kupi fiksni broj redovnih dionica bez opcije prodaje u subjektu izdavatelju u zamjenu za fiksni iznos novca ili druge financijske imovine. Obveza subjekta da izda ili kupi fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za fiksni iznos novca ili druge financijske imovine jest vlasnički instrument subjekta (osim kako je navedeno u točki 22.A). Međutim, ako takav ugovor sadrži obvezu prema kojoj je subjekt dužan platiti novcem ili drugom financijskom imovinom (osim ugovora koji je klasificiran kao vlasnički kapital u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D), on dovodi i do obveze za sadašnju vrijednost iznosa otkupa (vidjeti točku UP27(a)). Izdavatelj redovnih dionica bez opcije prodaje preuzima obvezu kada službeno provodi raspodjelu i za to preuzme zakonsku obvezu prema dioničarima. Do toga može doći nakon objave dividende ili prilikom likvidacije subjekta kada se imovina koja preostaje nakon ispunjenja obveza raspodjeljuje dioničarima.

VP14. Kupljena opcija kupnje ili drugi slični ugovor kojeg stječe subjekt i koji mu daje pravo na ponovno stjecanje fiksnog broja vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za isporuku fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine nije financijska imovina subjekta (osim kako je navedeno u točki 22.A). Umjesto toga, svaki iznos plaćen za takav ugovor se oduzima od vlasničkog kapitala.

Kategorija instrumenata koja je podređena svim ostalim kategorijama (točke 16.A (b) i 16.C (b))

VP14A. Jedno od obilježja točaka 16.A i 16.C jest da financijski instrument pripada kategoriji instrumenata koja je podređena svim ostalim kategorijama.

VP14B. Prilikom utvrđivanja pripada li instrument podređenoj kategoriji, subjekt ocjenjuje potraživanje s naslova instrumenta prilikom likvidacije kao da se likvidacija odvija na datum klasificiranja instrumenta. Subjekt preispituje klasifikaciju ako dođe do promjene relevantnih okolnosti. Na primjer, na činjenicu pripada li određeni instrument kategoriji instrumenata koja je podređena svih ostalim kategorijama utječe i situacija izdaje li ili otkupljuje li subjekt drugi financijski instrument.

▼**M6**

VP14C. Instrument koji ima prvenstvo prilikom likvidacije subjekta nije instrument koji ima pravo na razmjeran udjel u neto imovini subjekta. Na primjer, instrument ima prvenstvo prilikom likvidacije ako daje pravo imatelju na fiksnu dividendu prilikom likvidacije, uz udjel u neto imovini subjekta, kada ostali instrumenti iz podređene kategorije koji imaju pravo na razmjeran udjel u neto imovini subjekta nemaju isto pravo prilikom likvidacije.

VP14D. Kada subjekt ima samo jednu kategoriju financijskih instrumenata, ta se kategorija smatra podređenom u odnosu na sve ostale kategorije.

Ukupni očekivani novčani tokovi koji se pripisuju instrumentu tijekom njegovog razdoblja valjanosti (točka 16.A(e))

VP14E. Ukupni očekivani novčani tokovi instrumenta tijekom razdoblja valjanosti instrumenta moraju se u značajnoj mjeri temeljiti na dobiti ili gubitku, promjeni u priznatoj neto imovini ili fer vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta tijekom razdoblja valjanosti instrumenta. Dobit ili gubitak i promjena u priznatoj neto imovini mjere se u skladu s odgovarajućim MSFI-jima.

Transakcije koje ugovara imatelj instrumenta osim vlasnika subjekta (točke 16.A i 16.C)

VP14F. Imatelj financijskog instrumenta s opcijom prodaje ili instrumenta koji subjektu nameću obvezu isporuke drugoj strani razmjernog udjela u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije može ugovoriti transakcije sa subjektom u ulozi koja nije ona vlasnika. Na primjer, imatelj instrumenta može biti i zaposlenik subjekta. Prilikom ocjene treba li instrument klasificirati kao vlasnički instrument u skladu s točkom 16.A ili točkom 16.C, uzimaju se u obzir samo novčani tokovi i ugovorni uvjeti instrumenta koji se odnose na imatelja instrumenta kao vlasnika subjekta.

VP14G. Kao primjer se može navesti komanditno društvo s komanditorom i komplementarom. Pojedini komplementari mogu subjektu pružiti jamstvo i mogu primiti naknadu za pružanje tog jamstva. U takvim situacijama se jamstvo i povezani novčani tokovi odnose na imatelje instrumenta u ulozi pružatelja jamstva a ne u ulozi vlasnika subjekta. Zbog toga takvo jamstvo i povezani novčani tokovi nemaju za posljedicu da se komplementari smatraju podređenima komanditorima i ne uzimaju se u obzir prilikom ocjene jesu li ugovorni uvjeti instrumenata komanditora i komplementara jednaki.

VP14H. Kao drugi primjer može se navesti aranžman o podjeli dobiti ili gubitka kojim se dobit ili gubitak dodjeljuje imateljima instrumenta na temelju pruženih usluga ili ostvarenog poslovanja tijekom tekuće ili prethodne godine. Takvi aranžmani su transakcije s imateljima instrumenata u njihovoj nevlasničkoj ulozi i ne uzimaju se u obzir prilikom ocjene obilježja navedenih u točki 16.A ili točki 16.C. Međutim, aranžmani o podjeli dobiti ili gubitka kojima se dobit ili gubitak dodjeljuje imateljima instrumenata na temelju nominalnog iznosa njihovih instrumenata u odnosu na ostale instrumente u toj kategoriji jesu transakcije s imateljima instrumenata u ulozi vlasnika i treba ih uzeti u obzir prilikom ocjene relevantnih obilježja navedenih u točki 16.A ili točki 16.C.

▼M6

VP14I. Novčani tokovi i ugovorni uvjeti transakcije između imatelja instrumenta (u ne-vlasničkoj ulozi) i subjekta izdavatelja moraju biti slični jednakoj transakciji koja bi se mogla odvijati između osobe koja nije imatelj instrumenta i subjekta izdavatelja.

Ni jedan drugi financijski instrument ili ugovor s ukupnim novčanim tokovima kojim se značajno utvrđuje ili ograničava preostali povrat imatelju instrumenta (točke 16.B i 16.D)

VP14J. Uvjet za klasificiranje financijskog instrumenta koji inače ispunjava kriterije iz točke 16.A ili točke 16.C kao vlasničkog kapitala jest da subjekt nema drugi financijski instrument ili ugovor (a) čiji se ukupni novčani tokovi u velikoj mjeri temelje na dobiti ili gubitku, promjeni u priznatoj neto imovini ili promjeni u fer vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta i (b) koji u velikoj mjeri ograničava ili utvrđuje preostali povrat. Nije vjerojatno da će sljedeći instrumenti, kada se ugovaraju pod uobičajenim komercijalnim uvjetima s nepovezanim stranama, sprečavati klasifikaciju instrumenata koji inače ispunjavaju kriterije iz točke 16.A ili točke 16.C kao vlasničkog kapitala:

(a) instrumenti čiji se ukupni novčani tokovi u velikoj mjeri temelje na određenoj imovini subjekta;

(b) instrumenti čiji se ukupni novčani tokovi temelje na postotku prihoda;

(c) ugovori čija je namjena nagrađivanje pojedinih zaposlenika za usluge koje su pružili subjektu;

(d) ugovori koji traže plaćanje beznačajnog postotka u dobiti za pruženu robu ili usluge.

▼B

Derivatni financijski instrumenti

VP15. Financijski instrumenti uključuju primarne instrumente (kao što su potraživanja od kupaca, obveze prema dobavljačima i vlasnički instrumenti) i derivatne financijske instrumente (kao što su financijske opcije, ročnice i terminski ugovori, zamjene kamatnih stopa i zamjene valuta). Derivatni financijski instrumenti odgovaraju definiciji financijskog instrumenta te sukladno tomu ulaze u područje primjene ovog standarda.

VP16. Derivatni financijski instrumenti stvaraju prava i obveze koji imaju učinak prijenosa jednoga ili više financijskih rizika sadržanih u primarnom financijskom instrumentu između stranki koje su povezane odnosnim instrumentom. Derivatni financijski instrumenti početno daju jednoj stranki ugovorno pravo na razmjenu financijske imovine ili financijskih obveza s drugom strankom pod uvjetima koji mogu biti povoljni ili ugovornu obvezu razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugom strankom pod uvjetima koji mogu biti nepovoljni. Međutim, oni općenito ([1]) ne dovode do prijenosa primarnog financijskog instrumenta prilikom sklapanja ugovora, niti takav prijenos nužno nastaje po dospijeću ugovora. Neki instrumenti sadržavaju i pravo i obvezu razmjene. Budući da se uvjeti razmjene utvrđuju prilikom izdavanja derivatnog instrumenta, ti uvjeti mogu naknadno postati povoljni ili nepovoljni ovisno o promjenama cijena na financijskim tržištima.

([1]) To vrijedi za većinu, ali ne za sve derivatne instrumente, npr. kod nekih međuvalutnih zamjena kamatnih stopa glavnica se razmjenjuje prilikom sklapanja (i ponovo razmjenjuje prilikom dospijeća).

▼B

VP17. Opcija prodaje ili kupnje za razmjenu financijske imovine ili financijskih obveza (tj. financijski instrumenti koji nisu vlastiti vlasnički instrumenti subjekta) daju posjedniku pravo stjecanja mogućih budućih gospodarskih koristi povezanih s promjenama poštene vrijednosti financijskog instrumenta sadržanog u ugovoru. Suprotno tomu izdavatelj opcije preuzima obvezu da se odriče mogućih budućih gospodarskih koristi ili da će snositi moguće gubitke povezane s promjenama poštene vrijednosti instrumenta sadržanog u ugovoru. Ugovorno pravo posjednika i obveza izdavatelja odgovaraju definiciji financijske imovine, odnosno financijske obveze. Financijski instrument sadržan u opcijskom ugovoru može biti financijska imovina, uključujući udjele u drugim subjektima i instrumente koji donose kamate. Opcija može nalagati od izdavatelja da izda dužnički instrument, a ne da prenese financijsku imovinu, ali bi u tom slučaju instrument sadržan u opciji bio financijska imovina posjednika ako bi se opcija iskoristila. Pravo posjednika opcije na razmjenu financijske imovine pod uvjetima koji mogu biti povoljni i obveza izdavatelja za razmjenu financijske imovine pod uvjetima koji mogu biti nepovoljni razlikuju se od financijske imovine na kojoj se opcija temelji i koju bi trebalo razmijeniti prilikom korištenja opcije. Na pravo posjednika i obvezu izdavatelja ne utječe vjerojatnost korištenja opcije.

VP18. Drugi primjer derivatnog financijskog instrumenta je terminski ugovor koji se mora namiriti u roku od šest mjeseci, a na temelju kojega se jedna stranka (kupac) obvezala isporučiti 1 000 000 novčanih jedinica u novcu u zamjenu za državne obveznice s fiksnom kamatnom stopom nominalne vrijednosti jednake 1 000 000 novčanih jedinica, dok se druga stranka (prodavatelj) obvezala isporučiti državne obveznice s fiksnom kamatnom stopom nominalne vrijednosti jednake 1 000 000 novčanih jedinica u zamjenu za 1 000 000 novčanih jedinica u novcu. Tijekom šest mjeseci obje stranke imaju ugovorno pravo i ugovornu obvezu razmjene financijskih instrumenata. Ako tržišna cijena državnih obveznica poraste iznad 1 000 000 novčanih jedinica, uvjeti će biti povoljni za kupca,a nepovoljni za prodavatelja; ako tržišna cijena padne ispod 1 000 000 novčanih jedinica, učinak će biti suprotan. Kupac ima ugovorno pravo (financijsku imovinu) slično pravu u okviru opcije kupnje i ugovornu obvezu (financijsku obvezu) sličnu obvezi u okviru opcije prodaje; prodavatelj ima ugovorno pravo (financijsku imovinu) slično pravu u okviru opcije prodaje i ugovornu obvezu (financijsku obvezu) sličnu obvezi u okviru pisane opcije kupnje. Kao i u slučaju opcija, ta su ugovorna prava i obveze financijska imovina i financijske obveze odvojene i različite od financijskih instrumenata na kojima se temelje (obveznica i novca koje je potrebno razmijeniti). Obje ugovorne stranke terminskog ugovora dužne su ispuniti preuzetu obvezu u dogovorenom roku, dok do ispunjenja obveza u okviru opcijskog ugovora dolazi samo u slučaju ako posjednik opcije odluči iskoristiti tu opciju.

VP19. Mnoge druge vrste derivatnih instrumenata uključuju pravo ili obvezu buduće razmjene, uključujući razmjene kamatnih stopa i valuta, najviši (*caps*) i najniži (*floor*) iznos kamatne stope, te kamatne ovratnike (*interest rate collars*), obveze po osnovi zajma, sredstva za izdavanje obveznica (*note issuance facilities*) i akreditive. Ugovor o zamjeni kamatnih stopa može se promatrati kao vrsta terminskog ugovora na temelju kojega ugovorne stranke dogovaraju niz budućih

▼B

razmjena iznosa novca, pri čemu se jedan iznos računa u odnosu na promjenjivu kamatnu stopu, a drugi u odnosu na fiksnu kamatnu stopu. Rokovni ugovori ili ročnice su druga vrsta terminskih ugovora koji se prvenstveno razlikuju po tome što su standardizirani i njima se trguje na burzi.

Ugovori o kupnji ili prodaji nefinancijskih stavki (točke od 8. do 10.)

VP20. Ugovori o kupnji ili prodaji nefinancijskih stavki ne odgovaraju definiciji financijskog instrumenta budući da ugovorno pravo jedne stranke na primitak nefinancijske imovine ili usluge i odgovarajuća obveza druge stranke ne utvrđuju sadašnje pravo ili obvezu ugovornih stranki na primitak, isporuku ili razmjenu financijske imovine. Na primjer, ugovori koji predviđaju podmirenje samo primitkom ili isporukom nefinancijske stavke (na primjer, opcije, ročnice ili terminskog ugovora za srebro) nisu financijski instrumenti. Mnogi robni ugovori spadaju upravo u tu skupinu. Neki od njih imaju standardizirani oblik te se njima trguje na organiziranim tržištima na sličan način kao s derivatnim financijskim instrumentima. Na primjer, robne ročnice mogu se lako prodavati i kupovati za novac jer su kotirane na burzi i mogu promijeniti više vlasnika. Međutim, stranke koje kupuju ili prodaju ugovor u stvarnosti trguju robom koja je predmet ugovora. Mogućnost kupnje ili prodaje robnog ugovora za novac, lakoća s kojom se može kupiti ili prodati, te mogućnost pregovaranja o podmirenju u novcu obveze primitka ili isporuke robe ne utječu na osnovno obilježje ugovora zbog kojega bi se ugovor smatrao financijskim instrumentom. Bez obzira na to, neki ugovori o prodaji ili kupnji nefinancijskih stavki koji se mogu podmiriti na neto osnovi ili razmjenom financijskih instrumenata, ili u okviru se kojih nefinancijska stavka može trenutačno zamijeniti za gotovinu, ulaze u područje primjene ovog standarda kao da su financijski instrumenti (vidjeti točku 8.).

▼M52

VP21. Osim zahtjeva iz MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, zbog ugovora u koji je uključen primitak ili dostava fizičke imovine ne nastaju financijska imovina jedne stranke i financijska obveza druge stranke osim ako je odgovarajuće plaćanje odgođeno za nakon datuma na koji se prenosi fizička imovina. To je slučaj s kupnjom ili prodajom robe na trgovački kredit.

▼B

VP22. Neki su ugovori vezani uz robu, ali ne uključuju podmirenje fizičkom isporukom ili primitkom robe. Njima se utvrđuje podmirenje plaćanjem u novcu koje se određuje u skladu s formulom sadržanom u ugovoru, a ne plaćanjem fiksnih iznosa. Na primjer, iznos glavnice obveznice može se izračunati primjenom tržišne cijene nafte koja prevladava na datum dospijeća obveznice za fiksnu količinu nafte. Glavnica je indeksirana u odnosu na cijenu robe, ali se podmiruje isključivo u novcu. Takav je ugovor financijski instrument.

VP23. Definicija financijskog instrumenta također uključuje ugovor koji dovodi do nastanka nefinancijske imovine ili nefinancijske obveze, pored nastanka financijske imovine ili financijske obveze. Takvi financijski instrumenti često daju jednoj stranki opciju razmjene financijske imovine za nefinancijsku imovinu. Na primjer, obveznica povezana s naftom može posjedniku dati pravo primitka niza fiksnih periodičnih plaćanja kamata i fiksnoga iznosa novca prilikom dospijeća, uz opciju razmjene iznosa glavnice za fiksnu količinu nafte. Poželjnost uporabe ove opcije razlikuje se od razdoblja do razdoblja

▼B

ovisno o poštenoj vrijednosti nafte u odnosu na omjer razmjene novca za naftu (cijena razmjene) utvrđen obveznicom. Namjere posjednika obveznice u pogledu uporabe opcije ne utječu na sadržaj imovine koja je sastavni dio obveznice. Financijska imovina posjednika i financijska obveza izdavatelja čine obveznicu financijskim instrumentom bez obzira na ostale vrste imovine i obveza koje pritom nastaju.

VP24. [Izbrisano]

PREZENTIRANJE

Obveze i kapital (točke od 15. do 27.)

Nepostojanje ugovorne obveze isporuke novca ili druge financijske imovine (točke od 17. do 20.)

VP25. Povlaštene dionice mogu se izdati s različitim pravima. Prilikom određivanja je li povlaštena dionica financijska obveza ili vlasnički instrument, izdavatelj ocjenjuje određena prava povezana s tom dionicom kako bi utvrdio ima li ona osnovna obilježja financijske obveze. Na primjer, povlaštena dionica s pravom otkupa na određeni datum ili s opcijom prodaje posjednika sadrži financijsku obvezu budući izdavatelj ima obvezu prijenosa financijske imovine posjedniku dionice. Nemogućnost izdavatelja da ispuni obvezu otkupa povlaštene dionice na temelju ugovora uslijed pomanjkanja sredstava, zakonskih ograničenja ili nedostatnih prihoda ili rezerviranja ne poništava postojanje te obveze. Opcija izdavatelja za otkup dionica za novac ne odgovara definiciji financijske obveze budući da izdavatelj nema sadašnju obvezu prijenosa financijske imovine dioničarima. U tom je slučaju otkup dionica isključivo odluka izdavatelja. Obveza može nastati, ako izdavatelj dionica iskoristi svoje pravo, obično na način da formalno obavijesti dioničare o svojoj namjeri otkupa dionica.

VP26. Ako su povlaštene dionice neotkupive, primjereno se razvrstavanje temelji na drugim pravima koja su povezana s tim dionicama. Razvrstavanje se temelji na procjeni sadržaja ugovornog sporazuma i definicijama financijske obveze i vlasničkog instrumenta. Ako raspodjela dobiti posjednicima kumulativnih ili nekumulativnih povlaštenih dionica ovisi o odluci izdavatelja, dionice se smatraju vlasničkim instrumentima. Na razvrstavanje povlaštene dionice kao vlasnički instrument ili financijsku obvezu ne utječu na primjer:

(a) povijest raspodjela;

(b) namjera provedbe raspodjela u budućnosti;

(c) mogući negativni utjecaj na cijenu redovnih dionica izdavatelja ako se ne provede raspodjela (zbog ograničenja plaćanja dividendi na redovne dionice ako se ne isplate dividende na povlaštene dionice);

(d) iznos rezervi izdavatelja;

▼B

(e) izdavateljevo očekivanje dobiti ili gubitka za razdoblje; ili

(f) sposobnost ili nesposobnost izdavatelja da utječe na iznos vlastite dobiti ili gubitaka za razdoblje.

Podmirenje vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta (točke od 21. do 24.)

▼M6

VP27. U sljedećim primjerima pokazuje se kako treba klasificirati različite vrste ugovora o vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta:

(a) ugovor kojeg namiruje subjekt koji prima ili isporučuje fiksni broj vlastitih dionica bez buduće naknade, ili zamjenjuje fiksni broj vlastitih dionica za fiksni iznos novca ili druge financijske imovine jest vlasnički instrument (osim kako je navedeno u točki 22.A). U skladu s time, svaka primljena ili plaćena naknada za takav ugovor izravno se dodaje ili oduzima od vlasničkog kapitala. Kao primjer se može navesti izdana dionička opcija koja drugoj ugovornoj strani daje pravo na kupnju fiksnog broja dionica subjekta za fiksni iznos novca. Međutim, ako je ugovorom subjekt obvezan kupiti (otkupiti) vlastite dionice za novac ili drugu financijsku imovinu na točno utvrđeni datum ili datum koji se može utvrditi ili na zahtjev, subjekt priznaje financijsku obvezu i za sadašnju vrijednost iznosa otkupa (osim u slučaju instrumenata koji imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju sve uvjete navedene u točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D). Kao primjer se može navesti obveza subjekta u okviru terminskog ugovora da otkupi fiksni broj vlastitih dionica za fiksni iznos novca;

(b) obveza subjekta da kupi vlastite dionice za novac dovodi do financijske obveze za sadašnju vrijednost iznosa otkupa čak i kada broj dionica koje je subjekt obvezan otkupiti nije fiksan ili kada je ta obveza uvjetovana izvršavanjem prava druge ugovorne stranke na otkup (osim kako je navedeno u točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D). Primjer uvjetovane obveze jest izdana opcija prema kojoj je subjekt obvezan otkupiti vlastite dionice za novac ako druga ugovorna stranka izvrši opciju;

(c) ugovor koji se namiruje u novcu ili drugoj financijskoj imovini jest financijska imovina ili financijska obveza čak i kada se iznos novca ili druge financijske imovine koji se prima ili daje temelji na promjenama tržišne cijene vlastitog vlasničkog kapitala (osim kako je navedeno u točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D). Kao primjer se može navesti neto dionička opcija namirena u novcu;

▼B

(d) ugovor koji će se podmiriti promjenjivim brojem vlastitih dionica subjekta čija je vrijednost jednaka fiksnom iznosu ili iznosu koji se temelji na promjenama osnovne varijable (npr. cijene robe) je financijska imovina ili financijska obveza. Primjer je pisana opcija za kupnju zlata koja se, ako se iskoristi, podmiruje na neto osnovi vlastitim instrumentima subjekta na način da subjekt isporuči onaj broj instrumenata koji odgovara vrijednosti opcijskoga ugovora. Takav ugovor je financijska imovina ili financijska obveza, čak i ako je osnovna varijabla cijena dionice subjekta, a ne cijena zlata.

▼B

Slično tomu, ugovor koji će se podmiriti fiksnim brojem vlastitih dionica subjekta, ali će prava povezana s tim dionicama biti promjenjiva kako bi vrijednost podmirenja bila jednaka fiksnom iznosu ili iznosu koji se temelji na promjenama osnovne varijable, je financijska imovina ili financijska obveza.

Rezerviranja za nepredviđena podmirenja (točka 25.)

VP28. U skladu s točkom 25., ako dio rezerviranja za nepredviđena podmirenja koji može zahtijevati podmirenje u novcu ili drugoj financijskoj imovini (ili na neki drugi način koji bi doveo do toga da instrument bude financijska obveza) nije stvaran, rezerviranja za podmirenje ne utječu na razvrstavanje financijskog instrumenta. Sukladno tomu, ugovor koji nalaže podmirenje u novcu ili promjenjivom broju vlastitih dionica subjekta samo ako nastupi određeni događaj koji je izrazito rijedak, neuobičajen i malo vjerojatan, je vlasnički instrument. Slično tomu, podmirenje fiksnim brojem vlastitih dionica subjekta može se ugovorno onemogućiti u okolnostima koje su izvan mogućnosti kontrole subjekta, ali ako ne postoji stvarna mogućnost pojave tih okolnosti, prikladno je takve instrumente razvrstati kao vlasničke instrumente.

Postupanje u konsolidiranim financijski izvještajima.

►M32 VP29. Subjekt u konsolidiranim financijskim izvještajima prikazuje nekontrolirajuće udjele – tj. udjele drugih strana u kapitalu i prihodima svojih ovisnih subjekata – sukladno MRS-u 1 i MSFI-ju 10. ◄ Prilikom razvrstavanja financijskog instrumenta (ili njegove komponente) u konsolidiranim financijskim izvještajima subjekt uzima u obzir sve uvjete dogovorene između članova grupe i posjednika instrumenta pri određivanju ima li grupa kao cjelina obvezu isporuke novca ili druge financijske imovine za instrument ili obvezu podmirenja na način koji bi doveo do razvrstavanja instrumenta kao obveze. Ako ovisni subjekt određene grupe izda financijski instrument, a matično društvo ili drugi subjekt grupe dogovori dodatne uvjete izravno s posjednikom instrumenta (npr. jamstvo), ne mora značiti da će grupa imati pravo odlučivanja o raspodjeli ili otkupu. Iako ovisni subjekt može primjereno razvrstati instrument u vlastitim financijskim izvještajima ne uzimajući pritom u obzir te dodatne uvjete, učinak drugih dogovora između članova grupe i posjednika instrumenta uzima se u obzir kako bi konsolidirani financijski izvještaji odražavali ugovore i transakcije koje je sklopila grupa kao cjelina. U slučaju postojanja takve obveze ili rezerviranja za podmirenje, instrument (ili njegova komponenta koja podliježe toj obvezi) u konsolidiranim se financijskim izvještajima razvrstava kao financijska obveza.

▼M6

VP29A. Pojedine kategorije instrumenata koje subjektu nameću ugovornu obvezu klasificiraju se kao vlasnički instrumenti u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D. Klasifikacija u skladu s tim točkama iznimka je u odnosu na načela koja se inače u ovom Standardu primjenjuju na klasifikaciju instrumenta. Ova se iznimka ne primjenjuje na klasifikaciju manjinskih interesa u konsolidiranim

▼M6

financijskim izvještajima. Stoga instrumenti koji su klasificirani kao vlasnički instrumenti u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D u zasebnim ili pojedinačnim financijskim izvještajima koji su manjinski interesi klasificiraju se kao obveze u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe.

▼B

Složeni financijski instrumenti (točke od 28. do 32.)

▼M53

VP30. Točka 28. primjenjuje se isključivo na izdavatelje nederivatnih složenih financijskih instrumenata. Točka 28. ne odnosi se na složene financijske instrumente sa stajališta imatelja. MSFI-jem 9 uređuju se klasifikacija i mjerenje financijske imovine koja predstavlja složene financijske instrumente sa stajališta imatelja.

▼M33

VP31. Uobičajeni oblik složenog financijskog instrumenta je dužnički instrument s ugrađenom opcijom konverzije, kao što je obveznica koja se može konvertirati u redovne dionice izdavatelja, i bez drugih obilježja ugrađenih izvedenica. Točka 28. propisuje izdavateljima obvezu da kod takvog financijskog instrumenta u izvještaju o financijskom položaju komponentu obveze prikazuje odvojeno od komponente glavnice, i to kako slijedi:

▼B

(a) Obveza izdavatelja za redovita plaćanja kamata i glavnice je financijska obveza koja postoji sve do konverzije instrumenta. Prilikom početnog priznavanja poštena vrijednost komponente obveze je sadašnja vrijednost ugovorno određenog niza budućih novčanih tokova diskontiranih po kamatnoj stopi koja se primjenjuje u tom trenutku na tržištu za instrumente usporedivog kreditnog statusa, a koji osiguravaju uglavnom iste novčane tokove pod istim uvjetima, ali bez opcije konverzije.

▼M33

(b) Glavnički instrument je ugrađena opcija konverzije obveze u vlasničku glavnicu izdavatelja. Ova opcija ima određenu vrijednost pri prvom priznavanju, čak i ako njena izvršna cijena nije blizu tržišnoj (tzv. *out-of-the money*).

▼B

VP32. Prilikom konverzije konvertibilnog instrumenta po dospijeću, subjekt prestaje priznavati komponentu obveze i priznaje ju kao vlasnički kapitala. Izvorna komponenta vlasničkog kapitala ostaje vlasnički kapital (iako se može prenijeti iz jedne u drugu stavku vlasničkog kapitala). Iz konverzije po dospijeću ne proizlaze ikoje dobit ni gubitak.

VP33. Ako subjekt „ugasi” konvertibilni instrument prije dospijeća ranijim otkupom ili ponovnom kupnjom, pri čemu izvorne prednosti konverzije ostaju nepromijenjene, subjekt raspoređuje plaćenu naknadu i sve transakcijske troškove za ponovnu kupnju ili otkup na komponentu obveze i komponentu kapitala instrumenta na datum transakcije. Metoda koja se koristi za raspoređivanje plaćene naknade i transakcijskih troškova na odvojene komponente sukladna je metodi koja se koristi pri izvornom raspoređivanju zarade subjekta na različite komponente u trenutku izdavanja konvertibilnog instrumenta u skladu s točkama od 28. do 32.

VP34. Nakon raspodjele naknade sa čitavom se povezanom dobiti ili gubicima postupa u skladu s računovodstvenim načelima koja se primjenjuju na odgovarajuću komponentu, kako slijedi:

(a) iznos dobiti ili gubitaka povezan s komponentom obveze priznaje se u računu dobiti ili gubitaka; i

▼B

(b) iznos naknade povezan s komponentom kapitala priznaje se u vlasničkom kapitalu.

VP35. Subjekt može izmijeniti uvjete konvertibilnog instrumenta kako bi proveo raniju konverziju, na primjer na način da ponudi povoljniji omjer konverzije ili plaćanjem dodatne naknade u slučaju konverzije prije utvrđenoga datuma. Razlika na datum izmjene i dopune uvjeta između poštene vrijednosti naknade koju posjednik prima prilikom konverzije instrumenta sukladno izmijenjenim uvjetima i poštene vrijednosti naknade koju bi posjednik primio sukladno prvotnim uvjetima priznaje se kao gubitak u računu dobiti i gubitaka.

Trezorske dionice (točke 33. i 34.)

VP36. Vlastiti vlasnički instrumenti subjekta ne priznaju se kao financijska imovina bez obzira na razloge zbog kojih su ponovo stečeni. Točka 33. nalaže subjektu koji ponovno stječe vlastite vlasničke instrumente da te instrumente odbije od vlasničkog kapitala. Međutim, ako subjekt drži u svojemu posjedu vlastiti vlasnički kapital u ime drugih, na primjer financijska institucija koja drži u svojemu posjedu vlastiti kapital u ime klijenta, tada postoji posrednički odnos te se kao posljedica toga takvi udjeli ne uključuju u ►M5 izvještaj o financijskom položaju ◄ subjekta.

Kamate, dividende, gubici i dobit (točke od 35. do 41.)

VP37. Sljedeći primjer prikazuje primjenu točke 35. na složeni financijski instrument. Pretpostavimo da je nekumulativnu povlaštenu dionicu potrebno obvezno otkupiti za novac za pet godina, ali da subjekt odlučuje o isplati dividendi prije datuma otkupa. Takav instrument je složeni financijski instrument jer je komponenta obveze sadašnja vrijednost iznosa otkupa. Izravnavanje diskonta na tu komponentu priznaje se u računu dobiti i gubitaka i razvrstava se kao trošak kamata. Plaćene dividende povezane su s komponentom kapitala te se sukladno tomu priznaju kao raspodjela dobiti ili gubitaka. Slični bi se postupak primijenio u slučaju da otkup nije obvezan, već da ovisi o odluci posjednika ili da se dionica mora obvezno konvertirati u promjenjivi broj redovnih dionica izračunan na način da odgovara fiksnom iznosu ili iznosu koji se temelji na promjenama osnovne varijable (na primjer robe). Ako se sve neplaćene dividende dodaju iznosu otkupa, čitavi je instrument financijska obveza. U tim se slučajevima sve dividende razvrstavaju kao trošak kamata.

Prijeboj financijske imovine i financijske obveze (točke od 42. do 50.)

▼M34

_____

Kriterij da subjekt „u sadašnjem trenutku ima zakonski provedivo pravo na prijeboj priznatih iznosa” (točka 42. podtočka (a))

VP38.A Pravo na prijeboj može biti dostupno u sadašnjem trenutku ili uvjetovano nekim događajem u budućnosti (na primjer, pravo se može aktivirati ili postati ostvarivo samo nastupanjem određenog budućeg događaja, kao što je slučaj neplaćanja, nesolventnosti ili stečaja druge ugovorne strane). Čak i ako pravo na prijeboj ne ovisi o budućem događaju, može biti zakonski provedivo samo tijekom redovnog poslovanja ili ako je riječ o neplaćanju, u slučaju nesolventnosti ili stečaja jedne od ili svih ugovornih strana.

▼**M34**

VP38.B Da bi ispunio kriterij iz točke 42. podtočke (a), subjekt mora u sadašnjem trenutku imati zakonski provedivo pravo na prijeboj. To znači da pravo na prijeboj:

(a) ne smije ovisiti o budućem događaju; i

(b) mora biti zakonski provedivo u svim sljedećim okolnostima:

i. tijekom redovnog poslovanja;

ii. u slučaju neplaćanja; i

iii. u slučaju nesolventnosti ili stečaja

subjekta i svih ugovornih strana.

VP38.C Narav i doseg prava na prijeboj, uključujući sve uvjete koji su vezani uz njegovu realizaciju kao i to bi li postojalo u slučaju neplaćanja, nesolventnosti ili stečaja, može varirati od jednog pravnog sustava do drugog. Prema tome, ne može se pretpostaviti da je pravo na prijeboj automatski dostupno izvan redovnog poslovanja. Na primjer, zakonske odredbe jednog pravnog sustava o stečaju ili nesolventnosti mogu u određenim okolnostima zabranjivati ili ograničavati pravo na prijeboj u slučaju stečaja ili nesolventnosti.

VP38.D Potrebno je uzeti u obzir zakonske odredbe koje se primjenjuju na odnose između ugovornih strana (na primjer, ugovorne odredbe, zakoni koji reguliraju ugovorne odnose ili neplaćanje, nesolventnost ili stečaj a koje se primjenjuju na ugovorne strane) kako bi se utvrdilo je li pravo na prijeboj provedivo u sklopu redovnog poslovanja, u slučaju neplaćanja, te u slučaju nesolventnosti ili stečaja subjekta ili svih ugovornih strana (kako je utvrđeno u točki VP38.B podtočki (b)).

Kriterij da subjekt „namjerava namiriti neto iznos ili istodobno unovčiti imovinu i namiriti obvezu" (točka 42. podtočka (b))

VP38.E Da bi ispunio kriterij iz točke 42. podtočke (b), subjekt mora imati namjeru ili namiriti neto iznos ili istodobno unovčiti imovinu i namiriti obvezu. Iako subjekt može imati pravo namiriti neto iznos, još uvijek može unovčiti imovinu i namiriti obvezu odvojeno.

VP38.F Ako subjekt može namiriti iznose tako da je rezultat u stvarnosti jednak namiri neto iznosa, subjekt ispunjava kriterij za namiru neto iznosa iz točke 42. podtočke (b). To nastupa ako, i samo ako, mehanizam namire bruto iznosa ima svojstva koja rezultiraju zanemarivim kreditnim rizikom i rizikom likvidnosti ili te rizike eliminiraju, i obrađuje potraživanja i obveze u jedinstvenom postupku ili ciklusu namire. Na primjer, sustav namire bruto iznosa koji ima sva sljedeća svojstva ispunjavao bi kriterij za namiru neto iznosa iz točke 42. podtočke (b):

(a) financijska imovina i financijske obveze koje ispunjavaju uvjete za prijeboj istovremeno ulaze u postupak obrade;

▼**M34**

(b) nakon što su financijska imovina i financijske obveze ušle u postupak obrade, stranke se obvezuju na ispunjenje obveze namire;

(c) ne postoji mogućnost promjene novčanih tokova koji prolaze iz imovine i obveza nakon što su predmetna imovina i obveze ušle u obradu (osim ako obrada ne uspije – vidi točku (d) dolje);

(d) imovina i obveze koje su osigurane vrijednosnim papirima namiruju se prijenosom vrijednosnih papira ili sličnim sustavom (na primjer, isporuka po plaćanju) tako da ako prijenos vrijednosnih papira ne uspije, obrada povezanih potraživanja ili obveza osiguranih vrijednosnicama, također ne uspijevaju (i obrnuto);

(e) sve neuspjele transakcije, kako je opisano u točki (d), bit će ponovno unesene za obradu dok se ne namire;

(f) namira se provodi putem iste institucije za poravnanje (na primjer, banke za poravnanje, središnje banke ili središnje depozitarne agencije); i

(g) postoji dnevni kredit koji omogućuje dopušteno prekoračenje u iznosima koji su dovoljni za obradu plaćanja na datum namire kod svih ugovornih strana i gotovo je sigurno da će dnevni kredit biti isplaćen na poziv.

▼**B**

VP39. Ovaj standard ne predviđa posebno postupanje s tzv. „skupni instrumentima”, što su skupine odvojenih financijskih instrumenata koji su stečeni i koji se posjeduju kako bi oponašali obilježja nekog drugog instrumenta. Na primjer, dugoročno dugovanje s promjenjivom stopom kombinirano sa zamjenom kamatne stope koja uključuje primanje promjenjivih iznosa i plaćanje fiksnih iznosa, zajedno čine dugoročno dugovanje po fiksnoj stopi. Svaki od pojedinačnih financijskih instrumenata koji zajedno čine sintetički instrument predstavlja ugovorno pravo ili obvezu s vlastitim uvjetima, te se svaki od njih može odvojeno prenositi ili podmiriti. Svaki je financijski instrument izložen rizicima koji se mogu razlikovati od rizika kojima su izloženi drugi financijski instrumenti. Sukladno tomu, ako je jedan financijski instrument u sintetičkom instrumentu imovina, a drugi obveza, oni se ne prebijaju i ne prikazuju se u ►**M5** izvještaju o financijskom položaju ◄ subjekta na neto osnovi, osim ako ne ispunjavaju mjerila za prijeboj iz točke 42.

▼B

OBJAVLJIVANJE

Financijska imovina i financijske obveze po poštenoj vrijednosti u računu dobiti i gubitaka (točka 94. podtočka (f))

VP40. [Izbrisano]

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 33

Zarada po dionici

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati načela za određivanje i prezentiranje zarada po dionici kako bi se unaprijedilo uspoređivanje uspješnosti različitih subjekata u istome razdoblju izvještavanja i u različitim razdobljima izvještavanja za isti subjekt. Iako podaci o zaradi po dionici imaju ograničenja uslijed različitih računovodstvenih politika koje je moguće primjenjivati na određivanje „zarade”, dosljedno utvrđen nazivnik unaprjeđuje financijsko izvještavanje. Ovaj je standard usredotočen na nazivnika izračuna zarade po dionici.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovaj se standard primjenjuje na:

(a) odvojene ili pojedinačne financijske izvještaje subjekta:

i. čijim se redovnim dionicama ili potencijalnim redovnim dionicama trguje na javnome tržištu (domaćoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta); ili

ii. koji podnosi ili je u postupku podnošenja svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji radi izdavanja redovnih dionica na javnome tržištu; i

(b) konsolidirane financijske izvještaje grupe s matičnim društvom:

i. čijim se redovnim dionicama ili potencijalnim redovnim dionicama trguje na javnome tržištu (domaćoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta); ili

ii. koje podnosi ili je u postupku podnošenja svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji radi izdavanja redovnih dionica na javnome tržištu.

3. Subjekt koji objavljuje zarade po dionici dužan je izračunati i objaviti zarade po dionici u skladu s ovim standardom.

►M32 4. **Kad subjekt prezentira i konsolidirane i nekonsolidirane financijske izvještaje sastavljene sukladno MSFI-ju 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, odnosno MRS-u 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji*, informacije za objavu sukladno ovome standardu treba prikazati samo na osnovi konsolidiranih informacija.** ◄ Subjekt koji odluči objaviti zarade po dionici na temelju svojih odvojenih financijski izvještaja prikazuje te podatke o zaradama po dionici samo u svojem ►M5 izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ◄. Subjekt ne prikazuje te podatke o zaradama po dionici u konsolidiranim financijskim izvještajima.

▼M31

4.A Ako subjekt prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je izmijenjen 2011.), zarade po dionici prikazuju se samo u tom odvojenom izvještaju.

▼B

DEFINICIJE

5. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Antirazrjeđivanje je povećanje zarada po dionici ili smanjenje gubitka po dionici, što je posljedica pretpostavke da su konvertibilni instrumenti konvertirani, opcije ili varanti izvršeni ili redovne dionice izdane nakon ispunjenja određenih uvjeta.

Sporazum o uvjetnom izdavanju dionica je sporazum o izdavanju dionica koji ovisi o ispunjenju određenih uvjeta.

Redovne dionice koje izdaju uvjetno su redovne dionice koje se mogu izdati za malu novčanu ili drugu naknadu, ili besplatno nakon što su ispunjeni određeni uvjeti iz sporazuma o uvjetnom izdavanju dionica.

Razrjeđivanje je smanjenje zarada po dionici ili povećanje gubitka po dionici, što je posljedica pretpostavke da su konvertibilni instrumenti konvertirani, opcije ili varanti izvršeni ili redovne dionice izdane nakon ispunjenja određenih uvjeta.

Opcije, varanti i njihovi ekvivalenti su financijski instrumenti koji daju posjedniku pravo na kupnju redovnih dionica.

Redovna dionica je vlasnički instrument podređen svim drugim skupinama vlasničkih instrumenata.

Potencijalna redovna dionica je financijski instrument ili drugi ugovor koji može posjedniku dati pravo na redovne dionice.

Opcije prodaje redovnih dionica su ugovori koji daju posjedniku pravo na prodaju redovnih dionica po određenoj cijena tijekom određenog razdoblja.

6. Redovne dionice daju pravo na sudjelovanje u prihodu razdoblja tek nakon drugih vrsta dionica, kao što su povlaštene dionice. Subjekt može imati više skupina redovnih dionica. Redovne dionice iste skupine daju ista prava na primitak dividendi.

7. Primjeri potencijalnih redovnih dionica su:

(a) financijske obveze ili vlasnički instrumenti, uključujući povlaštene dionice, koji se mogu konvertirati u redovne dionice;

(b) opcije i varanti;

(c) dionice koje se izdaju nakon ispunjenja uvjeta koji proizlaze iz ugovornih sporazuma, kao što su stjecanje subjekta ili druge imovine.

▼M33

8. Izrazi definirani u MRS-u 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje* rabe se u ovom standardu u značenjima utvrđenima u točki 11. MRS-a 32, osim ako nije drukčije navedeno. MRS 32 definira financijske instrumente, financijsku imovinu, financijske obveze, glavničke instrumente te daje smjernice o primjeni njihovih definicija. MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti* sadrži definiciju fer vrijednosti i propisuje zahtjeve koji se tiču njene primjene.

▼B

MJERENJE

Osnovne zarade po dionici

9. Subjekt računa iznose osnovne zarade po dionici za dobit ili gubitak koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva i, ako se prezentiraju, za dobit ili gubitak od neprekidnog poslovanja koji se mogu pripisati tim dioničarima.

10. Osnovne zarade po dionici računaju se dijeljenjem dobiti ili gubitaka koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnog društva (brojnik) s ponderiranim prosječnim brojem redovnih dionica (nazivnik) valjanih tijekom razdoblja.

11. Cilj podataka o zaradama po dionici jest pružiti mjerilo udjela svake redovne dionice matičnog društva u uspješnosti subjekta tijekom razdoblja izvještavanja.

Zarade

12. Za izračun osnovne zarade po dionici iznosi koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnog društva za:

(a) dobit ili gubitak od neprekidnog poslovanja koji se mogu pripisati matičnom društvu; i

(b) dobit ili gubitak koji se mogu pripisati matičnom društvu;

su iznosi iz podtočaka (a) i (b), usklađeni za iznose povlaštenih dividendi nakon oporezivanja, razlike nastale pri podmirenju povlaštenih dionica i druge slične učinke povlaštenih dionica razvrstanih kao kapital.

13. Sve stavke prihoda i rashoda koje se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnog društva, koje su priznate u razdoblju, uključujući porezne rashode i dividende na povlaštene dionice koje su razvrstane kao obveze, uključuju se u određivanje dobiti ili gubitaka za razdoblje koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnog društva (vidjeti MRS 1 ►M5 ——————— ◄).

14. Iznos povlaštenih dividendi nakon oporezivanja koji se oduzima od dobiti ili gubitaka jest:

(a) iznos povlaštenih dividendi na nekumulativne povlaštene dionice nakon oporezivanja za to razdoblje; i

(b) iznos povlaštenih dividendi na kumulativne povlaštene dionice nakon oporezivanja koji se zahtijeva za to razdoblje, bez obzira na to jesu li dividende objavljene. Iznos povlaštenih dividendi za razdoblje ne uključuje iznos povlaštenih dividendi na kumulativne povlaštene dionice isplaćene ili objavljenje tijekom tekućega razdoblja za prethodna razdoblja.

▼B

15. Povlaštene dionice koje daju nisku početnu dividendu čime su subjektu nadoknađuje prodaja povlaštenih dionica s diskontom, ili dividendu iznad tržišne vrijednosti u kasnijim razdobljima čime se ulagačima nadoknađuje kupnja povlaštenih dionica s premijom, ponekad se nazivaju povlaštenim dionicama s rastućom stopom. Bilo koji prvotni diskont ili premija na povlaštene dionice s rastućom stopom amortiziraju se na zadržanu dobit primjenom metode efektivne kamate, i s njima se postupa kao s povlaštenom dividendom za izračun zarada po dionici.

16. Povlaštene se dionice mogu ponovno kupiti u okviru javne ponude subjekta dioničarima. Iznos poštene vrijednosti naknade plaćene povlaštenim dioničarima koji premašuje knjigovodstvenu vrijednost povlaštenih dionica predstavlja dobit povlaštenih dioničara i trošak za zadržanu dobit subjekta. Taj se iznos odbija pri izračunu dobiti ili gubitaka koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnog društva.

17. Subjekt može potaknuti prijevremenu konverziju konvertibilnih povlaštenih dionica putem povoljnih izmjena izvornih uvjeta konverzije ili plaćanjem dodatne naknade. Iznos poštene vrijednosti redovnih dionica ili druge plaćene naknade koji premašuje poštenu vrijednost redovnih dionica koje se mogu izdati u izvornim uvjetima konverzije jest dobit povlaštenih dioničara i odbija se pri izračunu dobiti ili gubitka koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva.

18. Iznos knjigovodstvene vrijednosti povlaštenih dionica koji premašuje poštenu vrijednost plaćene naknade za njihovo podmirenje dodaje se pri izračunu dobiti ili gubitaka koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva.

Dionice

19. Za izračun osnovne zarade po dionici broj redovnih dionica je ponderirani prosječni broj redovnih dionica valjanih tijekom razdoblja.

20. Uporaba ponderiranog prosječnog broja redovnih dionica valjanih tijekom razdoblja ukazuje na mogućnost da se iznos dioničkog kapitala tijekom razdoblja mijenjao kao posljedica većeg ili manjeg broja dionica valjanih u tom razdoblju. Ponderirani prosječni broj redovnih dionica valjanih tijekom razdoblja je broj redovnih dionica valjanih na početku razdoblja usklađen za broj ponovno otkupljenih redovnih dionica ili broj redovnih dionica koje su izdane tijekom razdoblja, pomnožen s vremenski ponderiranim faktorom. Vremenski ponderirani faktor je broj dana tijekom kojih su dionice bile valjane u ukupnom broju dana razdoblja; u mnogim je slučajevima primjerena razumna aproksimacija ponderiranoga prosjeka.

21. Dionice se obično uključuju u ponderirani prosječni broj dionica od datuma na koji dospijeva na plaćanje naknada za njih (što je obično datum njihova izdavanja), na primjer:

(a) redovne dionice izdane u zamjenu za novac uključuju se kad novac dospijeva na plaćanje;

(b) redovne dionice izdane pri dobrovoljnom ponovnom ulaganju dividendi u redovne ili povlaštene dionice uključuju se u trenutku ponovnog ulaganja dividendi;

▼B

(c) redovne dionice izdane kao posljedica konverzije dužničkog instrumenta u redovne dionice uključuju se od datuma na koji se prestaju obračunavati kamate;

(d) redovne dionice izdane umjesto kamate ili glavnice za druge financijske instrumente uključuju se od datuma na koji se prestaju obračunavati kamate;

(e) redovne dionice izdane u zamjenu za podmirenje obveze subjekte uključuju se od datuma podmirenja;

(f) redovne dionice izdane kao naknada za nabavu imovine koja nije novac uključuju se od datuma na koji se priznaje ta nabava; i

(g) redovne dionice izdane za pružanje usluga subjektu uključuju se po pružanju usluga.

Vrijeme uključenja redovnih dionica određeno je uvjetima koji su povezani s njihovim izdavanjem. Potrebno je uzeti u obzir sadržaj svih ugovora povezanih s izdavanjem dionica.

▼M12

22. Redovne dionice izdane kao dio naknade za stjecanje prenesene u poslovnom spajanju uključuju se u ponderirani prosječni broj dionica od datuma stjecanja budući da stjecatelj od toga datuma uključuje dobit i gubitke stečenika u svoj izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti.

▼B

23. Redovne dionice koje će subjekt izdati nakon konverzije instrumenta koji se obvezno mora konvertirati uključuju se pri izračunu osnovne zarade po dionici od datuma sklapanja ugovora.

24. S dionicama koje izdaju uvjetno postupa se kao s valjanim dionicama i uključuju se u izračun osnovne zarade po dionici tek od datuma na koji su ispunjeni svi potrebni uvjeti (npr. nakon nastanka događaja). Dionice koje je moguće izdati tek nakon određenog vremena nisu dionice koje se izdaju uvjetno budući da je protok vremena siguran. S valjanim redovnim dionicama koje se mogu uvjetno vratiti (tj. opozvati) ne postupa se kao s valjanim dionicama i isključuju se iz izračuna osnovne zarade po dionici do datuma na koji više nisu predmet opoziva.

25. [Izbrisano]

26. Ponderirani prosječni broj redovnih dionica valjanih tijekom razdoblja i za sva prezentirana razdoblja usklađuje se za poslovne događaje, osim konverzije potencijalnih redovnih dionica, koji su promijenili broj valjanih redovnih dionica bez odgovarajuće promjene resursa.

27. Redovne je dionice moguće izdati ili je broj valjanih redovnih dionica moguće smanjiti bez odgovarajuće promjene resursa. Primjeri uključuju:

(a) kapitalizaciju ili besplatno izdavanje dionica (ponekad poznatu pod nazivom „dividenda u dionicama”);

(b) element besplatnosti u svim ostalim izdavanjima, na primjer element besplatnosti pri izdavanju prava postojećim dioničarima;

(c) razbijanje dionica; i

(d) okrupnjavanje dionica (konsolidacija dionica).

▼B

28. Kod kapitalizacije, besplatnog izdavanja ili razbijanja dionica, redovne se dionice izdaju postojećim dioničarima bez dodatne naknade. Stoga se broj valjanih redovnih dionica povećava bez povećanja resursa. Broj valjanih redovnih dionica prije poslovnoga događaja usklađuje se za razmjernu promjenu broja valjanih redovnih dionica kao da je događaj nastao na početku prvog prezentiranog razdoblja. Na primjer, kod izdavanja dvije besplatne dionice na jednu redovnu, broj valjanih redovnih dionica prije izdavanja množi se s tri kako bi se dobio novi ukupni broj redovnih dionica, ili s dva kako bi se dobio broj dodatnih redovnih dionica.

29. Konsolidacija redovnih dionica obično smanjuje broj valjanih redovnih dionica bez odgovarajućeg smanjenja resursa. Međutim, ako je sveobuhvatni učinak ponovna kupnja dionice po poštenoj vrijednosti, smanjenje broja valjanih redovnih dionica je posljedica odgovarajućeg smanjenja resursa. Primjer je konsolidacija dionica u kombinaciji s posebnom dividendom. Ponderirani prosječni broj valjanih redovnih dionica za razdoblje u kojemu je izvršena kombinirana transakcija usklađuje se za smanjenje broja redovnih dionica od datuma priznavanja posebne dividende.

Razrijeđene zarade po dionici

30. Subjekt računa iznose razrijeđene zarade po dionici za dobit ili gubitak koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva i, ako se prezentiraju, za dobit ili gubitak od neprekidnog poslovanja koji se mogu pripisati tim dioničarima.

31. Za izračun razrijeđene zarade po dionici subjekt usklađuje dobit ili gubitke koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva i ponderirani prosječni broj valjanih dionica za učinke svih razrjedivih potencijalnih redovnih dionica.

32. Cilj razrijeđene zarade po dionici sukladan je cilju osnovne zarade po dionici, odnosno pružiti mjerilo udjela svake redovne dionice u uspješnosti subjekta, pri čemu se vodi računa o svim razrjedivim potencijalnim redovnim dionicama valjanima tijekom razdoblja. Kao posljedica toga:

(a) dobit ili gubitak koji se pripisuju redovnim dioničarima matičnoga društva povećavaju se za iznos dividendi nakon oporezivanja i kamata priznatih za to razdoblje u vezi s razrjedivim potencijalnim redovnim dionicama i usklađuju se za sve ostale promjene prihoda ili rashoda koje bi proizašle iz konverzije razrjedivih potencijalnih redovnih dionica; i

(b) ponderirani prosječni broj valjanih redovnih dionica povećava se za ponderirani prosječni broj dodatnih redovnih dionica koji bi bile valjane uz pretpostavku konverzije svih razrjedivih potencijalnih redovnih dionica.

▼B

Zarade

33. Za izračun razrijeđene zarade po dionici subjekt usklađuje dobit ili gubitke koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva, izračunan u skladu s točkom 12., s učinkom koji stvara oporezivanje:

(a) svih dividendi i drugih stavki povezanih s razrjedivim potencijalnim redovnim dionicama koje su odbijene pri izračunu dobiti ili gubitaka koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva, koje su izračunate u skladu s točkom 12.;

(b) svih kamata priznatih za razdoblje u vezi s razrjedivim potencijalnim redovnim dionicama; i

(c) svih ostalih promjena prihoda ili rashoda koje proizlaze iz konverzije razrjedivih potencijalnih redovnih dionica.

▼M53

34. Nakon konverzije potencijalnih redovnih dionica u redovne dionice, stavke iz točke 33. podtočaka od (a) do (c) više se ne pojavljuju. Umjesto njih nove redovne dionice daju pravo sudjelovanja u dobiti ili gubitku koji se mogu pripisati redovnim vlasnicima kapitala matičnoga društva. Stoga se dobit ili gubitak koji se mogu pripisati redovnim vlasnicima kapitala matičnoga društva i koji su izračunani u skladu s točkom 12. usklađuju za stavke iz točke 33. podtočaka od (a) do (c) i sve povezane poreze. Rashodi povezani s potencijalnim redovnim dionicama uključuju transakcijske troškove i diskonte obračunane u skladu s metodom efektivne kamatne stope (vidjeti MSFI 9).

▼B

35. Konverzija potencijalnih redovnih dionica može dovesti do promjena prihoda ili rashoda. Na primjer, smanjenje troška kamata povezanog s potencijalnim redovnim dionicama i nastalo povećanje dobiti ili smanjenje gubitaka mogu dovesti do povećanja rashoda povezanih s nediskrecijskim planom sudjelovanja zaposlenika u dobiti. Za izračun razrijeđene zarade po dionici, dobit ili gubici koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva usklađuju se za sve tako nastale promjene prihoda ili rashoda.

Dionice

36. Za izračun razrijeđene zarade po dionici, broj redovnih dionica je ponderirani prosječni broj redovnih dionica izračunan u skladu s točkama 19. i 26., plus ponderirani prosječni broj redovnih dionica koje bi bile izdane prilikom konverzije svih razrjedivih potencijalnih redovnih dionica u redovne dionice. Razrjedive potencijalne redovne dionice smatraju se konvertiranima u redovne dionice na početku razdoblja ili na datum izdavanja potencijalnih redovnih dionica, ovisno o tome koji je kasniji.

37. Razrjedive potencijalne redovne dionice određuju se nezavisno za svako prezentirano razdoblje. Broj razrjedivih potencijalnih redovnih dionica uključen u godišnje razdoblje do ►M5 kraja izvještajnog razdoblja ◄ nije ponderirani prosječni broj razrjedivih potencijalnih redovnih dionica koje su uključene u izračun svakoga međurazdoblja.

▼B

38. Potencijalne redovne dionice ponderiraju se za razdoblje u kojemu su valjane. Potencijalne redovne dionice koje su poništene ili za koje se dopusti da im istekne valjanost tijekom razdoblja uključuju se u izračun razrijeđene zarade po dionici samo za onaj dio razdoblja u kojemu su bile valjane. Potencijalne redovne dionice koje su konvertirane u redovne dionice tijekom razdoblja uključuju se u izračun razrijeđene zarade po dionici od početka razdoblja do datuma konverzije; od datum konverzije nastale se redovne dionice uključuju i u osnovnu i u razrijeđenu zaradu po dionici.

39. Broj redovnih dionica koji bi bio izdan prilikom konverzije razrjedivih potencijalnih redovnih dionica određen je uvjetima koji se primjenjuju na potencijalne redovne dionice. Ako postoji više osnova za konverziju, izračun se vrši na temelju najpovoljnije stope konverzije ili cijene izvršenja sa stajališta posjednika potencijalnih redovnih dionica.

▼M32

40. Ovisni subjekt, zajednički pothvat ili pridruženi subjekt mogu drugim subjektima osim matici ili ulagateljima sa zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem u subjektu koji je predmetom ulaganja, izdati potencijalne redovne dionice koje se mogu konvertirati ili u redovne dionice ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta, ili u redovne dionice matice ili ulagatelja sa zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem (izvještajnog subjekta) u subjektu koji je predmetom ulaganja. Ako ove potencijalne redovne dionice ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta razrjeđuju osnovne zarade po dionici izvještajnoga subjekta, one se uključuju u izračunavanje razrijeđenih zarada po dionici.

▼B

Razrjedive potencijalne redovne dionice

41. S potencijalnim redovnim dionicama postupa se kao s razrjedivim potencijalnim redovnim dionicama ako i isključivo ako bi se njihovom konverzijom u redovne dionice smanjila zarada po dionici ili povećao gubitak po dionici iz neprekinutog poslovanja.

42. Subjekt koristi dobit ili gubitak iz neprekinutog poslovanja, koji se mogu pripisati matičnom društvu, kao kontrolni broj za određivanje jesu li potencijalne redovne dionice razrjedive ili nerazrjedive. Dobit ili gubitak iz neprekinutog poslovanja koji se mogu pripisati matičnom društvu usklađuju se u skladu s točkom 12. i isključuju stavke povezane s prestankom poslovanja.

43. Potencijalne redovne dionice su nerazrjedive ako bi se njihovom konverzijom u redovne dionice povećala zarada po dionici ili smanjio gubitak po dionici iz neprekinutoga poslovanja. Izračun razrijeđene zarade po dionici ne pretpostavlja konverziju, izvršenje ili drugo izdavanje potencijalnih redovnih dionica, što bi moglo imati nerazrjedivi učinak na zaradu po dionici.

44. Pri utvrđivanju jesu li potencijalne redovne dionice razrjedive ili nerazrjedive svako se izdavanje ili serija potencijalnih redovnih dionica uzima u obzir zasebno, a ne skupno. Redoslijed po kojemu se potencijalne redovne dionice razmatraju može utjecati na to jesu li one razrjedive ili ne. Stoga, kako bi se postiglo što veće razrjeđivanje osnovne zarade po dionici, svako se izdavanje ili serija potencijalnih redovnih dionica uzima u obzir od najviše razrjedivih do najmanje

▼B

razrjedivih dionica, odnosno razrjedivih potencijalnih redovnih dionica s najmanjom „zaradom po dodatnoj dionici" uključuju se u izračun razrijeđene zarade po dionici prije onih s višom zaradom po dodatnoj dionici. Opcije i varanti obično se najprije uključuju budući da ne utječu na brojnik izračuna.

Opcije, varanti i njihovi ekvivalenti

45. Za izračun razrijeđene zarade po dionici subjekt pretpostavlja izvršenje razrjedivih opcija i varanta subjekta. Za pretpostavljenu se dobit od tih instrumenata smatra da je primljena za izdavanje redovnih dionica po prosječnoj tržišnoj cijeni redovnih dionica tijekom razdoblja. S razlikom između broja izdanih redovnih dionica i broja redovnih dionica koje bi bile izdane po prosječnoj tržišnoj cijeni redovnih dionica tijekom razdoblja postupa se kao s izdavanjem redovnih dionica bez naknade.

46. Opcije i varanti su razrjedivi ako bi imali za posljedicu izdavanje redovnih dionica po cijeni manjoj od prosječne tržišne cijene redovnih dionica tijekom razdoblja. Iznos razrjeđenja jednak je prosječnoj tržišnoj cijeni redovnih dionica tijekom razdoblja umanjenoj za cijenu izdavanja. Stoga se za izračun razrijeđene zarade po dionici s potencijalnim redovnim dionicama postupa kao ih čine obje sljedeće sastavnice:

(a) ugovor o izdavanju određenog broja redovnih dionica po njihovoj prosječnoj tržišnoj cijeni tijekom razdoblja. Za te se dionice smatra da imaju vrijednost temeljenu na poštenoj vrijednosti i da nisu ni razrjedive, ni proturazrjedive. One se ne uzimaju u obzir pri izračunu razrijeđene zarade po dionici;

(b) ugovor o izdavanju preostalih redovnih dionica bez naknade. Takve redovne dionice ne stvaraju dobit i ne utječu na dobit ili gubitak koji se mogu pripisati valjanim redovnim dionicama. Stoga su takve dionice razrjedive i dodaju se broju valjanih redovnih dionica pri izračunu razrijeđene zarade po dionici.

47. Opcije i varanti imaju razrjedivi učinak samo ako prosječna tržišna cijena redovnih dionica tijekom razdoblja premaši cijenu izvršenja opcija ili varante (odnosno oni su „*in the money*"). Prethodno se objavljena zarada po dionici ne usklađuje retroaktivno kako bi odražavala promjene cijena redovnih dionica.

▼M33

47.A Glede dioničkih opcija i drugih plaćanja temeljenih na dionicama na koje se primjenjuje MSFI 2 *Plaćanje temeljeno na dionicama*, cijena izdavanja spomenuta u točki 46. i izvršna cijena iz točke 47. uključuju fer vrijednost, mjerenu sukladno MSFI-ju 2, svih dobara ili usluga koje temeljem dioničke opcije ili drugog aranžmana plaćanja temeljenog na dionicama subjektu trebaju biti isporučene u budućnosti.

▼B

48. S dioničkim opcijama za zaposlenike s određenim ili odredivim uvjetima i nestečenim redovnim dionicama postupa se kao s opcijama pri izračunu razrijeđene zarade po dionici iako one mogu ovisiti o stjecanju prava na njih. Smatraju se valjanima na datum raspodjele. S dioničkim opcijama za zaposlenike koje se temelje na uspješnosti postupa se kao s dionicama koje se izdaju uvjetno budući da njihovo izdavanje ovisi o ispunjenju određenih uvjeta, pored protoka vremena.

▼B

Konvertibilni instrumenti

49. Razrjedivi učinak konvertibilnih instrumenata odražava se u razrijeđenoj zaradi po dionici u skladu s točkama 33. i 36.

50. Konvertibilne povlaštene dionice su proturazrjedive ako objavljeni ili akumulirani iznos dividendi na takve dionice u tekućem razdoblju po redovnoj dionici koju je moguće dobiti konverzijom, premašuje osnovnu zaradu po dionici. Slično tomu, konvertibilno je dugovanje nerazrjedivo ako kamate na to dugovanje (bez poreza i drugih promjena prihoda ili rashoda) po redovnoj dionici koju je moguće dobiti konverzijom premašuju osnovnu zaradu po dionici.

51. Otkup ili potaknuta (inducirana) konverzija konvertibilnih povlaštenih dionica može utjecati samo na dio konvertibilnih povlaštenih dionica valjanih u prethodnom razdoblju. U tim se slučajevima svaki višak naknade iz točke 17. pripisuje dionicama koje su otkupljene ili konvertirane kako bi se utvrdilo jesu li preostale valjanje povlaštene dionice razrjedive. Otkupljene ili konvertirane dionice razmatraju se odvojeno od dionica koje nisu otkupljene, ni konvertirane.

Dionice koje se izdaju uvjetno

52. Kao i kod izračuna osnovne zarade po dionici, s redovnim dionicama koje se izdaju uvjetno postupa se kao s valjanim redovnim dionicama i uključuju se u izračun razrijeđene zarade po dionici ako su ispunjeni potrebni uvjeti (npr. nakon nastanka događaja). Dionice koje se izdaju uvjetno uključuju se od početka razdoblja (ili do datuma sporazuma o uvjetnom izdavanju dionica, ovisno o tome koji je kasniji). Ako uvjeti nisu ispunjeni, broj dionica koje se izdaju uvjetno uključen u izračun razrijeđene zarade po dionici temelji se na broju dionica koje bi bile izdane da kraj razdoblja odgovara kraju razdoblja predviđenog za ispunjenje uvjeta. Prepravljanje nije dopušteno ako uvjeti nisu ispunjeni nakon isteka razdoblja predviđenog za ispunjenje uvjeta.

53. Ako je postizanje ili održanje određenog iznosa zarade za razdoblje uvjet za uvjetno izdavanje dionica i ako je taj iznos postignut na kraju izvještajnoga razdoblja, ali ga je potrebno održati i po isteku izvještajnoga razdoblja za dodatno razdoblje, s dodatnim se redovnim dionicama postupak kao s valjanim redovnim dionicama ako je učinak razrjediv pri izračunu razrijeđene zarade po dionici. U tom se slučaju izračun razrijeđene zarade po dionici temelji na broju redovnih dionica koje bi bile izdane da je iznos zarade na kraju izvještajnoga razdoblja bio jednak iznosu zarade na kraju razdoblja predviđenog za ispunjenje uvjeta. Budući da se u budućem razdoblju zarada može promijeniti, izračun osnovne zarade po dionici ne uključuje takve redovne dionice koje se izdaju uvjetno do isteka razdoblja predviđenog za ispunjenje uvjeta budući da nisu ispunjeni svi potrebni uvjeti.

54. Broj redovnih dionica koje se izdaju uvjetno može ovisiti o budućoj tržišnoj cijeni redovnih dionica. U tom slučaju, ako je učinak razrjediv, izračun se razrijeđene zarade po dionici temelji na broju redovnih dionica koje bi bile izdane da je tržišna cijena na kraju izvještajnoga razdoblja bila jednaka tržišnoj cijeni na kraju razdoblja predviđenog za ispunjenje uvjeta. Ako se uvjet temelji na prosjeku tržišnih cijena

▼B

tijekom razdoblja koje traje i nakon isteka izvještajnoga razdoblja, koristi se prosjek za proteklo razdoblje. Budući da se u budućem razdoblju tržišna cijena može promijeniti, izračun osnovne zarade po dionici ne uključuje takve redovne dionice koje se izdaju uvjetno do isteka razdoblja predviđenog za ispunjenje uvjeta budući da nisu ispunjeni svi potrebni uvjeti.

55. Broj redovnih dionica koje se izdaju uvjetno može ovisiti o budućoj zaradi i budućim cijenama redovnih dionica. U tim se slučajevima broj redovnih dionica uključen u izračun razrijeđene zarade po dionici temelji na oba uvjeta (odnosno na dosadašnjoj zaradi i tekućoj tržišnoj cijeni na kraju izvještajnoga razdoblja). Redovne dionice koje je izdaju uvjetno nisu uključene u izračun razrijeđene zarade po dionici ako nisu ispunjena oba uvjeta.

56. U drugim slučajevima broj redovnim dionica koje se izdaju uvjetno ovisi o uvjetu različitom od zarade ili tržišne cijene (na primjer, otvaranju određenog broja maloprodajnih trgovina). U tim slučajevima, uz pretpostavku da se postojeće stanje uvjeta neće promijeniti do isteka razdoblja predviđenog za ispunjenje uvjeta, redovne dionice koje se izdaju uvjetno uključuju se u izračun razrijeđene zarade po dionici u skladu sa stanjem na kraju izvještajnoga razdoblja.

57. Potencijalne redovne dionice koje se izdaju uvjetno (osim onih obuhvaćenih ugovorom o uvjetnom izdavanju dionica, kao što su konvertibilni instrumenti koji se izdaju uvjetno) uključuju se u izračun razrijeđene zarade po dionici kako slijedi:

(a) subjekt utvrđuje je li moguće pretpostaviti da se potencijalne redovne dionice mogu izdati na temelju uvjeta za njihovo izdavanje u skladu s odredbama o uvjetnom izdavanju dionica iz točaka od 52. do 56.; i

(b) ako bi se te potencijalne redovne dionice odražavale u razrijeđenoj zaradi po dionici, subjekt utvrđuje njihov učinak na izračun razrijeđene zarade po dionici na temelju odredaba o opcijama i varantima iz točaka od 45. do 48., odredaba o konvertibilnim instrumentima iz točaka od 49. do 51., odredaba o ugovorima koji se mogu podmiriti u redovnim dionicama ili u novcu iz točaka od 58. do 61. ili drugih odredaba, ovisno o slučaju.

Međutim, izvršenje ili konverzija ne pretpostavljaju se radi izračuna razrijeđene zarade po dionici osim ako se ne pretpostavlja i izvršenje ili konverzija sličnih valjanih potencijalnih redovnih dionica koje se ne izdaju uvjetno.

Ugovori koji se mogu podmiriti u redovnim dionicama ili u novcu

58. Kad subjekt izda ugovor koji se može podmiriti u redovnim dionicama ili u novcu po izboru subjekta, subjekt pretpostavlja da će ugovor biti podmiren u redovnim dionicama, a nastale se potencijalne redovne dionice uključuju u razrijeđenu zaradu po dionici ako je učinak razrjediv.

59. Kad se takav ugovor prikazuje kao imovina ili obveza u računovodstvene svrhe, ili ako sadrži komponentu kapitala i komponentu obveze, subjekt usklađuje brojnika za sve promjene dobiti ili gubitaka koje bi nastale tijekom razdoblja da je ugovor u cijelosti bio razvrstan kao vlasnički instrument. To je usklađivanje slično usklađivanju predviđenom u točki 33.

▼B

60. Za ugovore koji se mogu podmiriti u redovnim dionicama ili u novcu po izboru posjednika, pri izračunu se razrijeđene zarade po dionici koristi podmirenje u novcu ili podmirenje u dionicama, ovisno o tome koje je više razrjedivo.

61. Primjer ugovora koji se može podmiriti u redovnim dionicama ili u novcu je dužnički instrument koji po dospijeću daje subjektu neograničeno pravo na podmirenje iznosa glavnice u novcu ili njegovim vlastitim redovnom dionicama. Drugi je primjer pisana opcija prodaje koja daje posjedniku mogućnost izbora podmirenja u redovnim dionicama ili u novcu.

Kupljene opcije

62. Ugovori kao što su kupljene opcije prodaje i kupljene opcije kupnje (odnosno opcije koje ima subjekt na vlastite redovne dionice) ne uključuju se u izračun razrijeđene zarade po dionici budući da bi njihovo uključenje bilo nerazrjedivo. Opcija bi se prodaje izvršila samo ako bi cijena izvršenja bila viša od tržišne cijene, a opcija bi se kupnje izvršila samo ako bi cijena izvršenja bila niža od tržišne cijene.

Pisane opcije prodaje

63. Ugovori koji nalažu subjektu da otkupi vlastite dionice, kao što su pisane opcije kupnje i terminski ugovori o kupnji, odražavaju se u izračunu razrijeđene zarade po dionici ako je učinak razrjediv. Ako su ti ugovori „*in the money*” tijekom razdoblja (odnosno cijena izvršenja ili podmirenja je viša od prosječne tržišne cijene za to razdoblje), potencijalni razrjedivi učinak na zaradu po dionici računa se kako slijedi:

(a) pretpostavlja se da će se na početku razdoblja izdati dovoljno redovnih dionica (po prosječnoj tržišnoj cijeni tijekom razdoblja) radi stvaranja dobiti dostatne za ispunjenje ugovora;

(b) pretpostavlja se da će se dobit od izdavanja dionica upotrijebiti za ispunjenje ugovora (npr. otkup redovnih dionica); i

(c) dodatne redovne dionice (razlika između broja redovnih dionica za koje se pretpostavlja da su izdane i broja redovnih dionica primljenih za ispunjenje ugovora) uključuju se u izračun razrijeđene dobiti po dionici.

RETROAKTIVNA USKLAĐIVANJA

64. Ako se broj valjanih redovnih ili potencijalnih redovnih dionica poveća kao posljedica kapitalizacije, besplatnog izdavanja dionica ili razbijanja dionica, ili smanji kao posljedica okrupnjavanja dionica, izračun osnovne i razrijeđene zarade po dionici za sva prezentirana razdoblja usklađuje se retroaktivno. Ako te promjene nastanu ►**M5** nakon izvještajnog razdoblja ◄, ali prije odobrenja financijskih izvještaja za izdavanje, izračuni po dionici za te financijske izvještaje i financijske izvještaje svih prethodnih razdoblja moraju se temeljiti na novome broju dionica. Potrebno je objaviti činjenicu da izračuni po dionici odražavaju takve promjene broja dionica. Nadalje, osnovna i razrijeđena zarada po dionici za sva prezentirana razdoblja usklađuju se za učinke grešaka i usklađivanja koji su posljedica retroaktivno primijenjenih promjena računovodstvenih politika.

▼B

65. Subjekt ne prepravlja razrijeđenu zaradu po dionici prethodnih prezentiranih razdoblja kako bi uzeo u obzir pretpostavke upotrijebljene pri izračunu zarade po dionici ili za konverziju potencijalnih redovnih dionica u redovne dionice.

PREZENTIRANJE

66. U računu dobiti i gubitaka subjekt prikazuje osnovnu i razrijeđenu zaradu po dionici za dobit ili gubitke iz neprekinutog poslovanja koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva, te za dobit ili gubitke koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva za razdoblje za svaku skupinu redovnih dionica koja daje različito pravo na sudjelovanje u dobiti razdoblja. Subjekt prikazuje osnovnu i razrijeđenu zaradu po dionici s jednakom važnosti za sva prezentirana razdoblja.

67. Zarada po dionici prezentira se za svako razdoblje za koje se prezentira i račun dobiti i gubitaka. Ako se razrijeđena zarada po dionici objavi za barem jedno razdoblje, potrebno ju je objaviti za sva prezentirana razdoblja, čak i ako je jednaka osnovnoj zaradi po dionici. Ako su osnovna i razrijeđena zarada po dionici jednake, ►**M5** moguće je dvojno prikazivanje u sklopu jedne stavke izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti. ◄

▼**M31**

67.A Ako subjekt prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), on prikazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici u tom odvojenom izvještaju kako je propisano stavcima 66. i 67.

▼**B**

68. Subjekt koji objavi prestanak poslovanja objavljuje osnovni i razrijeđeni iznos po dionici za prestanak poslovanja u računu dobiti i gubitaka ili u bilješkama.

▼**M31**

68.A Ako subjekt prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), on prikazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici za obustavljene aktivnosti u tom odvojenom izvještaju ili u bilješkama kako je propisano stavkom 68.

▼**B**

69. Subjekt prikazuje osnovnu i razrijeđenu zaradu po dionici čak i ako su iznosi negativni (odnosno gubitak po dionici).

OBJAVLJIVANJE

70. Subjekt je u dužan objaviti sljedeće:

(a) iznose koji se koriste kao brojnici pri izračunu osnovne i razrijeđene zarade po dionici, te usklađivanje tih iznosa za dobit ili gubitak koji se mogu pripisati matičnome društvu za razdoblje. Usklađivanje mora uključivati pojedinačni učinak svake skupine instrumenata koji utječu na zaradu po dionici;

▼B

(b) ponderirani prosječni broj redovnih dionica koji se koristi kao nazivnik pri izračunu osnovne i razrijeđene zarade po dionici, te međusobno usklađivanje tih nazivnika. Usklađivanje mora uključivati pojedinačni učinak svake skupine instrumenata koji utječu na zaradu po dionici;

(c) instrumente (uključujući dionice koje se izdaju uvjetno) koji bi u budućnosti mogli razrijediti osnovnu zaradu po dionici, ali koji nisu uključeni u izračun razrijeđene zarade po dionici budući da su nerazrjedivi za prezentirano razdoblje ili razdoblja;

(d) opis transakcija s redovnim dionicama ili transakcija s potencijalnim redovnim dionicama, osim onih koje su obračunate u skladu s točkom 64., koje su izvršene ►**M5** nakon izvještajnog razdoblja ◄ i koji bi značajno bile promijenile broj redovnih dionica ili potencijalno redovnih dionica koje su valjane na kraju razdoblja da su te transakcije izvršene prije kraja izvještajnoga razdoblja.

71. Primjeri transakcija iz točke 70. podtočke (d) uključuju:

(a) izdavanje dionica za novac;

(b) izdavanje dionica pri čemu se dobit koristi za podmirenje duga ili povlaštenih dionica valjanih na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄;

(c) otkup valjanih redovnih dionica;

(d) konverziju ili izvršenje potencijalnih redovnih dionica valjanih na dan ►**M5** izvještaja o financijskom položaju ◄ u redovne dionice;

(e) izdavanje opcija, varanta ili konvertibilnih instrumenata; i

(f) ispunjenje uvjeta uz posljedično izdavanje dionica koje se izdaju uvjetno.

Zarada po dionici ne usklađuje se za transakcije izvršene ►**M5** nakon izvještajnog razdoblja ◄ budući da takve transakcije ne utječu na iznos kapitala koji se koristi za stvaranje dobiti ili gubitka razdoblja.

72. Financijski instrumenti i drugi ugovori kojima se stvaraju potencijalne redovne dionice mogu sadržavati uvjete i odredbe koji utječu na mjerenje osnovne i razrijeđene zarade po dionici. Ti uvjeti i odredbe mogu određivati jesu li koje potencijalne redovne dionice razrjedive, te ako je to slučaj, njihov učinak na ponderirani prosječni broj valjanih dionica i posljedično usklađivanje dobiti ili gubitaka koji se mogu pripisati redovnim dioničarima. Ako nije predviđeno drugim propisima (vidjeti MSFI 7 Financijski instrumenti: objavljivanje), preporuča se objavljivanje uvjeta i odredaba takvih financijskih instrumenata i drugih ugovora.

▼B

73. Ako pored osnovne ili razrijeđene zarade po dionici subjekt objavljuje i iznose po dionici koristeći objavljenu komponentu računa dobiti i gubitaka različitu od one propisane ovim standardom, ti se iznosi računaju pomoću ponderiranog prosječnog broja redovnih dionica utvrđenog u skladu s ovim standardom. Osnovna i razrijeđena zarada po dionici povezana s tom komponentom objavljuje se s jednakom važnosti i prikazuje u bilješkama. Subjekt je dužan navesti osnovu na kojoj je određen brojnik (ili brojnici), te jesu li iznosi po dionici prije oporezivanja ili nakon. Ako se koristi komponenta računa dobiti i gubitaka koja nije objavljena kao posebna stavka u računu dobiti i gubitaka, potrebno je izvršiti usklađivanje između te komponente i stavke koja je objavljena u računu dobiti i gubitaka.

▼M31

73.A Stavak 73. primjenjuje se i na subjekte koji pored osnovne i razrijeđene zarade po dionici objavljuju iznose po dionici primjenjujući izvještajnu stavku dobiti ili gubitka koja ovim Standardom nije propisana kao obvezna.

▼B

DATUM STUPANJA NA SNAGU

74. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M5

74.A MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, dodane su točke 4.A, 67.A, 68.A i 73.A. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuju i te izmjene.

▼M32

74.B MSFI-jem 10 i MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi*, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 4., 40. i A.11. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼M33

74.C MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su točke 8., 47.A i A2. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼M31

74.D U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavci 4.A, 67.A, 68.A i 73.A mijenjaju se. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

▼M53

74.E U MSFI-ju 9 *Financijski instrumenti*, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 34. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼B

POVLAČENJE DRUGIH AKATA

75. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 33 Zarade po dionici (revidiran 1997.).

76. Ovim se standardom zamjenjuje SIC-24 Zarade po dionici - financijski instrumenti i drugi ugovori koji se mogu podmiriti u dionicama.

▼B

Dodatak A

VODIČ ZA PRIMJENU

Ovaj je dodatak sastavni dio standarda.

DOBIT ILI GUBITAK KOJI SE MOGU PRIPISATI MATIČNOM DRUŠTVU

A1. Za izračun zarade po dionici na temelju konsolidiranih financijskih izvještaja dobit ili gubitak koji se mogu pripisati matičnom društvu odnose se na dobit ili gubitak konsolidiranog subjekta nakon usklađivanja ►M11 nekontrolirajući interes ◄.

IZDAVANJE DIONIČKIH PRAVA

►M33 A2. Izdavanjem redovnih dionica u trenutku izvršenja ili konverzije potencijalnih redovnih dionica u pravilu ne nastaje element bonusa, budući da se potencijalno redovne dionice izdaju po fer vrijednosti, što dovodi do razmjerne promjene resursa koji su subjektu dostupni. No, što se tiče prava, izvršna cijena često je niža od fer vrijednosti dionica. ◄ Stoga, kako je navedeno u točki 27. podtočki (b), takvo izdavanje dioničkih prava uključuje element besplatnosti. Ako se izdavanje dioničkih prava ponudi svim postojećim dioničarima, broj redovnih dionica koji se koristi za izračun osnovne i razrijeđene zarade po dionici za sva razdoblja prije izdavanja dioničkih prava jednak je valjanih broju redovnih dionica prije izdavanja, pomnoženom sa sljedećim faktorom:

Poštena vrijednost po dionici neposredno prije izvršenja prava

Teoretska poštena vrijednost po dionici nakon izvršenja prava

▼M33

Teoretska fer vrijednost po dionici nakon isteka prava na dionice izračunava se dodavanjem ukupne fer vrijednosti dionica neposredno prije izvršenja prava na primitke od izvršenja tih prava te dijeljenjem s brojem dionica u optjecaju nakon stjecanja tih prava. U slučajevima u kojima se takvim pravima treba javno trgovati odvojeno od dionica prije datuma izvršenja, fer vrijednost se mjeri prema fer vrijednosti pri zaključenju zadnjeg dana na kojem se dionicama trgovalo zajedno s pravima.

▼B

KONTROLNI BROJ

A3. Za prikaz primjene pojma kontrolnoga broja iz točaka 42. i 43. pretpostavlja se da je subjekt ostvario dobit iz neprekinutoga poslovanja koja se može pripisati matičnom društvu u iznosu od 4 800 novčanih jedinica ([1]), gubitak od prestanka poslovanja koji se može pripisati matičnom društvu u iznosu od (7 200 novčanih jedinica), gubitak koji se može pripisati matičnom društvu u iznosi od (2 400 novčanih jedinica), te da ima 2 000 redovnih dionica i 400 valjanih potencijalnih redovnih dionica. Osnovna zarada po dionici subjekta iznosi 2,40 novčanih jedinica za neprekinuto poslovanje, (3,60 novčanih jedinica) za prestanak poslovanja i (1,20 novčanih jedinica) za gubitke. 400 potencijalnih redovnih dionica uključuje se u izračun razrijeđene zarade po dionici budući da je nastala zarada po dionici od 2,00 novčanih jedinica za neprekinuto poslovanje razrjediva, bez utjecaja

([1]) U ovome su vodiču monetarni iznosi izraženi u novčanim jedinicama.

▼B

na dobit ili gubitak od tih 400 potencijalnih redovnih dionica. Budući da je dobit iz neprekinutog poslovanja koja se može pripisati matičnom društvu kontrolni broj, subjekt uključuje i 400 potencijalnih redovnih dionica u izračun ostalih iznosa zarade po dionici, bez obzira na to što su dobiveni iznosi zarade po dionici nerazrjedivi za usporedive iznose osnovne zarade po dionici, tj. gubitak po dionici je manji [3,00 novčanih jedinica po dionici za gubitak od prestanka poslovanja i 1,00 novčanih jedinica po dionici za gubitak].

PROSJEČNA TRŽIŠNA CIJENA REDOVNIH DIONICA

A4. Za izračun razrijeđene zarade po dionici, prosječna tržišna cijena redovnih dionica za koje se pretpostavlja da su izdane, računa se na temelju prosječne tržišne cijene redovnih dionica tijekom razdoblja. Teoretski je moguće uključiti sve tržišne transakcije za redovne dionice subjekta pri utvrđivanju prosječne tržišne cijene. Međutim, iz praktičnih je razloga obično dovoljan jednostavni prosjek tjednih ili mjesečnih cijena.

A5. Općenito su zaključne tržišne cijene dovoljne za izračun prosječne tržišne cijene. Međutim, ako se cijene znatno mijenjaju, prosjek najviših i najnižih cijena obično daje reprezentativniju cijenu. Metodu koja se koristi za izračun prosječne tržišne cijene potrebno je upotrebljavati dosljedno osim ako više nije reprezentativna zbog promijenjenih uvjeta. Na primjer, subjekt koji godinama koristi zaključne tržišne cijene za izračun prosječne tržišne cijene uslijed razmjerno stabilnih cijena morat će početi koristiti prosjek najviših i najnižih cijena ako se cijene počnu znatno mijenjati te zaključne tržišne cijene više ne budu davale reprezentativnu prosječnu cijenu.

OPCIJE, VARANTI I NJIHOVI EKVIVALENTI

A6. Pretpostavlja se da su opcije i varanti za kupnju konvertibilnih instrumenata izvršeni za kupnju konvertibilnog instrumenta kad su prosječne cijene konvertibilnog instrumenta i redovnih dionica koje se mogu dobiti konverzijom više od cijene izvršenja opcija ili varanta. Međutim, izvršenje se ne pretpostavlja ako se ne pretpostavlja i konverzija sličnih valjanih konvertibilnih instrumenata.

A7. Opcije ili varanti mogu dopuštati ili nalagati ponudu dužničkih ili drugih instrumenata subjekta (ili njegovog matičnog društva ili ovisnog subjekta) za plaćanje cjelokupne ili dijela cijene izvršenja. Pri izračunu razrijeđene zarade po dionici te opcije i varanti imaju razrjedivi učinak ako je: (a) prosječna tržišna cijena povezanih redovnih dionica za razdoblje viša od cijene izvršenja ili je (b) prodajna cijena instrumenta koji se nudi niža od cijene po kojoj bi instrument mogao biti ponuđen u okviru ugovora o opcijama ili varantima, te dobiveni diskont određuje stvarnu cijenu izvršenja ispod tržišne cijene

▼B

redovnih dionica koje je moguće dobiti prilikom izvršenja. Pri izračunu se razrijeđene zarade po dionici pretpostavlja da će te opcije ili varanti biti izvršeni i da će dužnički ili drugi instrumenti biti ponuđeni. Ako ponuda novca daje više prednosti posjedniku opcije ili varanta, a ugovorom je dopuštena ponuda novca, pretpostavlja se ponuda novca. Kamate (bez poreza) na bilo koji dug za koji se pretpostavlja da će biti ponuđen, dodaju se kao usklađivanje za brojnik.

A8. Slično se postupa i s povlaštenim dionicama koje imaju slične odredbe ili s drugim instrumentima koji imaju opcije konverzije koje dopuštaju ulagaču plaćanje u novcu radi povoljnije stope konverzije.

A9. Uvjeti određenih opcija ili varanta mogu nalagati uporabu dobiti primljene izvršenjem tih instrumenata za otkup dužničkih ili drugih instrumenata subjekta (ili njegovog matičnog društva ili ovisnog subjekta). Pri izračunu se razrijeđene zarade po dionici pretpostavlja da će te opcije ili varanti biti izvršeni i da će se dobit upotrijebiti za kupnju dugo po prosječnoj tržišnoj cijeni, a ne za kupnju redovnih dionica. Međutim, iznos dobiti primljene od pretpostavljenog izvršenja koji premašuje iznos upotrijebljen za pretpostavljenu kupnju duga uzima se u obzir (odnosno pretpostavlja se da će biti upotrijebljen za otkup redovnih dionica) pri izračunu razrijeđene zarade po dionici. Kamate (bez poreza) na bilo koji dug za koji se pretpostavlja da će biti kupljen, dodaju se kao usklađivanje za brojnik.

PISANE OPCIJE PRODAJE

A10. Za prikaz primjene točke 63. pretpostavlja se da subjekt ima 120 valjanih pisanih opcija prodaje za svoje redovne dionice s cijenom izvršenja od 35 novčanih jedinica. Prosječna tržišna cijena njegovih redovnih dionica za razdoblje je 28 novčanih jedinica. Pri izračunu razrijeđene zarade po dionici subjekt pretpostavlja izdavanje 150 dionica po cijeni od 28 novčanih jedinica po dionici na početku razdoblja kako bi ispunio svoju obvezu prodaje u iznosu od 4 200 novčanih jedinica. Razlika između 150 izdanih redovnih dionica i 120 redovnih dionica primljenih izvršenjem opcije prodaje (30 dodatnih redovnih dionica) dodaje se nazivniku pri izračunu razrijeđene zarade po dionici.

INSTRUMENTI OVISNIH SUBJEKATA, ZAJEDNIČKIH POTHVATA ILI PRIDRUŽENIH SUBJEKATA

▼M32

A11. Potencijalne redovne dionice nekog ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta koje se mogu konvertirati ili u redovne dionice tog ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta, ili u redovne dionice matice ili ulagatelja sa zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem (izvještajnog subjekta) u subjektu koji je predmetom ulaganja, uključuju se u izračun razrijeđene zarade po dionici kako slijedi:

▼B

(a) instrumenti koje su izdali ovisni subjekt, zajednički pothvat ili pridruženi subjekt koji daju njihovim posjednicima mogućnost dobivanja redovnih dionica ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta uključuju se u podatke za izračun razrijeđene zarade po dionici ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta. Ta se zarada po dionici potom uključuje u izračune zarade po dionici izvještajnog subjekta koji se temelje na činjenici da izvještajni subjekt ima u svojemu posjedu instrumente ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta;

▼B

(b) instrumenti ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta koji se mogu konvertirati u redovne dionice subjekta razmatraju se među potencijalnim redovnim dionicama izvještajnog subjekta radi izračuna razrijeđene zarade po dionici. Slično tomu, opcije i varanti koje su izdali ovisni subjekt, zajednički pothvat ili pridruženi subjekt radi kupnje redovnih dionica izvještajnog subjekta razmatraju se među potencijalnim redovnim dionicama izvještajnog subjekta radi izračuna konsolidirane razrijeđene zarade po dionici.

A12. Za određivanje učinka zarade po dionici instrumenata koje je izdao izvještajni subjekt, a koji se mogu konvertirati u redovne dionice ovisnog subjekta, zajedničkoga pothvata ili pridruženog subjekta, pretpostavlja se da će se instrumenti konvertirati i da će se brojnik (dobit ili gubitak koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnog društva) uskladiti kako je propisano točkom 33. Pored tih usklađivanja, brojnik se usklađuje za sve promjene u računu dobiti i gubitaka koje zabilježi izvještajni subjekt (kao što je prihod od dividendi ili prihod po metodi udjela) koje se mogu pripisati povećanju broja valjanih redovnih dionica ovisnog subjekta, zajedničkoga pothvata ili pridruženog subjekta koje je posljedica pretpostavljene konverzije. To ne utječe na izračun nazivnika razrijeđene zarade po dionici budući da se broj valjanih redovnih dionica izvještajnog subjekta ne bi promijenio nakon pretpostavljene konverzije.

PARTICIPACIJSKI GLAVNIČKI INSTRUMENTI I DVOVRSNE REDOVNE DIONICE

A13. Vlasnički kapital određenih subjekata uključuje:

(a) instrumente koji daju pravo na sudjelovanje u dividendama s redovnim dionicama u skladu s predodređenom formulom (na primjer, dvije za jednu) s mogućom gornjom granicom opsega sudjelovanja (na primjer, najviše do određenog iznosa po dionici);

(b) klasu redovnih dionica s različitom stopom dividende u odnosu na neku drugu klasu redovnih dionica, ali bez prethodnih postojećih ili povlaštenih prava.

A14. Za izračun razrijeđene zarade po dionici pretpostavlja se konverzija instrumenata opisanih u točki A13. koji se mogu konvertirati u redovne dionice ako je učinak razrjediv. Za instrumente koje nije moguće konvertirati u klasu redovnih dionica dobit ili gubitak razdoblja raspoređuju se u različite klase dionica i participacijskih glavničkih instrumenata u skladu s njihovim pravima na dividende ili drugim pravima sudjelovanja u neraspodijeljenoj zaradi. Za izračun osnovne i razrijeđene zarade po dionici:

(a) dobit ili gubitak koji se mogu pripisati redovnim dioničarima matičnoga društva usklađuju se (dobit se smanjuje, a gubitak povećava) za iznos dividendi objavljenih u razdoblju za svaku klasu dionica i za ugovorni iznos dividendi (ili kamata na sudjelujuće obveznice) koje je potrebno isplatiti za razdoblje (na primjer, neplaćene kumulativne dividende);

▼B

(b) preostala se dobit ili gubitak raspoređuju na redovne dionice i sudjelujuće vlasničke instrumente u mjeri u kojoj svaki instrument sudjeluje u zaradi kao da su sva dobit ili gubitak za razdoblje raspodijeljeni. Ukupna dobit ili gubitak raspoređeni na svaku skupinu vlasničkih instrumenata određuje se zbrajanjem iznosa raspoređenog za dividende i iznosa raspoređenog za mogućnost sudjelovanja;

(c) ukupni iznos dobiti ili gubitaka raspoređen na svaku skupinu vlasničkih instrumenata dijeli se s brojem valjanih instrumenata na koje je raspoređena zarada kako bi se odredila zarada po dionici za instrument.

Za izračun razrijeđene zarade po dionici sve potencijalne redovne dionice za koje pretpostavlja da su izdane, uključuju se u valjane redovne dionice.

DJELOMIČNO PLAĆENE DIONICE

A15. Ako su redovne dionice izdane, ali nisu u potpunosti plaćene, pri izračunu se osnovne zarade po dionici s njima postupa kao s dijelom redovne dionice u mjeri u kojoj su one stvorile pravo na sudjelovanje u dividendama tijekom razdoblja u odnosu na redovne dionice plaćene u cijelosti.

A16. U mjeri u kojoj djelomično plaćene dionice ne daju pravo na sudjelovanje u dividendama tijekom razdoblja, s njima se postupa kao s varantima ili opcijama pri izračunu razrijeđene zarade po dionici. Za neplaćeni se iznos pretpostavlja da će predstavljati dobit namijenjenu za kupnju redovnih dionica. Broj dionica uključen u razrijeđenu zaradu po dionici je razlika između broja upisanih dionica i broja dionica za koje se pretpostavlja da će biti kupljene.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 34

Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine

CILJ

Cilj je ovog standarda propisati minimalni sadržaj financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine i načela priznavanja i mjerenja cjelovitih ili skraćenih financijskih izvještaja za razdoblje tijekom godine. Pravodobno i pouzdano financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine povećava sposobnost ulagača, vjerovnika i drugih za razumijevanje sposobnosti subjekta da stvara dobit i novčane tokove, te financijskoga položaja i likvidnosti subjekta.

PODRUČJE PRIMJENE

1. Ovaj standard ne propisuje koji su subjekti dužni objavljivati financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine, koliko često ili u kojem roku od završetka određenog razdoblja tijekom godine. Međutim, vlade, tijela nadležna za vrijednosne papire, burze i računovodstvene ustanove često zahtijevaju od subjekata čijim se dužničkim ili vlasničkim vrijednosnim papirima javno trguje da objavljuju financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine. Ovaj se standard primjenjuje ako se od subjekta zahtijeva ili ako subjekt odluči objaviti financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Povjerenstvo za međunarodne računovodstvene standarde ([1]) preporuča subjektima čijim se vrijednosnim papirima javno trguje da izrađuju financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine koji sukladni načelima priznavanja, mjerenja i objavljivanja iz ovog standarda. Subjektima čijim se vrijednosnim papirima javno trguje posebno se preporuča sljedeće:

   (a) da izrađuju financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine barem na kraju prve polovice njihove financijske godine; i

   (b) da učine svoje financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine dostupnima najkasnije 60 dana od kraja toga razdoblja.

2. Svaki se financijski izvještaj, godišnji ili za razdoblje tijekom godine, posebno ocjenjuje u skladu s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Ako neki subjekt tijekom određene financijske godine ne izradi financijske izvještaje za razdoblje tijekom godine ili izradi takve financijske izvještaje koji nisu u skladu s ovim standardom, to ne čini godišnje financijske izvještaje subjekta nesukladnima s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja ako to oni jesu.

3. Ako je financijski izvještaj subjekta za razdoblje tijekom godine opisan kao sukladan s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, mora ispunjavati sve zahtjeve iz ovog standarda. U tom je pogledu točkom 19. propisano objavljivanje određenih podataka.

DEFINICIJE

4. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

([1]) Povjerenstvo za međunarodne računovodstvene standarde zamijenio je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde, koji je započeo s radom 2001.

▼B

Razdoblje tijekom godine je razdoblje financijskog izvještavanja kraće od pune financijske godine.

▼M5

Financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine je financijski izvještaj koji sadrži cjeloviti set financijskih izvještaja (kako su navedeni u MRS-u 1 — *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)) ili set skraćenih financijskih izvještaja (kako su navedeni u ovom Standardu) za razdoblje tijekom godine.

▼B

SADRŽAJ FINANCIJSKOG IZVJEŠTAJA ZA RAZDOBLJE TIJEKOM GODINE

▼M49

5. MRS-om 1 određuje se cjeloviti skup financijskih izvještaja uključujući sljedeće komponente:

▼M36

(a) izvještaj o financijskom položaju na kraju razdoblja;

(b) izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tijekom razdoblja;

(c) izvještaj o promjenama kapitala tijekom razdoblja;

(d) izvještaj o novčanim tokovima tijekom razdoblja;

▼M49

(e) bilješke koje obuhvaćaju važne računovodstvene politike i druga objašnjenja;

▼M36

(ea) usporedne informacije za prethodno razdoblje kako je određeno u točkama 38. i 38.A MRS-a 1; i

(f) izvještaj o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja kada subjekt neku računovodstvenu politiku primjenjuje naknadno ili ako naknadno prepravlja stavke u svojim financijskim izvještajima ili kada ponovno razvrstava točke u financijskim izvještajima u skladu s točkama 40.A – 40.D MRS-a 1.

Subjekt za izvještaje može koristiti drukčije nazive od onih koji se koriste u ovom Standardu. Na primjer, subjekt može koristiti naslov „izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti” umjesto „izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti”.

▼B

6. U interesu pravodobnosti i troškovne učinkovitosti, te kako bi se izbjeglo ponavljanje već objavljenih podataka, od subjekta se može zahtijevati ili subjekt može pružiti manje podataka u izvještaju za razdoblje tijekom godine u odnosu na njegove godišnje financijske izvještaje. Ovim se standardom utvrđuje minimalni sadržaj financijskoga izvještaja za razdoblje tijekom godine, koji uključuje skraćene financijske izvještaje i odabrane bilješke s objašnjenjima. Cilj je financijskoga izvještaja za razdoblje tijekom godine ažurirati posljednji cjeloviti skup godišnjih financijskih izvještaja. Sukladno tomu taj je izvještaj usredotočen na nove djelatnosti, poslovne događaje i druge okolnosti, i u njemu se ne ponavljaju već objavljeni podaci.

7. Cilj ovog standarda nije zabraniti ili odvratiti subjekt od objavljivanja cjelovitog skupa financijskih izvještaja (kako je opisano u MRS 1) u svojem financijskom izvještaju za razdoblje tijekom godine umjesto skraćenih financijskih izvještaja i odabranih bilješki s objašnjenjima. Nadalje, ovima se standardom ne zabranjuje, niti odvraća subjekt od uključivanja u financijske izvještaje za razdoblje tijekom godine većeg broja stavki ili bilješki s objašnjenjima u odnosu na najmanji broj predviđen ovim standardom. Upute za priznavanje i mjerenje iz ovog standarda također se primjenjuju na cjelovite financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine, a takvi bi izvještaji trebali sadržavati sve podatke čije je objavljivanje propisano ovim standardom (posebno objavljivanje odabranih bilješki iz točke 16.), kao i drugim standardima.

▼B

Minimalni sadržaj financijskog izvještaja za razdoblje tijekom godine

▼M31

8. Financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine uključuje najmanje sljedeće komponente:

▼M5

(a) skraćeni izvještaj o financijskom položaju;

▼M31

(b) skraćeni izvještaj ili skraćene izvještaje o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti;

▼M5

(c) skraćeni izvještaj o promjenama kapitala;

(d) skraćeni izvještaj o novčanim tokovima; te

(e) odabrane bilješke s pojašnjenjima.

▼M31

8.A Ako stavke dobiti ili gubitka prikazuje u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), subjekt prikazuje skraćene informacije za razdoblje tijekom godine iz tog odvojenog izvještaja.

▼B

Oblik i sadržaj financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine

9. Ako subjekt objavljuje cjeloviti skup financijskih izvještaja kao svoj financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine, oblik i sadržaj tih izvještaja mora biti sukladan zahtjevima iz MRS 1 koji se odnose na cjeloviti skup financijskih izvještaja.

10. Ako subjekt objavljuje skraćeni skup financijskih izvještaja kao svoj financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine, takvi skraćeni financijski izvještaji moraju sadržavati barem sve skupine i podskupine iz njegovih posljednjih godišnjih financijskih izvještaja i odabrane bilješke s objašnjenjima propisane ovim standardom. Dodatne se stavke ili bilješke uključuju ako bi njihovo neobjavljivanje dovelo do pogrešnog razumijevanja skraćenih financijskih izvještaja za razdoblje tijekom godine.

▼M8

11. Subjekt koji je obveznik primjene MRS-a 33 *Zarade po dionici* ([1]) dužan je, u izvještaju u kojem se prezentiraju elementi dobiti ili gubitka za razdoblje u tijeku godine, prikazati osnovne i razrijeđene zarade po dionici za to razdoblje.

▼M31

11.A Ako prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), subjekt prikazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici u tom odvojenom izvještaju.

([1]) Ova je točka izmijenjena kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. radi pojašnjenja djelokruga MRS-a 34.

▼B

►M5 12. MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) daju se smjernice o strukturi financijskih izvještaja. ◄ U Vodiču za primjenu MRS 1 prikazani su mogući načini prezentiranja ►M5 izvještaja o financijskom položaju ◄, računa dobiti i gubitaka i izvještaja o promjenama vlasničkog kapitala.

▼M5

_____

▼B

14. Konsolidirani se financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine priprema ako su posljednji godišnji financijski izvještaji subjekta bili konsolidirani financijski izvještaji. Odvojeni financijski izvještaji matičnoga društva nisu dosljedni ili usporedivi s posljednjim konsolidiranim godišnjim financijskim izvještajima. Ako su godišnji financijski izvještaji subjekta sadržavali odvojene financijske izvještaje matičnoga društva kao dodatak konsolidiranim financijskim izvještajima, ovim se standardom ne zahtijeva, niti zabranjuje uključivanje odvojenih izvještaja matičnoga društva u financijske izvještaje subjekta za razdoblje tijekom godine.

▼M29

Značajni događaji i transakcije

15. U svom privremenom financijskom izvješću subjekt uključuje objašnjenje događaja i transakcija koji su značajni za razumijevanje promjena financijskog stanja i izvedbe subjekta od zadnjega godišnjeg izvještajnog razdoblja. Objavljenim informacijama vezanima uz te događaje i transakcije ažuriraju se odgovarajuće informacije predstavljene u posljednjem godišnjem financijskom izvješću.

15.A Korisnik privremenog financijskog izvješća subjekta ima pristup najnovijim godišnjem financijskom izvješću tog subjekta. Stoga je važno da napomene uz privremeno financijsko izvješće sadrže razmjerno neznačajno ažurirane informacije o kojima se izvješćuje u bilješkama u najnovijem financijskom izvješću.

▼M52

15.B Slijedi popis događaja i transakcija čije je objavljivanje potrebno u slučaju da su značajni: popis nije potpun.

▼M29

(a) otpis zaliha do neto ostvarive vrijednosti i poništenje takvih otpisa;

▼M52

(b) priznavanje gubitka od umanjenja vrijednosti financijske imovine, nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine, imovine proizišle iz ugovora s kupcima ili druge imovine te poništenje tog umanjenja vrijednosti;

▼M29

(c) poništenje svih rezervacija za troškove restrukturiranja;

(d) stjecanje i otuđivanje stavki imovine, pogona i opreme;

(e) obveze za kupnju imovine, pogona i opreme;

(f) plaćanja proizišla iz parnica;

(g) ispravci grešaka iz prethodnog razdoblja;

(h) promjene u poslovnom ili gospodarskom položaju koje utječu na poštenu vrijednost financijskih sredstava i obveza subjekta, bilo da su ta sredstva ili obveze prepoznate po poštenoj ili amortiziranoj vrijednosti;

(i) neotplaćivanja kredita ili kršenja ugovora o kreditu koji nisu uklonjeni prije kraja izvještajnog razdoblja;

▼M29

(j) transakcije između povezanih strana;

(k) prijelazi između razina hijerarhije poštene vrijednosti koja se koristi u mjerenju poštene vrijednosti financijskih instrumenata;

(l) promjene u klasifikaciji financijskih sredstava kao rezultat promjene namjene ili uporabe tih sredstava; i

(m) promjene potencijalnih obveza ili sredstava.

15.C Pojedini MSFI pružaju smjernice koje se tiču zahtjeva za objavljivanje mnogih stavki koje su navede u odlomku 15.B. Kada je događaj ili transakcija značajna za razumijevanje promjena financijskog položaja ili izvedbe subjekta od posljednjega godišnjeg izvještajnog razdoblja, njegovo privremeno izvješće mora pružiti objašnjenje ili ažuriranje važnih informacija koje su uključuje u financijske izjave posljednjega godišnjeg izvještajnog razdoblja.

———————

Druga objavljivanja

▼M52

16.A **Uz objavljivanje značajnih događaja i transakcija u skladu s točkama od 15. do 15.C, subjekt je u bilješkama uz svoje financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine dužan navesti sljedeće podatke ako oni još nisu objavljeni drugdje u financijskom izvještaju za razdoblja tijekom godine. Ti se podaci obično objavljuju za financijsku godinu do datuma razdoblja tijekom godine.**

▼M29

(a) izjava da se iste financijske politike i metode izračunavanja slijede u privremenim financijskim izvješćima kao i u posljednjim godišnjim financijskim izvješćima ili, ako su te politike i metode mijenjanje, opis prirode i učinka promjene.

(b) komentari s objašnjenjima o sezonama ili ciklusima privremenog poslovanja.

(c) priroda i iznos stavki koje se tiču sredstava, obveza, kapitala, neto prihoda ili novčanog tijeka koji nisu uobičajeni zbog svoje prirode, veličine ili događanja.

(d) priroda i iznos promjena u procjenama iznosa koji su navedeni u izvještaju za prethodno privremeno razdoblje trenutne financijske godine ili promjene u procjenama iznosa u izvještajima prethodne financijske godine.

(e) izdavanja, ponovna kupnja i otplate vrijednosnih papira koji predstavljaju dugove i kapital.

(f) dividende plaćene (ukupno ili po udjelu) odvojeno za obične dionice i druge dionice.

▼M36

(g) sljedeće informacije po segmentima (objavljivanje informacija po segmentima potrebno je u financijskom izvještaju subjekta samo ako MSFI 8 *Poslovni segmenti* zahtijeva da subjekt u svojem godišnjem financijskom izvještaju objavi informacije po segmentima):

▼M29

i. prihodi od vanjskih stranaka ako su uključeni u mjerilo dobiti ili gubitka odsjeka koje pregledava glavni operativni donositelj odluka ili mu se inače redovito izvještavaju.

ii. prihodi od poslova s drugim odsjecima ako su uključeni u mjerilo dobiti ili gubitka odsjeka koje pregledava glavni operativni donositelj odluka ili mu se inače redovito izvještavaju.

iii. mjerilo dobiti ili gubitka odsjeka.

▼M36

iv. ukupna imovina i obveze za određeni izvještajni segment ako se takvi iznosi redovito dostavljaju glavnom operativnom donositelju odluka i ako je došlo do značajne promjene u odnosu na iznos koji je objavljen u zadnjem godišnjem financijskom izvještaju za taj izvještajni segment.

▼M29

v. opis razlika u odnosu na posljednje godišnje financijske izjave na temelju odsjeka ili na temelju mjerenja dobiti ili gubitka odsjeka.

vi. usklađivanje ukupnih izvještajnih mjera dobiti ili gubitka odsjeka s dobiti ili gubitkom subjekta prije oporezivanja i prekida poslovanja. Međutim, ako subjekt podijeli na izvještajne odsjeke stavke poput poreznih troškova (poreznih prihoda), može uskladiti ukupni iznos mjera dobiti ili gubitka odsjeka s dobiti ili gubitkom po tim stavkama. Važne usklađene stavke određuju se i opisuju u tom usklađivanju.

(h) događaji nakon privremenog razdoblja koji nisu bili iskazani u financijskim izjavama za privremeno razdoblje.

(i) posljedice promjena u sastavu subjekta tijekom privremenog razdoblja, uključujući poslovna udruživanja, stjecanje ili gubitak kontrole podružnica i dugotrajnih investicija, restrukturiranja i prekinuto poslovanje. U slučaju poslovnih udruživanja subjekt objavljuje informacije koje zahtijeva MSFI 3 Poslovna udruživanja.

▼M33

(j) **o financijskim instrumentima, podatke o fer vrijednosti propisane točkama 91.–93. podtočkom (h), 94.–96., 98. i 99. MSFI-ja 13 *Mjerenje fer vrijednosti* te točkama 25., 26. i 28.–30. MSFI-ja 7 *Financijski instrumenti: objavljivanje.***

▼M38

(k) za subjekte koji postaju ili prestaju biti investicijskim subjektima, u smislu definicije iz MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, informacije iz točke 9.B MSFI-ja 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*.

▼M52

(l) raščlamba prihoda na temelju ugovora s kupcima koja se zahtijeva točkama 114. i 115. MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*.

▼M29

_____

▼B

Objavljivanje sukladnosti s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja

19. Ako je financijski izvještaj subjekta za razdoblje tijekom godine u skladu s ovim standardom, subjekt je dužan tu činjenicu objaviti. Financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine ne opisuje se kao sukladan sa standardima ako ne ispunjava sve zahtjeve Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.

Razdoblja tijekom godine za koja se zahtijeva prezentiranje financijskih izvještaja

▼M31

20. Izvještaji za razdoblje tijekom godine uključuju financijske izvještaje (skraćene ili cjelovite) za sljedeća razdoblja:

▼B

(a) ►M5 izvještaj o financijskom položaju ◄ na kraju tekućega razdoblja tijekom godine i ►M5 usporedni izvještaj o financijskom položaju ◄ na kraju prethodne financijske godine;

▼M31

(b) izvještaje o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj godini za tekuće razdoblje tijekom godine i kumulativno za tekuću financijsku godinu do datuma razdoblja s usporednim izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za usporediva razdoblja tijekom godine (tekuća razdoblja i razdoblje od početka godine do datuma razdoblja) za prethodnu financijsku godinu. Ako je to dopušteno MRS-om 1 (kako je izmijenjen 2011.), izvještaj o razdoblju tijekom godine može uključivati izvještaj ili izvještaje o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za svako razdoblje.

▼B

(c) izvještaj u kojemu su prikazane promjene vlasničkog kapitala kumulativno za tekuću financijsku godinu do kraja međurazdoblja s usporednim izvještajem za usporedivo razdoblje od početka godine do kraja međurazdoblja prethodne financijske godine; i

(d) izvještaj o novčanim tokovima kumulativno za tekuću financijsku godinu do kraja međurazdoblja s usporednim izvještajem za usporedivo razdoblje od početka godine do kraja međurazdoblja prethodne financijske godine.

21. Za subjekte s uglavnom sezonskim poslovanjem mogu biti korisni financijski podaci za razdoblje od 12 mjeseci do kraja razdoblja tijekom godine, te usporedni podaci za prethodno 12-mjesečno razdoblje. Sukladno se tomu subjektima s uglavnom sezonskim poslovanjem preporuča da uzmu u obzir objavljivanje takvih podataka pored onih iz prethodne točke.

22. U Dodatku A prikazana su razdoblja koja su dužni prikazati subjekti koji izrađuju polugodišnje i tromjesečne izvještaje.

Značajnost

23. Pri odlučivanju o tome kako priznavati, mjeriti, razvrstati ili objaviti neku stavku za potrebe izvještavanja tijekom godine, ocjenjuje se značajnost u odnosu na financijske podatke za razdoblje tijekom godine. Pri utvrđivanju je značajnosti potrebno voditi računa o tome da mjerenja za razdoblje tijekom godine mogu više ovisiti o procjenama nego mjerenje godišnjih financijskih podataka.

24. Sukladno MRS 1 i MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške, stavka se smatra značajnom ako bi njezino izostavljanje ili pogrešno prikazivanje mogli utjecati na gospodarske odluka korisnika financijskih izvještaja. MRS 1 nalaže odvojeno objavljivanje značajnih stavki, uključujući, na primjer prestanak poslovanja, dol MRS 8 nalaže objavljivanje promjena računovodstvenih procjena, grešaka i promjena računovodstvenih politika. Ta dva standarda ne sadrže upute za mjerenje značajnosti.

▼B

25. Iako je pri utvrđivanju značajnosti uvijek potrebna prosudba, ovaj standard temelji odluke o priznavanju i mjerenju na podacima za razdoblje tijekom godine radi razumljivosti podataka za razdoblje tijekom godine. Stoga se, na primjer, neuobičajene stavke, promjene računovodstvenih politika ili računovodstvenih procjena i greške priznaju i objavljuju na temelju značajnosti u odnosu na podatke razdoblja tijekom godine kako bi se izbjeglo pogrešno navođenje korisnika do čega bi moglo doći uslijed njihova neobjavljivanja. Najvažniji je cilj osigurati da financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine sadrži sve podatke koji su bitni za razumijevanje financijskoga položaja i uspješnosti subjekta tijekom odnosnoga razdoblja.

OBJAVLJIVANJE U GODIŠNJIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

26. Ako se procjena iznosa objavljenog u razdoblju tijekom godine znatno promijenila u posljednjem razdoblju tijekom financijske godine, ali se ne objavljuje odvojeni financijski izvještaj za to posljednje razdoblje tijekom godine, vrsta i iznos promjene procjene objavljuju se u bilješkama uz godišnje financijske izvještaje za tu financijsku godinu.

27. MRS 8 nalaže objavljivanje vrste i (ako je izvedivo) iznosa promjene procjene koja ima značajan učinak u tekućem razdoblju ili se očekuje da će imati značajan učinak u narednim razdobljima. Točka 16. podtočka (d) ovog standarda nalaže slično objavljivanje u financijskim izvještajima za razdoblja tijekom godine. Primjeri uključuju promjene procjena u posljednjem razdoblju tijekom godine povezane s otpisima zaliha, restrukturiranjem ili gubicima od umanjenja vrijednosti koji su objavljeni u prethodnom razdoblju tijekom te financijske godine. Podaci koje je potrebno objaviti u skladu s prethodnom točkom u skladu su sa zahtjevima MRS 8 i njihovo je područje primjene ograničeno, tj. odnosi se samo na promjenu procjene. Od subjekta se ne zahtijeva uključivanje dodatnih financijskih informacija za razdoblje tijekom godine u svoje godišnje financijske izvještaje.

PRIZNAVANJE I MJERENJE

Iste računovodstvene politike kao godišnje

28. Subjekt je dužan u svojim financijskim izvještajima za razdoblja tijekom godine primijeniti iste računovodstvene politike kao u godišnjim financijskim izvještajima, osim promjena računovodstvenih politika izvršenih nakon datuma posljednjih godišnjih financijskih izvještaja koje će se odraziti u idućim godišnjim financijskim izvještajima. Međutim, učestalost izvještavanja subjekta (godišnje, polugodišnje ili tromjesečno) ne sije utjecati na mjerenje njegovih godišnjih rezultata. Kako bi se postigao taj cilj, mjerenje za potrebe izvještavanja za razdoblja tijekom godine mora se temeljiti na podacima od početka godine do kraja odnosnoga razdoblja tijekom godine.

29. Zahtjev da subjekt mora primjenjivati iste računovodstvene politike u financijskim izvještajima za razdoblja tijekom godine kao u godišnjim izvještajima, može se smatrati pretpostavkom da se mjerenja za razdoblja tijekom godine vrše kao da je svako takvo međurazdoblje samostalno i neovisno izvještajno razdoblje. Međutim, uz uvjet da učestalost izvještavanja ne utječe na mjerenje godišnjih rezultata, točkom 28. utvrđuje se da je razdoblje tijekom godine dio financijske godine. Mjerenja za razdoblje od početka godine do kraja razdoblja tijekom godine mogu uključivati promjene procjena iznosa objavljenih u prethodnim međurazdobljima tijekom tekuće financijske godine. Međutim, načela priznavanja imovine, obveza, prihoda i rashoda za razdoblja tijekom godine ista su kao u godišnjim financijskim izvještajima.

▼B

30. Obrazloženje:

(a) načela priznavanja i mjerenja gubitaka od otpisa imovine, restrukturiranja ili umanjenja vrijednosti u razdoblju tijekom godine jednaka su onima koja bi subjekt primjenjivao da izrađuje samo godišnje financijske izvještaje. Međutim, ako se takve stavke priznaju i mjere u jednome razdoblju tijekom godine, a procjena se mijenja u idućem razdoblju tijekom te financijske godine, izvorne se procjene mijenjaju u idućem razdoblju tijekom godine obračunavanjem dodatnoga iznosa gubitka ili poništavanjem prethodno priznatoga iznosa;

(b) trošak koji ne odgovara definiciji imovine na kraju razdoblja tijekom godine ne iskazuje se kao odgođena imovina u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ kako bi se pričekali budući podaci o tome odgovara li definiciji imovine ili da bi ga poravnali s prihodima u financijskoj godini; i

(c) rashod za porez na dobit priznaje se u svakome razdoblju tijekom godine na temelju najbolje procjene ponderirane prosječne stope poreza na dobit koja se očekuje za cijelu financijsku godinu. Obračunati iznosi rashoda za porez na dobit u jednome razdoblju tijekom godine možda će se trebati uskladiti u idućem međurazdoblju te financijske godine ako se promijeni procjena godišnje stope poreza na dobit.

31. Sukladno Okviru za izradu i prezentiranje financijskih izvještaja (Okvir) priznavanje je „postupak uključivanja u ►M5 izvještaj o financijskom položaju ◄ ili račun dobiti i gubitaka stavke koja odgovara definiciji sastavnice i ispunjava mjerila za priznavanje”. Definicije imovine, obveza, prihoda i rashoda od ključne su važnosti za priznavanje ►M5 i na kraju godišnjeg razdoblja i na kraju financijskog izvještajnog razdoblja tijekom godine ◄.

32. Za imovinu se primjenjuju isti testovi budućih gospodarskih koristi na datume razdoblja tijekom godine i na kraju financijske godine. Troškovi koji po svojoj prirodi nisu imovina na kraju financijske godine neće biti imovina ni na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ tijekom godine. Slično tomu, obveza na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ tijekom godine mora biti postojeća obveza na taj datum, kao i na ►M5 kraju godišnjeg izvještajnog razdoblja ◄.

33. Bitno je obilježje prihoda i rashoda da su s njima povezani priljevi i odljevi imovine i obveza već nastali. Ako su ti priljevi i odljevi već nastali, odnosni se prihodi i rashodi priznaju; u protivnome se ne priznaju. U Okviru je navedeno da se „rashodi priznaju u računu dobiti i gubitaka kad dođe do smanjenja budućih gospodarskih koristi povezanih sa smanjenjem imovine ili povećanjem obveza, koje se može pouzdano izmjeriti … Okvir ne dopušta „priznavanje stavki u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ koje ne odgovaraju definiciji imovine ili obveza.”

34. Prilikom mjerenja imovine, obveza, prihoda, rashoda i novčanih tokova koji se prezentiraju u financijskim izvještajima, subjekt koji izvještava samo na godišnjoj osnovi može uzeti u obzir podatke koji mu postaju dostupnima tijekom financijske godine. Njegova se mjerenja u stvarnosti temelje na podacima koji su mu dostupni od početka godine pa do zaključnoga datuma razdoblja.

▼B

35. Subjekt koji izvještava na polugodišnjoj osnovi koristi podatke dostupne do sredine godine ili u kratkome vremenu nakon toga datuma za mjerenja u svojim financijskim izvještajima za prvo polugodište, te podatke dostupne do kraja godine ili u kratkome vremenu nakon toga datuma za 12-mjesečno razdoblje. Mjerenja za 12-mjesečno razdoblje odražavaju moguće promjene procjena iznosa objavljenih za prvo polugodište. Iznosi koji su bili objavljeni u financijskim izvještajima za prvo polugodište ne usklađuju se retroaktivno. Međutim, točka 16. podtočka (d) i točka 26. nalažu objavljivanje vrste i iznosa svih značajnih promjena procjena.

36. Subjekt koji izvještava češće u odnosu na polugodišnja razdoblja mjeri prihode i rashode od početka godine do zaključnog datuma svakoga međurazdoblja tijekom godine koristeći podatke dostupne u vrijeme izrade svakoga skupa financijskih izvještaja. Iznosi prihoda i rashoda objavljeni u tekućem razdoblju tijekom godine odražavaju promjene procjena iznosa objavljenih u prethodnim međurazdobljima financijske godine. Iznosi objavljeni u prethodnim razdobljima tijekom godine ne usklađuju se retroaktivno. Međutim, točka 16. podtočka (d) i točka 26. nalažu objavljivanje vrste i iznosa svih značajnih promjena procjena.

Prihodi koji se ostvaruju sezonski, ciklički ili povremeno

37. Prihodi koji se ostvaruju sezonski, ciklički ili povremeno tijekom financijske godine ne priznaju se unaprijed, niti se odgađaju u razdoblju tijekom godine ako takvo priznavanje unaprijed ili odgađanje ne bi bili primjereni ni na kraju financijske godine subjekta.

38. Primjeri uključuju prihod od dividendi, prihod od autorskih prava i državne potpore. Nadalje, neki subjekti u pravilu ostvaruju više prihoda u određenim razdobljima tijekom financijske godine kao što su, na primjer sezonski prihodi trgovaca na malo. Takvi se prihodi priznaju u trenutku njihova nastanka.

Neravnomjerno nastali troškovi tijekom financijske godine

39. Troškovi koji nastaju neravnomjerno tijekom financijske godine subjekta priznaju se unaprijed ili odgađaju za potrebe izvještavanja u razdoblju tijekom godine ako i isključivo ako bi priznavanje unaprijed ili odgađanje te vrste troškova bilo primjereno i na kraju financijske godine.

Primjena načela za priznavanje i mjerenje

40. U Dodatku B navedeni su primjeri za primjenu općih načela za priznavanje i mjerenje iz točaka 28. do 39.

Uporaba procjena

41. Postupci mjerenja koji se primjenjuju u financijskom izvještaju za razdoblja tijekom godine moraju biti izrađeni na način da se osigura dobivanje pouzdanih podataka i primjereno objavljivanje svih značajnih financijskih podataka koji su bitni za razumijevanje financijskoga položaja ili uspješnosti subjekta. Iako se mjerenja u godišnjim financijskim izvještajima i financijskim izvještajima za razdoblja tijekom godine često temelje na razumnim procjenama, izrada financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine obično zahtijeva veću uporabu metoda procjene u odnosu na izradu godišnjih financijskih izvještaja.

▼B

42. U Dodatku C navedeni su primjeri uporabe procjena u razdobljima tijekom godine.

PREPRAVLJANJE IZVJEŠTAJA PRETHODNIH RAZDOBLJA TIJEKOM GODINE

43. Promjena računovodstvene politike, osim kad je prijelaz propisan novim ►M5 MSFI-jem ◄, odražava se:

(a) prepravljanjem financijskih izvještaja prethodnih međurazdoblja tekuće financijske godine i usporedivih međurazdoblja prethodnih financijskih godina, koji se prepravljaju u godišnjim financijskim izvještajima u skladu s MRS 8; ili

(b) ako na početku financijske godine nije izvedivo odrediti kumulativni učinak primjene nove računovodstvene politike na sva prethodna razdoblja, usklađivanjem financijskih izvještaja prethodnih međurazdoblja tekuće financijske godine i usporedivih međurazdoblja prethodnih financijskih godina radi prospektivne primjene nove računovodstvene politike od najranijeg mogućeg datuma.

44. Jedan od ciljeva prethodno navedenog načela jest osigurati da se ista računovodstvena politika primjenjuju na određenu skupinu transakcija tijekom čitave financijske godine. U skladu s MRS 8 promjena se računovodstvene politike odražava retroaktivnom primjenom uz prepravljanje financijskih podataka prethodnog razdoblja unatrag koliko je to izvedivo. Međutim, ako nije moguće odrediti kumulativni iznos usklađivanja u vezi s prethodnim financijskim godinama, u skladu s MRS 8 prospektivno se primjenjuje nova politika od najranijeg datuma na koji je to moguće. Učinak načela iz točke 43. jest zahtjev da se u okviru tekuće financijske godine svaka promjena računovodstvene politike primjenjuje retroaktivno ili, ako to nije izvedivo, prospektivno najkasnije od početka financijske godine.

45. Kad bi se dopustilo da se računovodstvene promjene odražavaju na određeni datum unutar financijske godine, to bi značilo primjenu dviju različitih računovodstvenih politika na određenu skupinu transakcija u okviru jedne financijske godine. To bi imalo za posljedicu poteškoće pri raspoređivanju, nejasne poslovne rezultate i složenu analizu i razumijevanje podataka za razdoblje tijekom godine.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

46. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. siječnja 1999. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena.

▼M5

47. MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjene su točke 4., 5., 8., 11., 12. i 20., brisana je točka 13. te su dodane točke 8.A i 11.A. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuju i te izmjene.

▼M12

48. **MSFI-jem 3 (koji je revidirao** Odbor za međunarodne računovodstvene standarde **u 2008.) je izmijenjena točka 16.(i). Subjekt je tu izmjenu dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ako subjekt primijeni MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je tu izmjenu primijeniti i na to ranije razdoblje.**

▼M29

49. Poboljšanjima MSFI izdanima u svibnju 2010. odlomak 15. je izmijenjen, dodani su odlomci 15.A – 15.C i 16.A i izbrisani su odlomci 16-18. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2011. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje te izmjene za ranije razdoblje, tu činjenicu objavljuje.

▼M33

50. MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., dodana je točka 16.A podtočka (j). Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 13.

▼M31

51. U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavci 8., 8.A, 11.A i 20 mijenjaju se. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

▼M36

52. *Godišnjim poboljšanjima iz ciklusa 2009. – 2011.*, koja su izdana u svibnju 2012., izmijenjena je točka 5. kao posljedična izmjena koja proizlazi iz izmjene MRS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*. Subjekt primjenjuje te izmjene naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu.

53. *Godišnjim poboljšanjima iz ciklusa 2009. – 2011.*, koja su izdana u svibnju 2012., izmijenjena je točka 16.A. Subjekt primjenjuje te izmjene naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu.

▼M38

54. Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., dodana je točka 16.A. Navedenu izmjenu subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. Dopuštena je ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti*. Ako započne s primjenom te izmjene prije tog datuma, subjekt je obvezan istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼M52

55. MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 15.B i 16.A. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼M48

56. Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2012. – 2014.*, objavljenim u rujnu 2014., izmijenjena je točka 16.A. Subjekt je dužan tu izmjenu primjenjivati retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom te izmjene za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M49

57. Dokumentom *Inicijativa o objavljivanju* (Izmjene MRS-a 1), izdanim u prosincu 2014., izmijenjena je točka 5. Subjekt tu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena te izmjene.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 36

Umanjenje imovine

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati postupke koje je subjekt dužan primjenjivati kako bi se osiguralo da knjigovodstvena vrijednost imovine nije viša od njezinoga nadoknadivog iznosa. Knjigovodstvena vrijednost imovine je veća od njezinoga nadoknadivog iznosa ako premašuje iznos koji je moguće nadoknaditi uporabom ili prodajom imovine. U tom se slučaju imovina smatra umanjenom i ovim se standardom zahtijeva od subjekta da prizna gubitak od umanjenja vrijednosti imovine. Standardom se također određuje kad subjekt poništava gubitak od umanjenja vrijednosti imovine, te podaci koje je potrebno objaviti.

PODRUČJE PRIMJENE

▼M53

2. Ovaj se standard primjenjuje u računovodstvu za sva umanjenja imovine, osim:

▼B

(a) zaliha (vidjeti MRS 2 Zalihe);

▼M52

(b) ugovorne imovine i imovine proizišle iz troškova stjecanja ili ispunjenja ugovora koji se priznaju u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*;

▼B

(c) odgođene porezne imovine (vidjeti MRS 12 Porez na dobit);

(d) imovine koja proizlazi iz primanja zaposlenih (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenih);

▼M53

(e) financijske imovine koja je obuhvaćena područjem primjene MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti*;

▼B

(f) ulaganja u nekretnine koja se mjere po poštenoj vrijednosti (vidjeti MRS 40 Ulaganje u nekretnine);

▼M45

(g) biološke imovine povezane s poljoprivrednom djelatnošću iz područja primjene MRS-a 41 *Poljoprivreda* koja je mjerena po poštenoj vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja;

▼B

(h) odgođenih troškova stjecanja i nematerijalne imovine koji proizlaze iz ugovornih prava osiguravatelja na temelju ugovora u osiguranju iz područja primjene MSFI 4 Ugovori o osiguranju; i

(i) dugotrajne imovine (ili skupina za otuđenje) razvrstane kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.

3. Ovaj se standard ne primjenjuje na zalihe, imovinu koja proizlaze iz ugovora o izgradnji, odgođenu poreznu imovinu, imovinu koja proizlazi iz primanja zaposlenih ili imovinu razvrstanu kao imovina namijenjena prodaji (ili uključenu u skupinu za otuđenje razvrstanu kao imovina namijenjena prodaji) budući da postojeći standardi koji se primjenjuju na tu imovinu već sadrže zahtjeve za priznavanje i mjerenje te imovine.

▼M53

4. Ovaj se standard primjenjuje na financijsku imovinu klasificiranu kao:

(a) ovisni subjekti, prema definiciji iz MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*;

(b) pridruženi subjekti, prema definiciji iz MRS-a 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima* i

(c) zajednički pothvati, prema definiciji iz MSFI-ja 11 *Zajednički poslovi*.

Za umanjenje vrijednosti druge financijske imovine vidjeti MSFI 9.

5. Ovaj se standard ne primjenjuje na financijsku imovinu koja je obuhvaćena područjem primjene MSFI-ja 9, ulaganja u nekretnine koja se mjere po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 40 ili biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u skladu s MRS-om 41. Međutim, ovaj se standard primjenjuje na imovinu koja se iskazuje u revaloriziranim iznosima (odnosno fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjenoj za svaku kasniju akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti) u skladu s ostalim MSFI-jevima, kao što je revalorizacijski model iz MRS-a 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS-a 38 *Nematerijalna imovina*. Jedina razlika između fer vrijednosti neke imovine i njezine fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja jesu izravni dodatni troškovi koji se pripisuju njezinu otuđenju.

▼M33

(a) (i) ako su troškovi prodaje neznatni, nadoknadivi iznos revaloriziranog sredstva je vrlo blizu ili veći od revalorizirane vrijednosti. U tom slučaju je mala vjerojatnost da će revalorizirana imovina nakon primjene zahtjeva koji se odnose na revalorizaciju biti umanjena i nadoknadivi iznos nije potrebno procijeniti;

(ii) [briše se]

(b) [briše se]

(c) ako troškovi otuđenja nisu neznatni, fer vrijednost revalorizirane imovine umanjena za troškove otuđenja nužno će biti niža od njene fer vrijednosti. Prema tome, vrijednost revaloriziranog sredstva bit će umanjena ako je njegova vrijednost u upotrebi manja od njegove revalorizirane vrijednosti. U tom slučaju, subjekt primjenjuje ovaj standard da bi utvrdio je li vrijednost sredstva umanjena nakon primjene zahtjeva koji se odnose na revalorizaciju.

▼B

DEFINICIJE

▼M33

6. **Sljedeći pojmovi koriste se u ovom standardu u sljedećem značenju:**

[brisano]

(a) [briše se]

(b) [briše se]

(c) [briše se]

▼M12

_____

▼B

Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojemu se određena imovina priznaje nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja.

Jedinica koja stvara novac je najmanja odrediva skupina imovine koja stvara priljeve novca koji su uglavnom neovisni od priljeva novca od druge imovine ili drugih skupina imovine.

Zajednička imovina je imovina, osim *goodwilla*, koja pridonosi budućim novčanim tokovima jedinica koje stvaraju novac koje se provjeravaju i drugih jedinica koje stvaraju novac.

Troškovi otuđenja su dodatni troškovi koji se mogu izravno pripisati otuđenju imovine ili jedinice koja stvara novac, osim financijskih troškova i rashoda za porez na dobit.

Amortizirajući iznos je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak u financijskim izvještajima, umanjen za ostatak vrijednosti.

Amortizacija je sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinoga korisnog vijeka uporabe ([1]).

▼M33

***Fer vrijednost* je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.).**

▼B

Gubitak od umanjenja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost imovine ili jedinice koja stvara novac premašuje njezinu nadoknadivu vrijednost.

Nadoknadiva vrijednost imovine ili jedinice koja stvara novac je njezina ►M33 fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja ◄ ili njezina vrijednost pri uporabi, ovisno o tome što je više.

Korisni vijek uporabe je:

(a) razdoblje u kojemu se očekuje da će subjekt koristiti imovinu; ili

(b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

([1]) U slučaju nematerijalne imovine u engleskom se jeziku općenito upotrebljava izraz „amortisation” umjesto izraza „depreciation”. Oba izraza imaju isto značenje.

▼B

Vrijednost pri uporabi je sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova za koju se očekuje da će proizaći iz imovine ili jedinice koja stvara novac.

ODREĐIVANJE IMOVINE KOJA MOŽE BITI UMANJENA

7. U točkama od 8. do 17. navedeno je kad se utvrđuje nadoknadivi iznos. Iako se u tim zahtjevima koristi izraz „imovina”, primjenjuju se jednako na pojedinu imovinu ili na jedinicu koja stvara novac. Preostali je dio ovog standarda ustrojen kako slijedi:

(a) u točkama od 18. do 57. utvrđuju se zahtjevi za mjerenje nadoknadivoga iznosa. Iako se u tim zahtjevima koristi izraz „imovina”, primjenjuju se jednako na pojedinu imovinu i na jedinicu koja stvara novac.

(b) u točkama od 58. do 108. utvrđuju se zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja. Priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti pojedine imovine, osim *goodwilla*, utvrđeni su u točkama od 58. do 64. U točkama od 65. do 108. utvrđuju se priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti jedinica koje stvaraju novac i *goodwilla*;

(c) u točkama od 109. do 116. utvrđuju se zahtjevi za poništenje gubitka od umanjenja priznatog u prethodnim razdobljima za imovinu ili jedinicu koja stvara novac. Ponovno, iako se u tim zahtjevima koristi izraz „imovina”, primjenjuju se jednako na pojedinu imovinu ili na jedinicu koja stvara novac. Dodatni zahtjevi za pojedinu imovinu utvrđeni su u točkama od 117. do 121., za jedinice koje stvaraju novac u točkama 122. i 123., a za *goodwill* u točkama 124. i 125.;

(d) u točkama od 126. do 133. utvrđuju se podaci koje je potrebno objaviti o gubicima od umanjenja i poništenjima gubitaka od umanjenja za imovinu i jedinice koje stvaraju novac. U točkama od 134. do 137. utvrđuju se dodatni zahtjevi vezani uz objavljivanje za jedinice koje stvaraju novac kojima su raspoređeni *goodwill* ili nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom uporabe za potrebe ispitivanja umanjenja.

8. Vrijednost imovine je umanjena ako njezina knjigovodstvena vrijednost premašuje njezinu nadoknadivu vrijednost. U točkama od 12. do 14. navode se određeni pokazatelji mogućeg nastanka gubitka od umanjenja. Ako postoji bilo koji od tih pokazatelja, subjekt je dužan izvršiti formalnu procjenu nadoknadivog iznosa. Iznimno od točke 10., ovim se standardom ne zahtijeva od subjekta da izvrši formalnu procjenu ako nema pokazatelja mogućeg gubitka od umanjenja.

9. Na ►M5 kraju svakog izvještajnog razdoblja ◄ subjekt utvrđuje postoje li pokazatelji mogućeg umanjenja imovine. Ako takvi pokazatelji postoje, subjekt je dužan procijeniti nadoknadivi iznos imovine.

▼B

10. Bez obzira na to postoje li pokazatelji umanjenja, subjekt je također dužan:

(a) svake godine ispitati nematerijalnu imovinu s neodređenim korisnim vijekom uporabe ili nematerijalnu imovinu koja još nije dostupna za uporabu na umanjenje na način da usporedi njezinu knjigovodstvenu vrijednost s njezinim nadoknadivim iznosom. Ispitivanje umanjenja može se izvršiti u bilo kojem trenutku tijekom godišnjega razdoblja, pod uvjetom da se svake godine vrši u isto vrijeme. Različita nematerijalna imovina može se ispitati na umanjenje u različito vrijeme. Međutim, ako je ta nematerijalna imovina početno priznata tijekom tekućeg godišnjeg razdoblja, tu je nematerijalni imovinu potrebno ispitati na umanjenje prije kraja tekućeg godišnjeg razdoblja;

(b) svake godine ispitati *goodwill* stečen poslovnim spajanjem na umanjenje u skladu s točkama 80. do 99.

11. Sposobnost nematerijalne imovine da stvara dovoljno budućih gospodarskih koristi kako bi se mogla nadoknaditi njezina knjigovodstvena vrijednost obično je predmet veće nesigurnosti prije nego što je imovina spremna za upotrebu nego nakon njezina stavljanja u uporabu. Stoga ovaj standard nalaže subjektu da barem jedanput godišnje ispita na umanjenje knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine koja još nije raspoloživa za uporabu.

▼M33

12. **Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da imovina može biti umanjena, subjekt mora razmotriti najmanje sljedeće pokazatelje:**

Vanjski izvori informacija

(a) **postoje vidljivi pokazatelji da je tijekom razdoblja došlo do znatnijeg pada ~~tržišne~~ vrijednosti predmetne imovine od onoga koji bi se očekivao kao posljedica protoka vremena ili normalne uporabe.**

▼B

(b) tijekom razdoblja su nastale ili će nastati u bliskoj budućnosti značajne promjene s negativnim utjecajem na subjekt, u vezi s tehnološkim, tržišnim, gospodarskim ili pravnim uvjetima u kojima subjekt posluje ili na tržištu kojemu je imovina namijenjena;

(c) tijekom razdoblja su se povećale tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope povrata od ulaganja, te će ta povećanja vjerojatno utjecati na diskontnu stopu koja se upotrebljava pri izračunu vrijednosti imovine pri uporabi i značajno smanjiti nadoknadivu vrijednost imovine;

(d) knjigovodstvena je vrijednost neto imovine subjekta veća od njezine tržišne kapitalizacije.

Unutarnji izvori podataka

(e) postoje dokazi o zastarjelosti ili fizičkim oštećenjima na imovini.

▼B

(f) tijekom razdoblja su nastale ili se očekuje da će nastati u bliskoj budućnosti značajne promjene s negativnim utjecajem na subjekt, u vezi s opsegom u kojemu ili načinom na koji se imovina koristi ili se očekuje da će se koristiti. Te promjene uključuju stavljanje imovine izvan uporabe, planove za prestanak ili restrukturiranje poslovanja kojemu imovina pripada, planove za otuđenje imovine prije prethodno očekivanoga datuma i ponovno ocjenjivanje korisnoga vijeka uporabe kao određenog, a ne kao neodređenog ([1]);

(g) postoje dokazi iz unutarnjih izvještaja koji ukazuju na to da je gospodarski učinak imovine lošiji od očekivanog ili da će se pogoršati.

▼M7

Dividendu iz društva kćeri, ►M32 zajedničkog pothvata ◄ ili pridruženog društva

(h) kod ulaganja u društvo kćer, ►M32 zajednički pothvat ◄ ili pridruženo društvo ulagač priznaje dividendu od ulaganja te raspolaže dokazima da:

i. preneseni iznos ulaganja u odvojenim financijskim izvještajima prelazi prenesene iznose iz konsolidiranih financijskih izvještaja neto aktive subjekta u koji se ulaže, uključujući povezan *goodwill*; ili

ii. dividenda prelazi ukupni kombinirani prihod društva kćeri, ►M32 zajedničkog pothvata ◄ ili pridruženog društva u razdoblju prijave dividende.

▼B

13. Popis iz točke 12. nije iscrpan. Subjekt može utvrditi druge pokazatelje mogućeg umanjenja imovine, te oni također nalažu subjektu da odredi nadoknadivi iznos imovine ili, u slučaju *goodwilla*, izvrši ispitivanje umanjenja u skladu s točkama od 80. do 99.

14. Dokazi iz unutarnjeg izvještavanja koji ukazuju na mogućnost umanjenja imovine uključuju:

(a) novčane tokove za stjecanje imovine ili naknadnu potrebu za novcem za njezino djelovanje ili održavanje, koji su znatno viši od planiranog;

(b) stvarne neto novčane tokove ili dobiti ili gubitak iz poslovanja koji pritječu iz imovine, koji su znatno lošiji od planiranog;

(c) značajno smanjenje planiranih neto novčanih tokova ili dobiti iz poslovanja, ili značajno povećanje planiranih gubitaka koji pritječu iz imovine; ili

(d) gubici iz poslovanja ili neto odljevi novca iz imovine ako se iznosi tekućega razdoblja zbroje s planiranim budućim iznosima.

([1]) Ako imovina ispunjava uvjete za razvrstavanje kao imovina namijenjena prodaji (ili je uključena u skupinu za otuđenje razvrstanu kao imovina namijenjenu prodaji), isključuje se iz područja primjene ovoga standarda i obračunava se u skladu s MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.

▼B

15. Kako je navedeno u točki 10., ovaj standard nalaže ispitivanje na umanjenje nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe ili koja još nije raspoloživa za uporabu, te *goodwilla* barem jedanput godišnje. Pored slučajeva u kojima se primjenjuju zahtjevi točke 10., načelo se značajnosti primjenjuje pri utvrđivanju je li potrebno procijeniti nadoknadivu vrijednost imovine. Na primjer, ako iz prethodnog izračuna proizlazi da je nadoknadiva vrijednost imovine znatno veća od njezine knjigovodstvene vrijednosti, subjekt ne mora ponovno procijeniti nadoknadivu vrijednost imovine ako nije nastao ikoji događaj koji bi poništio tu razliku. Slično tomu, prethodnim se analizama može pokazati da nadoknadiva vrijednost imovine nije osjetljiva na jedan (ili više) pokazatelja iz točke 12.

16. Kao objašnjenje točke 15., ako su se tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope povrata na ulaganja povećale tijekom razdoblja, subjekt nije dužan izvršiti formalnu procjenu nadoknadive vrijednosti imovine u sljedećim slučajevima:

(a) ako nije vjerojatno da će povećanje tih tržišnih stopa utjecati na diskontnu stopu upotrijebljenu pri izračunu vrijednosti imovine pri uporabi. Na primjer, povećanja kratkoročnih kamatnih stopa ne mora nužno imati značajni učinak na diskontnu stopu upotrijebljenu za imovinu s dugim preostalim korisni vijekom uporabe;

(b) ako je vjerojatno da će povećanje tih tržišnih stopa utjecati na diskontnu stopu upotrijebljenu pri izračunu vrijednosti imovine pri uporabi, ali je prethodna analiza osjetljivosti nadoknadive vrijednosti pokazala da:

i. nije vjerojatno da će doći do značajnog smanjenja nadoknadive vrijednosti budući da je vjerojatno da će se budući novčani tokovi također povećati (npr. u nekim slučajevima subjekt može biti u stanju dokazati da usklađuje svoje prihode kako bi nadoknadio povećanje tržišnih stopa); ili

ii. nije vjerojatno da će smanjenje nadoknadive vrijednosti imati za posljedicu značajni gubitak od umanjenja.

17. Ako postoji pokazatelj mogućeg umanjenja vrijednosti imovine, to može ukazivati na potrebu za pregledom i usklađivanjem preostaloga korisnog vijeka uporabe, metode amortizacije ili preostale vrijednosti imovine u skladu sa standardom koji se primjenjuje na imovinu, čak i ako se za imovinu ne prizna ikoji gubitak od umanjenja.

MJERENJE NADOKNADIVOGA IZNOSA

18. Ovim se standardom utvrđuje nadoknadivi iznos kao ►**M33** fer vrijednost imovine ili jedinice koja stvara novac umanjenja za troškove otuđenja ◄ ili kao njezina vrijednost pri uporabi, ovisno o tome koji je iznos viši. U točkama od 19. do 57. utvrđuju se zahtjevi za mjerenje nadoknadivoga iznosa. Iako se u tim zahtjevima koristi izraz „imovina”, primjenjuju se jednako na pojedinu imovinu ili na jedinicu koja stvara novac.

19. Nije uvijek nužno odrediti ►**M33** fer vrijednost imovine umanjenu za troškove otuđenja ◄ i njezinu vrijednost pri uporabi. Ako bilo koji od tih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina nije umanjenja i nije potrebno procijeniti drugi iznos.

▼M33

20. Fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja moguće je izmjeriti, čak i ako na aktivnom tržištu ne postoji cijena koja kotira za identičnu imovinu. Međutim, ponekad neće biti moguće izmjeriti fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja jer ne postoji osnova za pouzdanu procjenu cijene po kojoj bi predmetna imovina bila prodana u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja pod sadašnjim tržišnim uvjetima. U tom slučaju subjekt smije za nadoknadivi iznos sredstva uzeti vrijednost imovine u upotrebi

▼B

21. Ako nema razloga vjerovati da vrijednost imovine pri uporabi značajno premašuje njezinu ►M33 fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja ◄, moguće je kao njezinu nadoknadivu vrijednost upotrijebiti ►M33 fer vrijednost ◄ imovine ►M33 umanjenu za troškove otuđenja ◄. To je obično slučaj s imovinom namijenjenom za otuđenje. Razlog tomu je što vrijednost u uporabi imovine namijenjene prodaji čini uglavnom neto prihod od prodaje, s obzirom na to da će budući novčani tokovi od neprekidne uporabe imovine do njezina otuđenja vjerojatno biti zanemarivi.

22. Nadoknadiva se vrijednost određuje za pojedinu imovinu osim ako imovina ne stvara priljeve novca koji su uglavnom neovisni od priljeva novca od druge imovine ili skupina imovine. U tom se slučaju nadoknadiva vrijednost određuje za jedinicu koja stvara novac kojoj imovina pripada (vidjeti točke od 65. do 103.), osim:

(a) ako je ►M33 fer vrijednost ◄ imovine ►M33 umanjena za troškove otuđenja ◄ viša od njezine knjigovodstvene vrijednosti; ili

▼M33

(b) se za vrijednost imovine u uporabi može procijeniti da je blizu njene fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja i fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja moguće je izmjeriti.

▼B

23. U nekim slučajevima procjene, prosjeci i skraćeni izračuni pružaju razumne aproksimacije podrobnih izračuna prikazanih u ovome standardu za određivanje ►M33 fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja ◄ ili vrijednosti pri uporabi.

Mjerenje nadoknadive vrijednost nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe

24. Točka 10. nalaže godišnje ispitivanje nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe na umanjenje na način da se usporedi njezina knjigovodstvena vrijednost s nadoknadivom vrijednosti, bez obzira na moguće postojanje pokazatelja umanjenja imovine. Međutim, pri ispitivanju se umanjenja te imovine u tekućem razdoblju može upotrijebiti posljednji podrobni izračun nadoknadive vrijednosti imovine iz prethodnog razdoblja, ako su ispunjena svi sljedeći uvjeti:

(a) ako nematerijalna imovina ne stvara priljeve novca od neprekidne uporabe koji su uglavnom neovisni od priljeva novca od druge imovine ili skupina imovine, te se stoga ispituje na umanjenje kao dio jedinice koja stvara novac kojoj pripada, imovina i obveze koji čine tu jedinicu nisu se značajno promijenili od posljednjeg izračuna nadoknadive vrijednosti;

▼B

(b) posljednjim izračunom nadoknadive vrijednosti dobiven je iznos koji znatno premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine; i

(c) na temelju analize nastalih događaja i okolnosti koje su se promijenila od posljednjega izračuna nadoknadive vrijednosti, malo je vjerojatno da će utvrđena sadašnja nadoknadiva vrijednost biti manja od knjigovodstvene vrijednosti imovine.

▼M33

Fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja

_____

▼B

►M33 28. Troškovi otuđenja, osim troškova koji su već priznati kao obveza, oduzimaju se pri mjerenju fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja. ◄ Primjeri takvih troškova su pravni troškovi, pristojbe i slični porezi, troškovi uklanjanja imovine i izravni dodatni troškovi pripreme imovine za prodaju. Međutim, otpremnine (kako su utvrđene u MRS 19) i troškovi povezani sa smanjenjem ili reorganizacijom poslovanja nakon otuđenja imovine nisu izravni dodatni troškovi otuđenja imovine.

29. Ponekad je kod otuđenja imovine kupac dužan preuzeti obvezu i raspoloživa je samo jedna ►M33 fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja ◄ za imovinu i obvezu. U točki 78. objašnjeno je kako postupati u tim slučajevima.

Vrijednost pri uporabi

30. Sljedeći se elementi odražavaju u izračunu vrijednosti imovine pri uporabi:

(a) procjena budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje od imovine;

(b) očekivanja o mogućim promjenama iznosa ili vremena tih budućih novčanih tokova;

(c) vremenska vrijednost novca, koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamatna stopa;

(d) cijena za preuzimanje neizvjesnosti koje su dio imovine; i

(e) ostali čimbenici, kao što je nelikvidnost, koju bi sudionici na tržištu uzeli u obzir pri određivanju cijene budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje od imovine.

31. Procjena vrijednosti imovine pri uporabi uključuje sljedeće korake:

(a) procjenu budućih priljeva i odljeva novca koji će nastati neprekidnom uporabom imovine i njezinim konačnim otuđenjem; i

(b) primjenu odgovarajuće diskontne stope na te buduće novčane tokove.

▼B

32. Elementi iz točke 30. podtočaka (b), (d) i (e) mogu se iskazati kao usklađivanja budućih novčanih tokova ili usklađivanja diskontne stope. Kojigod pristup odabere subjekt kako bi iskazao svoja očekivanja mogućih promjena iznosa ili vremena budućih novčanih tokova, rezultat će biti prikazivanje očekivane sadašnje vrijednosti budućih novčanih tokova, odnosno ponderirani prosjek svih mogućih ishoda. U Dodatku A navedene su dodatne smjernice o uporabi metoda sadašnje vrijednosti pri mjerenju vrijednosti imovine pri uporabi.

Osnova za procjene budućih novčanih tokova

33. Pri mjerenju je vrijednosti pri uporabi subjekt dužan:

(a) temeljiti predviđanja novčanih tokova na razumnim i utemeljenim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju procjenu rukovodstva u pogledu raspona gospodarskih uvjeta koji će postojati tijekom preostaloga korisnog vijeka uporabe imovine. Veća se važnost daje vanjskim dokazima;

(b) temeljiti predviđanja novčanih tokova na posljednjim financijskim planovima/prognozama rukovodstva, ali isključiti bilo kakve procijenjene buduće priljeve i odljeve novca koji se očekuju od budućih restrukturiranja, unaprjeđenja ili povećanja rezultata imovine. Predviđanja koja se temelje na tim planovima/prognozama moraju obuhvaćati razdoblje od najviše pet godina, osim ako se dulje razdoblje može opravdati;

(c) procijeniti predviđanja novčanih tokova za razdoblje dulje od onoga na koje se odnose posljednji planovi/prognoze, i to ekstrapoliranjem predviđanja temeljenih na planovima/projekcijama koristeći stabilnu ili padajuću stopu rasta za naredne godine, osim ako se može opravdati rastuća stopa. Ta stopa rasta ne smije premašiti dugoročnu prosječnu stopu rasta za proizvode, djelatnosti ili državu/države u kojoj/kojima subjekt posluje, ili za tržište na kojemu se imovina upotrebljava, osim ako se može opravdati viša stopa.

34. Rukovodstvo procjenjuje razumnost pretpostavki na kojima se temelje sadašnja predviđanja novčanih tokova, i to pregledom razloga nastanka razlika između prošlih predviđanja novčanih tokova i stvarnih novčanih tokova. Rukovodstvo je dužno osigurati da su pretpostavke na kojima se temelje sadašnja predviđanja novčanih tokova sukladne sa stvarnim prošlim ishodima, pod uvjetom da to odgovara učincima naknadnih događaja ili okolnosti koje nisu postojale kad su nastali ti stvarni novčani tokovi.

35. Podrobni, jasni i pouzdani financijski planovi/prognoze budućih novčanih tokova za razdoblja dulja od pet godina obično nisu raspoloživi. Iz toga se razloga procjene rukovodstva budućih novčanih tokova temelje na posljednjim planovima/prognozama za najviše pet godina. Rukovodstvo može koristiti predviđanja novčanih tokova koja se temelje na financijskim planovima/prognozama za razdoblje dulje od pet godina ako je sigurno da su ta predviđanja pouzdana i da se na temelju prethodnog iskustva može dokazati njegova sposobnost točnog predviđanja novčanih tokova za dulje razdoblje.

▼B

36. Predviđanja novčanih tokova se do kraja korisnoga vijeka uporabe imovine procjenjuju ekstrapoliranjem predviđanja novčanih tokova temeljenih na financijskim planovima/prognozama uz uporabu stopu rasta za naredne godine. Ta je stopa stabilna ili padajuća, osim ako se povećanje stope podudara s objektivnim podacima o ciklusu proizvoda ili djelatnosti. Po potrebi je stopa rasta jednaka nuli ili negativna.

37. Ako su uvjeti povoljni, na tržištu će se pojaviti konkurencija i ograničiti stopu rasta. Stoga će subjekti teško premašiti prosječnu povijesnu stopu rasta u duljem razdoblju (npr. 20 godina) za proizvode, djelatnosti, državu/države u kojoj/kojima subjekt posluje ili za tržište na kojemu se imovina upotrebljava.

38. Pri uporabi podataka iz financijskih planova/prognoza, subjekt razmatra odražavaju li podaci razumne i utemeljene pretpostavke i predstavljaju li najbolje procjene rukovodstva određenih gospodarskih uvjeta koji će postojati tijekom preostaloga korisnog vijeka uporabe imovine.

Struktura procjena budućih novčanih tokova

39. Procjene budućih novčanih tokova uključuju:

(a) predviđanja priljeva novca od neprekidne uporabe imovine;

(b) predviđanja odljeva novca koji su potrebni radi stvaranja priljeva novca od neprekidne uporabe imovine (uključujući odljeve novca za pripremu imovine za uporabu) i koji se mogu izravno pripisati ili rasporediti na razuman i dosljedan način na imovinu; i

(c) neto novčane tokove, ako postoje, koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje imovine na kraju njezinoga korisnog vijeka uporabe.

40. Procjene budućih novčanih tokova i diskontna stopa odražavaju dosljedne pretpostavke o povećanjima cijene uslijed opće inflacije. Stoga, ako diskontna stopa uključuje učinak povećanja cijene uslijed opće inflacije, budući se novčani tokovi procjenjuju u nominalnoj vrijednosti. Ako diskontna stopa ne uključuje učinak povećanja cijene uslijed opće inflacije, budući se novčani tokovi procjenjuju u stvarnoj vrijednosti (ali uključuju buduća posebna povećanja ili smanjenja cijene).

41. Predviđanja odljeva novca uključuju troškove svakodnevnog održavanja imovine, te buduće opće troškove koji se mogu izravno pripisati ili rasporediti na razuman i dosljedan način na imovinu.

42. Ako knjigovodstvena vrijednost imovine ne uključuje još sve odljeve novca koji trebaju nastati prije negoli imovina bude spremna za uporabu ili prodaju, procjena budućih odljeva novca uključuje procjenu svih daljnjih odljeva novca za koje se očekuje da će nastati prije negoli imovina bude spremna za uporabu ili prodaju. Na primjer, to je slučaj sa zgradom u izgradnji ili s razvojem projekta koji još nije dovršen.

▼B

43. Kako bi se izbjeglo dvostruko obračunavanje, procjene budućih novčanih tokova ne uključuju:

(a) priljeve novca od imovine koja stvara priljeve novca koji su uglavnom neovisni od priljeva novca od imovine koja se pregledava (na primjer, financijske imovine kao što su potraživanja); i

(b) odljeve novca koji su povezani s dugovanjima koja su priznata kao obveze (na primjer, obveze prema dobavljačima, mirovine ili rezerviranja).

44. Budući se novčani tokovi procjenjuju za imovinu u postojećem stanju. Procjene budućih novčanih tokova ne uključuju procijenjene buduće priljeve ili odljeve novca za koje se očekuje da će proizaći iz:

(a) budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obvezu; ili

(b) unaprjeđenja ili povećanja rezultata imovine.

45. S obzirom da se budući novčani tokovi procjenjuju za imovinu u postojećeg stanju, vrijednost pri uporabi ne odražava:

(a) buduće odljeve novca ili povezane uštede troškova (na primjer, smanjenje troškova osoblja) ili primanja za koja se očekuje da će nastati iz budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obvezu; ili

(b) buduće odljeve novca koji će unaprijediti ili povećati rezultate imovine ili s tim povezane priljeve novca za koje se očekuje da će proizaći iz takvih odljeva.

46. Restrukturiranje je program koji planira i nadzire rukovodstvo i koji značajno mijenja opseg poslovanja subjekta ili način na vođenja toga poslovanja. MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina sadrži smjernice kojima se pojašnjava kad je subjekt preuzeo obvezu za restrukturiranje.

47. Kad subjekt preuzme obvezu za restrukturiranje, ono će vjerojatno utjecati na određenu imovinu. kad subjekt preuzme obvezu za restrukturiranje:

(a) njegove procjene budućih priljeva i odljeva novca za određivanje vrijednosti pri uporabi odražavat će uštedu troškova i druga primanja iz restrukturiranja (na temelju posljednjeg financijskog planiranja/prognoze koji je odobrilo rukovodstvo); i

(b) njegove procjene budućih odljeva novca za restrukturiranje uključuju se u rezerviranja za restrukturiranje u skladu s MRS 37.

U primjeru 5 prikazan je učinak budućeg restrukturiranja na izračun vrijednosti pri uporabi.

48. Dok subjekt stvara odljeve novca koji unaprjeđuju ili povećavaju rezultate imovine, procjene budućih novčanih tokova ne uključuju procijenjene buduće priljeve novca za koje se očekuje da će proizaći iz povećanja gospodarskih koristi povezanih s odljevom novca (vidjeti primjer 6).

▼B

49. Procjene budućih novčanih tokova uključuju buduće priljeve novca potrebne za održavanje razine gospodarskih koristi za koje se očekuje da će proizaći iz imovine u postojećem stanju. Ako se jedinica koja stvara novac sastoji od imovine s različitim procijenjenim korisnim vjekovima uporabe, a sva je imovina bitna za daljnje poslovanje jedinice, pri procjenjivanju se budućih novčanih tokova povezanih s jedinicom zamjena imovine s kraćim vijekom uporabe smatra dijelom svakodnevnog održavanja jedinice. Slično tomu, ako je pojedina imovina sastoji od dijelova s različitim procijenjenim korisnim vjekovima uporabe, pri procjenjivanju se budućih novčanih tokova koje stvara imovina zamjena dijelova s kraćim vijekom uporabe smatra dijelom svakodnevnog održavanja imovine.

50. Procjene budućih novčanih tokova ne uključuju:

(a) priljeve ili odljeve novca iz financijskih aktivnosti; ili

(b) povrate ili plaćanja poreza na dobit.

51. Procijenjeni budući novčani tokovi odražavaju pretpostavke koje su sukladne s načinom određivanja diskontne stope. U protivnome će se učinak određenih pretpostavki uzeti u obzir dva puta ili zanemariti. Budući da se vremenska vrijednost novca razmatra diskontiranjem procijenjenih budućih novčanih tokova, ti novčani tokovi isključuju priljeve ili odljeve novca iz financijskih aktivnosti. Slično tomu, budući da se diskontna stopa određuje prije oporezivanja, i budući se novčani tokovi također procjenjuju prije oporezivanja.

52. Procjena neto novčanih tokova koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje imovine na kraju njezinoga korisnoga vijeka uporabe je iznos koji subjekt očekuje od otuđenja imovine u promišljenom poslu među dobro obaviještenim i voljnim strankama nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja.

53. Procjena neto novčanih tokova koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje imovine na kraju njezinoga korisnoga vijeka uporabe određuje se na sličan način kao ►**M33** fer vrijednost ◄ imovine ►**M33** umanjena za troškove otuđenja ◄, osim što pri procjenjivanju tih neto novčanih tokova:

(a) subjekt koristi cijene koje vrijede na datum procjene za sličnu imovinu koja je dostigla kraj svojega korisnoga vijeka uporabe i koja je djelovala u uvjetima sličnima onima u kojima će se koristiti predmetna imovina;

(b) subjekt prilagođava te cijene učinku budućih povećanja cijene uslijed opće inflacije i posebnih budućih povećanja ili smanjenja cijene. Međutim, ako procjene budućih novčanih tokova od neprekidne uporabe imovine i diskontna stopa isključuju učinak opće inflacije, subjekt također isključuje taj učinak iz procjene neto novčanih tokova od otuđenja.

▼M33

53.A Fer vrijednost se razlikuje od vrijednosti u upotrebi. Fer vrijednost odražava pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u određivanju cijene. Nasuprot tome, vrijednost u upotrebi odražava utjecaj čimbenika koji mogu biti specifični za subjekt i ne moraju vrijediti za subjekte općenito. Primjerice, fer vrijednost ne odražava ni jedan sljedeći čimbenik ako nije općenito dostupan tržišnim sudionicima:

(a) dodatna vrijednost izvedena iz grupiranja imovine (kao što je formiranje portfelja investicijskih nekretnina na različitim lokacijama);

(b) sinergije između imovine koja se mjeri i druge imovine;

(c) zakonska prava ili ograničenja specifična samo za postojećeg vlasnika imovine; i

(d) porezne olakšice ili porezna opterećenja specifična samo za postojećeg vlasnika imovine.

▼B

Budući novčani tokovi u stranoj valuti

54. Budući novčani tokovi procjenjuju se u valuti u kojoj će nastati i potom se diskontiraju uporabom diskontne stope koja odgovara toj valuti. Subjekt pretvara sadašnju vrijednost primjenom spot tečaja na datum izračuna vrijednosti pri uporabi.

Diskontna stopa

55. Diskontna stopa (stope) je/su stopa (stope) prije oporezivanja koja(-e) odražava(-ju) postojeće tržišne procjene:

(a) vremenske vrijednosti novca; i

(b) rizika vezanih uz imovinu za koju nisu bile prilagođene procjene budućih novčanih tokova.

56. Stopa koja odražava postojeće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizike vezane uz imovinu je povrat koji bi ulagači zahtijevali kad bi izabrali ulaganje koje bi stvorilo novčane tokove u iznosima, rokovima i s rizicima koji su jednaki onima koje subjekt očekuje od imovine. Ta se stopa procjenjuju na temelju stope tekućih tržišnih transakcija za sličnu imovinu ili na temelju ponderiranog prosječnog troška kapitala subjekta kotiranog na burzi koji ima jednu imovinu (ili niz imovina) sličnu imovini koja se pregledava s obzirom na njezino moguće djelovanje i rizike. Međutim, diskontna stopa (stope) koja se koristi za mjerenje vrijednosti imovine pri uporabi ne smije odražavati rizike za koje su usklađene procjene budućih novčanih tokova. U protivnome će se učinak određenih pretpostavki uzeti u obzir dva puta.

▼B

57. Ako stopa vezana uz određenu imovinu nije izravno dostupna na tržištu, subjekt koristi zamjensku stopu za procjenu diskontne stope. U Dodatku A navedene su dodatne smjernice za procjenjivanje diskontne stope u tim slučajevima.

PRIZNAVANJE I MJERENJE GUBITKA OD UMANJENJA

58. U točkama 59. do 64. utvrđuju se zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja za pojedinu imovinu, osim *goodwilla*. Priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja za jedinice koje stvaraju novac i *goodwill* utvrđuju se u točkama od 65. do 108.

59. Ako i isključivo ako je nadoknadiva vrijednost imovine manja od njezine knjigovodstvene vrijednosti, knjigovodstvena se vrijednost imovine smanjuje na njezinu nadoknadivu vrijednost. To je smanjenje gubitak od umanjenja vrijednosti.

60. Gubitak od umanjenja priznaje se odmah u računu dobiti i gubitaka, osim ako se imovina iskazuje u revaloriziranom iznosu u skladu s drugim standardom (na primjer, u skladu s model revalorizacije iz MRS 16). Sa svakim se gubitkom od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine postupa kao sa smanjenjem uslijed revalorizacije u skladu s tim drugim standardom.

▼M5

61. Gubitak od umanjenja nerevalorizirane imovine priznaje se u dobit ili gubitak. Međutim, gubitak od umanjenja revalorizirane imovine priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti do iznosa do kojeg gubitak od umanjenja imovine ne prelazi iznos revalorizacijskog viška te iste imovine. Gubitak od umanjenja revalorizirane imovine odbija se od iznosa revalorizacijskog viška za istu imovinu.

▼B

62. Ako je iznos procijenjen kao gubitak od umanjenja veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine na koju se odnosi, subjekt priznaje obvezu ako i isključivo ako to nalaže drugi standard.

63. Nakon priznavanja gubitka od umanjenja amortizacija se imovine usklađuje u budućim razdobljima na način da se prepravljena knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za njezinu preostalu vrijednost (ako postoji) sustavno rasporedi kroz preostali korisni vijek uporabe imovine.

64. Ako se prizna gubitak od umanjenja, sva se povezana odgođena porezna imovina ili obveze određuju su skladu s MRS 12 na način da se prepravljena knjigovodstvena vrijednost imovine usporedi s njezinom poreznom osnovicom (vidjeti primjer 3).

JEDINICE KOJE STVARAJU NOVAC I *GOODWILL*

▼M12

65. U točkama 66.-108. i Dodatku C postavljeni su zahtjevi za utvrđivanje jedinice koja stvara novac kojoj sredstvo pripada i za određivanje knjigovodstvenog iznosa te priznavanje gubitaka od umanjenja imovine jedinica koje stvaraju novac i *goodwilla*.

▼B

Prepoznavanje jedinice koja stvara novac kojoj pripada imovina

66. Ako postoji koji pokazatelj mogućeg umanjenja vrijednosti imovine, nadoknadiva se vrijednost procjenjuje za pojedinu imovinu. Ako nije moguće procijeniti nadoknadivu vrijednost pojedine imovine, subjekt određuje nadoknadivu vrijednost jedinice koja stvara novac kojoj imovina pripada.

67. Nadoknadivu vrijednost pojedine imovine nije moguće odrediti ako:

(a) vrijednost imovine pri uporabi nije moguće procijeniti blizu njezine ►M33 fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja ◄ (na primjer, ako nije moguće procijeniti da su budući novčani tokovi od neprekidne uporabe imovine zanemarivi); i

(b) imovina ne stvara priljeve novca koji su uglavnom neovisni od priljeva novca od druge imovine.

U tim je slučajevima vrijednost pri uporabi, a time i nadoknadivu vrijednost, moguće odrediti samo za jedinicu koja stvara novac kojoj imovina pripada.

Primjer

Rudarsko poduzeće posjeduje privatnu željeznicu za potrebe svojih rudarskih aktivnosti. Privatnu je željeznicu moguće prodati samo po vrijednosti otpada i ne stvara priljeve novca koji su uglavnom neovisni od priljeva novca od druge imovine rudnika.

Nije moguće procijeniti nadoknadivu vrijednost privatne željeznice budući da nije moguće odrediti njezinu vrijednost pri uporabi i ona se vjerojatno razlikuje od vrijednosti otpada. Stoga subjekt procjenjuje nadoknadivu vrijednost jedinice koja stvara novac kojoj privatna željeznica pripada, odnosno čitavoga rudnika.

68. Kako je utvrđeno u točki 6., jedinica koja stvara novac je najmanja skupina imovine koja uključuje imovinu i stvara priljeve novca koji su uglavnom neovisni od priljeva novca od druge imovine ili drugih skupina imovine. Za prepoznavanje je jedinice koja stvara novac kojoj imovina pripada nužno prosuđivanje. Ako nadoknadivi iznos nije moguće odrediti za pojedinu imovinu, subjekt utvrđuje najmanju skupinu imovine koja stvara uglavnom neovisne priljeve novca.

Primjer

Autobusno poduzeće pruža usluge na temelju ugovora s općinom koja zahtijeva najmanji opseg usluga na svakoj od pet različitih linija. Moguće je zasebno odrediti imovinu namijenjenu svakoj liniji i novčane tokove od svake linije. Jedna linija ostvaruje značajni gubitak.

▼B

Budući da subjekt nema mogućnost ograničiti ikoju autobusnu liniju, najniža razina odredivih novčanih tokova koji su uglavnom neovisni od novčanih tokova od druge imovine ili drugih skupina imovine su novčani tokovi koje stvara svih pet linija zajedno. Jedinica koja stvara novac za svaku liniju je čitavo autobusno poduzeće.

69. Priljevi novca su priljevi novca i novčanih ekvivalenata primljeni od stranki izvan subjekta. Pri određivanju jesu li novčani priljevi od imovine (ili skupine imovine) uglavnom neovisni od novčanih tokova od druge imovine (ili skupina imovine), subjekt uzima u obzir različite čimbenike, uključujući način na koji rukovodstvo nadzire poslovanje subjekta (na primjer, po skupinama proizvoda, poslovnim jedinicama, pojedinim lokacijama, područjima ili regijama) ili način na koji rukovodstvo donosi odluke o nastavku uporabe ili otuđenju imovine subjekta, te nastavku ili otuđenju njegovog poslovanja. U primjeru 1 prikazani su primjeri prepoznavanja jedinice koja stvara novac.

70. Ako postoji aktivno tržište za proizvode koje stvara imovina ili skupina imovine, ta se imovina ili skupina imovine smatra jedinicom koja stvara novac, čak i ako se dio tih proizvoda koristi unutar subjekta. Ako na priljeve novca koje stvara imovina ili jedinica koja stvara novac utječe unutarnje transferne cijene, subjekt koristi najbolju procjenu rukovodstva o budućim cijenama koje se mogu postići po tržišnim uvjetima pri procjenjivanju:

(a) budućih priljeva novca koji se koriste pri određivanju vrijednosti pri uporabi imovine ili jedinice koja stvara novac; i

(b) budućih odljeva novca koji se koriste pri određivanju vrijednost pri uporabi druge imovine ili jedinica koje stvaraju novac na koje utječu unutarnje transferne cijene.

71. Čak i ako dio ili sve proizvode koje stvara imovina ili skupina imovine upotrebljavaju druge jedinice subjekta (na primjer, proizvodi u međufazi proizvodnoga postupka), ta je imovina ili skupina imovine odvojena jedinica koja stvara novac ako bi subjekt mogao prodati odnosne proizvode na aktivnom tržištu. Razlog tomu je što bi imovina ili skupina imovine mogla stvarati priljeve novca koji bi bili uglavnom neovisni od priljeva novca od druge imovine ili drugih skupina imovine. Pri uporabi podataka koji se temelje na financijskim planovima/prognozama koji su povezani s takvom jedinicom koja stvara novac ili s bilo kojom drugom imovinom ili jedinicom koja stvara novac na koje utječu unutarnje transferne cijene, subjekt usklađuje te podatke ako unutarnje transferne cijene ne odražavaju najbolju procjenu rukovodstva o budućim cijenama koje bi se mogle postići u tržišnim uvjetima.

▼B

72. Jedinice koje stvaraju novac određuju se dosljedno iz razdoblja u razdoblje za istu imovinu ili vrste imovine, osim u slučajevima u kojima je promjena opravdana.

73. Ako subjekt utvrdi da imovina pripada jedinici koja stvara novac različitoj od one kojoj je pripadala u prethodnim razdobljima, ili da su se promijenile vrste imovine jedinice koja stvara novac, točkom 130. zahtijeva se objavljivanje podataka o jedinici koja stvara novac ako se za tu jedinicu koja stvara novac priznaje ili poništava gubitak od umanjenja vrijednosti.

Nadoknadiva vrijednost i knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac

74. Nadoknadiva vrijednost jedinice koja stvara novac je njezina ►**M33** fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja ◄ ili njezina vrijednost pri uporabi, ovisno o tome koji je iznos viši. Za određivanje nadoknadive vrijednosti jedinice koja stvara novac izraz „imovina” iz točaka od 19. do 57. tumačit će se kao „jedinica koja stvara novac”.

75. Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac određuje se dosljedno načinu određivanja nadoknadive vrijednosti jedinice koja stvara novac.

76. Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac:

(a) uključuje knjigovodstvenu vrijednost imovine koja se može izravno pripisati ili rasporediti na razuman i dosljedan način na jedinicu koja stvara novac, a koja će stvarati buduće priljeve novca koji se upotrebljavaju pri određivanju vrijednosti pri uporabi jedinice koja stvara novac; i

(b) ne uključuje knjigovodstvenu vrijednost ikoje priznate obveze, osim ako nadoknadivu vrijednost jedinice koja stvara novac nije moguće odrediti bez uzimanja te obveze u obzir.

Razlog tomu je što se ►**M33** fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja ◄ i vrijednost pri uporabi jedinice koja stvara novac određuju bez novčanih tokova povezanih s imovinom koja nije dio jedinice koja stvara novac i bez priznatih obveza (vidjeti točke 28. i 43.).

77. Kad se imovina razvrstava u skupine radi ocjene nadoknadivosti, važno je uključiti u jedinicu koja stvara novac svu imovinu koja stvara ili koja se koristi za stvaranje odnosnih priljeva novca. U protivnome se može činiti da je čitava vrijednost jedinice koja stvara novac nadoknadiva kad je stvarnost došlo do nastanka gubitka umanjenja. U nekim slučajevima, iako određena imovinu pridonosi procijenjenim budućim novčanim tokovima jedinice koja stvara novac, tu imovinu nije moguće rasporediti na jedinicu koja stvara novac na razuman i dosljedan način. To može biti slučaj s *goodwillom* ili zajedničkom imovinom, kao što je imovina sjedišta uprave. U točkama od 80. do 103. objašnjeno je kako postupiti s tom imovinom pri ispitivanju jedinice koja stvara novac na umanjenje.

▼M33

78. Ponekad je potrebno razmotriti obveze koje su priznate da bi se odredio nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca. To je moguće ako bi se kod otuđenja jedinice stvaranja novca moglo zahtijevati od kupca da preuzme obvezu. U tom je slučaju fer vrijednost jedinice stvaranja novca umanjena za troškove otuđenja (ili procijenjeni novčani tok od konačnog otuđenja) cijena za prodaju imovine jedinice stvaranja novca i te obveze, umanjena za troškove otuđenja. Da bi se usporedba između knjigovodstvene vrijednosti jedinice stvaranja novca i njenog nadoknadivog iznosa bila svrsishodna, pri određivanju vrijednosti u uporabi jedinice stvaranja novca, kao i njene knjigovodstvene vrijednosti, oduzima se knjigovodstvena vrijednost obveze.

▼B

Primjer

Poduzeće upravlja rudnikom u državi u kojoj je zakonom propisano da vlasnik mora vratiti zemljište u prijašnje stanje nakon završetka svojih rudarskih aktivnosti. Troškovi vraćanja zemljišta u prijašnje stanje uključuju vraćanje zemlje koja je uklonjena prije početka rudarskih aktivnosti. Rezerviranje za troškove vraćanja zemlje priznati su kad je zemlja uklonjena. Potrebno je iznos priznat kao dio troška rudnika i amortizira se tijekom korisnoga vijeka uporabe rudnika. Knjigovodstvena vrijednost rezerviranja za troškove vraćanja u prijašnje stanje je 500 novčanih jedinica ([a]), što je jednako sadašnjoj vrijednosti troškova vraćanja u prijašnje stanje.

Subjekt ispituje rudnik na umanjenje. Jedinica koja stvara novac za rudnik je čitavi rudnik. Subjekt je primio nekoliko ponuda za kupnju rudnika po cijeni od oko 800 novčanih jedinica. Ta cijena odražava činjenicu da će kupac preuzeti obvezu vraćanja zemljišta u prijašnje stanje. Troškovi otuđenja rudnika su zanemarivi. Vrijednost pri uporabi rudnika iznosi oko 1 200 novčanih jedinica, bez troškova vraćanja u prijašnje stanje Knjigovodstvena vrijednost rudnika je 1 000 novčanih jedinica.

►M33 *Fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja* ◄ *jedinice koja stvara novac je 800 novčanih jedinica. Taj iznos uključuje troškove vraćanja u prijašnje stanje, koji su već rezervirani. Stoga se vrijednost pri uporabi za jedinicu koja stvara novac određuje nakon što se uzmu u obzir troškovi vraćanja u prijašnje stanje i ona se procjenjuje na 700 novčanih jedinica (1 200 minu 500 novčanih jedinica). Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac je 500 novčanih jedinica, što je knjigovodstvena vrijednost rudnika (1 000 novčanih jedinica) minus knjigovodstvena vrijednost rezerviranja za troškove vraćanja u prijašnje stanje (500 novčanih jedinica). Stoga nadoknadiva vrijednost jedinice koja stvara novac premašuje njezinu knjigovodstvenu vrijednost.*

([a]) U ovome su standardu monetarni iznosi izraženi u novčanim jedinicama.

79. Iz praktičnih se razloga nadoknadiva vrijednost jedinice koja stvara novac ponekad određuje nakon što se uzme u obzir imovina koja nije dio jedinice koja stvara novac (na primjer, potraživanja ili druga financijska imovina) ili priznate obveze (na primjer, obveze prema dobavljačima, mirovine i druga rezerviranja). U tim se slučajevima knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac povećava za knjigovodstvenu vrijednost te imovine i smanjuje za knjigovodstvenu vrijednost tih obveza.

▼B

Goodwill

Raspoređivanje *goodwilla* na jedinice koje stvaraju novac

▼M22

80. Radi testiranja umanjenja imovine, goodwill stečen tijekom poslovnog spajanja, počevši od datuma stjecanja, raspoređuje se na sve stjecateljeve jedinice ili skupine jedinica koje stvaraju novac, za koje se očekuju koristi od sinergija takvog stjecanja, neovisno o tome da li su ostala imovina i obveze stečenika dodijeljeni upravo tim jedinicama ili skupinama jedinica. Svaka jedinica ili skupine jedinica na koje se goodwill raspodjeljuje trebaju:

(a) predstavljati najnižu razinu u okviru subjekta na kojoj se goodwill nadzire za potrebe unutarnjeg upravljanja; i

(b) ne smije biti veća od dijela subjekta kako je utvrđeno stavkom 5. MSFI-ja 8 Poslovni segmenti prije udruživanja.

▼M12

81. *Goodwill* priznat u sklopu poslovnog spajanja je imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi od ostale imovine stečene poslovnim spajanjem koja nije pojedinačno utvrđena i odvojeno priznata. *Goodwill* ne stvara novčane tokove neovisno od drugih sredstava ili skupina sredstava te često povećava novčane tokove više jedinica koje stvaraju novac. Ponekad se *goodwill* ne može neproizvoljno rasporediti na pojedinačne jedinice koje stvaraju novac nego samo na skupine jedinica koje stvaraju novac. Posljedica toga je da najniža razina subjekta na kojoj se *goodwill* promatra za potrebe internog upravljanja ponekad uključuje niz jedinica koje stvaraju novac na koje se *goodwill* odnosi, ali na koje se ne može rasporediti. Kada se u točkama 83.–99. i Dodatku C spominje jedinica koja stvara novac na koju se raspoređuje *goodwill*, to podrazumijeva i skupine jedinica koje stvaraju novac na koje se *goodwill* raspoređuje.

▼B

82. Primjena zahtjeva iz točke 80. imat će za posljedicu ispitivanje *goodwilla* na umanjenje na razini koja odražava način na koji subjekt upravlja svojim poslovanje i s kojom bi *goodwill* bio prirodno povezan. Stoga razvoj dodatnih sustava izvještavanja u pravilu nije potreban.

83. Jedinica koja stvara novac kojoj je raspoređen *goodwill* za potrebe ispitivanja na umanjenje ne mora se podudarati s razinom na koju je *goodwill* raspoređen u skladu s MRS 21 Učinci promjena tečaja stranih valuta za potrebe mjerenja dobiti i gubitaka od tečajnih razlika. Na primjer, ako MRS 21 nalaže subjektu da rasporedi *goodwill* na razmjerno niske razine za potrebe mjerenja dobiti i gubitaka od tečajnih razlika, nije potrebno ispitati *goodwill* na umanjenje na istoj razini, osim ako subjekt također nadzire *goodwill* na toj razini za potrebe unutarnjeg upravljanja.

84. Ako početno raspoređivanje *goodwilla* stečenog poslovnim spajanjem nije moguće dovršiti do kraja godišnjega razdoblja u kojemu je izvršeno poslovno spajanje, to se početno raspoređivanje dovršava prije kraja prvoga godišnjega razdoblja koje započinje na datum stjecanja.

▼**M12**

85. U skladu s MSFI-jem 3 *Poslovna spajanja*, ako prvo knjiženje poslovnog spajanja do kraja razdoblja u kojem je spajanje provedeno može biti samo provizorno utvrđeno, stjecatelj:

(a) knjiži spajanje korištenjem takvih provizornih vrijednosti; i

(b) priznaje sva usklađenja takvih provizornih vrijednosti proizašla iz dovršenja prvog knjiženja unutar razdoblja mjerenja koje ne smije biti dulje od dvanaest mjeseci od datuma stjecanja.

U takvim okolnostima može biti nemoguće dovršiti prvotno raspoređivanje *goodwilla* priznatog u sklopu spajanja prije kraja godišnjeg razdoblja u kojem je spajanje provedeno. U tom slučaju, subjekt objavljuje informaciju koju nalaže točka 133.

▼**B**

86. Ako je *goodwill* raspoređen na jedinicu koja stvara novac, a subjekt otuđi jedno poslovanje te jedinice, *goodwill* povezan s otuđenim poslovanjem:

(a) uključuje se u knjigovodstvenu vrijednost poslovanja pri određivanju dobiti ili gubitka od otuđenja; i

(b) mjeri se na temelju razmjernih vrijednosti otuđenoga poslovanja i dijela poslovanja koji je jedinica koja stvara novac zadržala, osim ako subjekt može dokazati da neka druga metoda bolje odražava *goodwill* povezan s otuđenim poslovanjem.

Primjer

Subjekt je prodao za 100 novčanih jedinica poslovanje koje bilo dio jedinice koja stvara novac kojoj je raspoređen *goodwill*. *Goodwill* raspoređen na tu jedinicu ne može se odrediti, ni povezati sa skupinom imovine na razini nižoj od te jedinice, osim proizvoljno. Nadoknadiva vrijednost dijela poslovanja koji je jedinica koja stvara novac zadržala iznosi 300 novčanih jedinica.

Budući da goodwill raspoređen na jedinicu koja stvara novac nije moguće neproizvoljno odrediti, ni povezati sa skupinom imovine na razini nižoj od te jedinice, goodwill povezan s otuđenim poslovanjem mjeri se na temelju razmjernih vrijednosti otuđenog poslovanja i dijela poslovanja koji je jedinica zadržala. Stoga se 25 % goodwilla raspoređenog na jedinicu koja stvara novac uključuje u knjigovodstvenu vrijednost prodanoga poslovanja.

87. Ako subjekt reorganizira vlastitu strukturu izvještavanja na način kojime se mijenja sastav jedne ili više jedinica koje stvaraju novac kojima je raspoređen *goodwill*, *goodwill* se ponovno raspoređuje na odnosne jedinice. To se ponovno raspoređivanje vrši uporabom metode razmjerne vrijednosti koja je slična metodi koja se primjenjuju kad subjekt otuđuje poslovanje u sklopu jedinice koja stvara novac, osim ako subjekt može dokazati da neka druga metoda bolje odražava *goodwill* povezan s reorganiziranim jedinicama.

▼B

Primjer

Goodwill je prethodno bio raspoređen na jedinicu koja stvara novac A. *Goodwill* raspoređen na jedinicu A ne može se odrediti, ni povezati sa skupinom imovine na razini nižoj od te jedinice, osim proizvoljno. Jedinica A se dijeli i uključuje u druge tri jedinice koje stvaraju novac, B, C i D.

Budući da goodwill raspoređen na jedinicu A nije moguće neproizvoljno odrediti, ni povezati sa skupinom imovine na razini nižoj od te jedinice, goodwill se ponovno raspoređuje na jedinice B, C i D na temelju razmjernih vrijednosti triju dijelova jedinice A prije njihova uključivanja u jedinice B, C i D.

Ispitivanje jedinica koje stvaraju novac s *goodwillom* na umanjenje

88. Kad je u skladu s točkom 81. *goodwill* povezan je jedinicom koja stvara novac, ali nije bio raspoređen na tu jedinicu, ta se jedinica ispituje na umanjenje ako postoji koji pokazatelj mogućeg umanjenja jedinice, i to na način da se usporedi knjigovodstvena vrijednost jedinice, osim *goodwilla*, s njezinom nadoknadivom vrijednosti. Svi se gubici od umanjenja priznaju u skladu s točkom 104.

89. Ako jedinica koja stvara novac opisana u točki 88. sadrži u svojoj knjigovodstvenoj vrijednosti nematerijalnu imovinu s neodređenim korisnim vijekom uporabe ili koja još nije raspoloživa za uporabu, te je tu imovinu moguće ispitati na umanjenje samo kao dio jedinice koja stvara novac, točkom 10. zahtijeva se godišnje ispitivanje na umanjenje i same jedinice.

90. Jedinica koja stvara novac kojoj je *goodwill* bio raspoređen jedanput se godišnje ispituje na umanjenje te ako postoji koji pokazatelj mogućeg umanjenja jedinice, i to na način da se usporedi knjigovodstvena vrijednost jedinice, uključujući *goodwill*, njezinom nadoknadivom vrijednosti. Ako nadoknadiva vrijednost jedinice premašuje njezinu knjigovodstvenu vrijednost, jedinica i *goodwill* raspoređen na tu jedinicu ne smatraju se umanjenima. Ako knjigovodstvena vrijednost premašuje njezinu nadoknadivu vrijednost, subjekt priznaje gubitak od umanjenja u skladu s točkom 104.

▼M12

_____

▼B

Vrijeme ispitivanja umanjenja vrijednosti

96. Godišnje ispitivanje umanjenja vrijednosti za jedinicu koja stvara novac kojoj je *goodwill* raspoređen može se izvršiti u bilo kojem trenutku tijekom godišnjega razdoblja, pod uvjetom da se svake godine vrši u isto vrijeme. Različite jedinice koje stvaraju novac mogu se ispitati na umanjenje u različito vrijeme. Međutim, ako je *goodwill* raspoređen na određenu jedinicu koja stvara novac stečen djelomično ili u cijelosti poslovnim spajanjem tijekom tekućega godišnjeg razdoblja, ta se jedinica ispituje na umanjenje prije kraja tekućega godišnjega razdoblja.

97. Ako se imovina koja čini jedinicu koja stvara novac kojoj je raspoređen *goodwill* ispituje na umanjenje istodobno kao i jedinica koja sadrži *goodwill*, potrebno je ispitati tu imovinu na umanjenje prije jedinice koja sadrži *goodwill*. Slično tomu, ako se jedinice koje stvaraju novac, koje su dio skupine jedinica koje stvaraju novac kojima je raspoređen *goodwill*, ispituju na umanjenje istodobno kao i skupina jedinica koja sadrži *goodwill*, potrebno je ispitati pojedine jedinice na umanjenje prije skupine jedinica koje sadrže *goodwill*.

▼B

98. U vrijeme ispitivanja umanjenja jedinice koja stvara novac kojoj je raspoređen *goodwill* mogu postojati pokazatelji mogućeg umanjenja vrijednosti imovine u jedinici koja sadrži *goodwill*. U tim okolnostima subjekt prvo ispituje imovinu na umanjenje i priznaje sve gubitke od umanjenja vrijednosti te imovine, a tek potom ispituje na umanjenje jedinicu koja stvara novac koja sadrži *goodwill*. Slično tomu, može postojati pokazatelj umanjenja jedinice koja stvara novac iz skupine jedinica koje sadrže *goodwill*. U tim okolnostima subjekt prvo ispituje jedinicu koja stvara novac na umanjenje i priznaje sve gubitke od umanjenja vrijednosti te jedinice, a tek potom ispituje na umanjenje skupinu jedinica kojoj je *goodwill* raspoređen.

99. Posljednji se podrobni izračun nadoknadive vrijednosti jedinice koja stvara novac kojoj je *goodwill* raspoređen, izvršen u prethodnome razdoblju, može koristiti pri ispitivanju umanjenja te jedinice u tekućem razdoblju ako su ispunjeni svi uvjeti navedeni u nastavku:

(a) imovina i obveze koje čine jedinice nisu se značajno promijenile od posljednjeg izračuna nadoknadive vrijednosti;

(b) posljednjim izračunom nadoknadive vrijednosti dobiven je iznos koji znatno premašuje knjigovodstvenu vrijednost jedinice; i

(c) na temelju analize nastalih događaja i okolnosti koje su se promijenila od posljednjega izračuna nadoknadive vrijednosti, malo je vjerojatno da će utvrđena sadašnja nadoknadiva vrijednost biti manja od tekuće knjigovodstvene vrijednosti jedinice.

Zajednička imovina

100. Zajedničku imovinu uključuje skupnu imovinu ili imovinu u zajedničkog uporabi, kao što je zgrada sjedišta ili sektora subjekta, oprema za elektronsku obradu podataka ili centar za istraživanja. Struktura subjekta određuje odgovara li imovina definiciji zajedničke imovine iz ovog standarda za određenu jedinicu koja stvara novac. Bitna su obilježja zajedničke imovine da ona ne stvara priljeve novca neovisno od druge imovine ili skupina imovina, te se njezina knjigovodstvena vrijednost ne može u potpunosti pripisati jedinica koja stvara novac koja se pregledava.

101. Budući da zajednička imovina ne stvara odvojene priljeve novca, nadoknadivu vrijednost pojedine zajedničke imovine nije moguće odrediti, osim ako je rukovodstvo odlučilo otuđiti tu imovinu. Stoga, ako postoji koji pokazatelj mogućeg umanjenja zajedničke imovine, nadoknadiva se vrijednost određuje za jedinicu koja stvara novac ili skupinu jedinica koje stvaraju novac kojoj zajednička imovina pripada, te se uspoređuje s knjigovodstvenom vrijednosti te jedinice koja stvara novac ili skupine jedinica koje stvaraju novac. Svi se gubici od umanjenja priznaju u skladu s točkom 104.

▼B

102. Pri ispitivanju umanjenja jedinice koja stvara novac subjekt određuje svu zajedničku imovinu koja je povezana s jedinicom koja stvara novac koja se pregledava. Ako se dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine:

(a) može na razuman i dosljedan način rasporediti na tu jedinicu, subjekt uspoređuje knjigovodstvenu vrijednost jedinice, uključujući dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine raspoređene jedinice, s njezinom nadoknadivom vrijednosti. Svi se gubici od umanjenja priznaju u skladu s točkom 104;

(b) ne može na razuman i dosljedan način rasporediti na tu jedinicu, subjekt:

i. uspoređuje knjigovodstvenu vrijednost jedinice, bez zajedničke imovine, s njezinom nadoknadivom vrijednosti i priznaje sve gubitke od umanjenja u skladu s točkom 104.;

ii. određuje najmanju skupinu jedinica koje stvaraju novac koja uključuje jedinicu koja stvara novac koja se pregledava i kojoj se na razuman i dosljedan način može rasporediti dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine; i

iii. uspoređuje knjigovodstvenu vrijednost te skupine jedinica koje stvaraju novac, uključujući dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine raspoređene toj skupini jedinica, s nadoknadivom vrijednost skupine jedinica. Svi se gubici od umanjenja priznaju u skladu s točkom 104.

103. U primjeru 8 prikazana je primjena tih zahtjeva na zajedničku imovinu.

Gubitak od umanjenja za jedinicu koja stvara novac

104. Gubitak od umanjenja priznaje se za jedinicu koja stvara novac (najmanju skupinu jedinica koje stvaraju novac kojima je raspoređen *goodwill* ili zajednička imovina) ako i isključivo ako je nadoknadiva vrijednost jedinice (skupine jedinica) manja od knjigovodstvene vrijednosti jedinice (skupine jedinica). Gubitak od umanjenja raspoređuje se kako bi se smanjila knjigovodstvena vrijednost imovine jedinice (skupina jedinica) sljedećim redoslijedom:

(a) prvo kako bi se smanjila knjigovodstvena vrijednost *goodwilla* raspoređenog na jedinicu koja stvara novac (skupinu jedinica); i

(b) potom na drugu imovinu jedinice (skupine jedinica) razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti svake imovine u jedinici (skupini jedinica).

S tim se smanjenjima knjigovodstvene vrijednosti postupa kao s gubicima od umanjenja vrijednosti pojedine imovine i ona se priznaju u skladu s točkom 60.

▼M33

105. **Prilikom raspoređivanja gubitka od umanjenja vrijednosti imovine sukladno točki 104., subjekt ne smije knjigovodstvenu vrijednost nekog sredstva umanjiti ispod višeg od sljedećih iznosa:**

(a) **njegove fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja (ako se može izmjeriti);**

▼B

(b) njezine vrijednosti pri uporabi (ako je odrediva); ili

(c) nule.

▼B

Iznos gubitka od umanjenja koji bi u protivnome bio raspoređen na predmetnu imovinu, razmjerno se raspoređuje na drugu imovinu jedinice (skupine jedinica).

106. Ako nije izvedivo procijeniti nadoknadivu vrijednost svake pojedine imovine jedinice koja stvara novac, ovim se standardom zahtijeva proizvoljno raspoređivanje gubitka od umanjenja među imovinom te jedinice, osim *goodwilla*, budući da sva imovina jedinice koja stvara novac djeluju zajedno.

107. Ako nadoknadivu vrijednost pojedine imovine nije moguće odrediti (vidjeti točku 67.):

(a) priznaje se gubitak od umanjenja vrijednosti imovine ako je njezina knjigovodstvena vrijednost veća od njezine ►**M33** fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja ◄ ili rezultata postupaka raspoređivanja iz točaka 104. i 105., ovisno o tome koji je iznos viši; i

(b) ne priznaje se gubitak od umanjenja vrijednosti imovine ako odnosna jedinica koja stvara novac nije umanjena. To vrijedi čak i ako je ►**M33** fer vrijednost ◄ imovine ►**M33** umanjena za troškove otuđenja ◄ manja od njezine knjigovodstvene vrijednosti.

Primjer

Na stroju je nastalo fizičko oštećenje, no još uvijek radi, iako ne tako dobro kao prije oštećenja. ►**M33** Fer vrijednost stroja umanjena za troškove otuđenja ◄ manja je od njegove knjigovodstvene vrijednosti. Stroj ne stvara nezavisne priljeve novca. Najmanja odrediva skupina imovine koja uključuje stroj i stvara priljeve novca koji su uglavnom neovisni o priljevima novca od druge imovine je proizvodna linija kojoj stroj pripada. Nadoknadiva vrijednost proizvodne linije ukazuje na to da proizvodna linija kao cjelina nije umanjena.

Pretpostavka 1: planovi/prognoze koje je odobrilo rukovodstvo ne pokazuju da je rukovodstvo preuzelo ikoju obvezu zamjene stroja.

Nadoknadivu vrijednost samoga stroja nije moguće procijeniti budući da vrijednost pri uporabi stroja:

(a) *može razlikovati od njegove* ►**M33** *fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja* ◄*; i*

(b) *može odrediti samo za jedinicu koja stvara novac kojoj stroj pripada (proizvodna linija).*

Proizvodna linije nije umanjena. Stoga se za stroj ne priznaje ikoji gubitak od umanjenja. Međutim, subjekt će možda morati ponovno procijeniti razdoblje amortizacije ili metodu amortizacije za stroj. Možda će biti potrebno kraće razdoblje amortizacije ili primjena metode ubrzane amortizacije kako bi se odrazio preostali korisni vijek uporabe stroja ili očekivani obrazac potrošnje gospodarskih koristi od strane subjekta.

Pretpostavka 2: planovi/prognoze koje je odobrilo rukovodstvo pokazuju da je rukovodstvo preuzelo obvezu zamjene stroja i njegove prodaje u bliskoj budućnosti. Procjenjuje se da su novčani tokovi od neprekidne uporabe stroja do njegova otuđenja zanemarivi.

▼B

Vrijednost stroja pri uporabi procjenjuje se blizu njegove ►M33 *fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja* ◄*. Stoga je nadoknadivu vrijednost stroja moguće odrediti i ne uzima se u obzir jedinica koja stvara novac kojoj stroj pripada (tj. proizvodna linija). Budući da je* ►M33 *fer vrijednost stroja umanjena za troškove otuđenja* ◄ *manja od njegove knjigovodstvene vrijednosti, za stroj se priznaje gubitak od umanjenja.*

108. Nakon ispunjenja zahtjeva iz točaka 104. i 105., priznaje se obveza za svaki preostali iznos gubitka od umanjenja za jedinicu koja stvara novac ako i isključivo ako to nalaže neki drugi standard.

PONIŠTENJE GUBITKA OD UMANJENJA

109. U točkama od 110. do 116. utvrđuju se zahtjevi za poništenje gubitka od umanjenja priznatog u prethodnim razdobljima za imovinu ili jedinicu koja stvara novac. Iako se u tim zahtjevima koristi izraz „imovina”, primjenjuju se jednako na pojedinu imovinu ili na jedinicu koja stvara novac. Dodatni zahtjevi za pojedinu imovinu utvrđeni su u točkama od 117. do 121., za jedinice koje stvaraju novac u točkama 122. i 123., a za *goodwill* u točkama 124. i 125.

110. Subjekt ocjenjuje na ►M5 kraju svakog izvještajnog razdoblja ◄ postoji li koji pokazatelj da gubitak od umanjenja vrijednosti imovine, osim *goodwilla*, priznat u prethodnim razdobljima, možda više ne postoji ili se smanjio. Ako takvi pokazatelji postoje, subjekt je dužan procijeniti nadoknadivi iznos te imovine.

▼M33

111. **Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da po nekoj imovini, osim *goodwilla*, ne postoji više gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama ili je možda smanjen, trebaju se razmotriti najmanje sljedeći pokazatelji:**

Vanjski izvori informacija

(a) **postoje vidljivi pokazatelji da je tijekom razdoblja došlo do znatnijeg pada tržišne vrijednosti predmetne imovine;**

▼B

(b) tijekom razdoblja su nastale ili će nastati u bliskoj budućnosti značajne promjene s pozitivnim utjecajem na subjekt, u vezi s tehnološkim, tržišnim, gospodarskim ili pravnim uvjetima u kojima subjekt posluje ili na tržištu kojemu je imovina namijenjena;

(c) tijekom razdoblja su se smanjile tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope povrata od ulaganja, te će ta smanjenja vjerojatno utjecati na diskontnu stopu koja se upotrebljava pri izračunu vrijednosti imovine pri uporabi i značajno povećati nadoknadivu vrijednost imovine;

Unutarnji izvori podataka

(d) tijekom razdoblja su nastale ili se očekuje da će nastati u bliskoj budućnosti značajne promjene s pozitivnim utjecajem na subjekt u vezi s opsegom u kojemu ili načinom na koji se imovina koristi ili se očekuje da će se koristiti. Te promjene uključuju troškove nastale tijekom razdoblja za unaprjeđenje ili povećanje rezultata imovine, ili restrukturiranje poslovanja kojemu imovina pripada.

▼B

(e) postoje dokazi iz unutarnjih izvještaja koji ukazuju na to da je gospodarski učinak imovine bolji od očekivanog ili da će se poboljšati.

112. Pokazatelji mogućeg smanjenja gubitka od umanjenja iz točke 111. uglavnom su odraz pokazatelja mogućeg gubitka od umanjenja iz točke 12.

113. Ako postoji pokazatelj da priznati gubitak od umanjenja vrijednosti imovine, osim *goodwilla*, možda više ne postoji ili se smanjio, to može ukazivati na potrebu za pregledom i usklađivanjem preostaloga korisnog vijeka uporabe, metode amortizacije ili preostale vrijednosti u skladu sa standardom koji se primjenjuje na imovinu, čak i ako se za imovinu ne poništi ikoji gubitak od umanjenja.

114. Gubitak od umanjenja priznat u prethodnim razdobljima za imovinu, osim *goodwilla*, poništava se ako i isključivo ako je došlo do promjene u procjenama koje se upotrebljavaju za određivanje nadoknadive vrijednosti imovine od posljednjeg priznavanja gubitka od umanjenja. Ako je to slučaj, knjigovodstvena se vrijednost imovine povećava do njezine nadoknadive vrijednosti, osim kako je opisano u točki 117. To je povećanje poništenje gubitka od umanjenja vrijednosti.

115. Poništenje gubitka od umanjenja odražava povećanje procijenjenog mogućeg djelovanja imovine uslijed njezine uporabe ili prodaje od datuma na koji je subjekt posljednji put priznao gubitak od umanjenja za tu imovinu. Točka 130. nalaže subjektu da odredi promjenu procjena koja je dovela do povećanja procijenjenog mogućeg djelovanja imovine. Primjeri promjena procjena uključuju:

(a) promjenu osnovice nadoknadive vrijednosti (tj. temelji li se nadoknadiva vrijednost na ►**M33** fer vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja ◄ ili vrijednosti pri uporabi);

(b) ako se nadoknadiva vrijednost temelji na vrijednosti pri uporabi, promjenu iznosa ili vremena procijenjenih budućih novčanih tokova ili diskontne stope; ili

(c) ako se nadoknadiva vrijednost temelji na ►**M33** fer vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja ◄, promjenu procjene komponenti poštene vrijednosti umanjene za troškove prodaje.

116. Vrijednost imovine pri uporabi može postati veća od knjigovodstvene vrijednosti imovine zbog toga što se sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova povećava kako se oni bliže. Međutim, moguće se djelovanje imovine ne povećava. Stoga se gubitak od umanjenja ne poništava samo zbog protoka vremena (ponekad se to naziva izravnavanjem diskonta), čak i ako nadoknadiva vrijednost imovine postaje veća u odnosu na njezinu knjigovodstvenu vrijednost.

Poništenje gubitka od umanjenja za pojedinu imovinu

117. Povećana knjigovodstvena vrijednost imovine, osim *goodwilla*, nastala uslijed poništenja gubitka od umanjenja ne smije premašiti knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila određena (bez amortizacije) da nije priznat gubitak od umanjenja za imovinu u prethodnim godinama.

118. Svako povećanje knjigovodstvene vrijednost imovine, osim *goodwilla*, koje premašuje knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila određena (bez amortizacije) da nije priznat gubitak od umanjenja za imovinu u prethodnim godinama je revalorizacija. Pri obračunavanju takve revalorizacije subjekt primjenjuje standard koji se odnosi na predmetnu imovinu.

▼B

119. Poništenje gubitka od umanjenja vrijednosti imovine, osim *goodwilla*, odmah se priznaje u računu dobiti i gubitaka osim ako se imovina ne iskazuje u revaloriziranom iznosu u skladu s drugim standardom (na primjer, sukladno modelu revalorizacije iz MRS 16). Sa svakim se poništenjem gubitka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine postupa kao s povećanjem uslijed revalorizacije u skladu s tim drugim standardom.

►M5 120. Ukidanje gubitka od umanjenja revalorizirane imovine priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i za njega se uvećava iznos revalorizacijskog viška po toj imovini. ◄ Međutim, u mjeri u kojoj je gubitak od umanjenja vrijednosti iste revalorizirane imovine prethodno bio priznat u račun dobiti i gubitaka, poništenje toga gubitka od umanjenja također se priznaje u račun dobiti i gubitaka.

121. Nakon priznavanja poništenja gubitka od umanjenja amortizacija se imovine usklađuje u budućim razdobljima na način da se prepravljena knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za njezinu preostalu vrijednost (ako postoji) sustavno rasporedi kroz preostali korisni vijek uporabe imovine.

Poništenje gubitka od umanjenja za jedinicu koja stvara novac

122. Poništenje gubitka od umanjenja za jedinicu koja stvara novac raspoređuje se na imovinu jedinice, osim *goodwilla*, razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti te imovine. S tim se povećanjima knjigovodstvene vrijednosti postupa kao s poništenjima gubitaka od umanjenja vrijednosti pojedine imovine i ona se priznaju u skladu s točkom 119.

123. Pri raspoređivanju poništenja gubitka od umanjenja za jedinicu koja stvara novac u skladu s točkom 122., knjigovodstvena se vrijednost imovine ne smije povećati iznad najniže od sljedećih vrijednosti:

(a) njezine nadoknadive vrijednosti (ako je odrediva); i

(b) knjigovodstvene vrijednosti koja bi bila određena (bez amortizacije) da nije priznat gubitak od umanjenja za imovinu u prethodnim godinama.

Iznos poništenja gubitka od umanjenja koji bi u protivnome bio raspoređen na predmetnu imovinu, razmjerno se raspoređuje na drugu imovinu jedinice, osim *goodwilla*.

Poništenje gubitka od umanjenja za *goodwill*

124. Gubitak od umanjenja priznat za *goodwill* ne smije se poništiti u narednom razdoblju.

125. MRS 38 Nematerijalna imovina zabranjuje priznavanje *goodwilla* stvorenoga unutar subjekta. Svako povećanje nadoknadive vrijednosti *goodwilla* u razdobljima nakon priznavanja gubitka od umanjenja za taj *goodwill* vjerojatno će povećati *goodwill* stvoren unutar subjekta, a ne poništiti gubitak od umanjenja priznat za stečeni *goodwill*.

OBJAVLJIVANJE

126. Subjekt je u dužan objaviti sljedeće za svaku skupinu imovine:

(a) iznos gubitaka od umanjenja priznatih u računu dobiti i gubitaka tijekom razdoblja i stavke računa dobiti i gubitaka u koje su uključeni ti gubici od umanjenja;

▼B

(b) iznos poništenja gubitaka od umanjenja priznatih u računu dobiti i gubitaka tijekom razdoblja i stavke računa dobiti i gubitaka u kojima su poništeni ti gubici od umanjenja;

(c) iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine koji su priznati ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ tijekom razdoblja;

(d) iznos poništenja gubitaka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine koji su priznati ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ tijekom razdoblja;

127. Skupina imovine objedinjuje imovinu slične vrste i namjene u poslovanju subjekta.

128. Podaci iz točke 126. mogu se prezentirati zajedno s drugim podacima koji se objavljuju za odnosnu skupinu imovine. Na primjer, te je podatke moguće uključiti u usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme na početku i na kraju razdoblja, kako je predviđeno u MRS 16.

129. Subjekt koji izvještava po segmentima u skladu s MSFI 8 objavljuje sljedeće za svaki segment o kojemu izvještava:

(a) iznos gubitaka od umanjenja koji su priznati u računu dobiti i gubitaka i ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ tijekom razdoblja;

(b) iznos poništenja gubitaka od umanjenja koji su priznati u računu dobiti i gubitaka i ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ tijekom razdoblja.

▼M39

130. Subjekt je dužan objaviti sljedeće za svaki značajni gubitak od umanjenja priznat ili poništen tijekom razdoblja za pojedinu imovinu, uključujući goodwill, ili jedinicu koja stvara novac:

▼B

(a) događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja ili poništenja gubitka od umanjenja:

(b) iznos gubitka od umanjenja koji je priznat ili poništen;

(c) za pojedinu imovinu:

i. vrstu imovine; i

ii. ako subjekt izvještava po segmentima u skladu s MSFI 8, segment o kojemu izvještava, a kojemu ta imovina pripada;

(d) za jedinicu koja stvara novac:

i. opis jedinice koja stvara novac (odnosno radi li se o proizvodnoj liniji, pogonu, poslovnoj djelatnosti, zemljopisnom području ili segmentu o kojemu subjekt izvještava u skladu s MSFI 8);

ii. iznos priznatog ili poništenog gubitka od umanjenja po skupini imovine i, ako subjekt izvještava po segmentima u skladu s MSFI 8, po segmentima o kojima izvještava; i

▼B

iii. ako se agregacija imovine za određivanje jedinice koja stvara novac promijenila od prethodne procjene nadoknadive vrijednosti (ako postoji) jedinice koja stvara novac, opis postojećeg i prijašnjeg načina agregacije imovine, te razloge promjene načina određivanja jedinice koja stvara novac;

▼M39

(e) nadoknadivi iznos imovine (jedinice koja stvara novac) i je li nadoknadivi iznos imovine (jedinice koja stvara novac) njezina poštena vrijednost umanjena za troškove otuđenja ili njezina vrijednost pri uporabi;

(f) ako je nadoknadivi iznos imovine njezina poštena vrijednost umanjena za troškove otuđenja, subjekt je dužan objaviti sljedeće podatke:

i. razinu hijerarhije poštene vrijednosti (vidjeti MSFI 13) unutar koje je mjerenje poštene vrijednosti imovine (jedinice koja stvara novac) u cijelosti kategorizirano (ne uzimajući u obzir je li dostupan iznos „troškova otuđenja”);

ii. za mjerenja poštene vrijednosti imovine razvrstana u Razinu 2 i Razinu 3 hijerarhije poštene vrijednosti, opis metoda procjene koje su upotrijebljene za mjerenje poštene vrijednosti umanjene za troškove otuđenja. Ako je došlo do promjene metode procjene, subjekt je tu promjenu dužan objaviti kao i razloge za njezino uvođenje; i

iii. za mjerenja poštene vrijednosti imovine razvrstane u Razinu 2 i Razinu 3 hijerarhije poštene vrijednosti, sve ključne pretpostavke na temelju kojih je uprava odredila poštenu vrijednosti umanjenu za troškove otuđenja. Ključne pretpostavke su one pretpostavke na koje je nadoknadiva vrijednost imovine (jedinice koja stvara novac) najosjetljivija. Subjekt je dužan objaviti i diskontne stope kojima se koristio u tekućem mjerenju i prijašnjem mjerenju ako se poštena vrijednost umanjena za troškove otuđenja mjeri metodom sadašnje vrijednosti.

▼B

(g) ako je nadoknadiva vrijednost jednaka vrijednosti pri uporabi, diskontnu stopu (ili stope) koja se koristi pri sadašnjoj i koja se koristila pri prethodnim procjenama (ako su izvršene) vrijednosti pri uporabi.

▼M39

Procjene upotrijebljene za mjerenje nadoknadive vrijednosti jedinica koje stvaraju novac koje sadržavaju *goodwill* ili nematerijalnu imovinu s neodređenim korisnim vijekom uporabe

▼B

131. Subjekt objavljuje sljedeće podatke za agregatne gubitke od umanjenja i agregatna poništenja gubitaka od umanjenja koji su priznati tijekom razdoblja, a za koje podaci nisu objavljeni u skladu s točkom 130.:

(a) glavne skupine imovine na koje utječu gubici od umanjenja i glavne skupine imovine na koje utječu poništenja gubitaka od umanjenja;

▼B

(b) glavne događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja tih gubitaka od umanjenja i poništenja gubitaka od umanjenja.

132. Subjektu se preporuča da objavi pretpostavke upotrijebljene za određivanje nadoknadive vrijednosti imovine (jedinica koje stvaraju novac) tijekom razdoblja. Međutim, točka 134. nalaže subjektu da objavi podatke o procjenama koje su upotrijebljene za mjerenje nadoknadive vrijednosti jedinice koja stvara novac ako su *goodwill* ili nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom uporabe uključeni u knjigovodstvenu vrijednost te jedinice.

133. Ako u skladu s točkom 84. bilo koji dio *goodwilla* stečenog poslovnim spajanjem tijekom razdoblja nije raspoređen na jedinicu koja stvara novac (skupinu jedinica) na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄, iznos neraspoređenog *goodwilla* objavljuje se zajedno s razlozima zašto je taj iznos ostao neraspoređen.

Procjene upotrijebljene za mjerenje nadoknadive vrijednosti jedinica koje stvaraju novac koje sadrže *goodwill* ili nematerijalnu imovinu s neodređenim korisnim vijekom uporabe

▼M39

134. **Subjekt objavljuje podatke propisane podtočkama (a) do (f) za svaku jedinicu koja stvara novac (skupinu jedinica) za koju je knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe raspoređena na tu jedinicu (skupinu jedinica) znatna u usporedbi s ukupnom knjigovodstvenom vrijednosti goodwilla ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe subjekta:**

▼B

(a) knjigovodstvenu vrijednost *goodwilla* raspoređenog jedinici (ili skupini jedinica);

(b) knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe raspoređene jedinici (skupini jedinica);

▼M39

(c) osnovicu na kojoj je određena nadoknadiva vrijednost jedinice (skupine jedinica) (npr. vrijednost pri uporabi ili poštena vrijednost umanjena za troškove otuđenja);

▼M33

(d) **ako se nadoknadiva vrijednost jedinice (grupe jedinica) temelji na vrijednosti u uporabi:**

i. **opis svake ključne pretpostavke na kojoj je uprava temeljila projekcije novčanog toka za razdoblje pokriveno najnovijim planovima/prognozama. Ključne su pretpostavke one na koje je nadoknadivi iznos jedinice (ili grupe jedinica) stvaranja novca najosjetljiviji;**

▼B

ii. opis pristupa rukovodstva pri određivanju vrijednosti pripisane svakoj ključnoj pretpostavki, odražavaju li te vrijednosti prijašnje iskustvo ili, ovisno o slučaju, jesu li sukladne s vanjskim izvorima podataka i, ako to nije slučaj, na koji se način i zašto razlikuju od prijašnjeg iskustva ili vanjskih izvora podataka;

▼B

iii. razdoblje za koje je rukovodstvo predvidjelo novčane tokove koji se temelje na financijskim planovima/prognozama koje je odobrilo rukovodstvo i, ako se za jedinicu koja stvara novac (skupinu jedinica) koristi razdoblje dulje od pet godina, objašnjenje kojime se opravdava uporaba duljega razdoblja;

iv. stopu rasta upotrijebljenu pri ekstrapoliranju predviđanja novčanih tokova nakon razdoblja na koje se odnose posljednji planovi/prognoze, te opravdanje uporabe stope rasta koja premašuje dugoročnu prosječnu stopu rasta za proizvode, djelatnosti ili državu/države u kojoj/kojima subjekt posluje, ili za tržište kojemu je jedinica (skupina jedinica) namijenjena;

v. diskontnu stopu (ili stope) koja je primijenjena na predviđanja novčanih tokova;

▼M33

(e) **ako se nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) temelji na fer vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja, tehniku, odnosno tehnike vrednovanja korištene za mjerenje fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja. Subjekt nije dužan objaviti podatke propisane MSFI-jem 13. Ako se fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja ne određuje na temelju kotirane cijene jedinice (grupe jedinica), obvezno se objavljuju i sljedeće informacije:**

i. **svaka ključna pretpostavka na temelju koje je uprava odredila fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja. Ključne su pretpostavke one na koje je nadoknadivi iznos jedinice (ili grupe jedinica) stvaranja novca najosjetljiviji;**

▼M8

ii. opis pristupa uprave u određivanju vrijednosti dodijeljene svakoj ključnoj pretpostavci, bilo da te vrijednosti odražavaju prošla iskustva ili, ako je primjereno, su u skladu s vanjskim izvorima informacija, a ako nisu, kako se i zašto razlikuju od prošlih iskustava ili vanjskih izvora informacija.

Ako se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje određuje koristeći projekcije diskontiranih novčanih tokova, obvezno se objavljuju i sljedeće informacije:

▼M33

ii.A razinu unutar hijerarhije fer vrijednosti (v. MSFI 13) kojoj mjera fer vrijednosti pripada gledano u cjelini (bez obzira na vidljivost troškova otuđenja);

ii.B ako je došlo do promjene tehnike vrednovanja, samu promjenu i razloge promjene.

Ako se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje određuje koristeći projekcije diskontiranih novčanih tokova, obvezno se objavljuju i sljedeće informacije:

iii. **razdoblje za koje je uprava izradila projekciju novčanih tokova;**

iv. **stopa rasta korištena za ekstrapoliranje projekcija novčanih tokova;**

v. **diskontna stopa (diskontne stope) primijenjena (primijenjene) na projekcije novčanih tokova.**

▼B

(f) ako bi razumno moguća promjena ključne pretpostavke, na temelju koje je rukovodstvo odredilo nadoknadivu vrijednost jedinice (skupine jedinica), mogla dovesti do toga da knjigovodstvena vrijednost jedinice (skupine jedinica) premaši njezinu nadoknadivu vrijednost:

i. iznos za koji nadoknadiva vrijednost jedinice (skupine jedinica) premašuje njezinu knjigovodstvenu vrijednost;

▼B

ii. vrijednost pripisanu ključnoj pretpostavki;

iii. iznos za koji se vrijednost pripisana ključnoj pretpostavki mora promijeniti nakon uključivanja učinaka te promjene u druge varijable koje se upotrebljavaju za mjerenje nadoknadive vrijednosti kako bi nadoknadiva vrijednost jedinice (skupine jedinica) bila jednaka njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti.

135. Ako se dio ili čitava knjigovodstvena vrijednost *goodwilla* ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe rasporedi na više jedinica koje stvaraju novac (skupina jedinica) i tako raspoređeni iznos na svaku jedinicu (skupinu jedinica) nije značajan u usporedbi s ukupnom knjigovodstvenom vrijednosti *goodwilla* ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe subjekta, tu je činjenicu potrebno objaviti zajedno sa skupnom knjigovodstvenom vrijednosti *goodwilla* ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe koji su raspoređeni na te jedinice (skupine jedinica). Nadalje, ako se nadoknadiva vrijednost tih jedinica (skupina jedinica) temelji na istoj ključnoj pretpostavki (ili pretpostavkama), a skupna knjigovodstvena vrijednost *goodwilla* ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe koji su na njih raspoređeni je značajna u usporedbi s ukupnom knjigovodstvenom vrijednosti *goodwilla* ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe subjekta, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu, zajedno sa:

(a) skupnom knjigovodstvenom vrijednosti *goodwilla* raspoređenog na te jedinice (skupine jedinica);

(b) skupnom knjigovodstvenom vrijednosti nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom uporabe raspoređene na te jedinice (skupine jedinica);

(c) opisom ključne pretpostavke (ili pretpostavki);

(d) opis pristupa rukovodstva pri određivanju vrijednosti pripisane ključnoj pretpostavki (ili pretpostavkama), odražavaju li te vrijednosti prijašnje iskustvo ili, ovisno o slučaju, jesu li sukladne s vanjskim izvorima podataka i, ako to nije slučaj, na koji se način i zašto razlikuju od prijašnjeg iskustva ili vanjskih izvora podataka;

(e) ako bi razumno moguća promjena ključne pretpostavke (ili pretpostavki) mogla dovesti do toga da skupna knjigovodstvena vrijednost jedinice (skupine jedinice) premaši njezinu skupnu nadoknadivu vrijednost:

i. iznosima za koje skupna nadoknadiva vrijednost jedinice (skupine jedinice) premašuje njezinu skupnu knjigovodstvenu vrijednost;

ii. vrijednosti pripisanoj ključnoj pretpostavki (ili pretpostavkama);

iii. iznosom za koji se vrijednost pripisana ključnoj pretpostavki (ili pretpostavkama) mora promijeniti nakon uključivanja učinaka promjene u druge varijable koje se upotrebljavaju za mjerenje nadoknadive vrijednosti kako bi skupna nadoknadiva vrijednost jedinice (skupine jedinica) bila jednaka njezinoj skupnoj knjigovodstvenoj vrijednosti.

▼B

136. Posljednji se podrobni izračun nadoknadive vrijednosti jedinice koja stvara novac (skupine jedinica), izvršen u prethodnome razdoblju, može u skladu s točkom 24. ili 99. prenijeti u naredno razdoblje i upotrijebiti za ispitivanje umanjenja vrijednosti te jedinice (skupine jedinica) u tekućeg razdoblju ako su ispunjeni predviđeni uvjeti. Ako je to slučaj, podaci za tu jedinicu (skupinu jedinica), uključeni u podatke koji se objavljuju u skladu s točkama 134. i 135., odnose se na preneseni izračun nadoknadive vrijednosti.

137. U primjeru 9. prikazuju se podaci koje je potrebno objaviti u skladu s točkama 134. i 135.

▼M39

Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu

▼M12

_____

139. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti:

▼B

(a) na *goodwill* i nematerijalnu imovinu koji su stečeni poslovnim spajanjima čiji je datum sporazuma 31. ožujka 2004. ili kasniji datum; i

(b) prospektivno na svu ostalu imovinu od početka prvoga godišnjega razdoblja koje započinje 31. ožujka 2004. ili na kasniji datum.

140. Subjektima na koje se primjenjuje točka 139. preporuča se početak primjene zahtjeva iz ovog standarda prije datuma iz točke 139. Međutim, ako subjekt započne s primjenom ovog standarda prije tih datuma, dužan je također primjenjivati MSFI 3 i MRS 38 (kako je revidiran 2004.) od istoga datuma.

▼M5

140.A MRS-om 1 — *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjene su točke 61., 120., 126. i 129. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuju i te izmjene.

▼M12

140.B MSFI-jem 3 (koji je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde **u 2008.) izmijenjene su točke 65., 81., 85. i 139., brisane točke 91.-95. i točka 138. te je dodan Dodatak C. Subjekt je te izmjene dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ako subjekt primijeni MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je ove izmjene primijeniti i na to ranije razdoblje.**

▼M8

140.C Točka 134. (e) izmijenjena je kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan tu izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni tu izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M7

140.D *Trošak ulaganja u društvo kćer, zajednički kontrolirani subjekt ili pridruženo društvo* (Izmjene MSFI 1 *Prvo usvajanje međunarodnih standarda za financijsko istraživanje* i MRS 27), doneseno u svibnju 2008., dodani stavak 12. točka (h). Subjekt ubuduće primjenjuje navedene izmjene za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni povezane izmjene stavka 4. i stavka 38.A MRS 27 za ranije razdoblje, istodobno primjenjuje izmjenu u stavku 12. točki (h).

▼M22

140.E Stavak 80 (b) izmijenjen je Poboljšanjima MSFI-jeva izdanima u travnju 2009. Subjekt je dužan primjenjivati ovu izmjenu ubuduće na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2010. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je objaviti tu činjenicu.

▼M32

140.H MSFI-jem 10 i MSFI-jem 11, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjeni su točka 4., naslov iznad točke 12.h) i točka 12.h). Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼M33

140.I MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su točke 5., 6., 12., 20., 78., 105., 111., 130. i 134., brisane točke 25.–27. te dodane točke 25.A i 53.A. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼M39

140.J Točke 130. i 134. i naslov iznad točke 138. izmijenjeni su u svibnju 2013. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2014. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt te izmjene ne primjenjuje u razdobljima (uključujući usporedna razdoblja) u kojima istodobno ne primjenjuje i MSFI 13.

▼M52

140.L MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 2. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼M53

140.M U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 2., 4. i 5., a brišu se točke 140.F, 140.G i 140.K. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼B

Opoziv MRS 36 (izdan 1998.)

141. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 36 Umanjenje vrijednosti imovine (izdan 1998.).

Dodatak A

UPORABA METODA SADAŠNJE VRIJEDNOSTI ZA MJERENJE VRIJEDNOSTI PRI UPORABI

Ovaj je dodatak sastavni dio standarda. U njemu se navode smjernice o uporabi metoda sadašnje vrijednosti pri mjerenju vrijednosti pri uporabi. Iako se u smjernicama koristi izraz „imovina”, primjenjuju se jednako na skupinu imovine koja čini jedinicu koja stvara novac.

▼B

Elementi mjerenja sadašnje vrijednosti

A1. Sljedeći elementi zajedno obuhvaćaju gospodarske razlike između imovine:

(a) procjena budućeg novčanog toka ili, u složenijim slučajevima, niza budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje od imovine;

(b) očekivanja o mogućim promjenama iznosa ili vremena tih novčanih tokova;

(c) vremenska vrijednost novca, koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamatna stopa;

(d) cijena za preuzimanje neizvjesnosti koje su dio imovine; i

(e) ostali čimbenici, koji su ponekad neprepoznatljivi, kao što je nelikvidnost, koju bi sudionici na tržištu uzeli u obzir pri određivanju cijene budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje od imovine.

A2. U ovom se dodatku uspoređuju dva pristupa računanja sadašnje vrijednosti, od kojih se oba mogu koristiti za procjenu vrijednosti imovine pri uporabi, ovisno o okolnostima. Sukladno „tradicionalnom" pristupu, usklađivanja za elemente (b)-(e), opisane u točki A1., ugrađena su u diskontnoj stopi. Sukladno metodi „očekivanog novčanog toka", elementi (b), (d) i (e) dovode do usklađivanja pri izračunu očekivanih novčanih tokova prilagođenih riziku. Kojigod pristup odabere subjekt kako bi iskazao svoja očekivanja mogućih promjena iznosa ili vremena budućih novčanih tokova, rezultat bi trebao biti prikazivanje očekivane sadašnje vrijednosti budućih novčanih tokova, odnosno ponderirani prosjek svih mogućih ishoda.

Opća načela

A3. Metode koje se koriste za procjenjivanje budućih novčanih tokova i kamatnih stopa razlikovat će se od slučaja do slučaja, ovisno o okolnostima koje utječu na predmetnu imovinu. Međutim, sljedeća se opća načela odnose na sve uporabe metoda sadašnje vrijednosti pri mjerenju imovine:

(a) kamatne stope koje se koriste za diskontiranje novčanih tokova trebale bi odražavati pretpostavke koje su sukladne pretpostavkama na kojima se temelje procijenjeni novčani tokovi. U protivnome će se učinak određenih pretpostavki uzeti u obzir dva puta ili zanemariti. Na primjer, diskontna stopa od 12 % može se primijeniti na ugovorne novčane tokove potraživanja na osnovu zajma. Ta stopa odražava očekivanja o budućim neplaćanjima zajmova s posebnim obilježjima. Ista se stopa od 12 % ne bi trebala upotrijebiti za diskontiranje očekivanih novčanih tokova budući da ti novčani tokovi već odražavaju pretpostavke o budućim neplaćanjima;

(b) na procijenjene novčane tokove i diskontne stope ne bi trebale utjecati predrasude ni čimbenici nepovezani s predmetnom imovinom. Na primjer, namjerno podcjenjivanje procijenjenih neto novčanih tokova radi povećanja prividne buduće profitabilnosti čini mjerenje pristranim.

▼B

(c) procijenjeni novčani tokovi ili diskontne stope trebali bi odražavati raspon mogućih ishoda, a ne jedan najvjerojatniji, najmanji ili najveći mogući iznos.

Tradicionalni pristup i pristup očekivanog novčanog toka pri izračunu sadašnje vrijednosti

Tradicionalni pristup

A4. Pri računovodstvenoj se primjeni sadašnje vrijednosti tradicionalno koriste jedinstveni skup niz procijenjenih novčanih tokova i jedinstvena diskontna stopa, koja se često opisuje kao „stopa proporcionalna riziku”. U stvarnost se u okviru tradicionalnog pristupa pretpostavlja da dogovor o jednoj diskontnoj stopi može uključivati sva očekivanja u pogledu budućih novčanih tokova i odgovarajuće premije za rizik. Stoga tradicionalni pristup stavlja najveći naglasak na odabir diskontne stope.

A5. U nekim okolnostima, na primjer ako je na tržištu prisutna usporediva imovina, tradicionalni se pristup lako primjenjuje. Za imovinu s ugovornim novčanim tokovima sukladan je načina na koji sudionici na tržištu opisuje imovinu, kao s „12-postotnom obveznicom”.

A6. Međutim, tradicionalnim se pristupom određeni složeniji problemi mjerenja ne rješavaju na primjeren način, kao što je mjerenje nefinancijske imovine za koju ne postoji tržište za odnosnu stavku ili usporedivu stavku. Primjerena potraga za „stopom proporcionalnom riziku” zahtijeva analizu barem dviju stavki - imovine koja postoji na tržištu i za koju postoji vidljiva kamatna stopa, te imovine koja je predmet mjerenja. Odgovarajuća diskontna stopa za novčane tokove koji su predmet mjerenja izvodi se iz vidljive kamatne stope za tu drugu imovinu. Kako bi se to izvođenje moglo izvršiti, obilježja novčanih tokova te druge imovine moraju biti slična obilježjima imovine koja je predmet mjerenja. Stoga mjeritelj mora učiniti sljedeće:

(a) odrediti niz novčanih tokova koji će se diskontirati;

(b) odrediti drugu imovinu na tržištu za koju se čini da posjeduje slična obilježja novčanog toka;

(c) usporediti nizove novčanih tokova dviju stavki kako bi se utvrdilo da su slični (na primjer, jesu li oba niza ugovorni novčani tokovi ili je jedan ugovorni, a drugi procijenjeni novčani tok?);

(d) procijeniti sadrži li jedna stavka koji element koji nije prisutan u drugoj stavki (na primjer, je li jedna stavka manje likvidna od druge?); i

(e) procijeniti hoće li se oba niza novčanih tokova ponašati (odnosno varirati) na sličan način u promijenjenim gospodarskim uvjetima.

Pristup očekivanog novčanog toka

A7. Pristup očekivanog novčanog toka predstavlja u nekim slučajevima učinkovitije sredstvo mjerenja u odnosu na tradicionalni pristup. Pri razvijanju mjerenja pristup očekivanog novčanog toka koristi sva očekivanja o mogućim novčanim tokovima, a ne samo jedan najvjerojatniji novčani tok. Na primjer, novčani tok može biti 100, 200 ili 300 novčanih jedinica, uz vjerojatnost od 10, 60 odnosno 30 %. Očekivani novčani tok je 220 novčanih jedinica. Prema tome, pristup očekivanog novčanog toka razlikuje se od tradicionalnog pristupa budući da je usredotočen na izravnu analizu odnosnih novčanih tokova i na jasnije izražene tvrdnje iz pretpostavki upotrijebljenih prilikom mjerenja.

▼B

A8. Pristup očekivanog novčanog toka također omogućuje uporabu metoda sadašnje vrijednosti ako je vrijeme nastanka novčanih tokova neizvjesno. Na primjer, novčani tok od 1 000 novčanih jedinica može biti primljen u roku od jedne, dvije ili tri godine, uz vjerojatnost od 10, 60 odnosno 30 posto. U sljedećem je primjeru prikazan izračun očekivane sadašnje vrijednosti u tom slučaju.

Sadašnja vrijednost od 1 000 novčanih jedinica u 1 godini uz 5 %	952,38 novčanih jedinica	
Vjerojatnost	10,0 %	95,24 novčanih jedinica
Sadašnja vrijednost od 1 000 novčanih jedinica u 2 godine uz 5,25 %	902,73 novčanih jedinica	
Vjerojatnost	60,00 %	541,64 novčanih jedinica
Sadašnja vrijednost od 1 000 novčanih jedinica u 3 godine uz 5,50 %	851,61 novčanih jedinica	
Vjerojatnost	30,00 %	255,48 novčanih jedinica
Očekivana sadašnja vrijednost		892,36 novčanih jedinica

A9. Očekivana sadašnja vrijednost od 892,36 novčanih jedinica razlikuje se od tradicionalnog pojma najbolje ocjene od 902,73 novčanih jedinica (vjerojatnost od 60 %). Tradicionalni izračun sadašnje vrijednost primijenjen u ovome slučaju nalaže odluku o tome koje od mogućih vremena nastanka novčanih tokova upotrijebiti i koje, sukladno tomu, neće odražavati vjerojatnosti drugih vremena nastanka. Razlog tomu je što diskontna stopa u tradicionalnom izračunu sadašnje vrijednosti ne može odražavati neizvjesnosti u vremenu.

A10. Uporaba vjerojatnosti je ključni element pristupa očekivanog novčanog toka. Postavlja se pitanje stvara li se pripisivanje vjerojatnosti u velikoj mjeri subjektivnim procjenama veća preciznost nego što u stvarnosti postoji. Međutim, ispravna primjena tradicionalnoga pristupa (kako je opisan u točki A6.) nalaže iste procjene i subjektivnost bez transparentnosti izračuna koju pruža pristup očekivanog novčanog toka.

A11. Mnoge procjene koje je razvila sadašnja praksa neformalno već sadrže elemente očekivanih novčanih tokova. Nadalje, od računovođa se često zahtijeva da izmjere imovinu uz pomoć ograničenih podataka o vjerojatnosti mogućih novčanih tokova. Na primjer, računovođa se može suočiti sa sljedećim slučajevima:

(a) procijenjeni je iznos između 50 i 250 novčanih jedinica, no ni jedan iznos u tome rasponu nije vjerojatniji od drugoga. Na temelju tih ograničenih podataka procijenjeni očekivani novčani tok iznosi 150 novčanih jedinica [(50 + 250)/2];

(b) procijenjeni je iznos između 50 i 250 novčanih jedinica, a najvjerojatniji je iznos 100 novčanih jedinica. Međutim, nije poznata vjerojatnost koja se pripisuje svakome iznosu. Na temelju tih ograničenih podataka procijenjeni očekivani novčani tok iznosi 133,33 novčanih jedinica (50 + 100 + 250)/3];

(c) procijenjeni iznos je 50 novčanih jedinica (uz vjerojatnost od 10 %), 250 novčanih jedinica (uz vjerojatnost od 30 %) ili 100 novčanih jedinica (uz vjerojatnost od 60 %). Na temelju tih ograničenih podataka procijenjeni očekivani novčani tok iznosi 140 novčanih jedinica [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

U svakome slučaju procijenjeni očekivani novčani tok vjerojatno pruža bolju procjenu vrijednosti pri uporabi nego najmanji, najvjerojatniji ili najveći iznos sa po sebi.

▼B

A12. Primjena pristupa očekivanog novčanog toka podložna je ograničenju omjera troškova i koristi. U nekim slučajevima subjekt može imati pristup opsežnim podacima i može biti u mogućnosti izraditi veći broj scenarija novčanog toka. U drugim slučajevima subjekt će biti u stanju razviti samo općenite tvrdnje o promjenjivosti novčanih tokova bez stvaranja značajnih troškova. Subjekt mora uravnotežiti troškove dobivanja dodatnih podataka u odnosu na dodatnu pouzdanost koju će ti podaci dati mjerenju.

A13. Neki drže da su metode očekivanog novčanog toka neprimjerene za mjerenje samo jedne stavke ili stavke s ograničenim brojem mogućih ishoda. Kao primjer navodi se imovina s dva moguća ishoda: postoji vjerojatnost od 90 % da će novčani tok iznositi 10 novčanih jedinica i vjerojatnost od 10 % da će novčani tok biti 1 000 novčanih jedinica. Napominju kako je u tom primjeru očekivani novčani tok 109 novčanih jedinica, te kako rezultat nije reprezentativan ni za koji od iznosa koji će na kraju biti plaćeni.

A14. Tvrdnje poput ove odražavaju temeljno neslaganje s ciljem mjerenja. Ako je cilj kumuliranje troškova koji će nastati, očekivani novčani tokovi ne moraju pružiti reprezentativnu i vjernu procjenu očekivanoga troška. Međutim, ovaj se standard odnosi na mjerenje nadoknadive vrijednosti imovine. Nadoknadiva vrijednost imovine iz ovog primjera vjerojatno neće biti 10 novčanih jedinica bez obzira na to što je to najvjerojatniji novčani tok. Razlog tomu je što mjerenje 10 novčanih jedinica ne uključuje neizvjesnost novčanog toka pri mjerenju imovine. Umjesto toga se neizvjesni novčani tok prikazuje kao sigurni novčani tok. Ni jedan racionalni subjekt neće prodati imovinu s tim obilježjima za 10 novčanih jedinica.

Diskontna stopa

A15. Bez obzira na pristup koji odabere subjekt za mjerenje vrijednosti imovine pri uporabi, kamatne stope koje se upotrebljavaju za diskontiranje novčanih tokova ne bi trebale odražavati rizike kojima su procijenjeni novčani tokovi prilagođeni. U protivnome će se učinak određenih pretpostavki uzeti u obzir dva puta.

A16. Ako stopa vezana uz određenu imovinu nije izravno dostupna na tržištu, subjekt koristi zamjensku stopu za procjenu diskontne stope. Cilj je procijeniti, u mjeri u kojoj je to moguće, tržišnu ocjenu:

(a) vremenske vrijednosti novca na razdoblja do kraja korisnoga vijeka uporabe imovine; i

(b) elemente (b), (d) i (e) iz točke A1. u mjeri u kojoj ti elementi nisu doveli do usklađenja pri određivanju procijenjenih novčanih tokova.

A17. Na početku takve procjene subjekt može uzeti u obzir sljedeće stope:

(a) ponderirani prosječni trošak kapitala subjekta, određen pomoću metoda kao što je model ocjenjivanja kapitalne imovine (CAPM);

(b) stopu dodatnog posuđivanja subjekta, i

(c) ostale tržišne stope posuđivanja.

▼B

A18. Međutim, te je stope potrebno uskladiti:

(a) kako bi se odrazio način na koji bi tržište ocijenilo posebne rizike povezane s procijenjenim novčanim tokovima imovine; i

(b) kako bi se isključilo rizike koji nisu bitni za procijenjene novčane tokove imovine ili za koje su procijenjeni novčani tokovi usklađeni.

Potrebno je uzeti u obzir rizike, kao što je rizik povezan s odnosnom državom, valutni rizik i cjenovni rizik.

A19. Diskontna stopa je neovisna o kapitalnoj strukturi subjekta i način na koji je subjekt financirao nabavu imovine s obzirom da budući novčani tokovi za koje se očekuje da će proizaći iz imovine ne ovise o načinu na koji je subjekt financirao nabavu imovine.

A20. Točkom 55. zahtijeva se da se upotrebljava diskontna stopa prije oporezivanja. Stoga, ako je osnovica za procjenu diskontne stope izražena u vrijednosti nakon oporezivanja, tu je osnovicu potrebno uskladiti kako bi se prikazalo stanje prije oporezivanja.

A21. Subjekt obično koristi jednu diskontnu stopu za procjenu vrijednosti imovine pri uporabi. Međutim, subjekt koristi različite diskontne stope za različita buduća razdoblja ako je vrijednost pri uporabi osjetljiva na razlike u rizicima za različita razdoblja ili na vremensku strukturu kamatnih stopa.

▼M12

Dodatak C.

Ovaj je dodatak sastavni dio ovog standarda.

Podvrgavanje jedinica koje stvaraju novčane tokove testu umanjenja zajedno s *goodwillom* i nekontrolirajućim interesima

C.1 U skladu s MSFI-jem 3 (koji je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u 2008.), stjecatelj *goodwill* na datum stjecanja mjeri i priznaje kao višak iznosa pod (a) preko iznosa pod (b) kako slijedi:

(a) ukupnog iznosa:

i. prenesene naknade za stjecanje mjerene u skladu s MSFI-jem 3, što općenito nalaže mjerenje po fer vrijednosti na datum stjecanja;

ii. eventualnog nekontrolirajućeg interesa u stečeniku mjerenog u skladu s MSFI-jem 3; i

iii. kod poslovnog spajanja u fazama, fer vrijednosti na datum stjecanja vlasničkog udjela koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku;

(b) neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza mjerenih u skladu s MSFI-jem 3.

Raspoređivanje *goodwilla*

C.2 Točka 80. ovog standarda nalaže da se *goodwil*l stečen poslovnim spajanjem rasporedi na svaku stjecateljevu jedinicu koja stvara novac ili na skupine jedinica koje stvaraju novac, za koje se očekuju ekonomske koristi od sinergija spajanja, neovisno o tome jesu li ostala imovina ili ostale obveze stečenika raspoređene na te jedinice ili skupine jedinica. Moguće je da neke sinergije proizašle iz poslovnog spajanja budu raspoređene na jedinicu koja stvara novac u kojoj vlasnik nekontrolirajućeg interesa nema svoj udjel.

▼M12

Testiranje na umanjenje

C.3 Testiranje na umanjenje obuhvaća usporedbu nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac s njezinom knjigovodstvenom vrijednošću.

C.4 Ako subjekt nekontrolirajuće interese mjeri po svojem razmjernom udjelu u neto utvrdivoj imovini ovisnog društva na datum stjecanja umjesto po fer vrijednosti, *goodwill* koji se raspoređuje na nekontrolirajuće interese uključuje se u nadoknadiv iznos povezane jedinice koja stvara novac, ali se ne priznaje u konsolidiranim financijskim izvještajima matice. Slijedom toga, subjekt je dužan knjigovodstvenu vrijednost *goodwilla* raspoređenog na tu jedinicu povećati tako da ona uključi *goodwill* koji se odnosi na nekontrolirajući interes. Tako usklađena knjigovodstvena vrijednost se zatim uspoređuje s nadoknadivim iznosom jedinice koja stvara novac kako bi se utvrdilo je li došlo do umanjenja njezine vrijednosti.

Raspoređivanje gubitaka zbog umanjenja vrijednosti

C.5 Točka 104. nalaže da se svaki identificirani gubitak zbog umanjenja vrijednosti rasporedi tako da se prvo umanji knjigovodstvena vrijednost *goodwilla* raspoređenog na jedinicu koja stvara novac i zatim razmjerno na drugu imovinu jedinice na temelju knjigovodstvene vrijednosti svakog sredstva u jedinici.

C.6 Ako je neko ovisno društvo, ili njegov dio, s nekontrolirajućim interesom samo po sebi jedinica koja stvara novac, gubitak zbog umanjenja vrijednosti raspoređuju se između matice i vlasnika nekontrolirajućeg interesa po istoj osnovi kao i dobit ili gubitak.

C.7 Ako je neko ovisno društvo, ili njegov dio, s nekontrolirajućim interesom dio veće jedinice koja stvara novac, gubici zbog umanjenja *goodwilla* raspoređuju se na one dijelove jedinice koja stvara novac koji imaju nekontrolirajući interes i na one koji ga nemaju. Gubitke zbog umanjenja treba rasporediti na te dijelove jedinice koja stvara novac po osnovi

(a) relativnih knjigovodstvenih vrijednosti *goodwilla* tih dijelova prije umanjenja vrijednosti za umanjenje vrijednosti koje se odnosi na *goodwill* u jedinici koja stvara novac; i

(b) relativnih knjigovodstvenih vrijednosti neto utvrdive imovine tih dijelova prije umanjenja za umanjenje vrijednosti koje se odnosi na utvrdivu imovinu u jedinici koja stvara novac. Svako takvo umanjenje vrijednosti raspoređuje se na imovinu dijelova svake jedinice razmjerno na temelju knjigovodstvene vrijednosti svakog sredstva u tom dijelu.

U onim dijelovima koji imaju nekontrolirajući interes, gubici zbog umanjenja vrijednosti raspodjeljuju se između matice i vlasnika nekontrolirajućeg interesa po istoj osnovi na kojoj se raspodjeljuje dobit ili gubitak.

C.8 Ako se neki gubitak zbog umanjenja vrijednosti koji pripada vlasniku nekontrolirajućeg interesa odnosi na *goodwill* koji nije priznat u konsolidiranim financijskim izvještajima matice (vidjeti točku C.4), to se umanjenje ne priznaje kao gubitak zbog umanjenja vrijednosti *goodwilla*. U tom se slučaju kao gubitak zbog umanjenja vrijednosti *goodwilla* priznaje samo onaj gubitak zbog umanjenja koji se odnosi na *goodwill* raspodijeljen matici.

C.9 U ilustrativnom primjeru 7 navodi se primjer testiranja na umanjenje vrijednosti jedinice koja stvara novac koja nije u potpunom vlasništvu zajedno s *goodwillom*.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 37

Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina

CILJ

Cilj je ovog standarda osigurati da se na rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu primjenjuju odgovarajuća mjerila priznavanja i osnovice za mjerenje, te da se u bilješkama objavi dovoljno podataka kako bi se korisnicima omogućilo razumijevanje njihove vrste, vremenskih okvira i iznosa.

PODRUČJE PRIMJENE

1. Ovaj standard primjenjuju svi subjekti u računovodstvu rezerviranja, nepredviđenih obveza i nepredviđene imovine osim:

   (a) onih koji proizlaze iz izvršivih ugovora, uz iznimku štetnih ugovora; i

   (b) [izbrisano]

   (c) onih na koje se primjenjuje neki drugi standard.

▼M53

2. Ovaj se standard ne primjenjuje na financijske instrumente (uključujući jamstva) koja su obuhvaćena područjem primjene MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti*.

▼B

3. Izvršivi ugovori su ugovori prema u okviru kojih nijedna stranka nije ispunila ikoju obvezu ili su obje stranke djelomično ispunile svoje obveze u jednakoj mjeri. Ovaj se standard ne primjenjuje na izvršive ugovore, osim ako su štetni.

4. [Izbrisano]

▼M52

5. Ako se na određenu vrstu rezerviranja, nepredviđene obveze ili nepredviđene imovine primjenjuje neki drugi standard, subjekt taj standard primjenjuje umjesto ovoga. Primjerice, pojedine vrste rezerviranja navode se u standardima o:

   (a) [Izbrisano]

▼B

   (b) porezu na dobit (vidjeti MRS 12 Porez na dobit);

   (c) najmovima (vidjeti MRS 17 Najmovi). Međutim, budući da MRS 17 ne sadrži ikoje posebne zahtjeve za postupanje s poslovnim najmovima koji su postali štetni, na takve se slučajeve primjenjuje ovaj standard;

▼M43

   (d) primanjima zaposlenih (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenih);

▼M52

   (e) ugovorima o osiguranju (vidjeti MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*). Međutim, taj se standard primjenjuje na rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu osiguravatelja, osim onih koji proizlaze iz njegovih ugovornih obveza i prava na temelju ugovora o osiguranju iz područja primjene MSFI-ja 4;

   (f) nepredviđenim iznosima stjecatelja u okviru poslovnog spajanja (vidjeti MSFI 3, *Poslovna spajanja*); i

▼M52

(g) prihodima na temelju ugovora s kupcima (vidjeti MSFI 15, *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*). Međutim, s obzirom na to da MSFI 15 ne sadržava nikakve posebne odredbe u pogledu ugovora s kupcima koji jesu, ili su postali, štetni, ovaj se standard primjenjuje na takve slučajeve.

———————

▼B

7. U ovome se standardu rezerviranja definiraju kao obveze neizvjesnoga vremena ili iznosa. U nekim se državama izraz „rezerviranja" također koristi u vezi sa stavkama kao što su amortizacija, umanjenje vrijednosti imovine, te sumnjiva i sporna potraživanja: to su usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti imovine i na njih se ovaj standard ne primjenjuje.

8. Drugim se standardima utvrđuje postupa li se s izdacima kao s imovinom ili rashodima. Ovaj se standard ne primjenjuje na ta pitanja. Sukladno tomu, ovim se standardom ne zabranjuje, niti nalaže kapitalizacija troškova priznatih u trenutku nastanka rezerviranja.

9. Ovaj se standard primjenjuje na rezerviranja za restrukturiranja (uključujući prestanak poslovanja). Ako restrukturiranje odgovara definiciji prestanka poslovanja, MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja može nalagati potrebu objavljivanja dodatnih podataka.

DEFINICIJE

10. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Rezerviranje je obveza neizvjesnoga vremena ili iznosa.

Obveza je sadašnja obveza subjekta koja proizlazi iz prošlih događaja, za čije se podmirenje očekuje da će subjektu uzrokovati odljev resursa s gospodarskim koristima.

Obvezujući događaj je događaj koji stvara zakonsku ili izvedenu obvezu zbog koje subjekt nema ikoje druge stvarne mogućnosti nego podmiriti tu obvezu.

Zakonska obveza je obveza koja proizlazi iz:

(a) ugovora (iz njegovih izričitih ili implicitnih odredaba);

(b) zakona; ili

(c) drugih pravnih propisa.

Izvedena obveza je obveza koja proizlazi iz djelovanja subjekta, pri čemu:

(a) je subjekt najavio drugim strankama da će preuzeti određene odgovornosti na temelju ustaljene prošle prakse, objavljenih politika ili dovoljno podrobne sadašnje izjave; i

(b) je subjekt kao rezultat toga djelovanja stvorio opravdana očekivanja tih stranaka da će ispuniti te odgovornosti.

Izvedena obveza je:

(a) moguća obveza koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednoga ili više neizvjesnih budućih događaja na koje subjekt ne može u cijelosti utjecati; ili

▼B

(b) sadašnja obveza koja proizlazi iz prošlih događaja, ali nije priznata budući da:

i. nije vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa s gospodarskim koristima; ili

ii. iznos obveze ne može se izmjeriti dovoljno pouzdano.

Nepredviđena imovina je moguća imovina koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednoga ili više neizvjesnih budućih događaja na koje subjekt ne može u cijelosti utjecati.

Štetni ugovor je ugovor u okviru kojega neizbježni troškovi ispunjenja obveza sukladno tom ugovoru prelaze gospodarske koristi koje se od njega očekuju.

Restrukturiranje je program koji planira i nadzire rukovodstvo, a koji značajno mijenja:

(a) područje poslovanja subjekta; ili

(b) način vođenja poslova.

Rezerviranja i druge obveze

11. Rezerviranja je moguće razlikovati od drugih obveza, kao što su obveze prema dobavljačima i unaprijed obračunate obveze, budući da postoji neizvjesnost u vezi s vremenom nastanka ili iznosom budućih izdataka potrebnih za podmirenje. Na primjer:

(a) obveze prema dobavljačima su obveze plaćanja za robu ili usluge koje su primljene ili pružene, te su za njih izdani računi ili su one formalno dogovorene s dobavljačima; i

(b) unaprijed obračunate obveze su obveze plaćanja za robu ili usluge koje su primljene ili pružene, ali koje nisu podmirene, te za njih nisu izdani računi, niti su one formalno dogovorene s dobavljačima, uključujući obveze prema zaposlenima (na primjer, iznosi povezani s unaprijed obračunatim plaćanjem za godišnji odmor). Iako je ponekad potrebno procijeniti iznos ili vrijeme nastanka unaprijed obračunatih obveza, neizvjesnost je općenito mnogo manja nego kod rezerviranja.

O unaprijed obračunatim obvezama često se izvještava kao o dijelu poslovnih i drugih obveza, dok se rezerviranja iskazuju zasebno.

Odnos između rezerviranja i nepredviđenih obveza

12. Općenito su sva rezerviranja nepredviđena budući da su neizvjesna u vremenu ili iznosu. Međutim, u ovome standardu izraz „nepredviđeni” koristi se za obveze i imovinu koji nisu priznati budući da će se njihovo postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednoga ili više neizvjesnih budućih događaja na koje subjekt ne može u cijelosti utjecati. Nadalje, izraz „nepredviđena obveza” koristi se za obveze koje ne ispunjavaju uvjete za priznavanje.

13. Ovim se standardom razlikuju:

(a) rezerviranja - koja se priznaju kao obveze (uz pretpostavku da je moguće izvršiti pouzdanu procjenu) budući da su sadašnje obveze i vjerojatno će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa s gospodarskim koristima; i

▼B

(b) nepredviđene obveze - koje se ne priznaju kao obveze budući da su:

i. moguće obveze, s obzirom da se tek treba potvrditi ima li subjekt sadašnju obvezu koja bi mogla dovesti do odljeva resursa s gospodarskim koristima; ili

ii. sadašnje obveze koje ne ispunjavaju uvjete za priznavanje iz ovog standarda (budući da nije vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa s gospodarskim koristima ili nije moguće izvršiti dovoljno pouzdanu procjenu iznosa obveze).

PRIZNAVANJE

Rezerviranja

14. Rezerviranje se priznaje ako:

(a) subjekt ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) koja je posljedica prošloga događaja;

(b) je vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa s gospodarskim koristima; i

(c) je moguće izvršiti pouzdanu procjenu iznosa obveze.

Ako ti uvjeti nisu ispunjeni, rezerviranje se ne priznaje.

Sadašnja obveza

15. U rijetkim slučajevima nije jasno postoji li sadašnja obveza. U tim se slučajevima smatra da je sadašnja obveza nastala kao posljedica prošloga događaja ako je, uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze, vjerojatnije da će sadašnja obveza postojati na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄.

16. U gotovom će svim slučajevima biti jasno je li prošli događaj doveo do nastanka sadašnje obveze. U rijetkim slučajevima, na primjer u okviru sudskoga postupka, može biti sporno jesu li određeni događaji nastali i jesu li imali za posljedicu nastanak sadašnje obveze. U tom slučaju subjekt određuje postoji li sadašnja obveza na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄ uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze, uključujući, na primjer, mišljenje stručnjaka. Ti dokazi uključuju i sve dodatne dokaze koji proizlaze iz događaja nastalih ►**M5** nakon izvještajnog razdoblja ◄. Na temelju tih dokaza:

(a) ako je vjerojatnije da sadašnja obveza postoji na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄, subjekt priznaje rezerviranje (ako su ispunjeni uvjeti za priznavanje); i

(b) ako je vjerojatnije da sadašnja obveza ne postoji na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄, subjekt objavljuje nepredviđenu obvezu, osim ako je mogućnost odljeva resursa s gospodarskim koristima malo vjerojatna (vidjeti točku 86.).

Prošli događaj

17. Prošli događaj koji dovodi do nastanka sadašnje obveze naziva se obvezujućim događajem. Kako bi događaj bio obvezujući, subjekt ne smije imati ikoje druge stvarne mogućnosti nego da podmiri obvezu koja je posljedica toga događaja. To je slučaj samo:

(a) ako se podmirenje obveze može izvršiti provedbom zakona; ili

▼B

(b) u slučaju izvedene obveze, ako događaj (koji može biti i djelovanje subjekta) stvara opravdana očekivanja drugih stranaka da će subjekt ispuniti obvezu.

18. U financijskim se izvještajima prikazuje financijsko stanje subjekta na kraju njegova izvještajnog razdoblja, a ne njegovo moguće buduće stanje. Stoga se rezerviranja ne priznaju za troškove koji će nastati pri poslovanju u budućnosti. Jedine obveze koje se priznaju u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ subjekta su obveze koje postoje na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄.

19. Kao rezerviranja se priznaju samo obveze koje su posljedica prošlih događaja, bez obzira na buduće djelovanje subjekta (npr. buduće vođenje njegova poslovanja). Primjeri takvih obveza su kazne ili troškovi otklanjanja štete na okolišu, od kojih bi obje dovele do odljeva resursa s gospodarskim koristima prilikom podmirenja, bez obzira na buduće djelovanje subjekta. Slično tomu subjekt priznaje rezerviranje za troškove stavljanja izvan uporabe naftnog pogona ili nuklearne centrale u mjeri u kojoj je subjekt dužan otkloniti već učinjenu štetu. Suprotno tomu, uslijed komercijalnih pritisaka ili zakonskih zahtjeva subjekt može imati namjeru ili je dužan snositi izdatke kako bi u budućnosti poslovao na određeni način (na primjer, ugradnjom dimnih filtera kod određene vrste tvornica). S obzirom da subjekt svojim budućim djelovanjem može izbjeći buduće izdatke, na primjer, promjenom svojega načina djelovanja, on nema sadašnju obvezu za te buduće izdatke, te se rezerviranje ne priznaje.

20. Obveza uvijek uključuje drugu stranku prema kojoj ta obveza postoji. Međutim, nije potrebno poznavati identitet stranke prema kojoj obveza postoji budući da obveza može postojati prema široj javnosti. Budući da obveza uvijek uključuje obvezivanje prema drugoj stranki, iz toga slijedi da odluka rukovodstva ili uprave ne dovodi do nastanka izvedene obveze na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ osim ako je odluka priopćena prije ►M5 kraja izvještajnog razdoblja ◄ onima na koje se odnosi, i to dovoljno podrobno kako bi stvorila opravdana očekivanja tih stranki da će subjekt ispuniti svoje odgovornosti.

21. Događaj koji odmah ne dovodi do nastanka obveze može dovesti do nastanka obveze na kasniji datum uslijed izmjena zakona ili uslijed djelovanja subjekta (na primjer, dovoljno podrobna javna izjava) koje uzrokuje nastanak izvedene obveze. Na primjer, prilikom nastanka štete na okolišu ne mora postojati obveza uklanjanja njezinih posljedica. Međutim, nastanak će štete postati obvezujući događaj kad se novim zakonom bude zahtijevalo otklanjanje postojeće štete ili kad subjekt javno preuzme odgovornost za otklanjanje štete na način kojime se stvara izvedena obveza.

22. Ako pojedinosti predloženog novog zakona još nisu konačne, obveza nastaje samo kad postane sigurno da će se zakon donijeti u skladu s prijedlogom. U smislu ovog standarda s takvom se obvezom postupa kao sa zakonskom obvezom. Razlike u okolnosti koje su dovele do donošenja zakona onemogućuju utvrđivanje jednoga događaja koji je donošenje zakona učinio sigurnim. U mnogim slučajevima nije moguće sigurno tvrditi donošenje zakona prije njegova stvarnoga donošenja.

▼B

Vjerojatni odljev resursa s gospodarskim koristima

23. Kako bi se obveza mogla priznati, ne samo da mora postojati sadašnja obveza, već i vjerojatnost odljeva resursa s gospodarskim koristima radi podmirenja te obveze. U smislu ovog standarda ([1]) odljev resursa ili drugi događaj smatra se vjerojatnim ako je vjerojatnije da će on nastati nego da neće, odnosno vjerojatnost nastanka događaja je veća od vjerojatnosti njegova izostanka. Ako nije vjerojatno da postoji sadašnja obveza, subjekt objavljuje nepredviđenu obvezu, osim ako je mogućnost odljeva resursa s gospodarskim koristima malo vjerojatna (vidjeti točku 86.).

24. Ako postoji više sličnih obveza (npr. jamstva za proizvode ili slični ugovori), vjerojatnost da će podmirenje zahtijevati odljev određuje se uzimajući u obzir skupinu obveza kao cjelinu. Iako vjerojatnost odljeva za bilo koju stavku može biti mala, može biti vjerojatno da će neki odljevi resursa biti potrebni za podmirenje skupine obveza kao cjeline. U tom se slučaju rezerviranje priznaje (ako su ispunjeni drugi uvjeti za priznavanje).

Pouzdana procjena obveze

25. Uporaba procjena bitan je dio izrade financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. To je posebno slučaj s rezerviranjima, koja su po svojoj prirodi neizvjesnija od većine drugih stavki ►**M5** u izvještaju o financijskom položaju ◄. Osim u iznimno rijetkim slučajevima, subjekt će biti u stanju odrediti raspon mogućih ishoda i stoga će moći izvršiti procjenu obveze koja je dovoljno pouzdana kako bi se upotrijebila za priznavanje rezerviranja.

26. U iznimno rijetkim slučajevima u kojima nije moguće izvršiti pouzdanu procjenu postoji obveza koju nije moguće priznati. Takva se obveza objavljuje kao nepredviđena obveza (vidjeti točku 86.).

Nepredviđene obveze

27. Subjekt ne smije priznati nepredviđenu obvezu.

28. Nepredviđena se obveza objavljuje, kako je propisano točkom 86., osim ako je vjerojatnost odljeva resursa s gospodarskim koristima vrlo mala.

29. Ako je subjekt zajednički i pojedinačno odgovoran za obvezu, s dijelom obveze za koju se očekuje da će je podmiriti druge stranke postupa se kao s nepredviđenom obvezom. Subjekt priznaje rezerviranje za dio obveze za koji je vjerojatan odljev resursa s gospodarskim koristima, osim u iznimno rijetkim slučajevima u kojima nije moguće izvršiti pouzdanu procjenu.

([1]) Tumačenje „vjerojatnog” u ovome standardu kao „veće mogućnosti da određeni događaj nastane nego da ne nastane” ne primjenjuje se nužno u drugim standardima.

▼B

30. Nepredviđene obveze mogu nastati na način koji prvotno nije očekivan. Stoga ih je potrebno neprekidno ocjenjivati kako bi se odredilo je li odljev resursa s gospodarskim koristima postao vjerojatan. Ako postane vjerojatno da će za stavku s kojom se prethodno postupalo kao s nepredviđenom obvezom biti potreban odljev budućih gospodarskih koristi, rezerviranje se priznaje u financijskim izvještajima razdoblja u kojemu je došlo do promjene vjerojatnosti (osim u iznimno rijetkim slučajevima u kojima nije moguće izvršiti pouzdanu procjenu).

Nepredviđena imovina

31. Subjekt ne smije priznati nepredviđenu imovinu.

32. Nepredviđena imovina obično nastaje uslijed neplaniranih ili drugih neočekivanih događaja koji stvaraju mogućnost priljeva gospodarskih koristi u subjekt. Primjer je potraživanje koje subjekt nastoji naplatiti sudskim putem, gdje je ishod neizvjestan.

33. Nepredviđena se imovina ne priznaje u financijskim izvještajima budući da to može dovesti do priznavanja prihoda koji se možda nikad neće ostvariti. Međutim, ako je ostvarenje prihoda sigurno, odnosna imovina nije nepredviđena imovina i primjereno ju je priznati.

34. Nepredviđena se imovina objavljuje, kako je propisano točkom 86., osim ako je priljev gospodarskih koristi vjerojatan.

35. Nepredviđenu je imovinu potrebno neprekidno ocjenjivati kako bi se osiguralo da se njezine promjene primjereno iskažu u financijskim izvještajima. Ako je postalo sigurno da će doći do priljeva gospodarskih koristi, imovina i s njom povezani prihod priznaju se u financijskim izvještajima razdoblja u kojemu je došlo do promjene. Ako je priljev gospodarskih koristi postao vjerojatan, subjekt objavljuje nepredviđenu imovinu (vidjeti točku 89.).

MJERENJE

Najbolja procjena

36. Iznos priznat kao rezerviranje mora biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirenje sadašnje obveze na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄.

37. Najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirenje sadašnje obveze je iznos koji bi subjekt objektivno platio za podmirenje obveze na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄ ili za prijenos te obveze na treću stranku na taj datum. Često je nemoguće ili vrlo skupo podmiriti ili prenijeti obvezu na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄. Međutim, procjena iznosa koji bi subjekt objektivno platio za podmirenje ili prijenos obveze pruža najbolju procjenu izdataka potrebnih za podmirenje sadašnje obveze na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄.

38. Ishod i financijski učinak procjenjuje rukovodstvo subjekta prosudbom, i to uz pomoć iskustva stečenog sličnim transakcijama i, u nekim slučajevima, izvještaja nezavisnih stručnjaka. Dokazi uključuju i sve dodatne dokaze koji proizlaze iz događaja nastalih ►**M5** nakon izvještajnog razdoblja ◄.

▼B

39. S neizvjesnostima povezanima s iznosom koji treba priznati kao rezerviranje postupa se na različite načine ovisno o okolnostima. Ako rezerviranje koje je predmet mjerenja uključuje veliki broj stavki, obveza se procjenjuje uspoređivanjem svih mogućih ishoda s vjerojatnostima koje su s njima povezane. Ova se statistička metoda procjenjivanja naziva metodom očekivane vrijednosti. Rezerviranje će stoga biti različito ovisno o tome je li vjerojatnost gubitka određenog iznosa, na primjer, 60 ili 90 %. Ako postoji čitavi raspon mogućih ishoda, a svaka je točka u tom rasponu jednako vjerojatno kao i druga, koristi se srednja točka toga raspona.

Primjer

Subjekt prodaje robu s jamstvom na temelju kojega se kupcima pokrivaju troškovi popravka bilo koje greške u proizvodnji koja postane vidljiva tijekom prvih šest mjeseci nakon kupnje. Ako se na svim prodanim proizvodima otkriju manje greške, troškovi popravka iznosili bi 1 milijun. Ako se na svim prodanim proizvodima otkriju veće greške, troškovi popravka iznosili bi 4 milijuna. Prošlo iskustvo i buduća očekivanja subjekta ukazuju na to da će u narednoj godini 75 % prodane robe biti bez grešaka, 20 % prodane robe imat će manje greške, a 5 % prodane robe imat će veće greške. U skladu s točkom 24. subjekt ocjenjuje vjerojatnost odljeva za obveze na temelju jamstva kao cjelinu.

Očekivana vrijednost troškova popravka je:

(75 % od nule) + (20 % od 1 milijuna) + (5 % od 4 milijuna) = 400 000

40. Ako je mjeri samo jedna obveza, najvjerojatniji pojedinačni ishod može biti najbolja procjena obveze. Međutim, čak i u tom slučaju subjekt razmatra druge moguće ishode. Ako su drugi mogući ishodi ili uglavnom viši ili uglavnom niži od najvjerojatnijeg ishoda, najbolja će procjena biti viši ili niži iznos. Na primjer, ako subjekt mora otkloniti ozbiljniju grešku u velikom pogonu koji je izgradio za klijenta, najvjerojatniji pojedinačni ishod može biti da se greška otkloni u prvom pokušaju uz trošak od 1 000, no rezervira se veći iznos ako postoje značajni izgledi da će biti potrebni dodatni pokušaji otklanjanja te greške.

41. Rezerviranje se mjeri prije oporezivanja, dok se na porezne učinke rezerviranja i njihove promjene primjenjuje MRS 12.

Rizici i neizvjesnosti

42. Rizici i neizvjesnosti koji su neizbježno povezani s mnogim događajima i okolnostima uzimaju se u obzir pri donošenju najbolje procjene rezerviranja.

▼B

43. Rizik opisuje promjenjivost ishoda. Prilagođavanju riziku može povećati izmjereni iznos obveze. Prosuđivanje u uvjetima neizvjesnosti zahtijeva oprez kako prihod ili imovina ne bi bili precijenjeni, a rashodi ili obveze podcijenjeni. Međutim, neizvjesnost ne opravdava stvaranje prekomjernih rezerviranja, ni namjerno precjenjivanje obveza. Na primjer, ako su predviđeni troškovi posebno negativnoga ishoda procijenjeni razumno, s tim se ishodom ne postupa namjerno kao da je vjerojatniji od stvarnoga stanja. Potrebno je obratiti pozornost izbjegavanju dvostrukih usklađivanja za rizike i neizvjesnosti jer bi to moglo dovesti do prekomjernog rezerviranja.

44. Na objavljivanje neizvjesnosti povezanih s iznosom izdatka primjenjuje se točka 85. podtočka (b).

Sadašnja vrijednost

45. Ako je učinak vremenske vrijednosti novca značajan, iznos rezerviranja mora biti jednak sadašnjoj vrijednosti izdataka za koje se očekuje da će biti potrebni radi podmirenja obveze.

46. Zbog vremenske su vrijednosti novca rezerviranja povezana s odljevima novca koji će nastati ubrzo ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ veća u odnosu na rezerviranja u vezi s kojima se odljevi novca u istome iznose pojave kasnije. Stoga se rezerviranja diskontiraju ako je učinak značajan.

47. Diskontna stopa (ili stope) je stopa (ili stope) prije oporezivanja koja odražava postojeće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizike povezane s obvezom. Diskontna stopa (stope) ne smiju odražavati rizike za koje su usklađene procjene budućih novčanih tokova.

Budući događaji

48. Budući događaji koji mogu utjecati na iznos potreban za podmirenje obveze moraju se odraziti u iznosu rezerviranja ako postoji dovoljno objektivan dokaz da će oni nastati.

49. Očekivani budući događaji mogu biti posebno značajni pri utvrđivanju iznosa rezerviranja. Na primjer, subjekt može smatrati da će se troškovi čišćenja zemljišta na kraju njegove uporabe smanjiti uslijed budućih promjena tehnologije. Priznati iznos odražava razumno očekivanje tehnički kvalificiranih objektivnih promatrača, uzimajući u obzir sve raspoložive podatke o tehnologiji koja će biti raspoloživa u vrijeme čišćenja. Stoga je, na primjer, primjereno uključiti očekivana smanjenje troškova povezana s većim iskustvom u primjeni postojeće tehnologije ili očekivane troškove primjene postojeće tehnologije na veće ili složenije poslove čišćenja nego prije. Međutim, subjekt ne pretpostavlja razvoj potpuno nove tehnologije za čišćenje, osim ako za to ima dovoljno objektivnih dokaza.

▼B

50. Pri mjerenju postojeće obveze uzima se u obzir učinak mogućih novih propisa ako postoji dovoljno objektivnih dokaza da će takvi propisi sigurno biti doneseni. Različitost okolnosti koje nastaju u praksi onemogućava određivanje jednoga događaja koji bi u svakome slučaju pružao dovoljno objektivnih dokaza. Dokazi su potrebni u vezi s onime što će nalagati zakonodavstvo, te o tome je li donošenje odnosnih propisa sigurno i hoće li oni biti pravovremeno provedeni. U mnogim slučajevima dovoljno objektivni dokazi neće postojati do donošenja novog propisa.

Očekivano otuđenje imovine

51. Pri mjerenju se rezerviranja ne uzima u obzir dobit od očekivanog otuđenja imovine.

52. Dobit od očekivanog otuđenja imovine ne uzima se u obzir pri mjerenju rezerviranja čak ni ako je očekivano otuđenje usko povezano s događajem koji je uzrok rezerviranja. Umjesto toga subjekt priznaje dobit od očekivanog otuđenja imovine u vrijeme propisano standardom koji se primjenjuje na odnosnu imovinu.

POVRATI

53. Ako se očekuje da će dio ili sve izdatke potrebne za podmirenje rezerviranja nadoknaditi druga stranka, taj se povrat priznaje kad i samo kad je primanje toga povrata sigurno ako subjekt podmiri obvezu. S povratom se postupa kao sa zasebnom imovinom. Priznati iznos povrata ne smije premašiti iznos rezerviranja.

54. U računu dobiti i gubitaka rashod povezan s rezerviranjem može se prikazati bez iznosa priznatog kao povrat.

55. Ponekad subjekt očekuje da će druga stranka platiti dio ili sve izdatke potrebne za podmirenje rezerviranja (na primjer, na temelju ugovora o osiguranju, odštetnih klauzula ili jamstava dobavljača). Druga stranka može nadoknaditi iznose koje je platio subjekt ili platiti te iznose izravno.

56. U većini slučajeva subjekt ostaje odgovoran za čitavi iznos, tako da je subjekt dužan platiti čitavi iznos ako treća stranka to ne učini iz bilo kojeg razloga. U tom se slučaju rezerviranje priznaje za puni iznos obveze, a posebna se imovina priznaje za očekivani povrat kad je primanje toga povrata sigurno ako subjekt podmiri obvezu.

57. U nekim slučajevima subjekt neće biti odgovoran za odnosne troškove ako ih treća stranka ne podmiri. U tom slučaju subjekt nema ikakvu obvezu u vezi s tim troškovima, te se oni ne uključuju u rezerviranje.

58. Kako je navedeno u točki 29., obveza za koju je subjekt zajednički i pojedinačno odgovoran je nepredviđena obveza u mjeri u kojoj se očekuje da će je podmiriti druge stranke.

▼B

PROMJENE REZERVIRANJA

59. Rezerviranja se pregledavaju na ►M5 kraju svakog izvještajnog razdoblja ◄ i usklađuju kako bi odražavala tekuću najbolju procjenu. Ako više nije vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa s gospodarskim koristima, rezerviranje se poništava.

60. Ako se koristi diskontiranje, knjigovodstvena se vrijednost rezerviranja povećava u svakome razdoblju kako bi odražavalo protok vremena. To se povećanje priznaje kao trošak posudbe.

UPORABA REZERVIRANJA

61. Rezerviranja se koriste samo za izdatke za koje je rezerviranje prvotno priznato.

62. Iz rezerviranja se pokrivaju samo izdaci na koje se odnosi prvotno rezerviranje. Pokrivanje izdataka iz rezerviranja koje je prvotno bilo priznato u druge svrhe prikrilo bi učinak dvaju različitih događaja.

PRIMJENA PRAVILA ZA PRIZNAVANJE I MJERENJE

Gubici iz budućeg poslovanja

63. Rezerviranja se ne priznaju za gubitke iz budućeg poslovanja.

64. Gubici iz budućeg poslovanja ne odgovaraju definiciji obveze iz točke 10. i općih mjerila za priznavanje rezerviranja iz točke 14.

65. Očekivanje gubitaka iz budućeg poslovanja ukazuje da mogućnost umanjenja vrijednosti određene imovine. Subjekt je dužan ispitati tu imovinu na umanjenje u skladu s MRS 36 Umanjenje vrijednosti imovine.

Štetni ugovori

66. Ako subjekt ima štetni ugovor, sadašnja se obveza koja proizlazi iz tog ugovora priznaje i mjeri kao rezerviranje.

67. Mnoge je ugovore (na primjer, neke uobičajene naloge za kupnju) moguće otkazati bez plaćanja naknade drugoj stranki, te stoga obveza ne postoji. Drugim se ugovorima utvrđuju prava i obveze svake ugovorne stranke. Ako događaji učine taj ugovor štetnim, on ulazi u područje primjene ovog standarda, te nastaje obveza koja se priznaje. Izvršni ugovori koji nisu štetni ne ulaze u područje primjene ovog standarda.

68. Ovim se standardom utvrđuje štetni ugovor kao ugovor u okviru kojega neizbježni troškovi ispunjenja obveza sukladno tom ugovoru prelaze gospodarske koristi koje se od njega očekuju. Neizbježni troškovi ispunjenja ugovora odražavaju barem neto trošak raskida ugovora, što je trošak ispunjenja ugovora ili naknada ili kazne koje je potrebno platiti uslijed neispunjenja ugovora, ovisno o tome koji je iznos niži.

69. Prije stvaranja posebnoga rezerviranja za štetni ugovor, subjekt priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti imovine koja je povezana s tim ugovorom (vidjeti MRS 36).

▼B

Restrukturiranje

70. Slijede primjeri događaja koji mogu odgovarati definiciji restrukturiranja:

(a) prodaja ili napuštanje poslovnog programa;

(b) zatvaranje poslovnih mjesta u državi ili regiji, ili premještanje poslovnih aktivnosti iz jedne države ili regije u drugu;

(c) promjene strukture rukovodstva, na primjer, uklanjanje sloja rukovodstva; i

(d) temeljni preustroj koji ima značajni utjecaj na vrstu i svrhu poslovanja subjekta.

71. Rezerviranje za restrukturiranje priznaje se samo ako su ispunjena opća mjerila za priznavanje rezerviranja iz točke 14. U točkama od 72. do 83. utvrđuje se kako se opća mjerila za priznavanje primjenjuju na restrukturiranje.

72. Izvedena obveza za restrukturiranje nastaje samo ako subjekt:

(a) ima podrobni formalni plan restrukturiranja u kojemu je utvrđeno barem sljedeće:

i. odnosno poslovanje ili dio toga poslovanja;

ii. glavne lokacije na koje se odnosi;

iii. lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenika kojima će biti isplaćena naknada za prekid radnoga odnosa;

iv. izdaci koji će nastati; i

v. kad će plan biti proveden; te

(b) stvori opravdana očekivanja osoba na koje se plan odnosi da će izvršiti restrukturiranje, i to započinjanjem provedbe toga plana ili izlaganjem njegovih glavnih značajki onima na koje se plan odnosi.

73. Dokaz da je subjekt započeo s provedbom plana restrukturiranja je, na primjer, rušenje pogona ili prodaja imovine, ili javna objava glavnih značajki plana. Javna objava podrobnog plana restrukturiranje je izvedena obveza restrukturiranja samo ako je dovoljno podrobna (na primjer, iznošenje glavnih značajki plana) i učinjena na način da stvori opravdana očekivanja drugih stranaka, kao što su klijenti, dobavljači i zaposlenici (ili njegovi predstavnici) da će subjekt izvršiti restrukturiranje.

74. Kako bi plan bio dostatan za nastanak izvedene obveze u trenutku njegove objave onima na koje se odnosi, potrebno je predvidjeti početak njegove provedbe što je prije moguće, te završiti ga u roku kojime se onemogućavaju značajne promjene plana. Ako se očekuje dugo odgađanje prije početka restrukturiranje ili da će se restrukturiranje odvijati neopravdano dugo, nije vjerojatno da će plan stvoriti opravdana očekivanja onih na koje se odnosi da će subjekt zaista provesti restrukturiranje budući da to vrijeme daje subjektu mogućnost promjene planova.

▼B

75. Odluka rukovodstva ili uprave da izvrši restrukturiranje donesena prije ►M5 kraja izvještajnog razdoblja ◄ ne stvara izvedenu obvezu na dan ►M5 izvještaja o financijskom položaju ◄, osim ako je subjekt prije ►M5 kraja izvještajnog razdoblja ◄:

(a) započeo s provedbom plana restrukturiranja; ili

(b) objavio glavne značajke plana restrukturiranja onima na koje se plan odnosi, i to dovoljno podrobno kako bi stvorio opravdano očekivanje tih osoba da će subjekt zaista izvršiti restrukturiranje.

Ako subjekt započne s provedbom plana restrukturiranja ili objavi njegove glavne značajke onima na koje se ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄, objavljuje podatke u skladu s MRS 10 Događaji ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄ ako je restrukturiranje značajno i ako bi njegovo neobjavljivanje moglo utjecati na gospodarske odluke ►M5 koje korisnici financijskih izvještaja donose ◄.

76. Iako se izvedena obveza ne stvara samo odlukom rukovodstva, obveza može biti posljedica prethodnog događaja i takve odluke zajedno. Na primjer, pregovori s predstavnicima zaposlenih o otpremninama ili s kupcima za prodaju poslovanja mogu se zaključiti samo uz odobrenje uprave. Nakon što je odobrenje dobiveno i priopćeno drugim strankama, subjekt ima izvedenu obvezu restrukturiranja ako su ispunjeni uvjeti iz točke 72.

77. U nekim državama najveće ovlasti ima uprava, čiji članovi uključuju predstavnike koji zastupaju interese različite od interesa rukovodstva (npr. zaposlenika) ili je nužno obavijestiti te predstavnike prije negoli uprava donese odluku. Budući da odluka uprave uključuje obavještavanje tih predstavnika, to može imati za posljedicu nastanak izvedene obveze restrukturiranja.

78. Obveza prodaje poslovanja ne nastaje dok se subjekt ne obveže da će izvršiti prodaju, npr. sklapanjem obvezujućeg ugovora o prodaji.

79. Čak i kad subjekt odluči prodati poslovanje i javno objavi tu odluku, ne može se obvezati da će izvršiti prodaju dok se ne pronađe kupac i dok ne zaključi obvezujući ugovor o prodaji. Do sklapanja obvezujućeg ugovora o prodaji subjekt će moći promijeniti svoje namjere, te će stvarno morati poduzeti drugačije mjere ako nije moguće naći kupca pod prihvatljivim uvjetima. Ako je prodaja poslovanja predviđena kao dio restrukturiranja, imovina povezana s tim poslovanjem ispituje se na umanjenja u skladu s MRS 36. Ako je prodaja samo dio restrukturiranja, izvedena obveza može nastati u vezi s drugim elementima restrukturiranja prije sklapanja obvezujućeg ugovora o prodaji.

80. Rezerviranje za restrukturiranje uključuje samo izravne izdatke koji proizlaze iz restrukturiranja, a koji su:

(a) obvezno nastali restrukturiranjem; i

(b) nepovezani s redovnim aktivnostima subjekta.

▼B

81. Rezerviranje za restrukturiranje ne uključuje troškove kao što su:

(a) troškovi dodatne izobrazbe ili premještanja osoblja koje ostaje u radnome odnosu;

(b) troškovi marketinga; ili

(c) troškovi ulaganja u nove sustave i mreže distribucije.

Ti se izdaci odnose na buduće poslovanje i nisu obveze za restrukturiranje na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄. Ti se izdaci priznaju na istoj osnovi kao da su nastali neovisno o restrukturiranju.

82. Odredivi gubici iz budućeg poslovanja do datuma restrukturiranja ne uključuju se u rezerviranje, osim ako su povezani sa štetnim ugovorom kako je utvrđeno točkom 10.

83. U skladu s točkom 51., dobit od očekivanog otuđenja imovine ne uzima se u obzir pri mjerenju rezerviranja za restrukturiranja, čak i ako je prodaja imovine predviđena kao dio restrukturiranja.

OBJAVLJIVANJE

84. Za svaku skupinu rezerviranja subjekt je dužan objaviti:

(a) knjigovodstvenu vrijednost na početku i na kraju razdoblja;

(b) dodatna rezerviranja stvorena u razdoblju, uključujući povećanja postojećih rezerviranja;

(c) upotrijebljene iznose (tj. oni koji su nastali i koji su pokriveni iz rezerviranja) tijekom razdoblja;

(d) neiskorištene iznose poništene tijekom razdoblja; i

(e) povećanje tijekom razdoblja diskontiranog iznosa nastalog protokom vremena i učinak svih promjena na diskontnu stopu.

Usporedbi podaci nisu potrebni.

85. Subjekt je u dužan objaviti sljedeće za svaku skupinu rezerviranja:

(a) kratki opis vrste obveze i očekivano vrijeme svih povezanih odljeva gospodarskih koristi;

(b) pokazatelje neizvjesnosti u pogledu iznosa ili vremena tih odljeva. Ako je potrebno pružiti odgovarajuće podatke, subjekt je dužan objaviti glavne pretpostavke u vezi s budućim događajima, kako je utvrđeno u točki 48.; i

(c) iznos svih očekivanih povrata, uz navod iznosa imovina koja je bila priznata u vezi s tim očekivanim povratom.

86. Osim ako je vjerojatnost odljeva radi podmirenja vrlo mala, subjekt je za svaku skupinu nepredviđenih obveza dužan na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ objaviti kratki opis vrste nepredviđene obveze i, ako je izvedivo:

(a) procjenu njezinog financijskog učinka, što se mjeri u skladu s točkama 36. do 52.;

(b) pokazatelje neizvjesnosti u pogledu iznosa ili vremena svih odljeva; i

(c) mogućnost povrata.

▼B

87. Pri određivanju koja je rezerviranja ili nepredviđene obveze moguće razvrstati u istu skupinu potrebno je uzeti u obzir je li vrsta stavki dovoljno slična kako bi ih se moglo zajedno prikazati i ispuniti zahtjeve iz točke 85. podtočaka (a) i(b), te točke 86. podtočaka (a) i (b). Stoga može biti primjereno smatrati kao jednu skupinu iznose povezane s jamstvima za različite proizvode, no ne bi bilo primjereno smatrati kao jednu skupinu iznose povezane s redovnim jamstvima i iznose koji su predmet sudskih postupaka.

88. Ako rezerviranje i nepredviđena obveza proizlaze iz iste skupine okolnosti, subjekt objavljuje podatke propisane točkama od 84. do 86. na način da prikaže povezanost između rezerviranja i nepredviđene obveze.

89. Ako je priljev gospodarskih koristi vjerojatan, subjekt objavljuje kratki opis vrste nepredviđene imovine na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ i, ako je moguće, procjenu njihova financijskoga učinka, koji se mjeri primjenom načela za rezerviranja iz točaka od 36. do 52.

90. Važno je da se podacima koji se objavljuju u vezi s nepredviđenom imovinom ne navodi na krivi zaključak u pogledu vjerojatnosti ostvarenja prihoda.

91. Ako se bilo koji podatak propisan točkama 86. i 89. ne objavi iz razloga što to nije izvedivo, tu je činjenicu potrebno objaviti.

92. U iznimno se rijetkim slučajevima može očekivati da će objavljivanje nekih ili svih podataka iz točaka od 84. do 89. ozbiljno ugroziti položaj subjekta u sporu s drugim strankama u pogledu rezerviranja, nepredviđenih obveza ili nepredviđene imovine. U tom slučaj subjekt nije dužan objaviti te podatke, no mora objaviti opće podatke o sporu, te činjenicu da odnosni podaci nisu objavljeni i razlogu toga neobjavljivanja.

PRIJELAZNE ODREDBE

93. Učinak primjene ovog standarda od datuma njegova stupanja na snagu (ili ranije) prikazuje se kao usklađivanje početnoga salda zadržane dobiti za razdoblje u kojemu se standard počinje primjenjivati. Subjektima se preporuča, ali nisu obvezni uskladiti početni saldo zadržane dobiti za prvo prezentirano razdoblje, te prepraviti usporedbe podatke. Ako se usporedni podaci ne preprave, tu je činjenicu potrebno objaviti.

94. [Izbrisano]

DATUM STUPANJA NA SNAGU

95. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu godišnjih financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. srpnja 1999. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblja koja započinju prije 1. srpnja 1999., dužan je tu činjenicu objaviti.

96. [Izbrisano]

▼M43

99. Dokumentom Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012., objavljenim u prosincu 2013., izmijenjena je točka 5. kao posljedica izmjene MSFI-ja 3. Navedenu je izmjenu subjekt obvezan primjenjivati prospektivno na poslovna spajanja na koja se primjenjuje izmjena MSFI-ja 3.

▼**M52**

100. MSFI-jem 15, *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 5. i izbrisana točka 6. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼**M53**

101. U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 2. te se brišu točke 97. i 98. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 38

Nematerijalna imovina

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati računovodstveni postupak za nematerijalnu imovinu na koju se posebno ne primjenjuje ikoji drugi standard. Ovim se standardom zahtijeva od subjekta da prizna nematerijalnu imovinu ako i isključivo ako su ispunjena određena mjerila. U ovome se standardu također utvrđuje kako mjeriti knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine i propisuje se objavljivanje određenih podataka o nematerijalnoj imovini.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovaj se standard primjenjuje u računovodstvu nematerijalne imovine, osim:

(a) nematerijalne imovine koja ulazi u područje primjene drugoga standarda;

(b) financijske imovine, kako je utvrđena u MRS 32 Financijski instrumenti: prezentiranje;

(c) priznavanja i mjerenja imovine povezane s istraživanjem i procjenjivanjem (vidjeti MSFI 6 Istraživanje i procjena mineralnih resursa); i

(d) izdataka za razvoj i vađenje minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa.

▼M52

3. Ako je nekim drugim standardom propisano obračunavanje koje se primjenjuje na određenu vrstu nematerijalne imovine, subjekt primjenjuje taj standard umjesto ovog standarda. Primjerice, ovaj se standard primjenjuje na:

(a) nematerijalnu imovinu namijenjenu prodaji u okviru redovnog poslovanja (vidjeti MRS 2 *Zalihe*);

▼B

(b) odgođenu poreznu imovinu (vidjeti MRS 12 Porez na dobit);

(c) najmove koji ulaze u područje primjene MRS 17 Najmovi;

(d) imovinu koja proizlazi iz primanja zaposlenih (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenih);

▼M32

(e) financijsku imovinu kako je definirana u MRS-u 32. Priznavanje i mjerenje neke financijske imovine obuhvaćeno je MSFI-jem 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, MRS-om 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* i MRS-om 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*.

▼B

(f) *goodwill* stečen poslovnim spajanjem (vidjeti MSFI 3 Poslovna spajanja);

(g) odgođene troškove stjecanja i nematerijalnu imovinu koji proizlaze iz ugovornih prava osiguravatelja na temelju ugovora u osiguranju iz područja primjene MSFI 4 Ugovori o osiguranju; U MSFI 4 utvrđuju se posebni zahtjevi u pogledu objavljivanja za odgođene troškove stjecanja, ali ne i za nematerijalnu imovinu. Stoga se na tu nematerijalnu imovinu primjenjuju zahtjevi u pogledu objavljivanja iz ovog standarda;

▼B

(h) dugotrajnu nematerijalnu imovinu razvrstanu kao imovina namijenjena prodaji (ili uključena u skupinu imovine za otuđenje koja je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji) u skladu s MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja;

▼M52

(i) imovinu proizišlu iz ugovora s kupcima koja se priznaje u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*.

▼B

4. Određena nematerijalna imovina može biti sadržana u ili na fizičkom mediju, kao što je kompaktni disk (u slučaju programske opreme), pravni dokument (u slučaju licence ili patenta) ili film. Pri određivanju je li s određenom imovinom koja uključuje i materijalne i nematerijalne elemente potrebno postupati u skladu s MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema ili kao s nematerijalnom imovinom u skladu s ovim standardom, subjekt mora prosuditi koji je element značajniji. Na primjer, programska oprema za stroj koji kontrolira računalo koje ne može djelovati bez te posebne programske opreme sastavni je dio odnosne strojne opreme i s njom se postupa kao s nekretninama, postrojenjima i opremom. Isto vrijedi i za operativni sustav računala. Ako programska oprema nije sastavni dio odnosne strojne opreme, s njom se postupa kao s nematerijalnom imovinom.

5. Ovaj se standard, između ostaloga, primjenjuje na izdatke za aktivnosti oglašavanja, izobrazbe, pokretanja poslovanja, istraživanja i razvoja. Aktivnosti istraživanja i razvoja usmjerene su na razvijanje znanja. Stoga, iako iz tih aktivnosti može proizaći imovina s fizičkim sadržajem (npr. prototip), fizički element imovine je od sporedne važnosti u odnosu na nematerijalni element, tj. na znanje koje on utjelovljuje.

6. U slučaju financijskoga najma, odnosna imovina može biti materijalna ili nematerijalna. Nakon početnog priznavanja najmoprimac obračunava nematerijalnu imovinu koja je predmet financijskoga najma u skladu s ovim standardom. Licencna prava na imovinu kao što su kino filmovi, video zapisi, igrokazi, rukopisi, patenti i autorska prava ne ulaze u područje primjene MRS 17, već se na njih primjenjuje ovaj standard.

7. Do isključenja iz područja primjene ovog standarda može doći ako su aktivnosti ili transakcije toliko specijalizirane da uzrokuju računovodstvene probleme koje je potrebno rješavati na drugačiji način. Takvi problemi nastaju u računovodstvu izdataka za istraživanje ili razvoj i vađenje nafte, plina i minerala u ekstraktivnim djelatnostima i u slučaju ugovora o osiguranju. Stoga se ovaj standard ne primjenjuje na izdatke za takve aktivnosti i ugovore. Međutim, ovaj se standard primjenjuje na drugu nematerijalnu imovinu koja se upotrebljava (kao što je programska oprema) i druge izdatke (kao što su troškovi pokretanja poslovanja) nastale u ekstraktivnim djelatnostima ili u osiguravajućih društava.

DEFINICIJE

▼M33

8. **Sljedeći pojmovi koriste se u ovom standardu u sljedećem značenju:**

[brisano]

Aktivno tržište je tržište na kojemu postoje svi sljedeći uvjeti:

(a) [briše se]

(b) [briše se]

(c) [briše se]

▼M12

_____

▼B

Amortizacija je sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa nematerijalne imovine tijekom njezinoga korisnog vijeka uporabe.

Imovina je resurs:

(a) koji je pod nadzorom subjekta, što je posljedica prošlih događaja; i

(b) od kojega se očekuje priljev budućih gospodarskih koristi u subjekt.

Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojemu se određena imovina priznaje u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja.

Trošak je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili poštena vrijednost druge naknade dane za nabavu imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili po potrebi iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu s određenim zahtjevima drugih međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, na primjer MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama.

Amortizirajući iznos je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak, umanjen za ostatak vrijednosti.

Razvoj je primjena rezultata istraživanja ili drugoga znanja na plan ili projekt proizvodnje novih ili značajno unaprjeđenih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe.

▼M33

Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13.)

▼B

Poštena vrijednost imovine je iznos za koji je moguće razmijeniti tu imovinu među dobro obaviještenim i voljnim strankama u promišljenom poslu.

Gubitak od umanjenja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost imovine premašuje njezinu nadoknadivu vrijednost.

Nematerijalna imovina je odrediva nemonetarna imovina bez fizičkoga sadržaja.

Monetarna imovina je novac u posjedu subjekta i imovina koja se potražuje u fiksnom ili odredivom iznosu novca.

Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto radi stjecanja novih znanstvenih ili tehnoloških spoznaja i razumijevanja.

Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutačno dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da starost imovine i stanje odgovaraju onima koji se očekuju na kraju korisnoga vijeka uporabe.

▼B

Korisni vijek uporabe je:

(a) razdoblje u kojemu se očekuje da će imovina biti dostupna subjektu za uporabu; ili

(b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

Nematerijalna imovina

9. Subjekti često troše resurse ili preuzimaju obveze prilikom nabave, razvoja, održavanja ili unaprjeđenja nematerijalne imovine, kao što su znanstvene ili tehničke spoznaje, oblikovanje i provedba novih procesa ili sustava, licence, intelektualno vlasništvo, tržišno znanje i zaštitni znakovi (uključujući robna imena i izdavačke naslove). Uobičajeni primjeri stavki obuhvaćenih tih općim nazivima su programska oprema, patenti, autorska prava, kino filmovi, hipotekarna prava, ribolovne dozvole, uvozne kvote, franšize, odnosi s kupcima ili dobavljačima, vjernost kupaca, udio u tržištu i marketinška prava.

10. Ne odgovaraju sve stavke iz točke 9. definiciji nematerijalne imovine, npr. prepoznatljivost, nadzor nad resursom i postojanje budućih gospodarskih koristi. Ako neka stavka iz područja primjene ovog standarda ne odgovara definiciji nematerijalne imovine, izdaci nastali njezinom nabavom ili nastankom unutar subjekta priznaju se kao izdaci u trenutku njihova nastanka. Međutim, ako je stavka stečena poslovnim spajanjem, ona je dio *goodwilla* koji se priznaje na datum stjecanja (vidjeti točku 68.).

Prepoznatljivost

▼M12

11. Definicija nematerijalnog sredstva nalaže da nematerijalno sredstvo treba biti utvrdivo kako bi se jasno razlikovalo od *goodwilla*. *Goodwill* priznat u sklopu poslovnog spajanja je imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi od ostale imovine stečene poslovnim spajanjem koja nije pojedinačno utvrđena i odvojeno priznata. Buduće ekonomske koristi mogu nastati sinergijom utvrdive stečene imovine ili iz imovine koja pojedinačno ne zadovoljava kriterij za priznavanje u financijskim izvještajima.

12. Sredstvo je utvrdivo kada je:

(a) odvojivo, tj. moguće ga je odvojiti ili izdvojiti iz subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, utvrdivim sredstvom ili utvrdivom obvezom, bez obzira na to je li subjekt namjerava to učiniti; ili

(b) proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira na to jesu li ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili drugih prava i obveza.

▼B

Nadzor

13. Subjekt vrši nadzor nad imovinom ako subjekt može ostvariti buduće gospodarske koristi koje pritječu iz povezanog resursa, te drugima ograničiti pristup tim koristima. Sposobnost subjekta da vrši nadzor nad budućim gospodarskim koristima od nematerijalne imovine obično proizlazi iz zakonom zaštićenih prava koja je moguće ostvariti sudskim putem. Ako zakonska prava ne postoje, mnogo je teže dokazati nadzor. Međutim, zakonska ostvarivost prava nije nužno uvjet vršenja nadzora budući da subjekt može ostvariti nadzor nad budućim gospodarskim koristima na neki drugi način.

14. Tržišno i tehničko znanje mogu dovesti do nastanka budućih gospodarskih koristi. Subjekt vrši nadzor nad tim koristima ako je, na primjer, znanje zaštićeno zakonskim pravima kao što su autorska prava, ograničenjem trgovinskog sporazuma (ako je dopušteno) ili zakonskom obvezom zaposlenika da čuvaju povjerljivost.

15. Subjekt može imati na raspolaganju skupinu stručnoga osoblja i može biti u stanju prepoznati dodatne vještine osoblja koje putem izobrazbe mogu dovesti do budućih gospodarskih koristi. Subjekt može također očekivati da će mu to znanje i vještine osoblja biti na raspolaganje i u budućnosti. Međutim, subjekt obično nema dostatni nadzor nad očekivanim budućim gospodarskim koristima koje proizlaze iz rada stručnoga osoblja i njihove izobrazbe kako bi te stavke odgovarale definiciji nematerijalne imovine. Iz sličnoga razloga, posebna upravljačka ili tehnička nadarenost najvjerojatnije neće odgovarati definiciji nematerijalne imovine, osim ako je zaštićena zakonskim pravima uporabe i ostvarenja budućih gospodarskih koristi koje se od nje očekuju, te ako također odgovara drugim dijelovima definicije.

16. Subjekt može imati portfelj klijenata ili udio u tržištu i očekivati da će zbog njegovih nastojanja u izgradnji odnosa s klijentima i njihove vjernosti ti klijenti i dalje trgovati s njime. Međutim, ako ne postoje zakonski načini zaštite ili drugi načini vršenja nadzora nad odnosom s klijentima ili vjernosti klijenata, subjekt obično nema dostatan nadzor nad očekivanim gospodarskim koristima od odnosa s klijentima i vjernosti kako bi takve stavke (npr. portfelj klijenata, udjeli u tržištu, odnosi s klijentima i vjernost klijenata) odgovarale definiciji nematerijalne imovine. Ako ne postoje zakonski načini zaštite odnosa s klijentima, transakcije razmjene za iste ili slične neugovorne odnose s klijentima (osim onih koje su dio poslovnoga spajanja) pružaju dokaz da je subjekt u stanju vršiti nadzor nad očekivanim budućim koristima koje proizlaze iz odnosa s klijentima. Budući da takve transakcije razmjene također pružaju dokaz da su odnosi s klijentima odvojivi, ti odnosi s klijentima odgovaraju definiciji nematerijalne imovine.

Buduće gospodarske koristi.

17. Buduće gospodarske koristi koje nastaju od nematerijalne imovine mogu uključivati prihod od prodaje proizvoda ili pružanja usluga, uštede troškova ili druga primanja koja su posljedica uporabe imovine od strane subjekta. Na primjer, uporaba intelektualnoga vlasništva u okviru proizvodnoga postupka može smanjiti buduće troškove proizvodnje, a ne povećati buduće prihode.

▼B

PRIZNAVANJE I MJERENJE

18. Priznavanje stavke kao nematerijalne imovine nalaže subjektu da dokaže da ta stavka:

(a) odgovara definiciji nematerijalne imovine (vidjeti točke od 8. do 17.); i

(b) ispunjava mjerila za priznavanje (vidjeti točke od 21. do 23.).

Ovaj se zahtjev primjenjuje na početno nastale troškove nabave ili stvaranja u subjektu nematerijalne imovine, te naknadno nastale troškove povećanja imovine, zamjene njezinoga dijela ili njezinoga održavanja.

19. U točkama od 25. do 32. utvrđuje se primjena mjerila za priznavanje zasebno nabavljene nematerijalne imovine, dok se u točkama od 33. do 43. utvrđuje njihova primjena na nematerijalnu imovinu stečenu poslovnim spajanjem. U točki 44. utvrđuje se početno mjerenje nematerijalne imovine stečene zahvaljujući državnoj potpori, u točkama od 45. do 47. razmjene nematerijalne imovine, a u točkama od 48. do 50. postupanje s *goodwillom* stvorenim unutar subjekta. U točkama od 51. do 67. utvrđuje se početno priznavanje i mjerenje nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta.

20. U većini je slučajeva nematerijalna imovina takve vrste da nisu moguća njezina povećanja, ni zamjene njezinih dijelova. Sukladno tomu, vjerojatnije je da većina naknadnih izdataka zadržati očekivane buduće gospodarske koristi povezane s postojećom nematerijalnom imovinom, nego odgovarati definiciji nematerijalne imovine i ispuniti mjerila za priznavanje iz ovog standarda. Nadalje, često je teže pripisati naknadne izdatke izravno određenoj nematerijalnoj imovini nego čitavome poslovanju. Stoga se naknadni izdaci - izdaci nastali nakon početnog priznavanja nabavljene nematerijalne imovine ili nakon dovršetka nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta - rijetko priznaju u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine. Sukladno točki 63. naknadni se izdaci za robna imena, impresume, izdavačke naslove, popise klijenata i stavke sličnoga sadržaja (nabavljene izvana ili stvorene unutar subjekta) uvijek priznaju u računu dobiti i gubitaka prilikom njihova nastanka. Naime, takve izdatke nije moguće razlikovati od izdataka razvoja poslovanja u cjelini.

21. Nematerijalna se imovina priznaje ako i isključivo ako:

(a) je vjerojatno da će očekivane buduće gospodarske koristi koje se mogu pripisati imovini pritjecati u subjekt; i

(b) je trošak imovine moguće pouzdano izmjeriti.

22. Subjekt ocjenjuje vjerojatnost očekivanih budućih gospodarskih koristi pomoću razumnih i utemeljenih pretpostavki koje predstavljaju najbolju procjenu rukovodstva o nizu gospodarskih uvjeta koji će postojati tijekom korisnoga vijeka uporabe imovine.

23. Subjekt koristi prosudbu za ocjenu stupnja sigurnosti toka budućih gospodarskih koristi koje se mogu pripisati uporabi imovine na temelju dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, pri čemu se veća važnost pridaje vanjskim dokazima.

▼B

24. Nematerijalna se imovina početno mjeri po trošku nabave.

Zasebna nabava

▼M12

25. U normalnim okolnostima, cijena koju subjekt plaća prilikom zasebnog stjecanja nematerijalnog sredstva odražava očekivanja o vjerojatnosti da će očekivane buduće ekonomske koristi iz tog sredstva pritjecati u subjekt. Drugim riječima, subjekt očekuje pritjecanje ekonomskih koristi, čak i ako je neizvjesno vrijeme pritjecanja ili sam iznos. Prema tome, kod odvojeno stečene nematerijalne imovine kriterij vjerojatnosti priznavanja iz točke 21.(a) uvijek se smatra ispunjenim.

▼B

26. Nadalje, trošak zasebno nabavljene nematerijalne imovine obično se može pouzdano izmjeriti. To je posebno slučaj ako je naknada za kupnju u obliku nova ili druge monetarne imovine.

27. Trošak zasebno nabavljene nematerijalne imovine uključuje:

(a) njezinu nabavnu cijenu, uključujući uvozne carine i nepovratne poreze na nabavu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata; i

(b) sve troškove koje je izravno moguće pripisati pripremi imovine za njezinu predviđenu uporabu.

28. Primjeri troškova koji se mogu izravno pripisati:

(a) troškovi primanja zaposlenih (kako je utvrđeno u MRS 19) koji proizlaze izravno iz osposobljavanja imovine za predviđenu uporabu;

(b) honorari koji izravno proizlaze iz osposobljavanja imovine za predviđenu uporabu; i

(c) troškovi ispitivanja djeluje li imovina pravilno.

29. Primjeri izdataka koji nisu dio troška nabave nematerijalne imovine:

(a) troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove oglašavanja i promotivnih aktivnosti);

(b) troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novom skupinom klijenata (uključujući troškove izobrazbe zaposlenih); i

(c) administrativni troškovi i ostali opći troškovi.

30. Priznavanje troškova u knjigovodstvenoj vrijednosti nematerijalne imovine prestaje kad je imovina osposobljena za rad na način kako je to predvidjelo rukovodstvo. Stoga troškovi nastali uporabom ili premještanjem nematerijalne imovine nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost te imovine. Na primjer, sljedeći se troškovi ne uključuju u knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine:

(a) troškovi koji nastaju ako je imovina osposobljena za rad u skladu s namjerama rukovodstva, ali još nije stavljena u uporabu; i

(b) početni gubici poslovanja, kao što su oni koji nastaju uslijed porasta potražnje za proizvodima odnosne imovine.

▼B

31. Određene aktivnosti nastaju u vezi s razvijanjem nematerijalne imovine, ali nisu nužne za osposobljavanje te imovine za rad na način kako je to predvidjelo rukovodstvo. Te se sporedne aktivnosti mogu pojaviti prije ili za vrijeme djelatnosti razvijanja. S obzirom da sporedne aktivnosti nisu nužne za osposobljavanje imovine za rad na način kako je to predvidjelo rukovodstvo, prihod i rashodi povezani sa sporednim aktivnostima priznaju se odmah u računu dobiti i gubitaka, te se razvrstavaju u odgovarajuće kategorije prihoda i rashoda.

▼M1

32. Ako se plaćanje za nematerijalnu imovinu odgađa duže nego što je definirano normalnim kreditnim uvjetima, njezin trošak nabave je jednak cijeni koja se plaća u novcu. Razlika između ovog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod za kamatu za vrijeme kreditnog razdoblja, osim ako se kapitalizira u skladu s MRS-om 23 Troškovi posudbe.

▼B

Stjecanje kao dio poslovnoga spajanja

▼M12

►M33 33. Prema MSFI-ju 3 *Poslovna spajanja*, ako je nematerijalna imovina stečena poslovnim spajanjem, njen trošak nabave jest njena fer vrijednost na datum stjecanja. Fer vrijednost nematerijalne imovine odražava očekivanja tržišnih sudionika na datum stjecanja o vjerojatnosti da će buduće ekonomske koristi iz predmetne imovine pritjecati u subjekt. ◄ Drugim riječima, učinak vjerojatnosti odražava se u mjerenju poštene vrijednosti nematerijalne imovine. Stoga se uvijek smatra da je mjerilo vjerojatnosti priznavanja iz točke 21. podtočke (a) ispunjeno za nematerijalnu imovinu stečenu u okviru poslovnoga spajanja.

34. Prema tome, u skladu s ovim standardom i MSFI-jem 3 (koji je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u 2008.), stjecatelj na datum stjecanja priznaje nematerijalno sredstvo stečenika odvojeno od *goodwilla*, neovisno o tome je li stečenik to sredstvo priznao prije poslovnog spajanja. To znači da stjecatelj priznaje stečenikov projekt istraživanja i razvoja u tijeku kao sredstvo zasebno od *goodwilla* ako taj projekt zadovoljava definiciju nematerijalnog sredstva. Stečenikov projekt istraživanja i razvoja u tijeku udovoljava definiciji nematerijalnog sredstva:

(a) kada udovoljava definiciji imovine; i

(b) kada je utvrdivo, to jest odvojivo ili proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava.

▼M33

Nematerijalna imovina stečena poslovnim spajanjem

▼M12

35. Ako je nematerijalno sredstvo stečeno poslovnim spajanjem odvojivo ili proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, postoji dovoljno informacija za pouzdano mjerenje njegove fer vrijednosti. Kada u procjenama koje se koriste za mjerenje fer vrijednosti nematerijalnog sredstva postoji niz mogućih ishoda s različitim vjerojatnostima, ta neizvjesnost se ugrađuje u mjerenje fer vrijednosti sredstva.

▼M22

36. Nematerijalna imovina stečena poslovnim spajanjem može biti odvojiva, ali samo zajedno s povezanim ugovorom, utvrdivom imovinom ili obvezom. U takvim slučajevima stjecatelj priznaje nematerijalnu imovinu odvojeno od goodwilla, ali zajedno s povezanom stavkom.

37. Stjecatelj može priznati skupinu komplementarne nematerijalne imovine kao jedinstvenu imovinu, pod uvjetom da pojedinačna imovina u skupini ima sličan koristan vijek trajanja. Na primjer, izrazi „žig” i „zaštićeno ime” često se koriste kao sinonimi za robne i druge žigove. Međutim, riječ je o općim marketinškim izrazima koji se uobičajeno koriste za označivanje skupine komplementarne imovine kao što su robni (ili uslužni) žig i pripadajući robni naziv, formule, recepture i tehnološka stručnost.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

Naknadni izdaci za stečeni projekt istraživanja i razvoja u tijeku

42. Izdaci za istraživanje ili razvoj koji:

(a) su povezani s projektom istraživanja ili razvoja u tijeku stečenim zasebno ili u okviru poslovnoga spajanja i priznati kao nematerijalna imovine; i

(b) su nastali nakon stjecanja toga projekta;

obračunavaju se u skladu s točkama od 54. do 62.

43. Primjena zahtjeva iz točaka od 54. do 62. znači da se naknadni izdaci za projekt istraživanja ili razvoja u tijeku stečen zasebno ili u okviru poslovnoga spajanja i priznat kao nematerijalna imovina:

(a) priznaju kao rashod u trenutku nastajanja ako se radi o izdacima za istraživanje;

(b) priznaju kao rashod u trenutku nastajanja ako se radi o izdacima za razvoj koji ne ispunjavaju mjerila za priznavanje kao nematerijalna imovina iz točke 57.; i

(c) dodaju knjigovodstvenoj vrijednosti stečenog projekta istraživanja ili razvoja u tijeku ako se radi o izdacima za razvoj koji ispunjavaju mjerila za priznavanja iz točke 57.

▼B

Stjecanje putem državne potpore

44. U nekim je slučajevima imovinu moguće nabaviti besplatno ili za neznatnu naknadu zahvaljujući državnoj potpori. Do toga može doći ako država prenese ili dodijeli subjektu nematerijalnu imovinu, kao što su pravo na slijetanje u zračnoj luci, koncesije za radijske ili televizijske postaje, uvozne dozvole ili kvote, ili prava na uporabu drugih ograničenih resursa. U skladu s MRS 20 Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći, subjekt može odabrati da na početku prizna i nematerijalnu imovinu i potporu po poštenoj vrijednosti. Ako subjekt na početku odluči da neće priznati imovinu po poštenoj vrijednosti, subjekt na početku priznaje imovinu u nominalnoj vrijednosti (drugi postupak koji dopušta MRS 20) zajedno sa svim izdacima koji se izravno mogu pripisati pripremi imovine za predviđenu uporabu.

Razmjene imovine

45. Jedna ili više nematerijalnih imovina može se nabaviti u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Sljedeća se rasprava odnosi samo na zamjenu jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu, ali se primjenjuje i na sve razmjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak nabave takve nematerijalne imovine mjeri se po poštenoj vrijednosti, osim: a) ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili b) ako se poštena vrijednost primljene imovine i poštena vrijednost dane imovne ne mogu pouzdano izmjeriti. Nabavljena se imovina mjeri na navedeni način čak i ako subjekt ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se nabavljena imovina ne mjeri po poštenoj vrijednosti, njezin se trošak nabave mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

46. Subjekt odlučuje ima li zamjena komercijalni sadržaj na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budući novčani tokovi kao posljedica te transakcije. Razmjena ima komercijalni sadržaj ako:

(a) se struktura (tj. rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu; ili

(b) se vrijednost dijela poslovanja subjekta, svojstvena tom subjektu i pod utjecajem odnosne transakcije, promijeni kao posljedica zamjene; i

(c) je razlika u podtočki (a) ili (b) značajna u odnosu na poštenu vrijednost zamijenjene imovine.

Kako bi se utvrdilo ima li zamjena komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja subjekta, svojstvena tom subjektu i pod utjecajem odnosne transakcije, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan bez da subjekt vrši podrobne izračune.

▼M33

47. Točka 21. podtočka (b) navodi kako je mogućnost pouzdanog mjerenja troška nabave uvjet za priznavanje nematerijalne imovine. Fer vrijednost nematerijalne imovine moguće je pouzdano izmjeriti ako (a) varijabilnost unutar niza realnih mjera fer vrijednosti nije značajna za predmetnu imovinu ili (b) je vjerojatnosti raznih procjena unutar tog niza moguće realno procijeniti i iskoristiti u mjerenju fer vrijednosti. Ako subjekt može pouzdano izmjeriti fer vrijednost bilo primljenog, bilo danog sredstva, onda se fer vrijednost danog sredstva koristi za mjerenje troška primljenog sredstva, osim ako fer vrijednost primljenog sredstva nije očiglednija.

▼B

Goodwill stvoren unutar subjekta

48. *Goodwill* stvoren unutar subjekta ne priznaje se kao imovina.

49. U nekim slučajevima nastaju izdaci za stvaranje budućih gospodarskih koristi, ali to ne dovodi do stvaranja nematerijalne imovine koja ispunjava mjerila za priznavanje iz ovog standarda. Ti se izdaci obično opisuju kao doprinos *goodwillu* stvorenom unutar subjekta. *Goodwill* stvoren unutar subjekta ne priznaje se kao imovina budući da se ne radi o odredivom resursu (tj. nije odvojiv, niti proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonom zaštićenih prava) pod nadzorom subjekta, koji se može pouzdano izmjeriti po trošku nabave.

▼M33

50. Razlike između fer vrijednosti subjekta i knjigovodstvene vrijednosti njegove utvrdive meto imovine u bilo koje vrijeme mogu se odnositi na razne čimbenike koji utječu na vrijednost subjekta. Međutim, takve razlike ne predstavljaju trošak nabave nematerijalne imovine koju kontrolira subjekt.

▼B

Nematerijalna imovina stvorena unutar subjekta

51. Ponekad je teško procijeniti ispunjava li nematerijalna imovina stvorena unutar subjekta uvjete za priznavanje uslijed problema prilikom:

(a) utvrđivanja postoji li i kada odrediva imovina koja će stvoriti očekivane buduće gospodarske koristi; i

(b) pouzdanog određivanja troška nabave imovine. U nekim slučajevima trošak stvaranja nematerijalne imovine unutar subjekta ne može se razlikovati od troškova održavanja ili unaprjeđenja *goodwilla* stvorenog unutar subjekta, ili troškova svakodnevnog poslovanja.

Stoga, pored ispunjavanja općih zahtjeva za priznavanje i početno mjerenje nematerijalne imovine, subjekt primjenjuje zahtjeve i smjernice iz točaka od 52. do 67. na svu nematerijalnu imovinu stvorenu unutar subjekta.

52. Kako bi utvrdio ispunjava li nematerijalna imovina stvorena unutar subjekta mjerila za priznavanje, subjekt dijeli stvaranje imovine na:

(a) fazu istraživanja; i

(b) fazu razvoja.

Iako su izrazi „istraživanje” i „razvoj” definirani, izrazi „faza istraživanja” i „faza razvoja” imaju šire značenje u smislu ovog standarda.

53. Ako subjekt nije u stanju razlikovati fazu istraživanja od faze razvoja unutarnjeg projekta kojime se stvara nematerijalna imovina, subjekt postupa s izdacima nastalima tim projektom kao da su nastali samo u fazi istraživanja.

Faza istraživanja

54. Nematerijalna imovina koja proizlazi iz istraživanja (ili faze istraživanja unutarnjeg projekta) ne priznaje se. Izdaci za istraživanje (ili za fazu istraživanja unutarnjeg projekta) priznaju se kao rashod u trenutku njihova nastanka.

▼B

55. U fazi istraživanja unutarnjeg projekta subjekt ne može dokazati da postoji nematerijalna imovina koja će stvoriti vjerojatne buduće gospodarske koristi. Stoga se ti izdaci priznaju kao rashod u trenutku njihova nastanka.

56. Primjeri istraživačkih aktivnosti su sljedeći:

(a) aktivnosti čiji je cilj stjecanje novog znanja;

(b) pronalaženje, ocjenjivanje i konačni odabir primjena rezultata istraživanja ili drugoga znanja;

(c) pronalaženje alternativnih rješenja za materijale, uređaje, proizvode, postupke, sustave ili usluge; ili

(d) oblikovanje, projektiranje, ocjenjivanje i konačni odabir mogućih alternativnih rješenja za nove ili unaprijeđene materijale, uređaje, proizvode, postupke, sustave ili usluge.

Faza razvoja

57. Nematerijalna imovina koja proizlazi iz razvijanja (ili faze razvoja unutarnjeg projekta) priznaje se ako i isključivo ako subjekt može dokazati sve navedeno:

(a) tehničku izvedivost dovršenja nematerijalne imovine kako bi ista bila raspoloživa za uporabu ili prodaju;

(b) vlastitu namjeru da dovrši nematerijalnu imovine, te da je koristi ili proda;

(c) vlastitu sposobnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine;

(d) način na koji će nematerijalna imovina stvarati vjerojatne buduće gospodarske koristi. Između ostaloga, subjekt može dokazati postojanje tržišta za proizvode nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu ili, ako će se ona koristiti unutar subjekta, njezinu korisnost;

(e) raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih resursa za dovršenje razvoja, te za uporabu ili prodaju nematerijalne imovine;

(f) vlastitu sposobnost pouzdanog mjerenje izdataka koji se mogu pripisati nematerijalnoj imovini tijekom njezinoga razvijanja.

58. U fazi razvoja unutarnjeg projekta subjekt može u nekim slučajevima odrediti nematerijalnu imovinu i dokazati da će ta imovina stvoriti vjerojatne buduće gospodarske koristi. Razlog tomu je što je faza razvoja projekta naprednija u odnosu na fazu istraživanja.

59. Primjeri aktivnosti razvoja su sljedeći:

(a) oblikovanje, konstruiranje i ispitivanje prototipova i modela prije njihove serijske proizvodnje ili uporabe;

(b) oblikovanje alata, uzoraka, kalupa i matrica nove tehnologije;

(c) oblikovanje, izgradnju i djelovanje probnoga pogona koji s gospodarskoga gledišta nije napravljen za komercijalnu proizvodnju; i

(d) oblikovanje, konstruiranje i ispitivanje odabranog alternativnog rješenja za nove ili unaprijeđene materijale, uređaje, proizvode, postupke, sustave ili usluge.

▼B

60. Kako bi pokazao na koji će način nematerijalna imovina stvoriti vjerojatne buduće gospodarske koristi, subjekt ocjenjuje buduće gospodarske koristi koje će ostvariti od imovine primjenom načela iz MRS 36 Umanjenje vrijednosti imovine. Ako će imovna stvoriti gospodarske koristi samo u kombinaciji s drugom imovinom, subjekt primjenjuje načelo jedinica koje stvaraju novac iz MRS 36.

61. Raspoloživost resursa za dovršenje, uporabu i ostvarenje koristi od nematerijalne imovine može se dokazati, na primjer, pomoću poslovnoga plana u kojemu su prikazani potrebni tehnički, financijski i drugi resursi i sposobnost subjekta da osigura te resurse. U nekim slučajevima subjekt dokazuje raspoloživost vanjskih financijskih sredstava na način da zajmodavac pokaže vlastitu spremnost na financiranje plana.

62. Pri obračunu troškova subjekt često može pouzdano izmjeriti troškove stvaranja nematerijalne imovine unutar subjekta, kao što su plaće i drugi izdaci nastali pri osiguranju autorskih prava ili licenci, ili razvijanju programske opreme.

63. Robna imena, impresumi, izdavački naslovi, popisi klijenata i stavke sličnoga sadržaja koji su stvoreni unutar subjekta ne priznaju se kao nematerijalna imovina.

64. Izdatke za robna imena, impresume, izdavačke naslove, popise klijenata i stavke sličnoga sadržaja koji su stvoreni unutar subjekta nije moguće razlikovati od troškova za razvoj poslovanja u cjelini. Stoga se te stavke ne priznaju kao nematerijalna imovina.

Troškovi nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta

65. Troškovi nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta u smislu točke 24. jednaki su zbroju izdataka nastalih od datuma na koji je nematerijalna imovina po prvi put ispunila mjerila za priznavanje iz točaka 21., 22. i 57. Točkom 71. zabranjuje se ponovno iskazivanje izdataka koji su prethodno priznati kao rashod.

66. Troškovi nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta uključuju sve izravne troškove potrebne za stvaranje, proizvodnju i pripremu imovine kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. Primjeri troškova koji se mogu izravno pripisati:

(a) troškovi materijala i usluga upotrijebljenih ili primljenih prilikom stvaranja nematerijalne imovine;

(b) troškovi primanja zaposlenih (kako je utvrđeno u MRS 19) koji proizlaze iz stvaranja nematerijalne imovine;

(c) naknade za registraciju zakonom zaštićenih prava; i

(d) amortizacija patenata i licenci upotrijebljenih za stvaranje nematerijalne imovine.

U MRS 23 utvrđuju se mjerila za priznavanje kamata kao sastavnoga dijela troškova nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta.

67. Sljedeće stavke nisu sastavni dijelovi troškova nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta:

(a) troškovi prodaje, administrativni i opći troškovi, osim ako je te troškove moguće izravno pripisati pripremi imovine za uporabu;

(b) utvrđene neučinkovitosti i početni gubici iz poslovanja nastali prije nego što je imovina postigla predviđenu učinkovitost; i

▼B

(c) izdaci za izobrazbu osoblja koje će rukovati imovinom.

Primjer koji objašnjava točku 65.

Subjekt razvija novi postupak proizvodnje. Tijekom 20X5. nastali su izdaci u visini od 1 000 novčanih jedinica [a], od čega je izdatak od 900 novčanih jedinica nastao prije 1. prosinca 20X5., a 100 novčanih jedinica između 1. prosinca 20X5. i 31. prosinca 20X5. Subjekt je u stanju dokazati da je 1. prosinca 20X5. postupak proizvodnje ispunjavao mjerila za priznavanje kao nematerijalna imovina. Nadoknadiva vrijednost znanja uključenog u postupak (uključujući buduće odljeve novca za dovršenje postupka prije početka njegove uporabe) procjenjuje se na 500 novčanih jedinica.

Na kraju 20X5. postupak se proizvodnje priznaje kao nematerijalna imovina po trošku od 100 novčanih jedinica (izdaci nastali od datuma ispunjenja mjerila za priznavanje, odnosno od 1. prosinca 20X5.). Izdaci u visini od 900 novčanih jedinica nastali prije 1. prosinca 20X5. priznaju se kao rashod budući da mjerila za priznavanje nisu bila ispunjena do 1. prosinca 20X5. Ti izdaci nisu sastavni dio troška postupka proizvodnje priznatog u ►**M5** *izvještaju o financijskom položaju* ◄.

Tijekom 20X6. nastali su troškovi u visini od 2 000 novčanih jedinica. Na kraju 20X6. nadoknadiva vrijednost znanja uključenog u postupak (uključujući buduće odljeve novca za dovršenje postupka prije početka njegove uporabe) procjenjuje se na 1 900 novčanih jedinica.

Na kraju 20X6. trošak postupka proizvodnje iznosi 2 100 novčanih jedinica (100 novčanih jedinica priznatih na kraju 20X5. plus izdaci u visini od 2 000 novčanih jedinica priznati u 20X6.). Subjekt priznaje gubitak od umanjenja u visini od 200 novčanih jedinica kako bi uskladio knjigovodstvenu vrijednost postupka prije gubitka od umanjenja (2 100 novčanih jedinica) njegovoj nadoknadivoj vrijednosti (1 900 novčanih jedinica). Taj se gubitak od umanjenja poništava u narednome razdoblju ako su ispunjeni zahtjevi za poništenje gubitka od umanjenja iz MRS 36.

[a] U ovome su standardu monetarni iznosi izraženi u novčanim jedinicama.

PRIZNAVANJE RASHODA

▼M12

68. **Izdatak za nematerijalnu stavku priznaje se kao rashod kada nastane, osim ako:**

(a) predstavlja dio nabavne vrijednosti nematerijalnog sredstva koje udovoljava kriterijima priznavanja (vidjeti točke 18.-67.); ili

(b) je stavka stečena u poslovnom spajanju i ne može se priznati kao nematerijalno sredstvo. U ovom slučaju, izdatak je dio iznosa koji je priznat kao *goodwill* na datum stjecanja (vidjeti MSFI 3).

▼M8

69. U nekim slučajevima izdaci nastaju da bi omogućili buduće ekonomske koristi subjektu, ali bez da se stječe ili stvara nematerijalna ili neka druga imovina koja se može priznati. U slučaju nabave robe, subjekt priznaje izdatak kao rashod kada ima pravo pristupa toj robi. U slučaju nabave usluga, subjekt priznaje izdatak kao rashod kada primi usluge. Primjerice, osim kada tvori dio troškova poslovnog spajanja, izdaci za istraživanje se priznaju kao rashod u trenutku nastanka (vidjeti točku 54.). Drugi izdaci koji se priznaju kao rashod u trenutku nastanka jesu sljedeći primjeri:

▼B

(a) izdatke za aktivnosti na početku poslovanja (npr. troškovi pokretanja poslovanja), osim ako su ti izdaci uključeni u trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme u skladu s MRS 16. Troškovi pokretanja poslovanja mogu se sastojati od osnivačkih troškova, kao što su pravni i tajnički troškovi, troškovi otvaranja novog pogona ili poslovnice (npr. troškovi prije otvaranja) ili troškovi pokretanja novog poslovanja ili uvođenja novih proizvoda ili postupaka (npr. troškovi prije početka poslovanja);

(b) izdatke za izobrazbu;

▼M8

(c) izdaci oglašavanja i promidžbenih aktivnosti (uključujući katalošku prodaju poštom);

▼B

(d) izdatke premještanja ili reorganizacije dijela ili čitavoga subjekta.

▼M8

69.A Subjekt ima pravo pristupa robi kada je ona u njegovom vlasništvu. Isto tako, subjekt ima pravo na pristup robi ako ju je proizveo dobavljač u skladu s uvjetima ugovora o nabavi i subjekt ima pravo zahtijevati njihovu isporuku u zamjenu za plaćanje. Usluge su primljene kada ih je izvršio dobavljač u skladu s ugovorom o njihovoj isporuci subjektu a ne kada ih subjekt upotrebljava za isporuku druge usluge, kao na primjer, isporuku usluge oglašavanja klijentima.

70. Točka 68. ne sprečava subjekt da prizna predujam kao imovinu, ako je isplata za isporučenu robu obavljena prije nego što je subjekt stekao pravo na pristup toj robi. Isto tako, točka 68. ne sprečava subjekt da prizna predujam kao imovinu, ako je isplata za usluge obavljena prije nego što je subjekt primio predmetne usluge.

▼B

Prošli izdaci koji se ne priznaju kao imovina

71. Izdaci za nematerijalnu imovinu koji su na početku priznati kao rashod ne priznaju se naknadno kao dio troška nematerijalne imovine.

▼B

MJERENJE NAKON PRIZNAVANJA

72. Kao svoju računovodstvenu politiku subjekt odabire model troška iz točke 74. ili model revalorizacije iz točke 75. Ako se nematerijalna imovina obračunava sukladno modelu revalorizacije, sva se druga imovina iz iste skupine također mora obračunavati sukladno istome modelu, osim ako ne postoji aktivno tržište za tu imovinu.

73. Skupina nematerijalne imovine je skupina imovine slične vrste i namjene u poslovanju subjekta. Pojedina se imovina unutar iste skupine nematerijalne imovine revalorizira istodobno kako bi se izbjegla selektivna revalorizacija imovine i prikazivanje iznosa u financijskim izvještajima koji su mješavina troškova nabave i vrijednosti na različite datume.

Model troška

74. Nakon početnog priznavanja nematerijalna se imovina iskazuje po njezinome trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

Model revalorizacije

75. Nakon početnog priznavanja nematerijalna se imovina iskazuje po njezinoj revaloriziranoj vrijednosti, što je njezina poštena vrijednost na datum revalorizacije umanjena za naknadnu akumuliranu amortizaciju i sve naknadne akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. ►**M33** Za potrebe revalorizacije prema ovome standardu, fer vrijednost se mjeri pozivajući se na aktivno tržište. ◄ Revalorizacija se treba vršiti redovito kako se na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄ stanja knjigovodstvena vrijednost imovine ne bi značajno razlikovala od njezine poštene vrijednosti.

76. Model revalorizacije ne dopušta:

(a) revalorizaciju nematerijalne imovine koja prethodno nije priznata kao imovina; ili

(b) početno priznavanje nematerijalne imovine u iznosima različitima od troška nabave.

77. Model revalorizacije se primjenjuje nakon početnog priznavanja imovine po trošku nabave. Međutim, ako se samo dio troška nematerijalne imovine priznaje kao imovina iz razloga što imovina nije ispunjavala mjerila za priznavanje dok je nastajala (vidjeti točku 65.)., model se revalorizacije može primijeniti na čitavu imovinu. Nadalje, model se revalorizacije može primijeniti na nematerijalnu imovinu ostvarenu zahvaljujući državnoj potpori i priznatoj u nominalnoj vrijednosti (vidjeti točku 44.).

►**M33** 78. Postojanje aktivnog tržišta za nematerijalnu imovinu nije uobičajeno, iako je moguće. ◄ Na primjer, u nekim zakonodavstvima može postojati aktivno tržište za slobodno prenosive taksi dozvole, ribolovne dozvole ili proizvodne kvote. Međutim, aktivno tržište ne može postojati za robna imena, impresume, prava za objavljivanje glazbe i filmova, patente ili zaštitne znakove budući da je svaka takva imovina jedinstvena. Nadalje, iako se nematerijalna imovina kupuje i prodaje, ugovori se sklapaju između pojedinih kupaca i prodavača, a transakcije su razmjerno rijetke. Iz tih razloga cijena plaćena za jednu imovinu ne mora pružati dovoljno dokaza o poštenoj vrijednosti druge imovine. Nadalje, cijene često nisu dostupne javnosti.

▼B

79. Učestalost revalorizacija ovisi o promjenjivosti poštene vrijednosti nematerijalne imovine koja se revalorizira. Ako se poštena vrijednost revalorizirane imovine značajno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, potrebna je daljnja revalorizacija. Kod određene nematerijalne imovine može doći do značajnih i nepostojanih promjena poštene vrijednosti, što zahtijeva godišnju revalorizaciju. Tako česte revalorizacije nisu potrebne za nematerijalnu imovinu s tek neznatnim promjenama poštene vrijednosti.

▼M43

80. Pri revalorizaciji nematerijalne imovine knjigovodstvena vrijednost te imovine usklađuje se s revaloriziranim iznosom. Na datum revalorizacije s imovinom se postupa na jedan od sljedećih načina:

(a) bruto knjigovodstvena vrijednost usklađuje se tako da bude u skladu s revalorizacijom knjigovodstvene vrijednosti imovine. Primjerice, bruto knjigovodstvena vrijednost može se prepraviti upućivanjem na odgovarajuće tržišne podatke ili se može prepraviti razmjerno promjeni knjigovodstvene vrijednosti. Akumulirana amortizacija na dan revalorizacije usklađuje se tako da bude jednaka razlici između bruto knjigovodstvene vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti imovine nakon što se u obzir uzmu akumulirani gubitci od umanjenja vrijednosti; ili

(b) akumulirana amortizacija isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Iznos usklađivanja akumulirane amortizacije čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti koja se obračunava u skladu s točkama 85. i 86.

▼B

81. Ako nematerijalnu imovinu iz skupine revalorizirane nematerijalne imovine nije moguće revalorizirati iz razloga što ne postoji aktivno tržište za tu imovinu, imovina se iskazuje po njezinom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja.

▼M33

82. **Ako fer vrijednost revalorizirane nematerijalne imovine više nije moguće mjeriti pozivajući se na aktivno tržište, za njenu revaloriziranu vrijednost uzima se njena knjigovodstvena vrijednost na datum zadnje revalorizacije prema aktivnom tržištu umanjena za akumuliranu amortizaciju i eventualne nakon toga akumulirane gubitke zbog umanjenja vrijednosti.**

▼B

83. Činjenica da više ne postoji aktivno tržište za revaloriziranu nematerijalnu imovinu može ukazivati na to je vrijednost imovine umanjena, te da je imovinu potrebno ispitati u skladu s MRS 36.

▼M33

84. Ako se fer vrijednost imovine može odrediti prema aktivnom tržištu na neki kasniji datum mjerenja, revalorizacijski model se primjenjuje od tog datuma.

▼B

►M5 85. Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine poveća zbog revalorizacije, to se povećanje priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i kumulativno se iskazuje u kapitalu kao revalorizacijski višak. ◄ Međutim, povećanje se priznaje u računu dobiti i gubitaka u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitaka.

▼B

86. Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji uslijed revalorizacije, to se smanjenje priznaje u računu dobiti i gubitaka. ►M5 Međutim, to se smanjenje priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti do iznosa do kojeg ono ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijski višak za tu imovinu. Smanjenje priznato u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti odbija se od iznosa revalorizacijskog viška u kapitalu. ◄

87. Kumulativna revalorizacijska rezerva uključena u kapital može se prenijeti izravno u zadržanu dobit kad se ostvari rezerva. Čitava se rezerva može realizirati prilikom povlačenja imovine iz uporabe ili njezinog otuđenja. Međutim, dio se rezerve može ostvariti kako subjekt koristi imovinu; u tom slučaju iznos ostvarene rezerve jednak je razlici između amortizacije temeljene na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije koja bi bila priznata na temelju povijesnoga troška nabave imovine. Prijenos iz revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne vrši se preko ►M5 dobiti ili gubitka ◄.

KORISNI VIJEK UPORABE

88. Subjekt ocjenjuje je li korisni vijek uporabe nematerijalne imovine određen ili neodređen, te ako je određen, duljinu ili broj proizvodnih ili sličnih jedinica koje čine korisni vijek uporabe imovine. Subjekt smatra da je korisni vijek uporabe nematerijalne imovine neodređen ako na temelju analize svih bitnih čimbenika ne postoji predvidivo ograničenje razdoblja tijekom kojega se očekuje da će imovina stvoriti neto priljeve novca za subjekt.

89. Računovodstvo nematerijalne imovine temelji se na njezinom korisnom vijeku uporabe. Nematerijalna se imovina s određenim korisnim vijekom uporabe amortizira (vidjeti točke od 97. do 106.), dok se nematerijalna imovina s neodređenim vijekom uporabe ne amortizira (vidjeti točke od 107. do 110.). U primjerima u ovome standardu prikazano je određivanje korisnoga vijeka uporabe za različitu nematerijalnu imovinu, te naknadno obračunavanje te imovine s obzirom na utvrđeni korisni vijek uporabe.

90. Pri određivanju se korisnoga vijeka uporabe imovine uzima u obzir niz čimbenika, uključujući:

(a) očekivanu uporabu imovine od strane subjekta te bi li druga upravljačka skupina mogla upravljati imovinom na učinkovitiji način;

(b) tipične životne cikluse proizvoda za imovinu i javne podatke o procjenama korisnog vijeka trajanja slične imovine koja se koristi na sličan način;

(c) tehničke, tehnološke, komercijalne i druge vrste zastarjelosti;

(d) stabilnost djelatnosti u kojoj se imovina koristi i promjene tržišne potražnje za proizvodima ili uslugama koje stvara imovina;

(e) očekivane mjere konkurencije ili potencijalne konkurencije;

(f) razinu izdataka za održavanje koji su potrebni za ostvarenje očekivanih budućih gospodarskih koristi od imovine, te sposobnost i namjeru subjekta da dostigne takvu razinu;

▼B

(g) razdoblje kontrole nad imovinom i pravna i slična ograničenja uporabe imovine, kao što je istek odnosnih najmova; i

(h) ovisi li korisni vijek uporabe imovine o korisnom vijeku uporabe druge imovine subjekta.

91. Izraz „neodređen” ne znači „neograničen”. Korisni vijek uporabe nematerijalne imovine odražava samo razinu budućih izdataka za održavanje koja je potrebna da se održi njezin stupanj učinkovitosti ocijenjen u vrijeme procjenjivanja korisnoga vijeka uporabe imovine, te sposobnost i namjeru subjekta da dostigne takvu razinu. Zaključak da je korisni vijek uporabe nematerijalne imovine neodređen ne bi trebao ovisiti o planiranim budućim izdacima koji premašuju izdatke potrebne za održavanje odgovarajućeg stupnja učinkovitosti imovine.

▼M47

92. S obzirom na brze promjene tehnologije, programska oprema i brojna druga nematerijalna imovina podložni su tehnološkom starenju. Stoga će njihov korisni vijek uporabe često biti kratak. Očekivana buduća umanjenja prodajne cijene proizvoda koji je proizveden uporabom nematerijalne imovine mogu upozoravati na očekivanu tehničku ili trgovačku zastarjelost imovine, što pak može odražavati umanjenje budućih gospodarskih koristi utjelovljenih u imovini.

▼B

93. Korisni vijek uporabe nematerijalne imovine može biti vrlo dug ili čak neodređen. Neizvjesnost opravdava smotreno procjenjivanje korisnoga vijeka uporabe nematerijalne imovine, ali ne opravdava odabir nestvarno kratkoga korisnoga vijeka uporabe.

▼M12

94. Korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva koje proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne smije biti duži od razdoblja važenja ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći, ovisno o razdoblju kroz koje subjekt očekuje da će koristiti sredstvo. Ako su ugovorna ili druga zakonska prava prenesena na ograničeni rok koji se može obnoviti, u korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva ubraja(ju) se obnovljeno(-a) razdoblje(-a) samo ako postoji dokaz koji podupire obnavljanje od strane subjekta bez značajnijih troškova. Korisni vijek trajanja ponovno stečenog prava priznatog kao nematerijalna imovina u poslovnom spajanju je preostalo ugovorno razdoblje u kojem je pravo dano i ne uključuje obnovljena razdoblja.

▼B

95. Mogu postojati i gospodarski i pravni čimbenici koji utječu na korisni vijek uporabe nematerijalne imovine. Gospodarski čimbenici određuju razdoblje tijekom kojega će subjekt ostvariti buduće gospodarske koristi. Pravni čimbenici mogu ograničiti razdoblje tijekom kojega subjekt kontrolira pristup tim koristima. Korisni vijek uporabe je kraći od razdoblja koje određuju ti čimbenici.

96. Postojanje sljedećih čimbenika ukazuje između ostaloga na to da subjekt može obnoviti ugovorna ili druga zakonom zaštićena prava bez značajnih troškova:

(a) postoje dokazi, po mogućnosti na temelju iskustva, da će ugovorna ili druga zakonom zaštićena prava biti obnovljena. Ako to obnavljanje ovisi o suglasnosti treće stranke, to uključuje dokaze da će treća stranka dati suglasnost;

(b) postoje dokazi da će biti ispunjeni svi uvjeti potrebni za obnavljanje prava; i

▼B

(c) troškovi obnavljanja koje snosi subjekt nisu značajni u usporedbi s budućim gospodarskim koristima za koje se očekuje da će pritjecati u subjekt od obnavljanja prava.

Ako su troškovi obnavljanja prava značajni u usporedbi s budućim gospodarskim koristima za koje se očekuje da će pritjecati u subjekt od obnavljanja prava, troškovi „obnavljanja" u biti predstavljaju troškove stjecanja nove nematerijalne imovine na datum obnavljanja.

NEMATERIJALNA IMOVINA S ODREĐENIM KORISNIM VIJEKOM UPORABE

Razdoblje amortizacije i metoda amortizacije

97. Amortizirajući iznos nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom uporabe raspoređuje sustavno tijekom njezinoga vijeka uporabe. Amortizacija započinje kad je imovina dostupna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u stanju potrebnom kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. Amortizacija prestaje na dan kad je odnosna imovina razvrstana kao imovina namijenjena prodaji (ili je uvrštena u skupinu imovine za otuđenje namijenjenu prodaji) u skladu s MSFI 5 ili na dan prestanka priznavanja imovine, ovisno o tome koji je od tih dvaju datuma raniji. Primijenjena metoda amortizacije mora odražavati obrazac očekivane potrošnje budućih gospodarskih koristi imovine od strane subjekta. Ako taj obrazac nije moguće pouzdano odrediti, primjenjuje se linearna metoda amortizacija. Iznos se amortizacije za svako razdoblje priznaje u računu dobiti i gubitaka, osim ako se ovim ili nekim drugim standardom dopušta ili zahtijeva da se taj iznos uključi u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.

▼M8

98. Mogu se koristiti različite metode amortizacije za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezina korisnoga vijeka uporabe. Te metode uključuju linearnu (pravocrtnu) metodu, metodu opadajućeg salda (degresivnu metodu) i ►M47 metodu amortizacije po jedinicama proizvoda ◄. Metoda koja će se koristiti odabire se na temelju očekivanog obrasca potrošnje budućih gospodarskih koristi utjelovljenih u imovini i primjenjuje se dosljedno iz razdoblja u razdoblje, osim ako dođe do promjene očekivanog obrasca potrošnje tih budućih gospodarskih koristi.

▼M47

98.A Postoji oboriva pretpostavka da je metoda amortizacije koja se temelji na prihodu koji je rezultat aktivnosti koja uključuje uporabu nematerijalne imovine neprimjerena. Prihodi koji nastaju aktivnošću koja uključuje uporabu nematerijalne imovine tipično odražavaju čimbenike koji nisu izravno povezani s potrošnjom gospodarskih koristi utjelovljenih u nematerijalnoj imovini. Na primjer, na prihode utječu druge ulazne vrijednosti i postupci, aktivnosti prodaje i promjene u količini prodaje i u cijenama. Na dio prihoda koji čini cijena može utjecati inflacija koja ni na koji način ne utječe na način potrošnje imovine. Ta se pretpostavka može prevladati samo u ograničenim okolnostima:

(a) u kojima je nematerijalna imovina iskazana kao dio prihoda, kao što je opisano u stavku 98.C; ili

(b) kada se može pokazati da su prihodi i potrošnja gospodarskih koristi od nematerijalne imovine jako povezani.

▼M47

98.B Pri izboru odgovarajuće metode amortizacije u skladu sa stavkom 98. subjekt može odrediti dominantan ograničavajući čimbenik koji je sastavni dio nematerijalne imovine. Na primjer, ugovor koji određuje prava subjekta na njegovu uporabu nematerijalne imovine može određivati subjektovu uporabu nematerijalne imovine kao unaprijed određeni broj godina (tj. vrijeme), kao broj proizvedenih jedinica ili kao fiksni ukupni iznos prihoda koje je potrebno proizvesti. Određivanje takvog dominantnog ograničavajućeg čimbenika moglo bi poslužiti kao početka točka za određivanje odgovarajuće osnove amortizacije, ali se druga osnova može primijeniti ako ona preciznije odražava očekivani obrazac potrošnje gospodarskih koristi.

98.C U okolnosti u kojoj je dominantan ograničavajući čimbenik sadržan u nematerijalnoj imovini postizanje praga prihoda, prihod koji treba proizvesti može biti primjerena osnova amortizacije. Na primjer, subjekt može pribaviti koncesiju za istraživanje i vađenje zlata iz rudnika zlata. Istek ugovora može biti utemeljen na fiksnoj količini ukupnih prihoda koji će se ostvariti vađenjem (na primjer, ugovor može dopuštati vađenje zlata iz rudnika dok ukupni kumulativni prihod od prodaje zlata ne dostigne vrijednost od 2 milijarde jedinica određene valute), a ne se temeljiti na vremenu ili na količini izvađenog zlata. Drugi bi primjer bilo pravo na upravljanje cestom s naplatom cestarine koje se temelji na fiksnoj ukupnoj količini prihoda koji će se ostvariti od ukupne naplaćene cestarine (na primjer, ugovor bi mogao dopuštati upravljanje cestom s naplatom cestarine dok ukupni iznos ostvarene cestarine od upravljanja cestom ne dosegne iznos od 100 milijuna jedinica određene valute). U slučaju u kojem je prihod određen kao dominantan ograničavajući čimbenik u ugovoru za uporabu nematerijalne imovine, prihod koji treba ostvariti može biti primjerena osnova za amortizaciju nematerijalne imovine ako ugovor određuje fiksni ukupni iznos prihoda koje treba ostvariti prema kojem se određuje amortizacija.

▼B

99. Amortizacija se obično priznaje u računu dobiti i gubitaka. Međutim, u nekim se slučajevima buduće gospodarske koristi utjelovljene u imovini koriste za proizvodnju druge imovine. U tom je slučaju iznos amortizacije dio troška nabave druge imovine i uključuje se u njezinu knjigovodstvenu vrijednost. Na primjer, amortizacija nematerijalne imovine koja se koristi u postupku proizvodnje uključuje se u knjigovodstvenu vrijednost zaliha (vidjeti MRS 2 Zalihe).

Ostatak vrijednosti

▼M33

100. **Pretpostavka je da je ostatak vrijednosti nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe nula, osim ako:**

▼B

(a) ako je treća stranka preuzela obvezu da će kupiti imovinu na kraju njezinoga korisnog vijeka uporabe; ili

▼M33

(b) **ne postoji aktivno tržište (kako je definirano u MSFI-ju 13) za predmetnu imovinu i:**

▼B

i. ostatak je vrijednost moguće odrediti na temelju toga tržišta; i

ii. vjerojatno je da će takvo tržište postojati do kraja korisnoga vijeka uporabe imovine.

▼B

101. Amortizirajući iznos imovine s određenim korisnim vijekom uporabe utvrđuje se nakon oduzimanja njezinoga ostatka vrijednosti. Ostatak vrijednost koji nije jednak nuli znači da subjekt očekuje otuđiti nematerijalnu imovinu prije njezinoga korisnog vijeka uporabe.

102. Procjena ostatka vrijednost imovine temelji se na iznosu koji se može ostvariti otuđenjem uz uporabu cijena koje vrijede na datum procjene za prodaju slične imovine koja je dostigla kraj svojega korisnoga vijeka uporabe, a koja je djelovala u uvjetima sličnima uvjetima u kojima će se koristiti odnosna imovina. Ostatak se vrijednost pregledava barem na kraju svake financijske godine. Promjena ostatka vrijednost imovine obračunava se kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške.

103. Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine može se povećati na iznos jednak ili veći od knjigovodstvene vrijednosti te imovine. U tom je slučaju iznos amortizacije imovine nula, osim ako se ostatak vrijednosti naknadno smanji na iznos manji od knjigovodstvene vrijednosti te imovine.

Pregled razdoblja amortizacije i metode amortizacije

104. Potrebno je pregledati razdoblje amortizacije i metodu amortizacije za nematerijalnu imovinu s određenim korisnim vijekom uporabe barem na kraju svake financijske godine. Ako se očekivani vijek uporabe imovine razlikuje od prethodne procjene, razdoblje se amortizacije mijenja sukladno tomu. Ako je došlo do promjene očekivanog obrasca potrošnje budućih gospodarskih koristi utjelovljenih u imovini, metoda se amortizacije mijenja u skladu s promijenjenim obrascem. Takve se promjene prikazuju kao promjene računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8.

105. Tijekom vijeka uporabe nematerijalne imovine može postati očito da je procjena njezinoga korisnog vijeka uporabe neprimjerena, Na primjer, priznavanje gubitka od umanjenja može ukazati na to da je potrebno promijeniti razdoblje amortizacije.

106. Tijekom vremena može doći do promjene očekivanog obrasca priljeva budućih gospodarskih koristi od nematerijalne imovine u subjekt. Na primjer, može postati očito da je metoda opadajućeg salda primjerenija od linearne metode amortizacije. Drugi primjer je ako se uporaba prava na temelju licence odgodi dok se ne poduzmu mjere u vezi s drugim sastavnicama poslovnoga plana. U tom slučaju subjekt neće ostvariti gospodarske koristi koje proizlaze iz imovine do kasnijih razdoblja.

NEMATERIJALNA IMOVINA S NEODREĐENIM KORISNIM VIJEKOM UPORABE

107. Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom uporabe se ne amortizira.

108. U skladu s MRS 36, subjekt je dužan ispitati nematerijalnu imovinu s neodređenim korisnim vijekom uporabe na umanjenje na način da usporedi njezinu nadoknadivu vrijednost s njezinom knjigovodstvenom vrijednosti:

(a) svake godine; i

(b) kad god postoji koji pokazatelj koji ukazuje na mogućnost umanjenja nematerijalne imovine.

▼B

Pregled ocjene korisnoga vijeka uporabe

109. Korisni vijek uporabe nematerijalne imovine koja se ne amortizira pregledava se za svako razdoblje kako bi se utvrdilo podupiru li događaji i okolnosti i dalje ocjenu neodređenog korisnoga vijeka uporabe te imovine. Ako to nije slučaj, promjena ocjene korisnoga vijeka uporabe iz neodređenog i određeni obračunava se kao promjena računovodstvena procjene u skladu s MRS 8.

110. U skladu s MRS 36, ponovno ocjenjivanje korisnoga vijeka uporabe nematerijalne imovine kao određenog, a ne kao neodređenog, ukazuje na mogućnost umanjenja vrijednosti imovine. Kao posljedica toga, subjekt mora ispitati imovinu na umanjenje na način da usporedi njezinu nadoknadivu vrijednost, utvrđenu u skladu s MRS 36, s njezinom knjigovodstvenom vrijednosti, te da prizna višak knjigovodstvene vrijednosti u odnosu na nadoknadivu vrijednost kao gubitak od umanjenja.

NADOKNADIVOST KNJIGOVODSTVENE VRIJEDNOST - GUBICI OD UMANJENJA

111. Kako bi se utvrdilo podliježe li nematerijalna imovina umanjenju, subjekt primjenjuje MRS 36. U tom je standardu objašnjeno kad i na koji način subjekt pregledava knjigovodstvenu vrijednost vlastite ime, kako određuje nadoknadivu vrijednost imovine i kad priznaje ili poništava gubitak od umanjenja.

POVLAČENJE NEMATERIJALNE IMOVINE IZ UPORABE I OTUĐENJE

112. Nematerijalna se imovina prestaje priznavati:

(a) prilikom otuđenja; ili

(b) ako se ne očekuju ikoje buduće gospodarske koristi od upotrebe ili otuđenja te imovine.

113. Dobit ili gubici koji proizlaze iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine utvrđuju se kao razlika između neto prihoda od otuđenja, ako postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine. Oni se priznaju u računu dobiti i gubitaka kad se imovina prestane priznavati (osim ako MRS 17 ne nalaže drugačije prilikom prodaje i povratnog najma). Dobit se ne razvrstava kao prihod.

▼M52

114. Nematerijalna se imovina može otuđiti na više načina (npr. prodajom, financijskom najmom ili donacijom). Datumom otuđenja nematerijalne imovine smatra se datum na koji primatelj preuzme kontrolu nad tom imovinom u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja trenutka u kojem se obveza na činidbu smatra ispunjenom u MSFI-ju 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*. Na otuđenje prodajom i povratnim najmom primjenjuje se MRS 17.

▼B

115. Ako u skladu s načelom priznavanja iz točke 21. subjekt uključi u knjigovodstvenu vrijednost imovine trošak zamjene dijela nematerijalne imovine, tada je dužan prestati s priznavanjem knjigovodstvene vrijednosti zamijenjenog dijela. Ako subjektu nije izvedivo utvrđivanje knjigovodstvene vrijednosti zamijenjenog dijela, može koristiti trošak zamjene kao pokazatelj troška zamijenjenog dijela u vrijeme kad je bio nabavljen ili stvoren unutar subjekta.

▼M12

115.A U slučaju ponovno stečenog prava poslovnim spajanjem, ako je pravo kasnije ponovno izdano (prodano) trećoj strani, pripadajući knjigovodstveni iznos, ako postoji, koristi se u utvrđivanju dobiti ili gubitka kod ponovnog izdavanja.

▼**M52**

116. Iznos naknade koji se uključuje u račun dobiti i gubitka, a proizlazi iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine određuje se u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja cijene transakcije iz točaka od 47. do 72. MSFI-ja 15. Naknadne izmjene procijenjenog iznosa naknade uključene u račun dobiti i gubitka obračunavaju se u skladu sa zahtjevima u pogledu promjena cijene transakcije u MSFI-ju 15.

▼**B**

117. Amortizacije nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom trajanja ne prestaje kad se nematerijalna imovine više ne koristi, osim ako je imovine u potpunosti amortizirana ili je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji (ili uključena u skupinu za otuđenje razvrstanu kao imovina namijenjena prodaji) u skladu s MSFI 5.

OBJAVLJIVANJE

Općenito

118. Subjekt je dužan objaviti sljedeće za svaku skupinu nematerijalne imovine, pri čemu mora napraviti razliku između nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta i druge nematerijalne imovine:

(a) je li korisni vijek uporabe određen ili neodređen, te ako je određen, trajanje korisnoga vijeka uporabe ili primijenjene stope amortizacije;

(b) metode amortizacije koje se koriste za nematerijalnu imovinu s određenim korisnim vijekom uporabe;

(c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja;

(d) stavke računa dobiti i gubitaka u koje je uključena amortizacija nematerijalne imovine;

(e) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja, čime se prikazuju:

i. povećanja, s tim da se odvojeno prikažu povećanja iz unutarnjeg razvijanja, zasebno nabavljena povećanja i povećanja stečena u okviru poslovnoga spajanja;

ii. imovina namijenjena prodaji ili uključena u skupinu imovine za otuđenje razvrstana kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5 i druga otuđenja;

iii. povećanja ili smanjenja tijekom razdoblja koja su posljedica revalorizacije iz točaka 75, 85. i 86. te gubici od umanjenja priznati ili poništeni ►**M5** u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ u skladu s MRS 36 (ako postoje);

iv. gubici od umanjenja priznati u računu dobiti i gubitaka tijekom razdoblja u skladu s MRS 36 (ako postoje);

v. gubici od umanjenja poništeni u računu dobiti i gubitaka tijekom razdoblja u skladu s MRS 36 (ako postoje);

vi. amortizacija priznata tijekom razdoblja;

▼B

vii. neto tečajne razlike koje su posljedica pretvaranja financijskih izvještaja u valutu prezentiranja, te pretvaranja inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja subjekta; i

viii. druge promjene knjigovodstvene vrijednosti tijekom razdoblja.

119. Skupina nematerijalne imovine je skupina imovine slične vrste i namjene u poslovanju subjekta. Primjeri odvojenih skupina mogu uključivati:

(a) robna imena;

(b) impresume i izdavačke naslove;

(c) programsku opremu;

(d) licence i franšize;

(e) autorska prava, patente i druga prava industrijskoga vlasništva, te uslužna i poslovna prava;

(f) recepte, formule, modele, projekte i prototipove; i

(g) nematerijalnu imovinu u tijeku razvijanja.

Gore navedene skupine mogu se raščlaniti (združiti) na manje (veće) skupine ako time korisnici financijskih izvještaja dobivaju korisnije podatke.

120. Subjekt objavljuje podatke o umanjenju vrijednosti nematerijalne imovine u skladu s MRS 36 kao nadopunu podacima koji su propisani točkom 118. podtočkom (e) stavcima od iii. do (v).

121. MRS 8 nalaže subjektu objavljivanje vrste i iznosa promjene računovodstvene procjene koja ima značajan učinak u tekućem razdoblju ili za koju se očekuje da će imati značajan učinak u narednim razdobljima. To objavljivanje može biti posljedica promjena:

(a) ocjene korisnoga vijeka uporabe nematerijalne imovine;

(b) metode amortizacije; ili

(c) ostataka vrijednosti.

122. Subjekt također objavljuje sljedeće:

(a) za nematerijalnu imovinu za koju je ocijenjeno da ima neodređeni korisni vijek uporabe, knjigovodstvenu vrijednost te imovine i obrazloženje ocjene neodređenog korisnog vijeka uporabe. Pri navođenju toga obrazloženja subjekt je dužan opisati čimbenike koji su imali ključnu ulogu pri utvrđivanju da imovina ima neodređeni korisni vijek uporabe;

(b) opis, knjigovodstvenu vrijednost i preostalo razdoblje amortizacije svake pojedine nematerijalne imovine koja je značajna za financijske izvještaje subjekta;

(c) za nematerijalnu imovinu nabavljenu zahvaljujući državnoj potpori i priznatu na početku po poštenoj vrijednosti (vidjeti točku 44.):

i. početno priznatu poštenu vrijednost te imovine;

▼B

ii. njezinu knjigovodstvenu vrijednost; i

iii. mjeri li se nakon priznavanja sukladno metodi troška ili metodi revalorizacije;

(d) postojanje i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine čije je vlasništvo ograničeno, te knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine založene kao jamstvo za obveze;

(e) iznos ugovornih obveza za nabavu nematerijalne imovine.

123. Prilikom opisivanja čimbenika koji su imali ključnu ulogu pri utvrđivanju neodređenog korisnog vijeka uporabe imovine, subjekt uzima u obzir popis čimbenika iz točke 90.

Nematerijalna imovina koja se mjeri nakon priznavanja u skladu s modelom revalorizacije

▼M33

124. **Ako se nematerijalna imovina mjeri u revaloriziranim iznosima, subjekt je dužan objaviti:**

(a) **po kategorijama nematerijalne imovine:**

▼B

i. stvarni datum revalorizacije;

ii. knjigovodstvenu vrijednost revalorizirane nematerijalne imovine; i

▼M33

iii. **knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila priznata da je revalorizirana skupina nematerijalne imovine izmjerena nakon priznavanja u skladu s modelom troška iz točke 74.; i**

(b) **iznos revalorizacijske rezerve povezane s nematerijalnom imovinom na početku i na kraju razdoblja, pri čemu je potrebno navesti promjene nastale tijekom razdoblja i ograničenja pri raspodjeli salda vlasnicima kapitala.**

(c) [briše se]

▼B

125. Iz razloga povezanih s objavljivanjem može se javiti potreba za združivanjem skupina revalorizirane imovine u veće skupine. Međutim, skupine se ne združuju ako bi to moglo dovesti do združivanja skupina nematerijalne imovine koje uključuju iznose izmjerene po modelu troška i modelu revalorizacije.

Izdaci za istraživanje i razvoj

126. Subjekt objavljuje ukupni iznos izdataka za istraživanje i razvoj koji su priznati kao rashod tijekom razdoblja.

127. Izdaci za istraživanje i razvoj uključuju sve izdatke koji se mogu izravno pripisati aktivnostima istraživanja ili razvoja (vidjeti točke 66. i 67. u kojima se utvrđuju smjernice o vrstama izdataka koji se uključuju radi ispunjavanja zahtjeva u vezi s objavljivanjem iz točke 126.).

Ostali podaci

128. Subjektu se preporuča, ali se ne zahtijeva objavljivanje sljedećih podataka:

(a) opis potpuno amortizirane nematerijalne imovine koja je još u uporabi; i

▼B

(b) kratki opis značajne nematerijalne imovine pod nadzorom subjekta, ali koja nije priznata kao imovina budući da nije ispunila mjerila za priznavanje iz ovog standarda ili je nabavljena ili stvorena prije stupanja na snagu verzije MRS 38 Nematerijalna imovina izdane 1998.

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

▼M12

_____

130. Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti:

▼B

(a) na obračun nematerijalne imovine stečene u okviru poslovnih spajanja čiji je datum sporazuma 31. ožujka 2004. ili kasniji datum; i

(b) prospektivno na obračun sve ostale nematerijalne imovine od početka prvoga godišnjega razdoblja koje započinje 31. ožujka 2004. ili na kasniji datum. Stoga subjekt ne usklađuje knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine priznate na taj datum. Međutim, subjekt na taj datum primjenjuje ovaj standard na ponovno ocjenjivanje korisnoga vijeka uporabe takve nematerijalne imovine. Ako kao posljedica te ponovne ocjene subjekt promijeni svoju ocjenu korisnoga vijeka uporabe imovine, ta se promjena iskazuje kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8.

130.A Subjekt je dužan primjenjivati izmjene iz točke 2. za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje MSFI 6 za ranije razdoblje, te se izmjene primjenjuju i u tom ranijem razdoblju.

▼M5

130.B MRS-om 1 — *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjene su točke 85., 86. te točka 118. stavak (e) podstavak iii. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuju i te izmjene.

▼M22

130.C MSFI-jem 3 (kako je revidiran 2008.) izmijenjeni su stavci 12., 33.-35., 68., 69., 94. i 130., brisani su stavci 38. i 129. i dodan je stavak 115.A. Stavci 36. i 37. izmijenjeni su Poboljšanjem MSFI-jeva iz travnja 2009. Subjekt je dužan izmjene primijeniti ubuduće na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Stoga se ne usklađuju iznosi koje je subjekt priznao kao nematerijalnu imovinu i goodwill iz prethodnih poslovnih spajanja. Ako subjekt primjenjuje MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, on primjenjuje izmjene na to ranije razdoblje i dužan je objaviti tu činjenicu.

▼M8

130.D Točke 69., 70. i 98. izmijenjene su i točka 69.A je dodana kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan te izmjene primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt te izmjene primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M33

———————

▼M32

130.F MSFI-jem 10 i MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi*, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjena je točka 3.e). Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼M33

130.G MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su točke 8., 33., 47., 50., 75., 78., 82., 84., 100. i 124. te brisane točke 39.-41. i 130.E Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼M43

130.H Dokumentom Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012., objavljenim u prosincu 2013., izmijenjena je točka 80. Navedenu izmjenu subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom te izmjene za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

130.I Izmjenu iz dokumenta Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012. subjekt je obvezan primjenjivati na sve revalorizacije priznate u godišnjim razdobljima koja počinju na datum prve primjene te izmjene ili nakon tog datuma te u godišnjem razdoblju koje mu neposredno prethodi. Subjekt može, ali nije obvezan, prikazati i usklađene usporedne podatke za bilo koja prikazana ranija razdoblja. Ako subjekt prikazuje neusklađene usporedne podatke za bilo koja ranija razdoblja, dužan je jasno utvrditi koji podaci nisu usklađeni, navesti da su prikazani na drukčijoj osnovi te obrazložiti tu osnovu.

▼M47

130.J *Objašnjenje prihvatljivih metoda amortizacije* (Izmjene MRS 16 i MRS 38), objavljene u svibnju 2014., izmijenjeni su stavci 92. i 98., a dodani stavci 98.A – 98.C. Subjekt primjenjuje te izmjene unaprijed za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2016. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M52

130.K MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 3., 114. i 116. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼B

Razmjene slične imovine

131. Zahtjev iz točke 129. i točke 130. podtočke (b) za prospektivnom primjenom ovog standarda znači da ako je razmjena imovine izmjerena prije datuma stupanja na snagu ovog standarda na temelju knjigovodstvene vrijednosti ustupljene imovine, subjekt ne prepravlja knjigovodstvenu vrijednost stečene imovine kako bi ona odražavala njezinu poštenu vrijednost na datum stjecanja.

▼B

Ranija primjena

132. Subjektima na koje se primjenjuje točka 130. preporuča se početak primjene zahtjeva iz ovog standarda prije datuma iz točke 130. Međutim, ako subjekt započne s primjenom ovog standarda prije tih datuma, dužan je također primjenjivati MSFI 3 i MRS 36 (kako je revidiran 2004.) od istoga datuma.

OPOZIV MRS 38 (IZDAN 1998.)

133. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 38 Nematerijalna imovina (izdan 1998.).

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 39

Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

▼M53 _____

▼B

PODRUČJE PRIMJENE

▼M53

2. **Svi subjekti dužni su primjenjivati ovaj standard na sve financijske instrumente koji su obuhvaćeni područjem primjene MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti* ako i u onoj mjeri u kojoj:**

(a) se MSFI-jem 9 dopušta primjena zahtjeva za računovodstvo zaštite od rizika iz ovoga standarda i

(b) je financijski instrument dio odnosa zaštite od rizika koji ispunjava uvjete računovodstva zaštite od rizika u skladu s ovim standardom.

▼B

i. na potraživanja na temelju najma koja priznaje najmodavac primjenjuju se odredbe o prestanku priznavanja i umanjenju vrijednosti iz ovog standarda (vidjeti točke od 15. do 37., 58., 59., od 63. do 65. i Dodatak A točke od VP36. do VP52. i VP84. do VP93.)

ii. na obveze na temelju financijskoga najma koje priznaje najmoprimac primjenjuju se odredbe o prestanku priznavanja iz ovog standarda (vidjeti točke od 39. do 42. i Dodatak A točke od VP57. do VP63.); i

iii. na derivatne instrumente koji su ugrađeni u najmove primjenjuju se odredbe o ugrađenim derivatima iz ovog standarda (vidjeti točke od 10. do 13. i Dodatak A točke od VP27. do VP33.);

(c) prava i dužnosti poslodavaca u okviru planova primanja zaposlenih, na koje se primjenjuje MRS 19 Primanja zaposlenih;

▼M6

(d) financijskih instrumenata koje je izdao subjekt i koji udovoljavaju definiciji vlasničkog instrumenta iz MRS-a 32 (uključujući opcije i varante) ili koji se u skladu s točkama 16.A i 16.B ili 16.C i 16.D MRS-a 32 klasificiraju kao vlasnički instrumenti. Međutim, imatelj takvih vlasničkih instrumenata je dužan primijeniti ovaj Standard na te instrumente, osim ako udovoljavaju uvjetima izuzeća pod prethodnom točkom (a);

▼B

(e) prava i dužnosti koji proizlaze iz (1) ugovora o osiguranju, kako je utvrđeno u MSFI 4 Ugovori o osiguranju, osim prava i dužnosti izdavatelja koji proizlaze iz ugovora o osiguranju koji odgovara definiciji ugovora o financijskom jamstvu iz točke 9., ili (2) ugovora koji ulazi u područje primjene MSFI 4 budući da ima obilježje diskrecijskog sudjelovanja. Međutim, ovaj se standard primjenjuje na derivatne instrumente koji su ugrađeni u ugovor iz područja primjene MSFI 4 ako taj derivatni instrument sam po sebi nije ugovor iz područja primjene MSFI 4 (vidjeti točke od 10. do 13. i Dodatak A točke od VP27. do VP33. ovog standarda). Nadalje, ako je izdavatelj ugovora o financijskom jamstvu prethodno izričito izjavio da smatra takve ugovore ugovorima o osiguranju i da je upotrijebio obračunavanje koje se primjenjuje na ugovore o osiguranju, izdavatelj može odlučiti primjenjivati ovaj standard ili MSFI 4 na takve ugovore o financijskom jamstvu (vidjeti točke VP4. i VP4.A). Izdavatelj može donijeti takvu odluku za svaki ugovor posebno, ali je odluka za svaki ugovor neopoziva;

▼M12

_____

▼M38

(g) terminskih ugovora o kupnji ili prodaji subjekta između kupca i dioničara prodavatelja, a koji će u trenutku stjecanja rezultirati poslovnim spajanjem u okviru područja primjene MSFI-ja 3 *Poslovna spajanja*. Valjanost terminskog ugovora ne smije biti duža od primjerenog razdoblja koje je obično potrebno za dobivanje svih potrebnih odobrenja i dovršetak transakcije.

▼B

(h) obveza na temelju najma, osim obveza na temelju najma iz točke 4. Izdavatelj obveze na temelju najma dužan je primjenjivati MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina na obveze na temelju najma koje ne ulaze u područje primjene ovog standarda. Međutim, na sve se obveze na temelju najma primjenjuju odredbe o prestanku priznavanja iz ovog standarda (vidjeti točke od 15. do 42. i Dodatak A točke od VP36. do VP63.);

(i) financijskih instrumenata, ugovora i obveza koji proizlaze iz transakcije plaćanja s dionicama na koje se primjenjuje MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama, osim ugovora koji ulaze u područje primjene točaka od 5. do 7. ovog standarda na koje se primjenjuje ovaj standard;

(j) prava na plaćanje kojima se subjektu nadoknađuju izdaci potrebni za podmirenje obveze koju priznaje kao rezerviranje u skladu s MRS 37 ili za koju je u prijašnjem razdoblju priznao rezerviranje u skladu s MRS 37;

▼M52

(k) prava i obveza obuhvaćenih područjem primjene MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, a koji su financijski instrumenti, osim onih koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 9, kako je utvrđeno u MSFI-ju 15.

▼M52

2.A **Zahtjevi o umanjenju vrijednosti iz ovog standarda primjenjuju se na prava koja se radi priznavanja gubitaka od umanjenja vrijednosti obračunavaju u skladu s ovim standardom, kako je utvrđeno u MSFI-ju 15.**

▼B

3. [Izbrisano]

▼M53

od 4. do 7. [Izbrisano]

▼B

DEFINICIJE

▼M53

8. Uvjeti iz MSFI-ja 13, MSFI-ja 9 i MRS-a 32 upotrebljavaju se u ovome standardu u značenjima iz Dodatka A MSFI-ju 13, Dodatka A MSFI-ju 9 i točke 11. MRS-a 32. U MSFI-ju 13, MSFI-ju 9 i MRS-u 32 definirani su sljedeći pojmovi:

— amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze,

— prestanak priznavanja,

— derivatni instrument,

— metoda efektivne kamatne stope,

— efektivna kamatna stopa,

— vlasnički instrument,

— fer vrijednost,

— financijska imovina,

— financijski instrument,

— financijska obveza

i navedene smjernice za primjenu tih definicija.

▼M43

9. **Sljedeći se pojmovi u ovom standardu koriste u sljedećim značenjima:**

▼M53

_____

▼B

Definicije pojmova u vezi s računovodstvom zaštite od rizika

Čvrsta obveza je obvezujući ugovor o razmjeni određene količine resursa po određenoj cijeni na određeni budući datum ili datume.

Predviđena transakcija je neobvezna, ali očekivana buduća transakcija.

Instrument zaštite od rizika je određeni derivatni instrument ili (samo za zaštitu od rizika promjena deviznih tečajeva) određena nederivatna financijska imovina ili nederivatna financijska obveza, za čiju se poštenu vrijednost ili novčane tokove očekuje da će kompenzirati promjene poštene vrijednosti ili novčanih tokova određene stavke zaštićene od rizika (u točkama od 72. do 77. i Dodatku A točkama od VP94. do VP97. pojašnjava se definicija instrumenta zaštite od rizika).

▼B

Stavka zaštićena od rizika je imovina, obveza, čvrsta obveza, vrlo vjerojatna predviđena transakcija ili neto ulaganje u inozemno poslovanje koji (a) izlažu subjekt riziku promjena poštene vrijednosti ili budućih novčanih tokova i (b) su određeni kao zaštićeni od rizika (u točkama od 78. do 84. i Dodatku A točkama od VP98. do VP101. pojašnjava se definicija stavki zaštićenih od rizika).

Učinkovitost zaštite od rizika je stupanj u kojemu se promjene poštene vrijednosti ili novčanih tokova stavke zaštićene od rizika, koje se mogu pripisati odnosnom riziku, kompenziraju promjenama poštene vrijednosti ili novčanih tokova instrumenta zaštite od rizika (vidjeti Dodatak A točke od VP105. do VP113.).

▼M53

———————

▼B

ZAŠTITA OD RIZIKA

▼M53

71. **Ako subjekt primjenjuje MSFI 9, a nije kao svoju računovodstvenu politiku odabrao primjenu zahtjeva o računovodstvu zaštite od rizika iz ovoga standarda (vidjeti točku 7.2.19. MSFI-ja 9), dužan je primjenjivati zahtjeve o računovodstvu zaštite od rizika iz poglavlja 6. MSFI-ja 9. Međutim, pri zaštiti fer vrijednosti od izloženosti kamatnom riziku dijela portfelja financijske imovine ili financijskih obveza subjekt može, u skladu s točkom 6.1.3. MSFI-ja 9, primjenjivati zahtjeve o računovodstvu zaštite od rizika iz ovog standarda umjesto onih iz MSFI-ja 9. U tom slučaju subjekt za zaštitu portfelja od kamatnog rizika mora primjenjivati i posebne zahtjeve o računovodstvu zaštite fer vrijednosti od rizika (vidjeti točke 81.A, 89.A i od VP114. do VP132.).**

▼B

Instrumenti zaštite od rizika

Instrumenti koji su primjereni kao instrumenti zaštite od rizika

72. Ovim se standardom ne ograničavaju okolnosti u kojima je moguće odrediti derivatni instrument kao instrument zaštite od rizika, pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti iz točke 88., uz iznimku određenih izdanih opcija (vidjeti Dodatak A točku VP94.). Međutim, nederivatna financijska imovina ili nederivatna financijska obveza mogu se odrediti kao instrument zaštite od rizika samo za zaštitu od rizika tečajnih razlika.

▼M8

73. Za potrebe računovodstva zaštite, samo se instrumenti koji uključuju stranu koja se nalazi izvan izvještajnog subjekta (tj. koja je izvan grupe ili pojedinog subjekta o kojem se izvještava) mogu odrediti kao instrumenti zaštite. Iako pojedini subjekti unutar konsolidirane grupe ili odjeli unutar subjekta mogu zaključiti transakcije zaštite s drugim subjektima unutar grupe ili odjelima unutar subjekta, sve takve interne transakcije unutar grupe eliminiraju se prilikom konsolidacije. Takve transakcije zaštite, stoga, ne udovoljavaju kriterijima računovodstva zaštite unutar konsolidiranih financijskih izvještaja grupe. Međutim, iste mogu udovoljavati kriterijima računovodstva zaštite u pojedinačnim ili odvojenim financijskim izvještajima pojedinih subjekata unutar grupe, pod uvjetom da su iste izvan samog subjekta o kojem se izvještava.

▼B

Određivanje instrumenata zaštite od rizika

74. Obično postoji samo jedno mjerenje poštene vrijednosti instrumenta za zaštitu od rizika u cjelini, a čimbenici koji uzrokuju promjene poštene vrijednosti su međuovisni. Dakle, subjekt određuje odnos zaštite od rizika za instrument zaštite od rizika u cjelini. Dopuštene su samo sljedeće iznimke:

(a) odvajanje unutarnje vrijednosti i vremenske vrijednosti ugovora o opciji i određivanje samo promjene unutarnje vrijednosti opcije kao instrumenta zaštite od rizika, uz isključenje promjene vremenske vrijednosti; i

(b) odvajanje kamata i spot cijene terminskoga ugovora.

Ove su iznimke dopuštene iz razloga što je unutarnju vrijednost opcije i premiju iz terminskoga ugovora općenito moguće odvojeno izmjeriti. Strategija dinamičke zaštite od rizika kojom se ocjenjuju i unutarnja vrijednost i vremenska vrijednost ugovora o opciji mogu ispuniti uvjete računovodstva zaštite od rizika.

75. Dio čitavoga instrumenta zaštite od rizik, na primjer 50 posto ugovorene vrijednosti, može se odrediti kao instrument zaštite od rizika u odnosu zaštite od rizika. Međutim, odnose zaštite od rizika ne može se odrediti samo za dio vremenskoga razdoblja tijekom kojega instrument zaštite od rizika ostaje neiskorišten.

76. Jedan je instrument zaštite od rizika moguće odrediti kao zaštitu od više od jedne vrste rizika pod uvjetom da je (a) rizike od kojih se pruža zaštita moguće jasno utvrditi; (b) učinkovitost zaštite moguće dokazati; i (c) moguće osigurati posebno određivanje instrumenta zaštite od rizika i različitih stanja rizika.

77. Dva ili više derivatna instrumenta, ili njihovi dijelovi (ili, u slučaju zaštite od valutnog rizika, dva ili više nederivatna instrumenta ili njihovih dijelovi, ili kombinacija derivatnih i nederivatnih instrumenata ili njihovih dijelova) mogu se sagledati u kombinaciji i zajedno odrediti kao instrument zaštite od rizika, pa i ako rizik (rizici) koji proizlazi(-e) iz određenih derivatnih instrumenata kompenzira(-ju) rizike koji proizlaze iz drugih. Međutim, kamatni ovratnik ili drugi derivatni instrument koji uključuje izdanu opciju i kupljenu opciju nije primjeren kao instrument zaštite od rizika ako je u stvarnosti neto izdana opcija (za koju je primljena neto premija). Slično tomu, dva ili više instrumenata (ili njihovi dijelovi) mogu se odrediti kao instrument zaštite od rizika samo ako nijedan od njih nije izdana opcija ili neto izdana opcija.

Stavke zaštićene od rizika

Stavke koje su primjerene kao stavke zaštićene od rizika

78. Stavka zaštićena od rizika može biti priznata imovina ili obveza, nepriznata čvrsta obveza, vrlo vjerojatna predviđena transakcija ili neto ulaganje u inozemno poslovanje. Stavka zaštićena od rizika može biti (a) pojedinačna imovina, obveza, čvrsta obveza, vrlo vjerojatna predviđena transakcija ili neto ulaganje u inozemno poslovanje, (b) skupina imovine, obveza, čvrstih obveza, vrlo vjerojatnih predviđenih transakcija ili neto ulaganja u inozemno poslovanje sa sličnim obilježjima rizika ili (c) samo u portfelju zaštite od kamatnog rizika, dio portfelja financijske imovine ili financijskih obveza koji dijele rizik od kojega se pruža zaštita.

▼M53

_____

▼B

►M22 80. Za potrebe računovodstva zaštite, samo imovina, obveze, čvrste ugovorne obveze ili predviđene transakcije velike vjerojatnosti koje uključuju stranu izvan subjekta mogu biti označene kao zaštićene stavke. Iz toga slijedi da se računovodstvo zaštite može primijeniti na transakcije između subjekata unutar iste grupe samo u pojedinačnim ili odvojenim financijskim izvještajima tih subjekata, a ne u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe. ◄ ►M38 Iz toga slijedi da se računovodstvo zaštite od rizika može primijeniti na transakcije između subjekata iste grupe samo u pojedinačnim ili nekonsolidiranim financijskim izvještajima tih subjekata, ali ne u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe, uz iznimku konsolidiranih financijskih izvještaja investicijskog subjekta, u smislu definicije iz MSFI-ja 10, u kojima se transakcije između investicijskog subjekta i njegovih ovisnih društava izmjerene po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka ne isključuju iz konsolidiranih financijskih izvještaja. ◄ U skladu s MRS 21, dobit ili gubici od promjene tečaja stranih valuta za monetarne stavke unutar skupine nisu u potpunosti uklonjeni konsolidacijom ako se s takvom monetarnom stavkom obavljaju poslovi između dva subjekta skupine s različitim funkcijskim valutama. Nadalje, rizik od promjena tečaja stranih valuta vrlo vjerojatne predviđene transakcije unutar skupine može biti stavka zaštićena od rizika u konsolidiranim financijskim izvještajima ako je transakcija izražena u valuti koja nije funkcijska valuta subjekta koji obavlja tu transakciju, te će rizik od promjena tečaja stranih valuta utjecati na konsolidiranu dobit ili gubitak.

Određivanje financijskih stavki kao stavki zaštićenih od rizika

81. Ako je stavka zaštićena od rizika financijska imovina ili financijska obveza, može biti zaštićena od rizika povezanih samo s dijelom njezinih novčanih tokova ili poštena vrijednosti (na primjer, s jednim ili više odabranih ugovornih novčanih tokova ili njihovih dijelova, ili s određenim postotkom poštene vrijednosti), pod uvjetom da je moguće izmjeriti učinkovitost zaštite. Na primjer, prepoznatljivi i zasebno mjerljivi dio izloženosti kamatnom riziku kamatonosne imovine ili kamatonosne obveze može se odrediti kao rizika od kojega se pruža zaštita (na primjer, nerizična kamatna stopa ili sastavnica referentne kamatne stope u ukupnoj izloženosti kamatnom riziku zaštićenog financijskog instrumenta).

81.A Pri zaštiti poštene vrijednosti od izloženosti kamatnom riziku portfelja financijske imovine ili financijskih obveza (i samo pri takvoj zaštiti), dio zaštićen od rizika može se odrediti iznosom valute (npr. iznosom u dolarima, eurima, funtama ili randima), a ne kao pojedina imovina (ili obveze). Iako za potrebe upravljanja rizikom portfelj može uključivati imovinu i obveze, određeni je iznos jednak iznosu imovine ili iznosu obveza. Određivanje neto iznosa koji uključuje imovinu i obveze nije dopušteno. Subjekt može zaštititi od rizika dio kamatnoga rizika povezanog s tim određenim iznosom. Na primjer, u slučaju zaštite od rizika portfelja koji sadrži imovinu koja se može prijevremeno platiti, subjekt može zaštititi od rizika promjenu poštene vrijednosti koja je uvjetovana promjenom zaštićene kamatne stope na temelju očekivanih, a ne ugovornih datuma izmjene kamatnih stopa. […].

▼B

Određivanje nefinancijskih stavki kao stavki zaštićenih od rizika

82. Ako je stavka zaštićena od rizika nefinancijska imovina ili nefinancijska obveza, određuje se kao stavka zaštićena (a) od rizika promjene tečaja stranih valuta, ili (b) u cijelosti od svih rizika uslijed poteškoća pri izoliranju i mjerenju odgovarajućeg dijela promjena novčanih tokova ili poštene vrijednosti koje su povezane s pojedinim rizicima, osim rizika promjene tečaja stranih valuta.

Određivanje skupina stavki kao stavki zaštićenih od rizika

83. Sličnu je imovinu ili slične obveze potrebne združiti i zaštiti od rizika kao skupinu samo ako pojedina imovina ili pojedine obveze u skupini dijele izloženost riziku od koje su zaštićeni. Nadalje, očekuje se da će promjena poštene vrijednosti povezana s rizikom od kojega se pruža zaštita za svaku pojedinu stavku u skupini biti približno razmjerna ukupnoj promjeni poštene vrijednosti povezane s rizikom od kojega se pruža zaštita za skupinu stavki.

84. Budući da subjekt ocjenjuje učinkovitost zaštite uspoređivanjem promjene poštene vrijednosti ili novčanoga toka instrumenta zaštite od rizika (ili skupine sličnih instrumenata zaštite od rizika) i stavke zaštićene od rizika (ili skupine sličnih stavki zaštićenih od rizika), usporedba instrumenta zaštite od rizika s ukupnim neto stanjem (npr. neto stanje sve imovine s fiksnom kamatom i svih obveza s fiksnom kamatom sa sličnim dospijećem), a ne sa određenom stavkom zaštićenom od rizika, ne ispunjava uvjete računovodstva zaštite od rizika.

Računovodstvo zaštite od rizika

85. U računovodstvu se zaštite od rizika priznaju učinci prijeboja promjena poštenih vrijednosti instrumenta zaštite od rizika i stavke zaštićene od rizika na račun dobiti i gubitaka.

86. Postoje tri vrste odnosa zaštite od rizika:

(a) zaštita poštene vrijednosti od rizika: zaštita od izloženosti promjenama poštene vrijednosti priznate imovine ili obveze, ili nepriznate čvrste obveze, ili prepoznatljivog dijela takve imovine, obveze ili čvrste obveze, koja je povezana s određenim rizikom i mogu utjecati na račun dobiti i gubitaka;

(b) zaštita novčanoga toka od rizika: zaštita od izloženosti promjenama novčanih tokova, koja je (1) uvjetovana određenim rizikom povezanim s priznatom imovinom ili obvezom (kao što su sva ili neka buduća plaćanja kamata na dugovanja s promjenjivom kamatnom stopom), ili sa vrlo vjerojatnom predviđenom transakcijom, i (2) može utjecati na račun dobiti i gubitaka;

(c) zaštita od rizika neto ulaganja u inozemno poslovanje, kako je utvrđeno u MRS 21.

87. Zaštita čvrste obveze od rizika promjene tečaja stranih valuta može se obračunati kao zaštita poštene vrijednosti ili zaštita novčanoga toka.

▼M53

88. **Odnos zaštite od rizika ispunjava uvjete računovodstva zaštite od rizika iz točaka od 89. do 102. isključivo ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti.**

▼B

(a) Po uvođenju zaštite postoji službeno određivanje i dokumentiranje odnosa zaštite od rizika, te cilja i strategije upravljanja rizicima subjekta za provedbu zaštite od rizika. Odnosna dokumentacija mora uključivati identifikaciju instrumenta zaštite od rizika, stavke ili transakcije zaštićene od rizika, vrstu rizika od kojega se pruža zaštita i način na koji će subjekt ocijeniti učinkovitost instrumenta zaštite od rizika pri kompenziranju izloženosti promjenama poštene vrijednosti ili novčanih tokova zaštićene stavke koja je povezana s rizikom od kojega se pruža zaštita.

(b) Očekuje se da će zaštita od rizika biti vrlo učinkovita (vidjeti Dodatak A točke od VP105. do VP113.) pri kompenziranju promjena poštene vrijednosti ili novčanih tokova koje su povezane s rizikom od kojega se pruža zaštita, u skladu s izvorno dokumentiranom strategijom upravljanja rizikom za taj odnos zaštite od rizika.

(c) Za zaštite novčanih tokova od rizika, predviđena transakcija koja je predmet zaštite mora biti vrlo vjerojatna i izložena promjenama novčanih tokova koji u konačnici mogu utjecati na račun dobiti i gubitaka.

▼M53

(d) Moguće je pouzdano izmjeriti učinkovitost zaštite od rizika, tj. fer vrijednost ili novčane tokove zaštićene stavke koji se mogu pripisati riziku od kojeg se pruža zaštita, kao i fer vrijednost instrumenta zaštite od rizika.

▼B

(e) Zaštita od rizika ocjenjuje se neprekidno i ocijenjena je kao stvarno učinkovita u razdobljima financijskoga izvještavanja za koja je zaštita od rizika namijenjena.

Zaštite poštene vrijednosti od rizika

▼M53

89. **Ako zaštita fer vrijednosti od rizika ispunjava uvjete iz točke 88. tijekom razdoblja, obračunava se kako slijedi:**

▼B

(a) dobit ili gubitak od ponovnoga mjerenja instrumenta zaštite od rizika po poštenoj vrijednosti (za derivatni instrument zaštite od rizika) ili devizna komponenta njegove knjigovodstvene vrijednosti izmjerena u skladu s MRS 21 (za nederivatni instrument zaštite od rizika) priznaju se u računu dobiti i gubitaka; i

▼M53

(b) dobit ili gubitak od zaštićene stavke koji se mogu pripisati riziku od kojeg se pruža zaštita usklađuju knjigovodstvenu vrijednost zaštićene stavke i priznaju se u računu dobiti i gubitka. To se primjenjuje ako se zaštićena stavka inače mjeri po trošku nabave. Priznavanje dobiti ili gubitka koji se mogu pripisati riziku od kojeg se pruža zaštita u računu dobiti i gubitka primjenjuje se ako je zaštićena stavka financijska imovina koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, u skladu s točkom 4.1.2.A MSFI-ja 9.

▼B

89.A Za zaštitu poštene vrijednosti od izloženosti dijela portfelja financijske imovine ili financijskih obveza kamatnom riziku (i samo pri takvoj zaštiti od rizika), zahtjev iz točke 89. podtočke (b) može se ispuniti prezentiranjem dobiti ili gubitaka povezanih sa zaštićenom stavkom:

(a) u okviru posebne stavke unutar imovine za razdoblja izmjene kamatnih stopa u kojima je zaštićena stavka imovina; ili

(b) u okviru posebne stavke unutar obveza za razdoblja izmjene kamatnih stopa u kojima je zaštićena stavka obveza.

Posebne stavke iz podtočaka (a) i (b) prezentiraju se uz financijsku imovinu ili financijske obveze. Iznosi uključeni u te stavke brišu se iz ►M5 izvještaja o financijskom položaju ◄ kad se imovina ili obveze s kojima su povezani prestanu priznavati.

▼M53

90. Ako se zaštita pruža samo od pojedinih rizika koji se mogu pripisati zaštićenoj stavki, priznate promjene fer vrijednosti zaštićene stavke, a koje nisu povezane s rizikom od kojeg se pruža zaštita, priznaju se na način utvrđen u točki 5.7.1. MSFI-ja 9.

▼M40

91. Subjekt prestaje s budućom primjenom računovodstva zaštite iz točke 89.:

(a) ako instrument zaštite ističe ili je prodan, raskinut ili realiziran. U tu svrhu zamjena jednog instrumenta zaštite drugim ili prijenos jednog instrumenta zaštite na drugi ne smatraju se istekom ili raskidanjem ako su takva zamjena ili prijenos dio dokumentirane strategije zaštite subjekta. Nadalje, u tu se svrhu ne smatra da je došlo do isteka ili raskidanja instrumenta zaštite:

(i) ako su sudionici u instrumentu zaštite, zbog postojećih zakona ili propisa ili kao posljedica uvođenja novih zakona ili propisa, sporazumni da svoju izvornu drugu stranu zamijene jednom ili više klirinških drugih strana, čime potonje postaju nove druge strane za sve sudionike. U tu svrhu klirinška druga strana jest središnja druga strana (ponekad se naziva „klirinška organizacija” ili „klirinška agencija”) ili subjekt odnosno subjekti, na primjer klirinški član klirinške organizacije ili klijent klirinškog člana klirinške organizacije, koji djeluju kao druge strane u obavljanju kliringa preko središnje druge strane. Međutim ako sudionici instrumenta zaštite zamijene svoje izvorne druge strane drugima, ovaj se stavak primjenjuje samo ako svaki od tih sudionika obavi kliring s istom središnjom drugom stranom.

▼M40

(ii) druge eventualne izmjene instrumenta zaštite ograničene su na one koje su nužne kako bi se provela zamjena druge strane. Dopuštene su samo izmjene sukladne s uvjetima koji bi se očekivali da je kliring instrumenta zaštite prvotno obavila klirinška druga strana. Time su obuhvaćene izmjene zahtjeva povezanih sa založnim jamstvom, prava na prijeboj potraživanja i dugovanja i zaračunane pristojbe.

▼B

(b) zaštita od rizika više ne ispunjava mjerila računovodstva zaštite od rizika iz točke 88.; ili

(c) subjekt poništi određivanje.

92. Svako usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti financijskom instrumenta zaštićenog od rizika za koji je koristi metoda efektivne kamate u skladu s točkom 89. podtočkom (b) (ili, u slučaju zaštite portfelja od kamatnog rizika, usklađivanje posebne stavke ►M5 izvještaja o financijskom položaju ◄ iz točke 89.A) amortizira se u računu dobiti i gubitaka. Amortizacija može započeti čim dođe do usklađivanja, a najkasnije kad se stavka zaštićena od rizika prestane usklađivati sa promjenama njezine poštene vrijednosti povezane s rizikom od kojega se pruža zaštita. Usklađivanje se temelji na ponovno izračunatoj efektivnoj kamatnoj stopi na datum početka amortizacije. Međutim, ako u slučaju zaštite poštene vrijednosti od izloženosti kamatnom riziku portfelja financijske imovine ili financijskih obveza (i samo pri takvoj zaštiti od rizika) nije izvediva amortizacija uz uporabu ponovno izračunate efektivne kamatne stope, usklađivanje se amortizira uporabom linearne metode. Usklađivanje se amortizira u potpunosti do dospijeća financijskog instrumenta ili, u slučaju zaštite portfelja od kamatnog rizika, do isteka odnosnoga razdoblja izmjene kamatnih stopa.

93. Ako se nepriznata čvrsta obveza odredi kao stavka zaštićena od rizika, naknadna kumulativna promjena poštene vrijednosti čvrste obveze koja je povezana s rizikom od kojega se pruža zaštita priznaje se kao imovina ili obveza s odgovarajućom dobiti ili gubitkom priznatima u računu dobiti i gubitaka (vidjeti točku 89. podtočku (b)). Promjene poštene vrijednosti instrumenta zaštite od rizika također se priznaju u računu dobiti i gubitaka.

94. Kad subjekt preuzme čvrstu obvezu stjecanja imovine ili preuzimanja obveze koja je stavka zaštićena od rizika u okviru zaštite poštene vrijednosti, početna knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveze, koja proizlazi iz ispunjenja čvrste obveze od strane subjekta, usklađuje se kako bi se u nju uključila kumulativna promjena poštene vrijednosti čvrste obveze koja je povezana s rizikom od kojega se pruža zaštita, te koja je priznata u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄.

Zaštite novčanih tokova od rizika.

95. Ako zaštita novčanih tokova od rizika ispunjava uvjete iz točke 88. tijekom razdoblja, obračunava se kako slijedi:

(a) dio dobiti ili gubitka od instrumenta zaštite od rizika koji je određen kao učinkovita zaštita (vidjeti točku 88.) priznaje se ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄

(b) neučinkoviti dio dobiti ili gubitka od instrumenta zaštite od rizika priznaje se u računu dobiti i gubitaka.

▼M53

96. Točnije, zaštita novčanih tokova od rizika obračunava se kako slijedi:

▼B

(a) zasebna komponenta vlasničkog kapitala povezana sa stavkom zaštićenom od rizika usklađuje se na niži od sljedećih (apsolutno izraženih) iznosa:

i. kumulativnu dobit ili gubitak od instrumenta zaštite od rizika od uvođenja zaštite; i

ii. kumulativnu promjenu poštene vrijednosti (sadašnju vrijednost) očekivanih budućih novčanih tokova od stavke zaštićene od rizika od uvođenja zaštite;

(b) preostala dobit ili gubitak od instrumenta zaštite od rizika ili određene njegove komponente (koja nije učinkovita zaštita) priznaje se u račun dobiti i gubitaka; i

▼M53

(c) ako se dokumentiranom strategijom upravljanja rizicima subjekta za određeni odnos zaštite od rizika iz ocjene učinkovitosti zaštite isključuje neka komponenta dobiti ili gubitka, ili povezani novčani tokovi od instrumenta zaštite od rizika (vidjeti točke 74., 75. i točku 88. podtočku (a)), ta se isključena komponenta dobiti ili gubitka priznaje u skladu s točkom 5.7.1. MSFI-ja 9.

▼M22

97. Ako zaštita predviđene transakcije naknadno rezultira priznavanjem financijske imovine ili financijske obveze, povezani dobici ili gubici koji su sukladno stavku 95. bili priznati u ostaloj sveukupnoj dobiti reklasificiraju se s glavnice u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje (kako je revidirano 2007.) u istom razdoblju, odnosno razdobljima u kojima zaštićeni predviđeni novčani tokovi utječu na dobit i gubitak (kao u razdobljima u kojima je priznat prihod ili rashod od kamata). Ipak, ako subjekt ne očekuje da će cijeli ili dio gubitka priznatog u drugoj sveukupnoj dobiti biti nadoknađen unutar jednog ili više budućih razdoblja, dužan je iznos za koji očekuje da neće biti nadoknađen reklasificirati u dobit i gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje.

▼B

98. Ako zaštita predviđene transakcije naknadno dovede do priznavanja nefinancijske imovine ili nefinancijske obveze, ili ako predviđena transakcija za nefinancijsku imovinu ili nefinancijsku obvezu postane čvrsta obveza na koju se primjenjuje računovodstvo zaštite poštene vrijednosti od rizika, subjekt primjenjuje podtočku (a) ili (b) u nastavku:

►M5 (a) subjekt prenosi povezane dobitke i gubitke koji su u skladu s točkom 95. priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1 (revidiran 2007.)) u istom razdoblju ili istim razdobljima u kojima stečena imovina ili preuzeta obveza utječe na dobit ili gubitak (poput razdoblja u kojem se priznaje trošak deprecijacije ili trošak prodaje). Međutim, ako subjekt očekuje da cijeli gubitak ili dio gubitka priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti neće biti nadoknađen u jednom ili više budućih razdoblja, subjekt iznos za koji očekuje da neće biti nadoknađen prenosi iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje;

▼B

(b) subjekt uklanja povezane dobitke ili gubitke koji su bili priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u skladu s točkom 95. ◄ i uključuje ih u početni trošak ili drugu knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze.

99. Subjekt je kao svoju računovodstvenu politiku dužan usvojiti podtočku (a) i (b) točke 98. i primjenjivati je dosljedno na sve instrumente zaštite od rizika na koje se odnosi točka 98.

▼M22

100. Kod zaštite novčanih tokova, osim onih obuhvaćenih stavcima 97. i 98., iznosi koji su priznati u ostaloj sveukupnoj dobiti reklasificiraju se s glavnice u dobit i gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1 (revidiran 2007.)) u istom razdoblju, odnosno razdobljima u kojima zaštićeni predviđeni novčani tokovi utječu na dobit i gubitak (na primjer, kada dođe do predviđene prodaje).

▼M40

101. U bilo kojoj od sljedećih okolnosti subjekt prestaje s budućom primjenom računovodstva zaštite iz točaka 95. do 100.:

(a) ako instrument zaštite ističe ili je prodan, raskinut ili realiziran. U tom slučaju kumulativni dobici ili gubici od instrumenta zaštite koji su bili priznati u okviru ostale sveobuhvatne dobiti od razdoblja kada je zaštita bila učinkovita (vidi točku 95.(a)) ostaju odvojeni u vlasničkom kapitalu do nastanka prognozirane transakcije. Po nastanku transakcije primjenjuju se točke 97., 98. ili 100. U tu svrhu zamjena jednog instrumenta zaštite drugim ili prijenos jednog instrumenta zaštite na drugi ne smatraju se istekom ili raskidanjem ako su takva zamjena ili prijenos dio dokumentirane strategije zaštite subjekta. Nadalje, u tu se svrhu ne smatra da je došlo do isteka ili raskidanja instrumenta zaštite:

(i) ako su sudionici u instrumentu zaštite, zbog postojećih zakona ili propisa ili kao posljedica uvođenja novih zakona ili propisa, sporazumni da svoju izvornu drugu stranu zamijene jednom ili više klirinških drugih strana, čime potonje postaju nove druge strane za sve sudionike. U tu svrhu klirinška druga strana jest središnja druga strana (ponekad se naziva „klirinška organizacija” ili „klirinška agencija”) ili subjekt odnosno subjekti, na primjer klirinški član klirinške organizacije ili klijent klirinškog člana klirinške organizacije, koji djeluju kao druge strane u obavljanju kliringa preko središnje druge strane. Međutim ako sudionici instrumenta zaštite zamijene svoje izvorne druge strane drugima, ovaj se stavak primjenjuje samo ako svaki od tih sudionika obavi kliring s istom središnjom drugom stranom.

▼M40

(ii) druge eventualne izmjene instrumenta zaštite ograničene su na one koje su nužne kako bi se provela zamjena druge strane. Dopuštene su samo izmjene sukladne s uvjetima koji bi se očekivali da je kliring instrumenta zaštite prvotno obavila klirinška druga strana. Time su obuhvaćene izmjene zahtjeva povezanih sa založnim jamstvom, prava na prijeboj potraživanja i dugovanja i zaračunane pristojbe.

▼B

(b) Zaštita od rizika više ne ispunjava mjerila računovodstva zaštite od rizika iz točke 88. U tom se slučaju kumulativna dobit ili gubitak od instrumenta zaštite od rizika, koji su bili priznati ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ od razdoblja u kojemu je zaštita bila učinkovita (vidjeti točku 95. podtočku (a)), ►M5 ostaju odvojeni u kapitalu ◄ do izvršenja predviđene transakcije. kad dođe do te transakcije, primjenjuju se točke 97., 98. ili 100.

(c) Više se ne očekuje izvršenje predviđene transakcije, u kojem se slučaju sva povezana dobit ili gubici od instrumenta zaštite od rizika, koji su bili priznati ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ od razdoblja u kojemu je zaštita bila učinkovita (vidjeti točku 95. podtočku (a)), ►M5 prenose se iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje ◄. Može se i dalje očekivati izvršenje predviđene transakcije koja više nije vrlo vjerojatna (vidjeti točku 88. podtočku (c).

(d) Subjekt poništi određivanje. Kod zaštite predviđene transakcije, kumulativna se dobit ili gubitak od instrumenta zaštite od rizika, koji su bili priznati ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ od razdoblja u kojemu je zaštita bila učinkovita (vidjeti točku 95. podtočku (a)), ►M5 ostaju odvojeni u kapitalu ◄ do izvršenja predviđene transakcije ili ako se njezino izvršenje više ne očekuje. kad dođe do te transakcije, primjenjuju se točke 97., 98. ili 100. Ako se izvršenje transakcije više ne očekuje, kumulativna se dobit ili gubitak, koji su bili priznati izravno ►M5 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ ►M5 prenose se iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje ◄.

Zaštita neto ulaganja od rizika

102. Zaštite neto ulaganja u inozemno poslovanje, uključujući zaštitu monetarne stavke koja se obračunava kao dio neto ulaganja (vidjeti MRS 21), obračunava se na sličan način kao zaštite novčanih tokova:

▼M5

(a) dio dobitka ili gubitka od instrumenta zaštite za koji je utvrđeno da predstavlja učinkovitu zaštitu (vidjeti točku 88.) priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti; i

(b) neučinkoviti dio priznaje se u dobit ili gubitak.

▼M11

Dobitak ili gubitak od instrumenta zaštite koji se odnosi na učinkoviti dio zaštite priznat u sklopu sveobuhvatne dobiti se preknjižuje iz glavnice u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1, revidiran 2007.) sukladno točkama 48.-49. MRS-a 21 prilikom otuđenja ili djelomičnog otuđenja inozemnog dijela poslovanja.

▼B

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

103. Subjekt je dužan primjenjivati ova standard (uključujući izmjene izdane u ožujku 2004.) za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt ne primjenjuje ovaj standard (uključujući izmjene izdane u ožujku 2004.) za godišnja razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2005. osim ako također primjenjuje MRS 32 (izdan u prosincu 2003.). Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

103.A Subjekt je dužan primjenjivati izmjenu iz točke 2. podtočke (j) za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje IFRIC 5 Udjeli u fondovima za stavljanje izvan pogona, uklanjanje, obnavljanje i sanaciju okoliša za ranije razdoblje, ta se izmjena primjenjuje za to ranije razdoblje.

▼M53

103.B [Izbrisano]

103.C MRS-om 1 (kako je izmijenjen 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se primjenjuje u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjene su točka 95. podtočka (a) te točke 97., 98., 100., 102., 108. i VP99.B. Navedene izmjene subjekt je dužan primjenjivati na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Ako subjekt primjenjuje MRS 1 (izmijenjen 2007.) na ranije razdoblje, izmjene se primjenjuju na to ranije razdoblje.

103.D [Izbrisano]

▼M11

103.E MRS-om 27 (s izmjenama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008.) je izmijenjena točka 102. Subjekt je izmjenu dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama iz 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je tu izmjenu primijeniti i na to ranije razdoblje.

▼M53

103.F [Izbrisano]

▼M14

_____

▼M15

103G. Subjekt primjenjuje stavke UP99BA., UP99E., UP99F., UP110A. i UP110B. retrospektivno na godišnja razdoblja koja započinju 1. srpnja 2009. ili nakon tog datuma, sukladno MRS-u 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni odredbe koje se odnose na prihvatljive zaštićene stavke (izmjene MRS-a 39) na razdoblje koje započinje prije 1. srpnja 2009., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**M53**

od 103.H do 103.J [Izbrisano]

103.K Točka 2. podtočka (g) te točke 97. i 100. izmijenjene su *Poboljšanjem MSFI-jeva* iz travnja 2009. Subjekt je dužan izmjene primijeniti prospektivno na sve ugovore koji nisu istekli u godišnjim razdobljima koja započinju 1. siječnja 2010. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je objaviti tu činjenicu.

od 103.L do 103.P [Izbrisano]

▼**M33**

103.Q MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su točke 9., 13., 28., 47., 88., VP46., VP52., VP64., VP76., VP76A., VP80., VP81. i VP96., dodana je točka 43.A i brisane su točke 48. – 49., VP69. – VP75., VP77. – VP79. te VP82. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼**M38**

103.R Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjene su točke 2. i 80. Navedene izmjene subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti*. Ako započne s primjenom tih izmjena prije tog datuma, subjekt je obvezan istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼**M52**

103.T MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 2., 9., 43., 47., 55., VP2., VP4. i VP48. te su dodane točke 2.A, 44.A, 55.A i od VP8.A do VP8.C. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼**M53**

103.U U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 2., 8., 9., 71., od 88. do 90., 96., VP95., VP114. i VP118. te naslov iznad točke VP133., a brišu se točke 1., od 4. do 7., od 10. do 70., 103.B, 103.D, 103.F, od 103.H do 103.J, od 103.L do 103.P, 103.S, od 105. do 107.A, od 108.E do 108.F, od VP1. do VP93. i VP96. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

104 Ovaj se standard primjenjuje retroaktivno, osim kako je utvrđeno u točki 108. Početno stanje zadržane dobiti za prvo prezentirano razdoblje i svi drugi usporedni iznosi usklađuju se kao da se ovaj standard oduvijek primjenjivao, osim ako je prepravljanje podataka neizvedivo. Ako je prepravljanje neizvedivo, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu i navesti u kojoj su mjeri podaci prepravljeni.

od 105. do 107.A [Izbrisano]

▼M5

108. Subjekt ne usklađuje knjigovodstveni iznos nefinancijske imovine i nefinancijskih obveza kako bi isključio dobit i gubitke povezane sa zaštitom novčanih tokova koji su bili uključeni u knjigovodstvenu vrijednost prije početka poslovne godine u kojoj se ovaj Standard primjenjuje prvi put. Na početku financijskog razdoblja u kojem se ovaj Standard primjenjuje prvi put, svi iznosi priznati izvan dobiti ili gubitka (u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ili izravno u kapital) za zaštitu čvrste ugovorne obveze koja se u skladu s ovim Standardom obračunava kao zaštita fer vrijednosti, reklasificiraju se kao imovina ili obveza, osim zaštite od valutnog rizika koja se nastavlja iskazivati kao zaštita novčanog toka.

▼B

108.A Subjekt primjenjuje posljednju rečenicu točke 80. i točke VP99.A i VP99.B za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako je subjekt odredio kao stavku zaštićenu od rizika vanjsku predviđenu transakciju koja:

(a) je izražena u funkcijskoj valuti subjekta koji obavlja transakciju;

(b) uzrokuje izloženost koja će utjecati na konsolidiranu dobit ili gubitak (odnosno ako je izražena u valuti koja nije valuta prezentiranja skupine); i

(c) bi ispunila uvjete za računovodstvo zaštite od rizika da nije izražena u funkcijskoj valuti subjekta koji obavlja transakciju;

može primijeniti računovodstvo zaštite od rizika u konsolidiranim financijskim izvještajima u razdoblju(-ima) prije datuma primjene posljednje rečenice točke 80. i točaka VP99.A i VP99.B.

108.B Subjekt ne mora primijeniti točku VP99.B na usporedne podatke koji se odnose na razdoblja prije datuma primjene posljednje rečenice točke 80. i točke VP99.A.

▼M53

108.C Točke 73. i VP8. izmijenjene su *Poboljšanjima MSFI-ja* objavljenima u svibnju 2008. Točka 80. izmijenjena je *Poboljšanjima MSFI-ja* objavljenima u travnju 2009. Navedene izmjene subjekt primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena svih izmjena. Ako subjekt primjenjuje izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je objaviti tu činjenicu.

▼M40

108.D Dokumentom „Obnavljanje financijskih izvedenica i nastavljanje primjene računovodstva zaštite (Izmjene MRS-a 39)”, izdanim u lipnju 2013., izmijenjene su točke 91. i 101. i dodana je točka AG113.A. Navedene točke subjekt primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Subjekt te izmjene primjenjuje retroaktivno u skladu s MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*. Dopuštena je primjena prije tog datuma. Subjekti koji te izmjene počnu primjenjivati na ranije razdoblje dužni su to objaviti.

▼M53

od 108.E do 108.F [Izbrisano]

▼B

POVLAČENJE DRUGIH AKATA

109. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje revidiran u listopadu 2000.

110. Ovaj standard i prateći Vodič za primjenu zamjenjuju Vodič za primjenu koji je izdao Odbor za izradu vodiča za primjenu uz MRS 39, koji je osnovao bivši Odbor IASC.

Dodatak A

Vodič za primjenu

Ovaj je dodatak sastavni dio standarda.

▼M53

_____

▼B

ZAŠTITA OD RIZIKA (točke od 71. do 102.)

Instrumenti zaštite od rizika (točke od 72. do 77.)

Instrumenti koji su primjereni kao instrumenti zaštite od rizika (točke 72. i 73.)

VP94. Mogući gubitka od opcije koju izdaje subjekt može biti znatno veći od moguće dobiti na vrijednosti od povezane stavke zaštićene od rizika. Drugim riječima, izdana opcija nije učinkovita pri smanjivanju izloženosti zaštićene stavke dobiti ili gubitku. Stoga izdana opcija nije primjerena kao instrument zaštite od rizika, osim ako je određena za prijeboj kupljene opcije, uključujući opciju ugrađenu u drugom financijskom instrumentu (na primjer, izdana opcija kupnje koja se koristi kao zaštita od rizika za obvezu koju je moguće kupiti). S druge strane, kupljena opcija omogućuje dobit koja je jednaka ili veća od gubitaka i stoga može smanjiti izloženost dobiti ili gubicima uslijed promjena poštenih vrijednosti ili novčanih tokova. Sukladno tome, može biti primjerena kao instrument zaštite od rizika.

▼M53

VP95. Financijska imovina koja se mjeri po amortiziranom trošku može biti određena kao instrument zaštite od rizika pri zaštiti od valutnog rizika.

_____

▼B

VP97. Vlastiti vlasnički instrumenti subjekta nisu financijska imovina ili financijske obveze subjekta, te se stoga ne mogu odrediti kao instrumenti zaštite od rizika.

Stavke zaštićene od rizika (točke od 78. do 84.)

Stavke koje su primjerene kao stavke zaštićene od rizika (točke od 78. do 80.)

VP98. Čvrsta obveza za stjecanje poslovanja u okviru poslovnoga spajanja ne može biti stavka zaštićena od rizika, uz iznimku rizika od promjene tečaja stranih valuta, iz razloga što druge rizike od kojih se pruža zaštita nije moguće posebno odrediti i izmjeriti. Ti drugi rizici su obično opći poslovni rizici.

▼B

VP99. Ulaganje koje se obračunava sukladno metodi udjela ne može biti stavka zaštićena od rizika u okviru zaštite poštene vrijednosti iz razloga što metoda udjela priznaje u računu dobiti i gubitaka udio ulagača u dobiti ili gubitku pridruženog subjekta, a ne promjene poštene vrijednosti ulaganja. Iz sličnih razloga ulaganje u konsolidirano ovisno društvo ne može biti stavka zaštićena od rizika u okviru zaštite poštene vrijednosti zbog toga što se konsolidacijom u računu dobiti i gubitaka priznaje dobit ili gubitak ovisnoga društva, a ne promjene poštene vrijednosti ulaganja. Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika se razlikuje budući da se radi o zaštiti od izloženosti promjeni tečaja stranih valuta, a ne zaštiti od promjene poštene vrijednosti ulaganja.

VP99.A U točki 80. je navedeno da rizik od promjene tečaja stranih valuta vrlo vjerojatne predviđene transakcije unutar skupine može biti stavka zaštićena od rizika u konsolidiranim financijskim izvještajima u okviru zaštite novčanog toka ako je transakcija izražena u valuti koja nije funkcijska valuta subjekta koji obavlja tu transakciju, te će rizik od promjena tečaja stranih valuta utjecati na konsolidiranu dobit ili gubitak. U tom smislu subjekt može biti matično društvo, ovisni subjekt, pridruženi subjekt, zajednički pothvat ili podružnica. Ako rizik od promjene tečaja stranih valuta predviđene transakcije unutar skupine ne utječe na konsolidiranu dobit ili gubitak, transakcija unutar skupine ne može biti stavka zaštićena od rizika. To je obično slučaj s plaćanjima prihoda od licenci, kamata ili naknada za upravljanje koja se vrše između članova iste skupine, osim ako postoji povezana vanjska transakcija. Međutim, ako rizik od promjene tečaja stranih valuta predviđene transakcije unutar skupine utječe na konsolidiranu dobit ili gubitak, transakcija unutar skupine može biti stavka zaštićena od rizika. Primjer toga je predviđena prodaja ili kupnja zaliha između članova iste skupine ako postoji daljnja prodaja zaliha stranki izvan skupine. Slično tomu, predviđena prodaja unutar skupine postrojenja i opreme subjekta u skupini koji ih je proizveo subjektu u skupini koji će ta postrojenja i opremu koristiti u vlastitom poslovanju, može utjecati na konsolidiranu dobit ili gubitak. Do toga može doći, na primjer, iz razloga što će kupac amortizirati postrojenja i opremu, te se iznos koji je na početku priznat za postrojenja i opremu može promijeniti ako je predviđena transakcija unutar skupine izražena u valuti koja nije funkcijska valuta kupca.

▼M5

VP99.B Kada zaštita očekivane transakcije unutar grupe udovoljava uvjetima računovodstva zaštite, svaki dobitak ili gubitak priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u skladu s točkom 95. stavkom (a) prenosi se iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje u istom razdoblju ili razdobljima tijekom kojih valutni rizik zaštićene transakcije utječe na konsolidiranu dobit ili gubitak.

▼M15

VP99.BA Subjekt može sve promjene novčanih tokova ili fer vrijednosti zaštićene stavke iz zaštitnog odnosa odrediti za zaštitu. Subjekt za zaštitu može odrediti i samo promjene novčanih tokova ili fer vrijednosti zaštićene stavke iznad ili ispod određene cijene ili neke druge varijable (jednostrani rizik). Intrinzična vrijednost kupljene opcije kao zaštitnog instrumenta (pod pretpostavkom da ima iste glavne uvjete kao i rizik određen za zaštitu), a ne njezina vremenska vrijednost,

▼M15

odražava jednostrani rizik zaštićene stavke. Primjerice, subjekt može za zaštitu odrediti promjenljivost ishoda budućih novčanih tokova koja proizlazi iz povećanja cijene planirane kupnje robe. U tom slučaju za zaštitu se određuju samo gubici koji su rezultat povećanja cijene iznad utvrđene razine. Zaštićeni rizik ne uključuje vremensku vrijednost kupljene opcije, jer vremenska vrijednost nije komponenta planirane transakcije koja utječe na dobit ili gubitak (stavak 86. točka (b)).

▼B

Određivanje financijskih stavki kao stavki zaštićenih od rizika (točke 81. i 81.A)

VP99.C […] Subjekt može odrediti sve novčane tokove čitave financijske imovine ili financijske obveze kao stavku zaštićenu od rizika, te zaštititi ih samo od jednoga određenog rizika (npr. samo od promjena koje se mogu pripisati promjenama LIBOR-a). Na primjer, u slučaju financijske obveze čija je efektivna kamatna stopa 100 osnovnih točaka ispod LIBOR-a, subjekt može odrediti kao stavku zaštićenu od rizika čitavu obvezu (odnosno glavnicu uvećanu za kamate sukladno LIBOR-u i umanjenju za 100 osnovnih točaka) i zaštiti promjenu poštene vrijednosti ili novčanih tokova čitave te obveze koja se može pripisati promjenama LIBOR-a. Subjekt može također odabrati omjer zaštite drugačiji omjera jedan naprama jedan kako bi poboljšao učinkovitost zaštite od rizika, kako je opisano u točki VP100.

VP99.D Nadalje, ako se financijski instrument s fiksnom kamatnom stopom zaštiti od rizika u nekom trenutku nakon njegova nastanka, a u međuvremenu su se kamatne stope promijenile, subjekt može odrediti dio jednak referentnoj kamatnoj stopi […]. Na primjer, pretpostavim da subjekt izda financijsku imovinu s fiksnom kamatnom stopom u vrijednosti od 100 novčanih jedinica, koja ima efektivnu kamatnu stopu od 6 posto u trenutku u kojemu je LIBOR 4 posto. Nakon nekog vremena subjekt uvodi zaštitu te imovine od rizika kad se LIBOR povećao na 8 posto, a poštena vrijednost smanjila na 90 novčanih jedinica. Subjekt računa da je kupio imovinu na datum na koji ju je po prvi puta odredio kao stavku zaštićenu od rizika za njezinu poštenu vrijednost od 90 novčanih jedinica, stvarni prinos bio bi 9,5 posto. […] Subjekt može odrediti dio LIBOR-a od 8 posto, koji se sastoji dijelom od ugovornih kamatnih novčanih tokova i dijelom od razlike između sadašnje poštene vrijednosti (odnosno 90 novčanih jedinica) i iznosa koji je potrebno platiti prilikom dospijeća (odnosno 100 novčanih jedinica).

▼M15

VP99E. Temeljem stavka 81. subjekt može umjesto cjelokupne promjene fer vrijednosti ili varijabilnosti novčanih tokova financijskog instrumenta za zaštitu odrediti nešto drugo, primjerice:

(a) svi novčani tokovi financijskog instrumenta mogu biti određeni za zaštitu od promjena novčanih tokova ili fer vrijednosti povezanih s nekim (ali ne svim) rizicima; ili

(b) neki (ali ne svi) novčani tokovi financijskog instrumenta mogu biti određeni za zaštitu od promjena novčanih tokova ili fer vrijednosti povezanih sa svim ili samo nekim rizicima (npr. „dio” novčanih tokova financijskog instrumenta može biti određen za zaštitu od promjena povezanih sa svim ili samo nekim rizicima).

▼M15

VP99F. Da bi bili prihvatljivi za primjenu računovodstva zaštite, rizici i dijelovi određeni za zaštitu moraju biti zasebno prepoznatljive komponente financijskog instrumenta, a promjene novčanih tokova ili fer vrijednosti cjelokupnog financijskog instrumenta koje proizlaze iz promjena rizika i dijelova određenih za zaštitu moraju biti pouzdano mjerljive. Na primjer:

(a) kod financijskog instrumenta s fiksnom stopom koji je zaštićen od promjena fer vrijednosti povezanih s promjenama nerizične ili referentne kamatne stope, nerizična ili referentna stopa u pravilu se smatra i zasebno prepoznatljivom komponentom financijskog instrumenta i pouzdano mjerljivom;

(b) inflacija nije zasebno prepoznatljiva i pouzdano mjerljiva te ne može biti određena kao rizik ili dio financijskog instrumenta, osim ako nisu ispunjeni zahtjevi iz točke (c);

(c) ugovorom utvrđena inflacijska komponenta novčanih tokova po priznatoj obveznici vezanoj uz inflaciju (pod pretpostavkom da ne postoji zahtjev za odvojenim obračunavanjem ugrađene izvedenice) zasebno je prepoznatljiva i pouzdano mjerljiva tako dugo dok ista ne utječe na druge novčane tokove instrumenta.

▼B

Određivanje nefinancijskih stavki kao stavki zaštićenih od rizika (točka 82.)

VP100. Promjene cijene komponente nefinancijske imovine ili nefinancijske obveze obično nemaju predvidivi, posebno mjerljivi učinak na cijenu stavke koji je usporediv s učinkom npr. promjene tržišnih kamatnih stopa za cijenu obveznice. Stoga je nefinancijska imovina ili nefinancijska obveza stavka zaštićena od rizika samo u cijelosti ili od rizika promjene stranih tečajeva. Ako postoji razlika između uvjeta instrumenta zaštite od rizika i stavke zaštićene od rizika (kao, na primjer, za zaštitu od rizika predviđene kupnje brazilske kave putem terminskog ugovora za kupnju kolumbijske kave po inače sličnim uvjetima), odnos zaštite može ispuniti uvjete odnosa zaštite od rizika ako su ispunjeni svi uvjeti iz točke 88., uključujući očekivanje da će zaštita biti vrlo učinkovita. U tu svrhu vrijednost instrumenta zaštite od rizika može biti veća ili manja od vrijednosti stavke zaštićene od rizika ako to poboljšava učinkovitost odnosa zaštite od rizika. Na primjer, moguće je izvršiti analizu regresije kako bi se odredio statistički odnos između stavke zaštićene od rizika (npr. transakcija koja uključuje brazilsku kavu) i instrumenta zaštite od rizika (npr. transakcija koja uključuje kolumbijsku kavu). Ako postoji valjani statistički odnos između dviju varijabli (odnosno između jediničnih cijena brazilske i kolumbijske kave), nagib regresijske crte može se upotrijebiti za određivanje omjera zaštite od rizika koji će najviše povećati očekivanu učinkovitost. Na primjer, ako je nagib regresijske crte 1,0, omjer zaštite od rizika koji se temelji na 0,98 količine stavki zaštićenih od rizika naspram 1,00 količine instrumenata zaštite od rizika daje najveću očekivanu učinkovitost. Međutim, odnos zaštite od rizika može imati za posljedicu neučinkovitost koja se priznaje u računu dobiti i gubitaka u trajanju odnosa zaštite od rizika.

▼B

Određivanje skupina stavki kao stavki zaštićenih od rizika (točke 83. i 84.)

VP101. Zaštita od rizika ukupnog neto stanja (npr. neto vrijednosti sve imovine s fiksnom kamatnom stopom i obveza s fiksnom kamatnom stopom sa sličnim dospijećem), a ne samo određene stavke zaštićene od rizika, ne ispunjava uvjete računovodstva zaštite od rizika. Međutim, moguće je postići gotovo jednaki učinak računovodstva zaštite od rizika za ovu vrstu odnosa zaštite od rizika na račun dobiti i gubitaka određivanjem dijela osnovnih stavki kao stavke zaštićene od rizika. Na primjer, ako banka ima 100 novčanih jedinica imovine i 90 novčanih jedinica obveza sa sličnim rizicima i uvjetima, te štiti od izloženosti rizicima neto vrijednost od 10 novčanih jedinica može odrediti 10 novčanih jedinica te imovine kao stavku zaštićenu od rizika. To se određivanje može upotrijebiti ako su takva imovina i obveze instrumenti s fiksnom kamatnom stopom, u kojemu se slučaju radi o zaštiti poštene vrijednosti od rizika, ili ako su to instrumenti s promjenjivom kamatnom stopom, u kojem slučaju se radi o zaštiti novčanih tokova od rizika. Slično tomu, ako subjekt ima čvrstu obvezu kupnje u stranoj valuti od 100 novčanih jedinica i čvrstu obvezu prodaje u stranoj valuti od 90 novčanih jedinica, može zaštititi od rizika neto iznos od 10 novčanih jedinica na način da nabavi derivatni instrument i da ga odredi kao instrument zaštite od rizika povezan s 10 novčanih jedinica čvrste obveze kupnje od 100 novčanih jedinica.

Računovodstvo zaštite od rizika (točke od 85. do 102.)

VP102. Primjer zaštite poštene vrijednosti od rizika je zaštita od izloženosti promjenama poštene vrijednosti dužničkog instrumenta s fiksnom kamatnom stopom uslijed promjena kamatnih stopa. Takvu zaštitu od rizika može uspostaviti izdavatelj ili posjednik.

VP103. Primjer zaštite novčanog toka od rizika je uporaba *swapa* za promjenu duga s promjenjivom kamatnom stopom u dug s fiksnom kamatnom stopom (odnosno zaštita buduće transakcije od rizika u kojoj su budući novčani tokovi, koji se štite od rizika, buduća plaćanja kamata).

VP104. Zaštita čvrste obveze od rizika (npr. zaštita promjene cijene goriva od rizika u vezi s nepriznatom ugovornom obvezom elektrane da kupi gorivo po fiksnoj cijeni) je zaštita od izloženosti promjeni poštene vrijednosti. Sukladno tomu, to je zaštita poštene vrijednosti od rizika. Međutim, u skladu s točkom 87. zaštita od rizika promjene tečaja stranih valuta za čvrstu obvezu može se također obračunavati kao zaštita novčanog toka od rizika.

Ocjenjivanje učinkovitosti zaštite od rizika

VP105. Zaštita od rizika smatra se visoko učinkovitom samo ako su ispunjena oba uvjeta navedena u nastavku:

(a) Prilikom uspostave zaštite od rizika i u narednim razdobljima očekuje se da će zaštita od rizika biti visoko učinkovita pri kompenziranju promjena poštene vrijednosti ili novčanih tokova koji su posljedica rizika od kojega se pruža zaštita tijekom razdoblja za koje je zaštita namijenjena. Takvo se očekivanje može dokazati na različite načine, uključujući usporedbu prošlih promjena poštene vrijednosti ili novčanih tokova stavke zaštićene od rizika, koje su posljedica rizika od kojega se pruža zaštita, s prošlim promjenama poštene

▼B

vrijednosti ili novčanih tokova instrumenta zaštite od rizika, ili dokazivanjem značajne statističke povezanosti između poštene vrijednosti ili novčanih tokova stavke zaštićene od rizika i instrumenta zaštite od rizika. Subjekt može odabrati omjer zaštite drugačiji omjera jedan naprama jedan kako bi poboljšao učinkovitost zaštite od rizika, kako je opisano u točki VP100.

(b) Stvarni rezultati zaštite od rizika moraju biti u rasponu od 80 do 125 posto. Na primjer, ako su stvarni rezultati takvi da je gubitak od instrumenta zaštite od rizika 120 novčanih jedinica, a dobit od instrumenta u novcu 100 novčanih jedinica, prijeboj se može izmjeriti kao 120/100, što je 120 posto, ili kao 100/230, što je 83 posto. U ovome primjeru, pretpostavljajući da zaštita od rizika ispunjava uvjete navedene u podtočki (a), subjekt bi zaključio da je zaštita od rizika bila vrlo učinkovita.

VP106. Učinkovitost se ocjenjuje barem kad subjekt priprema svoje godišnje financijske izvještaje ili financijske izvještaje za razdoblje tijekom godine.

VP107. U ovome se standardu ne utvrđuje jedinstvena metoda za ocjenjivanje učinkovitosti zaštite od rizika. Metoda koju će subjekt primijeniti na ocjenjivanje učinkovitosti zaštite od rizika ovisi o njegovoj strategiji upravljanja rizikom. Na primjer, ako je strategija upravljanje rizikom subjekta povremeno usklađivanje iznosa instrumenta zaštite od rizika kako bi odražavao promjene zaštićenog stanja, subjekt mora dokazati da očekuje da će zaštita od rizika biti vrlo učinkovita samo za razdoblje do sljedećeg usklađivanja iznosa instrumenta zaštite od rizika. U nekim slučajevima subjekt primjenjuje različite metode za različite vrste zaštita od rizika. Dokumentacija subjekt o njegovoj strategiji zaštite od rizika mora sadržavati postupke za ocjenjivanje učinkovitosti zaštite. U tim se postupcima navodi ocjenjuju li se sva dobit ili gubici od instrumenta zaštite od rizika ili je li isključena vremenska vrijednost instrumenta.

VP107.A […].

VP108. Ako su glavni uvjeti instrumenta zaštite od rizika, te zaštićene imovine, obveze, čvrste obveze ili vrlo vjerojatne predviđene transakcije jednaki, promjene poštene vrijednosti i novčanih tokova koje su posljedica rizika od kojega se pruža zaštita vjerojatno će se međusobno u cijelosti kompenzirati, i prilikom uspostave zaštite od rizika i kasnije. Na primjer, zamjena kamatne stope vjerojatno će biti učinkovita zaštita od rizika ako su ugovorena vrijednost i glavnica, rok, datuma izmjene kamatnih stopa i glavni primici i plaćanja, te osnova za mjerenje kamatnih stopa jednaki za instrument zaštite od rizika i stavku zaštićenu od rizika. Nadalje, zaštita od rizika vrlo vjerojatne predviđene kupnje robe putem terminskoga ugovora vjerojatno će biti vrlo učinkovita ako:

(a) terminski ugovor služi za kupnju iste količine iste robe u isto vrijeme i na istome mjestu kao predviđena kupnja zaštićena od rizika;

▼B

(b) poštena je vrijednost terminskoga ugovora na početku jednaka nuli; i

(c) promjena diskonta ili premije terminskog ugovora isključena je iz ocjenjivanja učinkovitosti zaštite i priznaje se u računu dobiti i gubitaka ili se gubitak ili promjena očekivanih novčanih tokova vrlo vjerojatne predviđene transakcije temelje na terminskoj cijeni robe.

VP109. Ponekad instrument zaštite od rizika kompenzira samo dio rizika od kojega se pruža zaštita. Na primjer, zaštita od rizika nije u potpunosti učinkovita ako su instrument zaštite od rizika i stavka zaštićena od rizika izraženi u različitim valutama koje se ne kreću usporedno. Nadalje, zaštita od kamatnoga rizika uporabom derivatnog instrumenta nije u potpunosti učinkovita ako je dio promjene poštene vrijednosti derivatnog instrumenta posljedica kreditnoga rizika druge stranke.

VP110. Kako bi ispunila uvjete računovodstva zaštite od rizika, zaštita od rizika mora biti povezana s točno određenim rizikom, a ne samo s općim poslovnim rizicima subjekta, te mora u konačnici utjecati da račun dobiti i gubitaka subjekta. Zaštita od rizika zastarjelosti fizičke imovine ili rizika oduzimanja imovine od strane države ne ispunjava uvjete računovodstva zaštite od rizika; učinkovitost nije moguće izmjeriti iz razloga što se ti rizici ne mogu pouzdano mjeriti.

▼M15

VP110A. Kako bi ispunila uvjete računovodstva zaštite od rizika, zaštita od rizika mora biti povezana s točno određenim rizikom, a ne samo s općim poslovnim rizicima subjekta, te mora u konačnici utjecati da račun dobiti i gubitaka subjekta. Zaštita od rizika zastarjelosti fizičke imovine ili rizika oduzimanja imovine od strane države ne ispunjava uvjete računovodstva zaštite od rizika; učinkovitost nije moguće izmjeriti iz razloga što se ti rizici ne mogu pouzdano mjeriti.

VP110B. Ako subjekt cijelu kupljenu opciju odredi kao instrument zaštite od jednostranog rizika povezanog s planiranom transakcijom, odnos zaštite neće biti savršeno učinkovit, zato što premija plaćena za opciju uključuje vremensku vrijednost, dok jednostrani rizik određen za zaštitu, kako je utvrđeno stavkom UP99BA., ne uključuje vremensku vrijednost opcije. Stoga u takvoj situaciji neće biti prijeboja između novčanih tokova povezanih s vremenskom vrijednošću plaćene opcijske premije i određenog zaštićenog rizika.

▼B

VP111. U slučaju kamatnog rizika, učinkovitost se zaštite od rizika može ocijeniti pripremom rasporeda dospijeća za financijsku imovinu i financijske obveze, iz kojega je vidljiva neto izloženost kamatnom riziku za svako razdoblje, pod uvjetom da je neto izloženost povezana s točno određenom imovinom ili obvezom (ili određenom skupinom imovine ili obveza, ili određenim njihovim dijelom), što dovodi do neto izloženosti, te se učinkovitost zaštite od rizika ocjenjuje za tu imovinu ili obvezu.

▼B

VP112. Pri ocjenjivanju učinkovitosti zaštite od rizika subjekt općenito uzima u obzir vremensku vrijednost novca. Fiksna kamatna stopa stavke zaštićene od rizika ne mora točno odgovarati fiksnoj kamatnoj stopi *swapa* određenog kao zaštita poštene vrijednosti od rizika. Nadalje, ni promjenjiva kamatna stopa kamatonosne imovine ili obveze ne mora biti jednaka promjenjivoj kamatnoj stopi *swapa* određenog kao zaštita novčanog toka od rizika. Poštena vrijednost *swapa* proizlazi iz njegovih neto podmirenja. Fiksna i promjenjive kamatne stope *swapa* mogu se promijeniti bez da to utječe na neto podmirenje ako se obje promijene za isti iznos.

VP113. Ako subjekt ne ispuni mjerila za učinkovitost zaštite od rizika, subjekt prekida računovodstvo zaštite od rizika od posljednjega datum na koji je utvrđena sukladnost s mjerilima za učinkovitost zaštite. Međutim, ako subjekt prepozna događaj ili promjenu okolnosti zbog kojih odnos zaštite do rizika nije ispunio mjerila učinkovitosti zaštite od rizika, te dokaže da je prije toga događaja ili promjene okolnosti zaštita od rizika bila učinkovita, subjekt prekida računovodstvo zaštite od rizika od datuma nastanka toga događaja ili promjene okolnosti.

▼M40

VP113A. Da bi se izbjegla sumnja, učinci zamjene izvorne druge strane klirinškom drugom stranom i uvođenja povezanih izmjena kako je opisano u točkama 91.(a)(ii.) i 101.(a)(ii.) odražavaju se u mjerenju instrumenta za zaštitu te stoga i u ocjeni učinkovitosti zaštite i mjerenju učinkovitosti zaštite.

▼B

Računovodstvo zaštite poštene vrijednosti od rizika za zaštitu portfelja od kamatnog rizika

▼M53

VP114. Za zaštitu fer vrijednosti od kamatnog rizika povezanog s portfeljem financijske imovine ili financijskih obveza subjekt ispunjava zahtjeve iz ovog standarda ako provodi postupke iz podtočaka od (a) do i. te točaka od VP115. do VP132 u nastavku.

(a) Kao dio svojeg postupka upravljanja rizicima, subjekt određuje portfelj stavki koje želi zaštititi od kamatnog rizika. Portfelj može uključivati samo imovinu, samo obveze ili i imovinu i obveze. Subjekt može odrediti dva ili više portfelja, u kojem slučaju primjenjuje u nastavku navedene smjernice na svaki portfelj zasebno.

▼B

(b) Subjekt analizira portfelj po razdobljima izmjena kamatnih stopa na temelju očekivanih, a ne ugovornih datuma izmjena kamatnih stopa. Analiza po razdobljima izmjena kamatnih stopa može se izvršiti na različite načine, uključujući raspoređivanje novčanih tokova po razdobljima u kojima se očekuje njihov nastanak, ili raspoređivanje ugovorenih vrijednosti glavnice na sva razdoblja do očekivane izmjene kamatnih stopa.

▼B

(c) Na temelju te analize subjekt utvrđuje iznos koji želi zaštititi od rizika. Subjekt određuje kao stavku zaštićenu od rizika iznos imovine ili obveza (ali ne neto iznos) iz odnosnog portfelja koji je jednak iznosu koji želi zaštititi od rizika. […].

(d) Subjekt određuje kamatni rizik od kojega se pruža zaštita. Taj rizik može biti dio kamatnoga rizika iz svake stavke zaštićenog stanja, kao što je referentna kamatna stopa (npr. LIBOR).

(e) Subjekt određuje jedan ili više instrumenata zaštite od rizika za svako razdoblje izmjene kamatnih stopa.

(f) Uporabom određivanja iz podtočaka (c)-(e) subjekt ocjenjuje na početku i u narednim razdobljima očekuje li da će zaštita od rizika biti vrlo učinkovita tijekom razdoblja za koje je zaštita namijenjena.

(g) Povremeno subjekt mjeri promjenu poštene vrijednosti stavke zaštićene od rizika (kako je određena u podtočki (c)), koja je posljedica rizika od kojega se pruža zaštita (kako je određen u podtočki (d)), […]. Ako je utvrđeno da je zaštita od rizika bila stvarno vrlo učinkovita, što se ocjenjuje na temelju dokumentirane metode subjekta za ocjenjivanje učinkovitosti, subjekt priznaje promjenu poštene vrijednosti stavke zaštićene od rizika kao dobit ili gubitak u računu dobiti i gubitaka, te u jednoj od sviju stavki u ►**M5** izvještaju o financijskom položaju ◄, kako je opisano u točki 89.A. Promjena se poštene vrijednost ne mora rasporediti na pojedinu imovinu ili obveze.

(h) Subjekt mjeri promjenu poštene vrijednosti instrumenta/instrumenata zaštite od rizika (kako je određen u podtočki (e)) i priznaje ju kao dobit ili gubitak u računu dobiti i gubitaka. Poštena vrijednost instrumenta/instrumenata zaštite od rizika priznaje se kao imovina ili obveza u ►**M5** izvještaju o financijskom položaju ◄.

(i) Svaka se neučinkovitost ([1]) priznaje u računu dobiti i gubitaka kao razlika između promjene poštene vrijednosti iz podtočke (g) i one iz podtočke (h).

VP115. Ovaj je pristup podrobnije opisan u nastavku. Taj se pristup primjenjuje samo na zaštitu poštene vrijednosti od kamatnog rizika povezanog s portfeljem financijske imovine ili financijskih obveza.

VP116. Portfelj opisan u točki VP114. podtočki (a) može sadržavati imovinu i obveze. Odnosni portfelj može sadržavati i samo imovinu ili samo obveze. Portfelj se koristi za određivanje iznosa imovine ili obveza koji subjekt želi zaštititi od rizika. Međutim, portfelj se sam po sebi ne određuje kao stavka zaštićena od rizika.

([1]) U ovome kontekstu vrijede ista razmatranja o značajnosti kao u svim MSFI.

▼B

VP117. Prilikom primjene točke VP114. podtočke (b) subjekt utvrđuje očekivani datum izmjene kamatnih stopa stavke kao datum na koji se očekuje dospijeće stavke ili datum izmjene kamatnih stopa na temelju tržišnih kamatnih stopa, ovisno o tome koji je raniji. Očekivani datum izmjene kamatnih stopa procjenjuju se na početku zaštite od rizika i tijekom čitavoga razdoblja zaštite od rizika na temelju prošlih iskustava i drugih raspoloživih podataka, uključujući podatke i očekivanja u vezi sa stopama prijevremenog plaćanja, kamatnim stopama i njihovim međusobnim utjecajem. Subjekti koji nemaju vlastitog iskustva ili nedostatno iskustvo koriste iskustvo jednakovrijednih skupina u vezi s usporedivim financijskim instrumentima. Te se procjene redovito pregledavaju i ažuriraju s obzirom na nova iskustva. U slučaju stavke s fiksnom kamatnom stopom koju je moguće prijevremeno platiti očekivani datum izmjene kamatnih stopa je datum na koji se očekuje prijevremeno plaćanje stavke, osim ako izmjena kamatnih stopa na temelju tržišnih kamatnih stopa nije izvršena na raniji datum. Za skupinu sličnih stavki analiza po vremenskim razdobljima temelja na očekivanim datumima izmjene kamatnih stopa može biti u obliku raspoređivanja postotka skupine, a ne pojedinih stavki na svako razdoblje. Subjekt može primijeniti druge metode za takvo raspoređivanje. Na primjer, može upotrijebiti množitelja stope prijevremenog plaćanja za raspoređivanje amortizirajućih najmova na razdoblja na temelju očekivanih datuma izmjene kamatnih stopa. Međutim, metoda za takvo raspoređivanje mora biti sukladna s postupcima i ciljevima upravljanja rizikom subjekta.

▼M53

VP118. Kao primjer određivanja opisanog u točki VP114. podtočki (c), ako u određenom razdoblju izmjene kamatnih stopa subjekt procijeni da ima imovinu s fiksnom kamatnom stopom od 100 novčanih jedinica i obveze s fiksnom kamatnom stopom od 80 novčanih jedinica te odluči zaštititi od rizika čitavo svoje neto stanje od 20 novčanih jedinica, određuje kao zaštićenu stavku imovinu u iznosu od 20 novčanih jedinica (dio imovine). Određivanje se izražava kao „iznos u valuti” (npr. iznos u dolarima, eurima, funtama ili randima), a ne kao iznos pojedinačne imovine. Iz toga slijedi da sva imovina (ili obveze) iz koje proizlazi iznos zaštićen od rizika – odnosno 100 novčanih jedinica imovine iz prijašnjeg primjera – mora biti: stavke čija se poštena vrijednost mijenja kao posljedica promjena zaštićene kamatne stope […].

▼B

VP119. Subjekt mora također ispuniti ostale zahtjeve u vezi s određivanjem i dokumentiranjem iz točke 88. podtočke (a). Za zaštitu portfelja od kamatnog rizika to određivanje i dokumentiranje određuju politiku subjekta u odnosu na sve varijable koje se koriste za utvrđivanje iznosa koji se zaštićuje, te način mjerenja učinkovitosti, uključujući sljedeće:

(a) koju je imovinu i obveze potrebno uključiti u zaštitu portfelja od rizika, te osnovu koju je potrebno upotrijebiti za njihovo uklanjanje iz portfelja;

▼B

(b) kako subjekt procjenjuje datume izmjene kamatnih stopa, uključujući pretpostavke o kamatnim stopama koje služe kao temelj procjena stopa prijevremenog plaćanja i osnovu za promjenu tih procjena. Ista se metoda koristi za početne procjene u trenutku uključivanja imovine ili obveze u zaštićeni portfelj, te za naknadni pregled tih procjena;

(c) broj i trajanje razdoblja izmjene kamatnih stopa;

(d) koliko će često subjekt mjeriti učinkovitost zaštite od rizika […];

(e) metodologiju koju koristi subjekt za određivanje iznosa imovine ili obveza koji se određuju kao stavka zaštićena od rizika […];

(f) […] hoće li subjekt ispitati učinkovitost zaštite za svako razdoblje izmjene kamatnih stopa posebno, za sva razdoblja zajedno ili za kombinaciju tih dviju mogućnosti.

Politike utvrđene određivanjem i dokumentiranjem odnosa zaštite od rizika moraju biti sukladne s postupcima i ciljevima upravljanja rizikom subjekta. Promjene politika ne smiju se vršiti proizvoljno. One moraju biti opravdane u skladu s promjenama tržišnih uvjeta i drugih čimbenika, te se moraju temeljiti i biti sukladne s postupcima i ciljevima upravljanja rizikom subjekta.

VP120. Instrument zaštite od rizika iz točke VP114. podtočke (e) može bit jedan derivatni instrument ili portfelj derivatnih instrumenata, od kojih svi sadrže izloženost kamatnom riziku od kojega se pruža zaštita iz točke VP114. podtočke (d) (npr. portfelj zamjena kamatne stope, od kojih sve sadrže izloženost LIBOR-u). Takav portfelj derivatnih instrumenata može sadržavati stanja rizika za prijeboj. Međutim, ne može sadržavati izdane opcije ili neto izdane opcije iz razloga što standard ([1]) ne dopušta određivanje takvih opcija kao instrumenata zaštite od rizika (osim ako se izdana opcija odredi za prijeboj kupljene opcije). Ako instrument zaštite od rizika zaštićuje iznos određen u skladu s točkom VP114. podtočkom (c) za više od jednoga razdoblja izmjene kamatnih stopa, raspoređuje se na sva razdoblja koja štiti od rizika. Međutim, čitavi je instrument zaštite od rizika potrebno rasporediti na ta razdoblja izmjene kamatnih stopa iz razloga što standard ([2]) ne dopušta određivanje odnosa zaštite od rizika samo za dio razdoblja tijekom kojega vrijedi instrument zaštite od rizika.

VP121. Kad subjekt mjeri promjenu poštene vrijednosti stavke koju je moguće prijevremeno platiti u skladu s točkom VP114. podtočkom (g), promjena kamatnih stopa utječe na poštenu vrijednost stavke koju je moguće prijevremeno platiti na dva načina: utječe na poštenu vrijednost ugovornih novčanih tokova i poštenu vrijednosti opcije prijevremenog plaćanja koja je sadržana u stavki koju je moguće prijevremeno platiti. Točka 81. standarda dopušta subjektu da odredi dio financijske imovine ili financijske obveze s jednakom izloženosti riziku kao stavku zaštićenu od rizika, pod uvjetom da je moguće izmjeriti učinkovitost zaštite od rizika. […].

([1]) Vidjeti točke 77. i VP94.
([2]) Vidjeti točku 75.

▼B

VP122. U standardu se ne utvrđuju metode za određivanje iznosa iz točke VP114. podtočke (g), tj. promjene poštene vrijednosti stavke zaštićene od rizika koja je posljedica rizika od kojega se pruža zaštita. […]. Nije primjereno pretpostaviti da su promjene poštene vrijednosti stavke zaštićene od rizika jednake promjenama vrijednosti instrumenta zaštite od rizika.

VP123. Točka 89.A nalaže da ako je stavka zaštićena od rizika za određeno razdoblje izmjene kamatnih stopa imovina, promjena se njezine vrijednosti prikazuje u posebnoj stavci u okviru imovine. Jednako tako, ako je stavka zaštićena od rizika za određeno razdoblje izmjene kamatnih stopa obveza, promjena se njezine vrijednosti prikazuje u posebnoj stavci u okviru obveza. Radi se o posebnim stavkama u skladu s točkom VP114. podtočkom (g). Posebno raspoređivanje na pojedinu imovinu (ili obveze) nije potrebno.

VP124. U točki 114. alineji i. navodi se da neučinkovitost nastaje u mjeri u kojoj se promjena poštene vrijednosti stavke zaštićene od rizika, koja je posljedica rizika od kojega se pruža zaštita, razlikuje od promjene poštene vrijednosti derivatnog instrumenta zaštite od rizika. Takva razlika može nastati iz niza razloga, uključujući:

(a) […];

(b) uslijed umanjenja vrijednosti ili prestanka priznavanja stavki u portfelju zaštićenom od rizika;

(c) uslijed različitih datuma plaćanja za instrument zaštite od rizika i stavku zaštićenu od rizika; i

(d) drugih razloga […].

Takva se neučinkovitost ([1]) određuje i priznaje u računu dobiti i gubitaka.

VP125. Općenito će se učinkovitost zaštite poboljšati:

(a) ako subjekt razvrsti stavke s različitim obilježjima prijevremenog plaćanja na način kojime se vodi računa o razlikama u provedbi prijevremenog plaćanja;

(b) ako je broj stavki u portfelju veći. Ako portfelj sadrži samo manji broj stavki, razmjerno je visoka neučinkovitost vjerojatna ako se jedna od stavki prijevremeno plati ranije ili kasnije od očekivanog. Jednako tako, ako portfelj sadrži veliki broj stavki, prijevremeno se plaćanje može točnije predvidjeti;

(c) ako su razdoblja izmjene kamatnih stopa kraća (npr. 1 mjesec u odnosnu na tromjesečna razdoblja izmjene kamatnih stopa). Kraća razdoblja izmjene kamatnih stopa smanjuju učinak nesukladnosti između datuma izmjene kamatnih stopa i datuma plaćanja (u istome razdoblju izmjene kamatnih stopa) stavka zaštićene od rizika i instrumenta zaštite od rizika;

(d) što se češće iznos instrumenta zaštite od rizika usklađuje s kako bi odražavao promjene stavke zaštićene od rizika (npr. uslijed promjena očekivanja u vezi s prijevremenim plaćanjem).

VP126. Subjekt je dužan redovito ispitivati učinkovitost zaštite od rizika. […]

([1]) U ovome kontekstu vrijede ista razmatranja o značajnosti kao u svim MSFI.

▼B

VP127. Pri mjerenju učinkovitosti subjekt pravi razliku između promjena procijenjenih datuma izmjene kamatnih stopa za postojeću imovinu (ili obveze) od nastanka nove imovine (ili obveza), pri čemu samo one prve mogu dovesti do neučinkovitosti. […]. Nakon što je neučinkovitost priznata kako je prethodno opisano, subjekt pravi novu procjenu ukupne imovine (ili obveza) u svakome razdoblju izmjene kamatnih stopa, uključujući novu imovinu (ili obveze) koja je nastala od posljednjeg ispitivanja učinkovitosti, te određuje novi iznos kao stavku zaštićenu od rizika i novi postotak kao postotak zaštićen od rizika. […]

VP128. Stavke koje su bile prvobitno raspoređene u razdoblje izmjene kamatnih stopa mogu se prestati priznavati zbog prijevremenoga plaćanja koje je izvršeno ranije od očekivanog ili otpisa uzrokovanih umanjenjem vrijednosti ili prodajom. Ako do toga dođe, iznos promjene poštene vrijednosti uključen u posebnu stavku iz točke VP114. podtočke (g), koji je povezan sa stavkom koja se prestaje priznavati, uklanja se iz ►**M5** izvještaja o financijskom položaju ◄ i uključuje u dobit ili gubitak koji nastaju prestankom priznavanje stavke. U tu je svrhu potrebno poznavati razdoblje(-a) izmjene kamatnih stopa u koje je bila raspoređena stavka koja se prestaje priznavati budući da to određuje razdoblje(-a) izmjene kamatnih stopa iz kojega ju je potrebno ukloniti, a time i iznos koji je potrebno ukloniti iz posebne stavke iz točke VP114. podtočke (g). kad se stavka prestaje priznavati, ona se uklanja iz razdoblja u koje je bila uključena ako je moguće odrediti to razdoblje. Ako to nije moguće, uklanja se iz najranijega razdoblja ako je prestanak priznavanja doveo do prijevremenih plaćanja koja su veća od očekivanog, ili se sustavno i smisleno raspoređuje na sva razdoblja koja sadrže stavku koja se prestaje priznavati ako je stavka prodana ili ako je došlo do umanjenja njezine vrijednosti.

VP129. Nadalje, svaki iznos povezan s određenim razdobljem koji se nije prestao priznavati po isteku odnosnoga razdoblja priznaje se u račun dobiti i gubitaka za to vrijeme (vidjeti točku 89.A). […]

VP130. […].

VP131. Ako se zaštićeni iznos za razdoblje izmjene kamatnih stopa smanji bez prestanka priznavanja povezane imovine (ili obveza), iznos uključen u posebnu stavku iz točke VP114. podtočke (g) povezan sa smanjenjem amortizira se u skladu s točkom 92.

VP132. Subjekt možda želi primijeniti pristup iz točaka od VP114. do VP131. na zaštitu portfelja koja se prethodno obračunavala kao zaštita novčanog toka od rizika u skladu s MRS 39. U tom slučaju subjekt poništava prethodno određivanje zaštite novčanoga toka od rizika u skladu s točkom 101. podtočkom (d) i primjenjuje zahtjeve iz te točke. Također je dužan odrediti zaštitu od rizika kao zaštitu poštene vrijednosti i prospektivno primijeniti pristup iz točaka od VP114. do VP131. na naredna računovodstvena razdoblja.

▼**M53**

PRIJELAZNE ODREDBE (TOČKE OD 103. DO 108.C)

▼**B**

VP133. Subjekt je možda odredio predviđenu transakciju unutar skupine kao stavku zaštićenu od rizika na početku godišnjega razdoblja koje započinje 1. siječnja 2005. ili kasnije (ili za prepravljanje usporednih podataka, na početku ranijeg usporednog razdoblja) u okviru zaštite od rizika koja bi ispunila uvjete računovodstva zaštite od rizika iz ovog standarda (kako je izmijenjen posljednjom rečenicom iz točke 80.). Takav subjekt može upotrijebiti to određivanje kako bi primijenio računovodstvo zaštite od rizika u konsolidiranim financijskim izvještajima od početka godišnjega razdoblja koje započinje 1. siječnja 2005. ili kasnije (ili od početka ranijeg usporednog razdoblja). Takav je subjekt također dužan primjenjivati točke VP99.A i VP99.B od početka godišnjega razdoblja koje započinje 1. siječnja 2005. ili kasnije. Međutim, u skladu s točkom 108.B, ne mora primijeniti točku VP99.B na usporedbe podatke za ranija razdoblja.

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 40

Ulaganja u nekretnine

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati računovodstveni postupak za ulaganja u nekretnine i s njima povezane zahtjeve za objavljivanjem.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovaj se standard primjenjuje na priznavanje, mjerenje i objavljivanje ulaganja u nekretnine.

3. Između ostaloga, ovaj se standard primjenjuje na mjerenje udjela u ulaganjima u nekretnine u okviru najma koji se obračunava kao financijski najam u financijskim izvještajima najmoprimca, te na mjerenje ulaganja u nekretnine u korist najmoprimca u okviru poslovnoga najma u financijskim izvještajima najmodavca. Ovaj se standard ne odnosi na pitanja obuhvaćena MRS 17 Najmovi, uključujući:

(a) podjelu najmova na financijske ili poslovne najmove;

(b) priznavanje prihoda od najma za ulaganja u nekretnine (vidjeti također MRS 18 Prihodi);

(c) mjerenje udjela u nekretninama u okviru najma koji se obračunava kao poslovni najam u financijskim izvještajima najmoprimca;

(d) mjerenje neto ulaganja najmodavca u financijski najam u financijskim izvještajima najmodavca;

(e) obračunavanje transakcija prodaje i povratnog najma; i

(f) objavljivanje podatka o financijskim i poslovnim najmovima.

▼M45

4. Ovaj se standard ne primjenjuje na:

(a) biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom aktivnošću (vidjeti MRS 41 *Poljoprivreda* i MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*); i

▼B

(b) prava na iskorištavanje rudnih rezervi, kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi izvori.

DEFINICIJE

5. Sljedeći se pojmovi koriste se u ovome standardu sa sljedećim značenjima:

Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojemu se imovina priznaje u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄.

Trošak je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili poštena vrijednost druge naknade dane za nabavu imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili po potrebi iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu s određenim zahtjevima drugih međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, na primjer MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama.

▼M33

Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.).

▼B

Ulaganje u nekretnine je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade ili oboje) u posjedu (vlasnika ili najmoprimca u okviru financijskoga najma) radi ostvarenja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti, ili obaju, a ne za:

(a) uporabu u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili za administrativne svrhe; ili

(b) prodaju u sklopu redovnoga poslovanja.

Nekretnina koju koristi vlasnik je nekretnina u posjedu (vlasnika ili najmoprimca u okviru financijskoga najma) radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili u administrativne svrhe.

▼M42

Razvrstavanje nekretnine kao ulaganja u nekretnine ili kao nekretnine kojom se koristi vlasnik

▼B

6. Udio u nekretnini u posjedu najmoprimca u okviru poslovnoga najma može se razvrstati i obračunavati kao ulaganje u nekretnine ako i isključivo ako bi nekretnina inače odgovarala definiciji ulaganja u nekretnine i ako najmoprimac primjenjuje model poštene vrijednosti iz točaka od 33. do 55. za priznatu imovinu. Ova mogućnost razvrstavanja je dostupna za svaku pojedinu nekretninu. Međutim, ako se odabere ova mogućnost razvrstavanja za jedan takav udio u nekretnini u posjedu u okviru poslovnoga najma, sve se nekretnine razvrstane kao ulaganja u nekretnine obračunavaju uporabom modela poštene vrijednosti. Ako se odabere ova mogućnost razvrstavanja, svi se tako razvrstani udjeli uključuju u podatke koji se objavljuju u skladu s točkama od 74. do 78.

▼M45

7. Ulaganje u nekretnine drži se radi ostvarenja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti kapitala, ili obaju. Stoga ulaganje u nekretnine stvara novčane tokove koji su uglavnom neovisni o drugoj imovini koju posjeduje subjekt. Time se pravi razlika između ulaganja u nekretnine i nekretnine koju koristi vlasnik. Proizvodnja ili isporuka robe ili usluga (ili uporaba nekretnine u administrativne svrhe) stvara novčane tokove koji se mogu pripisati ne samo nekretnini, veći i drugoj imovini koja se koristi u proizvodnji ili isporuci. MRS 16 primjenjuje se na nekretnine koje koristi vlasnik.

▼B

8. Slijede primjeri ulaganja u nekretnine:

(a) zemljište u posjedu radi dugoročnog povećanja vrijednosti, a ne radi kratkoročne prodaje u okviru redovnoga poslovanja;

(b) zemljište u posjedu za trenutačno neodređenu buduću svrhu. (Ako subjekt nije odredio hoće li koristiti zemljište kao nekretninu koju koristi vlasnik ili za kratkoročnu prodaju u okviru redovnoga poslovanja, zemljište se smatra nekretninom u posjedu radi povećanja vrijednosti.);

(c) zgrada u vlasništvu subjekta (ili u posjedu subjekta u okviru financijskoga najma) i dana u najam na temelju jednoga ili više ugovora o poslovnom najmu;

(d) zgrada koja je prazna, ali se drži u posjedu radi davanja u najam na temelju jednoga ili više ugovora o poslovnom najmu.

▼M8

(e) nekretnina koja se gradi ili obnavlja radi buduće uporabe kao ulaganja u nekretnine.

▼M52

9. Slijede primjeri stavki koje nisu ulaganja u nekretnine, te stoga nisu obuhvaćene područjem primjene ovog standarda:

▼B

(a) nekretnine namijenjene prodaji u okviru redovnoga poslovanja ili u postupku izgradnje ili razvoja radi takve prodaje (vidjeti MRS 2 Zalihe); na primjer, nekretnina nabavljena isključivo radi njezinoga naknadnog otuđenja u bliskoj budućnosti ili za razvoj ili preprodaju;

▼M52

(b) [Izbrisano]

▼B

(c) nekretnine koje koristi vlasnik (vidjeti MRS 16), uključujući između ostaloga nekretnine koje se drže u posjedu za buduću uporabu od strane vlasnika, nekretnine koje se drže u posjedu za budući razvoj i naknadnu uporabu od strane vlasnika, nekretnine koje koriste zaposlenici (bez obzira na to plaćaju li zaposlenici najamninu po tržišnim stopama) i nekretnine koje koristi vlasnik namijenjene otuđenju;

▼M8

_____

▼B

(e) nekretnine dane u financijski najam drugome subjektu.

10. Određene nekretnine uključuju dio koji se drži u posjedu radi ostvarenja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti, te dio koji se drži u posjedu radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili u administrativne svrhe. Ako je te dijelove moguće odvojeno prodati (ili odvojeno dati u financijski najam), subjekt odvojeno obračunava te dijelove. Ako dijelove nije moguće prodati odvojeno, nekretnina je ulaganje u nekretnine samo ako se beznačajni dio drži u posjedu radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili u administrativne svrhe.

11. U nekim slučajevima subjekt pruža dodatne usluge korisnicima nekretnine koju drži u posjedu. Subjekt postupa s takvim nekretninama kao s ulaganjima u nekretnine ako su te usluge beznačajne u odnosu na krovni ugovor u cijelosti. Primjer je ako vlasnik poslovne zgrade pruža sigurnosne usluge i usluge održavanja najmoprimcima koji koriste zgradu.

12. U drugim su slučajevima pružene usluge značajne. Na primjer, ako je subjekt vlasnik i upravitelj hotela, usluge koje pruža gostima su značajne u odnosu na krovni ugovor u cijelosti. Stoga je hotel kojime upravlja vlasnik nekretnina koju koristi vlasnika, a ne ulaganje u nekretnine.

13. U nekim je slučajevima teško odrediti jesu li dodatne usluge toliko značajne da se nekretnina ne može smatrati ulaganjem u nekretnine. Na primjer, vlasnik hotela ponekad prenosi neke odgovornosti na treće stranke na temelju ugovora o upravljanju. Odredbe takvih ugovora mogu se znatno razlikovati. Vlasnikov položaj može s jedne strane biti jednak položaju pasivnoga ulagača. S druge strane, vlasnik je možda jednostavno prepustio drugima svakodnevne funkcije, ali je zadržao značajnu izloženost promjenama novčanih tokova koje stvara poslovanje hotela.

14. Potrebna je prosudba kako bi se odredilo udovoljava li nekretnina definiciji ulaganja u nekretnine. Subjekt je dužan izraditi mjerila kako bi mogao dosljedno vršiti takvo prosuđivanje u skladu s definicijom ulaganja u nekretnine, te s odnosnim smjernicama iz točaka od 7. do 13. Točka 75. podtočka (c) nalaže subjektu da objavi ta mjerila ako je teško izvršiti razvrstavanje.

▼M42

14.A Prosudba je potrebna i kako bi se utvrdilo je li stjecanje ulaganja u nekretnine stjecanje imovine ili skupine imovine ili poslovno spajanje obuhvaćeno područjem primjene MSFI-ja 3 *Poslovna spajanja*. Kako bi se utvrdilo je li riječ o poslovnom spajanju, potrebno je upućivanje na MSFI 3. Rasprava iz točaka 7. – 14. ovog standarda odnosi se na to može li se ili ne nekretninu smatrati nekretninom kojom se koristi vlasnik ili ulaganjem u nekretnine, a ne na utvrđivanje toga je li stjecanje nekretnine poslovno spajanje u skladu s MSFI-jem 3. Kako bi se utvrdilo je li određena transakcija u skladu s definicijom poslovnog spajanja iz MSFI-ja 3. te uključuje li ulaganje u nekretnine kako je utvrđeno ovim standardom, potrebna je zasebna primjena obaju standarda.

▼B

15. U nekim slučajevima subjekt je vlasnik nekretnine dane u najam i koju koristi njegovo matično društvo ili drugi ovisni subjekt. Nekretnina ne udovoljava definiciji ulaganja u nekretnine u konsolidiranim financijskim izvještajima iz razloga što nekretninu koristi vlasnik s gledišta skupine. Međutim, s gledišta subjekt koji je njezin vlasnik nekretnina je ulaganje u nekretnine ako udovoljava definiciji iz točke 5. Stoga najmodavac postupa s tom nekretninom kao s ulaganjem u nekretnine u svojim pojedinačnim financijskim izvještajima.

PRIZNAVANJE

16. Ulaganje u nekretnine se priznaje kao imovina ako i isključivo ako je:

(a) vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s ulaganjem u nekretnine pritjecati u subjekt; i

(b) trošak ulaganja u nekretnine moguće pouzdano izmjeriti.

17. Subjekt ocjenjuje na temelju toga načela priznavanja sve svoje troškove ulaganja u nekretnine u vrijeme njihova nastanka. Ti troškovi uključuju početno nastale troškove stjecanja ulaganja u nekretnine i naknadno nastale troškove povećanja nekretnine, zamjene njezinoga dijela ili njezinoga održavanja.

18. U skladu s načelom priznavanja iz točke 16., subjekt ne priznaje u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretnine troškove njihovog redovnog održavanja. Ti troškovi se priznaju u računu dobiti i gubitaka kako nastaju. Troškovi redovnoga održavanja su prije svega troškovi rada i potrošnog materijala, a mogu uključivati i troškove sitnih dijelova. Svrha ovih rashoda obično se opisuje kao „troškovi popravaka i održavanja” nekretnine.

19. Dijelovi ulaganja u nekretnine mogu se steći zamjenom. Na primjer, unutarnji zidovi mogu biti zamjena izvornih zidova. Sukladno načelu priznavanja, subjekt priznaje u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretnine trošak zamjene dijela odnosnog ulaganja u nekretnine u vrijeme nastajanja troška ako su ispunjena mjerila priznavanja. Knjigovodstvena se vrijednost tih dijelova koji su zamijenjeni prestaje priznavati u skladu s odredbama o prestanku priznavanja iz ovog standarda.

MJERENJE PRILIKOM PRIZNAVANJA

20. Ulaganje u nekretnine početno se mjeri po trošku nabave. Transakcijski se troškovi uključuju u početno mjerenje.

21. Trošak nabave kupljenog ulaganja u nekretnine uključuje njegovu kupovnu cijenu i sve izravno povezane troškove. Izravno povezani troškovi uključuju, na primjer, honorare za pravne usluge, pristojbe za prijenos nekretnine i druge transakcijske troškove.

▼M8

_____

▼B

23. Trošak ulaganja u nekretnine se ne povećava za:

(a) troškove pokretanja poslovanja (osim ako su nužni za dovođenje nekretnine u stanje potrebno kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva).

(b) gubitke iz poslovanja koji su nastali prije nego što je ulaganje u nekretnine postiglo predviđenu razinu popunjenosti; ili

(c) troškove neuobičajenih količina otpadnih materijala, rada ili drugih resursa nastalih tijekom izgradnje ili razvoja nekretnine.

24. Ako se plaćanje za ulaganje u nekretnine odgodi, njegov je trošak nabave jednak ekvivalentu cijene u novcu. Razlika između ovog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao trošak kamata tijekom razdoblja kreditiranja.

25. Početni trošak udjela u nekretnini u okviru najma, koji se razvrstava kao ulaganje u nekretnine, propisan je točkom 20. MRS 17 za financijski najam, odnosno imovina se priznaje po poštenoj vrijednosti nekretnine ili sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, ovisno o tome koji je iznos niži. Jednaki se iznos priznaje kao obveza u skladu s tom točkom.

26. S premijom plaćenom za najam postupa se kao s dijelom minimalnih plaćanja najma u tu svrhu te se stoga uključuje u trošak nabave imovine, ali se isključuje iz obveze. Ako se udio u nekretnini u okviru najma razvrsta kao ulaganje u nekretnine, taj udio je stavka koja se obračunava po poštenoj vrijednosti, a ne osnovna nekretnina. ►M33 Smjernice za mjerenje fer vrijednosti udjela u nekretnini dane su u modelu fer vrijednosti iz točaka 33.-52. i u MSFI-ju 13. One su relevantne i kod mjerenja fer vrijednosti kad se ona koristi kao trošak pri prvom priznavanju. ◄

27. Jedno ili više ulaganja u nekretnine može se nabaviti u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Sljedeća se rasprava odnosi na zamjenu jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu, ali se primjenjuje i na sve razmjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak nabave takvoga ulaganja u nekretnine mjeri se po poštenoj vrijednosti, osim: (a) ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili (b) ako se poštena vrijednost primljene imovine i poštena vrijednost dane imovne ne mogu pouzdano izmjeriti. Nabavljena se imovina mjeri na navedeni način čak i ako subjekt ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se nabavljena imovina ne mjeri po poštenoj vrijednosti, njezin se trošak nabave mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

28. Subjekt odlučuje ima li zamjena komercijalni sadržaj na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budući novčani tokovi kao posljedica te transakcije. Razmjena ima komercijalni sadržaj ako:

(a) se struktura (rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu; ili

(b) se vrijednost dijela poslovanja subjekta, svojstvena tom subjektu i pod utjecajem odnosne transakcije, promijeni kao posljedica zamjene; i

(c) je razlika u podtočki (a) ili (b) značajna u odnosu na poštenu vrijednost zamijenjene imovine.

▼B

Kako bi se utvrdilo ima li zamjena komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja subjekta, svojstvena tom subjektu i pod utjecajem odnosne transakcije, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan bez da subjekt vrši podrobne izračune.

▼M33

29. Fer vrijednost imovine moguće je pouzdano izmjeriti ako (a) varijabilnost unutar niza realnih mjera fer vrijednosti nije značajna za predmetnu imovinu ili (b) je vjerojatnosti raznih procjena unutar tog niza moguće realno procijeniti i iskoristiti ih u mjerenju fer vrijednosti. Ako subjekt može pouzdano izmjeriti fer vrijednost bilo primljenog, bilo danog sredstva, onda se fer vrijednost danog sredstva koristi za mjerenje troška primljenog sredstva, osim ako fer vrijednost primljenog sredstva nije očiglednija.

▼B

MJERENJE NAKON PRIZNAVANJA

Računovodstvena politika

30. Uz iznimke iz točaka 32.A i 34., subjekt kao svoju računovodstvenu politiku odabire model poštene vrijednosti iz točaka od 33. do 55. ili model troška iz točke 56., te je dužan primjenjivati tu politiku na svoja ulaganja u nekretnine.

▼M8

31. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* navodi da se dobrovoljna promjena računovodstvene politike treba izvršiti samo ako se promjenom dobivaju financijski izvještaji koji pružaju pouzdane i relevantnije informacije o učincima transakcija, ostalih događaja ili uvjeta na financijski položaj subjekta, financijske rezultate ili tokove novca. Malo je vjerojatno da će zamjena modela fer vrijednosti modelom troška nabave rezultirati relevantnijom prezentacijom.

▼M33

32. Ovaj standard svim subjektima propisuje obvezu mjerenja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine, bilo u smislu samog mjerenja (ako koriste model fer vrijednosti), bilo radi objavljivanja (ako koriste troškovni model). Subjekti se potiču, ali nisu dužni fer vrijednost ulaganja u nekretnine mjeriti na temelju neovisnih procjena vrijednosti priznatih procjenitelja koji posjeduju odgovarajuće stručne kvalifikacije i imaju nedavno iskustvo po pitanju lokacije i vrste ulaganja u nekretnine koja se procjenjuje.

▼B

32.A Subjekt može:

(a) odabrati model poštene vrijednosti ili model troška za sva ulaganja u nekretnine povezana s obvezama koje donose povrat izravno povezan s poštenom vrijednosti ili povrat od određene imovine, uključujući to ulaganje u nekretnine; i

(b) odabrati model poštene vrijednosti ili model troška za sva ostala ulaganja u nekretnine, bez obzira na izbor koji je učinio u skladu s podtočkom (a).

32.B Neki osiguravatelj i drugi subjekti imaju unutarnji fond za nekretnini koji izdaje zamišljene jedinice, pri čemu su neke jedinice u posjedu ulagača u okviru povezanih ugovora, dok druge posjeduje subjekt. Točkom 32.A subjektu se ne dopušta mjerenje nekretnina u posjedu fonda djelomično po njihovome trošku nabave, a djelomično po njihovoj poštenoj vrijednosti.

▼B

32.C Ako subjekt odabere različite modele za dvije kategorije opisane u točki 32.A, prodaja ulaganja u nekretnine između skupina imovine, koje se mjere uz uporabu različitih modela, priznaje se po poštenoj vrijednosti, a kumulativna promjena poštene vrijednosti priznaje se u račun dobiti i gubitaka. Sukladno tomu, ako se ulaganje u nekretnine prodaje iz skupine u kojoj se koristi model poštene vrijednosti u skupinu u kojoj se koristi model troška, poštena vrijednost imovine na datum prodaje postaje njezin pretpostavljeni trošak.

Model poštene vrijednosti

33. Nakon početnog priznavanja subjekt koji je odabrao model poštene vrijednosti mjeri sva svoja ulaganja u nekretnine po poštenoj vrijednosti, osim u slučajevima opisanima u točki 53.

34. Ako se ulaganje u nekretnine u posjedu najmoprimca u okviru poslovnog najma razvrsta kao ulaganje u nekretnine u skladu s točkom 6., ne postoji mogućnost izbora u skladu s točkom 30., već se primjenjuje model poštene vrijednosti.

35. Dobit ili gubitak nastali uslijed promjene poštene vrijednosti ulaganja u nekretnine priznaju se u račun dobiti i gubitaka za razdoblje u kojemu su nastali.

▼M33

_____

40. Kod mjerenja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine sukladno MSFI-ju 13, subjekt je dužan voditi računa o tome da fer vrijednost odražava, među ostalim, prihod od zakupnina prema postojećim ugovorima o zakupu te druge pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili pri određivanju cijene ulaganja u nekretninu prema sadašnjim tržišnim uvjetima.

▼B

41. U točki 25. navodi se osnova za početno priznavanje troška udjela u nekretnini danoj u najam. Točka 33. nalaže, po potrebi, ponovno mjerenje udjela u nekretnini danoj u najam po poštenoj vrijednosti. U okviru najma ugovorenog po tržišnim stopama poštena vrijednost udjela u nekretnini danoj u najam prilikom stjecanja, bez svih očekivanih plaćanja najma (uključujući plaćanja povezana s priznatim obvezama), treba biti jednaka nuli. Poštena se vrijednost ne mijenja bez obzira priznaju li se za potrebe obračuna imovina u najmu i obveza po poštenoj vrijednosti ili po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma u skladu s točkom 20. MRS 17. Stoga prijelaz s mjerenja imovine dane u najam po trošku u skladu s točkom 25. na mjerenje po poštenoj vrijednosti u skladu s točkom 33. ne bi trebao dovesti o ikoje početne dobiti ili gubitka, osim ako se poštena vrijednost mjeri u različitim trenucima. Do toga može doći ako se model poštene vrijednosti odabere nakon početnog priznavanja.

▼M33

_____

48. U iznimnim slučajevima postoji jasan dokaz, kada subjekt tek stekne ulaganje u nekretnine (ili tek kada postojeća nekretnina po prvi put postane ulaganje u nekretnine nakon njene prenamjene) da će promjenljivost niza realnih mjera fer vrijednosti biti toliko velika te da će mogućnosti različitih ishoda biti toliko teško procijeniti da dolazi do negacije upotrebljivosti pojedine mjere fer vrijednosti, što može ukazivati na to da fer vrijednost predmetne nekretnine neće biti pouzdano mjerljiva u kontinuitetu (vidjeti točku 53.).

▼M33

_____

▼M8

50. Prilikom određivanja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine pomoću modela fer vrijednosti, subjekt ne obračunava dvostruko imovinu ili obveze koje su priznate kao zasebna imovina ili obveze. Primjerice:

▼B

(a) oprema kao što su dizala ili uređaji za klimatizaciju običnu su sastavni do zgrade i općenito su uključeni u poštenu vrijednost ulaganja u nekretnine, a ne priznaju se zasebno kao nekretnine, postrojenja i oprema;

(b) ako se ured daje u najam namješten, poštena vrijednost ureda općenito uključuje poštenu vrijednost namještaja budući da se prihod od najma ostvaruje za namješteni ured. kad je namještaj uključen u poštenu vrijednost ulaganja u nekretnine, subjekt ne priznaje taj namještaj kao posebnu imovinu;

(c) poštena vrijednost ulaganja u nekretnine ne uključuje unaprijed plaćeni ili dospjeli prihod od poslovnog najma budući da ga subjekt priznaje kao posebnu obvezu ili imovinu;

▼M8

(d) fer vrijednost ulaganja u nekretninu u najmu odražava očekivane novčane tokove (uključujući očekivani potencijalni plativi iznos najma). Sukladno tome, ako je dobivena procjena nekretnine umanjena za sva očekivana plaćanja, potrebno je pribrojiti natrag sve priznate obveze najma kako bi se izračunala knjigovodstvena vrijednost ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti.

▼M33

_____

▼B

52. U nekim slučajevima subjekt očekuje da će sadašnja vrijednost njegovih plaćanja povezanih s ulaganjem u nekretnine (osim plaćanja povezanih s priznatim obvezama) premašiti sadašnju vrijednost povezanih primitaka u novcu. Subjekt primjenjuje MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina kako bi odredio mora li priznati obvezu te, ako je to slučaj, na koji se način takva obveza mjeri.

▼M33

Nemogućnost mjerenja fer vrijednosti

53. **Postoji oboriva pretpostavka da subjekt može pouzdano mjeriti fer vrijednosti ulaganja u nekretnine u kontinuitetu. Međutim, u iznimnim slučajevima, kada subjekt stekne ulaganje u nekretninu (ili kada postojeća nekretnina nakon prenamjene postane ulaganje u nekretnine), postoji jasan dokaz da fer vrijednost ulaganja u nekretninu neće biti moguće pouzdano mjeriti u kontinuitetu. Tome je tako onda, i samo onda kad tržište usporedivih nekretnina nije aktivno (npr. malo transakcija u novije vrijeme, cijene koje kotiraju nisu tekuće niti cijene iz promatranih transakcija ukazuju na to da je prodavatelj bio prisiljen na prodaju) i kad pouzdane alternativne mjere fer vrijednosti (npr. one izvedene iz projekcija diskontiranog novčanog toka) nisu dostupne. Ako subjekt utvrdi da fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji**

▼M33

nije moguće pouzdano izmjeriti, ali očekuje da će fer vrijednost biti pouzdano mjerljiva kada završi izgradnja, dužan je takvo ulaganje u nekretnine mjeriti po trošku sve dok fer vrijednost ne bude moguće pouzdano izmjeriti ili do dovršetka izgradnje (ovisno što je ranije). Kada subjekt utvrdi da fer vrijednost ulaganja u nekretnine (osim ulaganja u nekretnine u izgradnji) nije moguće kontinuirano pouzdano mjeriti, dužan je mjeriti ga primjenom troškovnog modela iz MRS-a 16, uz obveznu pretpostavku da je ostatak vrijednosti ulaganja u nekretninu nula. Subjekt je dužan primjenjivati MRS 16 sve do otuđenja takvog ulaganja u nekretnine.

▼M8

53.A Subjekt je dužan ulaganje u nekretnine u izgradnji koje je prethodno mjereno po trošku mjeriti po fer vrijednosti od trenutka kada se fer vrijednost može pouzdano utvrditi. Kada se izgradnja dovrši, pretpostavlja se da je fer vrijednost moguće pouzdano utvrditi. Ako to nije moguće, u skladu s točkom 53., ova nekretnina se treba obračunavati po trošku u skladu s MRS-om 16.

53.B Pretpostavka da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji može pouzdano izmjeriti, može se opovrgnuti samo prilikom početnog priznavanja. ►M33 Subjekt koji je ulaganje u nekretnine u izgradnji mjerio po fer vrijednosti, ne može po završetku njegove izgradnje zaključiti da fer vrijednost dovršenog ulaganja u nekretninu nije moguće pouzdano izmjeriti. ◄

54. U iznimnim slučajevima, kada je subjekt, zbog razloga opisanih u točki 53., prisiljen mjeriti ulaganje u nekretninu primjenom modela troška, u skladu s MRS-om 16, subjekt mjeri sva svoja druga ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti, uključujući ulaganja u nekretnine u izgradnji. U tim slučajevima, iako subjekt može primjenjivati model troška na jedno ulaganje u nekretnine, subjekt treba nastaviti obračunavati sve preostale nekretnine primjenom modela fer vrijednosti.

▼B

55. Ako je subjekt prethodno mjerio ulaganje u nekretnine po poštenoj vrijednosti, dužan je i dalje mjeriti nekretninu po poštenoj vrijednosti do njezina otuđenja (ili dok ne postane nekretnina koju koristi vlasnik, ili dok subjekt ne započne razvijati nekretninu radi naknadne prodaje u okviru redovnoga poslovanja), čak i ako usporedne tržišne transakcije postanu rjeđe ili ako tržišne cijene postanu teže dostupne.

Model troška

56. Nakon početnog priznavanja, subjekt koji odabere model troška dužan je mjeriti sva svoja ulaganja u nekretnine u skladu sa zahtjevima MRS 16 u vezi s tim modela, osim onih koja ispunjavaju mjerila za razvrstavanje među imovinu namijenjenu prodaji (ili ako ih subjekt uključi u skupinu imovine za otuđenje razvrstanu kao imovina namijenjena prodaji) u skladu s MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja. Ulaganja u nekretnine koja ispunjavaju mjerila za razvrstavanje među imovinu namijenjenu prodaji (ili ako ih subjekt uključi u skupinu imovine za otuđenje razvrstanu kao imovina namijenjena prodaji) mjere se u skladu s MSFI 5.

▼B

PRIJENOSI

▼M60

57. Subjekt prenosi nekretninu u ili iz ulaganja u nekretnine ako i isključivo ako je došlo do promjene uporabe. Do promjene uporabe dolazi kada nekretnina odgovara definiciji ulaganja u nekretnine ili prestane biti u skladu s tom definicijom i postoji dokaz o promjeni uporabe. Promjena namjera uprave u pogledu uporabe nekretnina sama po sebi nije dokaz promjene uporabe. Primjeri dokaza promjene uporabe obuhvaćaju sljedeće:

(a) početak uporabe nekretnine od strane vlasnika ili razvoja nekretnine radi uporabe nekretnine od strane vlasnika pri njezinu prijenosu iz ulaganja u nekretninu u nekretninu kojom se koristi vlasnik;

(b) početak razvoja nekretnine radi njezine prodaje pri njezinu prijenosu iz ulaganja u nekretninu u zalihe;

(c) završetak uporabe nekretnine od strane vlasnika pri njezinu prijenosu iz nekretnine kojom se koristi vlasnik u ulaganje u nekretninu; i

(d) početak davanja nekretnine u poslovni najam drugoj stranki pri njezinu prijenosu iz zaliha u ulaganje u nekretninu.

(e) [izbrisano]

58. Kada subjekt odluči otuđiti ulaganje u nekretninu bez njezina razvijanja, dužan je i dalje postupati s tom nekretninom kao s ulaganjem u nekretninu do prestanka njezina priznavanja (kada se izbriše iz izvještaja o financijskom položaju) i ne reklasificira je kao zalihe. Slično tomu, ako subjekt započne ponovno razvijati postojeće ulaganje u nekretninu radi daljnje buduće uporabe kao ulaganja u nekretninu, nekretnina ostaje ulaganje u nekretninu i tijekom njezina daljnjeg razvoja ne reklasificira se kao nekretnina kojom se koristi vlasnik.

▼B

59. Točke od 60. do 65. primjenjuju se na priznavanje i mjerenje u slučajevima u kojima subjekt primjenjuje model poštene vrijednosti na ulaganja u nekretnine. Ako subjekt primjenjuje model troška, prijenosi između ulaganja u nekretnine, nekretnina koje koristi vlasnik i zaliha ne mijenjaju knjigovodstvenu vrijednosti prenesene nekretnine, niti mijenjaju trošak nabave te nekretnine za potrebe mjerenja ili objavljivanja.

60. Kod prijenosa iz ulaganja u nekretnine iskazanih po poštenoj vrijednosti u nekretnine koje koristi vlasnik ili u zalihe, pretpostavljeni trošak nabave nekretnine za potrebe daljnjeg obračunavanja u skladu s MRS 16 ili MRS 2 jednak je njezinoj poštenoj vrijednosti na datum promjene uporabe.

61. Ako nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje će se iskazivati po poštenoj vrijednosti, subjekt primjenjuje MRS 16 do datum promjene njezine uporabe. Na taj datum subjekt mora postupati sa svim razlikama između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine u skladu s MRS 16 i njezine poštene vrijednosti na isti način kao s revalorizacijom u skladu s MRS 16.

62. Do datuma na koji nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se iskazuje po poštenoj vrijednosti, subjekt amortizira nekretninu i priznaje sve nastale gubitke od umanjenja njezine vrijednosti. Na taj datum subjekt postupa sa svim razlikama između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine u skladu s MRS 16 i njezine poštene vrijednosti na isti način kao s revalorizacijom u skladu s MRS 16. Drugim riječima:

▼M5

(a) sva posljedična umanjenja knjigovodstvene vrijednosti nekretnine priznaju se u dobit ili gubitak. Međutim, u visini u kojoj je iznos uključen u revalorizacijski višak te nekretnine, umanjenje se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i odbija od revalorizacijskog viška unutar kapitala;

▼B

(b) sa svakim se nastalim povećanjem knjigovodstvene vrijednosti postupa kako slijedi:

i. u mjeri u kojoj to povećanje poništava prijašnji gubitak od umanjenja za tu nekretninu, povećanje se priznaje u račun dobiti i gubitaka. Iznos priznat u računu dobiti i gubitaka ne smije prijeći iznos potreban za vraćanje knjigovodstvene vrijednosti na knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila utvrđena (bez amortizacije) da gubitak od umanjenja nije priznat;

►M5 ii. svaki preostali dio povećanja priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i pribraja se iznosu revalorizacijskog viška unutar kapitala. ◄ Prilikom naknadnog otuđenja ulaganja u nekretnine revalorizacijske rezervu uključenu u vlasnički kapital moguće je prenijeti u zadržanu dobit. Prijenos iz revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne vrši se preko računa dobiti i gubitaka.

63. Kod prijenosa iz zaliha u ulaganja u nekretnine koja će se iskazivati po poštenoj vrijednosti, svaka razlika između poštene vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti priznaje se u račun dobiti i gubitaka.

64. Postupanje s prijenosima iz zaliha u ulaganja u nekretnine koja će se iskazivati po poštenoj vrijednosti mora biti sukladno postupanju s prodajom zaliha.

65. Kad subjekt dovrši izgradnju ili razvoj nekretnine u vlastitoj izvedbi koja će se iskazivati po poštenoj vrijednosti, svaka razlika između poštene vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti priznaje se u račun dobiti i gubitaka.

OTUĐENJA

66. Ulaganje u nekretnine prestaje se priznavati (briše se iz ►M5 izvještaja o financijskom položaju ◄) prilikom otuđenja ili kad se ulaganje u nekretnine trajno povuče iz uporabe i od njegovog se otuđenja ne očekuju ikoje buduće gospodarske koristi.

▼M52

67. Otuđenje ulaganja u nekretnine može se postići prodajom ili sklapanjem financijskog najma. Datumom otuđenja ulaganja u nekretnine smatra se datum na koji primatelj preuzme kontrolu nad tim ulaganjem u nekretnine u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja trenutka u kojem se obveza na činidbu smatra ispunjenom u MSFI-ju 15. MRS 17 primjenjuje se na otuđenje izvršeno sklapanjem financijskoga najma te na prodaju i povratni najam.

▼B

68. Ako u skladu s načelom priznavanja iz točke 16. subjekt prizna u knjigovodstvenu vrijednost imovine trošak zamjene dijela ulaganja u nekretnine, prestaje priznavati knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela. Kod ulaganja u nekretnine koje se obračunava po modelu troška, zamijenjeni dio ne smio biti dio koji je posebno amortiziran. Ako subjektu nije izvedivo utvrđivanje knjigovodstvene vrijednosti zamijenjenog dijela, može koristiti trošak zamjene kao pokazatelj troška zamijenjenog dijela u vrijeme kad je bio nabavljen ili izgrađen. Po modelu poštene vrijednosti poštena vrijednost ulaganja u nekretnine može već ukazivati na to da je dio koji je potrebno zamijeniti izgubio svoju vrijednost. U drugim slučajevima može biti teško odrediti za koliko je potrebno smanjiti poštenu vrijednost za dio koji će se zamijeniti. Umjesto smanjenja poštene vrijednosti za zamijenjeni dio kad to nije izvedivo, moguće je uključiti trošak zamjene u knjigovodstvenu vrijednost imovine, te potom ponovno ocijeniti poštenu vrijednosti, kako bi bilo potrebno u slučaju dodataka koji ne uključuju zamjenu.

69. Dobit ili gubici od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine određuju se kao razlika između neto prihoda od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine i priznaju se u račun dobiti i gubitaka (osim ako MRS 17 ne nalaže drugačije kod prodaje ili povratnog najma) u razdoblju povlačenja ili otuđenja.

▼M52

70. Iznos naknade koji se uključuje u račun dobiti i gubitka, a proizlazi iz prestanka priznavanja ulaganja u nekretnine određuje se u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja cijene transakcije iz točaka od 47. do 72. MSFI-ja 15. Naknadne izmjene procijenjenog iznosa naknade uključene u račun dobiti i gubitka obračunavaju se u skladu sa zahtjevima u pogledu promjena cijene transakcije u MSFI-ju 15.

▼B

71. Subjekt primjenjuje MRS 37 ili druge standarde, ovisno o slučaju, na sve obveze koje zadrži nakon otuđenja ulaganja u nekretnine.

72. Naknada trećih stranaka za ulaganje u nekretnine čija je vrijednost bila umanjena, koje je bilo izgubljeno ili ustupljeno priznaje se u račun dobiti i gubitaka kad naknada dospije na plaćanje.

73. Umanjenja ili gubici od ulaganja u nekretnine, s tim povezana potraživanja ili plaćanja naknada trećih stranaka, te naknadna kupnja ili izgradnja zamjenske imovine su odvojeni poslovni događaji i obračunavaju se zasebno kako slijedi:

(a) umanjenja vrijednosti ulaganja u nekretnine priznaju se u skladu s MRS 36;

(b) povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine priznaju se u skladu s točkama od 66. do 71. ovog standarda;

(c) naknade trećih stranaka za ulaganje u nekretnine čija je vrijednost bila umanjena, koje je bilo izgubljeno ili ustupljeno priznaje se u račun dobiti i gubitaka kad dospije na plaćanje; i

(d) trošak imovine koja je obnovljena, kupljena ili izgrađena kao zamjena određuje se u skladu s točkama od 20. do 29. ovog standarda.

▼B

OBJAVLJIVANJE

Model poštene vrijednosti i model troška

74. Podaci navedeni u nastavku objavljuju se dodatno uz podatke koji se objavljuju u skladu s MRS 17. Sukladno MRS 17, vlasnik ulaganja u nekretnine objavljuje u svojstvu najmodavca podatke o najmovima koje je sklopio. Subjekt koji posjeduje ulaganja u nekretnine u okviru financijskog ili poslovnoga najma objavljuje u svojstvu najmoprimca podatke o financijskim najmovima, te u svojstvu najmodavca podatke o poslovnim najmovima koje je sklopio.

75. Subjekt je dužan objaviti:

(a) primjenjuje li model poštene vrijednosti ili model troška;

(b) ako primjenjuje model poštene vrijednosti, razvrstavaju li se i obračunavaju i u kojim slučajevima udjeli u nekretnini u posjedu u okviru poslovnoga najma kao ulaganje u nekretnine;

(c) ako je razvrstavanje otežano (vidjeti točku 14.), mjerila koja koristi kako bi napravio razliku između ulaganja u nekretnine, nekretnine koju koristi vlasnik i nekretnine namijenjene prodaji u okviru redovnoga poslovanja;

▼M33

_____

▼B

(e) opseg u kojemu se poštena vrijednost ulaganja u nekretnine (kako je izmjerena ili objavljena u financijskim izvještajima) temelji na procjeni nezavisnog procjenjitelja s priznatom i primjerenom stručnom kvalifikacijom, koji ima novije iskustvo u pogledu mjesta na kojemu se nalazi i kategorije ulaganja u nekretnine koje se ocjenjuje. Ako takva procjena ne postoji, tu je činjenicu potrebno objaviti.

(f) iznose priznate u računu dobiti i gubitaka za:

i. prihod od najma ulaganja u nekretnine;

ii. izravne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) povezane s ulaganjem u nekretnine koje je stvorilo prihod od najma tijekom razdoblja; i

iii. izravne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) povezane s ulaganjem u nekretnine koje nije stvorilo prihod od najma tijekom razdoblja;

iv. kumulativnu promjenu poštene vrijednosti priznatu u računu dobiti i gubitaka prilikom prodaje ulaganja u nekretnine iz skupine imovine na koje je primijenjen model troška u skupini u kojoj je primijenjen model poštene vrijednosti (vidjeti točku 32.C);

(g) postojanje i iznose ograničenja ostvarivosti ulaganja u nekretnine ili doznake prihoda i zarade od otuđenja;

(h) ugovorne obveze kupnje, izgradnje ili razvoja ulaganja u nekretnine, ili popravaka, održavanja ili povećanja.

▼B

Model poštene vrijednosti

76. Uz podatke koji se objavljuju u skladu s točkom 75., subjekt koji primjenjuje model poštene vrijednosti iz točaka od 33. do 55. objavljuje usklađivanje između knjigovodstvenih vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju razdoblja, pri čemu je dužan prikazati sljedeće:

(a) povećanja, uz odvojeno objavljivanje povećanja koja su posljedica stjecanja i povećanja koja su posljedica naknadnih izdataka priznatih u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine;

(b) povećanja koja su posljedica stjecanja u okviru poslovnih spajanja;

(c) imovinu razvrstanu kao imovina namijenjena prodaji ili uključenu u skupinu imovine za otuđenje koja je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5, te druga otuđenja;

(d) neto dobit ili gubitke iz usklađivanja poštene vrijednosti;

(e) neto tečajne razlike koje su posljedica preračunavanja financijskih izvještaja u drugu valutu prezentiranja, uključujući preračunavanje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta;

(f) prijenose u i iz zaliha i nekretnina koje koristi vlasnik; i

(g) ostale promjene.

77. Ako je procjena dobivena za ulaganja u nekretnine značajno usklađena za potrebe financijskih izvještaja, na primjer kako bi se izbjeglo dvostruko računanje imovine ili obveza koji su priznati za zasebna imovina i obveze, kako je opisano u točki 50., subjekt objavljuje usklađivanje između dobivene procjene i prilagođene procjene uključene u financijske izvještaje, pri čemu odvojeno prikazuje skupni iznos svih priznatih obveza u okviru najma koje su dodane, te sva ostala značajna usklađivanja.

▼M33

78. **U iznimnim slučajevima navedenim u točki 53., kada subjekt mjeri ulaganje u nekretnine primjenom troškovnog modela iz MRS-a 16, u sklopu usklađenja propisanog točkom 76. treba prikazati iznose koji se odnose na to ulaganje u nekretnine odvojeno od iznosa koji se odnose na druga ulaganja u nekretnine. Nadalje, subjekt je dužan objaviti:**

▼B

(a) opis ulaganja u nekretnine;

▼M33

(b) **obrazloženje zašto fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti;**

▼B

(c) ako je moguće, raspon procjena u kojemu se vrlo vjerojatno nalazi poštena vrijednost; i

(d) kod otuđenja ulaganja u nekretnine koje se ne iskazuje po poštenoj vrijednosti:

i. činjenicu da je subjekt otuđio ulaganje u nekretnine koje se ne iskazuje po poštenoj vrijednosti;

ii. knjigovodstvenu vrijednost tog ulaganja u nekretnine u vrijeme prodaje; i

iii. iznos priznate dobiti ili gubitka.

▼B

Model troška

▼M33

79. **Uz podatke koji se objavljuju sukladno točki 75., subjekt koji primjenjuje troškovni model iz točke 56. dužan je objaviti:**

▼B

(a) upotrijebljene metode amortizacije;

(b) korisni vijek uporabe ili upotrijebljene stope amortizacije;

(c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja;

(d) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju razdoblja, pri čemu prikazuje sljedeće:

i. povećanja, uz odvojeno objavljivanje povećanja koja su posljedica stjecanja i povećanja koja su posljedica naknadnih izdataka priznatih kao imovina;

ii. povećanja koja su posljedica stjecanja u okviru poslovnih spajanja;

iii. imovinu razvrstanu kao imovina namijenjena prodaji ili uključenu u skupinu imovine za otuđenje koja je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5, te druga otuđenja;

iv. amortizaciju;

v. iznos priznatih gubitaka od umanjenja, te iznos poništenih gubitaka od umanjenja tijekom razdoblja u skladu s MRS 36;

vi. neto tečajne razlike koje su posljedica preračunavanja financijskih izvještaja u drugu valutu prezentiranja, uključujući preračunavanje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta;

vii. prijenose u i iz zaliha i nekretnina koje koristi vlasnik; i

viii. ostale promjene; i

▼M33

(e) **fer vrijednost ulaganja u nekretninu. U iznimnim slučajevima opisanima u točki 53., kada subjekt ne može pouzdano izmjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretninu, dužan je objaviti:**

▼B

i. opis ulaganja u nekretnine;

▼M33

ii. **obrazloženje zašto fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti; i**

▼B

iii. ako je moguće, raspon procjena u kojemu se vrlo vjerojatno nalazi poštena vrijednosti.

PRIJELAZNE ODREDBE

Model poštene vrijednosti

▼M33

80. **Subjekt koji je prethodno primjenjivao MRS 40 (2000.) i prvi put odluči klasificirati i obračunati određene ili sve prihvatljive udjele u nekretninama koje su u poslovnom najmu kao ulaganja u nekretnine, dužan je učinke takve odluke priznati kao usklađenje početnog stanja zadržane dobiti razdoblja u kojem je prvi puta postupio prema takvoj odluci. Nadalje:**

▼M33

(a) **ako je subjekt prethodno javno objavio (u financijskim izvještajima ili drugdje) fer vrijednost tih nekretnina u ranijim razdobljima (mjerenu na osnovi koja udovoljava definiciji fer vrijednosti iz MSFI-ja 13), subjektu se preporučuje, ali se od njega ne zahtjeva da:**

▼B

i. da uskladi početno stanje zadržane dobiti za prvo prezentirano razdoblje za koje je takva poštena vrijednost javno objavljena; i

ii. da prepravi usporedne podatke za ta razdoblja; i

(b) ako subjekt prethodno nije javno objavio podatke iz podtočke (a), ne prepravlja usporedne podatke i objavljuje tu činjenicu.

81. Ovim se standardom zahtijeva postupanje drugačije u odnosu na ono propisano u MRS 8. MRS 8 nalaže prepravljanje usporednih podataka, osim ako takvo prepravljanje nije izvedivo.

82. Kad subjekt po prvi put primjenjuje ovaj standard, usklađivanje početnoga stanja zadržane dobiti uključuje reklasifikacija svih iznosa u revalorizacijskoj rezervi za ulaganja u nekretnine.

Model troška

83. MRS 8 primjenjuje se na sve promjene računovodstvenih politika do kojih dođe kad subjekt po prvi put započne primjenjivati ovaj standard i odabere model troška. Učinak promjene računovodstvenih politika uključuje reklasifikacija svih iznosa u revalorizacijskoj rezervi za ulaganja u nekretnine.

84. Zahtjevi iz točaka od 27. do 29. u pogledu početnoga mjerenja ulaganja u nekretnine stečenih zamjenom imovine primjenjuju se isključivo na buduće transakcije.

▼M42

Poslovna spajanja

84.A Dokumentom *Godišnja poboljšanja: ciklus 2011. – 2013.*, objavljenim u prosincu 2013., dodana je točka 14.A i naslov ispred točke 6. Navedenu je izmjenu subjekt obvezan primjenjivati na stjecanja ulaganja u nekretnine prospektivno od početka prvog razdoblja za koje tu izmjenu primjenjuje. Stoga se obračunavanje stjecanja ulaganja u nekretnine u ranijim razdobljima ne usklađuje. Međutim, subjekt može odlučiti primijeniti izmjenu na pojedinačna stjecanja ulaganja u nekretnine do kojih je došlo prije početka prvog godišnjeg razdoblja koje nastupa na datum stupanja na snagu ili nakon tog datuma ako i isključivo ako raspolaže podacima koji su potrebni za primjenu te izmjene na te ranije transakcije.

▼M60

Prijenosi ulaganja u nekretnine

84.C Dokumentom *Prijenosi ulaganja u nekretnine* (Izmjene MRS-a 40) objavljenim u prosincu 2016. izmijenjene su točke 57.–58. Subjekt primjenjuje te izmjene na promjene uporabe koje su nastale na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje izmjene (datum prve primjene) ili nakon tog datuma. Na datum prve primjene subjekt ponovno ocjenjuje klasifikaciju nekretnine koju drži na taj datum i prema potrebi reklasificira nekretninu primjenjujući točke 7.–14. kako bi se uzeli u obzir uvjeti koji postoje na taj datum.

▼**M60**

84.D Neovisno o zahtjevima iz točke 84.C. subjektu je dopušteno retroaktivno primijeniti izmjene na točke 57.–58. u skladu s MRS-om 8, ako, odnosno isključivo ako je to moguće bez upotrebe naknadno dostupnih saznanja.

84.E Ako u skladu s točkom 84.C. subjekt reklasificira nekretninu na datum prve primjene, subjekt je dužan:

(a) evidentirati reklasifikaciju primjenjujući zahtjeve iz točaka 59.–64. Pri primjeni točaka 59.–64. subjekt je dužan:

i. tumačiti sva upućivanja na datum promjene uporabe kao datum prve primjene; i

ii. priznati svaki iznos koji bi u skladu s točkama 59.–64. bio priznat u računu dobiti i gubitka kao prilagodbu početnog stanja zadržane dobiti na datum prve primjene.

(b) objaviti iznose reklasificirane u ili iz ulaganja u nekretnine u skladu s točkom 84.C. Subjekt je dužan objaviti te reklasificirane iznose kao dio usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretninu na početku i na kraju razdoblja kako je propisano točkama 76. i 79.

▼**B**

DATUM STUPANJA NA SNAGU

85. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**M5**

85.A MRS-om 1 — *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjena je točka 62. Subjekt tu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i ta izmjena.

▼**M8**

85.B Točke 8., 9., 48., 53., 54. i 57. izmijenjene su, točka 22. brisana je i točke 53.A i 53.B dodane su *Poboljšanjima MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene prospektivno na razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. ►**M33** Subjektu je dopušteno primijeniti izmjene na ulaganja u nekretnine u izgradnji od bilo kojeg datuma prije 1. siječnja 2009., uz uvjet da su na taj datum bile izmjerene njihove fer vrijednosti. ◄ Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjeni izmjene za ranija razdoblja, dužan je objaviti tu činjenicu i istodobno primijeniti izmjene točke 5. i 81.E iz MRS-a 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*.

▼**M33**

85.C MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su definicija fer vrijednosti iz točke 5., točke 26., 29., 32., 40., 48., 53., 53.B, 78. – 80. i 85.B te brisane točke 36.-39., 42.-47., 49., 51. i točka 75. podtočka (d). Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼**M42**

85.D Dokumentom *Godišnja poboljšanja: ciklus 2011. – 2013.*, objavljenim u prosincu 2013., dodani su naslovi ispred točke 6. i iza točke 84. te su dodane točke 14.A i 84.A. Navedene je izmjene subjekt obvezan primjenjivati za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, obvezan je tu činjenicu objaviti.

▼**M52**

85.E MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točka 3. podtočka (b) i točke 9., 67. i 70. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼**M60**

85.G Dokumentom *Prijenosi ulaganja u nekretnine* (izmjene MRS-a 40) izdanim u prosincu 2016. izmijenjene su točke 57.–58. te su dodane točke 84.C.–84.E. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ranije započne s primjenom tih izmjena, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**B**

OPOZIV MRS 40 (2000.)

86. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 40 Ulaganja u nekretnine (izdan 2000.).

▼B

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 41

Poljoprivreda

CILJ

Cilj je ovog standarda propisati računovodstveni postupak i objavljivanje u vezi s poljoprivrednom djelatnošću.

PODRUČJE PRIMJENE

▼M45

1. Ovaj se standard primjenjuje u računovodstvu za sljedeće stavke kad su povezane s poljoprivrednom djelatnošću:

(a) biološku imovinu, osim za plodonosne biljke;

(b) poljoprivredne proizvode u trenutku žetve ili berbe; i

(c) državne potpore na koje se primjenjuju točke od 34. do 35.

2. Ovaj se standard ne primjenjuje na:

(a) zemljište povezano s poljoprivrednom djelatnošću (vidjeti MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*).

(b) plodonosne biljke povezane s poljoprivrednom djelatnošću (vidjeti MRS 16). Međutim, ovaj se standard primjenjuje na proizvode tih plodonosnih biljaka.

(c) državne potpore povezane s plodonosnim biljkama (vidjeti MRS 20 *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*).

(d) nematerijalnu imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću (vidjeti MRS 38 *Nematerijalna imovina*).

3. Ovaj se standard primjenjuje na poljoprivredne proizvode, što su proizvodi žetve/berbe biološke imovine subjekta samo u trenutku žetve/berbe. Nakon toga se primjenjuje MRS 2 *Zalihe* ili drugi odgovarajući standard. Sukladno tomu, ovaj se standard ne primjenjuje na preradu poljoprivrednih proizvoda nakon žetve/berbe; na primjer, na preradu grožđa u vino koju obavlja vinogradar koji je uzgojio grožđe. Iako je takva prerada logičan i prirodan slijed poljoprivredne djelatnosti i odnosni su događaji slični biološkoj preobrazbi, takva prerada nije uključena u definiciju poljoprivredne djelatnosti iz ovog standarda.

4. U tablici u nastavku navedeni su primjeri biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda i proizvoda koji su rezultat prerade nakon žetve/berbe:

Biološka imovina	Poljoprivredni proizvodi	Proizvodi koji su rezultat prerade nakon žetve/berbe
Ovce	Vuna	Pređa, tepih
Stabla u šumskom nasadu	Posječena stabla	Trupci, drvo
Mliječne krave	Mlijeko	Sir
Svinje	Polovica	Kobasice, dimljene šunke
Biljke pamuka	Ubrani pamuk	Pređa, odjeća

▼M45

Biološka imovina	Poljoprivredni proizvodi	Proizvodi koji su rezultat prerade nakon žetve/berbe
Šećerna trska	Požeta šećerna trska	Šećer
Biljke duhana	Ubrano lišće	Sušeni duhan
Čajni grmovi	Ubrano lišće	Čaj
Vinova loza	Ubrano grožđe	Vino
Voćke	Ubrano voće	Prerađeno voće
Uljne palme	Ubrano voće	Palmino ulje
Kaučukovci	Skupljeni lateks	Gumeni proizvodi

Neke biljke kao što su grmovi čaja, trsovi vinove loze, uljne palme i kaučukovci u skladu su s definicijom plodonosnih biljaka i unutar su područja primjene MRS-a 16. Međutim, proizvodi koji rastu na plodonosnim biljkama, kao što su lišće čaja, grožđe, palmino ulje i lateks, nalaze se unutar područja primjene MRS-a 41.

▼B

DEFINICIJE

Definicije povezane s poljoprivredom

▼M45

5. Sljedeći se pojmovi u ovom standardu koriste u sljedećim značenjima:

▼M8

Poljoprivredna aktivnost je upravljanje subjekta biološkim pretvaranjem i žetvom biološke imovine za prodaju ili pretvaranje u poljoprivredni proizvod ili u dodatnu biološku imovinu.

▼M45

Poljoprivredni proizvodi **su proizvodi žetve/berbe biološke imovine subjekta.**

Plodonosna biljka **je živa biljka:**

(a) koja se koristi u proizvodnji ili opskrbi poljoprivrednih proizvoda;

(b) za koju se očekuje da donosi plodove dulje od jednog obračunskog razdoblja; i

(c) za koju nije vjerojatno da će se prodati kao poljoprivredni proizvod, osim u slučaju sporedne prodaje kao otpatka.

Biološka imovina **je živa životinja ili biljka.**

▼B

Biološka preobrazba uključuje rast, propadanje, proizvodnju i razmnožavanje, koji uzrokuju kvalitativne i kvantitativne promjene biološke imovine.

Skupina biološke imovine je skupina sličnih živih životinja ili biljaka.

Žetva/berba je odvajanje proizvoda od biološke imovine ili prestanak življenja biološke imovine.

▼M8

Troškovi prodaje su inkrementalni troškovi izravno povezani s prodajom imovine, isključujući troškove financiranja i poreze na dobit.

▼M45

5.A Sljedeće biljke nisu plodonosne biljke:

(a) biljke uzgojene da se žanju/beru kao poljoprivredni proizvodi (na primjer, stabla posađena kao drvna građa);

(b) biljke uzgojene da proizvode poljoprivredne proizvode kada postoji vjerojatnost da će subjekt ubrati i prodati biljku kao poljoprivredni proizvod, a ne kao otpadak (na primjer, stabla koja se sade i zbog voća i zbog drvne građe); i

(c) jednogodišnji usjevi (na primjer kukuruz i pšenica).

5.B Kada se plodonosne biljke više ne upotrebljavaju zato da donose plodove, mogu se posjeći i prodati kao otpaci, primjerice za korištenje drva za ogrjev. Takva sporedna prodaja otpadaka ne utječe na definiciju biljke kao plodonosne biljke.

5.C Proizvodi koji rastu na plodonosnim biljkama biološka su imovina.

▼M8

6. Poljoprivredna aktivnost pokriva raznolike aktivnosti: npr. uzgoj stoke, šumarstvo, godišnja ili višegodišnja žetva, kultiviranje voćnjaka ili plantaža, cvjećarstvo i akvakultura (uključujući ribogojstvo). Postoje određene sličnosti unutar ovih raznolikosti:

▼B

(a) *Sposobnost promjene*. Žive životinje i bilje imaju sposobnost biološke preobrazbe;

(b) *Upravljanje promjenama*. Upravljanje olakšava biološku preobrazbu poboljšavanjem ili barem stabiliziranjem uvjeta potrebnih za odvijanje toga procesa (na primjer, razine hranjivih tvari, vlaga, temperatura, plodnost i svjetlost). Takvo upravljanje razlikuje poljoprivrednu djelatnost od drugih djelatnosti. Na primjer, berba iz izvora kojima se ne upravlja (kao što je ribarenje u oceanu i krčenje šume) nije poljoprivredna djelatnost; i

▼M8

(c) *Mjerenje promjena*. Promjene u kvaliteti (npr. genetičke osobine, gustoća, zrelost, masnoće, proteini i čvrstoća vlakana) ili kvantiteti (npr. potomstvo, težina, kubični metri, duljina ili promjer vlakana i broj pupoljaka) kao rezultat biološke transformacije ili žetve mjere se i nadziru rutinski u sklopu funkcije upravljanja.

▼B

7. Biološka preobrazba proizvodi sljedeće vrste učinaka:

(a) imovina se mijenja (1) rastom (povećanje količine ili poboljšanje kakvoće životinje ili biljke), (2) propadanjem (smanjenje količine ili pogoršanje kakvoće životinje ili biljke), ili (3) razmnožavanjem (stvaranje dodatnih živih životinja ili biljaka); ili

(b) proizvodnja poljoprivrednih proizvoda, kao što su guma, čaj, vuna i mlijeko.

▼B

Opće definicije

▼M45

8. **Sljedeći se pojmovi u ovom standardu koriste u sljedećim značenjima:**

▼M33

[brisano]

(a) [briše se]

(b) [briše se]

(c) [briše se]

▼B

Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojemu se imovina priznaje u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄.

▼M33

***Fer vrijednost* je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.)**

▼M45

***Državne potpore* utvrđene su u MRS-u 20.**

▼M33

_____

▼B

PRIZNAVANJE I MJERENJE

10. Subjekt priznaje biološku imovinu ili poljoprivredne proizvode ako i isključivo ako:

(a) subjekt vrši nadzor nad imovinom kao posljedicu prošlih događaja;

(b) je vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s imovinom pritjecati u subjekt; i

(c) je poštenu vrijednost ili trošak nabave imovine moguće pouzdano izmjeriti.

11. U poljoprivrednoj je djelatnosti nadzor moguće dokazati, na primjer, pravnim vlasništvom stoke i žigosanjem ili drugačijim označivanjem stoke prilikom nabave, rođenja ili odvajanja od majke. Buduće se koristi obično ocjenjuju mjerenjem značajnih fizičkih obilježja.

12. Biološka se imovina mjeri prilikom početnog priznavanja i na ►M5 kraju svakog izvještajnog razdoblja ◄ po njezinoj poštenoj vrijednosti, umanjenoj za ►M8 troškove prodaje ◄, osim u slučaju opisanom u točki 30. u kojemu poštenu vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti.

13. Poljoprivredni proizvodi dobiveni od biološke imovine subjekta mjere se po njihovoj poštenoj vrijednosti, umanjenoj za ►M8 troškove prodaje ◄ u vrijeme žetve/berbe. Tim se mjerenjem dobiva trošak nabave na odnosni datum kad se primjenjuje MRS 2 Zalihe ili drugi odgovarajući standard.

▼M8

_____

▼B

►M33 15. Mjerenje fer vrijednosti biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda može se olakšati grupiranjem biološke imovine, odnosno poljoprivrednih proizvoda prema bitnim svojstvima, npr. po starosti ili kvaliteti. ◄ Subjekt odabire obilježja koja odgovaraju obilježjima koja se upotrebljavaju na tržištu kao osnova za određivanje cijene.

▼B

►M33 16. Subjekti često sklapaju ugovore o prodaji svoje biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda na neki budući datum. Ugovorene cijene nisu nužno mjerodavne za određivanje fer vrijednosti jer fer vrijednost odražava sadašnje tržišne uvjete pod kojima bi tržišni sudionici zaključili transakciju. ◄ Stoga se poštena vrijednost biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda ne usklađuje zbog postojanja ugovora. U nekim slučajevima ugovor o prodaji biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda može biti štetni ugovor, kako je utvrđeno u MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. Na štetne se ugovore primjenjuje MRS 37.

▼M33

_____

▼B

22. Subjekt ne uključuje ikoje novčane tokove za financiranje imovine, oporezivanje ili obnovu biološke imovine nakon berbe/žetve (na primjer, trošak ponovne sadnje stabala u šumskome nasadu nakon sječe).

▼M33

_____

▼M45

24. Trošak nabave može ponekad biti vrlo blizak poštenoj vrijednosti, a posebno ako:

(a) je došlo tek do manje biološke preobrazbe od početnog nastajanja troška (na primjer, za sadnice posađene netom prije kraja izvještajnog razdoblja ili za novostečenu stoku); ili

(b) se ne očekuje značajni učinak biološke pretvorbe na cijenu (na primjer, za početni rast u nasadu borova s 30-godišnjim proizvodnim ciklusom).

▼B

25. Biološka je imovina često fizički vezana uz zemljište (na primjer, stabla u šumskome nasadu). Ne mora nužno postojati posebno tržište za biološku imovinu vezanu uz zemljište, no može postojati aktivno tržište za kombiniranu imovinu, odnosno za biološku imovinu, neobrađeno zemljište i poboljšanja zemljišta zajedno. ►M33 Subjekt može za mjerenje fer vrijednosti biološke imovine koristiti informacije o objedinjenoj imovini. ◄ Na primjer, poštena vrijednost neobrađenoga zemljišta i poboljšanja zemljišta može se odbiti od poštene vrijednosti kombinirane imovine kako bi se dobila poštena vrijednost biološke imovine.

Dobit i gubici

26. Dobit ili gubitak pri početnom priznavanju biološke imovine po poštenoj vrijednosti, umanjenoj za ►M8 troškovima prodaje ◄, te koji nastaju promjenom poštene vrijednosti umanjene za ►M8 troškove prodaje ◄ biološke imovine, uključuju se u račun dobiti i gubitaka za razdoblje u kojemu su nastali.

27. Gubitak može nastati prilikom početnog priznavanja biološke imovine budući da se ►M8 troškovima prodaje ◄ odbijaju pri određivanju poštene vrijednosti umanjenje za ►M8 troškove prodaje ◄ biološke imovine. Prilikom početnog priznavanja biološke imovine može nastati dobit, na primjer rođenjem teleta.

▼B

28. Dobit ili gubitak nastali prilikom početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda po poštenoj vrijednosti, umanjenoj za ►M8 troškove prodaje ◄, uključuju se u račun dobiti i gubitaka za razdoblje u kojemu su nastali.

29. Dobit ili gubitak mogu nastati prilikom početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda kao posljedica žetve/berbe.

Nemogućnost pouzdanog mjerenja poštene vrijednosti

►M33 30. **Pretpostavka je da se fer vrijednost biološke imovine može pouzdano izmjeriti. Međutim, tu je pretpostavku moguće oboriti samo pri prvom priznavanju biološke imovine za koju nisu dostupne cijene koje kotiraju na tržištu i poznato je da su alternativne mjere njihove fer vrijednosti nedvojbeno nepouzdane.** ◄ U tom se slučaju ta biološka imovina mjeri po njezinome trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. kad budu moguće pouzdano izmjeriti poštenu vrijednost takve biološke imovine, subjekt će je mjeriti po poštenoj vrijednosti umanjenoj za ►M8 troškove prodaje ◄. kad dugotrajna biološka imovina ispuni mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji (ili bude uključena u skupinu imovine za otuđenje koja je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji) u skladu s MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, pretpostavljat će se da je poštenu vrijednost moguće pouzdano izmjeriti.

31. Pretpostavku iz točke 30. moguće je oboriti samo prilikom početnog priznavanja. Subjekt koji je prethodno mjerio biološku imovinu po njezinoj poštenoj vrijednosti, umanjenoj za ►M8 troškove prodaje ◄, i dalje mjeri biološku imovinu po poštenoj vrijednosti umanjenoj za procijenjene ►M8 troškovima prodaje ◄ do njezinoga otuđenja.

32. U svim slučajevima subjekt mjeri poljoprivredne proizvode u trenutku žetve/berbe po njihovoj poštenoj vrijednosti umanjenoj za ►M8 troškove prodaje ◄. Ovaj standard odražava gledište da je poštenu vrijednost poljoprivrednih proizvoda u trenutku žetve/berbe uvijek moguće pouzdano izmjeriti.

33. Za određivanje troška nabave, akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja vrijednosti subjekt uzima u obzir MRS 2 Zalihe, MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema i MRS 36 Umanjenje vrijednosti imovine.

DRŽAVNE POTPORE

▼M8

34. Bezuvjetne državne potpore vezane uz biološku imovinu mjerenu po fer vrijednosti umanjenu za troškove do točke prodaje trebaju biti priznate u dobit ili gubitak onda, i samo onda kad nastane potraživanje po osnovi potpora.

35. Ako su državne potpore vezane uz biološku imovinu mjerene po fer vrijednosti umanjenu za troškove do točke prodaje, uvjetovane, uključujući i mogućnost da državne potpore zahtijevaju od subjekta da ne ulazi u određenu poljoprivrednu aktivnost, subjekt treba priznati državnu potporu kao prihod onda i samo onda kada se ispune uvjeti vezani uz potpore.

▼M8

36. Rokovi i uvjeti državnih potpora variraju. Na primjer, državna potpora može zahtijevati od subjekta da obrađuje određenu lokaciju pet godina i zahtijevati od subjekta da vrati cijelu potporu ako obrađuje manje od pet godina. U ovom slučaju državna potpora se ne priznaje kao prihod dok ne prođe 5 godina. Međutim, ako potpora dozvoljava zadržavanje dijela potpore sukladno proteklom vremenu, subjekt priznaje državnu potporu kao prihod na temelju vremenske proporcije.

▼B

37. Ako se državna potpora odnosi na biološku imovinu koja se mjeri po njezinome trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vidjeti točku 30.), primjenjuje se MRS 20 Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći.

38. Ovaj standard nalaže različito postupanje od MRS 20 ako se državna potpora odnosi na biološku imovinu koja se mjeri po njezinoj poštenoj vrijednosti umanjenoj za ►M8 troškove prodaje ◄ ili ako državna potpora nalaže subjektu da ne obavlja određenu poljoprivrednu djelatnost. MRS 20 se primjenjuje samo na državne potpore koje se odnose na određenu biološku imovinu koja se mjeri po njezinome trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

OBJAVLJIVANJE

39. [Izbrisano]

Općenito

40. Subjekt objavljuje ukupnu dobit ili gubitke koji nastaju tijekom tekućega razdoblja prilikom početnog priznavanja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda, te koji nastaju promjenom poštene vrijednosti umanjene za ►M8 troškove prodaje ◄ biološke imovine.

41. Subjekt je dužan pružiti opis za svaku skupinu biološke imovine.

42. Podaci koje je potrebno objaviti u skladu s točkom 41. mogu biti u obliku narativnog ili količinskoga opisa.

43. Subjektu se preporuča da pruži količinski opis svake skupine biološke imovine, pri čemu pravi razliku između potrošne i plodonosne biološke imovine, ili zrele i nezrele biološke imovine, ovisno o slučaju. Na primjer, subjekt može objaviti knjigovodstvene vrijednosti potrošne biološke imovine i plodonosne biološke imovine po skupinama. Subjekt može dodatno podijeliti te knjigovodstvene vrijednosti na zrelu i nezrelu imovinu. Takvim se razlikovanjem pružaju podaci koji mogu biti korisni pri procjenjivanju vremena budućih novčanih tokova. Subjekt je dužan objaviti osnovu na kojoj temelji to razlikovanje,

▼M45

44. Potrošna biološka imovina je imovina koja se žanje/bere kao poljoprivredni proizvod ili prodaje kao biološka imovina. Primjeri potrošne biološke imovine su stoka namijenjena proizvodnji mesa, stoka namijenjena prodaji, ribe u ribogojilištima, usjevi poput kukuruza i pšenice, proizvodi na plodonosnim biljkama te stabla koja se uzgajaju za dobivanje drveta. Plodonosna biološka imovina je imovina koja nije potrošna; na primjer, stoka namijenjena proizvodnji mlijeka i voćke s kojih se ubire voće. Plodonosna biološka imovina nije poljoprivredni proizvod, nego se uzgaja da bi nosila plodove.

▼B

45. Biološka se imovina može razvrstati kao zrela biološka imovina ili nezrela biološka imovina. Zrela biološka imovina je imovina koja ima obilježja potrebna za žetvu/berbu (za potrošnu biološku imovinu) ili koja je u stanju podnijeti redovite žetve/berbe (za plodonosnu biološku imovinu).

46. Ako se ne objavi drugdje u sklopu podataka objavljenih u financijskim izvještajima, subjekt je dužan opisati:

(a) vrstu njegovih djelatnosti u koje je uključena svaka skupina biološke imovine; i

(b) nefinancijske mjere ili procjene fizičkih količina:

i. svake skupine biološke imovine subjekta na kraju razdoblja; i

ii. uroda poljoprivrednih proizvoda tijekom razdoblja.

▼M33

_____

▼B

49. Subjekt je dužan objaviti:

(a) postojanje i knjigovodstvenu vrijednost biološke imovine čije je vlasništvo ograničeno, te knjigovodstvenu vrijednost biološke imovine založene kao jamstvo za obveze;

(b) vrijednost preuzetih obveza za razvoj ili nabavu biološke imovine; i

(c) strategije upravljanja financijskim rizikom u vezi s poljoprivrednom djelatnošću.

50. Subjekt je dužan prikazati usklađivanje promjena knjigovodstvene vrijednosti biološke imovine između početka i kraja tekućega razdoblja. To usklađivanje uključuje:

(a) dobit ili gubitak nastale promjenama poštene vrijednosti umanjene za ►M8 troškove prodaje ◄;

(b) povećanja uslijed kupnji;

(c) smanjenja koja se mogu pripisati prodaji i razvrstavanje biološke imovine u imovinu namijenjenu prodaji (ili uključenje u skupinu imovine za otuđenje razvrstane kao namijenjene prodaji) u skladu s MSFI 5;

(d) smanjenja uslijed žetve/berbe;

(e) povećanja koja su posljedica poslovnih spajanja;

(f) neto tečajne razlike koje su posljedica preračunavanja financijskih izvještaja u drugu valutu prezentiranja, uključujući preračunavanje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta; i

(g) ostale promjene.

▼B

51. Poštena vrijednost umanjena za ►M8 troškove prodaje ◄ biološke imovine može se promijeniti uslijed fizičkih promjena i promjena cijena na tržištu. Zasebno objavljivanje fizičkih promjena i promjena cijena je korisno za ocjenjivanje poslovanja tekućeg razdoblja i budućih očekivanja, a posebno u slučaju proizvodnih ciklusa duljih od jedne godine. U tim se slučajevima subjektu preporuča da po skupinama ili na neki drugi način objavi iznos promjene poštene vrijednosti, umanjene za ►M8 troškove prodaje ◄, koji je uključen u račun dobiti i gubitak i koji je posljedica fizičkih promjena i promjena cijena. Ti su podaci obično manje korisni ako proizvodni ciklus traje kraće od jedne godine (na primjer, kod uzgoja pilića ili žitarica).

52. Biološke preobrazbe imaju za posljedicu različite vrste fizičke promjene - rast, propadanje, proizvodnju i razmnožavanje, od kojih je svaku moguće pratiti i izmjeriti. Svaka od tih fizičkih promjena izravno je povezana s budućim gospodarskim koristima. Promjena poštene vrijednosti biološke imovine uslijed žetve/berbe također je fizička promjena.

53. Poljoprivredna je djelatnost često izložena klimatskim rizicima, rizicima od bolesti i drugim prirodnim rizicima. Ako se pojavi događaj uslijed kojega nastane značajna stavka dobiti ili gubitka, vrsta i iznos te stavke objavljuju se u skladu s MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja. Primjeri takvih događaja uključuju pojavu zarazne bolesti, poplavu, ozbiljnu sušu ili mraz, i najezdu kukaca.

Dodatni podaci koji se objavljuju za biološku imovinu ako njezinu poštenu vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti

54. Ako subjekt mjeri biološku imovinu po njezinome trošku nabave, umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vidjeti točku 30.) na kraju razdoblja, subjekt je za takvu biološku imovinu dužan objaviti sljedeće:

(a) opis biološke imovine;

(b) obrazloženje zbog čega poštenu vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti;

(c) ako je moguće, raspon procjena u kojemu se vrlo vjerojatno nalazi poštena vrijednost;

(d) upotrijebljenu metodu amortizacije;

(e) korisni vijek uporabe ili upotrijebljene stope amortizacije; i

(f) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja.

55. Ako tijekom tekućeg razdoblja subjekt mjeri biološku imovinu po njezinome trošku nabave, umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vidjeti točku 30.), subjekt objavljuje svu dobit ili gubitak priznate prilikom otuđenja te biološke imovine, te je u okviru usklađivanja iz točke 50. potrebno odvojeno objaviti iznose povezane s tom biološkom imovinom. Nadalje, usklađivanje mora uključivati sljedeće iznose uključene u račun dobiti i gubitaka povezane s tom biološkom imovinom:

(a) gubitke od umanjenja vrijednosti;

(b) poništenja gubitaka od umanjenja vrijednosti; i

(c) amortizaciju.

▼B

56. Ako tijekom tekućega razdoblja postane moguće pouzdano mjeriti poštenu vrijednost biološke imovine, koja je prethodno mjerena po njezinome trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti, subjekt je za tu biološku imovinu dužan objaviti sljedeće:

(a) opis biološke imovine;

(b) obrazloženje zbog čega je poštenu vrijednost postalo moguće pouzdano izmjeriti; i

(c) učinak promjene.

Državne potpore

57. Subjekt je dužan objaviti sljedeće u vezi s poljoprivrednom djelatnošću na koju se primjenjuje ovaj standard:

(a) vrstu i opseg državnih potpora priznatih u financijskim izvještajima;

(b) neispunjene uvjete i druge nepredviđene događaje povezane s državnim potporama; i

(c) značajna smanjenja koja se očekuju u pogledu razine državnih potpora.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

58. Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu godišnjih financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. siječnja 2003. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2003., dužan je tu činjenicu objaviti.

59. Ovim se standardom ne utvrđuju ikoje posebne prijelazne odredbe. S primjenom se ovog standarda postupa u skladu s MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške.

▼M8

60. Točke 5., 6., 17., 20. i 21. izmijenjene su, a točka 14. brisan je kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene prospektivno za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt te izmjene primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M33

61. MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su točke 8., 15., 16., 25. i 30 te brisane točke 9., 17. – 21., 23., 47. i 48. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼M45

62. Prilogom *Poljoprivreda: plodonosne biljke* (izmjene MRS-a 16 i MRS-a 41), izdanim u lipnju 2014., izmijenjene su točke 1. – 5., 8., 24. i 44. te su dodane točke 5.A – 5.C i 63. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti. Subjekt te izmjene primjenjuje retroaktivno, u skladu s MRS-om 8.

63. U izvještajnom razdoblju kada se prilog *Poljoprivreda: plodonosne biljke* (izmjene MRS-a 16 i MRS-a 41) prvi put primjenjuje, subjekt ne mora objaviti kvantitativne podatke koji se zahtijevaju točkom 28. podtočkom (f) MRS-a 8 za tekuće razdoblje. Međutim, subjekt je dužan prezentirati kvantitativne podatke koji se zahtijevaju točkom 28. podtočkom (f) MRS-a 8 za svako prezentirano prethodno razdoblje.

▼M16

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 1

Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

CILJ

1. Cilj ovog MSFI-ja jest u prvim financijskim izvještajima subjekta prema MSFI-jevima i njegovim financijskim izvještajima za dio razdoblja unutar godine koju ovi financijski izvještaji obuhvaćaju osigurati visoku kvalitetu informacija koje:

   (a) su transparentne za korisnike i usporedive kroz sva prikazana razdoblja;

   (b) osiguravaju odgovarajuću polaznu točku za računovodstveno iskazivanje po Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-jevima); i

   (c) se mogu dobiti uz trošak koji ne premašuje s njima povezane koristi.

DJELOKRUG

2. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI u:

   (a) svojim prvim financijskim izvještajima po MSFI-jevima; i

   (b) svakom izvještaju o razdoblju unutar godine, ako ga sastavlja, koje prikazuje sukladno MRS-u 34 – Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine za dio razdoblja obuhvaćenog njegovim prvim financijskim izvještajima po MSFI-jevima.

3. Prvi financijski izvještaji subjekta po MSFI-jevima su prvi godišnji financijski izvještaji u kojima subjekt usvaja MSFI-jeve izričitom i bezrezervnom izjavom o sukladnosti s MSFI-jevima sadržanom u tim financijskim izvještajima. Financijski izvještaji po MSFI-jevima su prvi financijski izvještaji ako je subjekt primjerice:

   (a) svoje najnovije financijske izvještaje prikazao:

      i. sukladno nacionalnim zahtjevima koji nisu u svim aspektima podudarni s MSFI-jevima;

      ii. u svim aspektima sukladno MSFI-jevima, osim što financijski izvještaji nisu sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-jevima;

      iii. s izričitom izjavom o suglasnosti s nekim, ali ne sa svim MSFI-jevima;

      iv. sukladno nacionalnim zahtjevima koji nisu podudarni s MSFI-jevima, uz primjenu pojedinih MSFI-jeva kako bi se uključile stavke za koje ne postoje nacionalni propisi; ili

      v. sukladno nacionalnim zahtjevima, zajedno s usklađenjem nekih iznosa na iznose koji su utvrđeni sukladno MSFI-jevima;

   (b) pripremio financijske izvještaje po MSFI-jevima isključivo za internu uporabu, a da ih nije prikazao vlasnicima ili drugim vanjskim korisnicima;

▼M16

(c) pripremio izvještajni paket sukladno MSFI-jevima za potrebe konsolidacije, a da nije pripremio kompletne financijske izvještaje kako nalaže MRS 1 – Prezentacija financijskih izvještaja (kako je revidiran 2007.); ili

(d) nije prikazao financijske izvještaje za prethodna razdoblja.

4. Ovaj MSFI primjenjuje se kada subjekt prvi put usvoji MSFI-jeve. Ne primjenjuje se kada subjekt primjerice:

(a) prestane prikazivati financijske izvještaje sukladno nacionalnim zahtjevima, a prethodno ih je prikazivao, kao i dodatne financijske izvještaje koji su sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-jevima;

(b) jest prikazao financijske izvještaje u prethodnoj godini sukladno nacionalnim zahtjevima koji su sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-jevima; ili

(c) jest prikazao financijske izvještaje u prethodnoj godini koji su sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-jevima, čak i ako su revizorski izvještaji uvjetovani tim financijskim izvještajima.

▼M36

4.A Ne dovodeći u pitanje zahtjeve iz točaka 2. i 3., subjekt koji je primijenio MSFI-je u prethodnom izvještajnom razdoblju, ali čiji najnoviji financijski izvještaji nisu sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu o poštovanju MSFI-ja, mora ili primijeniti ovaj MSFI ili primijeniti MSFI-je naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* kao da subjekt nikada nije prestao primjenjivati MSFI-je.

4.B Ako subjekt ne odabere primjenjivati ovaj MSFI u skladu s točkom 4.A, bez obzira na to, subjekt primjenjuje zahtjeve za objavljivanje iz točaka 23.A – 23.B MSFI-ja 1, uz zahtjeve za objavljivanje iz MRS-a 8.

▼M16

5. Ovaj MSFI ne primjenjuje se na promjene računovodstvenih politika koje je uveo subjekt koji već primjenjuje MSFI-jeve. Na takve promjene primjenjuju se:

(a) zahtjevi koji se tiču promjena računovodstvenih politika iz MRS-a 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške; i

(b) određeni prijelazni zahtjevi drugih MSFI-jeva.

PRIZNAVANJE I MJERENJE

Početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI-jevima

6. Subjekt priprema i prikazuje početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI-jevima na dan prijelaza na MSFI-jeve. To je polazna točka u računovodstvenom iskazivanju sukladno MSFI-jevima.

Računovodstvene politike

7. Subjekt koristi iste računovodstvene politike u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima i kroz sva razdoblja prikazana u svojim prvim financijskim izvještajima po MSFI-jevima. Te računovodstvene politike u skladu su sa svakim MSFI-jem koji je na snazi na kraju prvog razdoblja izvještavanja po MSFI-jevima, izuzev kako je navedeno u stavcima 13. – 19. i dodacima B – E.

8. Subjekt ne smije primjenjivati različite verzije MSFI-jeva koje su prethodno bile na snazi. Subjekt može primijeniti novi MSFI koji još nije obvezan ako je ranija primjena dopuštena novim MSFI-jem.

▼M16

Primjer: Dosljedna primjena najnovije verzije MSFI-jeva

Temelji

Kraj prvog razdoblja izvještavanja subjekta A po MSFI-jevima je 31. prosinca 20X5. Subjekt A odluči u izvještajima prikazati usporedne podatke za samo jednu godinu (vidjeti stavak 21.). Dakle, datum njegovog prijelaza na MSFI-jeve je početak poslovanja na dan 1. siječnja 20X4. (ili, jednako tako, kraj poslovanja na dan 31. prosinca 20X3.). Subjekt A je s 31. prosincem svake godine do uključivo 31. prosinca 20X4. financijske izvještaje prikazao sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

Primjena zahtjeva

Subjekt A primjenjuje MSFI-jeve na snazi za razdoblja koja završavaju 31. prosinca 20X5. kod:

(a) pripremanja i prikazivanja svojeg prvog izvještaja o financijskom položaju po MSFI-jevima na dan 1. siječnja 20X4.; i

(b) pripremanja i prikazivanja izvještaja o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X5. (zajedno s usporednim iznosima za 20X4.), izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaja o promjenama vlasničkog kapitala i izvještaja o novčanim tokovima za godinu zaključno s 31. prosincem 20X5. (zajedno s usporednim iznosima za 20X4.) i podataka koji se objavljuju (uključujući usporedne podatke za 20X4.).

Ako novi MSFI još nije obvezan, ali je njegova ranija primjena dopuštena, subjekt A ga može i ne mora primijeniti u svojim prvim financijskim izvještajima po MSFI-jevima.

9. Prijelazne odredbe drugih MSFI-jeva primjenjuju se na promjene računovodstvenih politika subjekta koji već koristi MSFI-jeve, ali se ne primjenjuju na subjekte koji su u postupku prve primjene MSFI-jeva, osim u slučajevima opisanima u dodacima B – E.

10. Izuzev kako je opisano u stavcima 13. – 19. i dodacima B – E, subjekt u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima:

(a) priznaje svu imovinu i sve obveze čije je priznavanje propisano MSFI-jevima;

(b) ne priznaje stavke kao imovinu ili obveze ako MSFI-jevi ne dopuštaju njihovo priznavanje;

(c) ponovno klasificira stavke koje su po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim standardima priznate kao jedna vrsta imovine, obveza ili komponenta vlasničkog kapitala, ali su po MSFI-jevima druga vrsta imovine, obveza ili komponenta vlasničkog kapitala; i

(d) primjenjuje MSFI-jeve u mjerenju sve priznate imovine i svih priznatih obveza.

11. Računovodstvene politike koje subjekt koristi u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima mogu se razlikovati od onih primijenjenih na isto razdoblje po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim standardima. S tim povezana usklađenja proizlaze iz događaja i transakcija prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Stoga subjekt takva usklađenja priznaje izravno kroz zadržanu dobit (ili, ako je prikladno, u nekoj drugoj kategoriji vlasničkog kapitala) na datum prijelaza na MSFI-jeve.

▼M16

12. Ovaj MSFI uspostavlja dvije kategorije izuzeća od načela da početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI-jevima mora biti u skladu sa svakim MSFI-jem:

(a) Dodatkom B zabranjuje se retroaktivna primjena nekih vidova drugih MSFI-jeva;

(b) dodacima C – E dopušta se izuzeće od nekih zahtjeva drugih MSFI-jeva.

Izuzeća od retroaktivne primjene drugih MSFI-jeva

13. Ovim MSFI-jem zabranjuje se retroaktivna primjena nekih vidova drugih MSFI-jeva. Izuzeća su navedena u stavcima 14. – 17. i Dodatku B.

Procjene

14. Procjene subjekta sukladno MSFI-jevima na datum prijelaza na MSFI-jeve moraju biti dosljedne procjenama na isti datum po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (nakon usklađenja koja odražavaju moguće razlike u računovodstvenim politikama), ako ne postoje objektivni dokazi da su te procjene bile pogrešne.

15. Subjekt može dobiti informacije o procjenama po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima nakon datuma prijelaza na MSFI-jeve. Sukladno stavku 14., subjekt s takvim informacijama postupa istovjetno kao s događajima nakon izvještajnog razdoblja koji ne nalažu usklađenje sukladno MRS-u 10 – Događaji nakon izvještajnog razdoblja. Primjerice, pretpostavimo da je datum prijelaza subjekta na MSFI-jeve 1. siječnja 20X4. i da nova informacija primljena 15. srpnja 20X4. nalaže reviziju procjene izvedene na dan 31. prosinca 20X3. po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Subjekt ne prikazuje učinke nove informacije u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima (ako procjene nije potrebno uskladiti zbog razlika u računovodstvenim politikama ili ako ne postoji objektivan dokaz da su procjene bile pogrešne). Umjesto toga, subjekt iskazuje učinak nove informacije kroz dobit ili gubitak (ili, ako je prikladno, u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti) za godinu koja je završila 31. prosinca 20X4.

16. Moguće je da subjekt s danom prijelaza na MSFI-jeve treba provesti nove procjene koje nisu bile obvezne po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Radi usklađenja s MRS-om 10, procjene po MSFI-jevima odražavaju uvjete koji su postojali na dan prijelaza na MSFI-jeve. Ponajprije, procjene tržišnih cijena, kamatnih stopa ili tečajeva stranih valuta na datum prijelaza na MSFI-jeve odražavaju tržišne uvjete na taj datum.

17. Stavci 14. – 16. primjenjuju se na početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI-jevima. Također se primjenjuju na usporedno razdoblje prikazano u prvim financijskim izvještajima po MSFI-jevima, u kojem se slučaju upućivanje na datum prijelaza na MSFI-jeve zamjenjuje upućivanjem na datum završetka usporednog razdoblja.

▼M16

Izuzeća od drugih MSFI-jeva

18. Subjekt može odabrati primjenu jednog ili više izuzeća iz dodataka C – E, koje ne smije analogno primijeniti na druge stavke.

▼M33

_____

▼M16

PRIKAZIVANJE I OBJAVLJIVANJE

20. Ovaj MSFI ne sadrži izuzeća od zahtjeva iz drugih MSFI-jeva koji se odnose na prikazivanje i objavljivanje.

Usporedne informacije

▼M36

21. Prvi financijski izvještaji u skladu s MSFI-jima nekog subjekta uključuju najmanje tri izvještaja o financijskom položaju, dva izvještaja o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, dva odvojena izvještaja o dobiti ili gubitku (ako su prezentirani), dva izvještaja o novčanim tokovima i dva izvještaja o promjenama vlasničkog kapitala te pripadajuće bilješke, uključujući usporedne informacije za sve prezentirane izvještaje.

▼M16

Usporedne informacije koje nisu po MSFI-jevima i sažeci podataka iz prethodnih razdoblja

22. Neki subjekti prikazuju odabrane sažete podatke iz razdoblja koja su prethodila prvom razdoblju za koje prikazuju sve usporedne informacije sukladno MSFI-jevima. Ovaj MSFI ne nalaže da sažeti podaci budu u skladu sa zahtjevima priznavanja i mjerenja iz MSFI-jeva. Nadalje, neki subjekti prikazuju usporedne podatke po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kao i usporedne podatke koje nalaže MRS 1. U svim financijskim izvještajima koji sadrže sažete podatke iz prethodnih razdoblja ili usporedne podatke u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, subjekt:

(a) vidljivo naglašava da informacije u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima nisu pripremljene sukladno MSFI-jevima; i

(b) objavljuje prirodu najznačajnijih usklađenja kojima bi se postiglo usklađenje s MSFI-jevima. Subjekt ne treba kvantificirati ta usklađenja.

Objašnjenje prijelaza na MSFI-jeve

23. Subjekt objašnjava kako je prijelaz na MSFI-jeve utjecao na iskazani financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove.

▼M36

23.A Subjekt koji je primijenio MSFI-je u prethodnom razdoblju, kako je opisano u točki 4.A, objavljuje:

(a) razlog zbog kojeg je prestao primjenjivati MSFI-je; i

(b) razlog zbog kojeg je ponovno počeo primjenjivati MSFI-je.

23.B Ako subjekt, u skladu s točkom 4.A, ne odabere primjenjivati MSFI 1, subjekt objašnjava razloge zbog kojih je odabrao primjenjivati MSFI-je kao da nikada nije prestao primjenjivati MSFI-je.

▼M16

Usklađenja

24. Radi usklađenja sa stavkom 23., prvi financijski izvještaji subjekta po MSFI-jevima uključuju:

(a) usklađenja vlasničkog kapitala iskazanog po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima s vlasničkim kapitalom po MSFI-jevima za oba sljedeća datuma:

i. datum prijelaza na MSFI-jeve; i

ii. kraj zadnjeg razdoblja prikazanog u najnovijim godišnjim financijskim izvještajima subjekta pripremljenima po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima;

(b) usklađenje ukupne sveobuhvatne dobiti prikazane po MSFI-jevima za zadnje razdoblje u najnovijim godišnjim financijskim izvještajima subjekta, uzimajući kao polazište ukupnu sveobuhvatnu dobit po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za isto razdoblje ili, ako subjekt nije iskazao ukupan iznos, račun dobiti i gubitka po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima;

(c) ako je subjekt prvi put priznao ili ukinuo neke gubitke od umanjenja vrijednosti u pripremi svojeg početnog izvještaja o financijskom položaju po MSFI-jevima, podatke koje bi trebao objaviti sukladno MRS-u 36 – Umanjenje vrijednosti imovine da je iste gubitke od umanjenja priznao ili ukinuo u razdoblju koje započinje prijelazom na MSFI-jeve.

25. Usklađenja propisana stavkom 24. točkama (a) i (b) moraju biti dostatno detaljno razrađena kako bi korisnicima omogućila razumijevanje materijalno značajnih usklađenja izvještaja o financijskom položaju i izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti. Ako je subjekt prikazao svoj izvještaj o novčanim tokovima po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, također objašnjava materijalno značajna usklađenja izvještaja o novčanim tokovima.

26. Ako subjekt stekne saznanja o pogreškama po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, u usklađenjima propisanima stavkom 24. točkama (a) i (b), razlučuje se ispravak utvrđenih pogrešaka od promjena računovodstvenih politika.

▼M29

27. MRS 8 se ne primjenjuje na izmjene u računovodstvenim politikama koje subjekt napravi kada usvoji MSFI ili na promjene tih politika dok ne predstavi svoj prvi MSFI financijski izvještaj.

27.A Ako tijekom razdoblja obuhvaćenog njegovim prvim MSFI financijskim izvještajem subjekt promijeni svoju računovodstvenu politiku ili uporabu iznimaka sadržanih u tom MSFI-u, opravdava izmjene između svog prvog MSFI privremenog financijskog izvještaja i svog prvog MSFI financijskog izvještaja u skladu s odlomkom 23. te ažurira usklađivanja prema odlomku 24. točkama (a) i (b).

▼M16

28. Ako subjekt nije prikazao financijske izvještaje za prethodna razdoblja, taj podatak objavljuje u svojim prvim financijskim izvještajima po MSFI-jevima.

▼M16

Određivanje financijske imovine ili financijskih obveza

▼M53

29. Subjekt može odrediti prethodno priznatu financijsku imovinu kao financijsku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom D19.A. Subjekt je dužan objaviti fer vrijednost tako određene financijske imovine na datum određivanja te njezinu klasifikaciju i knjigovodstvenu vrijednost iz prethodnih financijskih izvještaja.

29.A Subjekt može odrediti prethodno priznatu financijsku obvezu kao financijsku obvezu koja se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom D19. Subjekt je dužan objaviti fer vrijednost tako određenih financijskih obveza na datum određivanja te njihovu klasifikaciju i knjigovodstvenu vrijednost iz prethodnih financijskih izvještaja.

▼M16

Upotreba fer vrijednosti kao surogatnog troška

30. Ako subjekt koristi fer vrijednost u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima kao surogatni trošak stavke nekretnina, postrojenja i opreme, investicijske nekretnine ili nematerijalne imovine (vidjeti stavke D5. i D7.), za svaku stavku u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima u sklopu prvih financijskih izvještaja po MSFI-jevima objavljuje:

(a) ukupan iznos fer vrijednosti; i

(b) ukupna usklađenja na knjigovodstvene vrijednosti iskazane po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

Upotreba surogatnog troška za ulaganja u ovisan, ►**M32** *zajednički pothvat* ◄

31. Slično tomu, ako subjekt u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima u sklopu svojih odvojenih financijskih izvještaja koristi surogatni trošak za ulaganje u ovisan, ►**M32** zajednički pothvat ◄ (vidjeti stavak D15.), u svojim prvim odvojenim financijskim izvještajima po MSFI-jevima objavljuje:

(a) ukupan surogatni trošak ulaganja kod kojih surogatni trošak predstavlja njihovu knjigovodstvenu vrijednost po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima;

(b) ukupan surogatni trošak ulaganja kod kojih je surogatni trošak njihova fer vrijednost; i

(c) ukupno usklađenje knjigovodstvenih vrijednosti iskazanih po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

▼M24

Uporaba pretpostavljenog troška naftne i plinske imovine

31.A Ako subjekt za naftnu i plinsku imovinu koristi izuzeće iz stavka D.8.A(b), dužan je tu činjenicu objaviti, kao i osnovu po kojoj je raspoređivao knjigovodstvene vrijednosti te imovine utvrđene po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

▼M29

Uporaba pretpostavljenih troškova za predmet poslovanja koji podliježe reguliranju cijena

31.B Ako subjekt koristi izuzetak iz odlomka D8B za predmet poslovanja koji podliježe reguliranju cijena, objavljuje tu činjenicu i temelj na osnovu kojeg su knjigovodstvene vrijednosti određene prema prethodnim opće prihvaćenim računovodstvenim načelima (GAAP).

▼M33

Korištenje surogatnog troška nakon ozbiljne hiperinflacije

31.C Ako subjekt odluči imovinu i obveze mjeriti po fer vrijednosti i tu fer vrijednost zbog ozbiljne hiperinflacije (vidjeti točke D26. – D30.) u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima koristiti kao surogatni trošak, dužan je u svojim prvim financijskim izvještajima prema MSFI-jevima obrazložiti kako i zašto je imao i zatim prestao imati funkcijsku valutu koja ima oba sljedeća obilježja:

(a) svim subjektima s transakcijama i stanjima u predmetnoj valuti nije dostupan pouzdan opći indeks cijena;

(b) ne postoji mogućnost razmjene te valute za relativno stabilnu valutu.

▼M16

Financijski izvještaji za razdoblja tijekom godine

▼M29

32. Ako subjekt predstavi privremeno financijsko izvješće u skladu s MRS-om 34. za dio razdoblja koji obuhvaća njegovo prvo financijsko izvješće u skladu s MSFI kako bi zadovoljilo odlomak 23., subjekt mora uz zahtjeve MRS-a 34. zadovoljiti i sljedeće zahtjeve:

(a) Ako je subjekt predstavio privremeno financijsko izvješće za usporedivo privremeno razdoblje prethodne poslovne godine, svako takvo privremeno izvješće mora uključivati:

i. usklađivanje svog vlasničkog kapitala u skladu s prethodnim opće prihvaćenim računovodstvenim načelima na kraju tog usporednog privremenog razdoblja sa svojim vlasničkim kapitalom prema MSFI-u na navedeni datum; i

ii. usklađivanje sa svojim ukupnim sveobuhvatnim prihodom u skladu s MSFI-om za navedeno usporedno privremeno razdoblje (za tekuću i poslovnu godinu do navedenog datuma). Početna točka usklađivanja je ukupni sveobuhvatni prihod u skladu s prethodnim opće prihvaćenim računovodstvenim načelima za to razdoblje ili, ako subjekt nije izvijestio taj ukupni prihod, dobitak i gubitak u skladu s prethodnim općim načelima.

(b) Uz usklađivanja navedena u točki (a), prvi privremeno financijsko izvješće subjekta u skladu s MRS-om 34 za dio razdoblja koji obuhvaća njegovo prvo MSFI financijsko izvješće uključuje usklađivanja opisana u odlomku 24. točkama (a) i (b) (dopunjeno pojedinostima utvrđenima u odlomcima 25. i 26.) ili pozivanje na drugi objavljeni dokument koji uključuje ta usklađivanja.

(c) Ako subjekt promijeni svoju računovodstvenu politiku ili uporabu izuzetaka koji se nalaze u tom MSFI-u, opravdava izmjene u svakom takvom privremenom financijskom izvješću u skladu s odlomkom 23. i nadopunjava usklađivanja koje zahtijevaju točke (a) i (b).

▼M16

33. MRS 34 propisuje minimalne zahtjeve po pitanju objavljivanja, koji se temelje na pretpostavci da korisnici financijskih izvještaja tijekom godine imaju pristup najnovijim godišnjim financijskim izvještajima. Međutim, MRS 34 također nalaže subjektu da objavi „bilo koji događaj ili transakciju koji su materijalno značajni za razumijevanje tekućeg razdoblja tijekom godine". Dakle, ako primjenitelj MSFI-jeva po prvi put nije u svojim najnovijim godišnjim financijskim izvještajima po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima objavio informacije materijalno značajne za razumijevanje tekućeg razdoblja tijekom godine, objavljuje ih u svojim financijskim izvještajima za razdoblje tijekom godine ili navodi uputu na neki drugi objavljeni dokument koji sadrži te informacije.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

34. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI ako njegovi prvi financijski izvještaji po MSFI-jevima obuhvaćaju razdoblje koje započinje 1. srpnja 2009. ili nakon tog datuma. Dopuštena je njegova ranija primjena.

35. Subjekt primjenjuje izmjene iz stavka D1. točke (n) i stavka D23. na godišnja razdoblja koja započinju 1. srpnja 2009. ili nakon tog datuma. Ako subjekt primjenjuje MRS 23 – *Troškovi posudbe* (kako je izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, navedene izmjene primjenjuje na to ranije razdoblje.

36. MSFI-jem 3 – *Poslovna spajanja* (kako je izmijenjen 2008.) izmijenjen je stavak 19., stavak C1. i stavak C4. točke (f) i (g). Ako subjekt MSFI 3 (revidiran 2008.) primjenjuje na neko ranije razdoblje, navedene izmjene primjenjuje na to ranije razdoblje.

37. MRS-om 27 – *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (kako je izmijenjen 2008.) izmijenjeni su stavci 13. i B7. Ako subjekt MRS 27 (izmijenjen 2008.) primjenjuje na neko ranije razdoblje, navedene izmjene primjenjuje na to ranije razdoblje.

38. *Odredbama o troškovima ulaganja u ovisne, zajednički kontrolirane ili pridružene subjekte* (izmjene MSFI-ja 1 i MRS-a 27) koje su izdane u svibnju 2008., dodani su stavak 31., stavak D1. točka (g) te stavci D14. i D15. Subjekt ih primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju 1. srpnja 2009. ili nakon tog datuma. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt te stavke primijeni na neko ranije razdoblje, onda tu činjenicu i objavljuje.

39. Stavak B7. izmijenjen je na temelju odredaba o unapređenju MSFI-jeva koje su izdane u svibnju 2008. Subjekt navedene izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju 1. srpnja 2009. ili nakon tog datuma. Ako subjekt primijeni MRS 27 (izmijenjen 2008.) na neko ranije razdoblje, navedene izmjene primjenjuje na to ranije razdoblje.

▼M24

39.A Izmjenama MSFI-ja 1 „Dodatna izuzeća za subjekte koji prvi put primjenjuju MSFI-jeve" objavljenim u srpnja 2009. godine dodani su stavci 31.A, D.8.A, D.9.A i D.21.A te je izmijenjen stavak D.1. točke (c), (d) i (l). Subjekt ove izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2010. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje spomenute izmjene na neko ranije razdoblje, tu činjenicu objavljuje.

▼M25

39.C *„Ograničenim izuzećem od objavljivanja usporednih podataka po MSFI-ju 7 za subjekte koji prvi put primjenjuju MSFI”* (Izmjena MSFI-ja 1) objavljenim u siječnju 2010. dodan je stavak E.3. Subjekt ovu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2010. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni izmjenu na neko ranije razdoblje, tu činjenicu objavljuje.

▼M29

39.E *Poboljšanjima MSFI-a*, koja su izdana u svibnju 2010., bili su dodani odlomci 27.A, 31.B i D8B i izmijenjeni odlomci 27., 32., D1 točka (c) i D8. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnje razdoblje koje započinje nakon 1. siječnja 2011. ili kasnije. Dozvoljavaju se ranije primjene. Ako subjekt primjenjuje izmijene za ranije razdoblje, tu činjenicu objavljuje. Subjekti koji su usvojili MSFI-e u razdobljima prije datuma stupanja na snagu MSFI-a 1 ili primijenili MSFI 1 u prethodnom razdoblju smiju primijeniti izmijene odlomka D8 za unazad u prvom godišnjem razdoblju nakon što izmjena stupi na snagu. Subjekt koji primjenjuje odlomak D8 za unazad tu činjenicu objavljuje.

▼M58

39.F [izbrisano]

▼M33

39.H Izmjenama pod naslovom *Ozbiljna hiperinflacija i ukidanje fiksnih datuma za prve primjenitelje* (izmjene MSFI-ja 1), objavljene u prosincu 2010., izmijenjene su točke B2., D1. i D20. i dodane točke 31.C i D26. – D30. Subjekt je navedene izmjene dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2011. Dopuštena je ranija primjena.

▼M32

39.I MSFI-jem 10 *Konsolidirani financijski izvještaji* i MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi*, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 31., B.7, C.1, D.1, D.14 i D.15 i dodana je točka D.31. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼M33

39.J MSFI-ju 13 *Mjerenje fer vrijednosti*, izdanom u svibnju 2011., briše se točka 19. i mijenjaju se definicija fer vrijednosti iz Dodatka A te točke D15. i D20. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼M31

39.K U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 21. mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

▼M58

39.L MRS-om 19 *Primanja zaposlenih* (kako je izmijenjen u lipnju 2011.) izmijenjena je točka D.1. i izbrisane točke D.10. i D.11. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MRS-a 19 (kako je izmijenjen u lipnju 2011.).

▼M33

39.M OTMSFI-om 20 *Troškovi uklanjanja otkrivke u proizvodnoj fazi površinskog kopa* dodana je točka D32. i izmijenjena točka D1. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 20.

▼M35

39.N *Državni zajmovi* (Izmjene MSFI-ja 1), objavljeno u ožujku 2012., dodaju se točka B1. podtočka (f) i točke B10. – B12. Subjekt primjenjuje te točke za godišnja razdoblja koja počinju na dan 1. siječnja 2013. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena.

▼**M35**

39.O Točke B.10 i B.11 odnose se na MSFI 9. Ako subjekt primjenjuje ovaj MSFI, ali još ne primjenjuje MSFI 9, upućivanja iz točaka B.10 i B.11 na MSFI 9 smatraju se upućivanjima na MRS 39 *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.

▼**M36**

39.P Godišnjim poboljšanjima iz ciklusa 2009. – 2011., koja su izdana u svibnju 2012., dodane su točke 4.A – 4.B i 23.A – 23.B. Subjekt primjenjuje te izmjene naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu.

39.Q Godišnjim poboljšanjima iz ciklusa 2009. – 2011., koja su izdana u svibnju 2012., izmijenjena je točka D.23. Subjekt primjenjuje te izmjene naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu.

39.R *Godišnjim poboljšanjima iz ciklusa 2009. – 2011.*, koja su izdana u svibnju 2012., izmijenjena je točka 21. Subjekt primjenjuje te izmjene naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu.

▼**M37**

39.S Dokument *Konsolidirani financijski izvještaji, zajednički poslovi i objavljivanje udjela u drugim subjektima: smjernice za prijelaz* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 11 i MSFI-ja 12), objavljen u lipnju 2012., izmijenio je točku D31. Subjekt primjenjuje tu izmjenu kada primjenjuje MSFI 11 (kako je izmijenjen u lipnju 2012.).

▼**M58**

39.T Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjene su točke D.16., D.17. i Dodatak C. Subjekt je te izmjene dužan primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti*. Ako subjekt ranije započne s primjenom tih izmjena, dužan je istodobno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼**M46**

39.W Publikacijom *Obračunavanje stjecanja udjela u zajedničkom upravljanju* (Izmjene MSFI-ja 11), objavljenom u svibnju 2014., izmijenjena je točka C.5. Navedenu izmjenu subjekt primjenjuje u godišnjim razdobljima koja počinju 1. siječnja 2016. ili nakon tog datuma. Ako povezane izmjene MSFI-ja 11 iz publikacije *Obračunavanje stjecanja udjela u zajedničkom upravljanju* (Izmjene MSFI-ja 11) subjekt primjenjuje na ranije razdoblje, izmjena točke C.5 primjenjuje se u tom ranijem razdoblju.

▼**M52**

39.X MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., briše se točka D24. i njezin naslov te se dodaju točke D34. i D35. i njihovi naslovi. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼**M53**

39.Y Standardom MSFI 9 *Financijski instrumenti*, kako je objavljen u srpnju 2014., mijenjaju se točke 29., od B1. do B6., D1., D14., D15., D19. i D20., brišu se točke 39.B, 39.G i 39.U te se dodaju točke 29.A, od B8. do B8.G, B9., od D19.A do D19.C, D33., E1. i E2. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M50

39.Z Dokumentom *Metoda udjela u nekonsolidiranim financijskim izvještajima* (Izmjene MRS-a 27), objavljenim u kolovozu 2014., izmijenjena je točka D.14. te je dodana točka D.15.A. Subjekt je dužan te izmjene primjenjivati za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M58

39.AA [izbrisano]

39.AD Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva – ciklus 2014.–2016.* objavljenim u prosincu 2016. izmijenjene su točke 39.L. i 39.T. te su izbrisane točke 39.D., 39.F., 39.AA. i E.3. – E.7. Subjekt te izmjene primjenjuje za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma.

▼M16

POVLAČENJE MSFI-ja 1 (OBJAVLJENOG 2003.)

40. Ovim MSFI-jem ukida se MSFI 1 izdan 2003. i izmijenjen u svibnju 2008.

Dodatak A

Definicije pojmova

Ovaj je Dodatak sastavni dio MSFI-ja.

Datum prijelaza na MSFI-jeve	Početak najranijeg razdoblja za koje subjekt prikaže cjelovite usporedne podatke po MSFI-jevima u **svojim prvim financijskim izvještajima po MSFI-jevima**.
Surogatni trošak	Iznos koji se koristi kao zamjena za trošak ili amortizirani trošak na određeni datum. Naknadna amortizacija podrazumijeva da je subjekt inicijalno priznao imovinu ili obvezu na određeni datum i da je njezin trošak jednak surogatnom trošku.

▼M33

Fer vrijednost	Je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13.)

▼M16

Prvi financijski izvještaji po MSFI-jevima	Prvi godišnji financijski izvještaji u kojima subjekt primjenjuje **Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI-jeve)** izričitom i bezrezervnom izjavom o sukladnosti s MSFI-jevima.
Prvo razdoblje izvještavanja po MSFI-jevima	Najnovije izvještajno razdoblje koje je obuhvaćeno **prvim financijskim izvještajima subjekta po MSFI-jevima**.
Primjenitelj MSFI-jeva po prvi put	Subjekt koji prikazuje svoje **prve financijske izvještaje po MSFI-jevima**.

▼M16

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)	Standardi i tumačenja koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvaćaju: (a) Međunarodne standarde financijskog izvještavanja; (b) Međunarodne računovodstvene standarde; i (c) tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC) ili bivšeg Stalnog odbora za tumačenja (SIC).
Početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI-jevima	Izvještaj o financijskom položaju subjekta na **datum prijelaza na MSFI-jeve**.
Prethodna općeprihvaćena računovodstvena načela	Računovodstvena osnova koju je primjenitelj MSFI-a **po prvi put primjenjivao** neposredno prije prihvaćanja MSFI-ja.

Dodatak B

Izuzeće od retroaktivne primjene drugih MSFI-jeva

Ovaj je Dodatak sastavni dio MSFI-ja.

▼M53

B1. Subjekt primjenjuje sljedeće iznimke:

(a) prestanak priznavanja financijske imovine i financijskih obveza (točke B2. i B3.);

(b) računovodstvo zaštite od rizika (točke od B4. do B6.);

(c) nekontrolirajući udjeli (točka B7.);

(d) klasifikacija i mjerenje financijske imovine (točke od B8. do B8.C);

(e) umanjenje vrijednosti financijske imovine (točke od B8.D do B8.G);

(f) ugrađeni derivatni instrumenti (točka B9.) i

(g) državni zajmovi (točke od B10. do B12.).

Prestanak priznavanja financijske imovine i financijskih obveza

B2. Osim kako je dopušteno točkom B3., subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-je prospektivno primjenjuje zahtjeve za prestanak priznavanja iz MSFI-ja 9 na transakcije izvršene na datum prelaska na MSFI ili nakon njega. Na primjer, ako je subjekt koji po prvi put primjenjuje međunarodne standarde financijskog izvještavanja prestao priznavati nederivatnu financijsku imovinu ili nederivatne financijske obveze u skladu sa svojim prijašnjim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima zbog transakcije koja je izvršena prije datuma prelaska na MSFI, on ne smije priznati tu imovinu i obveze u skladu s MSFI-jem (osim ako ispunjavaju uvjete za priznavanje zbog kasnije transakcije ili događaja).

B3. Bez obzira na točku B2., subjekt može retroaktivno primijeniti zahtjeve za prestanak priznavanja iz MSFI-ja 9 od datuma po izboru subjekta, pod uvjetom da su podaci potrebni za primjenu MSFI-ja 9 na financijsku imovinu i financijske obveze koji su se prestali priznavati zbog prošlih transakcija dobiveni u vrijeme početnog obračunavanja tih transakcija.

▼M53

Računovodstvo zaštite od rizika

B4. Kako je propisano u MSFI-ju 9, na datum prelaska na MSFI subjekt:

(a) mjeri sve derivatne instrumente po fer vrijednosti i

(b) briše sve odgođene gubitke i dobiti koji proizlaze iz derivatnih instrumenata o kojima se izvještavalo na temelju prijašnjih općeprihvaćenih računovodstvenih načela kao da su bili imovina ili obveze.

B5. U svojem početnom izvještaju o financijskom položaju u skladu s MSFI-jem subjekt ne smije prikazivati odnos zaštite od rizika koji nije prihvatljiv za primjenu računovodstva zaštite od rizika u skladu s MSFI-jem 9 (na primjer brojni odnosi zaštite od rizika u kojima je instrument zaštite od rizika samostalna izdana opcija ili neto izdana opcija, ili ako je neto stanje zaštićena stavka u zaštiti novčanog toka od nekog drugog rizika osim valutnog rizika). Međutim, ako je subjekt odredio neto stanje kao zaštićenu stavku na temelju prijašnjih općeprihvaćenih računovodstvenih načela, može u skladu s MSFI-jem odrediti pojedinu stavku u okviru tog neto stanja kao zaštićenu stavku ili neto stanje ako to ispunjava zahtjeve iz točke 6.6.1. MSFI-ja 9, pod uvjetom da to učini najkasnije na datum prelaska na MSFI.

B6. Ako je prije datuma prelaska na MSFI subjekt odredio neku transakciju kao zaštitu od rizika, ali ta zaštita ne ispunjava uvjete računovodstva zaštite od rizika iz MSFI-ja 9, subjekt primjenjuje točke 6.5.6. i 6.5.7. MSFI-ja 9 kako bi prestao primjenjivati računovodstvo zaštite od rizika. Transakcije izvršene prije datuma prelaska na MSFI ne mogu se retroaktivno odrediti kao zaštita od rizika.

▼M16

Nekontrolirajući udjeli

▼M32

B.7 Primjenitelj MSFI-jeva prvi put dužan je sljedeće zahtjeve MSFI-ja 10 primijeniti prospektivno od datuma prelaska na MSFI-jeve:

(a) zahtjev iz točke B.94 koji nalaže da se ukupna sveobuhvatna dobit pripiše vlasnicima matice i vlasnicima nekontrolirajućih udjela, čak i ako time nastaje negativan saldo nekontrolirajućih udjela;

(b) zahtjeve iz točaka 23. i B.93 koji nalažu da se obračunaju promjene vlasničkog udjela matice u ovisnom subjektu koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole; i

(c) zahtjeve iz točaka B.97 – B.99 koji nalažu da se obračuna gubitak kontrole nad ovisnim subjektom i s tim povezane zahtjeve iz točke 8.A MSFI-ja 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i obustavljene aktivnosti*.

Međutim, ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve odluči MSFI 3 retroaktivno primijeniti na prethodna poslovna spajanja, dužan je, sukladno točki C.1 ovoga MSFI-ja, primijeniti i MSFI 10.

▼M53

Klasifikacija i mjerenje financijskih instrumenata

B8. Subjekt procjenjuje ispunjava li financijska imovina uvjete iz točke 4.1.2. ili uvjete iz točke 4.1.2.A MSFI-ja 9 na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na datum prelaska na MSFI.

▼**M53**

B8.A Ako je na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na datum prelaska na MSFI neizvedivo procijeniti izmijenjenu vremensku vrijednost novčanog elementa u skladu s točkama od B4.1.9.B do B4.1.9.D MSFI-ja 9, subjekt procjenjuje obilježja ugovornih novčanih tokova te financijske imovine na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale na datum prelaska na MSFI, pri čemu ne uzima u obzir zahtjeve koji se odnose na izmjenu vremenske vrijednosti novčanog elementa iz točaka od B4.1.9.B do B4.1.9.D MSFI-ja 9. (U ovom slučaju subjekt primjenjuje i točku 42.R MSFI-ja 7, ali upućivanja na „točku 7.2.4. MSFI-ja 9” tumače se u značenju ove točke, a upućivanja na „početno priznavanje financijske imovine” tumače se u značenju „na datum prelaska na MSFI”.)

B8.B Ako je na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na datum prelaska na MSFI neizvedivo procijeniti je li fer vrijednost predujma neznačajna u skladu s točkom B4.1.12. podtočkom (c) MSFI-ja 9, subjekt procjenjuje obilježja ugovornih novčanih tokova te financijske imovine na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale na datum prelaska na MSFI, pri čemu ne uzima u obzir iznimku za predujmove iz točke B4.1.12. MSFI-ja 9. (U ovom slučaju subjekt primjenjuje i točku 42.S MSFI-ja 7, ali upućivanja na „točku 7.2.5. MSFI-ja 9” tumače se u značenju ove točke, a upućivanja na „početno priznavanje financijske imovine” tumače se u značenju „na datum prelaska na MSFI”.)

B8.C Ako je retroaktivna primjena metode efektivne kamatne stope iz MSFI-ja 9 za subjekt neizvediva (kako je definirano u MRS-u 8), fer vrijednost financijske imovine ili financijske obveze na datum prelaska na MSFI jednaka je novoj bruto knjigovodstvenoj vrijednosti te financijske imovine ili novom amortiziranom trošku te financijske obveze na datum prelaska na MSFI.

Umanjenje vrijednosti financijske imovine

B8.D Subjekt zahtjeve o umanjenju vrijednosti iz odjeljka 5.5. MSFI-ja 9 primjenjuje retroaktivno u skladu s točkom 7.2.15. i točkama od 7.2.18. do 7.2.20. tog MSFI-ja.

B8.E Na datum prelaska na MSFI subjekt upotrebljava razumne i pouzdane podatke dostupne bez nepotrebnih troškova i napora kako bi odredio kreditni rizik na datum početnog priznavanja tih financijskih instrumenata (ili za obveze po zajmovima i ugovore o financijskom jamstvu na datum kada je subjekt postao stranka u neopozivoj obvezi u skladu s točkom 5.5.6. MSFI-ja 9) i uspoređuje ga s kreditnim rizikom na datum prelaska na MSFI (vidjeti i točke od B7.2.2. do B7.2.3. MSFI-ja 9).

▼M53

B8.F Pri određivanju je li nakon početnog priznavanja došlo do znatnih povećanja kreditnog rizika subjekt može primijeniti:

(a) zahtjeve iz točke 5.5.10. i točaka od B5.5.27. do B5.5.29 MSFI-ja 9 te

(b) oborivu pretpostavku iz točke 5.5.11. MSFI-ja 9 za ugovorna plaćanja koja su dospjela više od 30 dana ako će subjekt primijeniti zahtjeve o umanjenju vrijednosti tako što će na temelju podataka o prekoračenju dospijeća utvrditi znatna povećanja kreditnog rizika za te financijske instrumente nakon početnog priznavanja.

B8.G Ako bi na datum prelaska na MSFI određivanje je li nakon početnog priznavanja financijskog instrumenta došlo do znatnog povećanja kreditnog rizika zahtijevalo nepotrebne troškove i napore, subjekt priznaje rezervacije za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja na svaki izvještajni datum sve do prestanka priznavanja tog financijskog instrumenta (osim ako na izvještajni datum taj financijski instrument predstavlja niski kreditni rizik, a u tom se slučaju primjenjuje točka B8.E podtočka (a)).

Ugrađeni derivatni instrumenti

B9. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI dužan je ispitati je li ugrađeni derivatni instrument potrebno odvojiti od osnovnog ugovora i obračunavati ga kao derivatni instrument na temelju uvjeta koji su postojali na datum na koji je subjekt po prvi put postao stranka ugovora ili na datum na koji se točkom B4.3.11. MSFI-ja 9 zahtijeva ponovno ocjenjivanje, ovisno o tome koji je datum kasniji.

▼M35

Državni zajmovi

B.10 Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve sve dobivene državne zajmove razvrstava kao financijsku obvezu ili vlasnički instrument u skladu s MRS-om 32 *Financijski instrumenti: Prezentiranje*. Izuzev kako je dozvoljeno točkom B11., subjekt koji prvi put uvodi MSFI-jeve primjenjuje zahtjeve iz MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti* i MRS-a 20 *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći* prospektivno na državne zajmove koji postoje na dan prijelaza na MSFI-jeve i odgovarajuću korist od državnog zajma po kamatnoj stopi nižoj od tržišne ne priznaje kao državnu subvenciju. Shodno tome, ako subjekt koji prvi put uvodi MSFI-jeve, na temelju opće prihvaćenih računovodstvenih načela koja je prethodno primjenjivao državni zajam po kamatnoj stopi manjoj od tržišne nije priznao i mjerio na temeljima sukladnim sa zahtjevima iz MSFI-jeva, knjigovodstvenu vrijednost zajma na datum prelaska na MSFI-jeve određenu u skladu s opće prihvaćenim računovodstvenim načelima koja je prethodno primjenjivao koristi kao knjigovodstvenu vrijednost zajma u početnom iskazu financijskog položaja po MSFI-ju. Subjekt mora primjenjivati MSFI 9 za mjerenje takvih zajmova nakon dana prelaska na MSFI-jeve.

B.11 Unatoč točki B.10, subjekt može retroaktivno primijeniti zahtjeve iz MSFI-ja 9 i MRS-ja 20 na svaki državni zajam dodijeljen prije dana prelaska na MSFI-jeve pod uvjetom da su informacije potrebne za to dobivene u vrijeme prvog obračunavanja zajma.

B.12 Zahtjevi i smjernice iz točaka B.10 i B.11 ne sprečavaju subjekt da koristi iznimke opisane u točkama D.19 - D.19.D vezane uz određivanje prethodno priznatih financijskih instrumenata po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak.

▼M16

Dodatak C

Izuzeće kod poslovnih spajanja

▼M38

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja. Subjekt je obvezan primjenjivati sljedeće zahtjeve na poslovna spajanja koja je subjekt priznao prije datuma prelaska na MSFI-jeve. Ovaj se dodatak treba primjenjivati isključivo na poslovna spajanja koja su obuhvaćena područjem primjene MSFI-ja 3 Poslovna spajanja.

▼M32

C.1 Primjenitelj MSFI-jeva prvi put može odlučiti da ne primijeni MSFI 3 retroaktivno na prethodna poslovna spajanja (poslovna spajanja prije datuma prijelaza na MSFI-jeve.). Ipak, ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve prepravlja bilo koje poslovno spajanje radi sukladnosti s MSFI-jem 3, dužan je prepraviti sva kasnija poslovna spajanja, kao i primijeniti MSFI 10 od istog datuma. Primjerice, ako primjenitelj MSFI-jeva prvi put odluči prepraviti poslovno spajanje koje se dogodilo nakon 30. lipnja 20X6., dužan je prepraviti sva poslovna spajanja koja su se dogodila od 30. lipnja 20X6. do datuma prelaska na MSFI-jeve i MSFI 10 primijeniti od 30. lipnja 20X6.

▼M16

C2. Subjekt ne treba primijeniti MRS 21 – Učinci promjena tečajeva stranih valuta retroaktivno na usklađenja fer vrijednosti i *goodwill* koji proizlaze iz poslovnih spajanja koja su se dogodila prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Ako subjekt ne primjenjuje MRS 21 retroaktivno na ranije navedena usklađenja fer vrijednosti i *goodwilla*, s njima postupa kao sa svojom imovnom i obvezama, a ne kao s imovinom i obvezama stečenika. Prema tome, spomenuta usklađenja *goodwilla* i fer vrijednosti već su izražena u funkcijskoj valuti subjekta ili su nemonetarne stavke u stranoj valuti, koje se iskazuju primjenom valutnog tečaja po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

C3. Subjekt može primijeniti MRS 21 retroaktivno na usklađenje fer vrijednosti i *goodwilla* koji proizlaze iz:

(a) svih poslovnih spajanja koja su se dogodila prije prijelaza na MSFI-jeve; ili

(b) svih poslovnih spajanja koja subjekt odluči ponovno iskazati radi postizanja sukladnosti s MSFI-jem 3, kako to dopušta gornji stavak C1.

C4. Ako primjenitelj MSFI-jeva po prvi put ne primijeni MSFI 3 retroaktivno na neko prethodno poslovno spajanje, to će imati sljedeće posljedice na predmetno poslovno spajanje:

(a) Primjenitelj MSFI-jeva po prvi put zadržava istu klasifikaciju (kao stjecanje zakonskog stjecatelja ili obrnuto stjecanje zakonskog stečenika ili udruživanje interesa) kao u svojim financijskim izvještajima po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

(b) Primjenitelj MSFI-jeva po prvi put s danom prijelaza na MSFI-jeve priznaje svu svoju imovinu koju je stekao odnosno sve svoje obveze koje je preuzeo u prošlom poslovnom spajanju, osim:

i. određenih stavki financijske imovine i financijskih obveza koje je prestao priznavati po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (vidjeti stavak B2.); i

▼**M16**

ii. imovine, uključujući *goodwill*, i obveza koje nisu bile priznate u stjecateljevom konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i po MSFI-jevima ne bi bile priznate u odvojenom izvještaju o financijskom položaju stečenika (vidjeti točke (f) – (i) u nastavku).

Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve priznaje sve promjene proizašle iz usklađenja zadržane dobiti (ili, ako je prikladno, neke druge kategorije vlasničkog kapitala), osim ako je promjena posljedica priznavanja nematerijalne imovine koja je prethodno iskazana unutar goodwilla (vidjeti točku (g) podtočku i. u nastavku).

(c) Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve iz svojeg početnog izvještaja o financijskom položaju po MSFI-jevima isključuje svaku stavku priznatu po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima koja po MSFI-jevima ne udovoljava kriterijima priznavanja kao imovina ili obveza. Primjenitelj MSFI-jeva po prvi put o povezanoj promjeni izvještava kako slijedi:

i. ako je subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve klasificirao prošlo poslovno spajanje kao stjecanje i priznao nematerijalnu imovinu kao stavku koja ne udovoljava kriterijima priznavanja imovine iz MRS-a 38 – Nematerijalna imovina, tu stavku (i s njom povezane odgođene poreze i nekontrolirajuće udjele ako postoje) ponovno klasificira kao dio *goodwilla* (osim ako je *goodwill* odbio izravno od vlasničkog kapitala sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, vidjeti točku (g) podtočku i. i točku (i) u nastavku);

ii. primjenitelj MSFI-jeva po prvi put priznaje sve ostale povezane promjene kroz zadržanu dobit ([1]).

(d) MSFI-jevi nalažu kasnije vrednovanje neke imovine i nekih obveza po osnovi koja se ne zasniva na prvotnom trošku, kao što je fer vrijednost. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve takvu imovinu i takve obveze u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju sukladno MSFI-jevima vrednuje po toj osnovi čak i ako je riječ o imovini stečenoj i obvezama preuzetim u sklopu prošlog poslovnog spajanja. Subjekt priznaje sve s tim povezane promjene u knjigovodstvenoj vrijednosti kroz usklađenje zadržane dobiti (ili, ako je prikladno, neke druge kategorije vlasničkog kapitala), a ne kroz *goodwill*.

(e) Neposredno nakon poslovnog spajanja, knjigovodstvena vrijednost iskazana po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima imovine stečene i obveza preuzetih u tom poslovnom spajanju iskazuje se kao njihov surogatni trošak na taj datum sukladno MSFI-jevima. Ako MSFI-jevi nalažu da se takva imovina i takve obveze vrednuju uzimajući nabavnu vrijednost na neki kasniji datum, onda je surogatni trošak osnovica za amortizaciju nabavne vrijednosti od datuma poslovnog spajanja.

([1]) Riječ je o promjenama koje obuhvaćaju ponovne klasifikacije s nematerijalne imovine i na materijalnu imovinu, ako *goodwill* nije, sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, bio priznat kao imovina, što je slučaj ako je subjekt po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (a) odbio *goodwill* izravno od vlasničkog kapitala ili (b) s poslovnim spajanjem nije postupao kao sa stjecanjem.

▼**M16**

(f) Ako imovina stečena ili obveza preuzeta poslovnim spajanjem u prošlosti nije bila priznata sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, njezin surogatni trošak u početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima nije jednak nuli. Umjesto toga, stjecatelj je priznaje i vrednuje u svojem konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju po osnovici koju MSFI-jevi propisuju za iskazivanje u izvještaju o financijskom položaju stečenika. Primjerice, ako stjecatelj nije, po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kapitalizirao financijske najmove stečene prošlim poslovnim spajanjem, kapitalizira ih u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, kao što bi ih stečenik, sukladno MRS-u 17 – Najmovi, bio dužan iskazati u svojem izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima. Slično tomu, ako stjecatelj nije po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima priznao potencijalnu obvezu koja još uvijek postoji na datum prijelaza na MSFI-jeve, priznaje je na taj datum, osim ako bi njezino priznavanje u financijskim izvještajima stečenika bilo zabranjeno po MRS-u 37 – Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina. Suprotno tome, imovina ili obveza koja je po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima bila uključena u *goodwill*, ali bi po MSFI-ju 3 bila iskazana odvojeno, ostaje iskazana unutar *goodwilla*, osim ako bi MSFI-jevi nalagali njeno priznavanje u financijskim izvještajima stečenika.

(g) Knjigovodstvena vrijednost *goodwilla* u početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima je njegova knjigovodstvena vrijednost po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na dan prijelaza na MSFI-jeve, nakon sljedećih dvaju usklađenja:

i. ako to nalaže točka (c) podtočka i. gore, primjenitelj MSFI-ja po prvi put povećava knjigovodstvenu vrijednost *goodwilla* kada ponovno klasificira stavku koju je po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima priznao kao nematerijalnu imovinu. Slično tomu, ako točka (f) nalaže subjektu koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve da prizna nematerijalnu imovinu koja je po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima bila uključena u *goodwill*, subjekt knjigovodstvenu vrijednost *goodwilla* umanjuje za taj iznos (ili, ako je prikladno, usklađuje odgođeni porez i nekontrolirajuće udjele);

ii. bez obzira na postojanje naznaka o umanjenju vrijednosti *goodwilla*, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve primjenjuje MRS 36 kod testiranja *goodwilla* na umanjenja na datum prijelaza na MSFI-jeve i kod priznavanja eventualnih gubitaka zbog umanjenja vrijednosti u zadržanoj dobiti (ili, ako to nalaže MRS 36, u višak iz revalorizacije). Testiranje umanjenja vrijednosti zasniva se na uvjetima na dan prijelaza na MSFI-jeve.

(h) Na datum prijelaza na MSFI-jeve ne provode se druga usklađenja knjigovodstvene vrijednosti *goodwilla*. Primjerice, primjenitelj MSFI-a po prvi put ne smije ponovno iskazivati knjigovodstvenu vrijednost *goodwilla* da bi:

i. isključio tekuće istraživanje i razvoj stečene u predmetnom poslovnom spajanju (osim ako povezana nematerijalna imovina sukladno MRS-u 38 udovoljava kriterijima priznavanja u izvještaju o financijskom položaju stečenika);

▼M16

ii. uskladio prethodnu amortizaciju *goodwilla*;

iii. ukinuo usklađenja *goodwilla* koja ne dopušta MSFI 3, ali koja su provedena po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima zbog usklađenja imovine i obveza od dana poslovnog spajanja do dana prijelaza na MSFI-jeve.

(i) Ako je subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve *goodwill* po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima priznao kao odbitak od vlasničkog kapitala:

i. ne smije ga priznati u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima. Nadalje, ne smije ga ponovno klasificirati u dobit ili gubitak u slučaju prodaje ovisnog subjekta ili umanjenja vrijednosti ulaganja u ovisni subjekt;

ii. priznaje u zadržanu dobit usklađenja proizašla iz naknadnog razrješenja potencijalne obveze koja utječe na naknadu za stjecanje.

(j) Moguće je da, po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, primjenitelj MSFI-jeva po prvi put nije konsolidirao ovisni subjekt stečen prošlim poslovnim spajanjem (primjerice, ako ga matica po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima nije smatrala ovisnim subjektom ili nije pripremala konsolidirane financijske izvještaje). Primjenitelj MSFI-jeva po prvi put usklađuje knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza tog ovisnog subjekta do iznosa koje bi MSFI-jevi nalagali u izvještaju o financijskom položaju ovisnog subjekta. Surogatni trošak *goodwilla* jednak je razlici na dan prijelaza na MSFI-jeve između:

i. udjela matice u usklađenim knjigovodstvenim vrijednostima; i

ii. troška ulaganja u ovisni subjekt u odvojenim financijskim izvještajima matice.

(k) Vrednovanje nekontrolirajućih udjela i odgođenog poreza proizlazi iz vrednovanja imovine i obveza. Prema tome, gore navedena usklađenja priznate imovine i priznatih obveza utječu na nekontrolirajuće udjele i odgođene poreze.

▼M46

C.5 Izuzeće za prošla poslovna spajanja primjenjuje se i na prošla stjecanja ulaganja u pridružene subjekte, udjela u zajedničkim pothvatima i udjela u zajedničkom upravljanju čija aktivnost čini poslovnu jedinicu u smislu MSFI-ja 3. Nadalje, datum određen u pogledu točke C.1 jednako se primjenjuje na sva takva stjecanja.

▼M16

Dodatak D

Izuzeća od drugih MSFI-jeva

Ovaj je Dodatak sastavni dio MSFI-ja.

▼M53

D.1 Subjekt može izabrati primjenu jednog ili više sljedećih izuzeća:

▼M33

(a) transakcija plaćanja temeljenih na dionicama (točke D2. i D3.);

▼M16

(b) ugovori o osiguranju (stavak D4.);

▼M29

(c) pretpostavljena vrijednost (odlomci D5-D8 B);

▼M24

(d) najmovi (stavci D.9 i D.9.A);

▼M31

_____

▼M16

(f) kumulativne razlike iz preračunavanja stranih valuta (stavci D12. i D13.);

(g) ulaganja u ovisan, ►M32 zajednički pothvat ◄ (stavci D14. I D15.);

(h) imovina i obveze ovisnih subjekata, pridruženih subjekata i zajedničkih ulaganja (stavci D16. i D17.);

(i) složeni financijski instrumenti (stavak D18.);

▼M53

(j) određivanje prethodno priznatih financijskih instrumenata (točke od D19. do D19.C);

▼M16

(k) mjerenje fer vrijednosti financijske imovine ili financijskih obveza pri prvom priznavanju (stavak D20.);

▼M24

(l) obveze razgradnje uključene u nabavnu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme (stavci D.21 i D.21.A)

▼M33

(m) financijske imovine ili nematerijalne imovine koja se obračunava sukladno Tumačenju OTMSFI-ja br. 12 *Ugovori o koncesijama za usluge* (točka D22.);

(n) troškova posudbe (točka D23.);

(o) prijenosa imovine s kupaca (točka D24.);

▼M32

(p) zatvaranja financijskih obveza glavničkim instrumentima (točka D.25);

(q) ozbiljne hiperinflacije (točke D.26 – D.30);

▼M53

(r) zajednički poslovi (točka D31.);

(s) troškovi uklanjanja otkrivke u proizvodnoj fazi površinskog kopa (točka D32.) i

(t) određivanje ugovora o kupnji ili prodaji nefinancijske stavke (točka D33.)

Subjekt ne primjenjuje ova izuzeća po analogiji s drugim stavkama.

▼M16

Transakcije isplata na temelju dionica

D2. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve potiče se, ali mu se ne nameće obveza, da primijeni MSFI 2 – Isplate na temelju dionica na instrumente vlasničkog kapitala dodijeljene 7. studenoga 2002. ili prije tog datuma. Subjekte se također potiče, ali im se ne nameće obveza, da MSFI 2 primijene na instrumente vlasničkog kapitala dodijeljene nakon 7. studenoga 2002. za koje su prava stečena (a) na datum prijelaza na MSFI-jeve ili (b) 1. siječnja 2005., ovisno o tome koji je datum kasniji. Međutim, subjekt koji je na te instrumente vlasničkog kapitala odlučio primijeniti MSFI 2 smije to učiniti samo ako je njihovu fer vrijednost, utvrđenu na datum procjene kako je definiran u MSFI-ju 2, javno obznanio. O svim dodijeljenim instrumentima vlasničkog kapitala na koje nije primijenjen MSFI 2 (na primjer, instrumenti vlasničkog kapitala odobreni 7. studenoga 2002. ili prije tog datuma), subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve ipak objavljuje informacije koje nalažu stavci 44. i 45. MSFI-ja 2. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve izmijeni uvjete za dodjelu instrumenata vlasničkog kapitala na koje nije primijenio MSFI 2, nije obvezan primijeniti stavke 26. – 29. MSFI-ja 2 ako je riječ o izmjeni do koje je došlo prije datuma prijelaza na MSFI-jeve.

D3. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve potiče se, ali mu se ne nameće obveza, da primijeni MSFI 2 na obveze koje proizlaze iz transakcija isplata na temelju dionica koje su podmirene prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve potiče se, ali mu se ne nameće obveza, da primijeni MSFI 2 na obveze koje su podmirene prije 1. siječnja 2005. Za obveze na koje je primijenjen MSFI 2, primjenitelj MSFI-a po prvi put nije obvezan ponovno iskazati usporedne informacije u mjeri u kojoj se one odnose na razdoblje ili datum prije 7. studenoga 2002.

Ugovori o osiguranju

D4. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve smije primijeniti prijelazne odredbe MSFI-ja 4 – Ugovori o osiguranju. MSFI 4 ograničava promjene računovodstvenih politika za ugovore o osiguranju, uključujući promjene koje je uveo primjenitelj MSFI-jeva po prvi put.

Fer vrijednost ili revalorizacija kao surogatni trošak

D5. Subjekt može odlučiti da određene nekretnine, postrojenja i opremu na datum prijelaza na MSFI-jeve vrednuje po fer vrijednosti i koristi je kao surogatni trošak na taj datum.

D6. Kod prve primjene MSFI-jeva, subjekt može odabrati korištenje prethodnih općeprihvaćenih računovodstvenih načela za revalorizaciju određene stavke nekretnina, postrojenja i opreme na datum ili prije datuma prijelaza na MSFI-jeve kao surogatni trošak na dan revalorizacije, ako je revalorizirana vrijednost na dan revalorizacije u širem smislu usporediva s:

(a) fer vrijednošću; ili

(b) troškom ili amortiziranim troškom sukladno MSFI-jevima, usklađenom kako bi se odrazile, primjerice, promjene općeg ili specifičnog indeksa cijena.

D7. Mogućnosti izbora iz stavaka D5. i D6. također se mogu primijeniti na:

(a) investicijske nekretnine, ako subjekt odluči primijeniti metodu troška iz MRS-a 40 – Investicijske nekretnine; i

▼M16

(b) nematerijalnu imovinu koja udovoljava:

i. kriterijima priznavanja iz MRS-a 38 – Nematerijalna imovina (uključujući pouzdano mjerenje izvornog troška); te

ii. kriterijima revalorizacije iz MRS-a 38 (uključujući postojanje aktivnog tržišta).

Subjekt ne smije primijeniti navedene mogućnost izbora na drugu imovinu i obveze.

▼M29

D8. Društvo koje prvi puta upotrebljava MSFI-e može utvrditi pretpostavljenu vrijednost u skladu s prethodnim opće prihvaćenim računovodstvenim načelima za neka ili sva svoja sredstva i obveze tako da ih odredi prema njihovoj pravednoj vrijednosti na određeni datum radi događaja poput privatizacije ili početne javne ponude.

(a) Ako je datum mjerenja vrijednosti na dan ili prije dana prelaska na MSFI-e, subjekt može upotrijebiti tu izmjeru pravedne vrijednosti za MSFI na temelju događaja na datum tog određivanja.

(b) Ako datum mjerenja dolazi nakon dana prelaska na MSFI-e, ali tijekom razdoblja koje obuhvaća prvi MSFI financijski izvještaj, vrijednost izmjerena radi određenog događaja može se koristiti kao pretpostavljena vrijednost kada se taj događaj dogodi. Subjekt prepoznaje prilagodbu neposredno u zadržanom čistom dobitku (ili ako je potrebno, u drugoj kategoriji kapitala) na datum mjerenja. Na datum prelaska na MSFI subjekt ili uspostavlja pretpostavljenu vrijednost primjenom kriterija iz odlomaka D5 – D7 ili mjeri sredstva i obaveze u skladu s drugim zahtjevima ovog MSFI-a.

▼M24

Pretpostavljeni trošak

D8A. Po nekim nacionalnim računovodstvenim standardima troškovi istraživanja i razvoja naftnih i plinskih polja u fazi razvoja ili proizvodnje obračunavaju se po mjestima troška koja obuhvaćaju svu imovinu na nekom većem zemljopisnom području. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI i koji takav način obračunavanja koristi sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, može kao osnovu po kojoj će vrednovati svoju naftnu i plinsku imovinu na dan prijelaza na MSFI odabrati:

a) imovinu koja je predmetom istraživanja i procjene u iznosu koji je utvrđen sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima subjekta i

b) imovinu koja je u fazi razvoja ili proizvodnje u iznosu koji je utvrđen za mjesto troška po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima subjekta. Subjekt taj iznos raspoređuje na temeljnu imovinu mjesta troška razmjerno količinama ili vrijednosti rezervi na taj dan.

▼M24

Subjekt je dužan imovinu koja je predmetom istraživanja i procjene te onu koja je u fazi razvoja i proizvodnje podvrgnuti testu umanjenja vrijednosti na dan prijelaza na MSFI u skladu s MSFI-jem 6 „Istraživanje i procjena mineralnih resursa”, odnosno MRS-om 36 i, ako je neophodno, umanjiti iznos utvrđen pod a) ili b). Za potrebe ovog stavka naftna i plinska imovina obuhvaća samo onu imovinu koja se koristi u istraživanju, razvoju ili proizvodnji nafte i plina.

▼M29

D8B. Neki poslovni subjekti imaju materijalnu ili nematerijalnu imovinu koju koriste, ili koja je prije korištena, u poslovanju koje podliježe regulaciji cijena. Knjigovodstvena vrijednost tih stavki može uključiti iznose utvrđene prema prethodnim opće prihvaćenim računovodstvenim načelima, ali ne ispunjavaju uvjete za kapitalizaciju u skladu s MSFI-ma. U tom slučaju subjekt koji prvi puta upotrebljava standarde može upotrijebiti knjigovodstvenu vrijednost prethodnih opće prihvaćenih načela takve stavke na datum prelaska na MSFI-e kao pretpostavljenu vrijednost. Ako subjekt primjenjuje ovu iznimku za neku stavku, ne treba je primjenjivati za sve stavke. Na datum prelaska na MSFI-e, u skladu s MRS-om 36, subjekt provjerava slabljenje svake stavke za koju koristi ovu iznimku. Za potrebe ovog odlomka, za poslovanje vrijedi regulacija cijena ako pružaju dobra i usluge klijentima po cijenama koje je utvrdilo ovlašteno tijelo koje ima ovlasti utvrđivati cijene koje su obvezujuće za klijente i namijenjene povratu određenih troškova koje subjekt ima kada pruža regulirana dobra i usluge te postizanju određenog prihoda. Određeni prihod može biti minimalna vrijednost ili raspon vrijednosti te ne mora biti nepromjenljiv niti zajamčen.

▼M16

Najmovi

D9. Primjenitelj MSFI-jeva po prvi put može primijeniti prijelazne odredbe IFRIC tumačenja 4 – *Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam*. Prema tome, primjenitelj MSFI-jeva po prvi put može utvrditi da li neki postojeći sporazum na datum prijelaza na MSFI-jeve na temelju činjenica i okolnosti na taj datum sadrži najam.

▼M24

D.9.A Ako je subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima utvrdio sadrži li neki aranžman najam na način propisan u MOTFI-ju 4, ali na dan koji nije dan propisan u MOTFI-ju 4, način utvrđivanja nije dužan preispitati prilikom usvajanja MSFI-jeva. Budući da je subjekt na isti način sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima utvrdio sadrži li aranžman najam, ishod načina utvrđivanja trebao bi biti isti kao da je primijenio MRS 17 „Najmovi” i MOTFI 4.

▼M31

_____

▼M16

Kumulativne razlike iz preračunavanja stranih valuta

Stavak D12. MRS-a 21 nalaže subjektu da:

(a) prizna neke tečajne razlike u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i kumulira ih kroz zasebnu komponentu vlasničkog kapitala; i

(b) po prodaji poslovanja u inozemstvu, kumulativne razlike iz preračunavanja stranih valuta (uključujući eventualne dobitke i gubitke s naslova povezane zaštite) za to poslovanje ponovno klasificira s vlasničkog kapitala u dobit ili gubitak od prodaje.

D13. Međutim, primjenitelj MSFI-ja po prvi put ne treba se držati ovog pravila za tečajne razlike koje su postojale na dan prijelaza na MSFI-jeve. Ako odluči primijeniti ovo izuzeće:

(a) smatra se da je iznos kumulativnih razlika iz preračunavanja stranih valuta za sva poslovanja u inozemstvu na datum prijelaza na MSFI-jeve nula; i

(b) iz dobiti ili gubitka kod naknadne prodaje poslovanja u inozemstvu isključuje razlike iz preračunavanja stranih valuta koje su nastale prije datuma prijelaza na MSFI-jeve, a uključuje razlike iz preračunavanja nakon tog datuma.

Ulaganja u ovisan, ►M32 zajednički pothvat ◄

▼M53

D14. Ako subjekt izrađuje nekonsolidirane financijske izvještaje, prema MRS-u 27 dužan je obračunati svoja ulaganja u ovisne subjekte, zajedničke pothvate i pridružena društva:

(a) po trošku nabave ili

(b) u skladu s MSFI-jem 9.

D15. Ako subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI mjeri takvo ulaganje po trošku nabave u skladu s MRS-om 27, dužan je mjeriti to ulaganje po jednom od sljedećih iznosa u svojem nekonsolidiranom početnom izvještaju o financijskom položaju u skladu s MSFI-jem:

(a) trošku nabave utvrđenom u skladu s MRS-om 27 ili

(b) pretpostavljenom trošku. Pretpostavljeni je trošak takvog ulaganja njegova:

i. fer vrijednost na datum prelaska subjekta na MSFI u njegovim nekonsolidiranim financijskim izvještajima ili

ii. knjigovodstvena vrijednost u skladu s prijašnjim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na taj datum.

Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI može za mjerenje svojeg ulaganja u svaki ovisni subjekt, zajednički pothvat ili pridruženi subjekt koje odluči mjeriti primjenom pretpostavljenog troška odabrati prethodnu alineju i. ili ii.

▼M50

D15.A Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve takvo ulaganje obračunava primjenom postupaka u okviru metode udjela iz MRS-a 28:

(a) subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve dužan je na stjecanje ulaganja primijeniti izuzeće za prethodna poslovna spajanja (Dodatak C);

(b) ako subjekt prvi put primjeni MSFI-jeve u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima ranije nego u svojim konsolidiranim izvještajima i

i. kasnije od svojeg vladajućeg subjekta, u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima dužan je primjenjivati točku D.16.

ii. kasnije od svojeg ovisnog subjekta, u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima dužan je primjenjivati točku D.17.

▼M16

Imovina i obveze ovisnih subjekata, pridruženih subjekata i zajedničkih ulaganja

▼M38

D16. Ako ovisno društvo prvi put primjeni standarde kasnije od svog vladajućeg društva, ovisno društvo obvezno je u svojim financijskim izvještajima mjeriti svoju imovinu i obveze po:

(a) knjigovodstvenim vrijednostima koje bi bile uključene u konsolidirane financijske izvještaje vladajućeg društva na datum njegova prelaska na MSFI-jeve da nisu bila izvršena nikakva usklađivanja za potrebe konsolidacije i kao posljedica poslovnog spajanja kojim je vladajuće društvo steklo ovisno društvo (ta mogućnost nije dopuštena ovisnom društvu investicijskog subjekta, prema definiciji iz MSFI-ja 10, koje se mora mjeriti po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka); ili

▼M16

(b) knjigovodstvenim vrijednostima koje nalažu ostali dijelovi ovog MSFI-ja, na temelju dana prijelaza ovisnog subjekta na MSFI-jeve, a koji se mogu razlikovati od iznosa navedenih pod (a):

i. ako izuzeća od ovog MSFI-ja imaju za posljedicu vrednovanje koje ovisi o datumu prijelaza na MSFI-jeve;

ii. ako se računovodstvene politike ovisnog subjekta razlikuju od politika primijenjenih u konsolidiranim financijskim izvještajima. Primjerice, ovisni subjekt može kao svoju računovodstvenu politiku koristiti metodu troška iz MRS-a 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*, dok grupa može koristiti model revalorizacije.

Sličnu mogućnost izbora ima i pridruženi subjekt ili zajedničko ulaganje koji po prvi put primjenjuju MSFI-jeve nakon što je subjekt koji ima značajan utjecaj, odnosno zajedničku kontrolu nad njim već usvojio MSFI-jeve.

►M38 D17. Međutim, ako subjekt prvi put primjeni standarde kasnije od svog ovisnog društva (ili pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata), subjekt u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima mjeri imovinu i obveze ovisnog društva (ili pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata) po knjigovodstvenim vrijednostima jednakim onima u financijskim izvještajima ovisnog društva (ili pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata), nakon usklađivanja za potrebe konsolidacije i usklađivanja obračuna vlasničkog kapitala te kao posljedica poslovnog spajanja kojim je subjekt stekao ovisno društvo. Neovisno o tom zahtjevu, vladajuće društvo koje nije investicijski subjekt ne primjenjuje izuzeće od obveze konsolidacije koje koriste ovisna društva investicijskog subjekta. ◄ Slično tomu, ako matica u svojim zasebnim financijskim izvještajima prvi put primijeni

▼M16

MSFI-jeve prije ili nakon njihove primjene za konsolidirane financijske izvještaje, dužna je svoju imovinu i svoje obveze u oba financijska izvještaja vrednovati u istim iznosima, osim usklađenja povezanih s konsolidacijom.

Složeni financijski instrumenti

D18. MRS 32 – *Financijski instrumenti:* prikazivanje nalaže subjektu da kod prvog knjiženja složene instrumente razdvoji na komponentu obveze i komponentu vlasničkog kapitala. Ako je komponenta obveze podmirena, retroaktivna primjena MRS-a 32 nalaže podjelu na dvije zasebne komponente vlasničkog kapitala. Prvi dio iskazuje se kroz zadržanu dobit i predstavlja kumulativnu kamatu za koju je povećana komponenta obveze. Drugi dio predstavlja izvornu komponentu vlasničkog kapitala. Međutim, sukladno ovome MSFI-ju, primjenitelj MSFI-jeva po prvi put ne mora odvajati spomenute komponente ako je komponenta obveze na datum prijelaza na MSFI-jeve podmirena.

▼M53

Određivanje prethodno priznatih financijskih instrumenata

D19. MSFI-jem 9 dopušteno je određivanje financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (pod uvjetom da ispunjava određena mjerila). Unatoč tom zahtjevu subjektu je dopušteno da na datum prelaska na MSFI odredi bilo koju financijsku obvezu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, pod uvjetom da obveza na taj datum ispunjava mjerila iz točke 4.2.2. MSFI-ja 9.

D19.A Subjekt na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na datum prelaska na MSFI može odrediti da se financijska imovina mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 4.1.5. MSFI-ja 9.

D19.B Subjekt na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na datum prelaska na MSFI može odrediti da se ulaganje u vlasnički instrument mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 5.7.5. MSFI-ja 9.

D19.C Subjekt na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na datum prelaska na MSFI određuje hoće li postupak iz točke 5.7.7. MSFI-ja 9 u slučaju financijske obveze koja je određena po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka dovesti do računovodstvene neusklađenosti u računu dobiti i gubitka.

▼M16

Procjena fer vrijednosti financijske imovine ili financijskih obveza kod prvog priznavanja

▼M53

D20. Bez obzira na zahtjeve iz točaka 7. i 9., subjekt može prospektivno primijeniti zahtjeve iz točke B5.1.2.A podtočke (b) MSFI-ja 9 na transakcije izvršene na datum prelaska na MSFI ili nakon njega.

▼M16

Obveze na temelju demontaže i uklanjanja uključene u nabavnu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme

D21. IFRIC tumačenja 1 – Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza nalaže da se određene promjene obveza za demontažom, uklanjanjem, obnavljanjem ili sličnim obvezama dodaju nabavnoj vrijednosti imovine na koju se odnose ili da se od nje oduzmu, nakon čega se tako usklađen amortizacijski iznos imovine amortizira prospektivno kroz preostali korisni vijek uporabe. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne treba postupiti u skladu s tim zahtjevima kod promjena spomenutih obveza koje su nastale prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Ako primijeni ovu iznimku, onda:

(a) obvezu na datum prijelaza na MSFI-jeve vrednuje sukladno MRS-u 37;

(b) u mjeri u kojoj obveza spada u područje primjene IFRIC tumačenja 1, procjenjuje iznos koji bi bio uključen u nabavnu vrijednost povezane imovine kada se obveza prvi put pojavila kroz diskontiranje obveze do toga datuma primjenom najbolje moguće procjene povijesne diskontne stope (stopa) prilagođene riziku koja bi se u međuvremenu primjenjivala na tu obvezu; i

(c) s datumom prijelaza na MSFI-jeve, računa akumuliranu amortizaciju na taj iznos na temelju tekuće procjene korisnog vijeka uporabe imovine primjenom politike amortizacije koju je subjekt usvojio sukladno MSFI-jevima.

▼M24

D.21.A Subjekt koji primjenjuje izuzeće iz stavka D.8.A (b) (za naftnu i plinsku imovinu u fazi razvoja ili proizvodnje koju sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima obračunava na osnovi mjesta troška koji obuhvaća svu imovinu na nekom većem zemljopisnom području) umjesto primjene točke D.21 ili MOTFI-a 1:

(a) troškove razgradnje, sanacije i slične obveze vrednuje na dan prijelaza na MSFI sukladno MRS-u 37 i

(b) izravno priznaje u zadržanu dobit ukupnu razliku između tog iznosa i knjigovodstvene vrijednosti tih obveza na dan prijelaza na MSFI utvrđeno po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima subjekta.

▼M16

Financijska ili nematerijalna imovina obračunata sukladno IFRIC tumačenju 12

D22. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primijeniti prijelazne odredbe IFRIC tumačenja 12.

Troškovi posudbe

▼M36

D.23 Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI može odabrati primjenu zahtjeva MRS-a 23 od datuma prelaska ili od nekog ranijeg datuma kako je dopušteno u točki 28. MRS-a 23. Od datuma na koji subjekt koji primjenjuje ovaj izuzetak počne primjenjivati MRS 23, subjekt:

(a) ne iskazuje ponovno komponentu troškova posudbe koji su kapitalizirani prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i koji su uključeni u knjigovodstvenu vrijednost imovine na taj datum; i

▼M36

(b) iskazuje troškove posudbe koji su nastali na taj datum ili nakon njega, u skladu s MRS-om 23, uključujući one troškove posudbe koji su na taj datum ili nakon njega zaračunani za kvalificiranu imovinu koja je već u izgradnji.

▼M18

Prijenos imovine s kupaca

D24. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve smije primijeniti prijelazne odredbe iz stavka 22. IFRIC tumačenja 18 – Prijenos imovine s kupaca. U tom stavku se pozivanje na datum stupanja na snagu tumači kao 1. srpnja 2009. ili datum prelaska na MSFI-jeve, ovisno o tome što je kasnije. Nadalje, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može odrediti i bilo koji datum prije datuma prelaska na MSFI-jeve i primijeniti IFRIC 18 na svu imovinu prenesenu s kupaca koja je primljena na taj datum ili nakon njega.

▼M28

Zatvaranje financijskih obveza glavničkim instrumentima

D25. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primijeniti prijelazne odredbe iz MOTFI-ja 19 „*Zatvaranje financijskih obveza glavničkim instrumentima*”.

▼M33

Ozbiljna hiperinflacija

D26. Ako subjekt ima funkcijsku valutu koja je bila ili jest valuta gospodarstva u uvjetima hiperinflacije, dužan je utvrditi je li ozbiljnoj hiperinflaciji bio izložen prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Isto vrijedi i za subjekte koji prvi puta primjenjuju MSFI-jeve, kao i za subjekte koji MSFI-jeve primjenjuju od ranije.

D27. Valuta gospodarstva u uvjetima hiperinflacije podliježe ozbiljnoj hiperinflaciji ako ima oba sljedeća obilježja:

(a) svim subjektima s transakcijama i stanjima u predmetnoj valuti nije dostupan pouzdan opći indeks cijena;

(b) ne postoji mogućnost razmjene te valute za relativno stabilnu valutu.

D28. Funkcijska valuta subjekta prestala je biti izložena ozbiljnoj hiperinflaciji na datum normalizacije funkcijske valute. To je datum na koji funkcijska valuta ima bilo koje obilježje ili oba obilježja iz točke D27. ili na koji je funkcijska valuta subjekta zamijenjena valutom koja ne podliježe ozbiljnoj hiperinflaciji.

D29. Kad datum subjektovog prijelaza na MSFI-jeve pada na datum ili nakon datuma normalizacije funkcijske valute subjekt može odlučiti da svu imovinu i sve obveze koje je držao prije datuma normalizacije funkcijske valute mjeri po fer vrijednosti na datum prijelaza na MSFI-jeve. Subjekt može tu fer vrijednost u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima primijeniti kao surogatni trošak imovine i obveza.

D30. Kad datum normalizacije funkcijske valute pada unutar usporednog dvanaestomjesečnog razdoblja, usporedno razdoblje smije biti kraće od dvanaest mjeseci, uz uvjet da za to kraće razdoblje postoje kompletni financijski izvještaji (kako su propisani točkom 10. MRS-a 1).

▼M37

Zajednički poslovi

D31. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI može primijeniti prijelazne odredbe iz MSFI-ja 11 uz sljedeće iznimke:

(a) Prilikom primjene prijelaznih odredbi iz MSFI-ja 11, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI primjenjuje ove odredbe na dan prelaska na MSFI.

(b) Prilikom prelaska s proporcionalne konsolidacije na metodu udjela, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI ispituje slabljenje ulaganja u skladu s MRS-om 36 na dan prelaska na MSFI, bez obzira na to postoji li naznaka da bi ulaganje moglo biti oslabljeno. Svako slabljenje priznaje se kao prilagodba zadržane dobiti na dan prelaska na MSFI.

▼M33

Troškovi uklanjanja otkrivke u proizvodnoj fazi površinskog kopa

D32. Prvi primjenitelj može primijeniti prijelazne odredbe iz točaka A1. do A4. OTMSFI-ja 20 *Troškovi uklanjanja otkrivke u proizvodnoj fazi površinskog kopa.* Datum koji se spominje u toj točki tumači se kao 1. siječnja 2013. ili početak prvog razdoblja izvještavanja prema MSFI-jevima, ovisno koji je kasniji.

▼M53

Određivanje ugovora o kupnji ili prodaji nefinancijske stavke

D33. MSFI-jem 9 dopušteno je početno određivanje nekih ugovora o kupnji ili prodaji nefinancijske stavke po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (vidjeti točku 2.5. MSFI-ja 9). Unatoč tom zahtjevu subjektu je dopušteno da na datum prelaska na MSFI odredi ugovore koji već postoje na taj datum po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, ali samo ako ispunjavaju zahtjeve iz točke 2.5. MSFI-ja 9 na taj datum i ako subjekt tako odredi sve slične ugovore.

▼M52

Prihodi

D34. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI može primijeniti prijelazne odredbe iz točke C5. MSFI-ja 15. U tim se točkama upućivanja na „datum početne primjene” tumače kao početak prvog izvještajnog razdoblja u skladu s MSFI-jem. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI odluči primijeniti te prijelazne odredbe, dužan je primijeniti i odredbe iz točke C6. MSFI-ja 15.

D35. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI nema obvezu prepravljanja ugovora koji su ispunjeni prije najranijeg prezentiranog razdoblja. Ispunjenim ugovorom smatra se ugovor u okviru kojeg je subjekt prenio svu robu ili usluge utvrđene u skladu s prijašnjim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

▼**M16**

Dodatak E

Kratkoročna izuzeća od MSFI-jeva

Ovaj je Dodatak sastavni dio MSFI-ja.

[Dodatak je rezerviran za moguća kratkoročna izuzeća u budućnosti].

▼**M53**

Izuzeće od zahtjeva za prezentiranje usporednih podataka za MSFI 9

E1. Ako prvo razdoblje izvještavanja subjekta u skladu s MSFI-jem započinje prije 1. siječnja 2019. a subjekt primjenjuje cjelovitu verziju MSFI-ja 9 (objavljenu u 2014.), usporedni podaci u prvim financijskim izvještajima subjekta u skladu s MSFI-jem ne moraju biti u skladu s MSFI-jem 7 *Financijski instrumenti*: *objavljivanje* ili s cjelovitom verzijom MSFI-ja 9 (objavljenom u 2014.), u mjeri u kojoj se objavljivanja koja se zahtijevaju MSFI-jem 7 odnose na stavke koje su obuhvaćene primjenom MSFI-ja 9. Za takve subjekte upućivanja na „datum prelaska na MSFI" znače, samo u slučaju MSFI-ja 7 i MSFI-ja 9 (2014.), početak prvog razdoblja izvještavanja u skladu s MSFI-jem.

E2. Subjekt koji odluči prezentirati usporedne podatke koji nisu u skladu s MSFI-jem 7 i cjelovitom verzijom MSFI-ja 9 (objavljenom u 2014.) mora u svojoj prvoj godini prelaska:

(a) na usporedne podatke o stavkama obuhvaćenima primjenom MSFI-ja 9 primijeniti zahtjeve iz svojih prijašnjih općeprihvaćenih računovodstvenih načela, umjesto zahtjeva iz MSFI-ja 9;

(b) objaviti tu činjenicu zajedno s osnovom korištenom za pripremu tih podataka;

(c) smatrati da svako usklađivanje između izvještaja o financijskom položaju na datum izvještavanja o usporednom razdoblju (odnosno izvještaja o financijskom položaju koji sadržava usporedne podatke na temelju prijašnjih općeprihvaćenih računovodstvenih načela) i izvještaja o financijskom položaju na početku prvog razdoblja izvještavanja u skladu s MSFI-jem (odnosno prvog razdoblja koje uključuje podatke u skladu s MSFI-jem 7 i cjelovitom verzijom MSFI-ja 9 (objavljenom u 2014.)) proizlazi iz promjene računovodstvene politike i objaviti podatke propisane točkom 28. podtočkama od (a) do (e) i podtočkom (f) alinejom i. MRS-a 8. Točka 28. podtočka (f) alineja i. primjenjuje se samo na iznose iskazane u izvještaju o financijskom položaju na datum izvještavanja o usporednom razdoblju;

(d) primijeniti točku 17. podtočku (c) MRS-a 1 radi objave dodatnih podataka ako ispunjenje određenih zahtjeva iz MSFI-ja nije dovoljno kako bi se korisnicima omogućilo razumijevanje učinka određenih transakcija, drugih događaja i uvjeta na financijski položaj i financijsku uspješnost subjekta.

▼**M58**

E3. [izbrisano]

E4. [izbrisano]

E4.A. [izbrisano]

E5. [izbrisano]

E6. [izbrisano]

E7. [izbrisano]

▼B

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 2

Plaćanje temeljeno na dionicama

CILJ

1. Cilj ovog MSFI je utvrditi financijsko izvještavanje subjekta u slučaju transakcije plaćanja temeljenog na dionicama. Njime se posebno zahtijeva od subjekta da u svojem računu dobiti i gubitaka i financijskom stanju prikaže učinke transakcija plaćanja temeljenih na dionicama, uključujući rashode povezane s transakcijama u okviru kojih se dioničke opcije dijele zaposlenicima.

PODRUČJE PRIMJENE

▼M23

2. Subjekt je dužan ovaj MSFI primjenjivati kod računovodstva svih transakcija plaćanja na temelju dionica bez obzira na to da li je u mogućnosti točno utvrditi neka ili sva primljena dobra ili usluge ili ne, uključujući:

(a) *plaćanja na temelju dionica namirom u glavničkim instrumentima;*

(b) *plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu; i*

(c) transakcije u kojima subjekt prima ili stječe dobra ili usluge i u kojima prema uvjetima sporazuma subjekt ili dobavljač dobara ili davatelj usluga može birati da li subjekt transakciju podmiruje u gotovom novcu (ili drugoj imovini) ili izdavanjem glavničkih instrumenata,

osim kako je spomenuto u stavcima 3.A-6. U nedostatku posebno utvrdivih dobara i usluga, druge okolnosti mogu ukazivati na to da su dobra ili usluge primljeni (ili da će biti primljeni) u kojem slučaju se primjenjuje ovaj MSFI.

———————

3.A Transakciju plaćanja na temelju dionica može podmiriti drugi subjekt iz grupe (ili dioničar bilo kojeg subjekta iz grupe) u ime subjekta koji prima ili stječe dobra ili usluge. Stavak 2. također se primjenjuje na subjekt koji

(a) prima dobra ili usluge kada neki drugi subjekt unutar iste grupe (ili dioničar bilo kojeg subjekta iz grupe) ima obvezu podmiriti transakciju plaćanja na temelju dionica; ili

(b) ima obvezu podmiriti transakciju plaćanja na temelju dionica kada neki drugi subjekt unutar iste grupe primi dobra ili usluge

osim ako se transakcija izričito provodi zbog svrhe koja nije plaćanje dobara ili usluga isporučenih subjektu koji ih prima.

▼B

4. U smislu ovog MSFI, transakcija sa zaposlenikom (ili drugom strankom) u kojoj on nastupa kao posjednik vlasničkog instrumenta subjekta ne smatra se transakcijom plaćanja temeljenog na dionicama. Na primjer, ako subjekt podijeli svim posjednicima određene skupine njegovih vlasničkih instrumenata pravo na kupnju dodatnih vlasničkih instrumenata subjekta po cijeni koja je niža od poštene vrijednosti tih vlasničkih instrumenata, te ako zaposlenik primi takvo pravo iz razloga što je posjednik vlasničkih instrumenata iz te skupine, zahtjevi iz ovog MSFI ne primjenjuju se na dodjelu ili uporabu toga prava.

5. Kako je navedeno u točki 2., ovaj se MSFI primjenjuje na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama u okviru kojih subjekt stječe ili prima robu ili usluge. Roba uključuje zalihe, potrošnu robu, nekretnine, postrojenja i opremu, nematerijalnu imovinu i drugu nefinancijsku imovinu. ►M22 Ipak, subjekt ne smije primjenjivati ovaj MSFI na transakcije kojima stječe dobra u okviru neto imovine stečene u poslovnom spajanju kako je definirano MSFI-jem 3 Poslovna spajanja (kako je revidiran 2008.) u okviru spajanja subjekata ili tvrtki pod zajedničkom kontrolom kako je opisano u stavcima B.1-B.4 MSFI-ja 3 ili doprinosom poslovanju prilikom osnivanja zajedničkog pothvata kako ga definira ►M32 MSFI 11 *Zajednički poslovi* ◄. Zbog toga, vlasnički instrumenti izdani ◄ u poslovnom spajanju u zamjenu za nadzor nad preuzetim subjektom ne ulaze u područje primjene ovog MSFI. Međutim, vlasnički instrumenti podijeljeni zaposlenicima preuzetog subjekta u svojstvu zaposlenika (npr. u zamjenu za daljnju službu) ulaze u područje primjene ovog MSFI. ►M12 Slično tomu, otkazivanje, zamjena ili drugi oblik izmjena aranžmana isplate s temelja dionica zbog poslovnog spajanja ili drugog oblika restrukturiranja glavnice obračunavaju se sukladno ovome MSFI-ju. MSFI 3 sadrži upute o načinu utvrđivanja jesu li vlasnički instrumenti izdani u sklopu poslovnog spajanja sastavni dio prenesene naknade za stjecanje kontrole nad stečenikom (a time i unutar djelokruga MSFI-ja 3) ili su naknada za nastavak rada koju treba priznati u razdoblju nakon spajanja (a time i unutar djelokruga ovog MSFI-ja). ◄

▼M53

6. Ovaj se MSFI ne primjenjuje na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama u kojima subjekt prima ili stječe robu ili usluge u okviru ugovora koji je obuhvaćen primjenom točaka od 8. do 10. MRS-a 32 *Financijski instrumenti*: *prezentiranje* (kako je revidiran 2003.) ili točaka od 2.4. do 2.7. MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti.*

▼M33

6.A Ovaj MSFI koristi izraz „fer vrijednost” na način koji se donekle razlikuje od definicije fer vrijednosti iz MSFI-ja 13 *Mjerenje fer vrijednosti*. Prema tome, kod primjene MSFI-ja 2 subjekt mjeri fer vrijednost sukladno ovome MSFI-ju, a ne MSFI-ju 13.

▼B

PRIZNAVANJE

7. Subjekt priznaje robu ili usluge primljene ili stečene transakcijom plaćanja temeljenog na dionicama kad primi robu odnosno usluge. Subjekt priznaje odgovarajuće povećanje vlasničkog kapitala ako su roba ili usluge primljeni u okviru transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje vlasničkim kapitalom, ili obvezu ako su roba ili usluge stečeni u transakciji plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje u novcu.

▼B

8. Ako roba ili usluge primljeni ili stečeni u okviru transakcije plaćanja temeljenog na dionicama ne mogu biti priznati kao imovina, priznaju se kao rashodi.

9. Obično rashod nastaje potrošnjom robe ili usluga. Na primjer, usluge se obično troše odmah, u kojem se slučaju rashod priznaje u trenutku pružanja usluge. Roba se može trošiti tijekom duljeg vremena ili, u slučaju zaliha, prodati na kasniji datum, u kojem se slučaju rashod priznaje kad se roba potroši ili proda. Međutim, ponekad je potrebno priznati rashod prije negoli se roba ili usluge potroške ili prodaju budući da ih nije moguće priznati kao imovinu. Na primjer, subjekt može nabaviti robu kao dio faze istraživanja projekta za razvoj novog proizvoda. Iako ta roba nije potrošena, možda je nije moguće priznati kao imovinu u skladu s odgovarajućim MSFI.

TRANSAKCIJE PLAĆANJA TEMELJENOG NA DIONICAMA KOJE SE PODMIRUJU VLASNIČKIM KAPITALOM

Pregled

10. Za transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju vlasničkim kapitalom subjekt mjeri primljenu robu ili usluge i odgovarajuće povećanje kapitala izravno po poštenoj vrijednosti primljene robe ili usluga, osim ako tu poštenu vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti. Ako subjekt ne može pouzdano izmjeriti poštenu vrijednost primljene robe ili usluga, subjekt mjeri njihovu vrijednost i odgovarajuće povećanje kapitala neizravno na temelju ([1]) poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata.

11. Radi primjene zahtjeva točke 10. na transakcije sa zaposlenicima i drugima koji pružaju slične usluge ([2]), subjekt mjeri poštenu vrijednost primljenih usluga na temelju poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata iz razloga što obično nije moguće pouzdano procijeniti poštenu vrijednost primljenih usluga, kako je objašnjena u točki 12. Poštena vrijednost tih vlasničkih instrumenata mjeri se na datum njihove podjele.

12. Obično se dionice, dioničke opcije ili drugi vlasnički instrumenti daju zaposlenicima kao dio njihove naknade za rad uz plaću u novcu i druga primanja zaposlenih. Obično nije moguće izravno mjeriti primljene usluge zbog posebnih sastavnica naknade za rad zaposlenika. Također, nije uvijek moguće mjeriti poštenu vrijednost ukupne naknade za rad neovisno od izravnoga mjerenja poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata. Nadalje, dionice ili dioničke opcije ponekad se daju kao dio bonusa, a ne kao dio osnovne naknade,

([1]) U ovom se MSFI koristi izraz „na temelju” umjesto izraza „po” budući da se transakcija naposljetku mjeri množenjem poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata, mjerene na datum iz točke 11. ili 13. (ovisno o slučaju), s brojem vlasničkih instrumenata na koje je ostvareno pravo, kako je obrazloženo u točki 19.

([2]) U preostalom dijelu ovoga MSFI sve upute na zaposlenike uključuju i druge osobe koje pružaju slične usluge.

▼B

npr. kao poticaj zaposlenicima da ostanu u službi subjekta ili kao nagrada za njihova nastojanja u unaprjeđenju uspješnosti subjekta. Podjelom dionica ili dioničkih opcija pored ostalih naknada subjekt plaća dodatnu naknade kako bi ostvario dodatne koristi. Poštenu je vrijednost tih dodatnih koristi teško procijeniti. Uslijed poteškoća pri izravnom mjerenju poštene vrijednosti primljenih usluga, subjekt mjeri poštenu vrijednost usluga primljenih od zaposlenika na temelju poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata.

13. Radi primjene zahtjeva iz točke 10. na transakcije sa strankama koje nisu zaposlenici, mora postojati oboriva pretpostavka da je poštenu vrijednost primljene robe ili usluga moguće pouzdano izmjeriti. Poštena se vrijednost mjeri na datum na koji subjekt primi robu ili na koji druga stranka pruži uslugu. U rijetkim slučajevima, ako subjekt pobije tu pretpostavku iz razloga što ne može pouzdano procijeniti poštenu vrijednost primljene robe ili usluga, subjekt mjeri primljenu robu ili usluge i odgovarajuće povećanje kapitala neizravno na temelju poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata, mjereno na datum na koji subjekt primi robu ili na koji druga stranka pruži uslugu.

▼M23

13.A Posebno, ako se utvrdiva naknada (ako ona postoji) koju je primio subjekt čini nižom od fer vrijednosti danih glavničkih instrumenata ili nastale obveze, ova situacija tipično ukazuje da je subjekt primio (ili da će primiti) drugu naknadu (tj. neutvrdiva dobra ili usluge). Subjekt je dužan utvrdiva primljena dobra ili usluge vrednovati u skladu s ovim MSFI-jem. Subjekt je dužan neutvrdiva dobra ili usluge koje je primio (ili će primiti) vrednovati kao razliku između fer vrijednosti plaćanja na temelju dionica i fer vrijednosti svih neutvrdivih dobara ili usluga koje je primio (ili će primiti). Subjekt je dužan vrednovati neutvrdiva dobra ili usluge na datum dodjele. Međutim, za transakcije podmirene gotovim novcem, obveza se vrednuje na kraju svakog izvještajnog razdoblja do njenog podmirenja u skladu sa stavcima 30.-33.

▼B

Transakcije u okviru kojih su primljene usluge

14. Ako se na dane vlasničke instrumente odmah ostvaruje pravo, druga stranka ne mora ispuniti određeno razdoblje pružanja usluga prije nego što bezuvjetno bude imala pravo na te vlasničke instrumente. Ako ne postoje dokazi koji ukazuju na suprotno, subjekt pretpostavlja da su usluge, koje je pružila druga stranka kao naknadu za vlasničke instrumente, bile primljene. U tom slučaju subjekt na datum podjele u potpunosti priznaje primljene usluge s odgovarajućim povećanjem kapitala.

▼M43

15. Ako se na dane vlasničke instrumente ne ostvaruje pravo dok druga stranka ne ispuni određeno razdoblje službovanja, subjekt pretpostavlja da će usluge, koje druga stranka mora pružiti kao naknadu za te vlasničke instrumente, biti primljene u budućnosti tijekom razdoblja ostvarenja prava. Subjekt je dužan te usluge obračunati s odgovarajućim povećanjem vlasničkog kapitala istodobno kako ih druga stranka bude pružala tijekom razdoblja ostvarenja prava. Na primjer:

▼B

(a) ako su zaposleniku dane dioničke opcije pod uvjetom da ostane zaposlen tri godine pri subjektu, subjekt pretpostavlja da će usluge koje mu mora pružiti zaposlenik kao naknadu za dioničke opcije biti primljene u budućnosti tijekom toga trogodišnjeg razdoblja ostvarenja prava;

►M43 (b) ako su zaposleniku dane dioničke opcije pod uvjetom da ispuni uvjet uspješnosti i ostane zaposlen pri subjektu do ispunjenja tog uvjeta uspješnosti te ako trajanje razdoblja ostvarenja prava ovisi o vremenu ispunjenja toga uvjeta uspješnosti, subjekt pretpostavlja da će usluge koje mu zaposlenik mora pružiti kao naknadu za dioničke opcije biti primljene u budućnosti tijekom očekivanog razdoblja ostvarenja prava. ◄ Subjekt procjenjuje trajanje očekivanog razdoblja ostvarenja prava na datum podjele dioničkih opcija na temelju najvjerojatnijeg ishoda uvjeta uspješnosti. Ako je uvjet uspješnosti stanje na tržištu, procjena trajanja očekivanog razdoblja ostvarenja prava mora biti sukladna s pretpostavkama upotrijebljenima pri procjenjivanju poštene vrijednosti danih opcija i nije je moguće naknadno prepraviti. Ako uvjet uspješnosti nije stanje na tržištu, subjekt po potrebi prepravlja svoju procjenu trajanja razdoblja ostvarenja prava ako naknadno dobiveni podaci ukazuju na to da je trajanje razdoblja ostvarenja prava različito od prijašnje procjene.

Transakcije koje se mjere na temelju poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata

Određivanje poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata

16. Za transakcije koje se mjere na temelju poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata subjekt mjeri poštenu vrijednost danih vlasničkih instrumenata na datum mjerenja na temelju tržišnih cijena, ako su dostupne, vodeći računa o uvjetima pod kojima su ti vlasnički instrumenti podijeljeni (zahtjevi iz točaka od 19. do 22.).

17. Ako tržišne cijene nisu dostupne, subjekt procjenjuje poštenu vrijednost danih vlasničkih instrumenata uz uporabu metode procjene cijene tih vlasničkih instrumenata koju bi oni postigli na datum mjerenja u promišljenom poslu među dobro obaviještenim i voljnim strankama. Metode procjene mora biti sukladna s općeprihvaćenih metodama procjene za određivanje cijena financijskih instrumenata i mora uključivati sve čimbenike i pretpostavke o kojima bi dobro obaviješteni i voljni sudionici na tržištu vodili računa pri određivanju cijene (zahtjevi iz točaka od 19. do 22.).

18. Dodatak B sadrži dodatne upute za mjerenje poštene vrijednosti dionica i dioničkih opcija, te je u njemu stavljen naglasak na posebne uvjete koji su zajednička obilježja podjele dionica ili dioničkih opcija zaposlenicima.

▼B

Postupanja s uvjetima za ostvarenje prava

▼M59

19. Podjela vlasničkih instrumenata može biti uvjetovana ispunjenjem određenih uvjeta za ostvarenje prava. Na primjer, podjela dionica ili dioničkih opcija zaposleniku obično je uvjetovana time da zaposlenik mora ostati u službi subjekta tijekom određenog vremena. Moguće je postaviti uvjet uspješnosti koji mora biti ispunjen, na primjer da subjekt ostvari određeni rast prihoda ili određeno povećanje cijene dionica subjekta. Uvjeti za ostvarenje prava, osim tržišnih uvjeta, ne uzimaju se u obzir pri procjenjivanju fer vrijednosti dionica ili dioničkih opcija na datum mjerenja. Umjesto toga, uvjeti za ostvarenje prava, osim tržišnih uvjeta, uzimaju se u obzir usklađivanjem broja vlasničkih instrumenata uključenih u mjerenje vrijednosti transakcije tako da će se konačni iznos priznat za robu ili usluge primljen kao naknada za dane vlasničke instrumente temeljiti na broju vlasničkih instrumenata na koje će se ostvariti pravo. Stoga se, kumulativno gledajući, ne priznaje ni jedan iznos za primljenu robu ili usluge ako se ne ostvari pravo na vlasničke instrumente uslijed neispunjenja *uvjeta za ostvarenje prava,* osim tržišnih uvjeta, na primjer ako druga stranka ne ispuni određeno razdoblje službovanja ili ako ne ispuni uvjet uspješnosti, kako je predviđeno zahtjevima iz točke 21.

▼B

20. Radi primjene zahtjeve iz točke 19., subjekt priznaje iznos za robu ili usluge primljene tijekom razdoblja za ostvarenje prava na temelju najbolje raspoložive procjene broja vlasničkih instrumenata za koje se očekuje ostvarenje prava, te po potrebi prepravlja tu procjenu ako naknadno dobiveni podaci ukazuju na to da se broj vlasničkih instrumenata za koje se očekuje ostvarenje prava razlikuje od prijašnje ocjene. Na datum ostvarenja prava subjekt prepravlja procjenu tako da broj vlasničkih instrumenata bude jednak broju vlasničkih instrumenata na koje je ostvareno pravo, kako je predviđeno zahtjevima iz točke 21.

21. Stanje na tržištu, kao što je ciljna cijena dionice koja uvjetuje ostvarenje prava (ili iskoristivost), uzima se u obzir pri procjenjivanju poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata. Stoga za podjele vlasničkih instrumenata s tržišnim uvjetima subjekt priznaje robu ili usluge primljene od druge stranke koja ispunjava sve ostale uvjete za ostvarenje prava (npr. usluge zaposlenika koji ostaje zaposlen pri subjekt tijekom određenog razdoblja), bez obzira na to je li ispunjen taj tržišni uvjet.

▼M2

Postupanje u slučaju uvjeta za koje nisu stečena prava

21.A Slično tome, subjekt uzima u obzir sve uvjete za koje nisu stečena prava prilikom procjene pravične vrijednosti odobrenih vlasničkih instrumenata. Stoga, u slučaju odobrenih vlasničkih instrumenata subjekt priznaje dobra ili usluge koje je primio od druge strane koja zadovoljava sve uvjete stjecanja prava, a koji nisu tržišni uvjeti (npr. usluge primljene od zaposlenika koji ostaje u službi tijekom navedenog razdoblja službe), bez obzira na to jesu li zadovoljeni uvjeti za koje nisu stečena prava.

▼B

Postupanje s obilježjem obnavljanja opcija („reload”)

22. Za opcije s obilježjem obnavljanja, obilježje se obnavljanja ne uzima u obzir pri procjenjivanju poštene vrijednosti danih opcija na datum mjerenja. Umjesto toga se mogućnost obnavljanja obračunava kao podjela nove opcije ako i kad se opcija s obilježjem obnavljanja naknadno podijeli.

Nakon datuma ostvarenja prava

23. Nakon što prizna primljenu robu ili usluge u skladu s točkama od 10. do 22., a time i odgovarajuće povećanje kapitala, subjekt ne vrši ikoje naknadno usklađivanje ukupnog vlasničkog kapitala nakon datuma ostvarenja prava. Na primjer, subjekt ne smije naknadno poništiti iznos priznat za usluge koje je primio od zaposlenika ako vlasnički instrumenti za koje je ostvareno pravo kasnije nisu iskorišteni ili, u slučaju dioničkih opcija, ako opcije nisu izvršene. Međutim, ovaj zahtjev ne sprječava subjekt da prizna prijenos u sklopu vlasničkog kapitala, odnosno prijenos iz jedne komponente vlasničkog kapitala u drugu.

Ako poštenu vrijednost vlasničkih instrumenata nije moguće pouzdano procijeniti

24. Zahtjevi iz točaka od 16. do 23. primjenjuju se ako subjekt mora mjeriti transakciju plaćanja temeljenog na dionicama na temelju poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata. U rijetkim slučajevima subjekt neće moći pouzdano procijeniti poštenu vrijednost danih vlasničkih instrumenata na datum mjerenja u skladu sa zahtjevima iz točaka 16. do 22. U tim rijetkim slučajevima subjekt čini sljedeće:

(a) mjeri vlasničke instrumente po njihovoj unutarnjoj vrijednosti, na početku na datum na koji je subjekt primio robu ili na koji mu je druga stranka pružila uslugu, te naknadno na ►**M5** kraju svakog izvještajnog razdoblja ◄ i datum konačnog podmirenja, pri čemu se promjene unutarnje vrijednosti priznaju u računu dobiti i gubitaka. Za podijeljene se dioničke opcije dogovor o plaćanju temeljenom na dionicama konačno ispunjava kad se opcije izvrše, ne izvrše (npr. uslijed prestanka zaposlenja) ili isteknu (npr. po isteku valjanosti opcije);

(b) priznaje primljenu robu i usluge na temelju broja vlasničkih instrumenata na koje je ostvareno pravo ili, prema potrebi, koji se stvarno iskoriste. Radi primjene ovog zahtjeva na dioničke opcije, subjekt na primjer priznaje robu ili usluge primljene tijekom razdoblja ostvarenja prava, ako postoji, u skladu s točkama 14. i 15., osim što se ne primjenjuju zahtjevi iz točke 15. podtočke (b) o stanju na tržištu. Iznos priznat za primljenu robu ili usluge tijekom razdoblja ostvarenja prava temelji se na

▼B

broju dioničkih opcija za koje se očekuje da će se ostvariti pravo. Subjekt po potrebi prepravlja tu procjenu ako naknadno dobiveni podaci ukazuju na to da će se broj dioničkih opcija za koje se očekuje ostvarenje prava razlikovati od prijašnjih procjena. Na datum ostvarenja prava subjekt prepravlja procjenu tako da broj vlasničkih instrumenata bude jednak broju vlasničkih instrumenata na koje je ostvareno pravo. Nakon datuma ostvarenja prava subjekt poništava priznati iznos primljene robe ili usluga ako se kasnije dionička opcija ne izvrši ili istekne po isteku valjanosti opcije.

25. Ako subjekt primjenjuje točku 24., ne mora primjenjivati točke od 26. do 29. budući da će se sve izmjene uvjeta pod kojima su podijeljeni vlasnički instrumenti uzeti u obzir prilikom primjene metode unutarnje vrijednosti iz točke 24. Međutim, ako subjekt podmiri podjelu vlasničkih instrumenata na koje se primjenjuje točka 24.:

(a) u slučaju podmirenja tijekom razdoblja ostvarenja prava, subjekt mora smatrati to podmirenje ubrzanjem ostvarenja prava i stoga odmah priznati iznos koji bi inače bio priznat za usluge primljene tijekom ostatka razdoblja ostvarenja prava;

(b) svako se plaćanje temeljem podmirenja obračunava kao ponovni otkup vlasničkih instrumenata, odnosno odbitak od vlasničkog kapitala, osim u mjeri u kojoj plaćanje premašuje unutarnju vrijednost vlasničkih instrumenata mjerenu na datum otkupa. Svaki takav višak priznaje se kao rashod.

Izmjene uvjeta pod kojima su vlasnički instrumenti podijeljeni, uključujući poništenje i podmirenje

26. Subjekt može izmijeniti uvjete pod kojima su podijeljeni vlasnički instrumenti. Na primjer, može smanjiti cijenu izvršenja opcija danih zaposlenicima (odnosno ispraviti cijenu opcija), čime se povećava poštena vrijednosti tih opcija. Zahtjevi iz točaka od 27. do 29. u pogledu obračuna učinaka izmjena odnose se na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama sa zaposlenicima. Međutim, zahtjevi se također primjenjuju na transakcija plaćanja temeljenog na dionicama sa strankama koje nisu zaposlenici, a koje transakcije se mjere na temelju poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata. U ovom posljednjem slučaju svako se upućivanje u točkama od 27. do 29. na datum podjele odnosi na datum na koji je subjekt primio robu ili na koji je druga stranka pružila uslugu.

27. Subjekt priznaje barem one primljene usluge mjerene po poštenoj vrijednosti danih vlasničkih instrumenata na datum podjele, osim ako se za te vlasničke instrumente ne ostvari pravo zbog neispunjenja uvjeta za ostvarenje prava (osim tržišnog uvjeta) koji je bio utvrđen na datum podjele. To vrijedi bez obzira na izmjene uvjeta pod kojima su vlasnički instrumenti podijeljeni, ili bez obzira ako je ta podjela vlasničkih instrumenata poništena ili podmirena. Nadalje, subjekt priznaje učinke izmjena koje povećavaju ukupnu poštenu vrijednosti dogovora o plaćanju temeljenom na dionicama ili koje na drugi način koriste zaposleniku. Upute za primjenu ovog zahtjeva sadržane su u Dodatku B.

▼M2

28. Ako dođe do poništenja ili namire odobrenih vlasničkih instrumenata tijekom razdoblja stjecanja prava (osim ako je odobrenje poništeno zbog prestanka važenja kada nisu zadovoljeni uvjeti stjecanja prava) …

▼B

(a) subjekt obračunava poništenje ili podmirenje kao ubrzanje ostvarenja prava i stoga odmah priznaje iznos koji bi inače bio priznat za usluge primljene tijekom ostatka razdoblja ostvarenja prava;

▼M2

(b) svaki takav višak se priznaje kao trošak. Međutim, ako plaćanje na temelju dionica uključuje komponente odgovornosti, subjekt ponovno mjeri pravičnu vrijednost odgovornosti na datum poništenja ili namire. Sva plaćanja izvršena kako bi se namirila komponenta odgovornosti obračunava se kao ukidanje odgovornosti;

▼B

(c) ako se zaposleniku podjele novi vlasnički instrumenti i na datum podjele tih novih vlasničkih instrumenata subjekt označi nove vlasničke instrumente kao zamjenu za poništene vlasničke instrumente, subjekt obračunava podjelu zamjenskih vlasničkih instrumenata na isti način kao izmjenu izvorne podjele vlasničkih instrumenata u skladu s točkom 27. i uputama iz Dodatka B. Podijeljena dodatna poštena vrijednost je razlika između poštene vrijednosti zamjenskih vlasničkih instrumenata i neto poštene vrijednosti poništenih vlasničkih instrumenata na datum podjele zamjenskih vlasničkih instrumenata. Neto poštena vrijednost poništenih vlasničkih instrumenata je njihova poštena vrijednosti neposredno prije poništenja, umanjena za iznos plaćanja izvršenog u korist zaposlenika prilikom poništenja vlasničkih instrumenata, koje se obračunava kao odbitak od vlasničkog kapitala u skladu s podtočkom (b). Ako subjekt ne označi nove vlasničke instrumente kao zamjenu za poništene vlasničke instrumente, subjekt obračunava te nove vlasničke instrumente kao novu podjelu vlasničkih instrumenata.

▼M2

28A. Ako subjekt ili druga strana ima mogućnost odabira hoće li zadovoljiti uvjet za koji nije stečeno pravo, subjekt prema svojoj nemogućnosti ili nemogućnosti druge strane da zadovolji uvjet za koji nije stečeno pravo tijekom razdoblja stjecanja prava postupa kao prema poništenju.

▼B

29. Ako subjekt ponovno otkupi vlasničke instrumente na koje je ostvareno pravo, plaćanje u korist zaposlenika obračunava se kao odbitak od vlasničkog kapitala, osim u mjeri u kojoj plaćanje premašuje poštenu vrijednost otkupljenih vlasničkih instrumenata mjerenu na datum otkupa. Svaki takav višak priznaje se kao rashod.

▼B

TRANSAKCIJE PLAĆANJA TEMELJENOG NA DIONICAMA KOJE SE PODMIRUJU U NOVCU

▼M59

30. Za transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju u novcu subjekt je dužan izmjeriti primljenu robu ili usluge i nastalu obvezu po fer vrijednosti obveze, kako je predviđeno zahtjevima iz točaka 31. – 33.D. Do podmirenja obveze subjekt je dužan ponovno mjeriti fer vrijednost obveze na kraju svakog izvještajnog razdoblja te na datum podmirenja, pri čemu se sve promjene fer vrijednosti priznaju u računu dobiti i gubitka za razdoblje.

31. Na primjer, subjekt može zaposlenicima dodijeliti prava na povećanje vrijednosti dionica kao dio njihove naknade za rad, čime će zaposlenici ostvariti pravo na buduće plaćanje u novcu (a ne vlasničkim instrumentima) na temelju povećanja cijene dionica subjekta s određene razine tijekom određenog razdoblja. Druga je mogućnost da subjekt podijeli zaposlenicima pravo na primitak budućeg plaćanja u novcu na način da im podijeli prava na dionice (uključujući dionice koje se izdaju pri izvršenju dioničkih opcija) koja su otkupljiva, bilo obvezatno (primjerice u slučaju prestanka zaposlenja) ili po izboru zaposlenika. Ti su dogovori primjeri transakcija plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju u novcu. Prava na povećanje vrijednosti dionica upotrebljavaju se za prikaz nekih zahtjeva iz točaka 32. – 33.D; međutim zahtjevi iz tih točaka primjenjuju se na sve transakcije plaćanja temeljenih na dionicama koje se podmiruju u novcu.

▼B

32. Subjekt priznaje primljene usluge i obvezu plaćanja za te usluge kad zaposlenici pruže usluge. Na primjer, neka se prava na povećanje vrijednosti dionica ostvaruju odmah i zaposlenici stoga nisu dužni ispuniti određeno razdoblje službovanja prije ostvarenja prava na isplatu novca. Ako ne postoje dokazi koji ukazuju na suprotno, subjekt pretpostavlja da su usluge, koje su pružili zaposlenici u zamjenu za prava na povećanje vrijednosti dionica, bile primljene. Stoga subjekt odmah priznaje primljene usluge i obvezu plaćanja za njih. Ako se prava na povećanje vrijednosti dionice ne mogu ostvariti dok zaposlenici ne ispune određeno razdoblje službovanja, subjekt priznaje primljene usluge i obvezu plaćanja za njih kako zaposlenici budu pružali usluge tijekom toga razdoblja.

▼M59

33. Obveza se mjeri na početku i na kraju svakog izvještajnog razdoblja, do njezina podmirenja po fer vrijednosti prava na povećanje vrijednosti dionica, pri čemu se koristi model utvrđivanja vrijednosti opcije, poštivajući uvjete na osnovi kojih su prava na povećanje vrijednosti dionica dodijeljena i u kojoj su mjeri do toga datuma zaposlenici pružili odnosne usluge – kako je predviđeno zahtjevima iz točaka 33.A – 33.D. Subjekt može izmijeniti uvjete na osnovi kojih je dano plaćanje temeljeno na dionicama koje se podmiruje u novcu. Smjernice za izmjenu transakcije plaćanja temeljenog na dionicama kojom se mijenja njezina klasifikacija iz one koja se podmiruje u novcu u onu koja se podmiruje vlasničkim kapitalom navedene su u Dodatku B u točkama B.44.A – B.44.C.

▼**M59**

POSTUPANJE S UVJETIMA ZA OSTVARENJE PRAVA I UVJETIMA U KOJIMA SE PRAVA NE OSTVARUJU

33.A Transakcija plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje u novcu može biti uvjetovana ispunjenjem određenih uvjeta za ostvarenje prava. Moguće je postaviti uvjet uspješnosti koji mora biti ispunjen, na primjer da subjekt ostvari određeni rast prihoda ili određeno povećanje cijene dionica subjekta. Uvjeti za ostvarenje prava, osim tržišnih uvjeta, ne uzimaju se u obzir pri procjenjivanju fer vrijednosti plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruje u novcu na datum mjerenja. Umjesto toga, uvjeti za ostvarenje prava, osim tržišnih uvjeta, uzimaju se u obzir usklađivanjem broja nagrada uključenih u mjerenje obveze koja proizlazi iz transakcije.

33.B Za primjenu zahtjeva iz točke 33.A subjekt je dužan priznati iznos za robu ili usluge koje je primio tijekom razdoblja ostvarenja prava. Taj iznos temelji se na najboljoj dostupnoj procjeni broja nagrada za koje se očekuje ostvarenje prava. Subjekt je dužan po potrebi prepraviti tu procjenu ako naknadno dobiveni podaci upućuju na to da će se broj nagrada za koje se očekuje ostvarenje prava razlikovati od prijašnjih procjena. Na datum ostvarenja prava subjekt je dužan prepraviti procjenu tako da broj vlasničkih instrumenata bude jednak broju nagrada na koje je ostvareno pravo.

33.C Tržišni uvjeti, kao npr. ciljna cijena dionice kojom je uvjetovano ostvarenje prava (ili iskoristivost), kao i uvjeti u kojima se prava ne ostvaruju moraju se uzeti u obzir pri procjenjivanju fer vrijednosti transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje u novcu i pri ponovnom mjerenju fer vrijednosti na kraju svakog izvještajnog razdoblja i na datum podmirenja.

33.D Kao posljedica primjene točaka 30. – 33.C kumulativni iznos koji se konačno prizna za primljenu robu ili usluge kao naknada za plaćanje temeljeno na dionicama koje se podmiruje u novcu jednak je novcu koji je plaćen.

TRANSAKCIJE PLAĆANJA TEMELJENOG NA DIONICAMA S OBILJEŽJEM NETO PODMIRENJA ZA OBVEZE POREZA PO ODBITKU

33.E Poreznim zakonima ili propisima može se od subjekta zahtijevati da zadrži iznos za poreznu obvezu zaposlenika povezanu s plaćanjem temeljenim na dionicama i taj iznos, uobičajeno u gotovini, plati poreznoj upravi u ime zaposlenika. Kako bi se ta obveza ispunila, uvjetima dogovora o plaćanju temeljenom na dionicama može se dopustiti ili zahtijevati od subjekta da zadrži više vlasničkih instrumenata koji su jednaki novčanoj vrijednosti porezne obveze zaposlenika od ukupnog broja vlasničkih instrumenata koji bi inače bili izdani zaposleniku nakon izvršenja (ili ostvarenja) plaćanja temeljenog na dionicama (tj. dogovor o plaćanju temeljenom na dionicama ima „obilježje neto podmirenja”).

33.F Kao iznimka od zahtjeva iz točke 34. transakcija opisana u točki 33.E klasificira se u cijelosti kao transakcija plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje vlasničkim kapitalom ako bi bila tako klasificirana i bez obilježja neto podmirenja.

▼M59

33.G Subjekt primjenjuje točku 29. ovog standarda za obračunavanje dionica koje se zadržavaju za financiranje plaćanja poreznoj upravi u pogledu porezne obveze zaposlenika povezane s plaćanjem temeljenim na dionicama. Stoga se plaćanje obračunava kao odbitak od vlasničkog kapitala za zadržane dionice, osim u mjeri u kojoj plaćanje premašuje fer vrijednost na datum neto podmirenja zadržanih vlasničkih instrumenata.

33.H Iznimka u točki 33.F ne primjenjuje se na:

(a) dogovor o plaćanju temeljenom na dionicama s obilježjem neto podmirenja za koji prema poreznim zakonima ili propisima za subjekt ne postoji obveza da zadrži iznos za poreznu obvezu zaposlenika povezanu s tim plaćanjem temeljenim na dionicama; ili

(b) sve vlasničke instrumente koje subjekt zadrži iznad visine porezne obveze zaposlenika povezane s plaćanjem temeljenim na dionicama (tj. subjekt je zadržao iznos dionica koji premašuje novčanu vrijednost porezne obveze zaposlenika). Takav višak zadržanih dionica obračunava se kao plaćanje temeljeno na dionicama koje se podmiruje u novcu kada se taj iznos zaposleniku isplati u novcu (ili drugoj imovini).

▼B

TRANSAKCIJE PLAĆANJA TEMELJENOG NA DIONICAMA S ALTERNATIVNIM PODMIRENJEM U NOVCU

34. Za transakcije plaćanja temeljenog na dionicama u okviru kojih uvjeti dogovora daju subjektu ili drugoj stranki mogućnost da subjekt podmiri transakciju u novcu (ili drugoj imovini) ili izdavanjem vlasničkih instrumenata, subjekt obračunava tu transakciju ili sastavnice te transakcije kao transakciju plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje u novcu ako i u mjeri u kojoj je subjekt preuzeo obvezu podmirenja u novcu ili drugoj imovini, ili kao transakciju plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje vlasničkim kapitalom ako i u mjeri u kojoj takva obveza nije nastala.

Transakcije plaćanja temeljenog na dionicama u okviru kojih uvjeti dogovora daju drugoj stranci mogućnost izbora načina podmirenja

35. Ako je subjekt drugoj stranki dao pravo da izabere hoće li se transakcija plaćanja temeljenog na dionicama podmiriti u novcu ([1]) ili izdavanjem vlasničkih instrumenata, subjekt je podijelio složeni financijski instrument koji sadrži dužničku komponentu (odnosno pravo druge stranke za zatraži plaćanje u novcu) i komponentu kapitala (odnosno pravo druge stranke da zatraži podmirenje u vlasničkim instrumentima, a ne u novcu). Za transakcije sa strankama koje nisu zaposlenici, u kojima se poštena vrijednost primljene robe ili usluga mjeri izravno, subjekt mjeri komponentu kapitala složenog financijskog instrumenta kao razliku između poštene vrijednosti primljene robe ili usluga i poštene vrijednosti dužničke komponente na datum primitka robe ili usluga.

36. Za ostale transakcije, uključujući transakcije sa zaposlenicima, subjekt mjeri poštenu vrijednost složenog financijskog instrumenta na datum mjerenja, uzimajući u obzir uvjete po kojima su dodijeljena prava na novac ili vlasničke instrumente.

([1]) U točkama 35. do 43. sve upute na novac također uključuju drugu imovinu subjekta.

▼B

37. Radi primjene točke 36., subjekt prvo mjeri poštenu vrijednost dužničke komponente, a potom mjeri poštenu vrijednost komponente kapitala, uzimajući u obzir činjenicu da druga stranka mora odustati od prava na primitak novca kako bi primila vlasnički instrument. Poštena je vrijednost složenog financijskog instrumenta zbroj poštenih vrijednosti dviju komponenti. Međutim, transakcije plaćanja temeljenog na dionicama u kojima druga stranaka ima mogućnost izbora način podmirenja obično su strukturirane tako da je poštena vrijednost jednog podmirenja jednaka poštenoj vrijednosti drugog podmirenja. Na primjer, druga stranka može imati mogućnost da odabere primitak dioničkih opcija ili prava na povećanje vrijednosti dionica koja se podmiruju u novcu. U tim slučajevima poštena je vrijednost komponente kapitala jednaka nuli i stoga je poštena vrijednost složenog financijskog instrumenta jednaka poštenoj vrijednosti dužničke komponente. Slično tomu, ako su poštene vrijednosti različitih mogućnosti podmirenja različite, poštena vrijednost komponente kapitala bit će veća od nule, u kojem će slučaju poštena vrijednost složenog financijskog instrumenta biti veća od poštene vrijednosti dužničkog instrumenta.

38. Subjekt posebno obračunava primljenu ili stečenu robu ili usluge u odnosu na svaku komponentu složenog financijskog instrumenta. Za dužničku komponentu subjekt priznaje primljenu robu ili usluge i obvezu plaćanja za tu robu ili usluge kako druga stranka dobavlja tu robu ili pruža usluge u skladu sa zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju u novcu (točke od 30. do 33.). Za komponentu kapitala (ako postoji) subjekt priznaju primljenu robu ili usluge i povećanje kapitala kako druga stranka dobavlja tu robu ili pruža usluge u skladu sa zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju vlasničkim kapitalom (točke od 10. do 29.).

39. Na datum podmirenja subjekt ponovno mjeri obvezu po poštenoj vrijednosti. Ako subjekt za podmirenje izda vlasničke instrumente umjesto plaćanja u novcu, obveza plaćanja za izdane vlasničke instrumente prenosi se izravno u vlasnički kapital.

40. Ako subjekt podmiri dug u novcu umjesto izdavanjem vlasničkih instrumenata, smatra se da je tim plaćanjem obveza u cijelosti podmirena. Prethodno priznata komponenta kapitala ostaje dio vlasničkog kapitala. Odabravši podmirenje u novcu druga je stranka odustala od prava na primitak vlasničkih instrumenata. Međutim, ovaj zahtjev ne sprječava subjekt da prizna prijenos u sklopu vlasničkog kapitala, odnosno prijenos iz jedne komponente vlasničkog kapitala u drugu.

Transakcije plaćanja temeljenog na dionicama u okviru kojih uvjeti dogovora daju subjektu mogućnost izbora načina podmirenja

41. Za transakciju plaćanja temeljenog na dionicama u kojoj uvjeti ugovora daju subjektu mogućnost da odabere hoće li podmiriti dug u novcu ili izdavanjem vlasničkih instrumenata, subjekt utvrđuje ima li sadašnju obvezu podmirenja u novcu i sukladno tomu obračunava transakciju plaćanja temeljenog na dionicama. Subjekt ima sadašnju obvezu podmirenja u novcu ako odabir načina podmirenja izdavanjem vlasničkih instrumenata nema ikoju komercijalnu važnost (npr. iz razloga što je subjektu zakonom zabranjeno izdavati dionice), ili subjekt ima praksu ili objavljenu politiku podmirenja u novcu, ili općenito podmiruje dugovanja u novcu kad druga stranka to zatraži.

▼B

42. Ako subjekt ima sadašnju obvezu podmirenja u novcu, obračunava transakciju u skladu sa zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju u novcu iz točaka od 30. do 33.

43. Ako subjekt nema takvu obvezu, obračunava transakciju u skladu sa zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju vlasničkim kapitalom iz točaka od 10. do 29. Prilikom podmirenja:

(a) ako subjekt odluči podmiriti obvezu u novcu, plaćanje se u novcu obračunava kao ponovni otkup vlasničkog udjela, odnosno odbitak od vlasničkog kapitala, osim u slučaju iz podtočke (c);

(b) ako subjekt odluči podmiriti obvezu izdavanjem vlasničkih instrumenata, nije potrebno ikoje daljnje obračunavanje (osim, po potrebi, prijenosa iz jedne komponente kapitala u drugu), osim u slučaju iz podtočke (c);

(c) ako subjekt odabere alternativno pomirenje s višom poštenom vrijednosti na datum podmirenja, subjekt priznaje dodatni rashod za predmetni višak vrijednosti, odnosno razliku između plaćenoga novca i poštene vrijednosti vlasničkih instrumenata koje bi u protivnome izdao, ili razliku između poštene vrijednosti izdanih vlasničkih instrumenata i iznosa novca koji bi u protivnome platio, ovisno o slučaju.

▼M23

TRANSAKCIJE PLAĆANJA NA TEMELJU DIONICA IZMEĐU SUBJEKATA UNUTAR GRUPE (IZMJENE IZ 2009.)

43.A Kod transakcija plaćanja na temelju dionica između subjekata unutar grupe, subjekt koji prima dobra ili usluge dužan je vrednovati primljena dobra ili usluge u odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima bilo kao transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u glavničkim instrumentima ili kao transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu tako da procijeni:

(a) prirodu odobrenih dodjela; i

(b) svoja prava i obveze.

Iznos koji priznaje subjekt koji prima dobara ili usluge može se razlikovati od iznosa koji priznaje konsolidirana grupa ili neki drugi subjekt iz grupe koji podmiruje transakciju plaćanja na temelju dionica.

43.B Subjekt koji prima dobara ili usluga dužan je vrednovati dobra ili usluge primljene u transakciji plaćanja na temelju dionica namirom u glavničkim instrumentima kada:

(a) je riječ o odobrenim dodjelama koje obuhvaćaju njegove vlastite glavničke instrumente; ili

(b) nema obvezu podmiriti transakciju plaćanja na temelju dionica.

Subjekt je dužan takvu transakciju plaćanja na temelju dionica namirom u glavničkim instrumentima naknadno ponovno vrednovati samo kod promjene uvjeta za stjecanje prava koji nisu tržišni uvjeti, sukladno stavcima 19.-21. U svim drugim okolnostima, subjekt koji prima dobra ili usluge dužan je primljena dobra ili usluge vrednovati kao transakciju plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu.

▼**M23**

43.C Subjekt koji podmiruje transakciju plaćanja na temelju dionica ako neki drugi subjekt unutar grupe prima dobra ili usluga, dužan je takvu transakciju priznati kao transakciju plaćanja na temelju dionica namirom u glavničkim instrumentima samo ako se ona podmiruje vlastitim glavničkim instrumentima. U protivnom, transakcija se priznaje kao transakcija plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu.

43.D Neke transakcije unutar grupe obuhvaćaju sporazume o otplati koji zahtijevaju da jedan subjekt iz grupe plati drugom subjektu iz grupe za izvršenje plaćanja na temelju dionica prema dobavljačima dobara ili davateljima usluga. U tom slučaju, subjekt koji prima dobra ili usluge dužan je takvu transakciju plaćanja na temelju dionica obračunati u skladu sa stavkom 43.B, bez obzira na dogovore o otplati unutar grupe.

▼**B**

OBJAVLJIVANJE

44. Subjekt je dužan objaviti podatke koji omogućuju korisnicima financijskih izvještaja da razumiju vrstu i opseg dogovora o plaćanju temeljenom na dionicama koji su postojali tijekom razdoblja.

45. Radi ispunjenja načela iz točke 44., subjekt je dužan objaviti barem sljedeće:

(a) opis svih vrsta dogovora o plaćanju temeljenom na dionicama koji su postojali u bilo kojem trenutku tijekom razdoblja, uključujući opće uvjete svakoga pojedinog dogovora, kao što su zahtjevi za ostvarenje prava, najdulje razdoblje valjanosti danih opcija i metoda podmirenja (npr. u novcu ili vlasničkim kapitalom). Subjekt s gotovo jednakim dogovorima o plaćanju temeljenom na dionicama može skupno navesti te podatke, osim ako je posebno objavljivanje podataka za svaki pojedini dogovor potrebno radi ispunjenja načela iz točke 44.;

(b) broj i ponderirane prosječne cijene izvršenja dioničkih opcija za svaku od sljedećih skupina opcija:

i. neiskorištene opcije na početku razdoblja;

ii. podijeljene opcije tijekom razdoblja;

iii. neizvršene opcije tijekom razdoblja;

iv. izvršene opcije tijekom razdoblja;

v. istekle opcije tijekom razdoblja;

vi. neiskorištene opcije na kraju razdoblja; i

vii. izvršive opcije na kraju razdoblja;

(c) za dioničke opcije izvršene tijekom razdoblja, ponderiranu prosječnu cijenu dionice na datum izvršenja. Ako su opcije uredno izvršene tijekom čitavoga razdoblja, subjekt može umjesto toga objaviti ponderiranu prosječnu cijenu dionice tijekom razdoblja;

▼B

(d) za dioničke opcije koje su ostale neiskorištene na kraju razdoblja, raspon cijena izvršenja i ponderiranu prosječnu preostalu ugovornu valjanost opcija. Ako je raspon cijena izvršenja širok, neizvršene se opcije dijele po rasponima koji su bitni za ocjenjivanje broja i vremena kad je moguće izdati dodatne dionice, te novca koji je moguće primiti prilikom izvršenja tih opcija.

46. Subjekt objavljuje podatke koji omogućuju korisnicima financijskih izvještaja da razumiju kako je određena poštena vrijednost primljene robe ili usluge, ili poštena vrijednost danih vlasničkih instrumenata.

47. Ako je subjekt mjerio poštenu vrijednost primljene robe ili usluga kao naknadu za vlasničke instrumente subjekta neizravno na temelju poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata kako bi ispunio načelo iz točke 46., subjekt je dužan objaviti barem sljedeće:

(a) za dioničke opcije podijeljene tijekom razdoblja, ponderiranu prosječnu poštenu vrijednost tih opcija na datum mjerenja i podatke o tome kako je ta poštena vrijednost mjerena, uključujući:

i. model utvrđivanja vrijednosti opcije i ulazne podatke za taj model, uključujući ponderiranu prosječnu cijenu dionice, cijenu izvršenja, očekivanu promjenjivost, valjanost opcije, očekivane dividende, nerizičnu kamatnu stopu i druge ulazne podatke za model, zajedno s upotrijebljenom metodom i izvršenim pretpostavkama za uključenje učinaka očekivanog prijevremenog izvršenja;

ii. kako je određena očekivana promjenjivost, uključujući obrazloženje opsega u kojemu se očekivanja promjenjivost temelji na povijesnoj promjenjivosti; i

iii. jesu li i kako druga obilježja opcije uključena u mjerenje poštene vrijednosti, kao što je stanje na tržištu;

(b) za druge vlasničke instrumente podijeljene tijekom razdoblja (odnosno osim dioničkih opcija), broj i ponderiranu prosječnu poštenu vrijednost tih vlasničkih instrumenata na datum mjerenja, te podatke o tome kako je ta poštena vrijednost mjerena, uključujući:

i. ako poštena vrijednost nije mjerena na temelju tržišnih cijena, način kako je određena poštena vrijednost;

ii. jesu li i kako su očekivane dividende uključene u mjerenje poštene vrijednosti; i

iii. jesu li i kako druga obilježja danih vlasničkih instrumenata uključena u mjerenje poštene vrijednosti;

(c) za dogovore o plaćanju temeljenom na dionicama koji su izmijenjeni tijekom razdoblja:

i. obrazloženje tih izmjena;

ii. dodatnu danu poštenu vrijednost (kao posljedica tih izmjena); i

iii. podatke o načinu mjerenja dodatne dane poštene vrijednosti sukladno zahtjevima iz podtočaka (a) i (b), ovisno o slučaju.

▼B

48. Ako je subjekt izravno mjerio poštenu vrijednost primljene robe ili usluga tijekom razdoblja, subjekt objavljuje način na koji je određena poštena vrijednost, na primjer je li poštena vrijednost mjerena po tržišnoj cijeni te robe ili usluga.

49. Ako je subjekt pobio pretpostavku iz točke 13., objavljuje tu činjenicu i obrazložiti zašto je pretpostavka pobijena.

50. Subjekt objavljuje podatke koji omogućuju korisnicima financijskih izvještaja da razumiju učinak transakcija plaćanja temeljenog na dionicama na dobit ili gubitak subjekta za razdoblje i na njegov financijski položaj.

51. Radi ispunjenja načela iz točke 50., subjekt je dužan objaviti barem sljedeće:

(a) ukupni rashod priznat za razdoblje, koji proizlazi iz transakcija plaćanja temeljenog na dionicama u okviru kojih primljena roba ili usluge nisu mogli biti priznati kao imovina i stoga su odmah priznati kao rashod, uključujući odvojeno objavljivanje toga dijela ukupnih rashoda koji proizlaze iz transakcija koje se obračunavaju kao transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju vlasničkim kapitalom;

(b) za obveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja temeljenog na dionicama:

i. ukupnu knjigovodstvenu vrijednost na kraju razdoblja; i

ii. ukupnu unutarnju vrijednost na kraju razdoblja za obveze za koje je druga stranka ostvarila pravo na novac ili drugu imovinu do kraja razdoblja (npr. ostvarena prava na povećanje vrijednosti dionica).

▼M59

52. Ako podaci koje je potrebno objaviti u skladu s ovim standardom ne ispunjavaju načela iz točaka 44., 46. i 50., subjekt je dužan objaviti dodatne podatke koji su potrebni kako bi se ta načela ispunila. Primjerice, ako je subjekt klasificirao bilo koju transakciju plaćanja temeljenog na dionicama kao transakciju koja se podmiruje vlasničkim kapitalom u skladu s točkom 33.F, subjekt je dužan objaviti procjenu iznosa kojeg očekuje platiti poreznoj upravi za podmirenje porezne obveze zaposlenika kad je potrebno informirati korisnike o učincima budućeg toka novca povezanog s dogovorom o plaćanju temeljenom na dionicama.

▼B

PRIJELAZNE ODREDBE

53. Za transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju vlasničkim kapitalom subjekt primjenjuje ovaj MSFI na podjelu dionica, dioničkih opcija ili drugih vlasničkih instrumenata, koji su podijeljeni nakon 7. studenoga 2002., a na koje još nije ostvareno pravo na datum stupanja na snagu ovog MSFI-ja.

54. Subjektu se preporuča, iako se od njega ne zahtijeva, da primjenjuje ovaj MSFI na ostale podjele vlasničkih instrumenata ako je subjekt javno objavio poštenu vrijednost tih vlasničkih instrumenata, određenu na datum mjerenja.

▼B

55. Za sve podjele vlasničkih instrumenata na koje je primijenjen ovaj MSFI, subjekt prepravlja usporedne podatke i, po potrebi, usklađuje ►M5 početni izvještaj o financijskom položaju ◄ zadržane dobiti za prvo prezentirano razdoblje.

56. Za sve podjele vlasničkih instrumenata na koje nije primijenjen ovaj MSFI (npr. vlasničke instrumente podijeljene 7. studenoga 2002. ili prije), subjekt svejedno objavljuje podatke predviđene točkama 44. i 45.

57. Ako nakon stupanja na snagu ovog MSFI-ja subjekt izmijeni uvjete podjele vlasničkih instrumenata na koje ovaj MSFI nije primijenjen, subjekt svejedno primjenjuje točke 26. do 29. na obračun takvih izmjena.

58. Za obveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja temeljenog na dionicama koje su postojale na datum stupanja na snagu ovog MSFI, subjekt retroaktivno primjenjuje ovaj MSFI. Za te obveze subjekt prepravlja usporedne podatke, uključujući usklađivanje ►M5 početnog izvještaja o financijskom položaju ◄ zadržane dobiti u prvom prezentiranom razdoblju za koje su usporedni podaci prepravljeni, no subjekt nije dužan prepraviti usporedne podatke u mjeri u kojoj se podaci odnose na razdoblje ili datum prije 7. studenoga 2002.

59. Subjektu se preporuča, iako se od njega ne zahtijeva, da retroaktivno primijeni MSFI na druge obveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja temeljenog na dionicama, na primjer na obveze koje su podmirene tijekom razdoblja za koje su prezentirani usporedni podaci.

▼M59

59.A Subjekt je dužan primijeniti izmjene u točkama 30. – 31., 33. –33.H i B.44.A – B.44.C kako je navedeno u nastavku. Prethodna razdoblja ne prepravljaju se.

(a) Izmjene u točkama B.44.A – B.44.C primjenjuju se samo na izmjene koje nastaju na datum na koji je subjekt prvi put primijenio izmjene ili nakon tog datuma.

(b) Izmjene iz točaka 30. - 31. i 33. - 33.D primjenjuju se na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama za koje nije ostvareno pravo na datum na koji je subjekt prvi put primijenio izmjene i na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama s datumom dodjele na datum na koji je subjekt prvi put primijenio izmjene ili nakon tog datuma. Za transakcije plaćanja temeljenog na dionicama za koje nije ostvareno pravo i koje su dodijeljene prije datuma na koji subjekt prvi put primjenjuje izmjene, subjekt je dužan ponovno izmjeriti obvezu na taj datum i priznati učinak ponovnog mjerenja u početnoj zadržanoj dobiti (ili drugoj sastavnici vlasničkog kapitala, prema potrebi) izvještajnog razdoblja u kojem su izmjene prvi put primijenjene.

▼M59

(c) Izmjene u stavcima 33.E – 33.H i izmjena točke 52. primjenjuju se na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama za koje nije ostvareno pravo (ili je ostvareno, ali neiskorišteno), na datum kada subjekt prvi put primjenjuje izmjene i na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama s datumom dodjele na datum ili nakon datuma na koji subjekt prvi put primijeni izmjene. Za transakcije plaćanja temeljenog na dionicama (ili njihove sastavnice) za koje nije ostvareno pravo (ili je ostvareno, ali nije iskorišteno) i koje su ranije klasificirane kao transakcije plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruju u novcu, no sada se klasificiraju kao transakcije koje se podmiruju vlasničkim kapitalom u skladu s izmjenama, subjekt je dužan ponovno klasificirati knjigovodstvenu vrijednost obveze plaćanja temeljenog na dionicama u vlasnički kapital na datum kada prvi put primijeni izmjene.

59.B Bez obzira na zahtjeve iz točaka 59.A, subjekt može retroaktivno primijeniti izmjene iz točke 63.D, pod uvjetima prijelaznih odredbi iz točaka 53. – 59. ovog standarda, u skladu s MRS-om 8.*Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* ako i samo ako je to moguće bez upotrebe novijih saznanja. Ako subjekt odabere retroaktivnu primjenu, mora to učiniti za sve izmjene iz *Klasifikacije i mjerenja transakcija plaćanja temeljenog na dionicama* (izmjene MSFI-ja 2).

▼B

DATUM STUPANJA NA SNAGU

60. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom MSFI-ja za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M22

61. Stavak 5. izmijenjen je MSFI-jem 3 (kako je revidiran 2008.) i Poboljšanjima MSFI-jeva izdanima u travnju 2009. Subjekt je dužan primjenjivati ove izmjene na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je na to ranije razdoblje primijeniti i izmjene.

▼M2

62. Subjekt retroaktivno primjenjuje sljedeće izmjene godišnjih razdoblja koja počinju s 1. siječnjem 2009. ili nakon tog datuma:

(a) zahtjevi iz stavka 21.A u odnosu na postupanje prema uvjetima za koje nisu stečena prava;

(b) revidirane definicije „dati ovlasti” i „uvjeti stjecanja prava” u Dodatku A.;

(c) izmjene u stavku 28. i stavku 28.A u odnosu na poništenja.

Dozvoljena je primjena prije tog datuma. Ako subjekt primjeni navedene izmjene na razdoblje prije 1. siječnja 2009., tu činjenicu treba navesti.

▼**M59**

63. Subjekt je dužan retroaktivno primijeniti sljedeće izmjene koje su provedene *Transakcijama plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu* iz 2009. retroaktivno, ovisno o prijelaznim odredbama iz točaka 53. – 59., u skladu s MRS-om 8. za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2010. ili nakon tog datuma:

(a) kod računovodstva za transakcije između subjekata unutar grupe, izmjena iz stavka 2., brisanje stavka 3. te dodavanje stavaka 3.A i 43.A-43.D te stavaka B.45, B.47, B.50, B.56-B.58 i B.60 iz Dodatka B;

(b) revidirane definicije sljedećih pojmova iz Dodatka A:

— transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu,

— transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u glavničkim instrumentima,

— sporazumi o plaćanju na temelju dionica i

— transakcije plaćanja na temelju dionica.

Ako informacije nužne za retroaktivnu primjenu nisu dostupne, subjekt je dužan u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima iskazati iznose koji su prethodno priznati u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje navedene izmjene u razdoblju koje je započelo prije 1. siječnja 2010., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**M32**

63.A MSFI-jem 10 *Konsolidirani financijski izvještaji* i MSFI-jem 11, izdanim u svibnju 2011. godine, izmijenjeni su točka 5. i Dodatak A. Subjekt je navedene izmjene dužan primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼**M43**

63.B Dokumentom Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012., objavljenim u prosincu 2013., izmijenjene su točke 15. i 19. U Dodatku A izmijenjene su definicije „uvjeti za ostvarenje prava” i „stanje na tržištu” te su dodane definicije „uvjet uspješnosti” i „uvjeti službovanja”. Navedenu je izmjenu subjekt obvezan primjenjivati prospektivno na transakcije plaćanja temeljenog na dionicama čiji je datum podjele 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom te izmjene za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**M53**

63.C U MSFI-ju 9, kako je objavljen u srpnju 2014., mijenja se točka 6. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M59

63.D *Klasifikacija i mjerenje transakcija plaćanja temeljenog na dionicama* (Izmjene MSFI-ja 2) iz lipnja 2016., izmijenjene točke 19., 30. – 31., 33., 52. i 63. i dodane točke 33.A – 33.H, 59.A – 59.B, 63.D i B.44.A – B.44.C i njihovi naslovi. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M23

POVLAČENJE TUMAČENJA

64. *Transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu unutar grupe* iz lipnja 2009. zamjenjuju IFRIC 8 *Područje primjene MSFI-ja 2* i IFRIC 11 *MSFI 2 – Transakcije dionicama grupe i trezorskim dionicama*. Izmjene izvršene tim dokumentom koji je uvrstio prethodne zahtjeve navedene u tumačenjima IFRIC 8 i IFRIC 11 su sljedeće:

(a) izmijenjen stavak 2. i dodan stavak 13.A u pogledu računovodstva za transakcije u kojima subjekt ne može precizno odrediti neka ili sva primljena dobra ili usluge. Ovi su zahtjevi bili na snazi za godišnja razdoblja koja su počela 1. svibnja 2006. ili nakon tog datuma;

(b) dodani stavci B.46, B.48, B.49, B.51-B.53., B.55, B.59 i B.61 iz Dodatka B koji se odnose na računovodstvo za transakcije između subjekata iz grupe. Ovi su zahtjevi bili na snazi za godišnja razdoblja koja su počela 1. ožujka 2007. ili nakon tog datuma.

Navedeni zahtjevi primjenjivali su se retroaktivno u skladu sa zahtjevima MRS-a 8 podložno primjeni prijelaznih odredaba iz MSFI-ja 2.

▼B

Dodatak A

Utvrđeni pojmovi

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

▼M23

Transakcija plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu	**Transakcija plaćanja na temelju dionica** u kojoj subjekt stječe dobra ili usluge ili kojom kod subjekta nastaje obveza prijenosa gotovog novca ili druge imovine na dobavljača dobara ili davatelja usluga na iznos koji se temelji na cijeni (ili vrijednosti) **glavničkih instrumenata** (uključujući dionice ili **opcije na dionice**) tog subjekta ili nekog drugog subjekta iz grupe.

▼B

Zaposlenici ili drugi koji pružaju slične usluge	Pojedinci koji pružaju osobne usluge subjektu, te (a) pojedinci se smatraju zaposlenicima iz pravnih ili poreznih razloga, (b) pojedinci rade za subjekt pod njegovim vodstvom na isti način kao i pojedinci koji se smatraju zaposlenicima iz pravnih ili poreznih razloga ili (c) pružene su usluge slične onima koje pružaju zaposlenici. Na primjer, izraz uključuje čitavo rukovodeće osoblje, odnosno osobe koje imaju ovlasti i odgovornost planiranja, vođenja i nadzora nad djelatnostima subjekta, uključujući članove nadzornoga odbora.
Vlasnički instrument	Ugovor kojim se dokazuje preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obveza ([1]).
Dani vlasnički instrument	Pravo (uvjetno ili bezuvjetno) na vlasnički instrument subjekta koje je subjekt dodijelio drugoj stranki na temelju dogovora o plaćanju temeljenom na dionicama.

▼M23

Transakcija plaćanja na temelju dionica namirom u glavničkim instrumentima	**Transakcija plaćanja na temelju dionica** u kojoj subjekt (a) prima dobra ili usluge kao naknadu za svoje vlastite **glavničke instrumente** (uključivši dionice i **opcije na dionice**); ili (b) prima dobra ili usluge, ali nema obvezu dobavljaču podmiriti transakciju.

▼B

Poštena vrijednost	Iznos za koji je moguće razmijeniti imovinu, namiriti obvezu ili razmijeniti dani vlasnički instrument među dobro obaviještenim i voljnim strankama u promišljenom poslu.

([1]) U Okviru se utvrđuje obveza kao sadašnja obveza subjekta koja proizlazi iz prošlih događaja, za čije se podmirenje očekuje da će subjektu uzrokovati odljev resursa s gospodarskim koristima (odnosno odljev novca ili druge imovine subjekta).

▼B

Datum podjele	Datum na koji subjekt i druga stranka (uključujući zaposlenika) sklope dogovor o plaćanju temeljenom na dionicama, što znači da su subjekt i druga stranka suglasni u pogledu uvjeta dogovora. Na datum podjele subjekt daje drugoj stranki pravo na novac, drugu imovinu ili vlasničke instrumente subjekta pod uvjetom da su ispunjeni posebni uvjeti za ostvarenje prava, ako postoje. Ako je za takav dogovor potrebno odobrenje (na primjer, dioničara), datum podjele je datum na koji je ostvareno to odobrenje.
Unutarnja vrijednost	Razlika između poštene vrijednost dionica na koje druga stranka ima uvjetno ili bezuvjetno pravo upisa ili koje ima pravo primiti i cijene (ako postoji) koju je druga stranka dužna (ili koju će biti dužna) platiti za te dionice. Na primjer, dionička opcija s cijenom izvršenja od 15 novčanih jedinica ([1]) za dionicu s poštenom vrijednosti od 20 novčanih jedinica ima unutarnju vrijednost od 5 novčanih jedinica.

▼M43

Stanje na tržištu (tržišni uvjet)	**Uvjet uspješnosti** o kojem ovisi cijena izvršenja, ostvarenje prava ili iskoristivost **vlasničkog instrumenta**, a koji je povezan s tržišnom cijenom (ili vrijednošću) **vlasničkih instrumenata** subjekta (ili vlasničkih instrumenata drugog subjekta iz iste skupine), primjerice: (a) postizanje određene cijene dionice ili određenog iznosa **unutarnje vrijednosti dioničke opcije;** ili (b) postizanje određenog cilja koji se temelji na tržišnoj cijeni (ili vrijednosti) **vlasničkih instrumenata** subjekta (ili vlasničkih instrumenata nekog drugog subjekta iz iste skupine) u odnosu na indeks tržišnih cijena **vlasničkih instrumenata** drugih subjekata. U skladu s tržišnim uvjetom druga stranka obvezna je ispuniti određeno razdoblje službovanja (tj. **uvjet službovanja**); zahtjev koji se odnosi na službovanje može biti eksplicitan ili implicitan.

([1]) U ovome su dodatku monetarni iznosi izraženi u novčanim jedinicama.

▼B

Datum mjerenja	Datum na koji se mjeri poštena vrijednost danih vlasničkih instrumenata za potrebe ovog MSFI-ja. Za transakcije sa zaposlenicima i drugima koji pružaju slične usluge datum mjerenja je datum podjele. Za transakcije sa strankama koje nisu zaposlenici (i onima koji pružaju slične usluge) datum mjerenja je datum na koji je subjekt primio robu ili na koji je druga stranka pružila uslugu.

▼M43

Uvjet uspješnosti	**Uvjet za ostvarenje prava** u skladu s kojim: (a) druga stranka mora ispuniti određeno razdoblje službovanja (tj. **uvjet službovanja**); zahtjev koji se odnosi na službovanje može biti eksplicitan ili implicitan; i (b) određeni ciljevi u pogledu uspješnosti moraju se ispuniti tijekom službovanja druge stranke iz točke (a). Razdoblje ostvarenja ciljeva uspješnosti: (a) nije duže od razdoblja trajanja službovanja; i (b) može početi prije razdoblja službovanja pod uvjetom da datum početka ostvarivanja cilja uspješnosti znatno ne prethodi početku razdoblja službovanja. Cilj uspješnosti određuje se upućivanjem na: (a) aktivnosti (ili djelatnosti) samog subjekta ili aktivnosti ili djelatnosti nekog drugog subjekta iz iste skupine (tj. netržišni uvjet); ili (b) cijenu (ili vrijednost) **vlasničkih instrumenata** subjekta ili vlasničkih instrumenata nekog drugog subjekta iz iste skupine (uključujući dionice i **dioničke opcije**) (tj. **tržišni uvjet**). Cilj uspješnosti može se odnositi na uspješnost subjekta u cjelini ili na pojedine dijelove subjekta (ili dijelove skupine), poput odjela ili pojedinačnog zaposlenika.

▼B

Obilježje obnavljanja	Obilježje koje omogućuje automatsku podjelu dodatnih dioničkih opcija kad posjednik opcije izvrši prethodno podijeljene opcije uz uporabu dionica subjekta, a ne novca, za podmirenje cijene izvršenja.

▼B

Obnovljiva opcija	Nova dionička opcija podijeljena kad se dionica iskoristi za podmirenje cijene izvršenja prijašnje dioničke opcije.

▼M43

Uvjet službovanja	**Uvjet za ostvarenje prava** u skladu s kojim je druga stranka obvezna ispuniti određeno razdoblje službovanja tijekom kojeg se subjektu pružaju usluge. Ako druga stranka, neovisno o razlogu, prekine pružanje usluga tijekom **razdoblja ostvarenja prava**, taj uvjet nije ispunjen. Uvjetom službovanja ne zahtijeva se ispunjivanje cilja uspješnosti.

▼M23

Sporazum o plaćanju na temelju dionica	Sporazum između subjekta (ili nekog drugog subjekta unutar grupe [a]) ili dioničara bilo kojeg subjekta unutar grupe) i druge strane (uključujući zaposlenika) koji ovlašćuje drugu stranu na primitak (a) gotovog novca ili druge imovine subjekta u iznosu koji se temelji na cijeni (ili vrijednosti) **glavničkih instrumenata** (uključivši dionice ili **opcije na dionice**) tog subjekta ili nekog drugog subjekta iz grupe, ili (b) **glavničkih instrumenata** subjekta (uključujući dionice ili **opcije na dionice**) tog subjekta ili nekog drugog subjekta iz grupe, uz uvjet da su ispunjeni navedeni **uvjeti za stjecanje prava**, ako postoje. [a] ►**M32** Grupa je u Dodatku A MSFI-ju 10 *Konsolidirani financijski izvještaji* definirana kao „matica i njeni ovisni subjekti” sa stajališta krajnje matice izvještajnog subjekta. ◄
Transakcija plaćanja na temelju dionica	Transakcija u kojoj subjekt (a) prima dobra ili usluge od dobavljača dobara ili davatelja usluga (uključujući zaposlenika) **sporazumom o plaćanju na temelju dionica**; ili (b) obvezuje se podmiriti transakciju dobavljaču **sporazumom o plaćanju na temelju dionica** kada dobra ili usluge primi neki subjekt iz grupe.

▼B

Dionička opcija	Ugovori koji daje posjedniku pravo, ali ne i obvezu da upiše dionice subjekta po fiksnoj ili odredivoj cijeni u određenom vremenskom razdoblju.
Ostvarenje prava	Stjecanje prava. U okviru ugovora o plaćanju temeljenom na dionicama pravo druge stranke na primitak novca, druge imovine ili vlasničkih instrumenata subjekta ostvaruje se ispunjenjem svih posebnih uvjeta za ostvarenje prava.

▼M43

Uvjeti za ostvarenje prava	Uvjet na temelju kojeg se utvrđuje prima li subjekt usluge kojima druga stranka ostvaruje pravo na primitak novca, druge imovine ili **vlasničkih instrumenata** subjekta u skladu s **dogovorom o plaćanju temeljenom na dionicama**. Uvjet za ostvarenje prava jest **uvjet službovanja** ili **uvjet uspješnosti**.

▼B

Razdoblje ostvarenja prava	Razdoblje tijekom kojega je potrebno ispuniti sve posebnef uvjete za ostvarenje prava iz dogovora o plaćanju temeljenom na dionicama.

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

Procjenjivanje poštene vrijednosti danih vlasničkih instrumenata

B1. U točkama B2. do B41. ovog dodatka opisuje se mjerenje poštene vrijednosti danih dionica i dioničkih opcija, te je u njima stavljen naglasak na posebne uvjete koji su zajednička obilježja podjele dionica ili dioničkih opcija zaposlenicima. Stoga ovaj dodatak nije iscrpan. Nadalje, iz razloga što su u nastavku opisana pitanja u vezi s procjenjivanjem usredotočena na dionice i dioničke opcije podijeljene zaposlenicima, pretpostavlja se da se poštena vrijednost dionica ili dioničkih opcija mjeri na datum podjele. Međutim, brojna u nastavku opisana pitanja u vezi s procjenjivanjem (npr. određivanje očekivanje promjenjivosti) također vrijede u kontekstu procjenjivanja poštene vrijednosti dionica ili dioničkih opcija podijeljenih strankama koje nisu zaposlenici na datum na koji je subjekt primio robu ili na koji je druga stranka pružila uslugu.

▼B

Dionice

B2. Za dionice podijeljene zaposlenicima poštena se vrijednost dionica mjeri po tržišnoj cijeni dionica subjekta (ili procijenjenoj tržišnoj cijeni ako se dionicama subjekta ne trguje javno), prilagođenoj kako bi se uzeli u obzir uvjeti pod kojima su dionice podijeljene (osim uvjeta za ostvarenje prava koji su isključeni iz mjerenja poštene vrijednosti u skladu s točkama 19. do 21.).

B3. Na primjer, ako zaposlenik nema pravo na primitak dividendi tijekom razdoblja ostvarenja prava, o toj se činjenici mora voditi računa pri procjenjivanju poštene vrijednosti podijeljenih dionica. Slično tomu, ako su dionice podložne ograničenjima prijenosa nakon datuma ostvarenja prava, o toj se činjenici mora voditi računa, ali samo u mjeri u kojoj takva ograničenja nakon ostvarenja prava utječu na cijenu koju bi dobro obaviješteni i voljni sudionik na tržištu platio za tu dionicu. Na primjer, ako se dionicama aktivno trguje na likvidnom tržištu s velikim brojem transakcija i malim razlikama između kupovne i prodajne cijene („*deep market*”), ograničenja prijenosa nakon ostvarenja prava mogu imati vrlo mali ili nikoji utjecaj na cijenu koju bi dobro obaviješteni i voljni sudionik na tržištu platio za tu dionicu. Ograničenja prijenosa i druga ograničenja koja postoje tijekom razdoblja ostvarenja prava ne uzimaju se u obzir pri procjenjivanju poštene vrijednosti na datum podjele odnosnih dionica budući da su ta ograničenja posljedica postojanja uvjeta za ostvarenje prava, na koje se primjenjuju točke od 19. do 21.

Dioničke opcije

B4. Za dioničke opcije podijeljene zaposlenicima u brojnim slučajevima tržišne cijene nisu dostupne iz razloga što se na podijeljene opcije primjenjuju uvjeti koji se ne primjenjuju na opcije kojima se trguje. Ako ne postoje opcije kojima se trguje sa sličnim uvjetima, poštena vrijednost podijeljenih opcija procjenjuje se uz uporabu modela utvrđivanja cijene opcija.

B5. Subjekt je dužan voditi računa o čimbenicima koje bi uzeli u obzir dobro obaviješteni i voljni sudionici na tržištu pri odabiru modela utvrđivanja cijene opcija. Na primjer, mnogo opcija zaposlenika ima dugu valjanost, obično se mogu izvršiti tijekom razdoblja između datuma ostvarenja prava i datuma isteka valjanosti opcija, i često se rano izvrše. O tim je činjenicama potrebno voditi računa pri procjenjivanju poštene vrijednosti opcija na datum podjele. Za mnoge subjekte to može isključiti uporabu formule Black-Scholes-Merton, koja ne dopušta mogućnost izvršenja prije isteka valjanosti opcije i ne mora nužno primjereno odražavati učinke očekivanog prijevremenog izvršenja. Također ne dopušta mogućnost da se očekivana promjenjivost i drugi ulazni podaci za model mogu mijenjati tijekom razdoblja valjanosti opcije. Međutim, za dioničke opcije s razmjerno kratkim razdobljem ugovorne valjanost ili koje je potrebno izvršiti kratko nakon datuma ostvarenja prava gore se opisani čimbenici ne primjenjuju- U tim slučajevima formulom Black-Scholes-Merton može se dobiti vrijednost koja je u biti jednaka kao pri uporabu fleksibilnijeg modela utvrđivanja cijene opcija.

▼B

B6. Svim se modelima utvrđivanja cijene opcija uzimaju barem sljedeći čimbenici:

(a) cijena izvršenja opcije;

(b) valjanost opcije;

(c) sadašnja cijena odgovarajućih dionica;

(d) očekivana promjenjivost cijene dionica;

(e) očekivane dividende za dionice (po potrebi); i

(f) nerizična kamatna stopa tijekom razdoblja valjanosti opcije.

B7. Potrebno je voditi računa i o drugim čimbenicima koje bi dobro obaviješteni i voljni sudionici na tržištu uzeli u obzir pri određivanju cijene (osim uvjeta za ostvarenje prava i obilježja obnavljanja koji su isključeni iz mjerenja poštene vrijednosti u skladu s točkama od 19. do 22.).

B8. Na primjer, dioničku opciju danu zaposleniku obično nije moguće izvršiti tijekom određenih razdoblja (npr. tijekom razdoblja ostvarenja prava ili tijekom razdoblja koja su utvrdili regulatori za vrijednosne papire). Taj se čimbenik uzima u obzir ako bi model utvrđivanja cijene opcije inače pretpostavljao da je opciju moguće izvršiti u bilo kojem trenutku tijekom njezinoga razdoblja valjanosti. Međutim, ako subjekt primjenjuje model utvrđivanja cijene opcije koji vrednuje opcije koje je moguće izvršiti samo po isteku valjanosti opcije, nije potrebno ikoje usklađivanje za nemogućnost njihova izvršenja tijekom razdoblja ostvarenja prava (ili drugih razdoblja tijekom razdoblja valjanosti opcije) budući da model pretpostavlja da opcije nije moguće izvršiti tijekom tih razdoblja.

B9. Slično tomu, još jedan čimbenik koji je zajednički dioničkim opcijama zaposlenika jest mogućnost prijevremenog izvršenja opcije, na primjer iz razloga što opcija nije slobodno prenosiva ili što zaposlenik mora izvršiti sve opcije na koje je ostvario pravo prilikom prestanka zaposlenja. Potrebno je voditi računa o učincima očekivanog prijevremenog izvršenja opcija, kako je opisano u točkama od B16. do B21.

B10. Čimbenici o kojima dobro obaviješteni i voljni sudionik na tržištu ne bi vodio računa pri određivanju cijene dioničke opcije (ili drugog vlasničkog instrumenta) ne uzimaju se u obzir pri procjenjivanju poštene vrijednosti podijeljenih dioničkih opcija (ili drugih vlasničkih instrumenata). Na primjer, za dioničke opcije podijeljene zaposlenicima čimbenici koji utječu na vrijednost opcije s gledišta pojedinog zaposlenika nisu bitni za procjenjivanje cijene koju bi odredio dobro obaviješteni i voljni sudionik na tržištu.

▼B

Ulazni podaci za modele utvrđivanja cijene opcija

B11. Pri procjenjivanju očekivane promjenjivosti i dividendi odnosnih dionica cilj je približiti se očekivanjima koja bi se odražavala u trenutačnoj tržišnoj cijeni ili dogovorenoj cijeni razmjene za opciju. Slično tomu, pri procjenjivanju učinaka prijevremenog izvršenja dioničkih opcija zaposlenika cilj je približiti se očekivanjima koja bi imala vanjska stranka s pristupom podrobnim podacima o ponašanja zaposlenika u vezi s izvršenjem na temelju podataka raspoloživih na datum podjele.

B12. Često je vjerojatno da će postojati raspon razumnih očekivanja o budućoj promjenjivosti, dividendama i ponašanju u vezi s izvršenjem. Ako je to slučaj, očekivanu je vrijednost potrebno izračunati ponderiranjem svakoga iznosa unutar raspona s vjerojatnošću njegove pojave.

B13. Očekivanja o budućnosti obično se temelje na iskustvu, te se mijenjaju ako se razumno očekuje da će budućnost biti različita od prošlosti. U nekim okolnostima vidljivi čimbenici mogu ukazivati na to da je neusklađeno prošlo iskustvo razmjerno loš element predviđanja budućeg iskustva. Na primjer, ako subjekt s dvama potpunom različitim poslovanjima otuđi ono koje je bilo znatno manje rizično od drugoga, prošla promjenjivost nije najbolji podatak na kojemu bi trebalo temeljiti razumna očekivanja za budućnost.

B14. U drugim slučajevima prošlo podaci možda nisu dostupni. Na primjer, subjekt koji je tek uvršten na burzi imat će malo ili uopće neće imati prošle podatke o promjenjivosti njegove cijene dionica. Neuvršteni ili novo uvršteni subjekti obrađeni su u nastavku.

B15. Ukratko, subjekt ne bi trebao temeljiti procjene promjenjivosti, ponašanja u vezi s izvršenjem i dividendi na prošlim podacima bez da pritom vodi računa o tome koliko se očekuje da će prošli podaci biti razumna osnova za predviđanje budućeg iskustva.

Očekivano prijevremeno izvršenje

B16. Zaposlenici često prijevremeno izvršavaju dioničke opcije iz niza razloga. Na primjer, dioničke opcije zaposlenika obično nisu prenosive. Zbog toga zaposlenici često prijevremeno izvršavaju svoje dioničke opcije budući da je to za zaposlenike jedini način da likvidiraju svoj položaj. Nadalje, zaposlenici koji prekidaju svoj radni odnos moraju obično izvršiti sve opcije na koje su ostvarili pravo u kratkome razdoblju jer im se u protivnome dioničke opcije oduzimaju. To također često dovodi do prijevremenog izvršenja dioničkih opcija zaposlenika. Drugim čimbenici koji uzrokuju prijevremeno izvršenje su izbjegavanje rizika i nedostatna diversifikacija prihoda.

B17. Način na koji se uzimaju u obzir učinci očekivanog prijevremenog izvršenja ovisi o vrsti primijenjenog modela utvrđivanja cijene opcija. Na primjer, očekivano prijevremeno izvršenje može se uzeti u obzir uz uporabu procjene očekivanog razdoblja valjanosti opcije (koje je za dionički opciju zaposlenika razdoblje od datum podjele do datuma na koji se očekuje izvršenje opcije) kao ulaznog podatka za model utvrđivanja cijene opcija (npr. formula Black-Scholes-Merton). Kao druga mogućnost, očekivano se prijevremeno izvršenje može uvrstiti u binomni ili slični model utvrđivanja cijene opcija koji koristi ugovorno razdoblje valjanost kao ulazni podatak.

▼B

B18. Čimbenici koje je potrebno uzeti u obzir pri procjenjivanju prijevremenog izvršenja uključuju:

(a) trajanja razdoblja za ostvarenje prava budući da dioničku opciju obično nije moguće izvršiti prije isteka razdoblja za ostvarenje prava. Stoga se određivanje učinaka očekivanog prijevremenog izvršenja na procjenjivanje temelji na pretpostavci da će se za opcije ostvariti pravo. Učinci uvjeta za ostvarenje prava objašnjeni su u točkama od 19. do 21.;

(b) prosječno razdoblje valjanosti sličnih opcija koje su u prošlosti ostale neizvršene;

(c) cijenu odnosnih dionica. Iskustvo može ukazivati na to zaposlenici obično izvršavaju opcije kad cijena dionice dostigne određenu razinu iznad cijene izvršenja;

(d) položaj zaposlenika u organizaciji. Na primjer, iskustvo može ukazivati na to da zaposlenici na višim položajima obično izvršavaju opcije kasnije od zaposlenika na nižim položajima (dodatno objašnjeno u točki B21.);

(e) očekivanu promjenjivost odnosnih dionica Prosječno zaposlenici izvršavaju opcije za dionice sa značajnom promjenjivosti ranije nego za dionice s malom promjenjivosti.

B19. Kako je navedeno u točki B17., učinke je prijevremenog izvršenja moguće uzeti u obzir uporabom procjene očekivanog razdoblja valjanosti opcije kao ulaznog podatka za model utvrđivanja cijene opcija. Pri procjenjivanju očekivanog razdoblja valjanosti opcija podijeljenih skupini zaposlenika subjekt može temeljiti tu ocjenu na primjereno ponderiranom prosječnom očekivanom razdoblju za čitavu skupinu zaposlenika ili na primjereno ponderiranim prosječnim razdobljima valjanosti za podskupinu zaposlenika unutar skupine, na temelju podrobnijih podataka o ponašanju zaposlenika u vezi s izvršenjem (o čemu se podrobnije govori u nastavku).

B20. Razvrstavanje podjele opcija u skupine za zaposlenike s razmjerno jednolikim ponašanjem u vezi s izvršenjem može biti važno. Vrijednost opcije nije linearna funkcija valjanosti opcije; vrijednost se povećava sporije ako je razdoblje valjanosti duže. Na primjer, ako su sve ostale pretpostavke jednake, iako dvogodišnja vrijedi više od jednogodišnje opcije, njezina vrijednost nije dvostruko veća. To znači da bi se izračunom procijenjene vrijednosti opcije na temelju jednoga ponderiranog prosječnog razdoblja valjanosti, koje uključuje niz različitih pojedinačnih razdoblja valjanosti, precijenila ukupna poštena vrijednost podijeljenih dioničkih opcija. Razvrstavanjem podijeljenih opcija u nekoliko skupina, od kojih svaka ima razmjerno uski raspon razdoblja valjanosti uključenih u ponderirano prosječno razdoblje valjanost, smanjuje se takvo precjenjivanje.

B21. Slično vrijedi i prilikom uporabe binomnog ili sličnog modela. Na primjer, iskustvo subjekta koji daje opcije zaposlenicima na svim položajima može ukazivati na to da osoblje na najvišim položajima obično drže vlastite opcije dulje od zaposlenika na srednjim položajima, te da zaposlenici na nižim položajima obično izvršavaju vlastite opcije ranije od svih ostalih skupina. Nadalje, zaposlenici koje se

▼B

potiče ili od kojih se zahtijeva da drže minimalni iznos vlasničkih instrumenata svojega poslodavca, uključujući opcije, mogu u prosjeku izvršiti opcije kasnije od zaposlenika na koje se ne primjenjuje taj uvjet. U tim će se slučajevima razvrstavanjem opcija po skupinama primatelje s razmjerno jednolikim ponašanjem u pogledu izvršenja dobiti točnija procjena ukupne poštene vrijednosti podijeljenih dioničkih opcija.

Očekivana promjenjivost

B22. Očekivana promjenjivost je pokazatelj iznosa koji predstavlja očekivano variranje cijena tijekom određenog razdoblja. Pokazatelj promjenjivosti koji se koristi u modelima utvrđivanja cijene opcija je godišnje standardno odstupanje od kontinuirano priraslih stopa prinosa od dionice tijekom određenog razdoblja. Promjenjivost je obično izražena na godišnjoj razini i njezine su vrijednosti usporedive bez obzira na vremensko razdoblje upotrijebljeno pri izračunu, na primjer dnevno, tjedno ili mjesečno praćenje cijena.

B23. Stopom prinosa (koja može biti pozitivna ili negativna) od dionice za razdoblje mjeri se korist koju je dioničar ostvario od dividendi i povećanja (ili smanjenja) cijene dionice.

B24. Očekivana godišnja promjenjivost dionice je raspon u kojem se očekuje da će se nalaziti kontinuirano prirasla stopa prinosa tijekom približno dvije trećine razdoblja. Na primjer, ako dionica s očekivanom kontinuirano priraslom stopom prinosa od 12 posto ima promjenjivost od 30 posto, to znači da vjerojatnost da će stopa prinosa od dionice tijekom jedne godine biti između – 18 posto (12 % - 30 %) i 42 posto (12 % + 30 %) iznosi oko dvije trećine. Ako je cijena dionice 100 novčanih jedinica na početku godine i nisu isplaćene ikoje dividende, očekuje se da će na kraju godine cijena dionice biti između 83,53 (100 novčanih jedinica × $e^{-0,18}$) i 152,20 novčanih jedinica (100 novčanih jedinica × $e^{0,42}$) tijekom približno dvije trećine razdoblja.

B25. Čimbenici koje je potrebno uzeti u obzir pri procjenjivanju očekivane promjenjivosti uključuju:

(a) implicitnu promjenjivost dioničkih opcija za dionice subjekta, kojima se trguje, ili drugih instrumenata toga subjekta kojima se trguje, a kojima imaju obilježja opcije (kao što je konvertibilni dug), ako postoje;

(b) prošlu promjenjivost cijene dionice tijekom posljednjega razdoblja koja je općenito razmjerna očekivanom razdoblju valjanosti opcije (vodeći računa o preostalom ugovornom razdoblju valjanosti opcije i učincima očekivanog prijevremenog izvršenja);

(c) vrijeme u kojemu se javno trgovalo dionicama subjekta. Subjekt koji je tek uvršten na burzi može imati značajnu prošlu promjenjivost u usporedbi sa sličnim subjektima koji su uvršteni na burzu mnogo ranije. Dodatne upute za novo uvrštene subjekte navedeni su u nastavku;

(d) tendenciju promjenjivosti da se vrati na srednju vrijednost, odnosno dugoročnu prosječnu razinu i druge čimbenike koji ukazuju na to da se očekivana buduća promjenjivost može razlikovati od prošle promjenjivosti. Na primjer, ako je cijena dionice subjekta bila vrlo promjenjiva tijekom određenog razdoblja uslijed neuspješne ponude za preuzimanje ili značajnog restrukturiranja, to se razdoblje može zanemariti pri izračunu povijesne prosječne godišnje promjenjivosti;

▼B

(e) primjerene i redovite intervale za praćenje cijena. Praćenje cijena mora biti dosljedno iz razdoblja u razdoblje. Na primjer, subjekt može koristiti zaključnu cijenu za svaki tjedan ili najvišu cijenu u tjednu, ali ne smije koristiti zaključnu cijenu za neke tjedne i najvišu cijene za druge. Nadalje, praćenje se cijena mora iskazivati u istoj valuti u kojoj je izražena cijena izvršenja.

Novouvršteni subjekti

B26. Kako je navedeno u točki B25., subjekt mora uzeti u obzir prošlu promjenjivost cijene dionice tijekom posljednjega razdoblja koja je općenito razmjerna očekivanom razdoblju valjanosti opcije. Ako novo uvršteni subjekt nema dovoljno podataka o prošloj promjenjivosti, dužan je svejedno izračunati prošlu promjenjivost za najdulje razdoblje u kojem je prisutna djelatnost trgovanja. Može također uzeti u obzir prošlu promjenjivost sličnih subjekata nakon usporedivoga razdoblja tijekom razdoblja valjanosti njihovih opcija. Na primjer, subjekt koji je uvršten na burzu tek godinu dana i koji je podijelio opcije s prosječnim razdobljem valjanosti od pet godina može uzeti u obzir uzorak i razinu prošle promjenjivosti subjekata iz istoga sektora tijekom prvih šest godina u kojima se javno trgovalo dionicama tih subjekata.

Neuvršteni subjekti

B27. Neuvršteni subjekt ne raspolaže prošlim podacima za procjenu očekivane promjenjivosti. U nastavku su navedeni određeni čimbenici koje uzima u obzir umjesto toga.

B28. U nekim slučajevima neuvršteni subjekt koji redovito izdaje opcije ili dionice zaposlenicima (ili drugim strankama) može uspostaviti unutarnje tržište za svoje dionice. Promjenjivost cijena tih dionica može se uzeti u obzir pri procjenjivanju očekivane promjenjivosti.

B29. Druga je mogućnost da subjekt pri procjenjivanju očekivanje promjenjivosti uzme u obzir prošlu ili implicitnu promjenjivost sličnih subjekata koji su uvršteni na burzu, a za koje postoje podaci o cijeni dionice ili cijeni opcije. To je primjereno ako subjekt utvrdio vrijednost svojih dionica na temelju cijena dionica sličnih subjekata koji su uvršteni na burzu.

B30. Ako se procjena vrijednosti dionica subjekta ne temelji na cijenama dionica sličnih subjekata koji su uvršteni na burzu, te je subjekt umjesto toga upotrijebio neku drugu metodu kako bi odredio vrijednost svojih dionica, subjekt može izvršiti procjenu očekivane promjenjivosti sukladno toj metodi određivanja vrijednosti. Na primjer, subjekt može odrediti vrijednost svojih dionica na temelju neto imovine ili zarade. Može uzeti u obzir očekivanu promjenjivost tih vrijednosti neto imovine ili zarade.

Očekivane dividende

B31. Je li potrebno voditi računa o očekivanim dividendama pri mjerenju poštene vrijednosti podijeljenih dionica ili opcija ovisi o tome ima li druga stranka pravo na dividende ili ekvivalente dividendi.

▼B

B32. Na primjer, ako su zaposlenicima podijeljene opcije i imaju pravo na dividende od odnosnih dionica ili ekvivalente dividendi (koje se mogu isplatiti u novcu ili iskoristiti za smanjenje cijene izvršenja) između datuma podjele i datuma izvršenja, podijeljenim se opcijama određuje vrijednost kao da se na odnosne dionice neće isplatiti ikoje dividende, odnosno plaćanje za očekivane dividende iznosi nula.

B33. Slično tomu, prilikom procjenjivanja poštene vrijednosti dionica podijeljenih zaposlenicima na datum podjele, nije potrebno ikoje usklađivanje za očekivane dividende ako zaposlenik ima pravo na primitak dividendi koje se isplaćuju tijekom razdoblja za ostvarenje prava.

B34. S druge strane ako zaposlenici nemaju pravo na dividende ili ekvivalente dividendi tijekom razdoblja za ostvarenje prava (ili prije izvršenja ako se radi o opciji), pri određivanju je vrijednosti prava na dionice ili opcije na datum podjele potrebno uzeti u obzir očekivane dividende. Drugim riječima, kad se procjenjuje poštena vrijednost podjele opcija, u model utvrđivanja vrijednosti opcije potrebno je uključiti očekivane dividende. kad se procjenjuje poštena vrijednost podjele dionica, procijenjenu je vrijednost potrebno smanjiti za sadašnju vrijednost dividendi čija se isplata očekuje tijekom razdoblja za ostvarenje prava.

B35. Modeli utvrđivanja cijene opcija općenito zahtijevaju očekivani prinos od dividendi. Međutim, modele je moguće izmijeniti na načina da se upotrijebi očekivani iznos dividendi, umjesto prinosa. Subjekt može koristiti očekivani prinos ili očekivana plaćanja. Ako subjekt koristi očekivana plaćanja, mora voditi računa o uzorku prošlih povećanja dividendi. Na primjer, ako je politika subjekta općenito bila povećanje dividendi za oko 3 posto godišnje, njegova procijenjena vrijednost opcije ne smije pretpostavljati fiksni iznos dividendi tijekom čitavoga razdoblja valjanosti opcije, osim ako postoje dokazi u prilog toj pretpostavci.

B36. Općenito bi se pretpostavka o očekivanim dividendama trebala temeljiti na javno dostupnim podacima. Subjekt koji ne plaća dividendi i nema namjeru to učiniti, treba pretpostaviti očekivani prinos od dividendi jednak nuli. Međutim, novi subjekt koji u prošlosti nije isplaćivao dividende može očekivati da će započeti s isplatom dividendi tijekom očekivanoga razdoblja valjanosti dioničkih opcija svojih zaposlenika. Takvi subjekti mogu upotrijebiti prosjek svojih prošlih prinosa od dividendi (nula) i srednji prinos od dividendi usporedive skupine sličnih subjekata.

Nerizična kamatna stopa

B37. Obično je nerizična kamatna stopa implicitni prinos koji je trenutačno dostupan za izdavanje državnih obveznica bez kupona države u čijoj je valuti iskazana cijena izvršenja, s preostalim razdobljem do dospijeća jednakim očekivanom razdoblju valjanosti opcije čija se vrijednost utvrđuje (na temelju preostalog ugovornoga razdoblja valjanosti opcije, te uzimajući u obzir učinke očekivanog prijevremenog izvršenja). Može se javiti potreba za uporabom primjerene zamjene ako ne postoji takvo izdavanje državnih obveznica ili ako okolnosti ukazuju na to da implicitni prinos na izdavanje državnih obveznica bez kupona

▼B

nije reprezentativan za nerizičnu kamatnu stopu (na primjer, u gospodarstvima s visokom inflacijom). Nadalje, potrebno je koristiti primjerenu zamjenu ako sudionici na tržištu obično određuju nerizičnu kamatnu stopu uporabom te zamjene, a ne implicitnog prinosa izdavanja državnih obveznica bez kupona, pri procjenjivanju poštene vrijednosti opcije čije je razdoblje valjanosti jednako očekivanom trajanju opcije čija se vrijednosti utvrđuje.

Učinci strukture kapitala

B38. Dioničke opcije kojima se trguje obično izdaju treće stranke, a ne subjekt. Prilikom izvršenja tih dioničkih opcija, izdavatelj daje dionice posjedniku opcije. Te se dionice kupuju od postojećih dioničara. Stoga izvršenje dioničkih opcija kojima se trguje nema razrjedivi učinak.

B39. S druge strane ako subjekt izdaje dioničke opcije, prilikom izvršenja tih dioničkih opcija izdaju se nove dionice (stvarno ili imaginarno ako se koriste prethodno ponovno otkupljene vlastite dionice). S obzirom na to da se dionice izdaju po cijeni izvršenja, a ne po tekućoj tržišnoj cijeni na datum izvršenja, ovo stvarno ili moguće razrjeđenje može smanjiti cijenu dionice tako da posjednik opcije neće pri izvršenju ostvariti onoliku dobit koliku bi ostvario izvršenjem inače slične opcije kojom se trguje, a koja ne razrjeđuje cijenu dionice.

B40. Hoće li to imati značajni učinak na vrijednost podijeljenih dioničkih opcija ovisi o različitim čimbenicima, kao što su broj novih dionica koje će biti izdane prilikom izvršenja opcija u odnosnu na broj već izdanih dionica. Nadalje, ako tržište već očekuje da će doći do podjele opcija, moguće je da je ono već uključilo moguće razrjeđenje u cijenu dionice na datum podjele.

B41. Međutim, subjekt mora razmotriti hoće li mogući razrjedivi učinak budućeg izvršenja podijeljenih dioničkih opcija utjecati na njihovu procijenjenu poštenu vrijednost na datum podjele. Modele utvrđivanja cijene opcija moguće je prilagoditi kako bi se uzeo u obzir taj mogući razrjedivi učinak.

Izmjene dogovora o plaćanju temeljenom na dionicama koje se podmiruje vlasničkim kapitalom

B42. Točka 27. nalaže da, bez obzira na izmjene uvjeta pod kojima su podijeljeni vlasnički instrumenti, ili poništenje ili podmirenje te podjele vlasničkih instrumenata, subjekt priznaje barem one primljene usluge mjerene po poštenoj vrijednosti danih vlasničkih instrumenata na datum podjele, osim ako se za te vlasničke instrumente ne ostvari pravo zbog neispunjenja uvjeta za ostvarenje prava (osim tržišnog uvjeta) koji je bio utvrđen na datum podjele. Nadalje, subjekt priznaje učinke izmjena koje povećavaju ukupnu poštenu vrijednosti dogovora o plaćanju temeljenom na dionicama ili koje na drugi način koriste zaposleniku.

▼B

B43. Radi primjene zahtjeva iz točke 27.:

(a) ako promjena poveća poštenu vrijednost podijeljenih vlasničkih instrumenata (npr. smanjenjem cijene izvršenja), mjerenu neposredno prije i nakon promjene, subjekt uključuje dodatnu podijeljenu poštenu vrijednost u mjerenje iznosa priznatog za usluge primljene kao naknada za dane vlasničke instrumente. Dodatna podijeljena poštena vrijednost je razlika između poštene vrijednosti izmijenjenog vlasničkog instrumenta i poštene vrijednosti izvornog vlasničkog instrumenta, pri čemu su obje procijenjene na datum izmjene. Ako do promjene dođe tijekom razdoblja za ostvarenje prava, dodatna se podijeljena poštena vrijednost uključuje u mjerenje iznosa priznatog za usluge primljene u razdoblju od datuma promjene do datuma ostvarenja prava na izmijenjene vlasničke instrumente, pored iznosa koji se temelji na poštenoj vrijednost izvornih vlasničkih instrumenata na datum podjele, a koji se priznaje tijekom ostatka izvornoga razdoblja za ostvarenje prava. Ako do promjene dođe nakon razdoblja za ostvarenje prava, dodatna se podijeljena poštena vrijednost priznaje odmah ili tijekom razdoblja za ostvarenje prava ako zaposlenik mora ispuniti dodatno razdoblje službovanja prije nego što ostvari bezuvjetno pravo na te izmijenjene vlasničke instrumente;

(b) slično tomu, ako se uslijed promjene poveća broj podijeljenih vlasničkih instrumenata, subjekt uključuje poštenu vrijednost dodatnih podijeljenih vlasničkih instrumenata, mjerenu na datum izmjene, u mjerenje iznosa priznatog za usluge primljene kao naknada za dane vlasničke instrumente u skladu sa zahtjevima iz podtočke (a). Na primjer, ako do promjene dođe tijekom razdoblja za ostvarenje prava, poštena se vrijednost dodatnih vlasničkih instrumenata uključuje u mjerenje iznosa priznatog za usluge primljene u razdoblju od datuma promjene do datuma ostvarenja prava na dodatne vlasničke instrumente, pored iznosa koji se temelji na poštenoj vrijednost izvorno podijeljenih vlasničkih instrumenata na datum podjele, a koji se priznaje tijekom ostatka izvornoga razdoblja za ostvarenje prava.

(c) ako subjekt izmijeni uvjete za ostvarenje prava u korist zaposlenika, na primjer tako da skrati razdoblje za ostvarenje prava ili izmijeni ili ukine uvjet uspješnosti (osim stanja na tržištu, promjene koje je obračunavaju u skladu s podtočkom (a)), subjekt uzima u obzir izmijenjene uvjete za ostvarenje prava prilikom primjene zahtjeva iz točaka od 19. do 21.

B44. Nadalje, ako subjekt izmijeni uvjete podijeljenih vlasničkih instrumenata na način da smanji ukupnu poštenu vrijednost dogovora o plaćanju temeljenom na dionicama, ili na način koji ne ide u korist zaposlenika, subjekt i dalje obračunava usluge primljene kao naknada za podijeljene vlasničke instrumente kao da izmjena nije učinjena (osim poništenja nekih ili svih podijeljenih vlasničkih instrumenata, što se obračunava u skladu s točkom 28.). Na primjer:

▼B

(a) ako se uslijed promjene smanji poštena vrijednost podijeljenih vlasničkih instrumenata, mjerena neposredno prije i nakon promjene, subjekt ne uzima u obzir to smanjenje poštene vrijednosti i nastavlja mjeriti iznos priznat za usluge primljene kao naknada za vlasničke instrumente na temelju poštene vrijednosti podijeljenih vlasničkih instrumenata na datum podjele;

(b) ako se uslijed promjene smanji broj vlasničkih instrumenata podijeljenih zaposleniku, to se smanjenje obračunava kao poništenje toga dijela podjele u skladu sa zahtjevima iz točke 28.;

(c) ako subjekt izmijeni uvjete za ostvarenje prava na način koji ne ide u korist zaposlenika, na primjer tako da produlji razdoblje za ostvarenje prava ili izmijeni ili doda uvjet uspješnosti (osim stanja na tržištu, promjene koje je obračunavaju u skladu s podtočkom (a)), subjekt ne uzima u obzir izmijenjene uvjete za ostvarenje prava prilikom primjene zahtjeva iz točaka od 19. do 21.

▼M59

Računovodstvo izmjene transakcije plaćanja temeljenog na dionicama kojom se mijenja njezina klasifikacija iz transakcije koja se podmiruje u novcu u transakciju koja se podmiruje vlasničkim kapitalom

B.44.A Ako se uvjeti transakcije plaćanja temeljenog na dionicama mijenjaju, a posljedica je da ona postaje transakcija plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje vlasničkim kapitalom, transakcija se obračunava kao takva od datuma izmjene. Konkretno:

(a) Transakcija plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje vlasničkim kapitalom mjeri se u odnosu na fer vrijednost danih vlasničkih instrumenata na datum izmjene. Transakcija plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje vlasničkim kapitalom priznaje se u vlasničkom kapitalu na datum izmjene u mjeri u kojoj su roba ili usluge primljene.

(b) Priznavanje obveze za transakciju plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje u novcu prestaje se priznavati od datuma izmjene.

(c) Svaka razlika između knjigovodstvene vrijednosti obveze koja se prestala priznavati i iznosa vlasničkog kapitala koji se priznaje na datum izmjene odmah se priznaje u računu dobiti i gubitka.

B.44.B Ako se kao posljedica izmjene razdoblje ostvarenja prava produlji ili skrati, primjena zahtjeva iz točke B.44.A. odražava izmijenjeno razdoblje ostvarenja prava. Zahtjevi iz točke B.44.A primjenjuju se i ako izmjena nastane nakon razdoblja ostvarenja prava.

B.44.C Transakcija plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruje u novcu može se poništiti ili podmiriti (osim transakcije koja je poništena uslijed neizvršenja ako uvjeti za ostvarenje prava nisu ispunjeni). Ako su vlasnički instrumenti dodijeljeni i subjekt ih na datum dodjele identificira kao zamjenu za poništeno plaćanje temeljeno na dionicama koje se podmiruje u novcu, subjekt je dužan primjeniti točke B.44.A i B.44.B.

▼M23

Plaćanje na temelju dionica između subjekata unutar grupe (izmjene iz 2009.)

B45. Stavci 43.A-43.C bave se računovodstvom transakcija plaćanja na temelju dionica između subjekta unutar grupe u odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima svakog subjekta. U stavcima B.46-B.61 raspravlja se o načinu primjene zahtjeva iz stavaka 43.A-43.C. Kako je navedeno u stavku 43.D, do transakcija plaćanja na temelju dionica između subjekata unutar grupe može doći zbog raznih razloga, ovisno o činjenicama i okolnostima. Stoga ova rasprava nije sveobuhvatna i pretpostavlja da je transakcija, u kojoj subjekt koji prima dobra ili usluge i nema obvezu podmiriti transakciju, ulog matice u kapital ovisnoga društva, bez obzira na sve dogovore o otplati unutar grupe.

B.46 Iako se rasprava iz donjeg teksta usredotočuje na transakcije sa zaposlenicima, ona se također odnosi na slične transakcije plaćanja na temelju dionica prema dobavljačima dobara ili davateljima usluga koji nisu zaposlenici. Sporazumom između matice i ovisnog društva može se zahtijevati da ovisno društvo plati matici dodjelu glavničkih instrumenata zaposlenicima. Rasprava iz donjeg teksta ne bavi se time kako obračunati takvu vrstu dogovora o plaćanju.

B.47 U transakcijama plaćanja između subjekata grupe na temelju dionica obično se susreću četiri važna pitanja. Zbog praktičnosti, u primjerima iz donjeg teksta raspravlja se o pitanjima koja se tiču matice i njezinog ovisnog društva.

Sporazumi o plaćanju na temelju dionica koji uključuju vlastiti glavnički instrument subjekta

B.48 Prvo pitanje je da li bi u sljedećim transakcijama koje uključuju vlastite glavničke instrumente subjekta, u skladu sa zahtjevima ovog MSFI-ju trebalo obračunati kao plaćanja namirom u glavničkim instrumentima ili namirom u gotovom novcu:

(a) subjekt svojim zaposlenicima dodjeljuje pravo na svoje glavničke instrumente (npr. dioničke opcije) i odabire ili se od njega traži da kupi glavničke instrumente (tj. trezorske dionice) od neke druge strane da bi ispunio svoju obvezu prema zaposlenicima; i

(b) zaposlenicima subjekta je pravo na glavničke instrumente subjekta (npr. dioničke opcije) dodijelio sam subjekt ili su mu ih dodijelili njegovi dioničari, a potrebne glavničke instrumente daju dioničari.

B.49 Subjekt je dužan transakcije plaćanja na temelju dionica u kojima kao naknadu za svoje vlastite glavničke instrumente prima usluge obračunati kao transakcije namirene glavničkim instrumentima. To vrijedi bez obzira na to da li je subjekt odabrao ili je dužan predmetne glavničke instrumente otkupiti od druge strane kako bi ispunio svoje obveze prema zaposlenicima u skladu sa sporazumom o plaćanju na temelju dionica. To se također primjenjuje i bez obzira na to je li:

(a) pravo zaposleniku na glavničke instrumente subjekta dao sam subjekt ili njegov dioničar (njegovi dioničari); ili

(b) sporazum o plaćanju na temelju dionica namirio sam subjekt ili ga je namirio njegov dioničar (njegovi dioničari).

▼**M23**

B.50 Ako dioničar ima obvezu podmiriti transakciju sa zaposlenicima subjekta u koji se ulaže, dioničar daje glavničke instrumente tog subjekta umjesto svojih vlastitih. Stoga, ako je njegov subjekt u koji se ulaže član iste grupe subjekata kao i dioničar, u skladu sa stavkom 43.C, dioničar u svojim odvojenim financijskim izvještajima svoju obvezu vrednuje u skladu sa zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu, a one koje se odnose na transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u glavničkim instrumentima u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima.

Sporazumi o plaćanju na temelju dionica koji uključuju glavničke instrumente matice

B.51 Drugo pitanje odnosi se na transakcije plaćanja na temelju dionica između dvaju ili više subjekata unutar iste grupe glavničkim instrumentom nekog drugog subjekta unutar te grupe. Na primjer, zaposlenicima nekog ovisnog društva dodijeljeno je pravo na glavničke instrumente matice kao naknada za usluge pružene tom ovisnom društvu.

B.52 Stoga se drugo pitanje odnosi na sljedeće aranžmane o plaćanju na temelju dionica:

(a) matica izravno daje pravo zaposlenicima svojeg ovisnog društva na svoje glavničke instrumente: matica, a ne ovisno društvo, dužna je dati te glavničke instrumente zaposlenicima ovisnog društva; i

(b) ovisno društvo daje svojim zaposlenicima pravo na glavničke instrumente svoje matice: ovisno društvo dužno je te glavničke instrumente pribaviti za svoje zaposlenike.

Matica daje zaposlenicima svojeg ovisnog društva pravo na svoje glavničke instrumente (Stavak B.52.(a))

B.53 Ovisno društvo nema obvezu svojim zaposlenicima dati glavničke instrumente svoje matice. Stoga, sukladno stavku 43.B, ovisno društvo dužno je usluge koje je primilo od svojih zaposlenika vrednovati u skladu sa zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u vlasničkim instrumentima i s time povezano povećanje glavnice priznati kao ulog matice.

B.54 Matica je dužna transakciju sa zaposlenicima ovisnoga društva podmiriti davanjem svojih vlastitih glavničkih instrumenata. Stoga, sukladno stavku 43.C, matica je dužna svoju obvezu vrednovati sukladno zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u vlasničkim instrumentima.

Ovisno društvo daje svojim zaposlenicima pravo na glavničke instrumente svoje matice (Stavak B.52.b))

B.55 Budući da ovisno društvo ne ispunjava ni jedan uvjet iz stavka 43.B, dužno je navedenu transakciju sa svojim zaposlenicima obračunati kao transakciju namirenu u gotovom novcu. Ovaj se zahtjev primjenjuje bez obzira na način na koji je ovisno društvo dobilo vlasničke instrumente kako bi ispunilo svoje obveze prema svojim zaposlenicima.

▼**M23**

Transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu prema zaposlenima

B.56 Treće pitanje odnosi se na način na koji subjekt koji prima dobra ili usluge od svojih dobavljača (uključujući zaposlenike), treba obračunati sporazume na temelju dionica koji se namiruju gotovim novcem ako sam subjekt nema obvezu izvršiti plaćanje prema dobavljačima. Razmotrimo na primjer sljedeće sporazume u kojima matica, a ne sam subjekt, ima obvezu izvršiti plaćanje u gotovom novcu prema zaposlenicima tog subjekta:

(a) zaposlenici subjekta primit će gotovinska plaćanja koja su povezana s cijenom glavničkih instrumenata subjekta;

(b) zaposlenici subjekta primit će gotovinska plaćanja koja su povezana s cijenom glavničkih instrumenata matice subjekta.

B.57 Ovisno društvo nema obvezu podmiriti transakciju sa svojim zaposlenicima. Stoga je ovisno društvo dužno transakciju sa svojim zaposlenicima obračunati kao transakciju podmirenu vlasničkim instrumentima i s time povezano povećanje glavnice priznati kao ulog svoje matice. Ovisno društvo dužno je trošak transakcije kasnije ponovno vrednovati samo kod promjene uvjeta za stjecanje prava koji nisu tržišni uvjeti, u skladu sa stavcima 19.-21., što se razlikuje od vrednovanja te iste transakcije kao transakcije namirom u gotovom novcu u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe.

B.58 Budući da je matica dužna podmiriti transakciju sa zaposlenicima, a naknada je gotovina, matica (i konsolidirana grupa) je dužna svoju obvezu vrednovati u skladu sa zahtjevima iz stavka 43.C koji se primjenjuju na transakcije plaćanja na temelju dionica namirom u gotovom novcu.

Prelazak zaposlenika iz jednog u drugi subjekt unutar grupe

B.59 Četvrto pitanje odnosi se na sporazume o plaćanjima na temelju dionica unutar grupe u koja su uključeni zaposlenici više subjekata unutar grupe. Na primjer, matica može pravo na svoje glavničke instrumente dati zaposlenicima svojih ovisnih subjekata, uz uvjet da navrše određeno razdoblje neprekinutog radnog staža unutar grupe. Zaposlenik jednog ovisnog društva može prenijeti svoje zaposlenje na drugo ovisno društvo tijekom određenog razdoblja stjecanja prava bez prava zaposlenika na glavničke instrumente matice na temelju izvornog sporazuma o plaćanju na temelju dionica. Ako ta ovisna društva nemaju obvezu podmiriti transakciju plaćanja na temelju dionica sa svojim zaposlenicima, dužna su ju obračunati kao transakciju koja je podmirena glavničkim instrumentima. Svako ovisno društvo dužno je usluge primljene od zaposlenika vrednovati upućivanjem na fer vrijednosti glavničkih instrumenata na datum na koji ih je matica izvorno dala, kako je definirano u Dodatku A, te na temelju dijela razdoblja stjecanja prava koje je zaposlenik odradio u svakom ovisnom društvu.

▼**M23**

B.60 Ako ovisno društvo ima obvezu podmiriti takvu transakciju prema svojim zaposlenima glavničkim instrumentima svoje matice, onda transakciju obračunava kao transakciju podmirenu gotovinom. Svako ovisno društvo dužno je usluge vrednovati na temelju fer vrijednosti vlasničkih udjela na datum dodjele za onaj dio razdoblja stjecanja prava koji je zaposlenik odradio u svakom od njih. Nadalje, svako ovisno društvo dužno je priznati promjenu fer vrijednosti vlasničkih instrumenata tijekom razdoblja u kojem je zaposlenik svoje usluge pružao u svakom od njih.

B.61 Moguće je da takav zaposlenik, nakon prijelaza iz jednog u drugi subjekt unutar grupe, ne ispuni neki uvjet za stjecanje prava koji nije tržišni uvjet prema definiciji iz Dodatka A, na primjer, zaposlenik napusti grupu prije nego što je navršio utvrđeno trajanje radnog staža. U tom slučaju, budući da je staž u grupi uvjet za stjecanje prava, svako ovisno društvo dužno je iznos koje je prethodno priznalo u vezi usluga primljenih od zaposlenika uskladiti s načelima iz stavka 19. Zbog toga, ako pravo na glavničke instrumente koje je dodijelila matica nije stečeno zato što zaposlenik nije ispunio neki uvjet za stjecanje prava koji nije tržišni uvjet, ni jedan subjekt unutar grupe ne priznaje u svojim financijskim izvještajima nikakav iznos po kumulativnoj osnovi za usluge primljene od tog zaposlenika.

▼M12

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 3

Poslovna spajanja

CILJ

1. Cilj ovog MSFI-ja je povećati relevantnost, pouzdanost i usporedivost informacija koje izvještajni subjekt iznosi u svojim financijskim izvještajima o poslovnom spajanju i njegovim učincima. Da bi to bilo moguće postići, ovaj MSFI utvrđuje načela i zahtjeve koji se odnose na način na koji stjecatelj:

(a) u svojim financijskim izvještajima priznaje i mjeri utvrdivu stečenu imovinu, preuzete obveze i nekontrolirajući interes u stečeniku;

(b) priznaje i mjeri *goodwill* ostvaren poslovnim spajanjem ili dobit ostvarenu povoljnom kupnjom; i

(c) određuje informacije koje će objaviti kako bi korisnicima financijskih izvještaja omogućio da ocijene prirodu i financijske učinke poslovnog spajanja.

▼M42

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovaj se MSFI primjenjuje na transakcije ili druge događaje koji su u skladu s definicijom poslovnog spajanja. Ovaj se MSFI ne primjenjuje na:

(a) obračunavanje stvaranja zajedničkog aranžmana u financijskim izvještajima samog zajedničkog aranžmana.

▼M12

(b) stjecanje neke imovine ili grupe imovine koja nije poslovna djelatnost. U tom slučaju stjecatelj je dužan odrediti i priznati utvrdivu stečenu pojedinačnu utvrdivu imovinu (uključujući imovinu koja udovoljava definiciji i kriterijima priznavanja kao nematerijalna imovina iz MRS-a 38 „Nematerijalna imovina”) i preuzete obveze. Troškovi grupe raspoređuju se na pojedinačnu utvrdivu imovinu i obveze na temelju njihove relativne fer vrijednosti na datum kupnje. Takvom transakcijom ili događajem ne nastaje *goodwill*;

(c) poslovna spajanja subjekata ili poslovanja pod zajedničkom kontrolom (povezane upute za primjenu navedene su u točkama B1.-B4.).

▼M38

2.A Zahtjevi iz ovog standarda ne primjenjuju se na stjecanje ulaganja, od strane investicijskog subjekta kako je utvrđen u MSFI-ju 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, u ovisnom društvu koje se mora mjeriti po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka.

▼M12

ODREĐIVANJE POSLOVNOG SPAJANJA

3. **Subjekt utvrđuje je li neka transakcija ili neki događaj poslovno spajanje primjenjujući definiciju iz ovog MSFI-ja, koja zahtijeva da stečena imovina i preuzete obveze sačinjavaju poslovnu djelatnost. Ako stečena imovina nije poslovna djelatnost, izvještajni subjekt je dužan transakciju ili događaj obračunati kao stjecanje imovine. Upute za određivanje poslovnog spajanja i definicija poslovne djelatnosti navedeni su u točkama B5.-B12.**

▼M12

METODA STJECANJA

4. **Subjekt je svako poslovno spajanje dužan obračunati primjenom metode stjecanja**.

5. Primjena metode stjecanja nalaže:

(a) određivanje stjecatelja;

(b) određivanje datuma stjecanja;

(c) priznavanje i mjerenje utvrdive stečene imovine, preuzetih obveza i nekontrolirajućeg interesa u stečeniku; te

(d) priznavanje i mjerenje *goodwilla* ili dobiti ostvarene povoljnom kupnjom.

Određivanje stjecatelja

6. U svakom poslovnom spajanju jedan subjekt koji se spaja određuje se kao stjecatelj.

▼M32

►M38 7. Upute u MSFI-ju 10 trebaju se koristiti za utvrđivanje kupca ◄ – subjekta koji stječe *kontrolu* nad nekim drugim subjektom, tj. stečenikom, obvezno se koriste upute iz MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*. Ako je došlo do poslovnog spajanja, ali iz primjene smjernica iz MSFI-ja 10 nije jasno koji je od subjekata koji su se spojili stjecatelj, razmatraju se čimbenici iz točaka B.14 – B.18.

▼M12

Određivanje datuma stjecanja

8. Datum stjecanja određuje stjecatelj, a to je datum na koji je stekao kontrolu nad stečenikom.

9. Datum na koji stjecatelj stječe kontrolu nad stečenikom u pravilu je datum na koji stjecatelj zakonito prenosi naknadu za stjecanje, stječe imovinu i preuzima obveze stečenika – zaključni datum. Međutim, stjecatelj može steći kontrolu na datum prije ili nakon zaključnog datuma. Primjerice, datum stjecanja prethodi zaključnom datumu ako je pisanim ugovorom predviđeno da stjecatelj stječe kontrolu nad stečenikom na neki datum prije zaključnog datuma. Kod utvrđivanja datuma stjecanja, stjecatelj je dužan razmotriti sve relevantne činjenice i okolnosti.

Priznavanje i mjerenje utvrdive stečene imovine, utvrdivih preuzetih obveza i eventualnih nekontrolirajućih interesa u stečeniku

Načelo priznavanja

10. Stjecatelj je dužan na datum stjecanja priznati, odvojeno od *goodwilla*, utvrdivu stečenu imovinu, utvrdive preuzete obveze i svaki nekontrolirajući interes u stečeniku. Na priznavanje utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza primjenjuju se uvjeti iz točaka 11. i 12.

▼M12

Uvjeti priznavanja

11. Da bi ispunili uvjete priznavanja primjenom metode stjecanja, utvrdiva stečena imovina i utvrdive stečene obveze moraju na datum stjecanja udovoljiti definicijama imovine i obveza iz „Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja”. Primjerice, troškovi koje stjecatelj očekuje u budućnosti, ali koji se ne moraju nužno pojaviti da bi proveo plan napuštanja određene djelatnosti stečenika ili raskinuo radni odnos sa zaposlenima stečenika ili ih premjestio nisu obveze na datum stjecanja. Prema tome, stjecatelj te troškove ne priznaje u sklopu primjene metode stjecanja, već ih umjesto toga u svojim financijskim izvještajima nakon spajanja priznaje u skladu s ostalim MSFI-jevima.

12. Nadalje, kako bi ispunili uvjete za priznavanje u sklopu primjene metode stjecanja, utvrdiva stečena imovina i utvrdive preuzete obveze moraju biti dijelom onoga što su stjecatelj i stečenik (ili njegovi bivši vlasnici) razmijenili u transakciji poslovnog spajanja, a ne rezultat odvojenih transakcija. Kako bi odredio koju je imovinu stekao i koje obveze preuzeo u zamjenu za stečenika te koja imovina odnosno koje obveze su rezultat odvojenih transakcija koje treba obračunati u skladu s njihovom prirodom i primjenjivim MSFI-jevima, stjecatelj je dužan postupiti u skladu s uputama iz točaka 51.-53.

13. Uslijed primjene tih načela i uvjeta priznavanja moguće je da kod stjecatelja dođe do priznavanja određene imovine i određenih obveza koje stečenik ranije u svojim financijskim izvještajima nije priznao kao imovinu i obveze. Primjerice, stjecatelj priznaje utvrdivu stečenu nematerijalnu imovinu, kao što je ime marke (brand), patent ili odnos s nekim klijentom koji stečenik u svojim financijskim izvještajima nije priznao kao imovinu jer ih je razvio interno i s njima povezane troškove knjižio na teret rashoda.

14. U točkama B28.–B40. navedene su upute za priznavanje poslovnih najmova i nematerijalne imovine. U točkama 22.-28. navedene su vrste utvrdive nematerijalne imovine i utvrdivih obveza koje obuhvaćaju stavke za koje su u ovome MSFI-ju predviđene ograničene iznimke u primjeni načela i uvjeta priznavanja.

Klasificiranje ili označivanje utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza iz poslovnog spajanja

15. Na datum stjecanja stjecatelj je dužan utvrdivu stečenu imovinu odnosno utvrdive preuzete obveze klasificirati ili označiti na način koji je nužan kako bi kasnije primijenio druge MSFI-jeve. Stjecatelj je klasifikaciju ili označivanje dužan provesti na temelju ugovornih uvjeta, gospodarskih uvjeta, svojih poslovnih ili računovodstvenih politika te drugih relevantnih uvjeta koji postoje na datum stjecanja.

▼M53

16. U nekim se situacijama međunarodnim standardima financijskog izvještavanja predviđa različito računovodstvo, ovisno o tome kako subjekt klasificira ili određuje određenu imovinu ili obvezu. Primjeri klasifikacije ili određivanja koje stjecatelj primjenjuje na temelju važnih uvjeta koji postoje na datum stjecanja uključuju, ali nisu ograničeni na:

▼M53

(a) klasifikaciju određene financijske imovine i obveza koje se mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ili po amortiziranom trošku, ili financijske imovine koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s MSFI-jem 9 *Financijski instrumenti*;

(b) određivanje derivatnog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika u skladu s MSFI-jem 9 i

(c) procjenu je li ugrađeni derivatni instrument potrebno odvojiti od osnovnog ugovora u skladu s MSFI-jem 9 (što zapravo znači klasifikacija u smislu u kojem se ovaj izraz upotrebljava u ovom MSFI-ju).

▼M12

17. Ovaj MSFI predviđa dvije iznimke od načela iz točke 15.:

(a) klasifikaciju ugovora o najmu bilo kao poslovni najam ili financijski najam sukladno MRS-u 17 „Najmovi”; i

(b) klasifikaciju ugovora o osiguranju u skladu s MSFI-jem 4 „Ugovori o osiguranju”.

Stjecatelj je ove ugovore dužan klasificirati na temelju ugovornih uvjeta i drugih čimbenika na početku ugovora (ili, ako su uvjeti ugovora izmijenjeni tako da bi promijenili njegovu klasifikaciju, na datum izmjene koji može biti datum stjecanja).

Načelo mjerenja

18. Stjecatelj je utvrdivu stečenu imovinu i utvrdive preuzete obveze dužan mjeriti po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja.

▼M29

19. Za svako poslovno udruživanje, preuzimatelj na datum preuzimanja mjeri sastavne dijelove nekontrolnog udjela preuzetog subjekta koji predstavlja vlasničke kapitali i daje pravo vlasnicima na uravnoteženi dio neto sredstava subjekta u slučaju likvidacije po:

(a) poštenoj vrijednosti; ili

(b) razmjernom udjelu trenutnih vlasničkih instrumenta u priznatom iznosu identificiranih neto sredstava preuzetog društva.

Svi drugi sastavni dijelovi nekontrolnih udjela mjere se po pravednoj vrijednosti na datum preuzimanja osim ako MSFI ne zahtijevaju drugu osnovu mjerenja.

▼M33

20. U točkama 24.-31. navedene su vrste utvrdive imovine i utvrdivih obveza koje uključuju stavke za koje ovaj MSFI predviđa ograničene iznimke u primjeni načela mjerenja.

▼**M12**

Iznimke u primjeni načela priznavanja ili mjerenja

21. Ovaj MSFI predviđa ograničene iznimke u primjeni načela priznavanja i mjerenja. U točkama 22.-31. navedene su konkretne stavke za koje su iznimke predviđene i priroda iznimaka. Stjecatelj je te stavke dužan obračunati primjenom zahtjeva iz točaka 22.-31., što ima za posljedicu:

(a) priznavanje, bilo primjenom dodatnih uvjeta priznavanja uz one u točkama 11. i 12. ili primjenom zahtjeva drugih MSFI-jeva, nekih stavki s rezultatima koji se razlikuju od onih dobivenih primjenom ovog načela i ovih uvjeta priznavanja;

(b) mjerenje stavki u iznosu koji nije fer vrijednost stavke na datum stjecanja.

Iznimka od načela priznavanja

Nepredviđene obveze

22. MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* definira nepredviđenu obvezu kao:

(a) moguću obvezu koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će postojanje biti potvrđeno samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u cijelosti pod kontrolom subjekta; ili

(b) sadašnju obvezu koja proizlazi iz prošlih događaja, ali nije priznata jer:

i. nije vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; ili

ii. iznos obveze nije moguće dovoljno pouzdano izmjeriti.

23. Spomenuti zahtjevi iz MRS-a 37 ne primjenjuju se kod određivanja koje nepredviđene obveze treba priznati na datum stjecanja. Umjesto toga, stjecatelj je dužan na datum stjecanja priznati nepredviđenu obvezu preuzetu poslovnim spajanjem ako je ona sadašnja obveza koja proizlazi iz prošlih događaja te ako je njezinu fer vrijednost moguće pouzdano izmjeriti. Prema tome, suprotno MRS-u 37, stjecatelj priznaje nepredviđenu obvezu preuzetu poslovnim spajanjem na datum spajanja čak i ako nije vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi. Točka 56. sadrži upute o kasnijem načinu obračunavanja nepredviđenih obveza.

Iznimke od načela priznavanja i mjerenja

Porezi na dobit

24. Stjecatelj je odgođeno porezno sredstvo proizašlo iz imovine stečene poslovnim spajanjem ili odgođenu poreznu obvezu preuzetu poslovnim spajanjem dužan priznati i mjeriti sukladno MRS-u 12 *Porezi na dobit*.

▼M12

25. Stjecatelj je dužan potencijalne porezne učinke privremenih razlika i poreza prenesenih u iduće razdoblje oporezivanja kod stečenika koji postoje na datum stjecanja ili su posljedica stjecanja obračunati u skladu s MRS-om 12.

Primanja zaposlenih

26. Stjecatelj je dužan obvezu (ili sredstvo, ako postoji) koja se odnosi na sporazume o primanjima zaposlenih stečenika priznati u skladu s MRS-om 19 *Primanja zaposlenih*.

Imovina s naslova obeštećenja

27. Prodavatelj u poslovnom spajanju može ugovorno obeštetiti stjecatelja na temelju ishoda nepredviđenog ili neizvjesnog događaja povezanog s određenim sredstvom odnosno njegovim dijelom ili određenom obvezom odnosno njezinim dijelom. Primjerice, prodavatelj može obeštetiti stjecatelja za gubitke iznad određenog iznosa na temelju obveze koja proizlazi iz određenog nepredviđenog događaja; drugim riječima, prodavatelj će jamčiti da stjecateljeva obveza neće premašiti određeni iznos. Slijedom toga, stjecatelj dobiva sredstvo s naslova obeštećenja. Stjecatelj je sredstvo s naslova obeštećenja dužan priznati istodobno s priznavanjem stavke koja je predmetom obeštećenja i po istoj osnovi mjerenja kao i stavku koja je predmet obeštećenja u skladu s potrebom za knjiženjem ispravka vrijednosti zbog nenaplativih iznosa. Prema tome, ako se obeštećenje odnosi na neko sredstvo ili neku obvezu priznatu na datum stjecanja i mjerenu po fer vrijednosti na datum stjecanja, stjecatelj je dužan sredstvo s naslova obeštećenja priznati na datum stjecanja po njegovoj fer vrijednosti na datum stjecanja. Kod sredstva s naslova obeštećenja mjerenog po fer vrijednosti učinci neizvjesnosti koja se odnosi na buduće novčane tokove se zbog razmatranja naplativosti uključuju u određivanje fer vrijednosti pa zaseban ispravak vrijednosti nije nužan (točka B41. sadrži s tim povezane upute za primjenu).

28. U nekim se okolnostima obeštećenje može odnositi na sredstvo ili obvezu koja je iznimka od načela priznavanja ili mjerenja. Primjerice, obeštećenje se može odnositi na nepredviđenu obvezu koja nije priznata na datum stjecanja jer na taj datum njezinu fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti. S druge strane, obeštećenje se može odnositi na sredstvo ili obvezu, koja je primjerice proizašla iz nekih primitaka zaposlenog, mjerenu po vrijednosti koja nije fer vrijednost na datum stjecanja. U tim se okolnostima sredstvo s naslova obeštećenja priznaje i mjeri tako da se koriste pretpostavke koje su konzistentne s onima korištenima u mjerenju stavke koja je predmetom obeštećenja, uz procjenu uprave o naplativosti sredstva s naslova obeštećenja i eventualnih ugovornih ograničenja samog iznosa obeštećenja. Točka 57. sadrži upute o kasnijem načinu obračunavanja imovine s naslova obeštećenja.

Iznimke od načela mjerenja

Ponovno stečena prava

▼M33

29. Stjecatelj je dužan vrijednost ponovno stečenog prava priznati kao nematerijalno sredstvo na temelju preostalog razdoblja predmetnog ugovora bez obzira na to bi li tržišni sudionici potencijalno obnavljanje ugovora uzeli u obzir prilikom mjerenja njegove fer vrijednosti ili ne. Točke B35. i B36. sadrže s tim povezane upute za primjenu.

▼**M29**

Platne transakcije na temelju udjela

30. Preuzimatelj mjeri obveze ili kapitalni instrument koji se odnosi na platne transakcije na osnovu udjela preuzetog društva ili nadomjesne platne transakcije preuzetog društva na temelju udjela s platnih transakcija preuzimatelja na osnovu udjela u skladu s metodom MSFI 2 „Plaćanje na osnovu udjela" na datum preuzimanja. (Taj MSFI odnosi se na rezultat te metode kao „tržišno osnovanu mjeru" platne transakcije na osnovi udjela.)

▼**M12**

Imovina namijenjena prodaji

31. Stjecatelj je stečenu dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) klasificiranu na datum stjecanja u skladu s MSFI-jem 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* kao namijenjenu prodaji mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u skladu s točkama 15.-18. MSFI-ja 5.

Priznavanje i mjerenje *goodwilla* ili dobiti ostvarene povoljnom kupnjom

32. Stjecatelj je dužan priznati *goodwill* na datum stjecanja kao razliku iznosa pod (a) preko iznosa pod (b):

(a) ukupnog iznosa

i. prenesene naknade za stjecanje mjerene u skladu s ovim MSFI-jem, što općenito nalaže mjerenje po fer vrijednost na datum stjecanja (vidjeti točku 37.);

ii. eventualnog nekontrolirajućeg interesa u stečeniku mjerenog u skladu s ovim MSFI-jem; i

iii. kod poslovnog spajanja u fazama (vidjeti točke 41. i 42.), fer vrijednosti na datum stjecanja vlasničkog udjela koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku;

(b) neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza mjerenih u skladu s ovim MSFI-jem.

33. U poslovnom spajanju u kojem stjecatelj i stečenik (ili njegovi prethodni vlasnici) razmjenjuju samo vlasničke udjele moguće je da fer vrijednost vlasničkog udjela stečenika na datum stjecanja bude pouzdanije mjerljiva od fer vrijednosti vlasničkih udjela stjecatelja na datum stjecanja. Ako je tako, stjecatelj je dužan utvrditi iznos *goodwilla* koristeći fer vrijednost na datum stjecanja vlasničkih udjela stečenika umjesto fer vrijednosti prenesenih vlasničkih udjela na datum stjecanja. ►**M33** Da bi utvrdio iznos *goodwilla* u poslovnom spajanju u kojem nema prijenosa naknade, stjecatelj je dužan koristiti fer vrijednost svog udjela kao stjecatelja u stečeniku na datum stjecanja umjesto fer vrijednosti prenesene naknade na datum stjecanja (točka 32. podtočka (a) i.). ◄ sadrže s tim povezane upute za primjenu.

▼**M12**

Povoljna kupnja

34. Povremeno će stjecatelj ostvariti povoljnu kupnju, a to je poslovno spajanje u kojem iznos iz točke 32.(b) premašuje zbroj iznosa navedenih u točki 32.(a). Ako taj višak ostane nakon primjene zahtjeva iz točke 36., stjecatelj je dužan dobit dobivenu kao rezultat priznati u dobit ili gubitak na datum stjecanja. Ta dobit pripada stjecatelju.

35. Do povoljne kupnje može doći, primjerice, poslovnim spajanjem koje je prisilna prodaja i u kojem prodavatelj djeluje pod prisilom. No, iznimke od priznavanja ili mjerenja određenih stavki opisanih u točkama 22.-31. također mogu rezultirati priznavanjem dobiti (ili promjenom iznosa priznate dobiti) ostvarene povoljnom kupnjom.

36. Prije priznavanja dobiti ostvarene povoljnom kupnjom stjecatelj je dužan ponovno provjeriti je li pravilno utvrdio svu stečenu imovinu i sve preuzete obveze te priznati svu dodatnu imovinu ili dodatne obveze koje je utvrdio ponovnim pregledom. Nakon toga stjecatelj je dužan pregledati postupke korištene za mjerenje iznosa koji se prema ovome MSFI-ju priznaju na datum stjecanja po svim sljedećim stavkama:

(a) utvrdivoj stečenoj imovini i utvrdivim preuzetim obvezama;

(b) nekontrolirajućem interesu u stečeniku, ako postoji;

(c) kod poslovnog spajanja koje se odvija u fazama, vlasničkom udjelu koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku; i

(d) prenesenoj naknadi za stjecanje.

Cilj ponovnog pregleda jest pobrinuti se da vrijednosti utvrđene mjerenjem pravilno odražavaju naknadu u skladu sa svim informacijama koje su bile dostupne na datum stjecanja.

Prenesena naknada za stjecanje

37. Naknada koja je prenesena za stjecanje u poslovnom spajanju mjeri se po fer vrijednosti, koja se izračunava kao zbroj fer vrijednosti na datum stjecanja imovine koju je stjecatelj prenio, obveza koje je stjecatelj stvorio bivšim vlasnicima te vlasničkih udjela koje je stjecatelj izdao. (Međutim, svaki dio isplata na temelju dionica koje je dodijelio stjecatelj razmijenjen za isplate na temelju dionica koje je zaposlenima dodijelio stečenik koji je uključen u naknadu prenesenu za stjecanje u poslovnom spajanju mjeri se u skladu s točkom 30., a ne po fer vrijednosti.). Primjeri mogućih oblika naknada za stjecanje su novčana naknada, ostala imovina, poslovanje ili ovisno društvo stjecatelja, nepredviđena naknada za stjecanje, redovne ili povlaštene dionice, opcije, varanti i udjeli članova u uzajamnim subjektima.

▼M12

38. Naknada prenesena za stjecanje može uključiti imovinu ili obveze stjecatelja čija knjigovodstvena vrijednost se razlikuje od njihovih fer vrijednosti na datum stjecanja (primjerice, nemonetarna imovina ili poslovanje stjecatelja). Ako je tako, stjecatelj je dužan prenesenu imovinu ili obveze ponovno izmjeriti po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja i iz toga eventualno proizašlu dobit ili gubitak priznati u dobit ili gubitak. Međutim, prenesena imovina ili obveze ponekad nakon poslovnog spajanja ostaju unutar spojenog subjekta (primjerice, zato što su imovina odnosno obveze prenesene na stečenika, a ne na njegove bivše vlasnike), te tako stjecatelj nad njima zadržava kontrolu. U toj je situaciji stjecatelj takvu imovinu i takve obveze dužan mjeriti po njihovim knjigovodstvenim iznosima neposredno prije datuma stjecanja i ne smije u dobit ili gubitke priznati nikakvu dobit ni gubitak s naslova imovine ili obveza nad kojima je imao kontrolu prije spajanja i ima je nakon poslovnog spajanja.

Nepredviđena naknada za stjecanje

39. Naknada za stjecanje koju stjecatelj prenosi u zamjenu za stečenika uključuje svako sredstvo ili svaku obvezu koja proizlazi iz sporazuma o nepredviđenoj naknadi za stjecanje (vidjeti točku 37.). Stjecatelj je dužan priznati fer vrijednost nepredviđene naknade za stjecanje na datum stjecanja kao dio naknade za stjecanje prenesen u zamjenu za stečenika.

▼M43

40. Obvezu plaćanja nepredviđenih iznosa koji su u skladu s definicijom financijskog instrumenta kupac razvrstava kao financijsku obvezu ili kao vlasnički kapital na temelju definicija vlasničkog instrumenta i financijske obveze iz točke 11. MRS-a 32 Financijski instrumenti: Prezentiranje. Pravo na povrat prethodno prenesenih iznosa kupac razvrstava kao imovinu ako su ispunjeni određeni uvjeti. Točkom 58. propisane su smjernice za naknadno obračunavanje nepredviđenih iznosa.

▼M12

Dodatne upute za primjenu metode stjecanja na određene vrste poslovnih spajanja

Poslovno spajanje koje se odvija u fazama

41. Stjecatelj ponekad stječe kontrolu nad stečenikom u kojem je imao vlasnički udjel neposredno prije datuma stjecanja. Primjerice, dana 31. prosinca 20X1. subjekt A drži 35-postotni nekontrolirajući vlasnički udjel u subjektu B. Na isti datum subjekt A kupuje dodatni udjel u subjektu B u visini 40 posto, čime stječe kontrolu nad subjektom B. U ovom se MSFI-ju takva transakcija naziva poslovnim spajanjem u fazama, ponekad poznata pod nazivom postupno stjecanje.

▼M53

42. U poslovnom spajanju koje je obavljeno u fazama stjecatelj ponovno mjeri svoj prijašnji vlasnički udjel u preuzetom subjektu po njegovoj fer vrijednosti na datum stjecanja i s time povezanu dobit ili gubitak, ako ih ima, priznaje u računu dobiti i gubitka ili u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, ovisno o slučaju. U ranijim je izvještajnim razdobljima stjecatelj možda priznavao promjene vrijednosti svojega vlasničkog udjela u preuzetom subjektu u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Ako je to slučaj, iznos koji je bio priznat u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti priznaje se na istoj osnovi kako bi bilo potrebno da je stjecatelj izravno otuđio prijašnji vlasnički udjel.

▼M12

Poslovno spajanje bez prijenosa naknade za stjecanje

43. Stjecatelj ponekad stječe kontrolu nad stečenikom bez prijenosa naknade za stjecanje. Na takva spajanja primjenjuje se računovodstvena metoda stjecanja. Među okolnostima koje ukazuju na takvo spajanje su:

(a) stečenik otkupljuje dovoljan broj vlastitih dionica kako bi postojeći ulagač (stjecatelj) stekao kontrolu;

(b) istječe pravo veta manjinskih vlasnika koje je prethodno stjecatelja priječilo u tome da kontrolira stečenika u kojem je imao većinu glasačkih prava;

(c) stjecatelj i stečenik suglasni su sa spajanjem svojih poslovanja samo na temelju ugovora. Stjecatelj ne prenosi nikakvu naknadu za stjecanje kontrole nad stečenikom i nema nikakvih vlasničkih udjela u stečeniku, bilo na datum ili prije datuma stjecanja. Među primjerima poslovnih spajanja provedenih samo na temelju ugovora je udruživanje dvaju poslovanja u obliku zavisnog ustroja poznatog pod izvornim nazivom *stapling arrangement* ili osnivanjem dvojno uvrštenog trgovačkog društva.

44. U poslovnom spajanju samo na temelju ugovora stjecatelj je dužan vlasnicima stečenika pripisati iznos neto imovine stečenika priznat sukladno ovom MSFI-ju. Drugim riječima, vlasnički udjeli u stečeniku u posjedu drugih strana koje nisu stjecatelj predstavljaju nekontrolirajući interes u financijskim izvještajima stjecatelja nakon spajanja, čak i ako su kao posljedica toga svi vlasnički udjeli u stečeniku pripisani nekontrolirajućem interesu.

Razdoblje mjerenja

45. Ako do kraja izvještajnog razdoblja u kojem je došlo do poslovnog spajanja prvo knjiženje spajanja nije dovršeno, stjecatelj je dužan u svojim financijskim izvještajima iskazati provizorne iznose za stavke koje nisu do kraja obračunate. U razdoblju mjerenja stjecatelj je dužan retroaktivno uskladiti provizorne iznose koje je priznao na datum stjecanja u skladu sa saznanjima o novim činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja i koje bi, da je imao saznanja o njima, utjecale na mjerenje iznosa priznatih na taj datum. U razdoblju mjerenja stjecatelj je također dužan priznati dodatnu imovinu ili dodatne obveze ako je stekao saznanja o novim činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja i koje bi, da je imao saznanja o njima, imale za posljedicu priznavanje te imovine odnosno tih obveza na datum stjecanja. Razdoblje mjerenja prestaje čim stjecatelj stekne informacije koje je tražio o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja ili je obaviješten da više informacija nije moguće dobiti. Međutim, razdoblje mjerenja ne smije biti dulje od godinu dana od datuma stjecanja.

46. Razdoblje mjerenja je razdoblje nakon datuma stjecanja tijekom kojeg stjecatelj smije uskladiti provizorne iznose koje je priznao na temelju poslovnog spajanja. Razdoblje mjerenja daje stjecatelju dovoljno vremena da prikupi informacije koje su neophodne za utvrđivanje i mjerenje sljedećih stavki na datum stjecanja u skladu sa zahtjevima ovog MSFI-ja:

(a) utvrdive stečene imovine, preuzetih obveza i nekontrolirajućeg interesa u stečeniku;

▼**M12**

(b) naknade prenesene za stečenika (ili nekog drugog iznosa korištenog u mjerenju *goodwilla*);

(c) kod poslovnog spajanja koje se odvija u fazama, vlasničkog udjela koji je stjecatelj ranije imao u stečeniku; i

(d) *goodwilla* ili dobiti ostvarene povoljnom kupnjom.

47. Stjecatelj je dužan razmotriti sve relevantne čimbenike kako bi utvrdio bi li informacije dobivene nakon datuma stjecanja trebale imati za posljedicu usklađenje priznatih provizornih iznosa ili su one posljedica događaja koji se zbio nakon datuma stjecanja. Relevantni čimbenici uključuju podatke o tome kada su dodatne informacije dobivene i je li stjecatelj u mogućnosti utvrditi razlog promjene provizornih iznosa. Izgledi su da će informacija dobivena u kratkom roku nakon datuma stjecanja bolje odražavati okolnosti koje su postojale na datum stjecanja nego informacija dobivena nekoliko mjeseci kasnije. ►**M33** Primjerice, postoji vjerojatnost da prodaja nekog sredstva trećoj strani u kratkom roku nakon datuma stjecanja za iznos koji se znatno razlikuje od njegove privremeno uknjižene fer vrijednosti utvrđene na taj datum ukazuje na pogrešku u privremeno uknjiženom iznosu. ◄

48. Stjecatelj priznaje povećanje (smanjenje) provizornog iznosa nekog utvrdivog sredstva (utvrdive obveze) kroz smanjenje (povećanje) *goodwilla*. Međutim, nove informacije dobivene u razdoblju mjerenja mogu ponekad prouzročiti usklađenje provizornog iznosa više sredstava ili obveza. Primjerice, stjecatelj je mogao preuzeti obvezu isplate naknade štete za nesretni slučaj u jednom od objekata stečenika, koja je dijelom ili u cijelosti pokrivena stečenikovom policom osiguranja odgovornosti. Ako stjecatelj u razdoblju mjerenja prikupi nove informacije o fer vrijednosti te obveze na datum stjecanja, usklađenje *goodwilla* zbog promjene provizornog iznosa s naslova te obveze bilo bi neutralizirano (dijelom ili u cjelini) usklađenjem *goodwilla* zbog promjene provizornog iznosa priznatog s naslova potraživanja za naknadu štete od osiguravatelja.

49. U razdoblju mjerenja stjecatelj je dužan priznati usklađenja provizornih iznosa kao da je knjiženje poslovnog spajanja na datum stjecanja dovršeno. Prema tome, stjecatelj je dužan prema potrebi mijenjati usporedne informacije iz prethodnih razdoblja koje su prezentirane u financijskim izvještajima, što uključuje i promjenu učinka amortizacije materijalne i nematerijalne imovine ili ostalih prihoda priznatih u sklopu dovršenja prvog knjiženja.

50. Nakon kraja razdoblja mjerenja stjecatelj je dužan provesti promjene u knjiženju poslovnog spajanja samo radi ispravljanja pogreške sukladno MRS-u 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.*

▼M12

Utvrđivanje sastavnih dijelova transakcije poslovnog spajanja

51. **Stjecatelj i stečenik mogu već imati odnos ili neki drugi sporazum prije početka pregovora o poslovnom spajanju ili mogu tijekom samih pregovora zaključiti sporazum koji je odvojen od samog poslovnog spajanja. Bez obzira na slučaj, stjecatelj je dužan utvrditi sve iznose koji nisu u sklopu onoga što stjecatelj i stečenik (ili njegovi bivši vlasnici) razmjenjuju u poslovnom spajanju, tj. iznose koji nisu sastavni dio zamjene za stečenika. Stjecatelj je dužan u sklopu primjene metode stjecanja priznati samo naknadu prenesenu za stjecanje stečenika te imovinu koju je stekao odnosno obveze koje je preuzeo u zamjenu za stečenika. Odvojene transakcije obračunavaju se u skladu s relevantnim MSFI-jevima.**

52. Transakcija koju prije samog spajanja zaključuje stjecatelj ili koja se zaključuje u njegovo ime ili prvenstveno u korist stjecatelja ili spojenog subjekta, a ne u korist stečenika (ili njegovih bivših vlasnika) vjerojatno je odvojena transakcija. Slijede primjeri odvojenih transakcija na koje se ne primjenjuje metoda stjecanja:

(a) transakcija na temelju koje se poravnavaju prethodni odnosi između stjecatelja i stečenika;

(b) transakcija kojom se zaposlenicima ili bivšim vlasnicima stečenika isplaćuju naknade za buduće usluge; i

(c) transakcija kojom se stečeniku ili njegovim bivšim vlasnicima naknađuju troškovi stjecatelja povezani sa stjecanjem.

Točke B50.-B.62 sadrže s tim povezane upute za primjenu.

Troškovi povezani sa stjecanjem

▼M53

53. Troškovi stjecanja troškovi su koje stjecatelj snosi radi provedbe poslovnog spajanja. U njih se ubrajaju naknade posrednicima, naknade za savjetodavne, pravne, računovodstvene, procjeniteljske usluge te druge profesionalne i konzultantske naknade, opći administrativni troškovi, uključujući troškove vođenja unutarnjeg odjela za stjecanja te troškovi upisivanja te izdavanja dužničkih i vlasničkih vrijednosnih papira. Stjecatelj troškove stjecanja obračunava kao rashode u razdobljima u kojima su ti troškovi nastali i usluge primljene, uz jednu iznimku. Troškovi izdavanja dužničkih ili vlasničkih vrijednosnih papira priznaju se u skladu s MRS-om 32 i MSFI-jem 9.

▼M12

KASNIJE MJERENJE I OBRAČUNAVANJE

54. **Općenito, stjecatelj je dužan stečenu imovinu, preuzete ili stvorene obveze te vlasničke instrumente izdane u sklopu poslovnog spajanja mjeriti i obračunavati u skladu s drugi MSFI-jevima koji se primjenjuju na te stavke, ovisno o njihovoj prirodi. No, ovaj MSFI sadrži upute o kasnijem mjerenju i obračunavanju sljedeće stečene imovine, preuzetih ili stvorenih obveza te vlasničkih instrumenata izdanih u sklopu poslovnog spajanja:**

(a) ponovno stečenih prava;

(b) nepredviđenih obveza priznatih na datum stjecanja;

(c) imovine s naslova obeštećenja; i

▼M12

(d) nepredviđene naknade za stjecanje.

Točka B63. sadrži s tim povezane upute za primjenu.

Ponovno stečena prava

55. Ponovno stečeno pravo priznato kao nematerijalna imovina amortizira se kroz preostalo ugovorno razdoblje ugovora u kojem je dodijeljeno. Stjecatelj koji kasnije prodaje ponovno stečeno pravo trećoj strani dužan je knjigovodstveni iznos nematerijalnog sredstva uključiti u utvrđivanje dobiti ili gubitka od prodaje tog prava.

Nepredviđene obveze

▼M53

56. Nakon početnog priznavanja i dok se obveza ne podmiri, poništi ili istekne, stjecatelj nepredviđenu obvezu priznatu u okviru poslovnog spajanja mjeri:

(a) u iznosu koji bi bio priznat u skladu s MRS-om 37 ili

(b) u početno priznatom iznosu umanjenom za, ako je prikladno, kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s načelima iz MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, ovisno o tome koji je iznos viši.

Ovaj se zahtjev ne primjenjuje na ugovore koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 9.

▼M12

Imovina s naslova obeštećenja

57. Na kraju svakog sljedećeg izvještajnog razdoblja stjecatelj je dužan imovinu s naslova obeštećenja koju je priznao na datum stjecanja mjeriti po istoj osnovi kao i obvezu ili sredstvo koje je predmetom obeštećenja, uz primjenu ugovornih ograničenja tog iznosa i, kod sredstva s naslova obeštećenja koje se kasnije ne mjeri po fer vrijednosti, sukladno najboljoj mogućoj procjeni rukovodstva o naplativosti sredstva s naslova obeštećenja. Stjecatelj je sredstvo s naslova obeštećenja dužan prestati priznavati samo kada sredstvo naplati, proda ili na neki drugi način izgubi pravo na njega.

Nepredviđena naknada za stjecanje

▼M53

58. Određene promjene fer vrijednosti nepredviđenih iznosa koje stjecatelj priznaje nakon datuma stjecanja mogu biti posljedica dodatnih informacija o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja, a do kojih je stjecatelj došao nakon tog datuma. Riječ je o prilagodbama razdoblja mjerenja u skladu s točkama od 45. do 49. Međutim, promjene koje proizlaze iz događaja nakon datuma stjecanja, kao što je ispunjenje ciljeva u pogledu dobiti, postizanje određene cijene dionica ili ostvarivanje prekretnice u projektu istraživanja i razvoja, ne smatraju se prilagodbama razdoblja mjerenja. Promjene fer vrijednosti nepredviđenih iznosa koje nisu prilagodbe razdoblja mjerenja stjecatelj je dužan obračunati kako slijedi:

(a) nepredviđena naknada za stjecanje klasificirana u glavnicu se ne mjeri ponovno i njezina kasnija namira se knjiži unutar glavnice;

(b) Ostali nepredviđeni iznosi:

i. koji su obuhvaćeni primjenom MSFI-ja 9 mjere se po fer vrijednosti na svaki datum izvještavanja, a promjene fer vrijednosti priznaju se u računu dobiti i gubitka u skladu s MSFI-jem 9;

▼M53

ii. koji nisu obuhvaćeni primjenom MSFI-ja 9 mjere se po fer vrijednosti na svaki datum izvještavanja, a promjene fer vrijednosti priznaju se u računu dobiti i gubitka.

▼M12

OBJAVLJIVANJE

59. Stjecatelj je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju da ocijene prirodu i financijski učinak poslovnog spajanja do kojeg je došlo ili:

(a) tijekom tekućeg izvještajnog razdoblja; ili

(b) nakon kraja izvještajnog razdoblja, ali prije nego što je izdavanje financijskih izvještaja odobreno.

60. U svrhu navedenu u točki 59. stjecatelj je dužan objaviti informacije navedene u točkama B64.-B66.

61. Stjecatelj je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju da ocijene financijske učinke usklađenja priznatih u tekućem izvještajnom razdoblju, a odnose se na poslovna spajanja do kojih je došlo u tom razdoblju ili prethodnim izvještajnim razdobljima.

62. U svrhu navedenu u točki 61. stjecatelj je dužan objaviti informacije navedene u točki B67.

63. Ako podaci čije objavljivanje nalaže ovaj MSFI ili neki drugi MSFI-jevi ne ispunjavaju svrhu iz točaka 59. i 61., stjecatelj je dužan objaviti bilo kakve druge informacije koje su neophodne kako bi svrha bila ispunjena.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

Datum stupanja na snagu

64. Ovaj se MSFI primjenjuje prospektivno na poslovna spajanja s datumom stjecanja na dan ili nakon početka prvoga godišnjeg izvještajnog razdoblja koje započinje na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ranija primjena je dopuštena. Međutim, ovaj se MSFI primjenjuje samo na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja koje započinje na dan ili nakon 30. lipnja 2007. Ako subjekt ovaj MSFI primijeni prije 1. srpnja 2009., dužan je tu činjenicu i objaviti te istodobno primijeniti MRS 27 (s izmjenama Odbora za međunarodne računovodstvene standarde iz 2008.).

▼M29

64.B S Poboljšanjima MSFI-a objavljenima u svibnju 2010. izmijenjeni su odlomci 19., 30. i B56 i dodani odlomci B62A i B62B. Poslovni subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koji počinju 1. srpnja 2010. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene za ranije razdoblje mora tu činjenicu objaviti. Primjena bi se trebala vršiti od datuma kada subjekt po prvi puta primjenjuje MSFI.

64.C Odlomci od 65.A do 65.E dodani su Poboljšanjima MSFI-a izdanima u svibnju 2010. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnje razdoblje koje počinje 1. srpnja 2010. ili kasnije. Dozvoljene su ranije primjene. Ako subjekt primjenjuje izmjene za ranije razdoblje mora tu činjenicu objaviti. Izmjene se primjenjuju za salda mogućih odšteta koje nastaju u poslovnim udruženjima s datum preuzimanja ranijim od primjene ovog MSFI-a, kako je izdano 2008.

▼M32

64.E MSFI-jem 10, izdanim u svibnju 2011. godine, izmijenjeni su točke 7., B.13, B.63 e) i Dodatak A. Subjekt je navedene izmjene dužan primijeniti kad primijeni MSFI 10.

▼M33

64.F MSFI-jem 13 *Mjerenje fer vrijednosti*, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su točka 20., 29., 33. i 47., definicija fer vrijednosti iz Dodatka A te točke B22., B40., B43.–B46., B49. i B64. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼M38

64.G Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjena je točka 7. te je dodana točka 2.A. Navedene izmjene subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti*. Ako započne s primjenom tih izmjena prije tog datuma, subjekt je obvezan istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼M43

64.I Dokumentom Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012., objavljenim u prosincu 2013., izmijenjene su točke 40. i 58. te je dodana točka 67.A i s njom povezan naslov. Navedenu je izmjenu subjekt obvezan primjenjivati prospektivno na poslovna spajanja kod kojih je datum stjecanja 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt tu izmjenu može početi primjenjivati prije tog datuma uz uvjet da se primjenjuju MSFI 9 i MRS 37 (kako su izmijenjeni dokumentom Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012.). Ako subjekt ranije započne s primjenom te izmjene, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M42

64.J Dokumentom *Godišnja poboljšanja: ciklus 2011. – 2013.*, objavljenim u prosincu 2013., izmijenjena je točka 2. podtočka (a). Navedenu je izmjenu subjekt obvezan primjenjivati prospektivno za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom te izmjene za ranije razdoblje, obvezan je tu činjenicu objaviti.

▼M52

64.K MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 56. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼M53

64.L U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 16., 42., 53., 56., 58. i B41., a brišu se točke 64.A, 64.D i 64.H. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primijeni MSFI-ja 9.

▼M12

Prijelazne odredbe

65. Imovina i obveze proizašli iz poslovnih spajanja s datumom stjecanja koji prethodi primjeni ovog MSFI-ja ne usklađuju se nakon njegove primjene.

▼M29

65.A Salda mogućih odšteta koje nastaju poslovnim udruživanjem čiji je datum preuzimanja raniji od datuma kada je subjekt prvi puta primijenio ove MSFI-e kako su izdani 2008. ne prilagođavaju se u prvoj upotrebi ovog MSFI-a. Odlomci od 65.B do 65.E primjenjuju se za ta salda u sljedećim obračunskim razdobljima. Odlomci od 65.B do 65.E ne primjenjuju se za obračune salda mogućih odšteta koji nastaju

▼M29

poslovnim udruženjima s datumom preuzimanja na ili nakon datuma kada je subjekt prvi puta primijenio MSFI kako je izdan 2008. U odlomcima od 65.B do 65.E poslovno udruženje se odnosi isključivo na poslovna udruženja čiji je datum preuzimanja raniji od primjene ovog MSFI-a kako je izdan 2008.

65.B Ako je ugovorom o poslovnom udruživanju omogućeno prilagoditi vrijednost mogućih odšteta budućih razdoblja, preuzimatelj uključuje iznos te prilagodbe vrijednosti udruženja na datum preuzimanja ako je prilagodba moguća i ako se može pouzdano izmjeriti.

65.C Ugovor o poslovnom udruživanju može slijediti prilagodbe vrijednosti udruživanja u odnosu na jedan ili više budućih događaja. Prilagodba može, primjerice, biti moguća na određenoj razini dobiti koja je održana ili postignuta u budućim razdobljima, ili po održanoj tržišnoj cijeni izdanih instrumenata. Obično je moguće procijeniti iznos svih takvih prilagodbi kada se prvotno obračunava udruživanje, bez da se smanjuje pouzdanost tih informacija, iako postoji određena nesigurnost. Ako se budući događaji ne dogode ili procjena mora biti revidirana, mora se sukladno tome ispraviti i vrijednost poslovnog udruživanja.

65.D Ipak, kada ugovor o poslovnom udruživanju omogućuje takvu prilagodbu, ona nije uključena u vrijednost udruživanja u vrijeme prvotnog obračunavanja tog udruživanja ako ili nije moguća ili se ne može pouzdano izmjeriti. Ako ta prilagodba kasnije postane moguća ili se može pouzdano izmjeriti, dodatne odštete smatraju se kao prilagodbe vrijednosti udruživanja.

65.E U nekim okolnostima od preuzimatelja se može zahtijevati da provede dodatno plaćanje prodavatelju kao nadomjestak za smanjenje vrijednosti danog sredstva, instrumenta kapitala ili obveze koja je nastala ili je pretpostavlja preuzimatelj u zamjenu za kontrolu preuzetog društva. To se može dogoditi, na primjer, kada preuzimatelj jamči tržišnu cijenu kapitalnih ili dužničkih instrumenata izdanih kao dio vrijednosti poslovnog udruživanja i mora izdati dodatne kapitalne ili dužničke instrumente kako bi obnovio prvotno određenu vrijednost. U tim se slučajevima ne priznaje povećanje vrijednosti poslovnog udruživanja. U slučaju kapitalnih instrumenata, poštena vrijednost dodatnih plaćanja izjednačuje se jednakim smanjenjem vrijednosti koja je pripisana prvotno izdanim instrumentima. U slučaju dužničkih instrumenata, dodatno plaćanje smatra se smanjenjem premije ili povećanjem popusta za prvotna izdavanja.

▼M12

66. Subjekt, kao što je uzajamni subjekt, koji još nije primijenio MSFI 3 i koji je jedno poslovno spajanje ili više njih obračunavao metodom kupnje, dužan je primijeniti prijelazne odredbe iz točaka B68. i B69.

Porezi na dobit

67. Kod poslovnih spajanja s datumom stjecanja prije primjene ovog MSFI-ja stjecatelj je dužan prospektivno primijeniti kriterije iz točke 68. MRS-a 12, s izmjenama koje donosi ovaj MSFI. To znači da stjecatelj ne smije usklađivati način obračunavanja prethodnih poslovnih spajanja za prethodno priznate promjene u priznatoj odgođenoj poreznoj imovini. Međutim, od datuma primjene ovog MSFI-ja stjecatelj je dužan priznati promjene u priznatoj odgođenoj poreznoj imovini kao usklađenje dobiti ili gubitka (ili, ako je to propisano MRS-om 12, izvan dobiti ili gubitka).

▼M43

UPUĆIVANJE NA MSFI 9

67.A Ako subjekt primjenjuje ovaj standard, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako upućivanje na MSFI 9 treba tumačiti kao upućivanje na MRS 39.

▼M12

POVLAČENJE MSFI-ja 3 (iz 2004.)

68. Ovaj MSFI zamjenjuje MSFI 3 *Poslovna spajanja* (izdan 2004.).

Dodatak A.

Definicije pojmova

Ovaj je dodatak sastavni dio ovog MSFI-ja.

stečenik	Poslovanje ili poslovanja nad kojima **stjecatelj** stječe kontrolu u **poslovnim spajanjima**.
stjecatelj	Subjekt koji stječe kontrolu nad **stečenikom**.
datum stjecanja	Datum na koji **stjecatelj** stječe kontrolu nad **stečenikom**.
poslovanje	Integrirani skup aktivnosti i imovine provođen i upravljan u svrhu osiguranja povrata izravno ulagačima ili drugim vlasnicima, članovima ili sudionicima u obliku dividendi, nižih troškova ili drugih ekonomskih koristi.
poslovno spajanje	Transakcija ili drugi događaj kojim **stjecatelj** stječe kontrolu nad jednim **poslovanjem** ili više njih. Transakcije koje se ponekad nazivaju „pravo spajanje” ili „spajanje jednakih” su i **poslovno spajanje** jer je to izraz koji se rabi u ovome MSFI-ju.
nepredviđena naknada za stjecanje	Uobičajeno obveza **stjecatelja** da dodatnu imovinu ili dodatne **vlasničke udjele** prenese na bivše vlasnike **stečenika** u sklopu razmjene za **kontrolu** nad **stečenikom** ako dođe do određenih događaja ili ispunjenja određenih uvjeta u budućnosti. Međutim, nepredviđena naknada za stjecanje može **stjecatelju** dati pravo i na povrat prethodno prenesene naknade za stjecanje ako su ispunjeni određeni uvjeti.

▼M32

_____

▼M12

vlasnički udjeli	U ovome MSFI-ju izraz vlasnički udjeli koristi se u širem značenju i obuhvaća vlasničke udjele subjekata u vlasništvu ulagača te udjele vlasnika, članova ili sudionika u **uzajamnim subjektima**.

▼M33

fer vrijednost	je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13.)

▼**M12**

goodwill	Sredstvo koje predstavlja buduće ekonomske koristi koje proizlaze iz ostale imovine stečene **poslovnim spajanjem** koja nije pojedinačno utvrđena i odvojeno priznata.
utvrdiv	Sredstvo je utvrdivo ako je ili: (a) odvojivo, tj. moguće ga je odvojiti ili izdvojiti iz subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, utvrdivim sredstvom ili utvrdivom obvezom, bez obzira na to namjerava li subjekt to učiniti; ili (b) proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira na to jesu li ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili drugih prava i obveza.
nematerijalna imovina	Utvrdiva nemonetarna imovina bez fizičkog obilježja.
uzajamni subjekt	Subjekt koji nije subjekt u vlasništvu ulagača, koji izravno za svoje vlasnike, članove ili sudionike ostvaruje dividende, niže troškove ili druge ekonomske koristi. Primjerice, uzajamno osiguravajuće društvo, kreditna unija ili zadružni subjekt su uzajamni subjekti.
nekontrolirajući interes	Vlasnički udjel u ovisnom društvu koji ni posredno ni neposredno ne pripada matici.
vlasnici	Za potrebe ovog MSFI-ja izraz vlasnici koristi se u širem značenju i obuhvaća imatelje **vlasničkih udjela** u subjektima u vlasništvu ulagača te vlasnike ili članove odnosno sudionike u **uzajamnim subjektima**.

Dodatak B.

Upute za primjenu

Ovaj je dodatak sastavni dio ovog MSFI-ja.

POSLOVNA SPAJANJA SUBJEKATA POD ZAJEDNIČKOM KONTROLOM (PRIMJENA TOČKE 2.(c))

B1. Ovaj se MSFI ne primjenjuje na poslovno spajanje subjekata ili poslovanja pod zajedničkom kontrolom. Poslovno spajanje subjekata ili poslovanja pod zajedničkom kontrolom je poslovno spajanje u kojem su svi subjekti ili sva poslovanja koja se spajaju pod krajnjom kontrolom iste strane ili strana i prije i nakon poslovnog spajanja, a ta kontrola nije privremena.

▼**M12**

B2. Smatra se da skupina pojedinaca ima kontrolu nad nekim subjektom kada, kao posljedica ugovornog sporazuma, ima skupnu moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama tog subjekta kako bi ostvarila koristi od njegovih aktivnosti. Prema tome, poslovno spajanje je izvan djelokruga ovog MSFI-ja ako ista skupina pojedinaca ima, kao posljedica ugovornog sporazuma, krajnju skupnu moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama svakog subjekta koji sudjeluje u spajanju kako bi ostvarila koristi od njegovih aktivnosti, a ta krajnja skupna moć nije privremena.

B3. Subjekt može biti pod kontrolom pojedinca ili skupine pojedinaca koji zajednički djeluju prema ugovornom sporazumu i koji ne moraju podlijegati zahtjevima financijskog izvještavanja MSFI-jeva. Prema tome, nije nužno da se subjekti koji se spajaju uključuju u iste konsolidirane financijske izvještaje da bi se poslovno spajanje promatralo kao poslovno spajanje subjekata pod zajedničkom kontrolom.

B4. Visina nekontrolirajućih interesa u svakom subjektu koji se spaja prije i nakon poslovnog spajanja nije relevantna za određivanje je li riječ o spajanju subjekata pod zajedničkom kontrolom ili ne. Slično tomu, činjenica da je jedno od društava koje se spaja ovisno društvo koje je isključeno iz konsolidiranih financijskih izvještaja nije relevantna za određivanje je li riječ o spajanju subjekata pod zajedničkom kontrolom ili ne.

UTVRĐIVANJE POSLOVNOG SPAJANJA (PRIMJENA TOČKE 3.)

B5. Ovaj MSFI definira poslovno spajanje kao transakciju ili neki događaj kojim stjecatelj stječe kontrolu nad jednim poslovanjem ili više njih. Stjecatelj može steći kontrolu nad stečenikom na razne načine, primjerice:

(a) prijenosom novca, novčanih ekvivalenata ili druge imovine (uključujući neto imovinu koja sačinjava poslovanje);

(b) stvaranjem obveza;

(c) izdavanjem vlasničkih udjela;

(d) davanjem više vrsta naknada; ili

(e) bez prijenosa naknade, uključujući prijenos isključivo na temelju ugovora (vidjeti točku 43.).

B6. Poslovno spajanje može zbog raznih pravnih, poreznih ili drugih razloga biti ustrojeno na razne načine, što uključuje, ali nije ograničeno na sljedeće:

(a) jedno poslovanje ili više njih koji postaju ovisna društva stjecatelja ili pravno pripajanje neto imovine jednog poslovanja ili više njih stjecatelju;

(b) jedan subjekt koji se spaja prenosi svoju neto imovinu ili njegovi vlasnici prenose svoje vlasničke udjele na drugi subjekt koji se spaja ili njegove vlasnike;

▼**M12**

(c) svi subjekti koji se spajaju prenose svoju neto imovinu ili vlasnici tih subjekata prenose svoje vlasničke udjele na novoosnovan subjekt (što se ponekad naziva transakcijom objedinjavanja); ili

(d) skupina bivših vlasnika jednog od subjekata koji se spajaju stječe kontrolu nad spojenim subjektom.

DEFINICIJA POSLOVANJA (PRIMJENA TOČKE 3.)

B7. Poslovanje se sastoji od ulaznih vrijednosti u proces i procesa koji se primjenjuju na ulazne vrijednosti i koji omogućuju stvaranje izlaznih vrijednosti. Iako poslovanja uobičajeno imaju izlazne vrijednosti, one nisu neophodne da bi integrirani skup udovoljio kriterijima poslovanja. Tri elementa poslovanja definirana su kako slijedi:

(a) **ulazna vrijednost**:: svaki ekonomski resurs koji stvara ili ima mogućnost stvarati izlazne vrijednosti kada se na njega primijeni jedan proces ili više njih. Primjeri su dugotrajna imovina (uključujući nematerijalnu imovinu ili pravo korištenja dugotrajne imovine), intelektualno vlasništvo, mogućnost ostvarivanja pristupa neophodnim materijalima ili pravima i zaposleni;

(b) **proces**:: svaki sustav, standard, protokol, konvencija ili pravilo koje, kada je primijenjeno na neku ulaznu vrijednost ili više njih, stvara ili ima sposobnost stvaranja izlaznih vrijednosti. Primjeri su procesi strateškog upravljanja, operativni procesi i procesi upravljanja resursima. Ti su procesi u pravilu dokumentirani, no neophodne procese koji se mogu primijeniti na ulazne vrijednosti radi stvaranja izlaznih vrijednosti može osigurati organizirana radna snaga koja posjeduje potrebne vještine i potrebno iskustvo te postupa prema pravilima i konvencijama (računovodstveni sustavi, sustavi za fakturiranje, obračun plaća i drugi administrativni sustavi tipično nisu procesi koji se koriste za stvaranje izlaznih vrijednosti);

(c) **izlazna vrijednost**:: rezultat ulaznih vrijednosti podvrgnutih procesima koji stvaraju ili mogu stvoriti povrat izravno ulagačima ili drugim vlasnicima, članovima ili sudionicima u obliku dividendi, nižih troškova ili drugih ekonomskih koristi.

B8. Da bi se mogao provoditi i da bi se njime moglo upravljati u utvrđene svrhe, integrirani skup aktivnosti i imovine treba imati dva ključna elementa – ulazne vrijednosti i procese koji se na njih primjenjuju i koji se zajedno koriste ili će se zajedno koristiti za stvaranje izlaznih vrijednosti. Međutim, poslovanje ne mora uključiti sve ulazne vrijednosti ili procese koje prodavatelj koristi u vođenju poslovanja ako su tržišni sudionici sposobni steći poslovanje i nastaviti proizvoditi izlazne vrijednosti, primjerice, objedinjavanjem poslovanja sa svojim vlastitim ulaznim vrijednostima i procesima.

▼M12

B9. Priroda elemenata poslovanja razlikuje se po sektorima i strukturi poslovanja (aktivnosti) nekog subjekta, uključujući fazu razvoja samoga subjekta. Etablirana poslovanja često imaju različite vrste ulaznih vrijednosti, procesa i izlaznih vrijednosti, dok nova poslovanja često imaju tek nekoliko ulaznih vrijednosti i procesa i ponekad samo jednu izlaznu vrijednost (proizvod). Gotovo sva poslovanja također imaju i obveze, no poslovanje i ne mora imati obveze.

B10. Integrirani skup aktivnosti i imovine u fazi razvoja ne mora imati izlazne vrijednosti. Ako ih nema, stjecatelj bi trebao razmotriti druge čimbenike kako bi utvrdio je li taj skup poslovanje. Ti čimbenici uključuju, ali nisu ograničeni, na to je li:

(a) skup započeo planirane glavne aktivnosti;

(b) skup ima zaposlene, intelektualno vlasništvo i druge ulazne vrijednosti i procese koje bi na njih mogao primijeniti;

(c) skup primjenjuje plan kako bi proizveo izlazne vrijednosti; i

(d) će skup moći ostvariti pristup kupcima koji će kupiti izlazne vrijednosti.

Kod konkretnog integriranog skupa aktivnosti i imovine u razvojnoj fazi ne moraju biti prisutni svi navedeni čimbenici da bi taj skup udovoljio kriterijima poslovanja.

B11. Postupak utvrđivanja je li konkretan skup imovine i aktivnosti poslovanje treba se zasnivati na tome je li tržišni sudionik integrirani skup aktivnosti može provoditi i njime upravljati. Prema tome, kod procjenjivanja je li konkretan skup poslovanje nije relevantno je li prodavatelj upravljao skupom kao poslovanjem niti namjerava li stjecatelj tim skupom upravljati kao poslovanjem.

B12. Ako ne postoje suprotni dokazi, za određeni skup imovine i aktivnosti u kojem postoji *goodwill* pretpostavlja se da je poslovanje. Međutim, poslovanje ne mora imati *goodwill*.

UTVRĐIVANJE STJECATELJA (PRIMJENA TOČAKA 6. I 7.).

▼M32

B13. Za utvrđivanje stjecatelja – subjekta koji stječe kontrolu nad nekim drugim subjektom, tj. stečenikom, obvezno se koriste upute iz MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*. Ako je došlo do poslovnog spajanja, ali iz primjene smjernica iz MSFI-ja 10 nije jasno koji je od subjekata koji su se spojili stjecatelj, razmatraju se čimbenici iz točaka B.14 – B.18.

▼M12

B14. Kod poslovnog spajanja koje se realizira prvenstveno prijenosom novca ili druge imovine odnosno stvaranjem obveza obično je stjecatelj onaj subjekt koji prenosi novac ili drugu imovinu odnosno koji stvara obveze.

▼**M12**

B15. Kod poslovnog spajanja koje se realizira prvenstveno razmjenom vlasničkih udjela obično je stjecatelj onaj subjekt koji izdaje vlasničke udjele. Međutim, u nekim poslovnim spajanjima, koja su poznata pod nazivom „obrnuto stjecanje”, subjekt koji izdaje vlasničke udjele je stečenik. Upute koje se odnose na obrnuto stjecanje navedene su u točkama B19.-B27. Kod utvrđivanja stjecatelja u poslovnom spajanju realiziranom razmjenom vlasničkih udjela obvezno se razmatraju i drugi relevantni čimbenici i okolnosti, uključujući:

(a) *relativna glasačka prava u spojenom subjektu nakon poslovnog spajanja* — Stjecatelj je obično subjekt koji se spaja, a čiji vlasnici kao skupina zadržavaju ili dobivaju najveći dio glasačkih prava u spojenom subjektu. Prilikom utvrđivanja koja skupina vlasnika zadržava ili dobiva najveći dio glasačkih prava subjekt je dužan razmotriti postojanje eventualnih neuobičajenih ili posebnih glasačkih aranžmana i opcija, varanta ili konvertibilnih vrijednosnica;

(b) *postojanje velikog manjinskog udjela u glasačkim pravima u spojenom subjektu ako ni jedan drugi vlasnik ili organizirana skupina vlasnika nema značajan udjel u glasačkim pravima* — Stjecatelj je obično subjekt koji se spaja, a čiji jedan vlasnik ili organizirana skupina vlasnika drži najveći manjinski udjel u glasačkim pravima u spojenom subjektu;

(c) *sastav upravnog tijela spojenog subjekta* — Stjecatelj je obično subjekt koji se spaja, a čiji vlasnici imaju mogućnost izabrati, imenovati ili razriješiti većinu članova upravnog tijela spojenog subjekta.

(d) *sastav višeg rukovodstva spojenog subjekta* — Stjecatelj je obično subjekt koji se spaja čije (bivše) rukovodstvo prevladava nad rukovodstvom spojenog subjekta;

(e) *uvjeti razmjene vlasničkih udjela* — Stjecatelj je obično subjekt koji se spaja i koji plaća premiju na fer vrijednost prije spajanja vlasničkih udjela drugog subjekta ili subjekata koji se spajaju.

B16. Stjecatelj je obično subjekt koji se spaja, a čija relativna veličina (mjerena, primjerice, imovinom, prihodima ili dobiti) je znatno veća od veličine drugog subjekta ili drugih subjekata koji se spajaju.

B17. Utvrđivanje stjecatelja u poslovnom spajanju više od dvaju subjekata uključuje i analizu, među ostalim, kako bi se utvrdilo koji je od subjekata koji se spajaju pokrenuo spajanje, kao i relativnu veličinu subjekata koji se spajaju.

B18. Nov subjekt osnovan radi provedbe poslovnog spajanja nije nužno stjecatelj. Ako je nov subjekt osnovan radi izdavanja vlasničkih udjela s ciljem provedbe poslovnog spajanja, jedan od subjekata koji se spajaju i koji je postojao prije poslovnog spajanja utvrđuje se kao stjecatelj, uz primjenu uputa iz točaka B13.-B17. Nasuprot tome, nov subjekt koji prenosi novac odnosno drugu imovinu ili stvara obveze kao naknadu može biti stjecatelj.

▼M12

OBRNUTO STJECANJE

B19. Do obrnutog stjecanja dolazi kada je subjekt koji izdaje vrijednosnice (zakonski stjecatelj) utvrđen u računovodstvene svrhe kao stečenik na temelju uputa iz točaka B13.-B18. Subjekt čiji se vlasnički udjeli stječu (zakonski stečenik) mora u računovodstvene svrhe biti stjecatelj kako bi se transakcija mogla smatrati obrnutim stjecanjem. Primjerice, do obrnutog stjecanja ponekad dolazi kada privatni subjekt želi postati javni subjekt, ali ne želi registrirati svoje vlasničke udjele. Da bi to ostvario, privatni subjekt s javnim subjektom sklapa sporazum kojim javni subjekt preuzima njegove vlasničke udjele u zamjenu za vlasničke udjele u javnom subjektu. U ovome primjeru, javni subjekt je **zakonski stjecatelj** jer je izdao svoje vlasničke udjele, a privatni subjekt je **zakonski stečenik** jer su njegovi vlasnički udjeli stečeni. Međutim, primjenom uputa iz točaka B13.-B18.:

(a) javni subjekt utvrđuje se kao **stečenik** u računovodstvene svrhe (računovodstveni stečenik); a

(b) privatni subjekt utvrđuje se kao **stjecatelj** u računovodstvene svrhe (računovodstveni stjecatelj).

Računovodstveni stečenik mora udovoljiti definiciji poslovanja da bi transakcija mogla biti obračunata kao obrnuto stjecanje i primjenjuju se sva načela priznavanja i mjerenja u ovome MSFI-ju, uključujući zahtjev da se prizna *goodwill*.

Mjerenje prenesene naknade za stjecanje

B20. U obrnutom stjecanju računovodstveni stjecatelj obično ne daje naknadu za stečenika. Umjesto toga, računovodstveni stečenik obično izdaje svoje vlasničke udjele vlasnicima računovodstvenog stjecatelja. U skladu s tim, fer vrijednost naknade za stjecanje na dan stjecanja koju računovodstveni stjecatelj prenosi u zamjenu za svoj udjel u računovodstvenom stečeniku temelji se na broju vlasničkih udjela koje bi zakonsko ovisno društvo trebalo izdati kako bi vlasnicima zakonske matice dalo isti postotak udjela u vlasništvu spojenog subjekta koji nastaje obrnutim stjecanjem. Fer vrijednost tako izračunatih vlasničkih udjela može se koristiti kao fer vrijednost naknade prenesene u zamjenu za stečenika.

Priprema i prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja

B21. Konsolidirani financijski izvještaji sastavljeni nakon obrnutog stjecanja izdaju se pod imenom zakonske matice (računovodstvenog stečenika), ali se u napomenama opisuju kao nastavak financijskih izvještaja zakonskog ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja), uz jedno usklađenje, a to je retroaktivno usklađenje obračuna temeljnog kapitala računovodstvenog stjecatelja radi prikaza temeljnog kapitala računovodstvenog stečenika. Usklađenje je potrebno kako bi se prikazao kapital zakonske matice (računovodstvenog stečenika). Retroaktivno se usklađuju i usporedne informacije prezentirane u konsolidiranim financijskim izvještajima, kako bi odrazile temeljni kapital zakonske matice (računovodstvenog stečenika).

▼**M33**

B22. Budući da su konsolidirani financijski izvještaji nastavak na financijske izvještaje pravno ovisnog društva, osim u dijelu koji se odnosi na njegovu strukturu kapitala, konsolidirani financijski izvještaji predočavaju:

▼**M12**

(a) imovinu i obveze zakonskog ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja) priznate i mjerene u njihovim knjigovodstvenim iznosima prije spajanja;

(b) imovinu i obveze zakonske matice (računovodstvenog stečenika) priznate i mjerene u skladu s ovim MSFI-jem,

(c) zadržanu dobit i druge iznose iskazane u glavnici zakonskog ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja) **prije** poslovnog spajanja,

►**M33** (d) iznos priznat u konsolidiranim financijskim izvještajima kao izdani vlasnički udjel dobiven pribrajanjem izdanog vlasničkog udjela pravno ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja) neposredno prije poslovnog spajanja fer vrijednosti pravne matice (računovodstvenog stečenika). ◄ Međutim, ta struktura kapitala (tj. broj i vrsta izdanih vlasničkih udjela) odražava strukturu kapitala zakonske matice (računovodstvenog stečenika), uključujući vlasničke udjele koje je zakonska matica izdala kako bi provela spajanje. Sukladno tomu, struktura kapitala zakonskog ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja) prepravlja se koristeći omjer zamjene utvrđen u ugovoru o pripajanju kako bi se prikazao broj dionica, tj. udjela koje je zakonska matica (računovodstveni stečenik) izdala u sklopu obrnutog stjecanja;

(e) razmjeran udjel nekontrolirajućih interesa u knjigovodstvenim iznosima zadržane dobiti i drugih vlasničkih udjela prije spajanja u zakonskom ovisnom društvu (računovodstvenom stjecatelju) kako je navedeno u točkama B23. i B24.

Nekontrolirajući interes

B23. U obrnutom stjecanju neki vlasnici zakonskog stečenika (računovodstvenog stjecatelja) ne moraju razmijeniti svoje vlasničke udjele za vlasničke udjele u zakonskoj matici (računovodstvenom stečeniku). S tim se vlasnicima u konsolidiranim financijskim izvještajima nakon obrnutog stjecanja postupa kao s nekontrolirajućim interesima. Razlog tomu je što vlasnici zakonskog stečenika koji ne razmjenjuju svoje vlasničke udjele za vlasničke udjele zakonskog stjecatelja imaju svoj udjel samo u rezultatima i neto imovini zakonskog stečenika, a ne u rezultatima i neto imovini spojenog subjekta. Suprotno tome, premda je zakonski stjecatelj stečenik u računovodstvene svrhe, vlasnici zakonskog stjecatelja imaju udjel u rezultatu i neto imovini spojenog subjekta.

B24. Imovina i obveze zakonskog stečenika mjere se i priznaju u konsolidiranim financijskim izvještajima u knjigovodstvenim iznosima prije spajanja (vidjeti točku B22.(a)). Prema tome, u obrnutom spajanju nekontrolirajući interes odražava razmjeran interes nekontrolirajućih dioničara u knjigovodstvenim iznosima neto imovine zakonskog stečenika prije spajanja, čak i ako su nekontrolirajući interesi u drugim transakcijama stjecanja mjereni po fer vrijednosti na datum stjecanja.

▼M12

Zarada po dionici

B25. Kako je navedeno u točki B22.(d), struktura kapitala u konsolidiranim financijskim izvještajima nakon obrnutog stjecanja odražava strukturu kapitala zakonskog stjecatelja (računovodstvenog stečenika), uključujući vlasničke udjele koje je zakonski stjecatelj izdao kako bi proveo poslovno spajanje.

B26. Kod izračunavanja prosječnog ponderiranog broja redovnih dionica (nazivnik u razlomku kojim se izračunava zarada po dionici) tijekom razdoblja u kojem je došlo do obrnutog stjecanja:

(a) broj redovnih dionica na početku tog razdoblja do datuma stjecanja izračunava se na temelju prosječnog ponderiranog broja redovnih dionica zakonskog stečenika (računovodstvenog stjecatelja) u tom razdoblju koji se množi omjerom zamjene utvrđenim u ugovoru o spajanju; i

(b) broj redovnih dionica od datuma stjecanja do kraja tog razdoblja stvaran je broj redovnih dionica zakonskog stjecatelja (računovodstvenog stečenika) u tom razdoblju.

B27. Osnovna zarada po dionici za svako usporedno razdoblje prije datuma stjecanja koje je prikazano u konsolidiranim financijskim izvještajima nakon obrnutog stjecanja izračunava se tako da se:

(a) dobit ili gubitak zakonskog stečenika koji pripada redovnim dioničarima u svakom tom razdoblju podijeli;

(b) prosječnim ponderiranim brojem redovnih dionica zakonskog stečenika u prethodnim razdobljima pomnoženim omjerom zamjene koji je utvrđen u ugovoru o stjecanju.

PRIZNAVANJE POJEDINAČNE STEČENE IMOVINE I POJEDINAČNIH PREUZETIH OBVEZA (PRIMJENA TOČAKA 10.-13.)

Poslovni najmovi

B28. Stjecatelj ne smije priznati imovinu ni obveze koje se odnose na poslovni najam u kojem je stečenik korisnik najma, izuzev kako je propisano točkama B29. i B30.

B29. Stjecatelj je dužan utvrditi jesu li uvjeti svakog poslovnog najma u kojima je stečenik korisnik najma povoljni ili nepovoljni. Stjecatelj je dužan priznati nematerijalno sredstvo ako su uvjeti poslovnog najma povoljni u odnosu na tržišne i obvezu ako su uvjeti nepovoljni u odnosu na tržišne. U točki B42. navedene su upute za mjerenje fer vrijednosti na datum stjecanja imovine koja je predmetom poslovnog najma u kojem je stečenik davatelj najma.

B30. Utvrdivo nematerijalno sredstvo može biti povezano s poslovnim najmom, a kao dokaz toga može poslužiti spremnost tržišnih sudionika da plate cijenu za najam čak i ako je najam po tržišnim uvjetima. Primjerice, najam ulaza u zračnoj luci ili prostora u atraktivnom trgovačkom objektu može omogućiti ulazak na tržište ili druge buduće ekonomske koristi, primjerice odnos s kupcem, koje potpadaju pod definiciju utvrdive nematerijalne imovine. U toj situaciji, stjecatelj je dužan priznati povezanu utvrdivu nematerijalnu imovinu u skladu s točkom B31.

▼**M12**

Nematerijalna imovina

B31. Stjecatelj je dužan priznati, odvojeno od *goodwilla*, utvrdivu nematerijalnu imovinu stečenu poslovnim spajanjem. Nematerijalna imovina utvrdiva je ako ispunjava kriterij odvojivosti ili kriterij ugovorno-pravne osnove.

B32. Nematerijalno sredstvo koje ispunjava kriterij ugovorno-pravne osnove je utvrdivo, čak i ako samo sredstvo nije prenosivo ili odvojivo od stečenika ili drugih prava i obveza. Primjerice:

(a) stečenik koristi proizvodni objekt na temelju poslovnog najma po uvjetima koji su povoljni u odnosu na tržišne. Uvjetima najma je izričito zabranjen prijenos najma (bilo prodajom ili davanjem u podnajam). Iznos u kojem su uvjeti najma povoljni u usporedbi s uvjetima tekućih transakcija na tržištu koje uključuju iste ili slične stavke je nematerijalno sredstvo koje ispunjava kriterij ugovorno-pravne osnove radi odvojenog priznavanja od *goodwilla*, čak i ako stjecatelj ugovor o najmu ne smije prodati niti ga na neki drugi način prenijeti;

(b) stečenik je vlasnik nuklearne elektrane i njome upravlja. Dozvola za upravljanje nuklearnom elektranom je nematerijalno sredstvo koje ispunjava kriterij ugovorno-pravne osnove za priznavanje odvojeno od *goodwilla*, čak i ako ga stjecatelj ne smije prodati niti prenijeti odvojeno od same elektrane. Stjecatelj fer vrijednost dozvole za upravljanje elektranom i fer vrijednost nuklearne elektrane može u svrhu financijskog izvještavanja priznati kao jedno sredstvo ako ta dva sredstva imaju sličan korisni vijek trajanja;

(c) stečenik je vlasnik tehnološkog patenta. Za patent je dao drugima licenciju za ekskluzivno korištenje izvan domaćeg tržišta u zamjenu za određeni postotak budućih prihoda od prodaje u inozemstvu. I tehnološki patent i povezani ugovor o licenciji ispunjavaju ugovorno-pravni kriterij za odvojeno priznavanje od *goodwilla,* čak i ako prodaja ili razmjena patenta odvojeno od povezanog ugovora o licenciji ne bi bila izvediva.

B33. Kriterij odvojivosti znači da je stečeno nematerijalno sredstvo moguće izdvojiti ili odvojiti od stečenika te prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, utvrdivim sredstvom ili utvrdivom obvezom. Nematerijalno sredstvo koje bi stjecatelj mogao prodati, licencirati ili na neki drugi način razmijeniti za neku drugu vrijednost ispunjava kriterij odvojivosti čak i ako stjecatelj nema namjeru to sredstvo prodati, licencirati ili ga na neki drugi način razmijeniti. Stečeno nematerijalno sredstvo ispunjava kriterij odvojivosti ako postoji dokaz o transakcijama razmjene te vrste imovine ili slične imovine, čak i ako transakcije nisu česte te bez obzira na to sudjeluje li stjecatelj u njima. Primjerice, popisi kupaca ili pretplatnika često su predmet licenciranja pa stoga ispunjavaju kriterij odvojivosti. Čak i ako stečenik vjeruje da njegovi popisi kupaca imaju obilježja različita od drugih popisa kupaca, sama činjenica da su popisi kupaca često predmetom licenciranja općenito znači da stečeni popis kupaca ispunjava kriterij odvojivosti. No, popis kupaca stečen poslovnim spajanjem ne bi ispunio kriterij odvojivosti ako je subjektu odredbama o čuvanju tajnosti ili nekim drugim ugovorom zabranjeno da informacije o svojim kupcima prodaje, daje u najam ili razmjenjuje na neki drugi način.

▼**M12**

B34. Nematerijalno sredstvo koje nije pojedinačno odvojivo od stečenika ili spojenog subjekta ispunjava kriterij odvojivosti ako je odvojivo zajedno s povezanim ugovorom, utvrdivim sredstvom ili utvrdivom obvezom. Primjerice:

(a) tržišni sudionici razmjenjuju obveze s naslova depozita i povezanu nematerijalnu imovinu u obliku odnosa s depozitarima u zapaženoj transakciji razmjene. Prema tome, stjecatelj bi trebao nematerijalnu imovinu u obliku odnosa s depozitarima priznati odvojeno od *goodwilla*;

(b) stečenik je vlasnik registriranog trgovačkog žiga i dokumentiranih, ali nepatentiranih tehničkih znanja koja se koriste u proizvodnji proizvoda označenog trgovačkim žigom. Da bi prenio vlasništvo nad trgovačkim žigom, vlasnik mora prenijeti i sve drugo što je novom vlasniku nužno kako bi proizveo proizvod koji, odnosno uslugu koja, se neće razlikovati od onih koje je proizvodio prethodni vlasnik. Budući da nepatentirana tehnička znanja moraju biti odvojena od stečenika ili spojenog subjekta i prodana ako se prodaje s njima povezan trgovački žig, ona ispunjavaju kriterij odvojivosti.

Ponovno stečena prava

B35. U sklopu poslovnog spajanja stjecatelj može ponovno steći pravo na uporabu svoje priznate ili nepriznate imovine koje je prethodno dao stečeniku. Primjeri takvih prava su pravo na korištenje trgovačkog imena stjecatelja na temelju ugovora o franšizi ili pravo na korištenje stjecateljeve tehnologije na temelju ugovora o licenciranju tehnologije. Ponovno stečeno pravo je utvrdiva nematerijalna imovina koju stjecatelj priznaje odvojeno od *goodwilla*. Upute za mjerenje ponovno stečenog prava navedene su u točki 29., a upute o kasnijem načinu obračunavanja ponovno stečenog prava u točki 55.

B36. Ako su uvjeti ugovora na temelju kojeg proizlazi ponovno stečeno pravo povoljni ili nepovoljni u odnosu na uvjete koji vrijede u tekućim tržišnim transakcijama istim ili sličnim predmetima, stjecatelj je dužan priznati dobit ili gubitak od namire. Upute za mjerenje dobiti ili gubitka od namire navedene su u točki B52.

Okupljena radna snaga i druge stavke koje nisu utvrdive

B37. Stjecatelj uračunava u *goodwill* vrijednost stečenog nematerijalnog sredstva koje nije utvrdivo na datum stjecanja. Primjerice, stjecatelj može pripisati vrijednost postojanju okupljene radne snage, što je postojeći skup zaposlenih koji stjecatelju omogućuje da nastavi voditi stečeno poslovanje od datuma stjecanja. Okupljena radna snaga ne predstavlja intelektualni kapital stručne radne snage – (često specijaliziranih) znanja i iskustava koje zaposlenici stečenika ulažu u svoja radna mjesta. Budući da okupljena radna snaga nije utvrdivo sredstvo koje treba priznati odvojeno od *goodwilla*, svaka vrijednost koja joj je pripisana uračunava se u *goodwill*.

▼M12

B38. Stjecatelj u *goodwill* uračunava i svaku vrijednost pripisanu stavkama koje na datum stjecanja nisu prihvatljive kao imovina. Primjerice, stjecatelj može vrijednost pripisati potencijalnim ugovorima oko kojih su na datum stjecanja u tijeku pregovori između stečenika i izglednih novih kupaca. Budući da potencijalni ugovori sami po sebi nisu imovina na datum stjecanja, stjecatelj ih ne priznaje odvojeno od *goodwilla*. Stjecatelj ne bi kasnije trebao reklasificirati vrijednost tih ugovora iz *goodwilla* zbog događaja koji uslijede nakon datuma stjecanja. Međutim, stjecatelj bi trebao procijeniti činjenice i okolnosti događaja koji su se zbili u kratkom roku nakon stjecanja kako bi utvrdio je li na datum stjecanja postojala nematerijalna imovina koja se priznaje odvojeno.

B39. Nakon početnog priznavanja stjecatelj obračunava nematerijalnu imovinu stečenu poslovnim spajanjem u skladu s odredbama MRS-a 38 *Nematerijalna imovina*. Međutim, kako je opisano u točki 3. MRS-a 38, način obračunavanja neke stečene nematerijalne imovine nakon početnog priznavanja propisuju drugi MSFI-jevi.

►M33 B40. Primjenom kriterija utvrdivosti određuje se priznaje li se neko nematerijalno sredstvo odvojeno od *goodwilla*. Međutim, ti kriteriji nisu ni uputa za mjerenje fer vrijednosti nematerijalnog sredstva niti ograničavaju pretpostavke koje se koriste u procjeni njegove fer vrijednosti. Primjerice, stjecatelj bi kod utvrđivanja cijene nematerijalne imovine uzeo u obzir pretpostavke koje bi razmatrali tržišni sudionici, kao što su očekivano obnavljanje ugovora u budućnosti. ◄ Nije nužno da samo obnavljanje ugovora ispuni kriterije utvrdivosti. (Međutim, valja pogledati točku 29. koja propisuje iznimku od načela mjerenja fer vrijednosti ponovno stečenih prava priznatih u poslovnom spajanju). U točkama 36. i 37. MRS-a 38 navedene su upute kako odrediti treba li nematerijalna imovina biti objedinjena u jedan obračunski konto s drugom nematerijalnom ili materijalnom imovinom.

MJERENJE FER VRIJEDNOSTI ODREĐENE UTVRDIVE IMOVINE I NEKONTROLIRAJUĆEG INTERESA U STEČENIKU (PRIMJENA TOČAKA 18. I 19.)

Imovina s neizvjesnim novčanim tokovima (ispravak vrijednosti)

▼M53

B41. Stjecatelj ne priznaje poseban ispravak vrijednosti od datuma stjecanja za imovinu stečenu u okviru poslovnog spajanja koja se mjeri po njezinoj fer vrijednosti na datum stjecanja jer su učinci neizvjesnosti u pogledu budućih novčanih tokova uključeni u mjerenje fer vrijednosti. Na primjer, s obzirom na to da se ovim MSFI-jem zahtijeva da stjecatelj mjeri stečena potraživanja, uključujući zajmove, po njihovoj fer vrijednosti u računovodstvu poslovnog spajanja na datum stjecanja, stjecatelj ne priznaje poseban ispravak vrijednosti za ugovorne novčane tokove koji se na taj datum smatraju nenaplativima ili rezervacije za umanjenje vrijednosti za očekivane kreditne gubitke.

▼M12

Imovina koja je predmetom poslovnog najma u kojem je stečenik davatelj najma

B42. Kod mjerenja fer vrijednosti na datum stjecanja neke imovine kao što je zgrada ili patent koji je predmetom poslovnog najma u kojemu je stečenik davatelj najma, stjecatelj uzima u obzir uvjete najma. Drugim riječima, ako su uvjeti poslovnog najma u usporedbi s tržišnim uvjetima bilo povoljni ili nepovoljni, stjecatelj ne priznaje odvojeno sredstvo odnosno odvojenu obvezu kako je to propisano točkom B29. za najmove u kojima je stečenik korisnik najma.

Imovina koju stjecatelj ne namjerava koristiti ili koju namjerava koristiti drukčije od drugih sudionika na tržištu

▼M33

B43. Da bi zaštitio svoj konkurentski položaj ili iz drugih razloga, subjekt može odlučiti da stečenu nefinancijsku imovinu ne koristi aktivno ili u skladu s njenom maksimalnom i najboljom mogućom uporabom. To može, primjerice, biti slučaj kod stečene nematerijalne imovine koja se odnosi na istraživanje i razvoj i koju stjecatelj planira koristiti defanzivno na način da spriječi druge da ju koriste. Bez obzira na to, stjecatelj je dužan fer vrijednost takve nematerijalne imovine mjeriti uz pretpostavku maksimalne i najbolje moguće uporabe od tržišnih sudionika sukladno primjerenoj premisi vrednovanja, i prvi puta, i kod mjerenja fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja radi kasnijeg podvrgavanja provjeri smanjenja njene vrijednosti.

▼M12

Nekontrolirajući interes u stečeniku

▼M33

B44. Ovaj MSFI dopušta stjecatelju da nekontrolirajući udjel u stečeniku mjeri po njegovoj fer vrijednosti na datum stjecanja. Ponekad će stjecatelj biti u mogućnosti utvrditi fer vrijednost nekontrolirajućeg udjela na datum stjecanja na temelju cijena vlasničkih udjela koje kotiraju na aktivnom tržištu (tj. onih koji nisu u posjedu stjecatelja). Međutim, u drugim situacijama moguće je da kotirana tržišna cijena vlasničkih udjela ne bude dostupna. U tom slučaju, stjecatelj mjeri fer vrijednost nekontrolirajućeg udjela primjenom neke druge tehnike vrednovanja.

B45. Fer vrijednosti stjecateljevog udjela u stečeniku i fer vrijednost nekontrolirajućeg udjela po dionici mogu se razlikovati. Glavna razlika bit će vjerojatno u tome što će u fer vrijednost po dionici stjecateljevog nekontrolirajućeg udjela u stečeniku biti uračunana premija za kontrolni paket ili, obrnuto, diskont zbog nepostojanja kontrole (koji se naziva i diskont za nekontrolirajući udjel) ako bi tržišni sudionici premiju, odnosno diskont uzeli u obzir prilikom određivanja cijene nekontrolirajućeg udjela.

▼M12

MJERENJE *GOODWILLA* ILI DOBITI OD POVOLJNE KUPNJE

Mjerenje fer vrijednosti na datum stjecanja stjecateljevog udjela u stečeniku primjenom metoda vrednovanja (primjena točke 33.)

▼M33

B46. U poslovnom spajanju provedenom bez prijenosa naknade, stjecatelj mora fer vrijednost svog udjela u stečeniku na datum stjecanja zamijeniti fer vrijednošću prenesene naknade na datum stjecanja kako bi izmjerio *goodwill* ili dobit od povoljne kupnje (vidjeti točke 32. – 34.).

▼M12

Posebna razmatranja u primjeni metode stjecanja na spajanje uzajamnih subjekata (primjena točke 33.)

B47. Kod spajanja dvaju uzajamnih subjekata moguće je pouzdanije izmjeriti fer vrijednost glavnice ili udjela člana u stečeniku (ili fer vrijednost stečenika) nego fer vrijednost udjela članova koje je prenio stjecatelj. U toj situaciji, točka 33. propisuje da stjecatelj iznos *goodwilla* odredi koristeći fer vrijednost stečenikovog vlasničkog udjela na datum stjecanja umjesto fer vrijednosti na datum stjecanja stjecateljevog vlasničkog udjela prenesenog kao naknadu. Nadalje, stjecatelj je kod poslovnog spajanja uzajamnih subjekata dužan u svojim financijskim izvještajima stečenikovu neto imovinu priznati kao izravno povećanje kapitala ili glavnice, a ne kao povećanje zadržane dobiti, što je u skladu s načinom na koji druge vrste subjekata primjenjuju metodu stjecanja.

B48. Premda u mnogočemu slični drugim poslovnim subjektima, uzajamni subjekti imaju razlikovna obilježja koja prvenstveno proizlaze iz toga što su njihovi članovi istodobno i klijenti i vlasnici. Članovi uzajamnih subjekata u pravilu očekuju koristi od svojeg članstva, najčešće u obliku nižih naknada zaračunatih za robu i usluge ili podjelu dobiti članovima. Dobit svakog člana često se raspodjeljuje na temelju vrijednosti poslova koje je član obavljao s uzajamnim subjektom tijekom godine.

▼M33

B49. U mjerenje fer vrijednosti uzajamnog subjekta treba uključiti pretpostavke koje bi tržišni sudionici izveli o budućim koristima članova, kao i druge relevantne pretpostavke tržišnih sudionika o uzajamnom subjektu. Primjerice, za određivanje fer vrijednosti uzajamnog subjekta moguće je primijeniti neku od tehnika svođenja na sadašnju vrijednost. Novčani tokovi koji bi bili ulazni podatak modela trebali bi se temeljiti na očekivanim novčanim tokovima uzajamnog subjekta, za koje je vjerojatno da bi odražavali sniženja temeljem pogodnosti koje članovi uživaju, kao što su snižene naknade za dobra i usluge.

▼M12

UTVRĐIVANJE SASTAVNOG DIJELA TRANSAKCIJE POSLOVNOG SPAJANJA (PRIMJENA TOČAKA 51. I 52.)

B50. Kako bi utvrdio je li neka transakcija sastavni dio razmjene za stečenika ili odvojena od poslovnog spajanja, stjecatelj bi trebao razmotriti sljedeće čimbenike, koji nisu ni međusobno isključivi niti pojedinačno konkluzivni:

(a) **razlozi transakcije** — Razumijevanje razloga zbog kojih su strane koje sudjeluju u spajanju (stjecatelj i stečenik te njihovi vlasnici, direktori i rukovoditelji – i njihovi zastupnici) sklopile određenu transakciju ili određeni sporazum može pružiti uvid u to je li transakcija sastavni dio prenesene naknade i stečene imovine ili preuzetih obveza. Primjerice, ako je neka transakcija ustrojena prvenstveno u korist stjecatelja ili spojenog subjekta, a ne prvenstveno u korist stečenika ili njegovih bivših vlasnika prije spajanja, taj dio plaćene cijene za transakciju (te sva povezana imovina ili sve povezane obveze) vjerojatno neće biti sastavni dio razmjene za stečenika. Sukladno tomu, stjecatelj bi taj dio obračunao odvojeno od poslovnog spajanja;

(b) **tko je inicirao transakciju** — Razumijevanje tko je inicirao transakciju može također pružiti uvid u to je li transakcija sastavni dio razmjene za stečenika. Primjerice, transakcija ili neki drugi događaj koji je inicirao stjecatelj može biti sklopljena radi pribavljanja budućih ekonomskih koristi stjecatelju ili spojenom subjektu uz male ili nikakve koristi za stečenika ili njegove bivše vlasnike prije spajanja. S druge strane, manja je vjerojatnost da će transakcija ili sporazum koji je inicirao stečenik ili su ih inicirali njegovi bivši vlasnici biti korisni za stjecatelja ili spojeni subjekt i veći su izgledi da će biti sastavni dio transakcije poslovnog spajanja;

(c) **vrijeme transakcije** — Vrijeme transakcije također može pružiti uvid u to je li transakcija sastavni dio razmjene za stečenika. Primjerice, transakcija između stjecatelja i stečenika koja se odvija tijekom pregovora o uvjetima poslovnog spajanja može biti sklopljena u svjetlu razmatranja poslovnog spajanja radi ostvarivanja budućih ekonomskih koristi za stjecatelja ili spojeni subjekt. Ako je tako, izgledi su da stečenik ili njegovi bivši vlasnici prije poslovnog spajanja ostvare male ili nikakve koristi od same transakcije, izuzev koristi koje ostvaruju u sklopu spojenog subjekta.

Efektivno poravnanje ranijeg odnosa između stjecatelja i stečenika u poslovnom spajanju (primjena točke 52.(a))

B51. Stjecatelj i stečenik mogu imati odnos koji je postojao prije nego što su razmatrali poslovno spajanje, koji se ovdje spominje kao „raniji odnos”. Raniji odnos između stjecatelja i stečenika može biti ugovorni (primjerice, odnos dobavljač-kupac ili davatelj i primatelj licencije) ili neugovorni (primjerice, tužitelj i tuženik).

B52. Ako se poslovnim spajanjem efektivno poravnava raniji odnos, stjecatelj priznaje dobit ili gubitak mjeren kako slijedi:

(a) ako je raniji odnos neugovoran (kao što je sudska parnica), po fer vrijednosti;

▼**M12**

(b) ako je raniji odnos ugovoran, u iznosu nižem od i. i ii.:

i. iznosa u kojem je ugovor povoljan ili nepovoljan sa stajališta stjecatelja u usporedbi s uvjetima tekućih transakcija na tržištu koje uključuju iste ili slične stavke. (Nepovoljan ugovor je ugovor koji je nepovoljan u odnosu na trenutačne tržišne uvjete. On nije nužno štetan ugovor po kojem neizbježni troškovi ispunjenja ugovornih obveza premašuju ekonomske koristi koje se očekuju od ugovora);

ii. iznosa određenih ugovornim odredbama koje reguliraju poravnanje na koje se druga ugovorna stranka u odnosu na koju je ugovor nepovoljan može pozvati.

Ako je ii. niže od i., razlika se obračunava u sklopu računovodstva poslovnog spajanja.

Iznos priznate dobiti ili priznatoga gubitka može dijelom ovisiti o tome je li stjecatelj prethodno priznao povezano sredstvo ili povezanu obvezu, tako da se iskazana dobit ili iskazani gubitak mogu razlikovati od rezultata dobivenog primjenom gore navedenih zahtjeva.

B53. Raniji odnos može biti ugovor koji je stjecatelj priznao kao ponovno stečeno pravo. Ako ugovor sadrži uvjete koji su povoljni li nepovoljni u odnosu na cijene u tekućim transakcijama na tržištu koje uključuju iste ili slične stavke, stjecatelj priznaje dobit ili gubitak s naslova efektivnog poravnanja ugovora odvojeno od poslovnog spajanja, mjereno sukladno točki B52.

Sporazumi koji se odnose na nepredviđene isplate zaposlenima ili dioničarima kao prodavateljima (primjena točke 52.(b))

B54. Jesu li sporazumi o nepredviđenim isplatama zaposlenima ili dioničarima kao prodavateljima nepredviđena naknada za stjecanje u poslovnom spajanju ili su odvojene transakcije ovisi o prirodi samog sporazuma. Razumijevanje razloga zbog kojih ugovor o stjecanju sadrži odredbu o nepredviđenim isplatama, o tome tko je potaknuo takav sporazum i kada su ga strane zaključile može biti od pomoći kod ocjenjivanja prirode samog sporazuma.

B55. Ako nije jasno je li sporazum o isplatama zaposlenima ili dioničarima kao prodavateljima sastavni dio razmjene za stečenika ili je transakcija odvojena od poslovnog spajanja, stjecatelj bi trebao razmotriti sljedeće:

(a) *Neprekinuti radni odnos* — Uvjeti nastavka radnog odnosa s dioničarima kao prodavateljima koji postaju ključni zaposlenici može ukazivati na to da je u suštini riječ o sporazumu o nepredviđenoj naknadi za stjecanje. Važni uvjeti za nastavak radnog odnosa mogu biti ugrađeni u ugovor o radu, ugovor o stjecanju ili neki drugi akt. Sporazum o nepredviđenoj naknadi za stjecanje kojim se pravo na isplate automatski gubi u slučaju prestanka radnog odnosa predstavlja naknadu za rad nakon spajanja. Sporazumi u kojima na nepredviđene isplate ne utječe prestanak radnog odnosa mogu ukazivati na to da su nepredviđene isplate dodatna naknada za stjecanje, a ne naknada za rad;

(b) *Trajanje neprekinutog radnog odnosa* — Ako se traženo razdoblje radnog odnosa podudara s razdobljem isplate nepredviđene naknade za stjecanje ili je dulje od njega, onda ta činjenica može ukazivati na to da su nepredviđene isplate u suštini naknada za rad;

▼M12

(c) *Razina naknade za rad* — Situacije u kojima su naknade za rad zaposlenima, osim nepredviđenih isplata, na realnoj razini u usporedbi s onima drugih ključnih zaposlenika u spojenom subjektu mogu ukazivati na to da su nepredviđene isplate dodatna naknada za stjecanje, a ne naknada za rad;

(d) *Inkrementalne isplate zaposlenima* — Ako dioničari kao prodavatelji koji ne postaju zaposlenici prime niže nepredviđene naknade po dionici od onih koje primaju dioničari kao prodavatelji koji postaju zaposlenici spojenog subjekta, onda ta činjenica može ukazivati na to da je inkrementalan iznos nepredviđenih isplata dioničarima kao prodavateljima koji postaju zaposlenici naknada za rad;

(e) *Broj dionica u vlasništvu* — Relativan broj dionica u vlasništvu dioničara kao prodavatelja koji ostaju na ključnim radnim mjestima može ukazivati na sporazum koji je u biti sporazum o nepredviđenoj naknadi za stjecanje. Primjerice, ako dioničari kao prodavatelji koji su vlasnici gotovo svih dionica u stečeniku ostaju na ključnim radnim mjestima, onda ta činjenica može ukazivati na to da je predmetni sporazum u biti sporazum o podjeli dobiti radi isplate naknade za rad nakon spajanja. S druge strane, ako su dioničari kao prodavatelji koji ostaju na ključnim radnim mjestima bili vlasnici tek manjeg broja dionica stečenika i svi dioničari kao prodavatelji primaju isti iznos nepredviđene naknade za stjecanje po dionici, onda ta činjenica može ukazivati na to da su nepredviđene isplate dodatna naknada za stjecanje. Vlasničke udjele prije spajanja u vlasništvu strana koje su povezane s dioničarima kao prodavateljima koji ostaju na ključnim radnim mjestima, kao što su članovi obitelji, također treba uzeti u obzir;

(f) *Povezanost s procjenom vrijednosti* — Ako je inicijalna naknada za stjecanje prenesena na datum stjecanja temeljena na donjoj granici raspona utvrđenog u sklopu procjene vrijednosti stečenika i ako se formula za nepredviđene isplate odnosi na taj pristup procjene vrijednosti, onda ta činjenica može ukazivati na to da su nepredviđene isplate dodatna naknada za stjecanje. S druge strane, ako je formula za nepredviđene isplate podudarna s prethodnim sporazumima o podjeli dobiti, onda ta činjenica može ukazivati na to da je suština takvog sporazuma isplatiti naknadu za rad;

(g) *Formula za određivanje naknade za stjecanje* — Formula koja se koristi za utvrđivanje nepredviđene isplate može biti od pomoći prilikom utvrđivanja suštine sporazuma. Primjerice, ako je nepredviđena isplata utvrđena na temelju nekog pokazatelja dobiti, to može ukazivati na to da je obveza nepredviđena naknada za stjecanje u sklopu poslovnog spajanja te da je formula namijenjena određivanju ili potvrdi fer vrijednosti stečenika. Suprotno tome, nepredviđena isplata koja je određeni postotak dobiti može ukazivati na to da je obveza prema zaposlenima sporazum o podjeli dobiti radi naknade zaposlenima za pružene usluge;

(h) *Ostali ugovori i ostala problematika* — Uvjeti ostalih ugovora s dioničarima koji su prodavatelji (kao što su ugovori o zabrani natjecanja, ugovori koji trebaju biti do kraja ispunjeni, konzultantski ugovori i ugovori o najmu nekretnina) te oporezivanje nepredviđenih isplata porezom na dobit mogu ukazivati na to da su nepredviđene isplate povezane s nečim drugim, a ne s naknadom za stjecanje stečenika. Primjerice, u vezi sa stjecanjem, stjecatelj može sa značajnim dioničarom koji je prodavatelj zaključiti sporazum o najmu nekretnina. Ako su zakupnine utvrđene u ugovoru o najmu znatno niže od tržišnih, neke ili sve nepredviđene isplate davatelju najma (dioničaru kao prodavatelju) na

▼M12

temelju odvojenog sporazuma o nepredviđenim isplatama mogu, u suštini, biti plaćanja za korištene nekretnine u najmu koje bi stjecatelj trebao priznati odvojeno u svojim financijskim izvještajima nakon spajanja. Suprotno tome, ako je ugovorom o najmu utvrđeno da je zakupnina za nekretnine u najmu u skladu s tržišnim uvjetima, sporazum o nepredviđenim isplatama dioničaru kao prodavatelju može biti nepredviđena naknada za stjecanje u sklopu poslovnog spajanja.

Zamjena isplata s temelja dionica koje je omogućio stjecatelj za isplate dodijeljene zaposlenicima stečenika (primjena točke 52.(b))

▼M29

B56. Preuzimatelj može zamijeniti svoja plaćanja na osnovi udjela [1] (nadomjesna plaćanja) za plaćanja koja imaju zaposlenici preuzetog društva. Zamjene dioničkih opcija ili drugih plaćanja na temelju udjela u vezi s poslovnim udruženjem obračunavaju se kao promjene plaćanja na temelju udjela u skladu s MSFI 2 Plaćanja na temelju udjela. Ako preuzimatelj nadomjesti plaćanja preuzetog društva, ili je cijela ili dio mjere plaćanja preuzimateljeve zamjene, izmjerene na tržišnoj osnovi, uključuje se u mjerenje odštete koja se prenosi u poslovnom udruživanju. Odlomci B57 – B62 uključuju smjernice kako doznačiti tržišnu mjeru.

Ipak, u slučajevima kada plaćanje preuzetog društva istekne kao posljedica poslovnog udruživanja ili ako preuzimatelj zamijeni ta plaćanja kada nije obavezan to napraviti, sve tržišno osnovane mjere nadomjesnog plaćanja prepoznaju se kao troškovi plaćanja u financijskim izvještajima nakon udruživanja u skladu s MSFI 2. Odnosno, niti jedna od tržišno osnovanih mjera tih plaćanja neće biti uključena u mjerenje odštete prenesenih u poslovnom udruživanju. Preuzimatelj je obavezan nadomjestiti plaćanja preuzetog društva ako društvo ili njegovi zaposlenici imaju mogućnost provesti nadomjestak. Na primjer, za potrebe primjene ovih smjernica, preuzimatelj je obvezan zamijeniti plaćanja preuzetog društva ako nadomještavanje zahtijevaju:

(a) uvjeti ugovora o preuzimanju;

(b) uvjeti plaćanja preuzetog društva; ili

(c) važeći zakoni ili propisi.

▼M12

B57. Kako bi odredio dio zamjenske dodjele koja je sastavni dio naknade za stjecanje prenesene za stečenika te dio koji je naknada za rad nakon spajanja, stjecatelj je dužan i svoje zamjenske dodjele i dodjele stečenika na datum stjecanja mjeriti u skladu s MSFI-jem 2. Dio tržišno utemeljenog pokazatelja zamjenske dodjele koji je sastavni dio naknade prenesene u zamjenu za stečenika jednak je dijelu dodjela stečenika koji se odnosi na usluge prije spajanja.

[1] U odlomcima B56 – B62 pojam „plaćanje na osnovi udjela” odnosi se na zajamčene ili nezajamčene platne transakcije na osnovi udjela.

▼M12

B58. Dio zamjenske dodjele koji se odnosi na usluge prije spajanja je tržišno utemeljeni pokazatelj dodjela stečenika pomnožen omjerom dijela proteklog razdoblja za stjecanje prava u odnosu na ukupno razdoblje za stjecanje prava ili izvorno razdoblje za stjecanje prava koja je dodijelio stečenik. Razdoblje stjecanja prava je razdoblje u kojem trebaju biti ispunjeni svi utvrđeni uvjeti stjecanja prava. Uvjeti za stjecanje prava definirani su u MSFI-ju 2.

B59. Dio zamjenske dodjele kod kojeg uvjeti za stjecanje prava još nisu ispunjeni i koji se odnosi na usluge nakon spajanja, te se stoga u financijskim izvještajima nakon spajanja priznaje kao trošak naknade za rad, jednak je ukupnom tržišno utemeljenom pokazatelju zamjenske dodjele umanjenom za iznos koji se odnosi na uslugu prije spajanja. Prema tome, stjecatelj svaki višak tržišno utemeljenog pokazatelja zamjenski dodijeljenih prava iznad tržišno utemeljenog pokazatelja prava koja je dodijelio stečenik pripisuje usluzi, tj. radu nakon poslovnog spajanja i priznaje ga u financijskim izvještajima nakon poslovnog spajanja kao trošak naknade za rad. Stjecatelj je dužan dio zamjenske dodjele pripisati radu nakon spajanja ako je tim dijelom propisan rad nakon spajanja, bez obzira na to jesu li zaposleni prije datuma stjecanja pružili sve usluge koje su trebali pružiti kako bi bili ispunjeni uvjeti za stjecanje prava koja je dodijelio stečenik.

B60. Dio zamjenske dodjele kod kojeg uvjeti za stjecanje prava još nisu ispunjeni i koji se odnosi na usluge prije spajanja, kao i dio koji se odnosi na usluge nakon spajanja odražava najbolju moguću procjenu broja zamjenskih dodjela za koje se očekuje da će biti ispunjeni uvjeti za stjecanje prava. Primjerice, ako je tržišno utemeljeni pokazatelj dijela zamjenske dodjele koji se odnosi na uslugu prije spajanja 100 VJ i stjecatelj očekuje da će biti ispunjeni uvjeti za stjecanje prava na samo 95 posto dodijeljenih prava, iznos uključen u naknadu za stjecanje prenesenu u sklopu poslovnog spajanja je 95 VJ. Promjene u procjeni broja zamjenskih dodjela kod kojih se očekuje da će uvjeti za stjecanje prava biti ispunjeni odražavaju se na trošak naknade za rad u razdobljima u kojima dolazi do promjene ili gubitka prava — ne kao usklađenje naknade za stjecanje prenesene u sklopu poslovnog spajanja. Slično tomu, učinci drugih događaja nakon datuma stjecanja, kao što su izmjene ili konačan ishod dodijeljenih prava s uvjetima uspješnosti, obračunavaju se u skladu s MSFI-jem 2 kako bi se utvrdio trošak naknade za rad u razdoblju nastanka događaja.

B61. Isti zahtjevi koji se odnose na utvrđivanje dijela zamjenske dodjele koji treba pripisati uslugama prije spajanja i uslugama poslije spajanja vrijede bez obzira na to je li zamjenska dodjela sukladno odredbama MSFI-ja 2 klasificirana kao obveza ili vlasnički instrument. Sve promjene tržišno utemeljenog pokazatelja dodjela klasificiranih u obveze do kojih je došlo nakon datuma stjecanja i povezani učinci koji se odnose na porez na dobit se priznaju u financijskim izvještajima stjecatelja nakon spajanja u razdoblju (razdobljima) u kojima je došlo do promjene.

B62. Porezni učinci zamjenski dodijeljenih prava za isplate s temelja dionica se priznaju sukladno odredbama MRS-a 12 *Porezi na dobit.*

▼M29

Kapitalom poravnane platne transakcije na temelju udjela od strane preuzetog društva

B62A Preuzeto društvo može imati nenaplaćene platne transakcije na temelju udjela koje preuzimatelj ne zamjenjuje za svoje platne transakcije na temelju udjela. U slučaju da su zajamčene, takve platne transakcije na temelju udjela dio su nekontrolnog udjela u preuzetom društvu i mjere se po tržišnoj mjeri. Ako nisu zajamčene, mjere se po tržišnoj mjeri kao da je datum preuzimanja datum odobrenja u skladu s odlomcima 19. i 30.

▼M29

B62B Tržišna mjera nezajamčenih platnih transakcija na osnovi udjela dodjeljuje se nekontrolnom udjelu na temelju omjera udjela završenog prijenosnog razdoblja i većeg dijela ukupnog prijenosnog razdoblja ili prvotnog prijenosnog razdoblja platnih transakcija na temelju udjela. Bilanca se dodjeljuje usluzi nakon udruživanja.

▼M12

OSTALI MSFI-JEVI KOJI SADRŽE UPUTE ZA KASNIJE MJERENJE I OBRAČUNAVANJE (PRIMJENA TOČKE 54.)

▼M32

B63. Primjeri drugih MSFI-ja koji sadrže upute o naknadnom mjerenju i obračunavanju imovine stečene i obveza preuzetih ili nastalih u okviru poslovnog spajanja uključuju:

▼M12

(a) MRS 38, koji propisuje način obračunavanja utvrdive nematerijalne imovine stečene poslovnim spajanjem. Stjecatelj mjeri *goodwill* u iznosu priznatom na datum stjecanja umanjenom za kumulativne gubitke zbog umanjenja vrijednosti. Način obračunavanja gubitaka zbog umanjenja vrijednosti propisan je MRS-om 36 *Umanjenje imovine;*

(b) MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*, koji sadrži upute za kasnije obračunavanje ugovora o osiguranju stečenog poslovnim spajanjem;

(c) MRS 12, koji propisuje kasniji način obračunavanja odgođene porezne imovine (uključujući nepriznatu odgođenu poreznu imovinu) i odgođenih poreznih obveza stečenih poslovnim spajanjem;

(d) MSFI 2, koji sadrži upute o kasnijem mjerenju i obračunavanju dijela zamjenskih isplata s temelja dionica koje je izdao stjecatelj i koji se odnosi na buduće usluge zaposlenih;

▼M32

(e) MSFI 10, koji sadrži upute o načinu obračunavanja promjena vlasničkog udjela matice u ovisnom društvu nakon stjecanja kontrole.

▼M12

OBJAVLJIVANJE (PRIMJENA TOČAKA 59. I 61.)

▼M33

B64. Radi postizanja cilja iz točke 59., stjecatelj je dužan o svakom poslovnom spajanju do kojeg je došlo u izvještajnom razdoblju objaviti sljedeće informacije:

▼M12

(a) naziv i opis stečenika;

(b) datum stjecanja,

(c) postotak stečenih vlasničkih udjela s pravom glasa;

(d) glavne razloge za poslovno spajanje i opis načina na koji je stjecatelj stekao kontrolu nad stečenikom;

(e) kvalitativan opis čimbenika koji sačinjavaju priznati goodwill, kao što su sinergije koje se očekuju od spajanja poslovanja stečenika i stjecatelja, nematerijalna imovina koja nije prihvatljiva za odvojeno priznavanje ili drugi čimbenici;

▼M33

(f) fer vrijednost na datum stjecanja ukupne prenesene naknade za stjecanje i fer vrijednost na datum stjecanja svake značajnije kategorije naknada za stjecanje, kao što je:

▼M12

i. novac;

ii. druga materijalna ili nematerijalna imovina, uključujući poslovni subjekt ili ovisno društvo stjecatelja;

iii. nastale obveze, primjerice obveza s naslova nepredviđene naknade za stjecanje; i

▼M33

iv. vlasnički udjeli stjecatelja, uključujući broj izdanih instrumenata ili udjela ili onih koji se mogu izdati te metodu za mjerenje fer vrijednosti tih instrumenata ili udjela;

▼M12

(g) o sporazumima koji se odnose na nepredviđenu naknadu za stjecanje i imovinu s naslova obeštećenja:

i. iznos priznat na datum stjecanja;

ii. opis sporazuma i osnovu za utvrđivanje iznosa plaćanja; te

iii. procjenu raspona rezultata (nediskontirano) ili, ako raspon nije moguće procijeniti, tu činjenicu, zajedno s razlozima zbog kojih raspon nije moguće procijeniti. Ako je najveći iznos plaćanja neograničen, stjecatelj je dužan tu činjenicu objaviti;

(h) o stečenim potraživanjima:

i. fer vrijednost potraživanja;

ii. bruto ugovorene iznose potraživanja; i

iii. najbolju moguću procjenu ugovornih novčanih tokova na datum stjecanja za koje se ne očekuje da će biti naplaćeni.

Navedene podatke treba objaviti po glavnim kategorijama potraživanja, kao što su zajmovi, izravni financijski najmovi i druge kategorije potraživanja.

(i) iznose priznate na datum stjecanja po svakoj većoj kategoriji stečene imovine i preuzetih obveza;

(j) o svakoj nepredviđenoj obvezi priznatoj sukladno točki 23., informacije propisane točkom 85. MRS-a 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. Ako nepredviđena obveza nije priznata zbog toga što njezinu fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti, stjecatelj je dužan objaviti:

i. informacije propisane u točki 86. MRS-a 37; i

ii. razloge zbog kojih obvezu nije moguće pouzdano izmjeriti;

(k) ukupan iznos *goodwilla* za koji se očekuje da će biti porezno odbitna stavka;

(l) o transakcijama koje se priznaju odvojeno od stjecanja imovine i preuzimanja obveza u poslovnom spajanju u skladu s točkom 51.:

i. opis svake transakcije;

ii. način na koji je stjecatelj obračunao svaku transakciju;

▼M12

iii. iznose priznate po svakoj transakciji te stavke u financijskim izvještajima unutar kojih je svaki od tih iznosa priznat; i

iv. ako je transakcija efektivno poravnanje ranijeg odnosa, metodu korištenu za utvrđivanje iznosa poravnanja;

(m) objavljivanje transakcija koje se priznaju odvojeno sukladno stavku (l) uključuje iznos troškova povezanih sa stjecanjem i odvojeno troškova priznatih kao rashod te stavki u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u sklopu kojih su ti troškovi priznati. Obvezno se objavljuju i iznos troškova izdavanja koji nije priznat kao rashod te način njihovog priznavanja;

(n) kod povoljne kupnje (vidjeti točke 34.–36.):

i. iznos svake dobiti priznate sukladno točki 34. te stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u sklopu koje je dobit priznata; i

ii. opis razloga zbog kojih je u transakciji ostvarena dobit;

▼M33

(o) o svakom poslovnom spajanju u kojem stjecatelj na datum stjecanja u stečeniku ima vlasnički udjel manji od 100 %:

▼M12

i. iznos nekontrolirajućeg interesa u stečeniku priznat na datum stjecanja te osnovu mjerenja toga iznosa; i

▼M33

ii. za svaki nekontrolirajući udjel u stečeniku mjeren po fer vrijednosti, tehniku, odnosno tehnike vrednovanja i ključne ulazne podatke korištene za određivanje te vrijednosti.

▼M12

(p) u poslovnom spajanju provedenom u fazama:

i. fer vrijednost na datum stjecanja vlasničkog udjela stjecatelja u stečeniku neposredno prije datuma stjecanja; i

ii. iznos dobiti ili gubitka priznatog kao posljedica svođenja vlasničkog udjela stjecatelja u stečeniku prije poslovnog spajanja na fer vrijednost (vidjeti točku 42.) i stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u sklopu koje je ta dobit, odnosno taj gubitak priznat;

(q) sljedeće informacije:

i. iznos prihoda te dobiti ili gubitka stečenika od datuma stjecanja koji je uključen u konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti izvještajnog razdoblja; i

ii. prihode te dobit ili gubitak spojenog subjekta u tekućem izvještajnom razdoblju kao da je datum stjecanja svih poslovnih spajanja tijekom godine datum početka godišnjeg izvještajnog razdoblja.

▼**M12**

Ako je objavljivanje bilo koje informacije iz ovog stavka neizvedivo, stjecatelj je dužan objaviti tu činjenicu i obrazložiti zašto je objavljivanje neizvedivo. U ovome MSFI-ju izraz „neizvedivo" koristi se u istom značenju kao i u MRS-u 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.*

B65. O poslovnim spajanjima tijekom izvještajnog razdoblja koja pojedinačno nisu materijalno značajna, ali su skupno materijalno značajna, stjecatelj je dužan objaviti objedinjene informacije propisane u točkama B64.(e)-(q).

B66. Ako je datum poslovnog spajanja nakon kraja izvještajnog razdoblja, ali prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, stjecatelj je dužan objaviti informacije propisane točkom B64., osim ako je prvo knjiženje poslovnog spajanja u vrijeme odobrenja izdavanja financijskih izvještaja nedovršeno. U takvoj situaciji, stjecatelj je dužan opisati podatke koje nije mogao objaviti i razloge nemogućnosti njihovog objavljivanja.

B67. Radi postizanja cilja iz točke 61., stjecatelj je dužan o svakom materijalno značajnom poslovnom spajanju ili ukupno za poslovna spajanja koja pojedinačno nisu materijalno značajna, ali su skupno materijalno značajna objaviti sljedeće informacije:

(a) ako je prvo knjiženje poslovnog spajanja nedovršeno (vidjeti točku 45.), o pojedinoj imovini, obvezama, nekontrolirajućim interesima ili stavkama naknade za stjecanje te iznosima priznatim u financijskim izvještajima o poslovnom spajanju koji su stoga tek provizorno utvrđeni:

i. razloge zbog kojih prvo knjiženje poslovnog spajanja nije dovršeno;

ii. imovinu, obveze, vlasničke udjele ili stavke naknade za stjecanje za koje nije dovršeno prvo knjiženje; i

iii. prirodu i iznos usklađenja u razdoblju mjerenja priznatih u izvještajnom razdoblju u skladu s točkom 49.;

(b) za svako izvještajno razdoblje nakon datuma stjecanja do trenutka u kojem subjekt naplati, proda ili na neki drugi način izgubi pravo na sredstvo s naslova nepredviđene naknade za stjecanje ili podmiri obvezu s naslova nepredviđene naknade za stjecanje ili u kojem je ta obveza poništena ili je istekla:

i. sve promjene priznatih iznosa, uključujući sve razlike proizašle iz namire;

ii. sve promjene u rasponu rezultata (nediskontiranog) te razloge promjena; i

iii. metode vrednovanja i glavne ulazne vrijednosti u modelu korištene za utvrđivanje nepredviđene naknade za stjecanje;

(c) za nepredviđene obveze priznate u sklopu poslovnog spajanja stjecatelj je dužan za svaku kategoriju rezerviranja objaviti informacije propisane točkama 84. i 85. MRS-a 37;

(d) usklađenje knjigovodstvenog iznosa *goodwilla* na početku i na kraju izvještajnog razdoblja, uz odvojen prikaz:

i. bruto iznosa i kumulativnih gubitaka zbog umanjenja na početku izvještajnog razdoblja;

▼**M12**

ii. dodatan *goodwill* priznat tijekom izvještajnog razdoblja, osim *goodwilla* uključenog u skupinu za otuđenje koja prilikom stjecanja ispunjava kriterije za klasifikaciju u portfelj namijenjen prodaji u skladu s MSFI-jem 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja;*

iii. usklađenja proizašla iz kasnijeg priznavanja odgođene porezne imovine tijekom izvještajnog razdoblja u skladu s točkom 67.;

iv. *goodwill* uključen u skupinu za otuđenje klasificiranu u portfelj namijenjen prodaji u skladu s MSFI-jem 5 te *goodwill* koji se prestao priznavati tijekom izvještajnog razdoblja i koji prethodno nije bio uključen u skupinu za otuđenje klasificiranu u portfelj namijenjen prodaji;

v. gubitke zbog umanjenja vrijednosti priznate tijekom izvještajnog razdoblja sukladno MRS-u 36 (uz ovaj zahtjev MRS 36 nalaže i objavljivanje informacija o nadoknadivom iznosu i umanjenju *goodwilla*).

vi. neto tečajne razlike nastale tijekom izvještajnog razdoblja sukladno MRS-u 21 *Učinci promjena tečajeva stranih valuta*.

vii. sve druge promjene knjigovodstvenog iznosa tijekom izvještajnog razdoblja;

viii. bruto iznos i kumulativne gubitke zbog umanjenja vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja;

(e) iznos i obrazloženje dobiti ili gubitka priznatog u tekućem razdoblju koji:

i. se odnosi na utvrdivu stečenu imovinu odnosno obveze preuzete poslovnim spajanjem koje je provedeno u tekućem ili prethodnom izvještajnom razdoblju; i

ii. je takvog razmjera, vrste ili učestalosti da je njegovo objavljivanje relevantno za razumijevanje financijskih izvještaja spojenog subjekta.

PRIJELAZNE ODREDBE ZA POSLOVNA SPAJANJA U KOJIMA SUDJELUJU SAMO UZAJAMNI SUBJEKTI ILI SAMO ONA TEMELJEM UGOVORA (PRIMJENA TOČKE 66.)

B68. Točka 64. propisuje da se ovaj MSFI primjenjuje prospektivno na poslovna spajanja s datumom stjecanja na dan ili nakon početka prvoga godišnjeg izvještajnog razdoblja koje započinje na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ranija primjena je dopuštena. Međutim, ovaj MSFI primjenjuje se samo na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja koje započinje na dan ili nakon 30. lipnja 2007. Ako subjekt ovaj MSFI primijeni prije njegovog datuma stupanja na snagu, dužan je objaviti tu činjenicu te istodobno primijeniti MRS 27 (s izmjenama Odbora za međunarodne računovodstvene standarde iz 2008.).

▼**M12**

B69. Zahtjev za prospektivnom primjenom ovog MSFI-ja ima sljedeći utjecaj na poslovno spajanje u kojem sudjeluju samo uzajamni subjekti ili onome samo na temelju ugovora ako je datum stjecanja kod poslovnog spajanja prethodio primjeni ovog MSFI-ja:

(a) *Klasifikacija* — subjekt je dužan prethodno poslovno spajanje klasificirati u skladu sa svojim prethodnim računovodstvenim politikama koje je primjenjivao na poslovna spajanja;

(b) *Prethodno priznati goodwill* — na početku prvoga godišnjeg razdoblja u kojem se primjenjuje ovaj MSFI, knjigovodstveni iznos *goodwilla* proizašlog iz ranijeg poslovnog spajanja je njegov knjigovodstveni iznos na taj datum utvrđen sukladno prethodnim računovodstvenim politikama subjekta. Kod određivanja tog iznosa, subjekt je dužan eliminirati knjigovodstveni iznos kumulativne amortizacije *goodwilla* te pripadajuće smanjenje *goodwilla*, bez drugih usklađenja knjigovodstvenog iznosa *goodwilla*;

(c) *Goodwill ranije priznat kao umanjenje glavnice* — Moguće je da je kod subjekta zbog primjene prethodnih računovodstvenih politika nastao *goodwill* iz ranijih poslovnih spajanja koji je priznat kao umanjenje glavnice. U takvoj situaciji, subjekt ne smije priznati *goodwill* kao imovinu na početku prvoga godišnjeg razdoblja u kojem se primjenjuje ovaj MSFI. Nadalje, prilikom otuđenja cijelog ili dijela poslovanja na koji se *goodwill* odnosi ili umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac, a na koju se *goodwill* odnosi, subjekt ne smije ni jedan dio takvog *goodwilla* priznati u dobit ili gubitak;

(d) *Kasnije obračunavanje goodwilla* — Od početka prvoga godišnjeg razdoblja u kojem se primjenjuje ovaj MSFI subjekt je dužan prestati amortizirati *goodwill* nastao iz ranijih poslovnih spajanja i podvrgavati ga testu umanjenja sukladno MRS-u 36;

(e) *Prethodno priznat negativan goodwill* — Moguće je da je subjekt koji je ranije poslovno spajanje obračunavao primjenom metode kupnje priznao odgođeno odobrenje na temelju viška svojeg udjela u neto fer vrijednosti utvrdive imovine i utvrdivih obveza stečenika iznad troška toga udjela (što se ponekad naziva negativan *goodwill)*. Ako je tako, subjekt je dužan prestati priznavati knjigovodstveni iznos odgođenog odobrenja na početku prvoga godišnjeg razdoblja u kojem se primjenjuje ovaj MSFI, zajedno s pripadajućim usklađenjem početnog stanja zadržane dobiti na taj datum.

▼B

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 4

Ugovori o osiguranju

CILJ

1. Cilj ovog MSFI je utvrditi financijsko izvještavanje o ugovorima o osiguranju za svaki subjekt koji izdaje takve ugovore (opisan u ovome MSFI kao osiguravatelj) dok Odbor ne dovrši drugu fazu svojega projekta o ugovorima o osiguranju. Ovaj MSFI posebno nalaže:

(a) ograničenja poboljšanja računovodstva osiguravatelja u vezi s ugovorima o osiguranju;

(b) objavljivanje podataka kojima se određuju i objašnjavaju iznosi u financijskim izvještajima osiguravatelja, koji proizlaze iz ugovora o osiguranju, te kojima se pomaže korisnicima tih financijskih izvještaja da razumiju iznos, vrijeme i neizvjesnost budućih novčanih tokova od ugovora o osiguranju.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI na:

(a) ugovore o osiguranju (uključujući ugovore o reosiguranju) koje izdaje i ugovore o reosiguranju u njegovome posjedu;

(b) financijske instrumente koje izdaje s obilježjem diskrecijskog sudjelovanja (vidjeti točku 35.). MSFI 7 Financijski instrumenti: objavljivanje nalaže objavljivanje podataka o financijskim instrumentima, uključujući financijske instrumente koji sadrže takva obilježja.

▼M55

3. Ovaj se MSFI ne odnosi na druge aspekte računovodstva osiguravatelja, kao što je računovodstvo financijske imovine koju drže osiguravatelji i financijskih obveza koje izdaju osiguravatelji (vidjeti MRS 32 *Financijski instrumenti*: *prezentiranje*, MSFI 7 i MSFI 9 *Financijski instrumenti*), osim sljedećeg:

(a) točkom 20.A osiguravateljima koji zadovoljavaju utvrđene kriterije dopušta se primjena privremenog izuzeća od primjene MSFI-ja 9;

(b) točkom 35.B osiguravateljima se dopušta primjena pristupa preklapanja (eng. „overlay approach”) na određenu financijsku imovinu; i

(c) točkom 45. osiguravateljima se dopušta da u utvrđenim okolnostima reklasificiraju dio svoje ili svu svoju financijsku imovinu kako bi se imovina mjerila po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.

▼M53

4. Subjekt ne primjenjuje ovaj MSFI na:

▼B

(a) jamstva za proizvode koje izdaje izravno proizvođač, posrednik ili trgovac na malo (vidjeti MRS 18 Prihodi i MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina);

▼B

(b) imovinu i obveze poslodavca u okviru planova primanja zaposlenih (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenih i MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama) te obveze isplate mirovina o kojima izvještavaju mirovinski planovi utvrđenih primanja (vidjeti MRS 26 Računovodstvo i izvještavanje o mirovinskim planovima);

(c) ugovorna prava ili ugovorne obveze koji ovise o budućoj uporabi ili pravu na uporabu nefinancijske stavke (na primjer, neke naknade za licence, naknade od autorskih prava, potencijalna plaćanja najamnina i slične stavke), te jamstvo ostatka vrijednosti ugrađeno u financijskom najmu (vidjeti MRS 17 Najmovi, MRS 18 Prihodi i MRS 38 Nematerijalna imovina);

▼M53

(d) ugovore o financijskom jamstvu, osim ako je izdavatelj prethodno izričito izjavio da smatra takve ugovore ugovorima o osiguranju i da je upotrijebio računovodstvo koje se primjenjuje na ugovore o osiguranju, a u tom se slučaju izdavatelj može odlučiti primjenjivati MRS 32, MSFI 7 i MSFI 9 ili ovaj standard na takve ugovore o financijskom jamstvu. Izdavatelj može donijeti takvu odluku zasebno za svaki ugovor, ali je odluka za svaki ugovor neopoziva;

▼B

(e) nepredviđene obveze ili potraživanja u okviru poslovnoga spajanja (vidjeti MSFI 3 Poslovna spajanja);

(f) ugovore o izravnom osiguranju u posjedu subjekta (odnosno ugovore o izravnom osiguranju u kojima je subjekt posjednik police). Međutim, cedent primjenjuje ovaj MSFI na ugovore o reosiguranju u njegovom posjedu.

▼M55

5. Radi lakšeg snalaženja u ovom se MSFI-ju opisuje bilo koji subjekt koji izdaje ugovor o osiguranju u svojstvu osiguravatelja, neovisno o tome smatra li se osiguravatelj osiguravateljem iz pravnih razloga ili razloga povezanih s nadzorom. Sva upućivanja na osiguravatelja u točki 3. podočkama (a) i (b), točkama 20.A – 20.Q, 35.B – 35.N, 39.B – 39.M i 46. – 49. tumače se i kao upućivanja na izdavatelja financijskog instrumenta koji ima obilježje diskrecijskog sudjelovanja.

▼B

6. Ugovor o reosiguranju je vrsta ugovora o osiguranju. Sukladno tomu, sve upute iz ovog MSFI na ugovore o osiguranju primjenjuju se i na ugovore o reosiguranju.

Ugrađeni derivati

▼M53

7. MSFI-jem 9 zahtijeva se da subjekt odvoji određene ugrađene derivatne instrumente od njihova osnovnog ugovora, da ih mjeri po *fer vrijednosti* i uključi promjene njihove fer vrijednosti u račun dobiti i gubitka. MRS 9 primjenjuje se na derivatne instrumente ugrađene u ugovor o osiguranju, osim ako je sam ugrađeni derivatni instrument ugovor o osiguranju.

▼M53

8. Kao iznimka od zahtjeva iz MSFI-ja 9, osiguravatelj ne mora odvojiti niti mjeriti po fer vrijednosti opciju ugovaratelja osiguranja da otkupi ugovor o osiguranju za fiksni iznos (ili za iznos koji se temelji na fiksnom iznosu i kamatnoj stopi), čak ni ako se cijena izvršenja razlikuje od knjigovodstvene vrijednosti osnovne *obveze osiguranja*. Međutim, zahtjevi iz MSFI-ja 9 ne primjenjuje se na opciju prodaje ili opciju otkupa s gotovinskim plaćanjem ugrađenu u ugovor o osiguranju ako se otkupna vrijednost mijenja na temelju promjene financijske varijable (kao što je cijena ili indeks kapitala ili robe) ili nefinancijske varijable koja nije svojstvena određenoj stranci ugovora. Nadalje, ti se zahtjevi primjenjuju i ako je sposobnost ugovaratelja osiguranja da izvrši opciju prodaje ili opciju otkupa s gotovinskim plaćanjem uzrokovana promjenom takve varijable (na primjer opcija prodaje koja se može izvršiti ako burzovni indeks dostigne određenu razinu).

▼B

9. Točka 8. primjenjuje se jednako na opcije prodaje financijskog instrumenta s obilježjem diskrecijskog sudjelovanja.

Odvajanje komponenti depozita

10. Neki ugovori o osiguranju sadrže komponentu osiguranja i komponentu depozita. U nekim slučajevima osiguravatelj mora ili može odvojiti te komponente:

(a) odvajanje je obvezno ako su ispunjena oba uvjeta navedena u nastavku:

i. osiguravatelj može odvojeno mjeriti komponentu depozita (uključujući sve ugrađene opcije prodaje), odnosno bez da pritom uzima u obzir komponentu osiguranja);

ii. računovodstvene politike osiguravatelja od njega ne zahtijevaju priznavanje svih obveza i prava koji proizlaze iz komponente depozita;

(b) odvajanje je dopušteno, ali nije obvezno ako osiguravatelj može mjeriti komponentu depozita odvojeno, kako je opisano u podtočki (a) alineji i., ali ako njegove računovodstvene politike od njega zahtijevaju da prizna sve obveze i prava koji proizlaze iz komponente depozita, bez obzira na osnovu upotrijebljenu za mjerenje tih prava i obveza;

(c) odvajanje je zabranjeno ako osiguravatelj ne može odvojeno mjeriti komponentu depozita kako je opisano u podtočki (a) alineji i.

11. Slijedi primjer slučaja u kojemu računovodstvene politike osiguravatelja od njega ne zahtijevaju da prizna sve obveze koje proizlaze iz komponente depozita. Cedent je primio naknadu za gubitke od reosiguravatelja, ali ugovora nalaže cedentu da u budućim godinama otplati tu naknadu. Ta obveza proizlazi iz komponente depozita. Ako bi u protivnom računovodstvene politike cedenta dopuštale priznavanje naknade kao prihoda bez priznavanje nastale obveze, odvajanje je obvezno.

▼M53

12. Pri razdvajanju ugovora na komponente osiguravatelj mora:

(a) primijeniti ovaj MSFI na komponentu osiguranja;

(b) primijeniti MSFI 9 na komponentu depozita.

▼B

PRIZNAVANJE I MJERENJE

Privremeno izuzeće od zahtjeva drugih MSFI

13. U točkama od 10. do 12. MRS-a 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške utvrđuju se mjerila koja subjekti moraju ispuniti pri izradi računovodstvene politike ako se nijedan MSFI ne primjenjuje na određenu stavku. Međutim, ovaj MSFI oslobađa osiguravatelja od primjene tih mjerila na njegove računovodstvene politike za:

(a) ugovore o osiguranju koje izdaje (uključujući povezane troškove stjecanja i povezanu nematerijalnu imovinu, kao što su opisani u točkama 31. i 32.); i

(b) ugovore o reosiguranju koje posjeduje.

14. Bez obzira na to, ovaj MSFI ne oslobađa osiguravatelja od primjene nekih vidova mjerila iz točaka od 10. do 12. MRS-a 8. Osiguravatelj posebno:

(a) ne priznaje kao obvezu ikoje rezerviranje za moguće buduće zahtjeve ako ti zahtjevi nastanu na temelju ugovora o osiguranju koji nisu postojali na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ (kao što su rezerviranja za katastrofe i elementarne nepogode i rezerviranja za izravnavanje šteta);

(b) vrši ispitivanje primjerenosti obveze opisano u točkama od 15. do 19.;

(c) briše obvezu iz osiguranja (ili dio obveze iz osiguranja) iz ►M5 svojeg izvještaja o financijskom položaju ◄ kad i isključivo kad se ona podmiri, odnosno kad se obveza iz ugovora ispuni, poništi ili kad istekne;

(d) ne prebija:

i. imovinu iz reosiguranja s povezanim obvezama iz osiguranja; ili

ii. prihod ili rashod od ugovora o reosiguranju s prihodom ili rashodom od povezanih ugovora o osiguranju;

(e) utvrđuje je li došlo do umanjenja vrijednosti njegove imovine iz reosiguranja (vidjeti točku 20.).

Ispitivanje primjerenosti obveze

15. Na ►M5 kraju svakog izvještajnog razdoblja ◄ osiguravatelj ocjenjuje jesu li njegove priznate obveze iz osiguranja primjerene uz uporabu sadašnjih procjena budućih novčanih tokova iz njegovih ugovora o osiguranju. Ako ta ocjena pokaže da knjigovodstvena vrijednost njegovih obveza iz osiguranja (umanjena za odgođene troškove stjecanja i povezanu nematerijalnu imovinu, kao što su oni opisani u točkama 31. i 32.) nije primjerena s obzirom na procijenjene buduće novčane tokove, čitav se nedostatak priznaje u računu dobiti i gubitaka.

▼B

16. Ako osiguravatelj vrši ispitivanje primjerenosti obveze koje ispunjava predviđene minimalne zahtjeve, ovim se MSFI ne postavljaju ikoji drugi zahtjevi. Minimalni zahtjevi su sljedeći:

(a) ispitivanje uzima u obzir sadašnje procjene svih ugovornih novčanih tokova i povezanih novčanih tokova, kao što su troškovi rješavanja zahtjeva, te novčane tokove koji proizlaze iz ugrađenih opcija i jamstava.

(b) ako ispitivanje pokaže da je obveza neprimjerena, čitav se nedostatak priznaje u računu dobiti i gubitaka.

17. Ako računovodstvene politike osiguravatelja ne nalažu ispitivanje primjerenosti obveze koje ispunjava minimalne zahtjeve iz točke 16., osiguravatelj:

(a) određuje knjigovodstvenu vrijednost odnosnih obveza iz osiguranja ([1]), umanjenu za knjigovodstvenu vrijednost:

i. svih povezanih odgođenih troškova stjecanja; i

ii. sve povezane nematerijalne imovine, kao što je nematerijalna imovina stečena poslovnim spajanjem ili prijenosom portfelja (vidjeti točke 31. i 32.). Međutim, povezana se imovina iz reosiguranja ne uzima u obzir iz razloga što je osiguravatelj posebno obračunava (vidjeti točku 20.);

(b) određuje je li iznos opisan u podtočki (a) manji od knjigovodstvene vrijednosti koja bi bila potrebna ako bi odnosne obveze iz osiguranja spadale u područje primjene MRS-a 37. Ako je manji, osiguravatelj priznaje čitavu razliku u računu dobiti i gubitaka, te smanjuje knjigovodstvenu vrijednost odnosnih odgođenih troškova stjecanja ili povezane nematerijalne imovine, ili povećava knjigovodstvenu vrijednost odnosnih obveza iz osiguranja.

18. Ako ispitivanje primjerenosti obveze osiguravatelja ispunjava minimalne zahtjeve iz točke 16., ispitivanje se primjenjuje na razini agregacije utvrđene tim ispitivanjem. Ako ispitivanje primjerenosti obveze osiguravatelja ne ispunjava te minimalne zahtjeve, potrebno je izvršiti usporedbu u skladu s točkom 17. na razini portfelja ugovora koji su podložni približno jednakim rizicima i kojima se upravlja zajedno kao s jedinstvenim portfeljem.

19. Iznos opisan u točki 17. podtočki (b) (odnosno rezultat primjene MRS 37) mora odražavati buduće prinose na ulaganja (vidjeti točke od 27. do 29.) ako i isključivo ako iznos iz točke 17. podtočke (a) također odražava te prinose.

Umanjenje vrijednosti imovine iz reosiguranja

20. Ako je došlo do umanjenja vrijednosti imovine iz reosiguranja cedenta, cedent sukladno tomu smanjuje njezinu knjigovodstvenu vrijednost i priznaje taj gubitak od umanjenja u računu dobiti i gubitaka. Vrijednost imovine iz reosiguranja je umanjena ako i isključivo ako:

([1]) Odnosne obveze iz osiguranja su obveze iz osiguranja (i povezani odgođeni troškovi stjecanja i povezana nematerijalna imovina) za koje računovodstvene politike osiguravatelja ne nalažu ispitivanje primjerenosti obveze koje ispunjava minimalne zahtjeve iz točke 16.

▼B

(a) postoje objektivni dokazi da kao posljedica događaja koji je nastao nakon početnog priznavanja imovine iz reosiguranja cedent možda neće primiti sve iznose koje potražuje u skladu s ugovorom; i

(b) taj događaj ima pouzdano mjerljivi utjecaj na iznose koje će cedent primiti od reosiguravatelja.

▼M55

Privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9

20.A **MSFI 9 odnosi se na računovodstvo financijskih instrumenata i vrijedi za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma. Međutim, za osiguravatelja koji zadovoljava kriterije iz točke 20.B ovim je MSFI-jem predviđeno privremeno izuzeće kojim mu se dopušta, ali se od njega to ne zahtijeva, da za godišnja razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2021. umjesto MSFI-ja 9 primjenjuje MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Osiguravatelj koji primjenjuje privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 dužan je:**

(a) upotrebljavati zahtjeve iz MSFI-ja 9 koji su potrebni za objavljivanja propisana točkama 39.B – 39.J ovog MSFI-ja; i

(b) primjenjivati sve ostale primjenjive MSFI-jeve na svoje financijske instrumente, osim kako je opisano u točkama 20.A – 20.Q, 39.B – 39.J i 46. – 47. ovog MSFI-ja.

20.B **Osiguravatelj može primjenjivati privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 isključivo u sljedećim slučajevima:**

(a) prethodno nije primjenjivao ni jednu verziju MSFI-ja 9 [1]**, osim zahtjeva za prezentiranju dobiti i gubitaka po financijskim obvezama određenima po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka iz točke 5.7.1. podtočke (c), točaka 5.7.7. – 5.7.9., točke 7.2.14. i točaka B5.7.5. – B5.7.20. MSFI-ja 9; i**

(b) njegove su djelatnosti na datum godišnjeg izvještavanja neposredno prije 1. travnja 2016. ili na kasniji datum godišnjeg izvještavanja, kako je utvrđeno u točki 20.G., pretežno povezane s osiguranjem, kako je opisano u točki 20.D.

20.C Osiguravatelj koji primjenjuje privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 može odlučiti da će primjenjivati samo zahtjeve za prezentiranje dobiti i gubitaka po financijskim obvezama određenima po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka iz točke 5.7.1. podtočke (c), točaka 5.7.7. – 5.7.9., točke 7.2.14. i točaka B5.7.5. – B5.7.20. MSFI-ja 9. Odluči li primjenjivati te zahtjeve, osiguravatelj je dužan primijeniti relevantne prijelazne odredbe iz MSFI-ja 9, objaviti činjenicu da je primijenio te zahtjeve i osigurati neprekidna povezana objavljivanja iz točaka 10. i 11. MSFI-ja 7 (kako je izmijenjen MSFI-jem 9 (2010.)).

[1] Odbor je uzastopne verzije MSFI-ja 9 izdao 2009., 2010., 2013. i 2014.

▼**M55**

20.D Djelatnosti osiguravatelja pretežno su povezane s osiguranjem isključivo ako vrijedi sljedeće:

(a) knjigovodstvena vrijednost njegovih obveza koje proizlaze iz ugovora obuhvaćenih područjem primjene ovog MSFI-ja, koja uključuje sve komponente depozita ili ugrađene derivatne instrumente odvojene od ugovorâ o osiguranju primjenom točaka 7. – 12. ovog MSFI-ja, značajna je u odnosu na ukupnu knjigovodstvenu vrijednost svih njegovih obveza; i

(b) postotak ukupne knjigovodstvene vrijednosti njegovih obveza povezanih s osiguranjem (vidjeti točku 20.E) u ukupnoj knjigovodstvenoj vrijednosti svih njegovih obveza:

i. viši je od 90 %; ili

ii. jednak je 90 % ili je niži od toga, ali viši od 80 % te se osiguravatelj ne bavi značajnom djelatnošću nepovezanom s osiguranjem (vidjeti točku 20.F).

20.E Za potrebe primjene točke 20.D podtočke (b) obveze povezane s osiguranjem obuhvaćaju:

(a) obveze koje proizlaze iz ugovora obuhvaćenih područjem primjene ovog MSFI-ja, kako je opisano u točki 20.D podtočki (a);

(b) obveze iz nederivatnih ugovora o ulaganju mjerene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka primjenom MRS-a 39 (uključujući obveze određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka na koje je osiguravatelj primijenio zahtjeve iz MSFI-ja 9 koji se odnose na prezentiranje dobiti i gubitaka (vidjeti točku 20.B podtočku (a) i točku 20.C)); i

(c) obveze koje nastaju jer osiguravatelj izdaje ili ispunjava obveze koje proizlaze iz ugovora iz točaka (a) i (b). Primjeri tih obveza uključuju derivatne instrumente koji se upotrebljavaju za smanjenje rizikâ koji proizlaze iz tih ugovora i iz imovine kojom se ti ugovori pokrivaju, relevantne porezne obveze kao što su odgođene porezne obveze za oporezive privremene razlike za obveze koje proizlaze iz tih ugovora te izdani dužnički instrumenti koji su uključeni u regulatorni kapital osiguravatelja.

20.F Kada procjenjuje bavi li se značajnom djelatnošću nepovezanom s osiguranjem za potrebe primjene točke 20.D točke (b) podtočke ii., osiguravatelj uzima u obzir:

(a) samo one djelatnosti od kojih može ostvariti prihod ili u vezi s kojima snosi troškove; i

(b) kvantitativne i/ili kvalitativne čimbenike, uključujući javno dostupne informacije, primjerice razvrstavanje po djelatnostima koje korisnici financijskih izvještaja primjenjuju na osiguravatelja.

20.G Točkom 20.B podtočkom (b) od subjekta se zahtijeva da procijeni ispunjava li uvjete za privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 na datum svojega godišnjeg izvještavanja koji je neposredno prije 1. travnja 2016. Nakon tog datuma:

(a) subjekt koji je prethodno ispunjavao uvjete za privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 ponovno procjenjuje jesu li njegove djelatnosti pretežno povezane s osiguranjem na kasniji datum godišnjeg izvještavanja samo ako je tijekom godišnjeg razdoblja koje je završilo na taj datum došlo do promjene u njegovim djelatnostima, kako je opisano u točkama 20.H – 20.I.

▼**M55**

(b) subjekt koji prethodno nije ispunjavao uvjete za privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 može ponovno procijeniti jesu li njegove djelatnosti pretežno povezane s osiguranjem na kasniji datum godišnjeg izvještavanja prije 31. prosinca 2018. samo ako je tijekom godišnjeg razdoblja koje je završilo na taj datum došlo do promjene u njegovim djelatnostima, kako je opisano u točkama 20.H – 20.I.

20.H Za potrebe primjene točke 20.G promjena u subjektovim djelatnostima znači promjena:

(a) koju je više rukovodstvo subjekta utvrdilo slijedom vanjskih ili unutarnjih promjena;

(b) koja je značajna za subjektovo poslovanje; i

(c) koja se može dokazati vanjskim stranama.

U skladu s time, do takve promjene dolazi samo kada subjekt počinje ili prestaje obavljati djelatnost koja je značajna za njegovo poslovanje ili značajno mijenja opseg jedne od njegovih djelatnosti; na primjer, ako subjekt stekne, otuđi ili prekine određenu liniju poslovanja.

20.I Za promjenu u subjektovim djelatnostima, kako je opisana u točki 20.H, očekuje se da će nastupiti veoma rijetko. Sljedeći primjeri nisu promjene u subjektovim djelatnostima za potrebe primjene točke 20.G:

(a) promjena subjektove strukture financiranja koja sama po sebi ne utječe na djelatnosti od kojih subjekt ostvaruje prihod ili u vezi s kojima snosi troškove.

(b) subjektov plan prodaje linije poslovanja, čak i ako se imovina i obveze primjenom MSFI-ja 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* klasificiraju kao imovina i obveze namijenjene prodaji. Plan prodaje linije poslovanja mogao bi promijeniti subjektove djelatnosti i dovesti do ponovne procjene u budućnosti, ali još ne utječe na obveze priznate u njegovu izvještaju o financijskom položaju.

20.J Ako subjekt na temelju ponovne procjene (vidjeti točku 20.G podtočku (a)) više ne ispunjava uvjete za privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9, tada subjekt može primjenjivati privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 samo do kraja godišnjeg razdoblja koje je počelo neposredno nakon te ponovne procjene. Neovisno o tome, subjekt mora primijeniti MSFI 9 na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2021. ili nakon tog datuma. Na primjer, ako subjekt primjenom točke 20.G podtočke (a) utvrdi da 31. prosinca 2018. (kraj njegova godišnjeg razdoblja) više ne ispunjava uvjete za privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9, subjektu je tada dopušteno da privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 primjenjuje samo do 31. prosinca 2019.

▼**M55**

20.J Osiguravatelj koji je prethodno odlučio primjenjivati privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 može na početku svakog sljedećeg godišnjeg razdoblja neopozivo odlučiti da će primjenjivati MSFI 9.

Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve

20.L Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve, kako je definiran u MSFI-ju 1 *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*, može primjenjivati privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 opisano u točki 20.A samo ako zadovoljava kriterije iz točke 20.B. Pri primjeni točke 20.B podtočke (b) subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve upotrebljava knjigovodstvenu vrijednost utvrđenu primjenom MSFI-jeva na datum naveden u toj točki.

20.M MSFI 1 sadržava zahtjeve i izuzeća koji se primjenjuju na subjekte koji prvi put primjenjuju MSFI-jeve. Ti zahtjevi i izuzeća (na primjer, točke D.16 i D.17 MSFI-ja 1) ne poništavaju zahtjeve iz točaka 20.A – 20.Q i 39.B – 39.J ovog MSFI-ja. Na primjer, zahtjevi i izuzeća iz MSFI-ja 1 ne poništavaju zahtjev da subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve za primjenu privremenog izuzeća od primjene MSFI-ja 9 mora zadovoljiti kriterije iz točke 20.L.

20.N Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve i koji objavljuje informacije propisane točkama 39.B – 39.J dužan je primjenjivati zahtjeve i izuzeća iz MSFI-ja 1 koji su relevantni za procjene potrebne za ta objavljivanja.

Privremeno izuzeće od posebnih zahtjeva iz MRS-a 28

20.O U skladu s točkama 35. i 36. MRS-a 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima* subjekt je pri primjeni metode udjela dužan primjenjivati jedinstvene računovodstvene politike. Neovisno o tome, za godišnja razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2021. subjekt može, ali nije dužan, zadržati relevantne računovodstvene politike koje primjenjuje pridruženi subjekt ili zajednički pothvat, kako slijedi:

(a) subjekt primjenjuje MSFI 9, ali pridruženi subjekt ili zajednički pothvat primjenjuju privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9; ili

(b) subjekt primjenjuje privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9, ali pridruženi subjekt ili zajednički pothvat primjenjuju MSFI 9.

20.P Kada subjekt upotrebljava metodu udjela za obračun svojih ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat:

(a) ako se MSFI 9 prethodno primjenjivao u financijskim izvještajima pri primjeni metode udjela na dotični pridruženi subjekt ili zajednički pothvat (nakon uzimanja u obzir svih usklađivanja koje je izvršio subjekt), tada se MSFI 9 i dalje primjenjuje.

▼M55

(b) ako se privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 prethodno primjenjivalo u financijskim izvještajima pri primjeni metode udjela na dotični pridruženi subjekt ili zajednički pothvat (nakon uzimanja u obzir svih usklađivanja koje je izvršio subjekt), tada se MSFI 9 može i dalje primjenjivati.

20.Q Subjekt može primjenjivati točku 20.O i točku 20.P podtočku (b) zasebno za svaki pridruženi subjekt ili zajednički pothvat.

▼B

Promjene računovodstvenih politika

21. Točke od 22. do 30 se primjenjuju na promjene koje je izvršio osiguravatelj koji već primjenjuje MSFI i na promjene koje je izvršio osiguravatelj koji po prvi put primjenjuje MSFI.

22. Osiguravatelj može promijeniti svoje računovodstvene politike za ugovore o osiguranju ako i isključivo ako uslijed tih promjena financijski izvještaji postanu korisniji za potrebe donošenja gospodarskih odluka korisnika, te ako ne postanu manje pouzdani, ili ako postanu pouzdaniji i ne postanu manje korisni za te potrebe. Osiguravatelj prosuđuje korisnost i pouzdanost na temelju mjerila iz MRS 8.

23. Kako bi opravdao promjenu svojih računovodstvenih politika za ugovore o osiguranju, osiguravatelj mora dokazati da uslijed te promjene njegovi financijski izvještaji u većoj mjeri ispunjavaju mjerila iz MRS 8, no tom promjenom nije nužno postići potpunu sukladnost s tim mjerilima. U nastavku su objašnjena sljedeća posebna pitanja:

(a) tekuće kamatne stope (točka 24.);

(b) nastavak obavljanja postojećih praksi (točka 25.);

(c) oprez (točka 26.);

(d) buduće prinose na ulaganja (točke od 27. do 29.); i

(e) računovodstvo u sjeni (točka 30.).

Tekuće tržišne kamatne stope

24. Osiguravatelju je dopušteno, iako se od njega ne zahtijeva da promijeni svoje računovodstvene politike na način da ponovno izmjeri određene obveze iz osiguranja [1] kako bi odražavale tekuće tržišne kamatne stope, a promjene tih obveza priznaje u računu dobiti i gubitaka. U tom vrijeme može također uvesti računovodstvene politike koje zahtijevaju druge tekuće procjene i pretpostavke u vezi s određenim obvezama. Odluka donesena u skladu s ovom točkom omogućuje osiguravatelju da promijenit svoje računovodstvene politike za određene obveze bez da dosljedno primjenjuje te politike na sve slične obveze kako je inače propisano MRS-om 8. Ako osiguravatelj odredi obveze u okviru te odluke, nastavlja s primjenom tekućih tržišnih kamatnih stopa (i po potrebi drugih tekućih procjena i pretpostavki) dosljedno u svim razdobljima na sve te obveze do njihova podmirenja.

[1] U ovoj točki obveze iz osiguranja uključuju odgođene troškove stjecanja i povezanu nematerijalnu imovinu, kako su opisani u točkama 31. i 32.

▼B

Nastavak obavljanja postojećih praksi

25. Osiguravatelj može nastaviti sa sljedećim praksama, ali uvođenje bilo koje od njih ne ispunjava odredbe iz točke 22.:

(a) mjerenje obveza iz osiguranja na nediskontiranoj osnovi;

(b) mjerenje ugovornih prava na buduće naknade za upravljanje ulaganjima u iznosu koji premašuje njihovu poštenu vrijednost, kako je vidljivo iz usporedbe s postojećim naknadama koje naplaćuju drugi sudionici na tržištu za slične usluge. Vjerojatno je da će poštena vrijednost tih ugovornih prava biti jednaka plaćenim izvornim troškovima, osim ako buduće naknade za upravljanje ulaganjima i povezani troškovi nisu u skladu s usporedivim tržišnim vrijednostima.

(c) uporaba nejednakih računovodstvenih politika za ugovore o osiguranju (i povezane odgođene troškove stjecanja i povezanu nematerijalnu imovinu, ako postoje) ovisnih subjekata, osim kako je dopušteno točkom 24. Ako to računovodstvene politike nisu jednake, osiguravatelj ih može promijeniti pod uvjetom da promjena ne uzrokuje još veće razlike u računovodstvenim politikama i da ispunjava i druge zahtjeve iz ovog MSFI.

Oprez

26. Osiguravatelj ne mora promijeniti svoje računovodstvene politike za ugovore o osiguranju radi uklanjanja pretjeranoga opreza. Međutim, ako osiguravatelj već mjeri svoje ugovore o osiguranju s dostatnim oprezom, ne smije uvesti dodatni oprez.

Buduće prinose na ulaganja

27. Osiguravatelj ne mora promijeniti svoje računovodstvene politike za ugovore o osiguranju radi uklanjanja budućih prinosa na ulaganja. Međutim, postoji oboriva pretpostavka da će financijski izvještaji osiguravatelja postati manje korisnima i pouzdanima ako uvede računovodstvenu politiku koja odražava buduće prinose na ulaganja u mjerenju ugovora o osiguranju, osim ako te marže utječu na ugovorna plaćanja. Slijede dva primjera računovodstvenih politika koje odražavaju te marže:

(a) uporaba diskontne stope koja odražava procijenjeni prinos od imovine osiguravatelja; ili

(b) predviđanje prinosa od te imovine po procijenjenoj stopi prinosa, uz diskontiranje tih predviđenih prinosa po različitoj stopi i uključivanje rezultata u mjerenje obveze.

▼B

28. Osiguravatelj može pobiti oborivu pretpostavku iz točke 27. ako i isključivo ako druge sastavnice promjene računovodstvenih politika dovoljno povećaju korisnost i pouzdanost njegovih financijskih izvještaja da prevagnu nad smanjenjem korisnosti i pouzdanosti čiji je urok uključivanje budućih prinosa na ulaganja. Na primjer, pretpostavimo da postojeće računovodstvene politike osiguravatelja za ugovore o osiguranju uključuju pretjerano oprezne pretpostavke utvrđene na početku i diskontnu stopu koju je propisao regulatorni organ bez izravnog upućivanja na tržišne uvjete, te zanemaruju određene ugrađene opcije i jamstva. Osiguravatelj može učiniti svoje financijske izvještaje korisnijima, bez da se pritom smanji njihova pouzdanost, na način da započne primjenjivati sveobuhvatnu računovodstvenu osnovnu usmjerenu ka ulagaču, koja je u općoj uporabi i koja uključuje:

(a) sadašnje procjene i pretpostavke;

(b) razumno (ali ne pretjerano oprezno) usklađivanje koje odražava rizike i neizvjesnosti;

(c) mjerenje koja odražava unutarnju vrijednost i vremensku vrijednost ugrađenih opcija i jamstava; i

(d) tekuću tržišnu diskontnu stopu, čak i ako ta diskontna stopa odražava procijenjeni prinos od imovine osiguravatelja.

29. U nekim se pristupima mjerenju diskontna stopa koristi za određivanje sadašnje vrijednosti buduće marže dobiti. Ta se marža dobiti potom pripisuje različitim razdobljima uz uporabu posebne jednadžbe. U okviru tih pristupa diskontna stopa utječe na mjerenje obveze samo neizravno. Posebno uporaba manje primjerene diskontne stope ima ograničeni učinak ili nema ikoji učinak na mjerenje obveze prilikom njezina nastanka. Međutim, u okviru drugih pristupa diskontna stopa izravno određuje mjerenje obveze. U tom slučaju nije vjerojatno da će osiguravatelj moći pobiti oborivu pretpostavku iz točke 27. iz razloga što uvođenje diskontne stope temeljene na imovini ima značajniji učinak.

Računovodstvo u sjeni

30. ►M5 U nekim računovodstvenim modelima ◄ ostvarena dobit ili gubici od imovine osiguravatelja imaju izravni utjecaj na mjerenje nekih ili svih (a) njegovih obveza iz osiguranja, (b) povezanih odgođenih troškova stjecanja i (c) povezane nematerijalne imovine, kako su opisani u točkama 31. i 32. Osiguravatelju je dopušteno, iako se od njega ne zahtijeva, da promijeni svoje računovodstvene politike na način da priznata, ali neostvarena dobiti ili gubici od imovine utječu na ta mjerenje na isti način kao i ostvarena dobit ili gubici. ►M5 Povezano usklađivanje obveze iz osiguranja (ili odgođenih troškova nabave ili nematerijalne imovine) priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti isključivo onda kada se i nerealizirani dobici ili gubici priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti. ◄ Ova se praksa ponekad naziva „računovodstvom u sjeni” („*shadow accounting*”).

▼B

Ugovori o osiguranju stečeni u okviru poslovnoga spajanja ili prijenosa portfelja

31. Radi ispunjenja odredaba MSFI-ja 3, osiguravatelj mjeri po poštenoj vrijednosti na datum stjecanja preuzete obveze iz osiguranja i stečenu imovinu iz osiguranja iz poslovnoga spajanja. Međutim, osiguravatelju je dopušteno, iako se od njega ne zahtijeva, da koristi prošireno prezentiranje koje dijeli poštenu vrijednost stečenih ugovora o osiguranju na dvije sastavnice:

(a) obvezu koja se mjeri u skladu s računovodstvenim politika osiguravatelja za ugovore o osiguranju koje izdaje; i

(b) nematerijalnu imovinu, koja predstavlja razliku između (1) poštene vrijednosti stečenih ugovornih prava iz osiguranja i preuzetih ugovornih obveza iz osiguranja i (2) iznosa opisanog u podtočki (a). Naknadno mjerenje ove imovine mora biti dosljedno s mjerenjem povezane obveze iz osiguranja.

32. Osiguravatelj koji stječe portfelj ugovora o osiguranju može upotrijebiti prošireno prezentiranje opisano u točki 31.

33. Nematerijalna imovina opisana u točkama 31. i 32.ne ulazi u područje primjene MRS-a 36 Umanjenje vrijednosti imovine i MRS-a 38. Međutim, MRS 36 i MRS 38 se primjenjuju na popise klijenata i odnose s klijentima koji odražavaju očekivanja budućih ugovora koji nisu dio ugovornih prava iz osiguranja i ugovornih obveza iz osiguranja koji su postojali na datum poslovnoga spajanja ili prijenosa portfelja.

Obilježja diskrecijskog sudjelovanja

Obilježja diskrecijskog sudjelovanja u ugovorima o osiguranju

▼M53

34. Neki ugovori o osiguranju imaju i obilježje diskrecijskog sudjelovanja i *zajamčeni element.* Izdavatelj takvoga ugovora:

▼B

(a) može, ali ne mora priznati zajamčeni element odvojeno od obilježja diskrecijskog sudjelovanja. Ako ih izdavatelj ne priznaje odvojeno, može razvrstati čitavi ugovor kao obvezu. Ako ih izdavatelj priznaje odvojeno, mora razvrstati zajamčeni element kao obvezu;

(b) ako priznaje obilježje diskrecijskog sudjelovanja odvojeno od zajamčenog elementa, mora razvrstati to obilježja kao obvezu ili kao posebnu komponentu vlasničkog kapitala. Ovim se MSFI ne utvrđuje kako izdavatelj određuje je li to obilježje obveza ili vlasnički kapital. Izdavatelj može podijeliti to obilježje na komponentu obveze i komponentu kapitala, pri čemu mora primjenjivati dosljednu računovodstvenu politiku. Izdavatelj ne razvrstava to obilježje kao međukategoriju koja nije ni obveza ni vlasnički kapital;

▼B

(c) može priznati sve primljene premije kao prihod bez odvajanja bilo kojeg dijela koji se odnosi na komponentu vlasničkog kapitala. Nastale promjene zajamčenog elementa i dijela obilježja diskrecijskog sudjelovanja koji je razvrstan kao obveza priznaju se u računu dobiti i gubitaka. Ako se dio ili čitavo obilježje diskrecijskog sudjelovanja razvrsta u vlasnički kapital, dio dobiti ili gubitaka može se pripisati tom obilježju (na isti način na koji se dio može pripisati manjinskim udjelima). Izdavatelj priznaje dio dobiti ili gubitaka koji se može pripisati bilo kojoj komponenti vlasničkog kapitala obilježja diskrecijskog sudjelovanja kao raspoređivanje dobiti ili gubitaka, a ne kao rashod ili prihod (vidjeti MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja);

▼M53

(d) ako ugovor sadrži ugrađeni derivatni instrument obuhvaćen primjenom MSFI-ja 9, primjenjuje MSFI 9 na taj ugrađeni derivatni instrument;

▼B

(e) u svim pogledima koji nisu opisani u točkama od 14. do 20. i točki 34. podtočkama (a)-(d) nastavlja s primjenom postojećih računovodstvenih politika na te ugovore, osim ako promijeni te računovodstvene politike na način sukladan s točkama od 21. do 30.

Obilježja diskrecijskog sudjelovanja u financijskim instrumentima

▼M53

35. Zahtjevi iz točke 34. primjenjuju se i na financijski instrument koji ima obilježje diskrecijskog sudjelovanja. Nadalje:

(a) ako izdavatelj klasificira čitavo obilježje diskrecijskog sudjelovanja kao obvezu, mora primijeniti ispitivanje primjerenosti obveze iz točaka od 15. do 19. na čitavi ugovor (odnosno i na zajamčeni element i na obilježje diskrecijskog sudjelovanja). Izdavatelj ne mora odrediti iznos koji bi nastao primjenom MSFI-ja 9 na zajamčeni element;

(b) ako izdavatelj klasificira dio ili čitavo to obilježje kao zasebnu komponentu vlasničkog kapitala, obveza priznata za čitavi ugovor ne smije biti manja od iznosa koji bi nastao primjenom MSFI-ja 9 na zajamčeni element. Taj iznos uključuje unutarnju vrijednost opcije otkupa ugovora, ali ne mora uključivati njezinu vremensku vrijednost ako se točkom 9. ta opcija izuzima od mjerenja po fer vrijednosti. Izdavatelj ne mora objaviti iznos koji bi nastao primjenom MSFI-ja 9 na zajamčeni element niti mora odvojeno prezentirati taj iznos. Nadalje, izdavatelj ne mora odrediti taj iznos ako je ukupna priznata obveza očigledno viša;

▼B

(c) iako su ti ugovori financijski instrumenti, izdavatelj može nastaviti s priznavanjem premija za te ugovore kao prihod, te s priznavanjem nastalog povećanja knjigovodstvene vrijednosti obveze kao rashod;

(d) iako su ti ugovori financijski instrumenti, izdavatelj koji primjenjuje točku 20. podtočku (b) MSFI 7 na ugovore s obilježjem diskrecijskog sudjelovanja objavljuje ukupni kamatni rashod priznat u računu dobiti i gubitaka, ali ne mora izračunati taj kamatni rashod uporabom metode efektivne kamate.

▼**M55**

35.A Privremena izuzeća iz točaka 20.A, 20.L i 20.O i pristup preklapanja iz točke 35.B također su dostupna izdavatelju financijskog instrumenta koji ima obilježje diskrecijskog sudjelovanja. U skladu s time, sva upućivanja na osiguravatelja u točki 3. podočkama (a) i (b), točkama 20.A – 20.Q, 35.B – 35.N, 39.B – 39.M i 46. – 49. tumače se i kao upućivanja na izdavatelja financijskog instrumenta koji ima obilježje diskrecijskog sudjelovanja.

PREZENTIRANJE

Pristup preklapanja

35.B Osiguravatelju se dopušta, ali se to od njega ne zahtijeva, da na određenu financijsku imovinu primjenjuje pristup preklapanja. Osiguravatelj koji primjenjuje pristup preklapanja dužan je:

(a) reklasificirati između računa dobiti i gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti iznos koji dovodi do toga da su dobit ili gubitak na kraju izvještajnog razdoblja za određenu financijsku imovinu jednaki dobiti ili gubitku u slučaju da je osiguravatelj na tu određenu financijsku imovinu primijenio MRS 39. U skladu s time, reklasificirani iznos jednak je razlici između:

i. iznosa koji se primjenom MSFI-ja 9 iskazuje u računu dobiti i gubitka za određenu financijsku imovinu; i

ii. iznosa koji bi za određenu financijsku imovinu bio iskazan u računu dobiti i gubitka da je osiguravatelj primijenio MRS 39.

(b) primjenjivati sve ostale primjenjive MSFI-jeve na svoje financijske instrumente, osim kako je opisano u točkama 35.B – 35.N, 39.K – 39.M i 48. – 49. ovog MSFI-ja.

35.C Osiguravatelj može odlučiti primijeniti pristup preklapanja opisan u točki 35.B samo pri prvoj primjeni MSFI-ja 9, među ostalim i pri prvoj primjeni MSFI-ja 9 nakon što je prethodno primjenjivao:

(a) privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 opisano u točki 20.A; ili

(b) samo zahtjeve koji se odnose na prezentiranje dobiti i gubitaka po financijskim obvezama određenima po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka iz točke 5.7.1. podtočke (c), točaka 5.7.7. – 5.7.9., točke 7.2.14. i točaka B5.7.5. – B5.7.20. MSFI-ja 9.

35.D Osiguravatelj je iznos reklasificiran između računa dobiti i gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti dužan prezentirati primjenom pristupa preklapanja:

(a) u računu dobiti i gubitka kao zasebne stavke; i

(b) u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti kao zasebnu komponentu ostale sveobuhvatne dobiti.

▼**M55**

35.E Financijska imovina može se odrediti za pristup preklapanja samo ako su zadovoljeni sljedeći kriteriji:

(a) primjenom MSFI-ja 9 mjeri se po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, ali se primjenom MRS-a 39 ne bi u cijelosti mjerila po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka; i

(b) ne drži se u vezi s djelatnošću koja je nepovezana s ugovorima obuhvaćenima područjem primjene ovog MSFI-ja. Primjer financijske imovine koja ne bi bila prihvatljiva za pristup preklapanja jest imovina koja se drži u vezi s bankovnim djelatnostima ili financijska imovina koja se drži u fondovima povezanima s ugovorima o ulaganju koji nisu obuhvaćeni područjem primjene ovog MSFI-ja.

35.F Osiguravatelj može odrediti prihvatljivu financijsku imovinu za pristup preklapanja kada odluči primijeniti pristup preklapanja (vidjeti točku 35.C). Prihvatljivu financijsku imovinu za pristup preklapanja može odrediti naknadno isključivo:

(a) ako je ta imovina početno priznata; ili

(b) ako ta imovina sada zadovoljava kriterij iz točke 32.E podtočke (b) nakon što ga prethodno nije zadovoljavala.

35.G Osiguravatelju je dopušteno da odredi prihvatljivu financijsku imovinu za pristup preklapanja primjenom točke 35.F na svaki instrument pojedinačno.

35.H Kada je to relevantno, za potrebe primjene pristupa preklapanja na novoodređenu financijsku imovinu primjenom točke 35.F podtočke (b):

(a) njezina fer vrijednost na datum određivanja jednaka je njezinoj novoj knjigovodstvenoj vrijednosti izmjerenoj po amortiziranom trošku; i

(b) efektivna kamatna stopa određuje se na temelju njezine fer vrijednosti na datum određivanja.

35.I Subjekt primjenjuje pristup preklapanja na određenu financijsku imovinu sve do prestanka priznavanja te financijske imovine. Međutim:

(a) subjekt je dužan poništiti određivanje financijske imovine ako financijska imovina više ne zadovoljava kriterij iz točke 35.E podtočke (b). Na primjer, financijska imovina više ne zadovoljava taj kriterij ako subjekt prenese tu imovinu tako da se drži u vezi s njegovim bankovnim djelatnostima ili ako subjekt prestaje biti osiguravatelj.

(b) subjekt na početku bilo kojeg godišnjeg razdoblja može prestati primjenjivati pristup preklapanja na svu određenu financijsku imovinu. Subjekt koji odluči prestati primjenjivati pristup preklapanja dužan je primijeniti MRS 8 za obračun promjene u računovodstvenoj politici.

▼M55

35.J Ako subjekt poništi određivanje financijske imovine primjenom točke 35.I podtočke (a), dužan je bilo koji saldo povezan s tom financijskom imovinom reklasificirati iz akumulirane ostale sveobuhvatne dobiti u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1).

35.K Ako subjekt prestane primjenjivati pristup preklapanja na temelju odluke iz točke 35.I podtočke (b) ili zato što više nije osiguravatelj, kasnije više ne smije primjenjivati taj pristup. Osiguravatelj koji je odlučio primjenjivati pristup preklapanja (vidjeti točku 35.C), ali nema prihvatljivu financijsku imovinu (vidjeti točku 35.E), može naknadno primijeniti pristup preklapanja kada na raspolaganju bude imao prihvatljivu financijsku imovinu.

Povezanost s drugim zahtjevima

35.L Točkom 30. ovog MSFI-ja dopušta se praksa koju se ponekad opisuje kao „računovodstvo u sjeni”. Ako osiguravatelj primjenjuje pristup preklapanja, računovodstvo u sjeni može biti primjenjivo.

35.M Reklasificiranje iznosa između računa dobiti i gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti primjenom točke 35.B može imati posljedične učinke na uključivanje drugih iznosa u ostalu sveobuhvatnu dobit, primjerice poreza na dobit. Kako bi utvrdio te posljedične učinke, osiguravatelj je dužan primijeniti relevantni MSFI, primjerice MRS 12 *Porez na dobit*.

Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve

35.N Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve odluči primjenjivati pristup preklapanja, dužan je prepraviti usporedne podatke kako bi se odrazio pristup preklapanja isključivo ako usporedne podatke prepravlja radi usklađivanja s MSFI-jem 9 (vidjeti točke E1. – E2. MSFI-ja 1).

▼B

OBJAVLJIVANJE

Obrazloženje priznatih iznosa

36. Osiguravatelj objavljuje podatke kojima se određuju i objašnjavaju iznosi u njegovim financijskim izvještajima koji proizlaze iz ugovora o osiguranju.

37. Radi ispunjenja točke 36., osiguravatelj objavljuje:

(a) svoje računovodstvene politike za ugovore o osiguranju i povezanu imovinu, obveze, prihod i rashode;

(b) priznatu imovinu, obveze, prihod i rashode (i novčane tokove ako prezentira svoj izvještaj o novčanim tokovima uporabom izravne metode) koji proizlaze iz ugovora o osiguranju. Nadalje, ako je osiguravatelj cedent, objavljuje:

i. dobit i gubitke priznate u računu dobiti i gubitaka pri kupnju reosiguranja; i

ii. ako cedent odgodi i amortizira dobit i gubitke nastale kupnjom reosiguranja, amortizaciju za razdoblje i iznose koji su ostali neamortizirani na početku i na kraju razdoblja;

▼B

(c) postupak koji primjenjuje pri određivanju pretpostavki s najvećim učinkom na mjerenje priznatih iznosa opisanih u podtočki (b). Ako je izvedivo, osiguravatelj također kvantificirano objavljuje te pretpostavke;

(d) učinak promjena pretpostavki koje se koriste za mjerenje imovine iz osiguranja i obveza iz osiguranja, pri čemu odvojeno prikazuje učinak svake promjene koja ima značajni učinak na financijske izvještaje;

(e) usklađivanja promjena obveza iz osiguranja, imovine iz reosiguranja i, ako postoje, povezanih odgođenih troškova stjecanja.

Vrsta i opseg rizika koji proizlaze iz ugovora o osiguranju

38. Osiguravatelj mora objaviti podatke koji omogućuju korisnicima njegovih financijskih izvještaja da procijene vrstu i opseg rizika koji proizlaze iz ugovora o osiguranju.

39. Radi ispunjenja točke 38., osiguravatelj objavljuje:

(a) svoje ciljeve, politike i postupke upravljanja rizicima koji proizlaze iz ugovora o osiguranju, te metode upravljanja tim rizicima;

(b) [izbrisano]

(c) podatke o riziku osiguranja (prije i nakon ublažavanja rizika putem reosiguranja), uključujući podatke o:

i. osjetljivosti na rizik osiguranja (vidjeti točku 39.A);

ii. koncentracijama rizika osiguranja, uključujući opis na koji način rukovodstvo utvrđuje koncentracije i opis zajedničkih obilježja koja su svojstvena svakoj koncentraciji (npr. vrsta osiguranog događaja, zemljopisno područje ili valuta);

iii. stvarni zahtjevi u usporedbi s prijašnjim procjenama (odnosno razvoj zahtjeva). Podaci koji se objavljuju o razvoju zahtjeva sežu do razdoblja u kojemu je nastao prvi značajni zahtjev za koji još uvijek postoji neizvjesnost u pogledu iznosa i vremena isplate zahtjeva, no ne više od 10 godina. Osiguravatelj ne mora objaviti te podatke za zahtjeve za koje se neizvjesnost u pogledu iznosa i vremena isplate zahtjeva obično razriješi unutar jedne godine;

▼M19

(d) informacije o kreditnom riziku, riziku likvidnosti i tržišnom riziku koje bi bile obvezne sukladno stavcima 31. – 42. MSFI-ja 7 da ugovori o osiguranju pripadaju području primjene MSFI-ja 7. Međutim:

i. osiguravatelj ne mora prikazati analize ročnosti propisane stavkom 39. točkama (a) i (b) MSFI-ja 7, ako umjesto toga objavljuje informacije o procijenjenom vremenskom rasporedu neto novčanih odljeva proizašlih iz priznatih obveza na temelju osiguranja. To je moguće objaviti u obliku analize iznosa priznatih u izvještaju o financijskom položaju po procijenjenom vremenskom rasporedu.

▼B

ii. ako osiguravatelj koristi alternativnu metodu upravljanja osjetljivosti na stanje na tržištu, kao što je analiza ugrađene vrijednosti, može upotrijebiti tu analizu osjetljivosti kako bi ispunio zahtjeve iz točke 40. podtočke (a) MSFI 7. Taj osiguravatelj također objavljuje podatke propisane točkom 41. MSFI 7;

(e) podatke o izloženosti tržišnom riziku koji proizlazi iz ugrađenih derivata iz osnovnog ugovora ako osiguravatelj nije dužan mjeriti i ako ne mjeri ugrađene derivate po poštenoj vrijednosti.

39.A Radi ispunjenja točke 39. podtočke (c) alineje i., osiguravatelj objavljuje podatke propisane podtočkom (a) ili (b) kako slijedi:

►M5 (a) analizu osjetljivosti koja pokazuje na koji bi način na dobit ili gubitak i kapital utjecale moguće promjene u relevantnoj varijabli rizika na kraju izvještajnog razdoblja da je došlo do njih; metode i pretpostavke primijenjene pri izradi analize osjetljivosti; te eventualne promjene primijenjenih metoda i pretpostavki u odnosu na prethodno razdoblje. ◄ Međutim, ako osiguravatelj koristi alternativnu metodu upravljanja osjetljivosti na stanje na tržištu, kao što je analiza ugrađene vrijednosti, može ispuniti ovaj zahtjev na način da objavi tu alternativnu analizu osjetljivosti i podatke propisane točkom 41. MSFI 7;

(b) kvalitativne podatke o osjetljivosti te podatke o uvjetima ugovora o osiguranju koji značajno utječu na iznos, vrijeme i neizvjesnost budućih novčanih tokova osiguravatelja.

▼M55

Objavljivanje podataka o privremenom izuzeću od primjene MSFI-ja 9

39.B Osiguravatelj koji odluči primjenjivati privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 dužan je tu informaciju objaviti kako bi korisnici financijskih izvještaja mogli:

(a) razumjeti kako je osiguravatelj ispunio uvjete za privremeno izuzeće; i

(b) usporediti osiguravatelje koji primjenjuju privremeno izuzeće sa subjektima koji primjenjuju MSFI 9.

▼**M55**

39.C Radi usklađivanja s točkom 39.B podtočkom (a) osiguravatelj je dužan objaviti činjenicu da primjenjuje privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 te objasniti kako je na datum naveden u točki 20.B podtočki (b) zaključio da ispunjava uvjete za privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9, uključujući:

(a) ako je knjigovodstvena vrijednost njegovih obveza koje proizlaze iz ugovora obuhvaćenih područjem primjene ovog MSFI-ja (tj. obveze opisane u točki 20.E podtočki (a)) iznosila 90 % ukupne knjigovodstvene vrijednosti svih njegovih obveza ili manje, vrstu i knjigovodstvenu vrijednost obveza povezanih s osiguranjem koje nisu obveze koje proizlaze iz ugovora obuhvaćenih područjem primjene ovog MSFI-ja (tj. obveze opisane u točki 20.E podtočkama (b) i (c));

(b) ako je postotak ukupne knjigovodstvene vrijednosti njegovih obveza povezanih s osiguranjem u ukupnoj knjigovodstvenoj vrijednosti svih njegovih obveza bio 90 % ili niži, ali viši od 80 %, kako je osiguravatelj utvrdio da se ne bavi značajnom djelatnošću nepovezanom s osiguranjem, uključujući i informacije koje je pritom uzeo u obzir; i

(c) ako je osiguravatelj ispunio uvjete za privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 na temelju ponovne procjene primjenom točke 20.G podtočke (b):

i. razlog ponovne procjene;

ii. datum na koji je došlo do relevantne promjene u njegovim djelatnostima; i

iii. iscrpno obrazloženje promjene u njegovim djelatnostima i kvalitativni opis učinka te promjene na financijske izvještaje osiguravatelja.

39.D Ako, primjenjujući točku 20.G podtočku (a), subjekt zaključi da njegove djelatnosti više nisu pretežno povezane s osiguranjem, dužan je objaviti sljedeće informacije u svakom izvještajnom razdoblju prije nego što počne primjenjivati MSFI 9:

(a) činjenicu da više ne ispunjava uvjete za privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9;

(b) datum na koji je došlo do relevantne promjene u njegovim djelatnostima; i

(c) iscrpno obrazloženje promjene u njegovim djelatnostima i kvalitativni opis učinka te promjene na financijske izvještaje subjekta.

39.E Radi usklađivanja s točkom 39.B podtočkom (b) osiguravatelj je dužan objaviti fer vrijednost na kraju izvještajnog razdoblja i iznos promjene fer vrijednosti tijekom tog razdoblja zasebno za sljedeće dvije skupine financijske imovine:

(a) financijska imovina s ugovornim uvjetima na temelju kojih na određene datume nastaju novčani tokovi koji su samo plaćanje glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice (tj. financijska imovina koja ispunjava uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b) MSFI-ja 9), ne uključujući financijsku imovinu koja odgovara definiciji imovine koja se drži radi trgovanja iz MSFI-ja 9 ili kojom se upravlja i čija se uspješnost ocjenjuje na temelju fer vrijednosti (vidjeti točku B4.1.6. MSFI-ja 9).

▼**M55**

(b) sva financijska imovina osim one koja je navedena u točki 39.E podtočki (a); odnosno, financijska imovina:

i. na temelju čijih ugovornih uvjeta na određene datume ne nastaju novčani tokovi koji su samo plaćanje glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice;

ii. koja odgovara definiciji imovine koja se drži radi trgovanja iz MSFI-ja 9; ili

iii. kojom se upravlja i čija se uspješnost ocjenjuje na temelju fer vrijednosti.

39.F Pri objavi informacija iz točke 39.E osiguravatelj:

(a) može smatrati da je knjigovodstvena vrijednost financijske imovine mjerene primjenom MRS-a 39 razumna približna vrijednost njezine fer vrijednosti ako osiguravatelj nije dužan objaviti njezinu fer vrijednost primjenom točke 29. podtočke (a) MSFI-ja 7 (npr. kratkoročna potraživanja od kupaca); i

(b) dužan je uzeti u obzir razinu pojedinosti koja je potrebna da bi se korisnicima financijskih izvještaja omogućilo razumijevanje značajki financijskih instrumenata.

39.G Radi usklađivanja s točkom 39.B podtočkom (b) osiguravatelj je dužan objaviti informacije o izloženosti kreditnom riziku, uključujući značajne koncentracije kreditnog rizika, svojstvenoj financijskoj imovini iz točke 39.E podtočke (a). Subjekt je za tu financijsku imovinu na kraju izvještajnog razdoblja dužan objaviti barem sljedeće informacije:

(a) za svaku ocjenu kreditnog rizika iz MSFI-ja 7, knjigovodstvenu vrijednost primjenom MRS-a 39 (u slučaju financijske imovine mjerene po amortiziranom trošku, prije usklađivanja za rezervacije za umanjenje vrijednosti).

(b) za financijsku imovinu iz točke 39.E podtočke (a) koja nema nizak kreditni rizik na kraju izvještajnog razdoblja, fer vrijednost i knjigovodstvenu vrijednost primjenom MRS-a 39 (u slučaju financijske imovine mjerene po amortiziranom trošku, prije usklađivanja za rezervacije za umanjenje vrijednosti). Za potrebe tog objavljivanja točkom B5.5.22. MSFI-ja 9 propisani su relevantni zahtjevi za procjenu toga smatra li se da je kreditni rizik financijskog instrumenta nizak.

39.H Radi usklađivanja s točkom 39.B podtočkom (b) osiguravatelj je dužan objaviti informacije o tome gdje korisnik financijskih izvještaja može dobiti javno dostupne informacije o primjeni MSFI-ja 9 na subjekt unutar grupe koje nisu navedene u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe za relevantno izvještajno razdoblje. Na primjer, te bi se informacije o primjeni MSFI-ja 9 mogle pronaći u javno dostupnim pojedinačnim ili nekonsolidiranim financijskim izvještajima subjekta unutar grupe koji je primijenio MSFI 9.

39.I Ako je subjekt odlučio primijeniti izuzeće iz točke 20.O od određenih zahtjeva iz MRS-a 28, tu je činjenicu dužan objaviti.

▼M55

39.J Ako je pri obračunu svojih ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat upotrebom metode udjela primijenio privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9 (npr., vidjeti točku 20.O podtočku (a)), subjekt je uz informacije propisane MSFI-jem 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* dužan objaviti sljedeće:

(a) informacije navedene u točkama 39.B – 39.H za svaki pridruženi subjekt ili zajednički pothvat koji je značajan za subjekt. Objavljeni iznosi moraju biti iznosi koji su uključeni u financijske izvještaje pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata u skladu s MSFI-jevima nakon što su uzeta u obzir sva usklađivanja koja je subjekt izvršio pri primjeni metode udjela (vidjeti točku B14. podtočku (a) MSFI-ja 12), a ne subjektov udio u tim iznosima.

(b) kvantitativne informacije navedene u točkama 39.B – 39.H skupno za sve pojedinačne neznačajne pridružene subjekte ili zajedničke pothvate. Skupni iznosi:

i. koji se objavljuju jednaki su subjektovu udjelu u tim iznosima; i

ii. za pridružene subjekte objavljuju se zasebno od skupnih iznosa objavljenih za zajedničke pothvate.

Objavljivanje podataka o pristupu preklapanja

39.K Osiguravatelj koji primjenjuje pristup preklapanja dužan je objaviti informacije na temelju kojih korisnici financijskih izvještaja mogu razumjeti:

(a) kako je u izvještajnom razdoblju izračunan ukupan iznos koji je reklasificiran između računa dobiti i gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti i

(b) učinak te reklasifikacije na financijske izvještaje.

39.L Radi usklađivanja s točkom 39.K osiguravatelj je dužan objaviti:

(a) činjenicu da primjenjuje pristup preklapanja;

(b) knjigovodstvenu vrijednost na kraju izvještajnog razdoblja za financijsku imovinu na koju osiguravatelj primjenjuje pristup preklapanja, prema razredu financijske imovine;

(c) osnovu za određivanje financijske imovine za pristup preklapanja, uključujući objašnjenje za svaku stavku određene financijske imovine koja se drži izvan pravnog subjekta koji izdaje ugovore obuhvaćene područjem primjene ovog MSFI-ja;

(d) objašnjenje ukupnog iznosa koji je u izvještajnom razdoblju reklasificiran između računa dobiti i gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti na temelju kojeg korisnici financijskih izvještaja mogu razumjeti kako je taj iznos utvrđen, uključujući:

i. iznos iskazan u računu dobiti i gubitka za određenu financijsku imovinu primjenom MSFI-ja 9; i

ii. iznos koji bi za određenu financijsku imovinu bio iskazan u računu dobiti i gubitka da je osiguravatelj primijenio MRS 39.

▼M55

(e) učinak reklasifikacije opisan u točkama 35.B i 35.M na svaku obuhvaćenu stavku u računu dobiti i gubitka; i

(f) ako je osiguravatelj tijekom izvještajnog razdoblja promijenio određenje financijske imovine:

i. iznos povezan s novoodređenom financijskom imovinom koji je u izvještajnom razdoblju primjenom pristupa preklapanja reklasificiran između računa dobiti i gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti (vidjeti točku 35.F podtočku (b));

ii. iznos koji bi u izvještajnom razdoblju bio reklasificiran između računa dobiti i gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti da određivanje financijske imovine nije poništeno (vidjeti točku 36.I podtočku (a)); i

iii. iznos koji je u izvještajnom razdoblju reklasificiran iz akumulirane ostale sveobuhvatne dobiti u račun dobiti i gubitka za financijsku imovinu za koju je određivanje poništeno (vidjeti točku 35.J).

39.M Ako je pri obračunu svojeg ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat upotrebom metode udjela primijenio pristup preklapanja, subjekt je uz informacije propisane MSFI-jem 12 dužan objaviti sljedeće:

(a) informacije navedene u točkama 39.K – 39.L za svaki pridruženi subjekt ili zajednički pothvat koji je značajan za subjekt. Objavljeni iznosi moraju biti iznosi koji su uključeni u financijske izvještaje pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata u skladu s MSFI-jevima nakon što su uzeta u obzir sva usklađivanja koja je subjekt izvršio pri primjeni metode udjela (vidjeti točku B14. podtočku (a) MSFI-ja 12), a ne subjektov udio u tim iznosima.

(b) kvantitativne informacije opisane u točki 39.K i točki 39.L podtočkama (d) i (f) te učinak reklasifikacije opisan u točki 35.B na dobit ili gubitak i ostalu sveobuhvatnu dobit skupno za sve pojedinačne pridružene subjekte ili zajedničke pothvate koji nisu značajni. Skupni iznosi:

i. koji se objavljuju jednaki su subjektovu udjelu u tim iznosima; i

ii. za pridružene subjekte objavljuju se zasebno od skupnih iznosa objavljenih za zajedničke pothvate.

▼B

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

40. Prijelazne odredbe iz točaka od 41. do 45. primjenjuju se na subjekte koji već primjenjuju MSFI-je kad po prvi put primijene ovaj MSFI i na subjekte koji primjenjuju MSFI-je po prvi put (subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI).

41. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog MSFI-ja za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼B

41.A Dokumentom Ugovori o financijskom jamstvu (izmjene MRS 39 i MSFI 4), izdanim u kolovozu 2005., izmijenjene su točke 4. podtočka (d), točka B18. podtočka (g) i točka B19. podtočka (f). Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, objavljuje tu činjenicu i istodobno primijeniti s tim povezane izmjene MRS 39 i MRS 32 ([1]).

▼M5

41.B MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjena je točka 30. Subjekt tu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i ta izmjena.

▼M33

41.E MSFI-jem 13 *Mjerenje fer vrijednosti*, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je definicija fer vrijednosti iz Dodatka A i subjekti su je dužni primijeniti kod usvajanja MSFI-ja 13.

▼M52

41.G MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014, izmijenjene su točka 4. podtočke (a) i (c), točka B7., točka B18. podtočka (h) i točka B21. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼M53

41.H U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 3., 4., 7., 8., 12., 34., 35., 45., Dodatak A i točke od B18. do B20. te se brišu točke 41.C, 41.D i 41.F. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼B

Objavljivanje

42. Subjekt ne mora primijeniti zahtjeve u vezi s objavljivanjem podataka iz ovog MSFI na usporedne podatke koji se odnose na godišnja razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2005., osim podataka koje je potrebno objaviti u skladu s točkom 37. podtočkama (a) i (b) o računovodstvenim politikama i priznatoj imovini, obvezama, prihodu i rashodima (te novčanim tokovima ako se primjenjuje izravna metoda).

43. Ako nije izvedivo primijeniti određeni zahtjev iz točaka od 10. do 35. na usporedne podatke koji se odnose na godišnja razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2005., subjekt je dužan objaviti tu činjenicu. Primjena ispitivanja primjerenosti obveze (točke od 15. do 19.) na takve usporene podatke može ponekad biti neizvediva, ali je malo vjerojatno da neće biti izvedivo primijeniti druge zahtjeve točaka od 10. do 35. na takve usporedne podatke. Izraz „neizvedivo” objašnjen je u MRS 8.

44. Prilikom primjene točke 39. podtočke (c) stavka iii. subjekt ne mora objaviti podatke o razvoju zahtjeva koji su nastali ranije od pet godina prije kraja prve financijske godine u kojoj je započeto s primjenom ovog MSFI. Nadalje, ako je neizvedivo da prilikom prve primjene

([1]) Ako subjekt primjenjuje MSFI 7, uputa na MRS 32 zamjenjuje se uputom na MSFI 7.

▼B

ovog MSFI subjekt pripremi podatke o razvoju zahtjeva koji su nastali prije početka prvoga razdoblja za koje je subjekt prezentirao potpune usporedne podatke u skladu s ovim MSFI, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu.

Ponovno određivanje financijske imovine

▼M53

45. Bez obzira na točku 4.4.1. MSFI-ja 9, ako osiguravatelj promijeni svoje računovodstvene politike za obveze iz osiguranja, dopušteno mu je, iako se od njega ne zahtijeva, reklasificirati neku ili svu svoju financijsku imovinu kako bi se ona mogla mjeriti po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Ta je reklasifikacija dopuštena ako osiguravatelj promijeni računovodstvene politike pri prvoj primjeni ovog MSFI-ja te ako naknadno promijeni smjernice u skladu s točkom 22. Reklasifikacija je promjena računovodstvene politike te se primjenjuje MRS 8.

▼M55

Primjena MSFI-ja 4 zajedno s MSFI-jem 9

Privremeno izuzeće od primjene MSFI-ja 9

46. U dokumentu *Primjena MSFI-ja 9* Financijski instrumenti *zajedno s MSFI-jem 4* Ugovori o osiguranju (Izmjene MSFI-ja 4), objavljenim u rujnu 2016., izmijenjene su točke 3. i 5. te su dodane točke 20.A – 20.Q, 35.A i 39.B – 39.J te naslovi iza točaka 20., 20.K, 20.N i 39.A. Subjekt je te izmjene, kojima se osiguravateljima dopušta da zadovolje utvrđene kriterije za primjenu privremenog izuzeća od primjene MSFI-ja 9, dužan primjenjivati za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma.

47. Subjekt koji objavljuje informacije propisane točkama 39.B – 39.J dužan je primijeniti prijelazne odredbe iz MSFI-ja 9 koje su relevantne za procjene potrebne za ta objavljivanja. U tu se svrhu početak prvoga godišnjeg razdoblja koje počinje 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma smatra datumom početne primjene.

Pristup preklapanja

48. U dokumentu *Primjena MSFI-ja 9* Financijski instrumenti *zajedno s MSFI-jem 4* Ugovori o osiguranju (Izmjene MSFI-ja 4), objavljenim u rujnu 2016., izmijenjene su točke 3. i 5. te su dodane točke 35.A – 35.N i 39.K – 39.M i naslovi iza točaka 35.A, 35.K, 35.M i 39.J. Subjekt je te izmjene, kojima se osiguravateljima dopušta primjena pristupa preklapanja na određenu financijsku imovinu, dužan primijeniti pri prvoj primjeni MSFI-ja 9 (vidjeti točku 35.C).

49. Subjekt koji odluči primjenjivati pristup preklapanja dužan je:

(a) primijeniti taj pristup retroaktivno na određenu financijsku imovinu pri prijelazu na MSFI 9. U skladu s time, subjekt je primjerice dužan priznati kao usklađivanje početnog stanja akumulirane ostale sveobuhvatne dobiti iznos koji je jednak razlici između fer vrijednosti određene financijske imovine određene primjenom MSFI-ja 9 i njezine knjigovodstvene vrijednosti utvrđene primjenom MRS-a 39.

(b) prepraviti usporedne podatke kako bi se odrazio pristup preklapanja isključivo ako ih prepravlja primjenom MSFI-ja 9.

▼B

Dodatak A

Utvrđeni pojmovi

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

Cedent	Posjednik police u okviru ugovora o reosiguranju.

▼M53

Komponenta depozita	Ugovorna komponenta koja se ne obračunava kao derivatni instrument na temelju MSFI-ja 9 i koja bi bila obuhvaćena primjenom MSFI-ja 9 da je riječ o odvojenom instrumentu.

▼B

Ugovor o izravnom osiguranju	Ugovor o osiguranju koji nije ugovor o reosiguranju.
Obilježje diskrecijskog sudjelovanja	Ugovorno pravo na primitak dodatnih primanja kao dopuna zajamčenim primanjima: (a) za koja je vjerojatno da su značajni dio ukupnih ugovornih primanja; (b) čiji iznos ili vrijeme sukladno ugovoru određuje izdavatelj po vlastitom nahođenju; i (c) koji se ugovorno temelje na: i. rezultatima određene skupine ugovora ili određene vrste ugovora; ii. ostvarenom i/ili neostvarenom povratu od ulaganja od određene skupine imovine u posjedu izdavatelja; ili iii. dobiti ili gubicima poduzeća, fonda ili drugoga subjekta koji izdaje ugovor.

▼M33

Fer vrijednost	Je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13.)

▼B

Ugovor o financijskom jamstvu	Ugovor koji nalaže izdavatelju da izvrši određena plaćanja kako bi posjedniku nadoknadio gubitak nastao iz razloga što određeni dužnik nije izvršio potrebno plaćanje u izvornim ili izmijenjenim rokovima dužničkoga instrumenta.
Financijski rizik	Rizik od moguće buduće promjene jedne ili više određene kamatne stope, cijene financijskog instrumenta, cijene robe, deviznog tečaja, indeksa cijena ili stopa, kreditne sposobnosti ili kreditnog indeksa, ili druge varijable, pod uvjetom da ako se radi o nefinancijskoj varijabli, ta varijabla nije specifična za određenu stranku ugovora.
Zajamčena primanja	Plaćanja ili druga primanja na koja određeni posjednik police ili ulagač ima bezuvjetno pravo na koje ne može utjecati izdavatelj na temelju ugovora po vlastitom nahođenju.

▼B

Zajamčeni element	Obveza plaćanja zajamčenih primanja, koja je uključena u ugovor koji sadrži obilježje diskrecijskog sudjelovanja.
Imovina iz osiguranja	Neto ugovorna prava osiguravatelja na temelju ugovora o osiguranju.
Ugovor o osiguranju	Ugovor temeljem kojega jedna stranka (osiguravatelj) preuzima značajni rizik osiguranja od druge stranke (posjednik police) na način da pristane isplatiti odštetu posjedniku police ako posjednik police pretrpi određeni neizvjesni budući događaj (osigurani događaj). (Vidjeti Dodatak B za daljnje upute u vezi s ovom definicijom.)
Obveza iz osiguranja	Neto ugovorne obveze osiguravatelja na temelju ugovora o osiguranju.
Rizik osiguranja	Rizik, osim financijskog rizika, koji se prenosi s posjednika ugovora na izdavatelja.
Osigurani događaj	Neizvjesni budući događaj koji je obuhvaćen ugovorom o osiguranju i koji stvara rizik osiguranja.
Osiguravatelj	Stranka koja temeljem ugovora o osiguranju ima obvezu isplate odštete posjedniku police ako nastane osigurani događaj.
Ispitivanje primjerenosti obveze	Ocjena je li knjigovodstvenu vrijednost obveze iz osiguranja potrebno povećati (ili je li knjigovodstvenu vrijednost povezanih odgođenih troškova stjecanja ili povezane nematerijalne imovine potrebno smanjiti) na temelju ponovnog pregleda budućih novčanih tokova.
Posjednik police	Stranka koja temeljem ugovora o osiguranju ima pravo na odštetu ako nastane osigurani događaj.
Imovina iz reosiguranja	Neto ugovorna prava cedenta na temelju ugovora o reosiguranju.
Ugovor o reosiguranju	Ugovor o osiguranju koji je izdao jedan osiguravatelj (reosiguravatelj) kako bi drugome osiguravatelju (cedentu) nadoknadio gubitke za jedan ili više ugovora koje je izdao cedent.
Reosiguravatelj	Stranka koja temeljem ugovora o reosiguranju ima obvezu isplate odštete cedentu ako nastane osigurani događaj.
Odvajanje	Obračun komponenti ugovora kao da se radi o odvojenim ugovorima.

▼B

Dodatak B

Definicija ugovora o osiguranju

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

B1. U ovom se dodatku navode upute u vezi se definicijom ugovora o osiguranju iz Dodatka A. Objašnjavaju se sljedeća pitanja:

(a) izraz „neizvjesni budući događaj” (točke od B2. do B4.);

(b) plaćanja u naturi (točke od B5. do B7.);

(c) rizik osiguranja i drugi rizici (točke od B8. do B17.);

(d) primjeri ugovora o osiguranju (točke od B18. do B21.);

(e) značajni rizik osiguranja (točke od B22. do B28.); i

(f) promjene razine rizika osiguranja (točke od B29. do B30.).

Neizvjesni budući događaj

B2. Neizvjesnost (ili rizik) je bit ugovora o osiguranju. Sukladno je tomu prilikom sklapanja ugovora o osiguranju neizvjestan barem jedan od sljedećih elemenata:

(a) hoće li nastati osigurani događaj;

(b) kad će nastati; ili

(c) koliko će osiguravatelj morati platiti ako taj događaj nastane.

B3. U nekim je ugovorima o osiguranju osigurani događaj otkriće gubitka tijekom razdoblja valjanost ugovora, čak i ako je taj gubitak posljedica događaja koji je nastao prije sklapanja ugovora. U drugim je ugovorima o osiguranju osigurani događaj onaj koji nastane tijekom razdoblja valjanosti ugovora, čak i ako se nastali gubitak otkrije nakon isteka ugovora.

B4. Nekim ugovorima o osiguranju obuhvaćeni su događaji koji su već nastali, ali čiji je financijski učinak još uvijek neizvjestan. Primjer je ugovor o reosiguranju koji štiti izravnog osiguravatelja od nepovoljnog razvoja zahtjeva za odštetom koje su posjednici polica već uložili. U tim je ugovorima osigurani događaj otkriće konačnoga troška takvih zahtjeva.

Plaćanje u naturi

B5. Neki ugovori o osiguranju zahtijevaju ili dopuštaju plaćanje u naturi. Primjer je slučaj u kojemu osiguravatelj izravno nadomješta ukradeni proizvod umjesto da isplati odštetu posjedniku police. Drugi je primjer slučaj u kojemu osiguravatelj koristi vlastite bolnice i zdravstveno osoblje kako bi pružao zdravstvene usluge predviđene ugovorima.

▼B

B6. Neki ugovori o pružanju usluga za fiksnu naknadu u kojima razina usluge ovisi o nekom neizvjesnom događaju odgovaraju definiciji ugovora o osiguranju iz ovog MSFI-ja, ali se u nekim državama ne smatraju ugovorima o osiguranju. Jedan je primjer ugovor o održavanju temeljem kojega se pružatelj usluge obvezuje na popravak određene opreme u slučaju kvara. Fiksna se naknada za uslugu temelji na očekivanom broju kvarova, no neizvjesno je hoće li se određeni stroj pokvariti. Kvar na opremi uzrokuje štetu vlasniku, a ugovorom se vlasniku nadoknađuje ta šteta (u naturi umjesto u novcu). Drugi je primjer ugovor za pružanje usluga u slučaju kvara na automobilu, temeljem se kojega pružatelj usluga obvezuje da će za fiksnu godišnju naknadu pružiti pomoć na cesti ili odvući automobil do najbliže radionice za popravak. Taj ugovor odgovara definiciji ugovora o osiguranju čak i da se pružatelj usluga njime ne obvezuje da će izvršiti popravak ili zamijeniti dijelove.

▼M52

B7. Primjena ovog MSFI-ja na ugovore opisane u točki B6. vjerojatno neće predstavljati veći teret od primjene MSFI-ja u slučaju da ti ugovori nisu obuhvaćeni područjem primjene ovog MSFI:

▼B

(a) Nije vjerojatno da će nastati materijalne obveze za kvarove i neispravnosti koji su već nastali.

▼M52

(b) Ako se primjenjuje MSFI 15, pružatelj usluge priznavao bi prihod kada (ili u mjeri u kojoj) prenese usluge kupcu (u skladu s drugim utvrđenim kriterijima). Taj je pristup prihvatljiv i u skladu s ovim MSFI-jem, koji dopušta pružatelju usluga i. da nastavi s primjenom svojih postojećih računovodstvenih politika za te ugovore osim ako uključuju prakse zabranjene točkom 14. i ii. da unaprijedi svoje računovodstvene politike ako to dopuštaju točke od 22. do 30.

▼B

(c) Pružatelj usluga uzima u obzir premašuje li trošak ispunjavanje njegove ugovorne obveze pružanja usluga unaprijed ostvareni prihod. Kako bi mogao to učiniti, vrši ispitivanje primjerenosti obveze opisano u točkama od 15. do 19. ovog MSFI. Ako se ovaj MSFI ne primjenjuje na te ugovore, pružatelj usluga primjenjuje MRS 37 kako bi odredio jesu li ugovori štetni.

(d) Za te ugovore nije vjerojatno da će zahtjevi za objavljivanjem iz ovog MSFI nalagati objavljivanje mnogo više podataka, nego što je to propisano drugim MSFI.

Razlikovanje rizika osiguranja i drugih rizika

B8. Definicija ugovora o osiguranju odnosi se na rizik osiguranja, koji je u ovome MSFI-ju definiran kao rizik, osim financijskog rizika, koji se prenosi s posjednika ugovora na izdavatelja. Ugovor koji izlaže izdavatelja financijskom riziku bez značajnog rizika osiguranja nije ugovor o osiguranju.

▼B

B9. Definicija financijskog rizika iz Dodatka A sadrži popis financijskih i nefinancijskih varijabli. Taj popis sadrži nefinancijske varijable koje nisu svojstvene određenoj stranki ugovora, kao što je indeks gubitaka zbog potresa u određenoj regiji ili indeks temperatura u određenom gradu. Ne uključuje nefinancijske varijable koje su specifične za određenu stranku ugovora, kao što je nastanak ili nenastanak požara koji uzrokuje štetu ili uništava imovinu te stranke. Nadalje, rizik od promjena poštene vrijednosti nefinancijske imovine nije financijski rizik ako poštena vrijednost odražava ne samo promjene tržišnih cijena takve imovine (financijska varijabla), već i stanje određene nefinancijske imovine koju posjeduje stranka ugovora (nefinancijska varijabla). Na primjer, ako jamstvo ostatka vrijednosti određenog automobila izlaže jamca riziku od promjena fizičkoga stanja automobila, radi se o riziku osiguranja, a ne o financijskom riziku.

B10. Neki ugovori izlažu izdavatelja financijskom riziku pored značajnog rizika osiguranja. Na primjer, brojni ugovori o životnom osiguranju jamče minimalnu stopu donosa posjednicima police (stvarajući financijski rizik) i istodobno obećavaju primanja u slučaju smrti koja u određenom trenutku značajno premašuju stanje računa posjednika police (stvarajući rizik osiguranja u obliku rizika smrtnosti). Takvi ugovori su ugovori o osiguranju.

B11. U okviru nekih ugovora osigurani događaj uzrokuje plaćanje iznosa povezanog s indeksom cijena. Takvi ugovori su ugovori o osiguranju ako plaćanje koje ovisi o osiguranom događaju može biti značajno. Na primjer, anuitet ugovora po doživljenju vezan uz indeks troškova života prenosi rizik osiguranja budući da plaćanje uzrokuje neizvjesni događaj - doživljenje korisnika po doživljenju. Povezanost s indeksom cijena je ugrađeni derivat, ali također prenosi rizik osiguranja. Ako je nastali prijenos rizika osiguranja značajan, ugrađeni derivat odgovara definiciji ugovora o osiguranju, u kojem ga slučaju nije potrebno izdvojiti i mjeriti po poštenoj vrijednosti (vidjeti točku 7. ovog MSFI).

B12. Definicija rizika osiguranja odnosni se na rizik koji preuzima osiguravatelj od posjednika police. Drugim riječima rizik osiguranja je prethodno postojeći rizik koji se prenosi s posjednika police na osiguravatelja. Stoga novi rizik stvoren ugovorom nije rizik osiguranja.

B13. Definicija ugovora o osiguranju odnosi se na štetu koju trpi posjednik police. Definicija ne ograničava plaćanje osiguravatelja na iznos jednak financijskom učinku štetnog događaja. Na primjer, definicija ne isključuje pokriće „novo za staro” koje osigurava posjedniku police dostatno plaćanje i omogućuje zamjenu oštećene stare imovine novom imovinom. Slično tomu, definicija ne ograničava plaćanje u okviru ugovora o životnom osiguranju s rokom zbog financijskog gubitka koji su pretrpjele osobe koje uzdržava pokojnik, niti isključuje plaćanje prethodno utvrđenih iznosa za kvantifikaciju gubitka koji je posljedica smrti ili nesretnoga slučaja.

▼B

B14. Neki ugovori zahtijevaju plaćanje ako nastane određeni neizvjesni događaj, no ne zahtijevaju štetni učinak na posjednika police kao preduvjet za plaćanje. Takav ugovor nije ugovor o osiguranju, čak i ako posjednik koristi taj ugovor za ublažavanje izloženosti odnosnom riziku. Na primjer, ako posjednik koristi derivatni instrument za zaštitu osnovne nefinancijske varijable od rizika, a koja je povezana s novčanim tokovima od imovine subjekta, derivatni instrument nije ugovor o osiguranju iz razloga što plaćanje nije uvjetovano štetnim učinkom smanjenja novčanih tokova imovine na posjednika. Slično tomu, definicija ugovora o osiguranju odnosi se na neizvjesni događaj čiji je štetni učinak na posjednika police ugovorni preduvjet plaćanja. Taj ugovorni preduvjet ne zahtijeva od osiguravatelja da istraži je li događaj stvarno doveo do štetnog učinka, već dopušta osiguravatelju da odbije plaćanje ako se ne uvjeri da je događaj doveo do štetnog učinka.

B15. Rizik isteka ili stalnosti (odnosno rizik da će druga stranka raskinuti ugovor ranije ili kasnije nego što je to izdavatelj očekivao pri određivanju cijene ugovora) nije rizik osiguranja iz razloga što plaćanje drugoj stranci nije uvjetovano neizvjesnim budućim događajem koji štetno utječe na drugu stranku. Slično tomu, rizik troška (odnosno rizik od neočekivanog povećanja administrativnih troškova povezanih sa servisiranjem ugovora, a ne troškova povezanih s osiguranim događajima) nije rizik osiguranja iz razloga što neočekivano povećanje troškova nema štetni učinak na drugu stranku.

B16. Stoga ugovor koji izlaže izdavatelj riziku isteka, riziku stalnosti ili riziku troška nije ugovor o osiguranju, osim ako izlaže izdavatelja i riziku osiguranja. Međutim, ako izdavatelj toga ugovora ublaži rizik uporabom drugoga ugovora kojime prenosi dio toga rizika na drugu stranku, drugi ugovor izlaže tu drugu stranku riziku osiguranja.

B17. Osiguravatelj može prihvatiti značajni rizik osiguranja od posjednika police samo ako osiguravatelj nije povezan s posjednikom police. U slučaju uzajamnog osiguravatelja, takav osiguravatelj preuzima rizik od svakog pojedinog posjednika police i združuje ga. Iako posjednici polica zajednički kao vlasnici snose taj združeni rizik, uzajamni je osiguravatelj preuzeo taj rizika koji je bit ugovora o osiguranju.

Primjeri ugovora o osiguranju

▼M53

B18. Slijede primjeri ugovora koji su ugovori o osiguranju ako je prijenos rizika osiguranja značajan:

▼B

(a) osiguranje od krađe ili oštećenja imovine;

(b) osiguranje od odgovornosti za proizvode, profesionalne odgovornosti, građanske odgovornosti ili pravnih troškova;

(c) životno osiguranje i unaprijed plaćeni pogrebni planovi (iako je smrt izvjesna, neizvjesno je kad će ona nastupiti ili, kod nekih vrsta životnog osiguranja, hoće li smrt nastupiti u razdoblju koje pokriva osiguranje);

(d) anuiteti ugovora po doživljenju i mirovine (odnosno ugovori kojima se pruža naknada za neizvjesni budući događaj - doživljenje korisnika po doživljenju ili umirovljenika - kako bi se korisniku po doživljenju ili umirovljeniku omogućilo da zadrži određeni životni standard na koji bi inače štetno utjecalo njegovo ili njezino doživljenje);

▼B

(e) osiguranje od invaliditeta i zdravstveno osiguranje;

(f) jamstva, osobna jamstva, jamstva za dobro izvršenje posla i ponudbena jamstva (odnosno ugovori koji osiguravaju naknadu ako druga stranka ne ispuni ugovornu obvezu, na primjer obvezu izgradnje zgrade);

▼M53

(g) kreditno osiguranje kojim se osiguravaju određena plaćanja kako bi se imatelju nadoknadio gubitak koji je pretrpio jer određeni dužnik nije u roku izvršio plaćanje u skladu s izvornim ili izmijenjenim uvjetima dužničkog instrumenta. Ti ugovori mogu imati različite pravne oblike, kao što su jamstvo, neke vrste akreditiva, ugovor za neispunjene kreditne obveze ili ugovor o osiguranju. Međutim, iako ti ugovori odgovaraju definiciji ugovora o osiguranju, oni odgovaraju i definiciji ugovora o financijskom jamstvu iz MSFI-ja 9 te su obuhvaćeni primjenom MRS-a 32 i MSFI-ja 9, a ne ovog MSFI-ja (vidjeti točku 4. podtočku (d)). Međutim, ako je izdavatelj ugovora o financijskom jamstvu prethodno izričito izjavio da smatra takve ugovore ugovorima o osiguranju i upotrijebio računovodstvo koje se primjenjuje na ugovore o osiguranju, izdavatelj može odlučiti primjenjivati MRS 32 i MSFI 9 ili ovaj standard na takve ugovore o financijskom jamstvu;

▼B

(h) jamstva za proizvode. Jamstva za proizvode koje je izdala druga stranka za robu koju prodaje proizvođač, posrednik ili trgovac na malo ulaze u područje primjene ovog MSFI. Međutim, jamstva za proizvode koje izdaju izravno proizvođač, posrednik ili trgovac na malo ne ulaze u područje primjene ovog MSFI, već u područje primjene MRS 18 i MRS 37;

(i) osiguranje vlasništva (odnosno osiguranje od otkrića grešaka u vezi s vlasništvom nad zemljištem koje nisu bile vidljive kad je sklopljen ugovor o osiguranju). U ovom je slučaju osigurani događaj otkriće greške u vlasništvu, a ne sama greška;

(j) putničko osiguranje (odnosno naknada u novcu ili u naturi u korist posjednika police za gubitke pretrpljene tijekom putovanja). U točkama B6. i B7. opisani su neki ugovori ove vrste;

(k) obveznice za elementarne nepogode kojima se osiguravaju smanjenja plaćanja glavnice, kamata ili obiju ako određeni događaj štetno utječe na izdavatelja obveznice (osim ako određeni događaj ne stvara značajni rizik osiguranja, na primjer ako je događaj promjena kamatne stope ili deviznoga tečaja);

(l) zamjene osiguranja i drugi ugovori koji zahtijevaju plaćanje na temelju promjena klimatskih, geoloških i drugih fizičkih varijabli koje su svojstvene jednoj stranki ugovora;

(m) ugovori o reosiguranju.

▼M53

B19. Slijede primjeri ugovora koji nisu ugovori o osiguranju:

▼B

(a) ugovori o ulaganju koji imaju pravni oblik ugovora o osiguranju, ali ne izlažu osiguravatelja značajnom riziku osiguranja, na primjer ugovori o životnom osiguranju u kojima osiguravatelj ne snosi značajni rizik smrtnosti (takvi su ugovori neosiguravajući financijski instrumenti ili ugovori o pružanju usluga, vidjeti točke B20. i B21.);

(b) ugovori koji imaju pravni oblik osiguranja, ali prenose sve značajne rizike osiguranja natrag na posjednika police putem neopozivih i provedivih mehanizama koji prilagođavaju buduća plaćanja posjednika police kao izravnu posljedicu osiguranih gubitaka, na primjer neki ugovori o financijskom reosiguranju ili neke skupine ugovora (takvi su ugovori obično neosiguravajući financijski instrumenti ili ugovori o pružanju usluga, vidjeti točke B20. i B21.);

(c) samoosiguranje, odnosno zadržavanje rizika koji bi inače bio pokriven osiguranjem (ne postoji ugovor o osiguranju budući da nema sporazuma s drugom strankom);

(d) ugovori (kao što su ugovori o okladi) koji zahtijevaju plaćanje ako nastane određeni neizvjesni budući događaj, ali ne propisuju da kao ugovorni preduvjet plaćanja taj događaj štetno utječe na posjednika police. Međutim, time se ne isključuje određivanje unaprijed utvrđenog plaćanja radi kvantifikacije gubitka koji je uzrokovao određeni događaj, kao što je smrt ili nezgoda (vidjeti također točku B13.);

▼M53

(e) derivatni instrumenti koji izlažu jednu stranku financijskom riziku, ali ne i riziku osiguranja jer se njima zahtijeva da ta stranka izvrši plaćanje samo na temelju promjene jedne određene kamatne stope ili više njih, cijene financijskog instrumenta, cijene robe, deviznog tečaja, indeksa cijena ili stopa, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa, ili druge varijable, pod uvjetom da ako je riječ o nefinancijskoj varijabli ta varijabla nije specifična za određenu stranku ugovora (vidjeti MSFI 9);

(f) jamstvo povezano s kreditom (ili akreditiv, ugovor za neispunjene kreditne obveze ili ugovor o osiguranju) kojim se zahtijeva plaćanje čak i ako imatelj nije pretrpio gubitak zbog nepravovremenog plaćanja dužnika (vidjeti MSFI 9);

▼B

(g) ugovori koji zahtijevaju plaćanje na temelju klimatskih, geoloških i drugih fizičkih varijabli koje nisu svojstvene jednoj stranki ugovora (poznati kao vremenski derivatni instrumenti);

(h) obveznice za elementarne nepogode kojima se osiguravaju smanjenja plaćanja glavnice, kamata ili obiju na temelju klimatskih, geoloških ili drugih fizičkih varijabli koje nisu svojstvene jednoj stranki ugovora.

▼M53

B20. Ako se na temelju ugovora opisanih u točki B19. stvaraju financijska imovina ili financijske obveze, na njih se primjenjuje MSFI 9. Između ostaloga to znači da stranke ugovora primjenjuju takozvano računovodstvo depozita, koje uključuje sljedeće:

▼B

(a) jedna stranka priznaje primljenu naknadu kao financijsku obvezu, a ne kao prihod;

(b) druga stranka priznaje plaćenu naknadu kao financijsku imovinu, a ne kao rashod.

▼M52

B21. Ako ugovori opisani u točki B19. ne stvaraju financijsku imovinu ili financijske obveze, na njih se primjenjuje MSFI 15. U okviru MSFI-ja 15 prihodi se priznaju kada (ili u mjeri u kojoj) subjekt ispuni obvezu na činidbu prijenosom obećane robe ili usluge kupcu u iznosu koji odražava naknadu na koju subjekt očekuje da ima pravo.

▼B

Značajni rizik osiguranja

B22. Ugovor je ugovor o osiguranju samo ako se njime prenosi značajni rizik osiguranja. U točkama od B8. do B21. opisan je rizik osiguranja. U sljedećim je točkama objašnjeno ocjenjivanje je li rizik osiguranja značajan.

B23. Rizik osiguranja je značajan ako i isključivo ako osigurani događaj može dovesti do toga da osiguravatelj mora platiti značajne dodatne iznose u bilo kojem scenariju, osim onih bez komercijalnoga sadržaja (odnosno koji nemaju vidljivi učinak na ekonomiju transakcije). Ako je potrebno platiti značajne dodatne iznose u scenarijima s komercijalnim sadržajem, uvjet iz prethodne rečenice moguće je ispuniti čak i ako je osigurani događaj vrlo nevjerojatan ili čak i ako je očekivana (odnosno određena na osnovu vjerojatnosti) sadašnja vrijednost uvjetovanih novčanih tokova mali dio očekivanje sadašnje vrijednosti svih preostalih ugovornih novčanih tokova.

B24. Dodatni iznosi opisani u točki B23. odnose se na iznose koji premašuju one koje bi trebalo platiti da osigurani događaj ne nastane (osim scenarija bez komercijalnog sadržaja). Ti dodatni iznosi uključuju troškove rješavanja i ocjenjivanja zahtjeva, ali ne uključuju:

(a) gubitak sposobnosti naplate budućih usluga posjedniku police. Na primjer, u okviru ugovora o životnom osiguranju povezanog s ulaganjem smrt posjednika police znači da osiguravatelj više ne može obavljati usluge upravljanja ulaganjem i naplaćivati naknadu za to. Međutim, taj gospodarski gubitak osiguravatelja ne odražava rizik osiguranja, baš kako upravitelj uzajamnog fonda ne preuzima rizik osiguranja u vezi s mogućom smrti klijenta. Stoga mogući gubitak budućih naknada za upravljanje ulaganjem nije bitno za ocjenjivanje opsega rizika osiguranja koji se prenosi ugovorom;

(b) odricanje od troškova koji bi bili plaćeni prilikom prekida ili otkupa u slučaju smrti. Budući da su ti troškovi nastali zbog ugovora, odricanje od tih troškova ne nadoknađuje posjedniku police prethodno postojeći rizik. Stoga oni nisu bitni pri ocjenjivanju opsega rizika osiguranja koji se prenosi ugovorom;

▼B

(c) plaćanje uvjetovano događajem koji ne uzrokuje značajni gubitak posjedniku ugovora. Na primjer, uzmimo u obzir ugovor koji zahtijeva od izdavatelja da plati milijun novčanih jedinica ako imovina pretrpi fizičku štetu koja posjedniku uzrokuje beznačajni gospodarski gubitak od jedne novčane jedinice. U okviru tog ugovora posjednik prenosi na osiguravatelja beznačajni rizik gubitka jedne novčane jedinice. Istodobno, ugovor stvara neosiguravajući rizik da će izdavatelj morati platiti 999,999 novčanih jedinica ako nastane određeni događaj. Budući da izdavatelj ne preuzima značajni rizik osiguranja od posjednika, ovaj ugovor nije ugovor o osiguranju.

(d) mogući povrati od reosiguranja. Osiguravatelj ih zasebno obračunava.

B25. Osiguravatelj mora ocijeniti značaj rizika osiguranja za svaki pojedini ugovor, a ne na temelju njegove važnosti za financijske izvještaje ([1]). Stoga rizik osiguranja može biti značajan čak i ako postoji vrlo mala mogućnost nastanka značajnih gubitaka za čitavu skupinu ugovora. Takvo ocjenjivanje svakog pojedinog ugovora olakšava razvrstavanje ugovora među ugovore o osiguranju. Međutim, ako je poznato da se razmjerno homogena skupina manjih ugovora sastoji od ugovora koji svi prenose rizik osiguranja, osiguravatelj ne mora ocijeniti svaki pojedini ugovor iz te skupine kako bi odredio nekoliko nederivatnih ugovora kojima se prenosi beznačajni rizik osiguranja.

B26. Iz točaka od B23. do B25. proizlazi da ako je ugovorom predviđeno plaćanje naknade za smrt koja premašuje iznos koji se plaća po doživljenju, ugovor je ugovor o osiguranju, osim ako je dodatna naknada za smrt beznačajna (što se ocjenjuje na temelju ugovora, a ne na temelju čitave skupine ugovora). Kako je navedeno u točki B24. podtočki (b), odricanje od troškova koji bi bili plaćeni prilikom prekida ili otkupa u slučaju smrti nije uključeno u to ocjenjivanje ako odricanje od tih troškova ne nadoknađuje posjedniku police prethodno postojeći rizik. Slično tomu, ugovor o anuitetu koji predviđa plaćanje redovitih iznosa do kraja života posjednika police je ugovor o osiguranju, osim ako su skupna plaćanja po doživljenju beznačajna.

B27. U točki B23. spominju se dodatni iznosi. Ti dodatni iznosi mogu uključivati zahtjev za ranijom isplatom primanja ako osigurani događaj nastane ranije i plaćanje nije prilagođeno vremenskoj vrijednosti novca. Primjer je doživotno osiguranje za fiksni iznos (drugim riječima osiguranje koje predviđa fiksnu naknadu u slučaju smrti posjednika police, bez datuma isteka pokrića). Izvjesno je da će posjednik police umrijeti, no nije izvjestan datum njegove smrti. Osiguravatelj će pretrpiti gubitak za pojedinačne ugovore kod kojih posjednici polica preminu ranije, bez obzira na to što neće zabilježiti opći gubitak za čitavu skupinu ugovora.

B28. Ako se ugovor o osiguranju odvoji na komponentu depozita i komponentu osiguranja, značaj prijenosa rizika osiguranja ocjenjuje se na temelju komponente osiguranja. Značaj rizika osiguranja prenesenog putem ugrađenog derivata ocjenjuje se na temelju ugrađenog derivata.

([1]) U tu svrhu ugovori koji se istodobno sklapaju s jednom strankom (ili ugovori koji su inače međuovisni) čine jedinstveni ugovor.

▼B

Promjene razine rizika osiguranja

B29. Nekim se ugovorima ne prenosi ikoji rizik osiguranja na izdavatelja prilikom njihova sklapanja, iako se njima naknadno prenosi rizik osiguranja. Na primjer, uzmimo u obzir ugovor kojime se osigurava poseban povrat od ulaganja i koji uključuje opciju za posjednika polica da može iskoristiti prihod od ulaganja prilikom dospijeća za kupnju anuiteta ugovora po doživljenju po tekućim stopama anuiteta, koje osiguravatelj naplaćuje drugim novim korisnicima po doživljenju kad posjednik police izvrši opciju. Ugovorom se ne prenosi ikoji rizik osiguranja na izdavatelja do izvršenja opcije iz razloga što osiguravatelj može po vlastitom nahođenju utvrditi cijenu anuiteta na osnovi koja odražava rizik osiguranja prenesen na osiguravatelja u to vrijeme. Međutim, ako su u ugovoru navedene stope anuiteta (ili osnova za određivanje stopa anuiteta), ugovorom se prenosi rizik osiguranja na izdavatelja prilikom njegova sklapanja.

B30. Ugovor koji ispunjava uvjete ugovora o osiguranju ostaje ugovor o osiguranju dok se sva prava i obveze ne izvrše ili dok ne isteknu.

▼B

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 5

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja

CILJ

1. Cilj ovog MSFI je utvrditi način obračunavanja imovine namijenjene prodaji, te prezentiranje i objavljivanje podataka o prestanku poslovanja. Ovaj MSFI posebno nalaže:

(a) mjerenje imovine koja ispunjava mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti ili poštenoj vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome koja je niža, te prestanak amortizacije takve imovine; i

(b) odvojeno prezentiranje u ►**M5** izvještaju o financijskom položaju ◄ imovine koja ispunjava mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji, te odvojeno prezentiranje rezultata prestanka poslovanja u računu dobiti i gubitaka.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Zahtjevi u vezi s razvrstavanjem i prezentiranjem iz ovog MSFI primjenjuju se na svu priznatu dugotrajnu imovinu ([1]) i na sve skupine za otuđenje subjekta. Zahtjevi u vezi s mjerenjem iz ovog MSFI primjenjuju se na svu priznatu dugotrajnu imovinu i skupine za otuđenje (kako je utvrđeno u točki 4.), osim imovine navedene u točki 5., koja se i dalje mjeri u skladu s navedenim standardom.

3. Imovina razvrstana u dugotrajnu imovinu u skladu s MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja ►**M5** ———————— ◄ ne može se reklasificirati u kratkotrajnu imovinu dok ne ispuni mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji u skladu s ovim MSFI. Imovina iz skupine koju bi subjekt obično smatrao dugotrajnom, a koja je nabavljena isključivo radi ponovne prodaje, ne razvrstava se u kratkotrajnu imovinu osim ako ispunjava mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji u skladu s ovim MSFI.

4. Ponekad subjekt otuđuje skupinu imovine, po mogućnosti s nekim izravnom povezanim obvezama, u okviru jedne transakcije. Takva skupina za otuđenje može biti skupina jedinica koje stvaraju novac,

([1]) Za imovinu razvrstanu u skladu s prezentiranjem likvidnosti dugotrajna imovina je imovina koja uključuje iznose čiji se povrat očekuje za više od 12 mjeseci nakon ►**M5** izvještaja o financijskom položaju ◄. Točka 3. primjenjuje se na razvrstavanje takve imovine.

▼B

jedna jedinica koja stvara novca ili dio jedinice koja stvara novac ([1]). Skupina može uključivati bilo koju imovinu i bilo koje obveze subjekta, uključujući kratkotrajnu imovinu, kratkoročne obveze i imovinu isključenu točkom 5. iz zahtjeva u vezi s mjerenjem iz ovog MSFI. Ako je dugotrajna imovina na koju se primjenjuju zahtjevi u vezi s mjerenjem iz ovog MSFI dio skupine za otuđenje, zahtjevi u vezi s mjerenjem iz ovog MSFI primjenjuju se na skupinu kao cjelinu, te se skupina mjeri po njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti ili poštenoj vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome koja je niža. Zahtjevi u vezi s mjerenjem pojedinačne imovine i obveza unutar skupine za otuđenje utvrđeni su u točkama 18., 19. i 23.

▼M53

5. Odredbe o mjerenju iz ovog MSFI-ja ne primjenjuju se na sljedeću imovinu, na koju se primjenjuju navedeni međunarodni standardi financijskog izvještavanja, kao pojedinačnu imovinu ili kao dio skupine za otuđenje:

▼B

(a) odgođenu poreznu imovinu (MRS 12 Porez na dobit);

(b) imovinu koja proizlazi iz primanja zaposlenih (MRS 19 Primanja zaposlenih);

▼M53

(c) financijsku imovinu obuhvaćenu primjenom MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti*;

▼B

(d) dugotrajnu imovinu koja se obračunava u skladu s modelom poštene vrijednosti iz MRS 40 Ulaganja u nekretnine;

▼M8

(e) dugotrajna imovina koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u skladu sa MRS-om 41 *Poljoprivreda*;

▼B

(f) ugovorna prava iz ugovora o osiguranju, kako su utvrđeni u MSFI 4 Ugovori o osiguranju.

▼M17

5A. Zahtjevi ovog MSFI-ja u pogledu klasifikacije, prezentacije i vrednovanja koji se odnose na dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) svrstanu u imovinu namijenjenu prodaji primjenjuju se i na dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) svrstanu među imovinu namijenjenu za raspodjelu vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika (koja se drži radi raspodjele vlasnicima).

▼M22

5B. Ovaj MSFI navodi koji se podaci obvezno objavljuju o dugotrajnoj imovini (ili skupinama za prodaju) klasificiranoj u portfelj namijenjen prodaji ili ukinutim dijelovima poslovanja. Na tu imovinu (ili skupine za prodaju) ne primjenjuje se objavljivanje podataka koji se objavljuju u drugim MSFI-jevima, ako ovi MSFI-jevi to ne nalažu:

(a) objavljivanje točno utvrđenih podataka o dugotrajnoj imovini (ili skupinama za prodaju) klasificiranoj u portfelj namijenjen prodaji ili ukinutim dijelovima poslovanja; ili

([1]) Međutim, ako se očekuje da će novčani tokovi od imovine ili skupine imovine nastati uglavnom njezinom prodajom, a ne daljnjom uporabom, oni postaju manje ovisni o novčanim tokovima koji nastaju od druge imovine, a skupina za otuđenje koja je bila dio jedinice koja stvara novac postaje zasebna jedinica koja stvara novac.

▼M22

(b) objavljivanje podataka o mjerenju imovine i obveza unutar skupina za prodaju koji nisu unutar djelokruga zahtjeva za mjerenje MSFI-ja 5 niti su objavljeni u nekim drugim napomenama uz financijske izvještaje.

Možda će biti potrebno objaviti dodatne podatke o dugotrajnoj imovini (ili skupinama za prodaju) klasificiranoj u portfelj namijenjen prodaji ili ukinutim dijelovima poslovanja radi poštovanja općih zahtjeva MRS-a 1, posebno stavaka 15. i 125. toga Standarda.

▼M17

RAZVRSTAVANJE DUGOTRAJNE IMOVINE (ILI SKUPINA ZA OTUĐENJE) U IMOVINU NAMIJENJENU PRODAJI ILI IMOVINU ZA RASPODJELU VLASNICIMA

▼B

6. Subjekt razvrstava dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) u imovinu namijenjenu prodaji ako će se njezina knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi uglavnom putem transakcije prodaje, a ne njezinom daljnjom uporabom.

7. Kako bi se to ostvarilo, imovina (ili skupina za otuđenje) mora biti trenutačno raspoloživa za prodaju u postojećem stanju, i to samo pod uvjetima koji su uobičajeni za prodaju takve imovine (ili skupina za otuđenje), te njezina prodaja mora biti vrlo vjerojatna.

▼M17

8. Da bi vjerojatnost prodaje bila velika, treba dodijeliti odgovarajuću razinu upravljanja planu za prodaju imovine (ili skupine za otuđenje) i treba pokrenuti aktivan program za pronalaženje kupca i ispunjenje plana. Nadalje, imovinu (ili skupinu za otuđenje) treba aktivno nuditi na tržištu po cijeni koja je razumna s obzirom na njezinu trenutnu fer vrijednost. Pored toga, treba očekivati da će prodaja udovoljiti uvjetima da bude priznata kao okončana u roku od jedne godine od datuma razvrstavanja, izuzev kako to dopušta stavak 9., a mjere potrebne za ispunjenje plana trebaju ukazivati na to da nije vjerojatno da će doći do značajnih promjena plana ili do ukidanja plana. U okviru procjene vjerojatnosti prodaje treba razmotriti i vjerojatnost njezina odobrenja od strane imatelja udjela (ako to propisuje mjerodavno pravo).

▼M8

8.A Subjekt koji se obvezao na plan prodaje koji uključuje gubitak kontrole nad ovisnim subjektom, dužan je svu imovinu i sve obveze tog ovisnog subjekta klasificirati kao namijenjene prodaji ako su ispunjeni kriteriji iz točaka 6.-8., bez obzira da li će nakon prodaje zadržati manjinski interes u tom ovisnom subjektu.

▼B

9. Određeni događaji ili okolnosti mogu produljiti razdoblje potrebno za zaključenje prodaje za više od jedne godine. Produljenje razdoblja potrebno za zaključenje prodaje ne onemogućuje razvrstavanje imovine (ili skupine za otuđenje) u imovinu namijenjenu prodaji ako je to kašnjenje posljedica događaja ili okolnosti izvan kontrole subjekta, te ako postoji dovoljno dokaza da subjekt i dalje ispunjava plan prodaje imovine (ili skupine za otuđenje). To je slučaj ako su ispunjena mjerila iz Dodatka B.

▼B

10. Transakcije prodaje uključuju zamjene dugotrajne imovine za drugu dugotrajnu imovinu ako razmjena ima komercijalni sadržaj u skladu s MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema.

11. Ako subjekt nabavi dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) isključivo radi njezinog naknadnog otuđenja, mora razvrstati dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) kao imovinu namijenjenu prodaji na datum stjecanja samo ako je ispunjen zahtjev od jedne godine iz točke 8. (osim kako je dopušteno točkom 9.) i ako je vrlo vjerojatno da će bilo koje drugo mjerilo iz točaka 7. i 8., koje nije ispunjeno na taj datum, biti ispunjeno u kratkome roku nakon stjecanja (obično u roku od tri mjeseca).

12. Ako su mjerila iz točaka 7. i 8. ispunjena ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄, subjekt ne razvrstava dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) u imovinu namijenjenu prodaji u tim financijskim izvještajima prilikom njihova izdavanja. Međutim, ako su ta mjerila ispunjena ►M5 nakon izvještajnog razdoblja ◄, ali prije odobrenja financijskih izvještaja za izdavanje, subjekt objavljuje podatke iz točke 41. podtočaka (a), (b) i (d) u bilješkama.

▼M17

12A. Dugotrajna imovina (ili skupina za otuđenje) razvrstava se za raspodjelu vlasnicima ako se subjekt obvezao na raspodjelu imovine (ili skupine za otuđenje) vlasnicima. Da bi to bio slučaj, imovina mora biti raspoloživa za trenutačnu raspodjelu u svom postojećem stanju i vjerojatnost raspodjele mora biti velika. Da bi vjerojatnost raspodjele bila velika, moraju biti pokrenute mjere za raspodjelu imovine i treba postojati očekivanje da će raspodjela biti dovršena u roku od jedne godine od datuma razvrstavanja. Mjere potrebne za okončanje raspodjele trebaju ukazivati na to da nije vjerojatno da će doći do značajnih promjena u raspodjeli ili do odustajanja od raspodjele. U okviru procjene vjerojatnosti raspodjele treba razmotriti i vjerojatnost njezina odobrenja od strane imatelja udjela (ako to propisuje mjerodavno pravo).

▼B

Dugotrajna imovina namijenjena otpisu

13. Subjekt ne razvrstava dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) namijenjenu otpisu u imovinu namijenjenu prodaji. Razlog tomu je što će se njezina knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi uglavnom daljnjom uporabom. Međutim, ako skupina za otuđenje namijenjena otpisu ispunjava mjerila iz točke 32. podtočaka (a)-(c), subjekt prezentira rezultate i novčane tokove skupine za otuđenje kao prestanak poslovanja u skladu s točkama 33. i 34. na datum prestanka uporabe. Dugotrajna imovina (ili skupine za otuđenje) namijenjena otpisu uključuje dugotrajnu imovinu (ili skupine za otuđenje) koja se mora koristiti do kraja njezinog gospodarskog vijeka trajanja, te dugotrajnu imovinu (ili skupine za otuđenje) koja će se zatvoriti, a ne prodati.

14. Subjekt ne obračunava dugotrajnu imovinu koja je privremeno povučena iz uporabe kao da je otpisana.

▼B

MJERENJE DUGOTRAJNE IMOVINE (ILI SKUPINA ZA OTUĐENJE) RAZVRSTANE U IMOVINU NAMIJENJENU PRODAJI

Mjerenje dugotrajne imovine (ili skupine za otuđenje)

15. Subjekt mjeri dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) razvrstanu u imovinu namijenjenu prodaji po njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti ili poštenoj vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome koja je niža.

▼M17

15A. Subjekt vrednuje dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) razvrstanu u imovinu za raspodjelu vlasnicima po nižoj od njezine knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjene za troškove raspodjele ([1]).

▼B

16. Ako novonabavljena imovina (ili skupina za otuđenje) ispunjava mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji (vidjeti točku 11.), primjena točke 15. znači da će se imovina (ili skupina za otuđenje) mjeriti prilikom početnog priznavanja po njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti da nije bila tako razvrstana (na primjer, trošku nabave) ili poštenoj vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome koja je niža. Stoga, ako je imovina (ili skupina za otuđenje) nabavljena u okviru poslovnoga spajanja, mjeri se po poštenoj vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

17. Ako se prodaja očekuje u roku duljem od jedne godine, subjekt mjeri troškove prodaje po njihovoj sadašnjoj vrijednosti. Svako povećanje sadašnje vrijednosti troškova prodaje koje je posljedica protoka vremena prezentira se u računu dobiti i gubitaka kao trošak financiranja.

18. Neposredno prije početnog razvrstavanja imovine (ili skupine za otuđenje) u imovinu namijenjenu prodaji knjigovodstvene se vrijednosti imovine (ili sve imovine i obveza u skupini) mjere u skladu s primjenjivim MSFI.

19. Prilikom naknadnog ponovnog mjerenja skupine za otuđenje, knjigovodstvene vrijednosti sve imovine i obveza na koje se ne primjenjuju zahtjevi u vezi s mjerenjem iz ovog MSFI, ali koje su uključene u skupinu za otuđenje koja je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji, ponovno se mjere u skladu s primjenjivim MSFI prije ponovnoga mjerenja poštene vrijednosti skupine za otuđenje umanjene za troškove prodaje.

Priznavanje gubitaka od umanjenja vrijednosti i poništenja

20. Subjekt priznaje gubitak od umanjenja za svaki početni ili naknadni otpis imovine (ili skupine za otuđenje) do poštene vrijednosti umanjene za troškove prodaje, i to u iznosu koji nije priznat u skladu s točkom 19.

21. Subjekt priznaje dobit za svako naknadno povećanje poštene vrijednosti umanjene za troškove prodaje imovine, ali ne u iznosu koji premašuje kumulativni gubitak od umanjenja vrijednosti koji je priznat u skladu s ovim MSFI ili prethodno u skladu s MRS 36 Umanjenje vrijednosti imovine.

([1]) Troškovi raspodjele su inkrementalni troškovi izravno povezani s raspodjelom, isključujući financijske troškove i trošak poreza na dohodak.

▼B

22. Subjekt priznaje dobit za svako naknadno povećanje poštene vrijednosti umanjene za troškove prodaje skupine za otuđenje:

(a) u iznosu koji nije priznat u skladu s točkom 19.; ali

(b) ne u iznosu koji premašuje kumulativni gubitak od umanjenja vrijednosti koji je priznat u skladu s ovim MSFI ili prethodno u skladu s MRS 36, za dugotrajnu imovinu na koju se primjenjuju zahtjevi u vezi s mjerenjem iz ovog MSFI.

23. Gubitak od umanjenja vrijednosti (ili naknadna dobit) priznat za skupinu za otuđenje smanjuje (ili povećava) knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne imovine u skupini na koju se primjenjuju zahtjevi u vezi s mjerenjem iz ovog MSFI, i to redom alokacije iz točke 104. podtočaka (a) i (b) i točke 122. MRS-a 36 (kako je revidiran 2004.).

24. Dobit ili gubitak koji nisu prethodno bili priznati do datuma prodaje dugotrajne imovine (ili skupine za otuđenje) priznaju se na datum prestanka priznavanja. Zahtjevi vezani uz prestanak priznavanja utvrđeni su u:

(a) točkama od 67. do 72. MRS-a 16 (kako je revidiran 2003.) za nekretnine, postrojenja i opremu; i

(b) točkama od 112. do 117. MRS-a 38 Nematerijalna imovina (kako je revidiran 2004.) za nematerijalnu imovinu:

25. Subjekt ne amortizira dugotrajnu imovine dok je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji ili dok je dio skupine za otuđenje razvrstane u imovinu namijenjenu prodaji. Kamate i drugi troškovi koji se mogu pripisati obvezama skupine za otuđenje razvrstane u imovinu namijenjenu prodaji i dalje se priznaju.

▼M48

Promjena plana prodaje ili plana raspodjele vlasnicima

26. Ako je imovinu (ili skupinu za otuđenje) subjekt razvrstao u imovinu namijenjenu prodaji ili imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima, ali mjerila iz točaka 7. – 9. (za imovinu namijenjenu prodaji) ili iz točke 12.A (za imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima) više nisu ispunjena, subjekt prestaje razvrstavati imovinu (ili skupinu za otuđenje) u imovinu namijenjenu prodaji odnosno imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima. U takvim slučajevima subjekt je pri obračunu te promjene dužan primjenjivati smjernice iz točaka 27. – 29., osim ako se primjenjuje točka 26.A.

26.A Ako imovinu (ili skupinu za otuđenje) subjekt izravno reklasificira iz imovine namijenjene prodaji u imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima ili izravno iz imovine namijenjene raspodjeli vlasnicima u imovinu namijenjenu prodaji, promjena razvrstavanja smatra se nastavkom prvotnog plana otuđenja. U tom slučaju:

(a) subjekt ne slijedi smjernice iz točaka 27. – 29. pri obračunu te promjene. Subjekt je dužan primijeniti zahtjeve iz ovog MSFI-ja povezane s razvrstavanjem, prezentiranjem i mjerenjem, a koji se primjenjuju na novi način otuđenja.

(b) subjekt mjeri dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) slijedeći smjernice iz točke 15. (ako je reklasificirana u imovinu namijenjenu prodaji) ili 15.A (ako je reklasificirana u imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima) te priznaje svako smanjenje ili povećanje poštene vrijednosti dugotrajne imovine (ili skupine za otuđenje), umanjene za troškove prodaje/troškove raspodjele, slijedeći zahtjeve iz točaka 20. – 25.

▼M48

(c) subjekt ne mijenja datum razvrstavanja u skladu s točkama 8. i 12.A. Time se ne isključuje produljenje razdoblja potrebnog za zaključenje prodaje ili raspodjele vlasnicima ako su ispunjeni uvjeti iz točke 9.

27. Subjekt mjeri dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) koja se prestaje razvrstavati u imovinu namijenjenu prodaji odnosno imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima (ili koja više nije uključena u skupinu za otuđenje koja se razvrstava u imovinu namijenjenu prodaji ili imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima) po nižoj od sljedećih vrijednosti:

(a) njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti prije nego što je imovina (ili skupina za otuđenje) bila razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji odnosno imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima, usklađenoj za moguću amortizaciju ili revalorizaciju koje bi bile priznate da imovina (ili skupina za otuđenje) nije bila razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji odnosno imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima;

(b) njezinoj *nadoknadivoj vrijednosti* na datum donošenja naknadne odluke da se imovina neće prodati odnosno raspodijeliti. [footnote omitted].

28. Subjekt je dužan uključiti sva potrebna usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine koja se više ne razvrstava u imovinu namijenjenu prodaji odnosno imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima u računu dobiti i gubitaka [footnote omitted] od neprekinutog poslovanja u razdoblju u kojemu mjerila iz točaka 7. – 9. odnosno točke 12.A više nisu ispunjena. Sukladno tome izmjenjuju se financijski izvještaji za razdoblja nakon razvrstavanja u imovinu namijenjenu prodaji odnosno imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima ako je skupina za otuđenje ili dugotrajna imovina koju se više ne razvrstava u imovinu namijenjenu prodaji ili imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima postala ovisni subjekt, zajedničko upravljanje, zajednički pothvat, pridruženi subjekt ili dio udjela u zajedničkom pothvatu ili pridruženom subjektu. Subjekt je dužan to usklađivanje prikazati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti unutar iste stavke u kojoj prikazuje dobit ili gubitak, ako postoje, koji su priznati u skladu s točkom 37.

29. Ako subjekt izbriše pojedinu imovinu ili obvezu iz skupine za otuđenje razvrstane u imovinu namijenjenu prodaji, preostala imovina i obveze iz skupine za otuđenje razvrstane u imovinu namijenjenu prodaji i dalje se mjere kao skupina samo ako skupina ispunjuje mjerila iz točaka od 7. – 9. Ako subjekt izbriše pojedinu imovinu ili obvezu iz skupine za otuđenje razvrstane u imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima, preostala imovina i obveze iz skupine za otuđenje razvrstane u imovinu namijenjenu raspodjeli i dalje se mjere kao skupina samo ako skupina ispunjuje mjerila iz točke 12.A. U protivnom preostala dugotrajna imovina iz skupine koja pojedinačno ispunjuje mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji (ili imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima) mjeri se pojedinačno po svojoj knjigovodstvenoj vrijednosti ili poštenoj vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje (odnosno troškove raspodjele) na taj datum, ovisno o tome koja je niža. Sva dugotrajna imovina koja ne ispunjuje mjerila imovine namijenjene prodaji prestaje se razvrstavati u imovinu namijenjenu prodaji u skladu s točkom 26. Sva dugotrajna imovina koja ne ispunjuje mjerila imovine namijenjene raspodjeli vlasnicima prestaje se razvrstavati u imovinu namijenjenu raspodjeli vlasnicima u skladu s točkom 26.

▼B

PREZENTIRANJE I OBJAVLJIVANJE

30. Subjekt prezentira i objavljuje podatke koji omogućuju korisnicima financijskim izvještaja da ocijene financijske učinke prestanka poslovanja i otuđenja dugotrajne imovine (ili skupina za otuđenje).

▼B

Prezentiranje prestanka poslovanja

31. Sastavnica subjekta uključuje poslovanje i novčane tokove koje je po djelovanju i za potrebe financijskog izvještavanja moguće jasno razlikovati od ostatka subjekta. Drugim riječima, sastavnica subjekta je jedinica koja stvara novac ili skupina jedinica koje stvaraju novac u trenutku uporabe.

32. Prestanak poslovanja je sastavnica subjekta koja je otuđena ili koja je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji, te:

(a) predstavlja odvojenu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljopisno područje poslovanja;

(b) dio je jedinstvenog koordiniranog plana otuđenja odvojene značajne poslovne aktivnosti ili zemljopisnog područja poslovanja; ili

(c) radi se o ovisnom subjektu koji je preuzet isključivo radi ponovne prodaje.

33. Subjekt je dužan objaviti:

(a) jedinstveni iznos u računu dobiti i gubitaka koji uključuje ukupno:

i. dobit ili gubitak od prestanka poslovanja nakon oporezivanja; i

ii. dobit ili gubitak nakon oporezivanja koji su priznati prilikom mjerenja poštene vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili prilikom otuđenja imovine ili skupine (ili skupina) za otuđenje koja čini prestanak poslovanja;

(b) podjelu jedinstvenog iznosa iz podtočke (a) na:

i. prihod, rashod i dobit li gubitak od prestanka poslovanja prije oporezivanja;

ii. povezani trošak poreza na dobit, kako je propisano točkom 81. podtočkom (h) MRS-a 12;

iii. dobit ili gubitak koji su priznati prilikom mjerenja poštene vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili prilikom otuđenja imovine ili skupine (ili skupina) za otuđenje koja čini prestanak poslovanja; i

iv. povezani trošak poreza na dobit, kako je propisano točkom 81. podtočkom (h) MRS-a 12.

Podjelu je moguće prikazati u bilješkama ili u računu dobiti i gubitaka. Ako se prikazuje u računu dobiti i gubitaka, potrebno ju je prikazati u odjeljku koji je označen kao povezan s prestankom poslovanja, odnosno odvojeno od neprekinutog poslovanja. Podjela nije potrebna za skupine za otuđenje koje su novonabavljeni ovisni subjekti koji ispunjavaju mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji prilikom stjecanja (vidjeti točku 11.);

(c) neto novčane tokove koji se mogu pripisati poslovanju, ulaganju i financiranju prestanka poslovanja. Te je podatke moguće objaviti u bilješkama ili financijskim izvještajima. Te podatke nije potrebno objaviti za skupine za otuđenje koje su novonabavljeni ovisni subjekti koji ispunjavaju mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji prilikom stjecanja (vidjeti točku 11.);

▼M11

(d) iznos prihoda od dijelova poslovanja koji nastavljaju poslovati i ukinutih dijelova poslovanja koji pripada vlasnicima matice. Ti se podaci mogu objaviti ili u bilješkama, ili u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

▼M31

33.A Ako subjekt prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A. MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), u tom se izvještaju prikazuje i odjeljak koji se odnosi na obustavljene aktivnosti.

▼B

34. Subjekt je dužan ponovno prezentirati podatke koji se objavljuju u skladu s točkom 33. za prethodna razdoblja prikazana u financijskim izvještajima kako bi objavljeni podaci bili povezani sa svim prekinutim poslovnim aktivnostima do ►M5 kraja izvještajnog razdoblja ◄ za posljednje prezentirano razdoblje.

35. Usklađivanja u tekućem razdoblju iznosa koji su bili prethodno prezentirani u okviru prestanka poslovanja i koji su izravno povezani s otuđenjem prestanka poslovanja u prijašnjem razdoblju razvrstavaju se odvojeno u prestanak poslovanja. Potrebno je objaviti vrstu i iznos tih usklađivanja. Primjeri okolnosti u kojima mogu nastati ta usklađivanja uključuju sljedeće:

(a) razrješenje neizvjesnosti koje proizlaze iz uvjeta transakcije otuđenja, kao što su razrješenje usklađenja kupovne cijene i naknada štete kupcu;

(b) razrješenje neizvjesnosti koje proizlaze i izravno su povezane s poslovanjem sastavnice subjekta prije njezinoga otuđenja, kao što su obveze prodavatelja u vezi sa zaštitom okoliša i temeljem jamstva za proizvode;

(c) podmirenje obveza u okviru plana primanja zaposlenih, pod uvjetom da je podmirenje izravno povezano s transakcijom otuđenja.

36. Ako subjekt prestane razvrstavati sastavnicu subjektu u imovinu namijenjenu prodaji, rezultati poslovanja sastavnice koji su prethodno bili prezentirani u okviru prestanka poslovanja u skladu s točkama od 33. do 35. ponovno se razvrstavaju i uključuju u prihod od neprekinutog poslovanja za sva prezentirana razdoblja. Iznosi za prijašnja razdoblja opisuju se kao ponovno prezentirani.

▼M8

36.A Subjekt koji se obvezao na plan prodaje koji uključuje gubitak kontrole nad ovisnim subjektom, dužan je objaviti informacije iz točaka 33.-36. kada je ovisni subjekt grupa za otuđenje koji udovoljava definiciji prestanka poslovanja u skladu s točkom 32.

▼B

Dobit ili gubitak povezani s neprekinutim poslovanjem

37. Sva dobit ili gubitak od ponovnoga mjerenja dugotrajne imovine (ili skupine za otuđenje) razvrstane u imovinu namijenjenu prodaji, koji ne odgovaraju definiciji prestanka poslovanja, uključuju se u dobit ili gubitak od neprekinutog poslovanja.

Prezentiranje dugotrajne imovine ili skupine za otuđenje razvrstane u imovinu namijenjenu prodaji

38. Subjekt prezentira dugotrajnu imovinu razvrstanu u imovinu namijenjenu prodaji i imovinu iz skupine za otuđenje koja je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji odvojeno od druge imovine u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄. Obveze iz skupine za otuđenje koja je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji prezentiraju se odvojeno od drugih obveza u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄. Ta se imovina i obveze ne prebijaju i prezentiraju kao jedinstveni iznos. Glavne skupine imovine i obveza razvrstanih u imovinu namijenjenu prodaji odvojeno se objavljuju u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ ili u bilješkama, osim kako je dopušteno točkom 39. Subjekt odvojeno prezentira sav kumulativni prihod ili rashod ►M5 priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ◄ u vezi s dugotrajnom imovinom (ili skupinom za otuđenje) razvrstanom u imovinu namijenjenu prodaji.

▼B

39. Ako je skupina za otuđenje novonabavljeni ovisni subjekt koji ispunjava mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji prilikom stjecanja (vidjeti točku 11.), nije potrebno objaviti glavne skupine imovine i obveza.

40. Subjekt ne reklasificira, niti ponovno prezentira iznose prezentirane za dugotrajnu imovinu ili za imovinu i obveze iz skupine za otuđenje razvrstane u imovinu namijenjenu prodaji u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄ za prethodna razdoblja kako bi prikazao razvrstavanje iz ►M5 izvještaja o financijskom položaju ◄ za posljednje prezentirano razdoblje.

Dodatna objavljivanja

41. Subjekt mora u bilješkama objaviti sljedeće podatke u razdoblju u kojemu je dugotrajna imovina (ili skupina za otuđenje) razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji ili prodana:

(a) opis dugotrajne imovine (ili skupine za otuđenje);

(b) opis činjenica i okolnosti prodaje, ili koji će dovesti do očekivanog otuđenja, te očekivani način i vrijeme tog otuđenja;

(c) dobit ili gubitak koji su priznati u skladu s točkama od 20. do 22. i, ako nisu odvojeno prezentirani u računu dobiti i gubitaka, zaglavlje računa dobiti i gubitaka koje sadrži tu dobit ili gubitke;

(d) po potrebi, segment izvještavanja u kojemu je prezentirana dugotrajna imovina (ili skupina za otuđenje) u skladu s MSFI 8 Poslovni segmenti.

42. Ako se primjenjuju točka 26. ili točka 29., u razdoblju donošenja odluke o promjeni plana prodaje dugotrajne imovine (ili skupine za otuđenje) subjekt objavljuje opis činjenica i okolnosti koje su dovele do te odluke i učinak odluke na rezultate poslovanja u odnosnom razdoblju i svim prijašnjim prezentiranim razdobljima.

PRIJELAZNE ODREDBE

43. Ovaj se MSFI prospektivno primjenjuje na dugotrajnu imovinu (ili skupine za otuđenje) koja ispunjava mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji i poslovanje koje ispunjava mjerila za razvrstavanje kao prestanak poslovanja nakon datum početka primjene MSFI-ja. Subjekt može primijeniti zahtjeve MSFI na svu dugotrajnu imovinu (ili skupine za otuđenje) koja ispunjava mjerila za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji i poslovanje koje ispunjava mjerila za razvrstavanje kao prestanak poslovanja nakon datum početka primjene MSFI, pod uvjetom da su procjene i drugi podaci potrebni za primjenu MSFI dobiveni u vrijeme ispunjavanja tih mjerila.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

44. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom MSFI-ja za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**M5**

44.A MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjene su točke 3. i 38. i dodana točka 33.A. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuju i te izmjene.

▼**M11**

44.B MRS-om 27 (s izmjenama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008.) dodana je točka 33. (d). Subjekt je tu izmjenu dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama i iz 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je tu izmjenu primijeniti i na to ranije razdoblje. Izmjena se primjenjuje retroaktivno.

▼**M8**

44.C Točke 8.A i 36.A dodani su kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan te izmjene primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Međutim, subjekt ne smije primijeniti izmjene na godišnja razdoblja koja započinju prije 1. srpnja 2009. ako ne primijeni i MRS 27 (s izmjenama iz svibnja 2008.). Ako subjekt primijeni izmjene prije 1. srpnja 2009., dužan je tu činjenicu objaviti. Subjekt je dužan izmjene primijeniti prospektivno od datuma prve primjene MSFI-ja 5, uz primjenu prijelaznih odredaba iz točke 45. MRS-a 27 (s izmjenama iz svibnja 2008.).

▼**M17**

44.D IFRIC tumačenjem 17 – *Raspodjela nenovčane imovine vlasnicima* iz studenoga 2008. dodani su stavci 5A, 12A i 15A i izmijenjen je stavak 8. Te se izmjene primjenjuju prospektivno na dugotrajnu imovinu (ili skupine za otuđenje) koja je razvrstana za raspodjelu vlasnicima u godišnjim razdobljima koja započinju 1. srpnja 2009. ili nakon toga. Naknadna primjena nije dopuštena. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt spomenute izmjene primijeni na razdoblje koje započinje prije 1. srpnja 2009., dužan je tu činjenicu objaviti te primijeniti MSFI 3 – *Poslovna spajanja* (kako je izmijenjen 2008.), MRS 27 (kako je izmijenjen u svibnju 2008.) i IFRIC 17.

▼**M22**

44.E Stavak 5.B dodan je Poboljšanjima MSFI-jeva iz travnja 2009. Subjekt je dužan ovu izmjenu primijeniti ubuduće na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2010. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je objaviti tu činjenicu.

▼**M32**

44.G MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi*, izdanim u svibnju 2011. godine, izmijenjena je točka 28. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 11.

▼**M33**

44.H MSFI-jem 13 *Mjerenje fer vrijednosti*, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je definicija fer vrijednosti iz Dodatka A i subjekti su je dužni primijeniti kod usvajanja MSFI-ja 13.

▼**M31**

44.I U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 33.A mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

▼M53

44.K U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 5. te se brišu točke 44.F i 44.J. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M48

44.L Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2012. – 2014.*, objavljenim u rujnu 2014., izmijenjene su točke 26. – 29. te je dodana točka 26.A. Subjekt je te izmjene dužan primjenjivati prospektivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* na promjene u načinu otuđenja koje nastanu u godišnjim razdobljima koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼B

OPOZIV MRS 35

45. Ovim se MSFI zamjenjuje MRS 35 Prestanak poslovanja.

Dodatak A

Utvrđeni pojmovi

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

Jedinica koja stvara novac	Najmanja odrediva skupina imovine koja stvara priljeve novca koji su uglavnom neovisni od priljeva novca od druge imovine ili drugih skupina imovine.
Sastavnica subjekta	Poslovanje i novčani tokovi koje je po djelovanju i za potrebe financijskog izvještavanja moguće jasno razlikovati od ostatka subjekta.
Troškovi prodaje	Dodatni troškovi koji se mogu izravno pripisati otuđenju imovine (ili skupine za otuđenje), osim financijskih troškova i rashoda za porez na dobit.
Kratkotrajna imovina	►M5 Subjekt imovinu razvrstava u kratkotrajnu imovinu kada: (a) imovinu očekuje realizirati ili je namjerava prodati ili potrošiti u sklopu svojeg redovitog poslovnog ciklusa; (b) imovinu drži u prvom redu radi trgovanja; (c) imovinu očekuje realizirati u roku od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja; ili (d) je imovina novac ili novčani ekvivalent (kako je definirano u MRS-u 7), osim kada je mogućnost razmjene ili korištenje imovine za podmirenje obveza ograničeno u razdoblju od najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja. ◄
Prestanak poslovanja	Sastavnica subjekta koja je otuđena ili koja je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji, te: (a) predstavlja odvojenu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljopisno područje poslovanja; (b) dio je jedinstvenog koordiniranog plana otuđenja odvojene značajne poslovne aktivnosti ili zemljopisnog područja poslovanja; ili (c) radi se o ovisnom subjektu koji je preuzet isključivo radi ponovne prodaje.

▼B

Skupina za otuđenje	Skupina imovine namijenjena otuđenju prodajom ili na drugi način zajedno kao skupina u okviru jedne transakcije, te obveze koje su izravno povezane s tom imovinom koja će biti prenesena u okviru transakcije. Skupina uključuje *goodwill* stečen u okviru poslovnoga spajanja ako je skupina jedinica koja stvara novac kojoj je *goodwill* raspoređen u skladu sa zahtjevima točaka od 81. do 87. MRS-a 36 Umanjenje vrijednosti imovine (kako je revidiran 2004. ili poslovanje u okviru takve jedinice koja stvara novac.

▼M33

Fer vrijednost	Je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13.)

▼B

Čvrsta obveza kupnje	Dogovor s nepovezanom strankom, koji je obvezujući za obje stranke i obično zakonski provediv, u kojemu se (a) navode svi značajni uvjeti, uključujući cijenu i vrijeme transakcija, i koji (b) uključuje sankciju za njegovo neispunjenje koja je dovoljno visoka da učini njegovo ispunjenje vrlo vjerojatnim.
Vrlo vjerojatno	Veća vjerojatnost da određeni događaj nastane nego da vjerojatno nastane.
Dugotrajna imovina	Imovina koja ne odgovara definiciji kratkotrajne imovine.
Vjerojatno	Veća mogućnost da određeni događaj nastane nego da ne nastane.
Nadoknadiva vrijednost	Iznos neto poštene vrijednosti imovine umanjenje za troškove prodaje ili iznos njezine vrijednosti pri uporabi, ovisno o tome što je više.
Vrijednost pri uporabi	Sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova za koje se očekuje nastati daljnjom uporabom imovine i njezinim otuđenjem na kraju njezinog korisnoga vijeka trajanja.

Dodatak B

Dodatak za uporabu

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

PRODULJENJE RAZDOBLJA POTREBNOG ZA ZAKLJUČENJE PRODAJE

B.1 Kako je navedeno u točki 9., produljenje razdoblja potrebno za zaključenje prodaje ne onemogućuje razvrstavanje imovine (ili skupine za otuđenje) u imovinu namijenjenu prodaji ako je to kašnjenje posljedica događaja ili okolnosti izvan kontrole subjekta, te ako postoji dovoljno dokaza da subjekt i dalje ispunjava plan prodaje imovine (ili skupine za otuđenje). Izuzeće od zahtjeva od jedne godine iz točke 8. stoga se primjenjuje u sljedećim slučajevima u kojima nastanu takvi događaji ili okolnosti:

▼B

(a) na datum na koji subjekt uvede plan prodaje dugotrajne imovine (ili skupine za otuđenje) opravdano očekuje da će drugi (ne kupac) postaviti uvjete za prijenos imovine (ili skupine za otuđenje), što će produljiti razdoblje potrebno za zaključenje prodaje, i:

i. radnje potrebne za ispunjavanje tih uvjeta nije moguće započeti prije dobivanja čvrste obveze kupnje; i

ii. vjerojatno je da će čvrsta obveza kupnje biti dobivena u roku od jedne godine;

(b) subjekt dobiva čvrstu obvezu kupnje i kao posljedica toga kupac ili drugi neočekivano postave uvjete za prijenos dugotrajne imovine (ili skupine za otuđenje), koja je prethodno bila razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji, što će produljiti razdoblje potrebno za zaključenje prodaje, i:

i. pravovremeno su poduzete radnje potrebne za ispunjavanje tih uvjeta; i

ii. očekuje se povoljno razrješenje čimbenika kašnjenja;

(c) tijekom početnoga razdoblja od jedne godine nastale su okolnosti čija je pojava prethodno smatrana nevjerojatnom i kao posljedica toga dugotrajna imovina (ili skupina za otuđenje), koja je prethodno bila razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji, nije prodana do kraja toga razdoblja, i:

i. tijekom početnoga razdoblja od jedne godine subjekt je poduzeo potrebne radnje kao odgovor na promijenjene okolnosti;

ii. dugotrajnom se imovinom (ili skupinom za otuđenje) aktivno trguje po cijeni koja je razumna s obzirom na promijenjene okolnosti; i

iii. ispunjena su mjerila iz točaka 7. i 8.

▼B

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 6

Istraživanje i procjena mineralnih resursa

CILJ

1. Cilj ovog MSFI je utvrditi financijsko izvještavanje za istraživanje i procjenu mineralnih resursa.

2. Ovaj MSFI posebno nalaže:

(a) ograničena poboljšanja postojećih računovodstvenih praksi za troškove istraživanja i procjene;

(b) da subjekti koji priznaju imovinu za istraživanje i procjenu moraju ispitati tu imovinu na umanjenje vrijednosti u skladu s ovim MSFI i mjeriti svako umanjenje vrijednosti u skladu s MRS 36 Umanjenje vrijednosti imovine;

(c) objavljivanje podataka kojima se određuju i objašnjavaju iznosi u financijskim izvještajima subjekta koji proizlaze iz istraživanja i procjene mineralnih resursa, te kojima se pomaže korisnicima tih financijskih izvještaja da razumiju iznos, vrijeme i izvjesnost budućih novčanih tokova od priznate imovine za istraživanje i procjenu.

PODRUČJE PRIMJENE

3. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI na nastale troškove istraživanja i procjene.

4. Ovaj se MSFI ne primjenjuje na druge aspekte računovodstvo subjekata koji se bave istraživanjem i procjenom mineralnih resursa.

5. Subjekt ne primjenjuje ovaj MSFI na troškove nastale:

(a) prije istraživanja i procjene mineralnih resursa, kao što su troškovi nastali prije negoli je subjekt ostvario zakonsko pravo na istraživanje određenog područja;

(b) nakon dokazivanja tehničke izvedivosti i komercijalne isplativosti vađenja mineralnih resursa.

PRIZNAVANJE IMOVINE ZA ISTRAŽIVANJE I PROCJENU

Privremeno izuzeće od točaka 11. i 12. MRS-a 8

6. Pri izradi svojih računovodstvenih politika subjekt koji priznaje imovinu za istraživanje i procjenu primjenjuju točku 10. MRS-a 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške.

▼B

7. U točkama 11. i 12. MRS-a 8 navode se izvori mjerodavnih zahtjeva i uputa koje rukovodstvo mora uzeti u obzir pri izradi računovodstvene politike za određenu stavku ako se na tu stavku ne primjenjuje ikoji drugi MSFI. U skladu s točkama 9. i 10. u nastavku, ovaj MSFI izuzima subjekt od primjene tih točaka na svoje računovodstvene politike za priznavanje i mjerenje imovine za istraživanje i procjenu.

MJERENJE IMOVINE ZA ISTRAŽIVANJE I PROCJENU

Mjerenje prilikom priznavanja

8. Imovina za istraživanje i procjenu mjeri po trošku nabave.

Elementi troškova imovine za istraživanje i procjenu

9. Subjekt utvrđuje računovodstvenu politiku kojom se određuje koji se troškovi priznaju kao imovina za istraživanje i procjenu, te mora dosljedno primjenjivati tu politiku. Pri tom određivanju subjekt mora voditi računa o stupnju sok kojega se te troškove može dovesti u vezu s pronalaženjem određenih mineralnih resursa. Slijede primjeri troškova koje je moguće uključiti u početno mjerenje imovine za istraživanje i procjenu (popis nije iscrpan):

(a) stjecanje prava na istraživanje;

(b) topografske, geološke, geokemijske i geofizičke studije;

(c) istraživačko bušenje;

(d) kopanje rovova;

(e) uzorkovanje; i

(f) aktivnosti povezane s ocjenjivanjem tehničke izvedivosti i komercijalne isplativosti vađenja mineralnih resursa.

10. Troškovi povezani s razvijanjem mineralnih resursa ne priznaju se kao imovina za istraživanje i procjenu. U Okviru i MRS-u 38 Nematerijalna imovina navedene su upute za priznavanje imovine koja proizlazi iz aktivnosti razvoja.

11. U skladu s MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina, subjekt priznaje sve obveze uklanjanja i vraćanja u prvobitno stanje nastale tijekom određenog razdoblja kao posljedica aktivnosti istraživanja i procjene mineralnih resursa.

Mjerenje nakon priznavanja

12. Nakon priznavanja subjekt primjenjuje model troška ili model revalorizacije na imovinu za istraživanje i procjenu. Ako se primjenjuje model revalorizacije (model iz MRS-a 16 Nekretnine, postrojenja i oprema ili model iz MRS-a 38), mora biti sukladan s razvrstavanje imovine (vidjeti točku 15.).

▼B

Promjene računovodstvenih politika

13. Subjekt može promijeniti svoje računovodstvene politike za troškove istraživanja i procjene ako uslijed tih promjena financijski izvještaji postanu korisniji za potrebe donošenja gospodarskih odluka korisnika, te ako ne postanu manje pouzdani, ili ako postanu pouzdaniji i ne postanu manje korisni za te potrebe. Subjekt prosuđuje korisnost i pouzdanost na temelju mjerila iz MRS 8.

14. Kako bi opravdao promjenu svojih računovodstvenih politika za troškove istraživanja i procjene, subjekt mora dokazati da uslijed te promjene njegovi financijski izvještaji u većoj mjeri ispunjavaju mjerila iz MRS 8, no tom promjenom nije nužno postići potpunu sukladnost s tim mjerilima.

PREZENTIRANJE

Razvrstavanje imovine za istraživanje i procjenu

15. Subjekt razvrstava imovinu za istraživanje i procjenu kao materijalnu ili nematerijalnu imovinu s obzirom na prirodu stečene imovine i mora dosljedno primjenjivati to razvrstavanje.

16. Neka se imovina za istraživanje i procjenu smatra nematerijalnom (npr. prava na bušenje), dok se druga smatra materijalnom (npr. vozila i bušilice). U mjeri u kojoj se materijalna imovina koristi pri razvijanju nematerijalne imovine, iznos koji odražava tu uporabu mora biti dio troška nematerijalne imovine. Međutim, uporaba materijalne imovine za razvoj nematerijalne imovine ne mijenja materijalnu imovinu u nematerijalnu imovinu.

Reklasifikacija imovine za istraživanje i procjenu

17. Imovina za istraživanje i procjenu više se ne razvrstava kao takva kad se dokažu tehnička izvedivost i komercijalna isplativost vađenja mineralnih resursa. Prije reklasifikacije se imovina za istraživanje i procjenu ispituje na umanjenje vrijednosti, a svi se gubici od umanjenja vrijednosti priznaju.

UMANJENJE VRIJEDNOSTI

Priznavanje i mjerenje

18. Imovina za istraživanje i procjenu ispituje se na umanjenje vrijednosti ako činjenice i okolnosti ukazuju na to da bi knjigovodstvena vrijednost imovine za istraživanje i procjenu mogla biti veća od njezine nadoknadive vrijednosti. Ako činjenice i okolnosti ukazuju na to da je knjigovodstvena vrijednost veća od nadoknadive vrijednosti, subjekt mjeri, prezentira i objavljuje nastali gubitak od umanjenja vrijednosti u skladu s MRS 36, osim kako je predviđeno točkom 21. u nastavku.

19. Samo u pogledu imovine za istraživanje i procjenu, primjenjuje se točka 20. ovog MSFI umjesto točaka od 8. do 17. MRS-a 36 pri određivanju imovine za istraživanje i procjenu čija bi vrijednost mogla biti umanjena. U točki 20. koristi se izraz „imovina”, no on se jednako primjenjuje na posebnu imovinu za istraživanje i procjenu ili jedinicu koja stvara novac.

▼B

20. Jedna ili više sljedećih činjenica i okolnosti ukazuju na to da bi subjekt trebao ispitati imovinu za istraživanje i procjenu na umanjenje vrijednosti (popis nije iscrpan):

(a) razdoblje u kojemu subjekt ima pravo istraživati određeno područje isteklo je tijekom razdoblja ili ističe u bliskoj budućnosti, te se ne očekuje njegovo produljenje;

(b) značajni troškovi za daljnje istraživanje i procjenu mineralnih resursa u određenom području nisu predviđeno proračunom, niti su planirani;

(c) istraživanje i procjena mineralnih resursa u određenome području nisu doveli do otkrića komercijalno isplativih količina mineralnih resursa, te je subjekt odlučio prekinuti te aktivnosti u tom području;

(d) postoji dovoljno podataka koji ukazuju na to da, iako će se razvoj u određenome području vjerojatno nastaviti, nije vjerojatno da će se knjigovodstvena vrijednost imovine za istraživanje i procjenu u potpunosti nadoknaditi uspješnim razvojem ili prodajom.

U tim slučajevima ili u sličnim slučajevima subjekt je dužan izvršiti ispitivanje umanjenja vrijednosti u skladu s MRS 36. Svi se gubici od umanjenja priznaju kao rashod u skladu s MRS 36.

Određivanje razine na kojoj se imovina za istraživanje i procjenu ispituje na umanjenje vrijednosti

21. Subjekt utvrđuje računovodstvenu politiku za raspoređivanje imovine za istraživanje i procjenu na jedinice koja stvaraju novac ili skupine jedinica koje stvaraju novac kako bi ispitao tu imovinu na umanjenje vrijednosti. Svaka jedinica koja stvara novac ili skupina jedinica kojoj je raspoređena imovina za istraživanje i procjenu ne smije biti veća od poslovnog segmenta određenog u skladu s MSFI 8 Poslovni segmenti.

22. Razina koju odredi subjekt radi ispitivanja imovine za istraživanje i procjenu na umanjenje vrijednosti može obuhvaćati jednu ili više jedinice koje stvaraju novac.

OBJAVLJIVANJE

23. Subjekt objavljuje podatke koji utvrđuju i objašnjavaju iznose priznate u njegovim financijskim izvještajima, koji proizlaze iz istraživanja i procjene mineralnih resursa.

24. Radi ispunjenja točke 23., subjekt objavljuje:

(a) svoje računovodstvene politike za troškove istraživanja i procjene, uključuju priznavanje imovine za istraživanje i procjenu;

(b) iznose imovine, obveza, prihoda i rashoda, te novčanih tokova poslovanja i ulaganja koji proizlaze iz istraživanja i procjene mineralnih resursa.

▼B

25. Subjekt je dužan postupati s imovinom za istraživanje i procjenu kao s posebnom skupinom imovine, te objaviti podatke propisane u MRS 16 ili MRS 38, ovisno o tome na koji je način imovina razvrstana.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

26. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom MSFI-ja za razdoblje koja započinje prije 1. siječnja 2006., dužan je tu činjenicu objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

27. Ako nije izvedivo primijeniti određeni zahtjev iz točke18. na usporedne podatke koji se odnose na godišnja razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2006., subjekt je dužan objaviti tu činjenicu. Izraz „neizvedivo” objašnjen je u MRS 8.

Dodatak A

Utvrđeni pojmovi

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

Imovina za istraživanje i procjenu	Troškovi istraživanja i procjene priznati kao imovina u skladu s računovodstvenom politikom subjekta.
Troškovi istraživanja i procjene	Troškovi koje snosi subjekt u vezi s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa prije negoli se dokažu tehnička izvedivost i komercijalna isplativost vađenja mineralnih resursa.
Istraživanje i procjena mineralnih resursa	Potraga za mineralnim resursima, uključujući minerale, naftu, prirodni plin i slične neobnovljive resurse, nakon što subjekt ostvari zakonsko pravo na istraživanje određenog područja, te određivanje tehničke izvedivosti i komercijalne isplativosti vađenja mineralnih resursa.

▼B

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 7

Financijski instrumenti: objavljivanje

CILJ

1. Cilj ovog MSFI je zahtijevati od subjekata da u svojim financijskim izvještajima objave podatke koji će korisnicima omogućiti da ocijene:

(a) značaj financijskih instrumenata za financijsko stanje i uspješnost subjekta; i

(b) vrstu i opseg rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata kojima je subjekt izložen tijekom razdoblja i na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄, te kako subjekt upravlja tim rizicima.

▼M53

2. Načela iz ovog MSFI-ja dopunjuju načela za priznavanje, mjerenje i prezentiranje financijske imovine i financijskih obveza iz MRS-a 32 *Financijski instrumenti*: *prezentiranje* i MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti.*

▼B

PODRUČJE PRIMJENE

▼M53

3. Svi subjekti dužni su primjenjivati ovaj MSFI na sve vrste financijskih instrumenta, uz iznimku:

(a) udjela u ovisnim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, MRS-om 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* ili MRS-om 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*. Međutim, u nekim se slučajevima MSFI-jem 10, MRS-om 27 ili MRS-om 28 zahtijeva od subjekta ili mu se dopušta obračun udjela u ovisnom subjektu, pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu primjenom MSFI-ja 9; u tim slučajevima subjekti primjenjuju zahtjeve iz ovog standarda. Subjekti primjenjuju ovaj MSFI i na sve derivatne instrumente povezane s udjelima u ovisnim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima, osim ako derivatni instrumenti odgovaraju definiciji vlasničkog instrumenta iz MRS-a 32;

▼B

(b) prava i dužnosti zaposlenika u okviru plana primanja zaposlenika na koje se primjenjuje MRS 19 Primanja zaposlenih;

▼M12

———————

▼M53

(d) ugovora o osiguranju, kako su utvrđeni u MSFI-ju 4 *Ugovori o osiguranju*. Međutim, ovaj se MSFI primjenjuje na derivatne instrumente ugrađene u ugovore o osiguranju ako se MSFI-jem 9 zahtijeva da ih subjekt odvojeno obračunava. Nadalje, izdavatelj primjenjuje ovaj MSFI na *ugovore o financijskom jamstvu* ako primjenjuje MSFI 9 za priznavanje i mjerenje ugovora, ali primjenjuje MSFI 4 ako u skladu s točkom 4. podtočkom (d) MSFI-ja 4 odluči primjenjivati MSFI 4 na njihovo priznavanje i mjerenje;

▼M53

(e) financijskih instrumenata, ugovora i obveza koji proizlaze iz transakcija plaćanja temeljenog na dionicama na koje se primjenjuje MSFI 2 *Plaćanje temeljeno na dionicama*, osim što se ovaj MSFI primjenjuje na ugovore obuhvaćene primjenom MSFI-ja 9;

▼M6

(f) instrumenata koji se u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D MRS-a 32 trebaju klasificirati kao vlasnički instrumenti.

▼M53

4. Ovaj se MSFI primjenjuje na priznate i nepriznate financijske instrumente. Priznati financijski instrumenti uključuju financijsku imovinu i financijske obveze koje su obuhvaćene primjenom MSFI-ja 9. Nepriznati financijski instrumenti uključuju neke financijske instrumente koji su obuhvaćeni primjenom ovog MSFI-ja, iako nisu obuhvaćeni primjenom MSFI-ja 9.

5. Ovaj se MSFI primjenjuje na ugovore o kupnji i prodaji nefinancijske stavke koji su obuhvaćeni primjenom MSFI-ja 9.

5.A Zahtjevi za objavljivanje kreditnih rizika iz točaka od 35.A do 35.N primjenjuju se na ona prava za koja je u MSFI-ju 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima* navedeno da se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 9 u svrhu priznavanja dobiti ili gubitka od umanjenja vrijednosti. Svako upućivanje na financijsku imovinu ili financijske instrumente u ovim točkama uključuje i ta prava, osim ako je drukčije navedeno.

▼B

SKUPINE FINANCIJSKIH INSTRUMENATA I STUPANJ OBJAVLJIVANJA

6. Ako ovaj MSFI nalaže objavljivanje podataka po skupinama financijskih instrumenata, subjekt razvrstava financijske instrumente po skupinama koje su primjerene s obzirom na vrstu podataka koji se objavljuju, te kojima se vodi računa o obilježjima tih financijskih instrumenata. Subjekt je dužan pružiti dovoljno podataka kako bi omogućio usklađivanje sa stavkama ►M5 izvještaja o financijskom položaju ◄.

ZNAČAJ FINANCIJSKIH INSTRUMENATA ZA FINANCIJSKO STANJE I USPJEŠNOST SUBJEKTA

7. Subjekt je dužan objaviti podatke koji omogućuju korisnicima njegovih financijskih izvještaja da ocijene značaj financijskih instrumenata za financijsko stanje i uspješnost subjekta.

▼M5

Izvještaj o financijskom položaju

▼B

Kategorije financijske imovine i financijskih obveza

▼M53

8. Knjigovodstvene vrijednosti svake od sljedećih kategorija, kako je navedeno u MSFI-ju 9, objavljuju se u izvještaju o financijskom položaju ili u bilješkama:

(a) financijske imovine koja se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, pri čemu se odvojeno prikazuje i. financijska imovina koja je kao takva određena pri početnom priznavanju ili naknadno, u skladu s točkom 6.7.1. MSFI-ja 9 i ii. ona koja se obvezno mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s MSFI-jem 9;

▼M53

od (b) do (d) [Izbrisano]

(e) financijskih obveza koje se mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, pri čemu se odvojeno prikazuju i. obveze koje su kao takve određene pri početnom priznavanju ili naknadno, u skladu s točkom 6.7.1. MSFI-ja 9 i ii. one koje odgovaraju definiciji financijskih obveza koje se drže radi trgovanja u MSFI-ju 9;

(f) financijske imovine koja se mjeri po amortiziranom trošku;

(g) financijskih obveza koje se mjere po amortiziranom trošku;

(h) financijske imovine koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, pri čemu se odvojeno prikazuje i. financijska imovina koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A MSFI-ja 9 i ii. ulaganja u vlasničke instrumente koja su kao takva određena pri početnom priznavanju u skladu s točkom 5.7.5. MSFI-ja 9.

Financijska imovina ili financijske obveze određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka

9. Ako je subjekt odredio da se po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka mjeri financijska imovina (ili skupina financijske imovine) koja bi se inače mjerila po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit ili po amortiziranom trošku, dužan je objaviti:

(a) najveću izloženost financijske imovine (ili skupine financijske imovine) *kreditnom riziku* (vidjeti točku 36. podtočku (a)) na kraju izvještajnog razdoblja;

(b) iznos kojim se bilo kojim povezanim kreditnim derivatnim instrumentom ili sličnim instrumentima smanjuje ta najveća izloženost kreditnom riziku (vidjeti točku 36. podtočku (b));

(c) iznos promjene, tijekom razdoblja i kumulativno, fer vrijednosti financijske imovine (ili skupine financijske imovine) koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika financijske imovine, koja se određuje:

▼B

i. kao iznos promjene poštene vrijednosti koja se ne može pripisati promjenama tržišnih uvjeta koji dovode do nastanka tržišnog rizika; ili

ii. uporabom neke druge metode za koju subjekt smatra da vjernije predstavlja iznos promjene poštene vrijednosti koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika imovine.

Promjene tržišnih uvjeta koje dovode do nastanka tržišnog rizika uključuju promjene vidljive (referentne) kamatne stope, cijene robe, deviznog tečaja ili indeksa cijena ili kamatnih stopa;

▼M53

(d) iznos promjene fer vrijednosti svih povezanih kreditnih derivatnih instrumenata ili sličnih instrumenata, koja je nastala tijekom razdoblja i kumulativno nakon određivanja financijske imovine.

▼**M53**

10. Ako je subjekt odredio financijsku obvezu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 4.2.2. MSFI-ja 9. i ako je dužan prezentirati učinke promjena kreditnog rizika te obveze u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (vidjeti točku 5.7.7. MSFI-ja 9), dužan je objaviti:

(a) iznos promjene, kumulativno, fer vrijednosti financijske obveze koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika te obveze (vidjeti točke od B5.7.13. do B5.7.20. MSFI-ja 9 za smjernice o utvrđivanju učinaka promjena kreditnog rizika obveze);

(b) razliku između knjigovodstvene vrijednosti financijske obveze i iznosa koji bi subjekt na temelju ugovora trebao platiti po dospijeću imatelju obveze;

(c) sve prijenose kumulativne dobiti ili gubitka u okviru vlasničkog kapitala tijekom razdoblja, uključujući razlog za takve prijenose;

(d) ako se obveza prestane priznavati tijekom razdoblja, iznos (ako ga ima) iskazan u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti koji je priznat pri prestanku priznavanja.

10.A Ako je subjekt odredio financijsku obvezu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 4.2.2. MSFI-ja 9 i ako je dužan prezentirati sve promjene fer vrijednosti te obveze (uključujući učinke promjene kreditnog rizika obveze) u računu dobiti i gubitka (vidjeti točke 5.7.7. i 5.7.8. MSFI-ja 9), dužan je objaviti:

(a) iznos promjene, tijekom razdoblja i kumulativno, fer vrijednosti financijske obveze koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika te obveze (vidjeti točke od B5.7.13. do B5.7.20. MSFI-ja 9 za smjernice o utvrđivanju učinaka promjena kreditnog rizika obveze) i

(b) razliku između knjigovodstvene vrijednosti financijske obveze i iznosa koji bi subjekt na temelju ugovora trebao platiti po dospijeću imatelju obveze;

11. Subjekt je dužan objaviti i:

(a) podroban opis metoda koje primjenjuje kako bi ispunio zahtjeve iz točke 9. podtočke (c), točke 10. podtočke (a) i točke 10.A podtočke (a) te točke 5.7.7. podtočke (a) MSFI-ja 9, uključujući obrazloženje primjerenosti određene metode;

(b) ako subjekt smatra da podaci koje je objavio u izvještaju o financijskom položaju ili u bilješkama, kako bi ispunio zahtjeve iz točke 9. podtočke (c), točke 10. podtočke (a), točke 10.A podtočke (a) ili točke 5.7.7. podtočke (a) MSFI-ja 9 vjerno ne odražavaju promjenu fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika, razloge tog zaključka i čimbenike koje smatra važnima;

▼M53

(c) podroban opis metodologije ili metodologija koje primjenjuje kako bi utvrdio hoće li prezentiranje učinaka promjena kreditnog rizika obveze u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti stvoriti ili povećati računovodstvenu neusklađenost u računu dobiti i gubitka (vidjeti točke 5.7.7. i 5.7.8. MSFI-ja 9). Ako je subjekt dužan prezentirati učinke promjena kreditnog rizika obveze u računu dobiti i gubitka (vidjeti točku 5.7.8. MSFI-ja 9), objavljeni podaci moraju sadržavati podroban opis gospodarskog odnosa opisanog u točki B5.7.6. MSFI-ja 9.

Ulaganja u vlasničke instrumente određene po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit

11.A Ako je subjekt odredio da se ulaganja u vlasničke instrumente mjere po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, kako je dopušteno točkom 5.7.5. MSFI-ja 9, dužan je objaviti:

(a) za koja je ulaganja u vlasničke instrumente određeno da se mjere po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit;

(b) razloge za primjenu ove druge mogućnosti prezentiranja;

(c) fer vrijednost svakog takvog ulaganja na kraju izvještajnog razdoblja;

(d) dividende priznate tijekom razdoblja, pri čemu se odvojeno prikazuju one koje se odnose na ulaganja koja su se prestala priznavati tijekom izvještajnog razdoblja i one koje se odnose na ulaganja koja se drže na kraju izvještajnog razdoblja;

(e) sve prijenose kumulativne dobiti ili gubitka u okviru vlasničkog kapitala tijekom razdoblja, uključujući razlog za takve prijenose.

11.B Ako subjekt prestane priznavati ulaganja u vlasničke instrumente koja se mjere po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit tijekom izvještajnog razdoblja, dužan je objaviti:

(a) razloge za otuđenje ulaganja;

(b) fer vrijednost ulaganja na datum prestanka priznavanja;

(c) kumulativnu dobit ili gubitak od otuđenja.

▼B

Reklasifikacija

▼M53

od 12. do 12.A [Izbrisano]

12.B Subjekt je dužan objaviti ako je u tekućem ili prethodnim izvještajnim razdobljima reklasificirao bilo koju financijsku imovinu u skladu s točkom 4.4.1. MSFI-ja 9. Za svaki takav događaj subjekt je dužan objaviti:

(a) datum reklasifikacije;

(b) podrobno obrazloženje promjene poslovnog modela i kvalitativni opis njezina učinka na financijske izvještaje subjekta;

(c) iznos reklasificiran u svaku pojedinu kategoriju i iz nje.

▼M53

12.C Za svako izvještajno razdoblje od reklasifikacije do prestanka priznavanja subjekt je dužan objaviti za imovinu koja je reklasificirana iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka tako da se mjeri po amortiziranom trošku ili po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.4.1. MSFI-ja 9:

(a) efektivnu kamatnu stopu utvrđenu na datum reklasifikacije i

(b) priznati prihod od kamata.

12.D Ako je od posljednjeg datuma godišnjeg izvještavanja subjekt reklasificirao financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit tako da se mjeri po amortiziranom trošku ili iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka tako da se mjeri po amortiziranom trošku ili po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, dužan je objaviti:

(a) fer vrijednost financijske imovine na kraju izvještajnog razdoblja i

(b) fer vrijednost dobiti ili gubitka koji bi bili priznati u računu dobiti i gubitka ili u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tijekom izvještajnog razdoblja da financijska imovina nije reklasificirana.

▼M34

Prijeboj financijske imovine i financijskih obveza

13.A Objave iz točaka od 13.B do 13.E nadopunjuju ostale zahtjeve za objavljivanje iz ovog MSFI-ja i zahtijevaju se za sve priznate financijske instrumente koji se prebijaju u skladu s točkom 42. MRS-a 32. Ove se objave primjenjuju i na priznate financijske instrumente koji podliježu provedivim glavnim sporazumima o prijeboju ili sličnim sporazumima, bez obzira na to prebijaju li se u skladu s točkom 42. MRS-a 32.

13.B Subjekt objavljuje informacije kako bi korisnicima svojih financijskih izvještaja omogućio da ocijene učinak ili mogući učinak sporazuma o prijeboju na financijski položaj subjekta. To uključuje i učinak ili mogući učinak prava na prijeboj vezanog uz priznatu financijsku imovinu subjekta i priznate financijske obveze koje su obuhvaćene točkom 13.A.

13.C Radi ostvarenja cilja iz točke 13.B, na kraju izvještajnog razdoblja subjekt objavljuje sljedeće kvantitativne informacije, odvojeno za priznatu financijsku imovinu i priznate financijske obveze koje su obuhvaćene točkom 13.A:

(a) bruto iznose navedene priznate financijske imovine i priznatih financijskih obveza;

(b) iznose koji se prebijaju u skladu s kriterijima iz točke 42. MRS-a 32 kada se određuju neto iznosi prezentirani u izvještaju o financijskom položaju;

(c) neto iznose predstavljene u izvještaju o financijskom položaju;

▼M34

(d) iznose koji podliježu provedivim glavnim sporazumima o prijeboju ili sličnim sporazumima koji nisu na drugi način uključeni u točku 13.C podtočku (b), uključujući:

i. iznose koji se odnose na priznate financijske instrumente koji ne ispunjavaju neke od ili ni jedan kriterij iz točke 42. MRS-a 32; i

ii. iznose koji se odnose na financijske instrumente osiguranja (uključujući novčana sredstva kao instrument osiguranja); i

(e) neto iznos nakon oduzimanja iznosa iz gore navedene točke (d) od iznosa iz gore navedene točke (c).

Informacije koje se zahtijevaju ovim točkom predstavljaju se u tabličnom obliku, odvojeno za financijsku imovinu i financijske obveze, osim ako je neki drugi format prikladniji.

13.D Ukupni iznos koji se objavljuje za neki instrument u skladu s točkom 13.C podtočkom (d), ograničen je na iznos iz točke 13.C podtočke (c) za taj instrument.

13.E Subjekt u objavu u skladu s točkom 13.C podtočkom (d) uključuje opis prava na prijeboj vezanih uz priznatu financijsku imovinu i priznate financijske obveze subjekta podložne provedivim glavnim sporazumima o prijeboju ili sličnim sporazumima, uključujući i narav tih prava.

13.F Ako se informacije koje se zahtijevaju u točkama od 13.B do 13.E objavljuju u više bilješki uz financijski izvještaj, subjekt unosi unakrsna upućivanja na te bilješke.

▼B

Osiguranje plaćanja

▼M53

14. Subjekt je dužan objaviti:

(a) knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine koju je založio kao osiguranje plaćanja obveza ili nepredviđenih obveza, uključujući iznose koji su reklasificirani u skladu s točkom 3.2.23. podtočkom (a) MSFI-ja 9 i

(b) uvjete povezane sa založenom imovinom.

▼B

15. Ako subjekt posjeduje osiguranje plaćanja (financijske ili nefinancijske imovine) i dopušteno mu je da to osiguranje plaćanja proda ili ponovno založi ako vlasnik osiguranja plaćanja ispuni svoju obvezu plaćanja, objavljuje:

(a) poštenu vrijednost osiguranja plaćanja u njegovome posjedu;

(b) poštenu vrijednost svakog takvog osiguranja plaćanja koje je prodao ili ponovno založio, te je li ga subjekt dužan vratiti; i

(c) uvjete povezane s uporabom osiguranja plaćanja od strane subjekta.

Račun ispravka vrijednosti za kreditne gubitke

▼M53

16. [Izbrisano]

▼M53

16.A Knjigovodstvena vrijednost financijske imovine koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A MSFI-ja 9 ne umanjuje se za rezervacije za umanjenje vrijednosti i subjekt ne prezentira rezervacije za umanjenje vrijednosti odvojeno u izvještaju o financijskom položaju kao umanjenje knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine. Međutim, subjekt objavljuje rezervacije za umanjenje vrijednosti u bilješkama uz financijske izvještaje.

▼B

Složeni financijski instrumenti s višestrukim ugrađenim derivatima

17. Ako je subjekt izdao instrument koji sadrži komponentu obveze i komponentu kapitala (vidjeti točku 28. MRS-a 32), te instrument ima višestruke ugrađene derivate čije su vrijednosti međuovisne (kao što je konvertibilni dužnički instrument koji je moguće otkupiti), objavljuje postojanje tih obilježja.

Neplaćanje i kršenje uvjeta

18. Za obveze na temelju najma priznate na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ subjekt je dužan objaviti:

(a) podatke o neplaćanju glavnice, kamata, amortizacijskog fonda (sinking fund) tijekom razdoblja ili uvjete otplate tih obveza na temelju najma;

(b) knjigovodstvenu vrijednost neplaćenih obveza na temelju najma na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄; i

(c) je li neplaćanje ispravljeno ili jesu li dogovoreni novi uvjeti najma prije odobrenja financijskih izvještaja za izdavanje.

19. Ako je tijekom razdoblja došlo do kršenja uvjeta ugovora o najmu, osim onih opisanih u točki 18., subjekt je dužan objaviti iste podatke kao što su oni propisani točkom 18. ako su ta kršenja omogućila najmodavcu da zatraži ubrzanu otplatu (osim ako su kršenja ispravljena ili ako su dogovoreni novi uvjeti najma na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ ili prije).

▼M5

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

▼B

Stavke prihoda, rashoda, dobiti ili gubitaka

▼M53

20. U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama subjekt objavljuje sljedeće stavke prihoda, rashoda, dobiti ili gubitaka:

(a) neto dobit ili neto gubitke od:

i. financijske imovine ili financijskih obveza koje se mjere po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka, pri čemu se odvojeno prikazuje financijska imovina ili financijske obveze koje su kao takve određene pri početnom priznavanju ili naknadno u skladu s točkom 6.7.1. MSFI-ja 9, kao i od financijske imovine ili financijskih obveza koje se obvezno mjere po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka u skladu s MSFI-jem 9 (npr. financijske obveze koje odgovaraju definiciji financijskih obveza koje se drže radi trgovanja iz MSFI-ja 9). Za financijske obveze određene po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka subjekt posebno prikazuje iznos dobiti ili gubitka priznat u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i iznos priznat u računu dobiti i gubitka.

▼M53

od ii. do iv. [Izbrisano]

v. financijskih obveza koje se mjere po amortiziranom trošku;

vi. financijske imovine koja se mjeri po amortiziranom trošku;

vii. ulaganja u vlasničke instrumente određene po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 5.7.5. MSFI-ja 9;

viii. financijske imovine koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A MSFI-ja 9, pri čemu se odvojeno prikazuje iznos dobiti ili gubitka priznat u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tijekom razdoblja i iznos koji je nakon prestanka priznavanja reklasificiran iz akumulirane ostale sveobuhvatne dobiti u račun dobiti i gubitka za razdoblje;

(b) ukupne prihode od kamata i ukupne kamatne rashode (koji se računaju metodom efektivne kamatne stope) za financijsku imovinu koja se mjeri po amortiziranom trošku ili po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A MSFI-ja 9 (ti se iznosi prikazuju odvojeno) ili za financijske obveze koje se ne mjere po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka;

(c) prihode od naknada i rashode za naknade (osim iznosa uključenih u određivanje efektivne kamatne stope) koji proizlaze iz:

i. financijske imovine ili financijskih obveza koje nisu određene po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka te

ii. fondova i drugih fiducijarnih aktivnosti čiji je rezultat držanje ili ulaganje imovine u ime pojedinaca, fondova, mirovinskih planova i drugih institucija;

(d) [Izbrisano]

(e) [Izbrisano]

20.A Subjekt je dužan objaviti analizu dobiti ili gubitka priznatih u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti koji proizlaze iz prestanka priznavanja financijske imovine koja se mjeri po amortiziranom trošku, pri čemu se odvojeno prikazuju dobit i gubici koji proizlaze iz prestanka priznavanja te financijske imovine. Objavljeni podaci uključuju i razloge za prestanak priznavanja te financijske imovine.

▼B

Ostali podaci koje je potrebno objaviti

Računovodstvene politike

▼M49

21. U skladu s točkom 117. MRS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.), subjekt objavljuje svoje važne računovodstvene politike koje se sastoje od osnove (ili osnova) za mjerenje upotrijebljene (upotrijebljenih) pri sastavljanju financijskih izvještaja te druge primijenjene računovodstvene politike koje su važne za razumijevanje financijskih izvještaja.

▼B

Računovodstvo zaštite od rizika

▼M53

21.A Subjekt je dužan primijeniti zahtjeve povezane s objavljivanjem podataka iz točaka od 21.B do 24.F na one izloženosti rizicima koje subjekt štiti i za koje je odlučio primjenjivati računovodstvo zaštite od rizika. Podaci koji se objavljuju o računovodstvu zaštite od rizika sadržavaju informacije o:

(a) strategiji upravljanja rizicima subjekta i načinu njezine primjene u svrhu upravljanja rizikom;

(b) utjecaju aktivnosti zaštite od rizika subjekta na iznos, vrijeme nastanka i neizvjesnost njegovih budućih novčanih tokova te

(c) učinku računovodstva zaštite od rizika na izvještaj o financijskom položaju subjekta, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i izvještaj o promjenama vlasničkog kapitala.

21.B Subjekt je dužan objaviti tražene podatke u jednoj bilješci ili u posebnom odjeljku u svojim financijskim izvještajima. Međutim, subjekt ne mora ponavljati podatke koji su već prezentirani drugdje, pod uvjetom da su podaci u financijskim izvještajima uključeni s upućivanjem na druge izvještaje, kao što su objašnjenja rukovodstva ili izvještaj o rizicima, koji su dostupni korisnicima financijskih izvještaja pod istim uvjetima i u isto vrijeme kao i financijski izvještaji. Bez podataka uključenih s takvim upućivanjem financijski su izvještaji nepotpuni.

21.C Kada se na temelju točaka od 22.A do 24.F od subjekta zahtijeva da objavljene podatke odvoji po kategorijama rizika, subjekt je dužan utvrditi svaku kategoriju rizika na temelju izloženosti riziku od kojeg se subjekt odlučio zaštititi i za koji primjenjuje računovodstvo zaštite od rizika. Subjekt je dužan dosljedno utvrditi kategorije rizika za sve podatke koji se objavljuju o računovodstvu zaštite od rizika.

21.D Kako bi ispunio ciljeve iz točke 21.A, subjekt utvrđuje (osim ako je drukčije navedeno u nastavku) podrobnost podataka koje objavljuje, koliko će naglasiti različite aspekte zahtjeva za objavljivanje, odgovarajuću razinu objedinjavanja ili raščlambe te jesu li korisnicima financijskih izvještaja potrebna dodatna obrazloženja za ocjenu kvantitativnih objavljenih podataka. Međutim, subjekt je dužan primijeniti istu razinu objedinjavanja ili raščlambe koju primjenjuje u vezi sa zahtjevima za objavljivanje odgovarajućih podataka u ovom MSFI-ju i MSFI-ju 13 *Mjerenje fer vrijednosti*.

Računovodstvo zaštite od rizika

22. [Izbrisano]

22.A Subjekt je dužan obrazložiti svoju strategiju upravljanja rizicima za svaku kategoriju izloženosti rizicima od kojih se odlučio zaštititi i za koje primjenjuje računovodstvo zaštite od rizika. Obrazloženje bi trebalo omogućiti korisnicima financijskih izvještaja da ocijene (na primjer):

(a) iz čega proizlazi svaki rizik;

(b) kako subjekt upravlja svakim rizikom, što uključuje i to štiti li subjekt stavku u cijelosti od svih rizika ili štiti komponentu (ili komponente) rizika stavke i zašto;

(c) razmjer izloženosti rizicima kojima subjekt upravlja.

▼**M53**

22.B Kako bi se ispunili zahtjevi iz točke 22.A, podaci moraju uključivati (ali nisu ograničeni na) opis:

(a) instrumenata zaštite od rizika koji se upotrebljavaju (te kako se upotrebljavaju) za zaštitu od izloženosti rizicima;

(b) načina na koji subjekt utvrđuje gospodarski odnos između zaštićene stavke i instrumenta zaštite od rizika u svrhu procjene učinkovitosti zaštite od rizika te

(c) načina na koji subjekt utvrđuje omjer zaštite od rizika te izvora neučinkovitosti zaštite od rizika.

22.C Kada subjekt odredi komponentu specifičnog rizika kao zaštićenu stavku (vidjeti točku 6.3.7. MSFI-ja 9), dužan je, osim podataka čije se objavljivanje zahtijeva točkama 22.A i 22.B, pružiti kvalitativne i kvantitativne podatke o:

(a) načinu na koji subjekt utvrđuje komponentu rizika koja je određena kao zaštićena stavka (uključujući opis odnosa između komponente rizika i stavke u cjelini) te

(b) načinu na koji je komponenta rizika povezana sa stavkom u cjelini (na primjer određena je komponenta rizika u prethodnim razdobljima obuhvaćala u prosjeku 80 posto promjena fer vrijednosti stavke u cjelini).

Iznos, vrijeme nastanka i neizvjesnost budućih novčanih tokova

23. [Izbrisano]

23.A Osim ako se na njega primjenjuje izuzeće iz točke 23.C, subjekt je dužan objaviti kvantitativne podatke po kategorijama rizika kako bi korisnicima financijskih izvještaja omogućio da ocijene uvjete instrumenata zaštite od rizika te načina na koji oni utječu na iznos, vrijeme nastanka i neizvjesnost budućih novčanih tokova subjekta.

23.B Kako bi ispunio zahtjeve iz točke 23.A, subjekt je dužan raščlaniti podatke o:

(a) profilu vremena nastanka nominalnog iznosa instrumenta zaštite od rizika i

(b) ako je primjenjivo, prosječnoj cijeni ili stopi (na primjer izvršne ili terminske cijene) instrumenta zaštite od rizika.

23.C U situacijama u kojima subjekt često usklađuje (odnosno prekida i ponovno uspostavlja) odnose zaštite od rizika zbog čestih promjena instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke (odnosno kada subjekt primjenjuje dinamični postupak u kojem izloženosti i instrumenti koji se upotrebljavaju za upravljanje tom izloženošću ne ostaju dugo isti, kao što je navedeno u primjeru u točki B6.5.24. podtočki (b) MSFI-ja 9), subjekt je:

(a) izuzet od obveze objavljivanja podataka koji se zahtijevaju točkama 23.A i 23.B;

(b) dužan objaviti:

i. podatke o odnosu između strategije upravljanja rizicima i tih odnosa zaštite od rizika;

▼**M53**

ii. opis načina na koji uzima u obzir strategiju upravljanja rizicima primjenom računovodstva zaštite od rizika i određivanjem tih pojedinih odnosa zaštite od rizika te

iii. naznaku o učestalosti prekida i ponovne uspostave odnosa zaštite od rizika u okviru postupka subjekta povezanog s tim odnosima zaštite od rizika.

23.D Subjekt je dužan objaviti po kategorijama rizika opis očekivanih izvora neučinkovitosti zaštite od rizika koji utječu na odnos zaštite od rizika tijekom njegova trajanja.

23.E Ako se u odnosu zaštite od rizika pojave ostali izvori neučinkovitosti zaštite od rizika, subjekt je dužan objaviti te izvore po kategorijama rizika te obrazložiti neučinkovitost zaštite od rizika koja iz njih proizlazi.

23.F Za zaštitu novčanih tokova od rizika subjekt je dužan objaviti opis svake predviđene transakcije čije se izvršenje više ne očekuje, a na koju je u prethodnom razdoblju primijenjeno računovodstvo zaštite od rizika.

Učinci računovodstva zaštite od rizika na financijski položaj i uspješnost

24. [Izbrisano]

24.A Subjekt je dužan u tabličnom obliku objaviti sljedeće vrijednosti koje se odnose na stavke koje su određene kao instrumenti zaštite od rizika, i to odvojeno po kategorijama rizika za svaku vrstu zaštite od rizika (zaštita fer vrijednosti, zaštita novčanog toka ili zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika):

(a) knjigovodstvenu vrijednost instrumenata zaštite od rizika (financijsku imovinu odvojeno od financijskih obveza);

(b) stavku u izvještaju o financijskom položaju u koju je uključen instrument zaštite od rizika;

(c) promjenu fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika na temelju koje je priznata neučinkovitost zaštite od rizika u tom razdoblju i

(d) nominalne vrijednosti (uključujući količine izražene u tonama ili prostornim metrima) instrumenata zaštite od rizika.

24.B Subjekt je dužan u tabličnom obliku objaviti sljedeće vrijednosti koje se odnose na zaštićene stavke, i to odvojeno po kategorijama rizika za vrste zaštite od rizika kako slijedi:

(a) za zaštite fer vrijednosti od rizika:

i. knjigovodstvenu vrijednost zaštićene stavke koja je priznata u izvještaju o financijskom položaju (pri čemu se imovina iskazuje odvojeno od obveza);

ii. akumulirani iznos usklađenja zaštite fer vrijednosti od rizika za zaštićene stavke koji je uključen u knjigovodstvenu vrijednost zaštićene stavke priznate u izvještaju o financijskom položaju (pri čemu se imovina iskazuje odvojeno od obveza);

iii. stavku u izvještaju o financijskom položaju u koju je uključena zaštićena stavka;

▼M53

iv. promjenu vrijednosti zaštićene stavke na temelju koje je priznata neučinkovitost zaštite od rizika u tom razdoblju i

v. akumulirani iznos usklađenja zaštite fer vrijednosti od rizika koji je preostao u izvještaju o financijskom položaju za sve zaštićene stavke koje su se prestale usklađivati za dobit i gubitke na temelju zaštite od rizika u skladu s točkom 6.5.10. MSFI-ja 9;

(b) za zaštite novčanih tokova od rizika i zaštite neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika:

i. promjenu vrijednosti zaštićene stavke na temelju koje je priznata neučinkovitost zaštite od rizika u tom razdoblju (odnosno za zaštite novčanih tokova od rizika promjenu vrijednosti na temelju koje je utvrđena priznata neučinkovitost zaštite od rizika u skladu s točkom 6.5.11. podtočkom (c) MSFI-ja 9);

ii. stanja rezervacija za zaštitu novčanih tokova od rizika i rezervacija za preračunavanje stranih valuta za nastavak zaštita od rizika koje se obračunavaju u skladu s točkom 6.5.11. i točkom 6.5.13. podtočkom (a) MSFI-ja 9 te

iii. stanja rezervacija za zaštitu novčanih tokova od rizika i rezervacija za preračunavanje stranih valuta preostala iz odnosa zaštite od rizika na koje se više ne primjenjuje računovodstvo zaštite od rizika.

24.C Subjekt je dužan u tabličnom obliku objaviti sljedeće vrijednosti, i to odvojeno po kategorijama rizika za vrste zaštite od rizika kako slijedi:

(a) za zaštite fer vrijednosti od rizika:

i. neučinkovitost zaštite od rizika, odnosno razliku između dobiti ili gubitka instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke, koja je priznata u računu dobiti i gubitka (ili ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, za zaštite vlasničkog instrumenta od rizika čije je promjene fer vrijednosti subjekt odlučio prezentirati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5. MSFI-ja 9) i

ii. stavke u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u koju je uključena priznata neučinkovitost zaštite od rizika;

(b) za zaštite novčanih tokova od rizika i zaštite neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika:

i. dobit ili gubitke na temelju zaštite od rizika iz izvještajnog razdoblja, koji su priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti;

ii. neučinkovitost zaštite od rizika koja se priznaje u računu dobiti i gubitka;

iii. stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u koju je uključena priznata neučinkovitost zaštite od rizika;

iv. iznos koji je iz rezervacija za zaštitu novčanih tokova od rizika ili rezervacija za preračunavanje stranih valuta reklasificiran u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1) (pri čemu se iznosi na koje se ranije primjenjivalo računovodstvo zaštite od rizika, ali u vezi s kojima se više ne očekuju budući novčani tokovi zaštićeni od rizika, razlikuju od prenesenih iznosa zbog toga što je zaštićena stavka utjecala na račun dobiti i gubitka);

v. stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u koju je uključeno reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1) i

▼**M53**

vi. za zaštite neto stanja od rizika, dobit i gubitke na temelju zaštite od rizika koji su priznati u posebnoj stavci u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (vidjeti točku 6.6.4. MSFI-ja 9).

24.D Ako obujam odnosa zaštite od rizika na koje se primjenjuje izuzeće iz točke 23.C ne predstavlja uobičajeni obujam tijekom razdoblja (odnosno ako obujam na datum izvještavanja ne odražava obujam tijekom razdoblja), subjekt je dužan objaviti tu činjenicu, kao i razlog zbog kojeg smatra da obujam nije reprezentativan.

24.E Subjekt je dužan navesti usklađenje svake komponente vlasničkog kapitala i analizu ostale sveobuhvatne dobiti u skladu s MRS-om 1 na temelju kojih je moguće:

(a) razlikovati barem iznose koji se odnose na objavljivanja podataka iz točke 24.C podtočke (b) alineje i. i podtočke (b) alineje iv., kao i iznose koji se obračunavaju u skladu s točkom 6.5.11. podtočkom (d) alinejom i. i podtočkom (d) alinejom iii. MSFI-ja 9;

(b) razlikovati iznose povezane s vremenskom vrijednošću opcija kojima se štite zaštićene stavke povezane s transakcijama i iznose povezane s vremenskom vrijednošću opcija kojima se štite zaštićene stavke povezane s vremenskim razdobljem kada subjekt obračunava vremensku vrijednost opcije u skladu s točkom 6.5.15. MSFI-ja 9 i

(c) razlikovati iznose povezane s terminskim elementima terminskih ugovora i rasponima valutne osnovice financijskih instrumenata kojima se štite zaštićene stavkama povezane s transakcijama i iznose povezane s terminskim elementima terminskih ugovora i rasponima valutne osnovice financijskih instrumenata kojima se štite zaštićene stavke povezane s vremenskim razdobljem kada subjekt te iznose obračunava u skladu s točkom 6.5.16. MSFI-ja 9.

24.F Subjekt je dužan podatke koji se zahtijevaju u točki 24.E objaviti po kategorijama rizika. Raščlanjivanje po rizicima može biti iskazano u bilješkama uz financijske izvještaje.

Mogućnost određivanja mjerenja kreditne izloženosti po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka

24.G Ako je subjekt odredio da se financijski instrument ili njegov dio mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka zbog toga što upotrebljava kreditni derivatni instrument za upravljanje kreditnim rizikom toga financijskog instrumenta, dužan je objaviti:

(a) za kreditne derivatne instrumente koji se upotrebljavaju za upravljanje kreditnim rizikom financijskih instrumenata za koje je određeno da se mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 6.7.1. MSFI-ja 9, usklađenje nominalne i fer vrijednosti na početku i na kraju razdoblja;

(b) dobit ili gubitak priznate u računu dobiti i gubitka pri određivanju da se financijski instrument ili njegov dio mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 6.7.1. MSFI-ja 9 i

(c) po prestanku mjerenja financijskog instrumenta ili njegova dijela po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, fer vrijednost tog financijskog instrumenta koja je postala nova knjigovodstvena vrijednost u skladu s točkom 6.7.4. podtočkom (b) MSFI-ja 9 te povezanu nominalnu vrijednost ili vrijednost glavnice (osim radi pružanja usporednih podataka u skladu s MSFI-jem 1, subjekt ne mora nastaviti s objavljivanjem tih podataka u sljedećim razdobljima).

▼B

Poštena vrijednost

25. Osim kako je utvrđeno točkom 29., za svaku skupinu financijske imovine i financijskih obveza (vidjeti točku 6.) subjekt objavljuje poštenu vrijednost te skupine imovine i obveza na način koji omogućuje usporedbu s knjigovodstvenom vrijednosti.

26. Pri objavljivanju poštenih vrijednosti subjekt razvrstava financijsku imovinu i financijske obveze u skupine, ali ih prebija samo u mjeri u kojoj je izvršen prijeboj njihovih knjigovodstvenih vrijednosti u ►M5 izvještaju o financijskom položaju ◄.

▼M33

_____

▼M53

28. U nekim slučajevima subjekt ne priznaje dobit ili gubitak pri početnom priznavanju financijske imovine ili financijske obveze zbog toga što fer vrijednost nije dokazana kotiranom cijenom na aktivnom tržištu za istovjetnu imovinu ili obvezu (odnosno ulazni podaci prve razine) niti je proizišla iz uporabe metode procjene u kojoj se koriste samo podaci s odnosnih tržišta (vidjeti točku B5.1.2.A MSFI-ja 9). U takvim slučajevima subjekt je za svaku skupinu financijske imovine ili financijskih obveza dužan objaviti:

(a) svoju računovodstvenu politiku za priznavanje u računu dobiti i gubitka razlike između fer vrijednosti pri početnom priznavanju i cijene transakcije kako bi se prikazala promjena čimbenika (uključujući vrijeme) koje bi sudionici na tržištu uzeli u obzir pri utvrđivanju cijene imovine ili obveze (vidjeti točku B5.1.2.A podtočku (b) MSFI-ja 9);

(b) skupnu razliku koju je potrebno priznati u računu dobiti i gubitka na početku i na kraju razdoblja te usklađivanje promjena stanja te razlike;

(c) zašto je subjekt zaključio da cijena transakcije nije najbolji dokaz fer vrijednosti, uključujući opis dokaza u prilog fer vrijednosti.

29. Ne zahtijeva se objavljivanje fer vrijednosti:

▼B

(a) ako je knjigovodstvena vrijednost razumno približna poštenoj vrijednosti, na primjer za financijske instrumente kao što su kratkoročna potraživanja od kupaca i kratkoročne obveze prema dobavljačima;

▼M53

(b) [Izbrisano]

▼B

(c) za ugovor koji sadrži obilježje diskrecijskog sudjelovanja (kako je opisano u MSFI 4) ako poštenu vrijednost toga obilježja nije moguće pouzdano izmjeriti.

▼M53

30. U slučaju opisanom u točki 29. podtočki (c) subjekt objavljuje podatke kako bi pomogao korisnicima financijskih izvještaja da sami ocijene opseg mogućih razlika između knjigovodstvene vrijednosti tih ugovora i njihove fer vrijednosti, uključujući:

▼B

(a) činjenicu da podaci o poštenoj vrijednosti tih instrumenata nisu objavljeni iz razloga što njihovu poštenu vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti;

▼B

(b) opis financijskih instrumenata, njihovu knjigovodstvenu vrijednost i obrazloženje zašto poštenu vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti;

(c) podatke o tržištu za te instrumente;

(d) podatke o tome namjerava li i na koji način subjekt otuđiti financijske instrumente; i

(e) ako se financijski instrumenti, čiju poštenu vrijednost prethodno nije bilo moguće pouzdano izmjeriti, prestaju priznavati, tu činjenicu, njihovu knjigovodstvenu vrijednost u trenutku prestanka priznavanja i iznos priznate dobiti ili gubitka.

VRSTA I OPSEG RIZIKA KOJI PROIZLAZE IZ FINANCIJSKIH INSTRUMENATA

31. Subjekt mora objaviti podatke koji omogućuju korisnicima njegovih financijskih izvještaja da procijene vrstu i opseg rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata, a kojima je subjekt izložen na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄.

32. Podaci koje je potrebno objaviti u skladu s točkama od 33. do 42. usredotočeni su na rizike koji proizlaze iz financijskih instrumenata i načina upravljanja tim rizicima. Ti rizici obično uključuju, iako nisu ograničeni na kreditni rizik, rizik likvidnosti i tržišni rizik.

▼M29

32.A Osiguravanje kvalitativnog objavljivanja u smislu kvantitativnog objavljivanja omogućuje korisnicima povezivanje vezanih objava i time stvaranje cjelokupne slike prirode i opsega rizika koji proizlazi iz financijskih instrumenata. Interakcija između kvalitativnih i kvantitativnih objavljivanja pridonosi objavljivanju informacija na način koji bolje omogućuje korisnicima da procijene izloženost subjekta riziku.

▼B

Kvalitativna objavljivanja

33. Za svaku vrstu rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata subjekt objavljuje sljedeće:

(a) izloženost riziku i kako on nastaje;

(b) svoje ciljeve, politike i postupke upravljanja rizicima, te metode mjerenja rizika; i

(c) sve promjene podtočaka (a) ili (b) odnosu na prethodno razdoblje.

Kvantitativna objavljivanja

▼M29

34. Za svaku vrstu rizika koja proizlazi iz financijskih instrumenata subjekt objavljuje:

(a) sažetak kvantitativnih podataka o svojoj izloženosti tom riziku na kraju izvještajnog razdoblja. To objavljivanje temelji se na informaciji koju je interno pružilo ključno poslovno vodstvo subjekta (kako je određeno MRS-om 24 Objavljivanje povezanih stranki), primjerice odbor direktora ili glavni izvršni direktor subjekta;

(b) objavljivanja utvrđena u odlomcima od 36. do 42., u mjeri u kojoj nije predviđeno u skladu s točkom (a);

(c) koncentracije rizika, ako nisu očite iz objavljivanja izvršenih u skladu s točkama (a) i (b).

▼B

35. Ako kvantitativni podaci objavljeni na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ nisu reprezentativni u pogledu izloženosti subjekta riziku tijekom razdoblja, subjekt je dužan pružiti dodatne podatke koji su reprezentativni.

Kreditni rizik

▼M53

Područje primjene i ciljevi

35.A Subjekt je dužan primijeniti zahtjeve o objavljivanju podataka iz točaka od 35.F do 35.N na financijske instrumente na koje se primjenjuju zahtjevi za umanjenje vrijednosti iz MSFI-ja 9. Međutim:

(a) za potraživanja od kupaca, ugovornu imovinu i potraživanja na temelju najma, točka 35.J primjenjuje se na ona potraživanja od kupaca, ugovornu imovinu ili potraživanja na temelju najma čiji se očekivani kreditni gubici tijekom vijeka trajanja priznaju u skladu s točkom 5.5.15. MSFI-ja 9, ako je ta financijska imovina promijenjena prekoračenjem dospijeća za više od 30 dana i

(b) točka 35.K podtočka (b) ne primjenjuje se na potraživanja na temelju najma.

35.B Objavljivanje podataka o kreditnom riziku u skladu s točkama od 35.F do 35.N omogućuje korisnicima financijskih izvještaja da razumiju učinak kreditnog rizika na iznos, vrijeme nastanka i neizvjesnost budućih novčanih tokova. Kako bi se ostvario taj cilj, objavljivanjem podataka o kreditnom riziku dostavljaju se:

(a) podaci o postupcima subjekta u pogledu upravljanja rizicima te o njihovoj povezanosti s priznavanjem i mjerenjem očekivanih kreditnih gubitaka, uključujući metode, pretpostavke i podatke primijenjene za mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka;

(b) kvantitativne i kvalitativne podatke kojima se korisnicima financijskih izvještaja omogućuje da ocijene iznose u financijskim izvještajima proizišle iz očekivanih kreditnih gubitaka, uključujući promjene iznosa očekivanih kreditnih gubitaka i razloge za te promjene te

(c) podatke o izloženosti subjekta kreditnom riziku (odnosno kreditnom riziku koji je svojstven financijskoj imovini i obvezama subjekta u pogledu produljenja kredita), uključujući značajne koncentracije kreditnog rizika.

35.C Subjekt ne mora ponavljati podatke koji su već prezentirani drugdje, pod uvjetom da su podaci u financijskim izvještajima uključeni s upućivanjem na druge izvještaje, kao što su objašnjenja rukovodstva ili izvještaj o rizicima, koji su dostupni korisnicima financijskih izvještaja pod istim uvjetima i u isto vrijeme kao i financijski izvještaji. Bez podataka uključenih s takvim upućivanjem financijski su izvještaji nepotpuni.

35.D Kako bi ispunio ciljeve iz točke 35.B, subjekt utvrđuje (osim ako je drukčije navedeno u nastavku) podrobnost podataka koje objavljuje, koliko će naglasiti različite aspekte zahtjeva za objavljivanje, odgovarajuću razinu objedinjavanja ili raščlambe te jesu li korisnicima financijskih izvještaja potrebna dodatna obrazloženja za ocjenu objavljenih kvantitativnih podataka.

▼**M53**

35.E Ako podaci objavljeni u skladu s točkama od 35.F do 35.N nisu dovoljni za ispunjenje ciljeva iz točke 35.B, subjekt je dužan objaviti dodatne podatke potrebne za ispunjenje tih ciljeva.

Postupci upravljanja kreditnim rizikom

35.F Subjekt je dužan obrazložiti svoje postupke upravljanja kreditnim rizikom te njihovu povezanost s priznavanjem i mjerenjem očekivanih kreditnih gubitaka. Kako bi ispunio taj cilj, subjekt je dužan objaviti podatke kojima se korisnicima financijskih izvještaja omogućuje da razumiju i ocijene:

(a) kako je subjekt odredio je li se nakon početnog priznavanja kreditni rizik financijskih instrumenata znatno povećao, uključujući:

i. smatra li se i na koji način da je kreditni rizik financijskih instrumenata nizak u skladu s točkom 5.5.10. MSFI-ja 9, uključujući skupine financijskih instrumenata na koje se to odnosi te

ii. osporava li se i na koji način pretpostavka iz točke 5.5.11. MSFI-ja 9 o tome da se kreditni rizik znatno povećao nakon početnog priznavanja ako je dospijeće financijske imovine prekoračeno za više od 30 dana;

(b) definicije neispunjenja obveza subjekta, uključujući razloge za odabir tih definicija;

(c) način svrstavanja instrumenata u skupine, ako se očekivani kreditni gubici mjere na skupnoj osnovi;

(d) način na koji subjekt utvrđuje je li financijska imovina umanjena za kreditne gubitke;

(e) politika subjekta u pogledu otpisa, uključujući pokazatelje izostanka razumnih očekivanja naplate i podatke o postupku u pogledu financijske imovine koja je još uvijek predmet prisilne naplate iako je otpisana te

(f) način primjene zahtjeva iz točke 5.5.12. MSFI-ja 9 za promjenu ugovornih novčanih tokova financijske imovine, uključujući i to kako subjekt:

i. utvrđuje je li kreditni rizik financijske imovine promijenjene pri mjerenju rezervacija za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja poboljšan u mjeri da se rezervacije za umanjenje vrijednosti ponovno mjere u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima u dvanaestomjesečnom razdoblju u skladu s točkom 5.5.5. MSFI-ja 9 i

ii. prati u kojoj se mjeri rezervacije za umanjenje vrijednosti za financijsku imovinu koje ispunjavaju mjerila iz alineje i. ponovno mjere u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja u skladu s točkom 5.5.3. MSFI-ja 9.

▼**M53**

35.G Subjekt je dužan obrazložiti unose, pretpostavke i tehnike procjene s pomoću kojih su primijenjeni zahtjevi iz odjeljka 5.5. MSFI-ja 9. U tu svrhu subjekt objavljuje:

(a) osnovu za unose i pretpostavke te tehnike procjene upotrijebljene za:

i. mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka u dvanaestomjesečnom razdoblju i tijekom vijeka trajanja;

ii. utvrđivanje je li se nakon početnog priznavanja kreditni rizik financijskih instrumenata znatno povećao i

iii. utvrđivanje je li financijska imovina umanjena za kreditne gubitke;

(b) način na koji su podaci o budućim događajima uključeni u utvrđivanje očekivanih kreditnih gubitaka, uključujući uporabu makroekonomskih podataka i

(c) promjene tehnika procjene ili značajnih pretpostavki izvršene tijekom izvještajnog razdoblja i razloge za te promjene.

Kvantitativni i kvalitativni podaci o iznosima koji proizlaze iz očekivanih kreditnih gubitaka

35.H Kako bi obrazložio promjene rezervacija za umanjenje vrijednosti i razloge promjena, subjekt je za svaku skupinu financijskih instrumenata dužan navesti usklađenost početnog i završnog stanja rezervacija za umanjenje vrijednosti, i to u tablici u kojoj su odvojeno prikazane promjene tijekom razdoblja:

(a) rezervacija za umanjenje vrijednosti koje se mjere u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima u dvanaestomjesečnom razdoblju;

(b) rezervacija za umanjenje vrijednosti koje se mjere u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja za:

i. financijske instrumente čiji se kreditni rizik znatno povećao nakon početnog priznavanja, no koji nisu financijska imovina umanjena za kreditne gubitke;

ii. financijsku imovinu umanjenu za kreditne gubitke na datum izvještavanja (no koja nije kupljena niti je stvorena umanjena za kreditne gubitke) i

iii. potraživanja od kupaca, ugovornu imovinu ili potraživanja na temelju najma za koje se rezervacije za umanjenje vrijednosti mjere u skladu s točkom 5.5.15. MSFI-ja 9;

(c) financijske imovine koja je kupljena ili je stvorena umanjena za kreditne gubitke. Osim usklađenja, subjekt je dužan objaviti ukupni iznos nediskontiranih očekivanih kreditnih gubitaka pri početnom priznavanju financijske imovine koja je početno priznata tijekom izvještajnog razdoblja.

▼**M53**

35.I Kako bi korisnicima financijskih izvještaja omogućio da razumiju promjene rezervacija za umanjenje vrijednosti objavljene u skladu s točkom 35.H, subjekt je dužan obrazložiti na koji su način znatne promjene bruto knjigovodstvene vrijednosti financijskih instrumenata tijekom razdoblja pridonijele promjenama rezervacija za umanjenje vrijednosti. Podaci se dostavljaju odvojeno za financijske instrumente koji predstavljaju rezervacije za umanjenje vrijednosti kako su navedeni u točki 35.H podtočkama od (a) do (c) te uključuju važne kvalitativne i kvantitativne podatke. Primjeri promjena bruto knjigovodstvene vrijednosti financijskih instrumenata koje su pridonijele promjenama rezervacija za umanjenje vrijednosti mogu uključivati:

(a) promjene zbog financijskih instrumenata koji su nastali ili su stečeni tijekom izvještajnog razdoblja;

(b) promjene ugovornih novčanih tokova financijske imovine koje ne dovode do prestanka priznavanja te financijske imovine u skladu s MSFI-jem 9;

(c) promjene zbog prestanka priznavanja financijskih instrumenata (uključujući i one koji su otpisani) tijekom izvještajnog razdoblja i

(d) promjene koje proizlaze iz mjerenja rezervacija za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima u dvanaestomjesečnom razdoblju, odnosno tijekom vijeka trajanja.

35.J Kako bi korisnicima financijskih izvještaja omogućio da razumiju prirodu i učinak promjena ugovornih novčanih tokova financijske imovine koje nisu dovele do prestanka priznavanja, kao i učinak takvih promjena na mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka, subjekt je dužan objaviti:

(a) amortizirani trošak prije promjene i neto promijenjenu priznatu dobit ili gubitak od financijske imovine čiji su se ugovorni novčani tokovi promijenili tijekom izvještajnog razdoblja, pri čemu su rezervacije za umanjenje vrijednosti mjerene u iznosu jednakom očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja i

(b) bruto knjigovodstvenu vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja financijske imovine koja je promijenjena nakon početnog priznavanja u trenutku mjerenja rezervacija za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja i čije su rezervacije za umanjenje vrijednosti promijenjene tijekom izvještajnog razdoblja u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima u dvanaestomjesečnom razdoblju.

35.K Kako bi omogućio korisnicima financijskih izvještaja da razumiju učinak osiguranja plaćanja i druga kreditna poboljšanja za iznose koji proizlaze iz očekivanih kreditnih gubitaka, subjekt je dužan za svaku skupinu financijskih instrumenata objaviti:

(a) iznos koji najbolje predstavlja njegovu najveću izloženost kreditnom riziku na kraju izvještajnog razdoblja, ne uzimajući u obzir osiguranja plaćanja koja subjekt drži ili druga kreditna poboljšanja (npr. sporazumi o netiranju koji ne ispunjavaju uvjete za prijeboj u skladu s MRS-om 32);

(b) opis osiguranja plaćanja koje subjekt drži kao jamstvo i drugih kreditnih poboljšanja, uključujući:

▼**M53**

i. opis vrste i kvalitete osiguranja plaćanja koje subjekt drži;

ii. obrazloženje svake značajne promjene kvalitete tog osiguranja plaćanja ili kreditnog poboljšanja koje su posljedica pogoršanja ili promjena postupaka subjekta u pogledu osiguranja plaćanja tijekom izvještajnog razdoblja i

iii. podatke o financijskim instrumentima za koje subjekt zbog osiguranja plaćanja nije priznao rezervacije za umanjenje vrijednosti;

(c) kvantitativne podatke o osiguranju plaćanja koje subjekt drži kao jamstvo i drugim kreditnim poboljšanjima (na primjer o tome u kojoj mjeri osiguranje plaćanja i druga kreditna poboljšanja smanjuju kreditni rizik) za financijsku imovinu umanjenu za kreditne gubitke na datum izvještavanja.

35.L Subjekt je dužan objaviti ugovorni nepodmireni iznos financijske imovine koja je otpisana tijekom izvještajnog razdoblja, ali je još uvijek predmet prisilne naplate.

Izloženost kreditnom riziku

35.M Kako bi omogućio korisnicima financijskih izvještaja da procijene izloženost subjekta kreditnom riziku i razumiju njegove značajne koncentracije kreditnog rizika, subjekt je dužan za svaku *ocjenu kreditnog rizika* objaviti bruto knjigovodstveni iznos financijske imovine te izloženost kreditnom riziku obveza na temelju zajma i ugovora o financijskom jamstvu. Ti se podaci navode odvojeno za financijske instrumente:

(a) čije se rezervacije za umanjenje vrijednosti mjere u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima u dvanaestomjesečnom razdoblju;

(b) čije se rezervacije za umanjenje vrijednosti mjere u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja i koji su:

i. financijski instrumenti čiji se kreditni rizik znatno povećao nakon početnog priznavanja, no koji nisu financijska imovina umanjena za kreditne gubitke;

ii. financijska imovina umanjena za kreditne gubitke na datum izvještavanja (no koja nije kupljena niti je stvorena umanjena za kreditne gubitke) i

iii. potraživanja od kupaca, ugovorna imovina ili potraživanja na temelju najma za koje se rezervacije za umanjenje vrijednosti mjere u skladu s točkom 5.5.15. MSFI-ja 9;

(c) koji su kupljena financijska imovina ili stvorena financijska imovina umanjena za kreditne gubitke.

35.N Za potraživanja od kupaca, ugovornu imovinu i potraživanja na temelju najma na koje subjekt primjenjuje točku 5.5.15. MSFI-ja 9, podaci navedeni u skladu s točkom 35.M mogu se temeljiti na matrici za određivanje rezerviranja (vidjeti točku B5.5.35. MSFI-ja 9).

▼M53

36. Za sve financijske instrumente koji su obuhvaćeni primjenom ovog MSFI-ja, no na koje se ne primjenjuju zahtjevi za umanjenje vrijednosti iz MSFI-ja 9, subjekt je za svaku skupinu financijskih instrumenata dužan objaviti:

(a) iznos koji najbolje predstavlja njegovu najveću izloženost kreditnom riziku na kraju izvještajnog razdoblja, ne uzimajući u obzir osiguranja plaćanja koja subjekt drži ili druga kreditna poboljšanja (npr. sporazume o netiranju koji ne ispunjavaju uvjete za prijeboj u skladu s MRS-om 32); objavljivanje tih podataka nije potrebno za financijske instrumente čija knjigovodstvena vrijednost najbolje predstavlja najveću izloženost kreditnom riziku;

(b) opis osiguranja plaćanja koje subjekt drži kao jamstvo i drugih kreditnih poboljšanja te njihov financijski učinak (na primjer u kojoj mjeri osiguranje plaćanja i druga kreditna poboljšanja smanjuju kreditni rizik) s obzirom na iznos koji najbolje predstavlja najveću izloženost kreditnom riziku (objavljen u skladu s podtočkom (a) ili iskazan knjigovodstvenim iznosom financijskog instrumenta);

(c) [Izbrisano]

▼M29

(d) [briše se]

Financijska sredstva koja niti su prekoračila zrelost niti su oslabljena

▼M53

37. [Izbrisano]

▼M29

Osiguranja novčanih tražbina i druga dobivena kreditna poboljšanja

38. Kada subjekt dobije financijska ili nefinancijska sredstva tijekom razdoblja prisvajanjem osiguranja novčanih tražbina koje ima kao jamstvo ili pozivanjem na druga kreditna poboljšanja (na primjer, garancije) i takva sredstva zadovoljavaju uvjet prepoznatljivosti u drugim MSFI-ma, subjekt za takva sredstva koje ima na datum izvještavanja objavljuje:

(a) prirodu i knjigovodstvenu vrijednost sredstava; i

(b) kada sredstva nije moguće odmah pretvoriti u novac, svoju politiku raspolaganja takvim sredstvima ili njihovom uporabom u svom poslovanju.

▼B

Rizik likvidnosti

▼M19

39. Subjekt objavljuje:

(a) analizu ročnosti neizvedenih financijskih obveza (uključujući izdane ugovore o financijskom jamstvu) koja prikazuje preostalo razdoblje do ugovorenog dospijeća.

(b) analizu ročnosti izvedenih financijskih obveza. Analiza ročnosti uključuje preostalo razdoblje do ugovornog dospijeća za one izvedene financijske obveze kod kojih je ugovorno dospijeće ključno za razumijevanje vremenskog rasporeda novčanih tokova (vidjeti stavak B11B.)

▼M19

(c) opis načina na koji upravlja rizikom likvidnosti povezanim s točkama (a) i (b).

▼B

Tržišni rizik

Analiza osjetljivosti

40. Ako subjekt ispunjava odredbe točke 41., objavljuje:

(a) analizu osjetljivosti za svaku vrstu tržišnog rizika kojemu je subjekt izložen na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄, s prikazom na koji bi način na dobit ili gubitke i vlasnički kapital utjecale promjene odgovarajuće varijable rizika koje su bile razumno moguće na taj datum;

(b) metode i pretpostavke upotrijebljene za pripremu analize osjetljivosti; i

(c) promjene upotrijebljenih metoda i pretpostavki u odnosu na prethodno razdoblje i razloge tih promjena.

41. Ako subjekt vrši analizu osjetljivosti, kao što je rizična vrijednost, koja odražava međuovisnosti između varijabli rizika (npr. kamatnih stopa i deviznih tečajeva), te je koristi za upravljanje financijskim rizicima, može upotrijebiti tu analizu osjetljivosti umjesto analize iz točke 40. Subjekt također objavljuje sljedeće:

(a) obrazloženje metode upotrijebljene za pripremu takve analize osjetljivosti, te glavnih parametara i pretpostavku na kojima se temelje pruženi podaci; i

(b) obrazloženje cilja upotrijebljene metode i ograničenja koja bi mogla dovesti do toga da podaci ne odražavaju u potpunosti poštenu vrijednost odnosne imovine i obveza.

Ostala objavljivanja u vezi s tržišnim rizikom

42. Ako analize osjetljivosti objavljene u skladu s točkom 40. ili 41. nisu reprezentativne za rizik svojstven financijskom instrumentu (na primjer iz razloga što izloženost na kraju godine ne odražava izloženost tijekom godine), subjekt je dužan objaviti tu činjenicu, kao i razlog zbog kojega smatra da analize osjetljivosti nisu reprezentativne.

▼M30

PRIJENOSI FINANCIJSKE IMOVINE

42.A Zahtjevi za objavljivanje iz stavaka 42.B-42.H koji se odnose na prijenose financijske imovine nadopunjuju druge zahtjeve za objavljivanje iz ovog MSFI-ja. Subjekt je dužan prezentirati objavljivanja koja se zahtijevaju stavcima 42.B-42.H u jednoj bilješci uz svoje financijske izvještaje. Subjekt je dužan dostaviti tražene objave o svoj prenesenoj financijskoj imovini koju nije prestao priznavati i svakom nastavku svog sudjelovanja u prenesenoj imovini koja postoji na datum izvještavanja, neovisno o tome kad je došlo do transakcije prijenosa. S ciljem primjene zahtjeva za objavljivanjem iz ovih stavaka, subjekt prenosi cjelokupnu financijsku imovinu ili njezin dio (prenesenu financijsku imovinu) onda, i samo onda ako je time:

▼M30

(a) prenio ugovorna prava na primitak novčanih priljeva po toj financijskoj imovini; ili

(b) zadržao ugovorna prava na primitak novčanih priljeva po toj financijskoj imovini, ali i preuzeo ugovornu obvezu plaćanja odljevom novca prema jednom primatelju ili više njih u nekom aranžmanu.

42.B Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju:

(a) da razumiju odnos između prenesene financijske imovine koja se nije potpuno prestala priznavati te s tim povezane obveze; i

(b) da ocijene prirodu nastavka sudjelovanja subjekta u financijskoj imovini koja se prestala priznavati, zajedno s tim povezanim rizicima.

▼M53

42.C Za potrebe primjene zahtjeva o objavljivanju podataka iz točaka od 42.E do 42.H, subjekt i dalje sudjeluje u prenesenoj financijskoj imovini ako u okviru prijenosa subjekt zadrži ugovorna prava ili obveze svojstvene prenesenoj financijskoj imovini ili ostvari nova ugovorna prava ili obveze povezane s prenesenom financijskom imovinom. Za potrebe primjene zahtjeva o objavljivanju podataka iz točaka od 42.E do 42.H, sljedeće ne predstavlja daljnje sudjelovanje:

▼M30

(a) uobičajene izjave i jamstva povezana s prijenosom i načelima opravdanosti, dobre vjere i poštenog postupanja koje su prijevarne naravi i zbog kojih prijenos može biti proglašen ništavnim kao posljedica sudskog postupka;

▼M53

(b) sporazum na temelju kojeg subjekt zadržava ugovorna prava na primitak novčanih tokova financijske imovine, ali i preuzima ugovornu obvezu isplate novčanih tokova jednom ili više subjekata i ako su ispunjeni zahtjevi iz točke 3.2.5. podtočaka od (a) do (c) MSFI-ja 9;

▼M30

(c) aranžman kojim subjekt zadržava ugovorna prava na primitak novčanih priljeva po financijskoj imovini, ali preuzima ugovornu obvezu plaćanja odljevom novca prema jednom subjektu ili više njih i ispunjeni su uvjeti iz stavka 19.(a)-(c) MRS-a 39.

Prenesena financijska imovina koja se nije u cijelosti prestala priznavati

▼M53

42.D Subjekt može prenijeti financijsku imovinu tako da dio ili čitava prenesena financijska imovina ne ispunjava uvjete za prestanak priznavanja. Kako bi ostvario ciljeve iz točke 42.B podtočke (a), subjekt je dužan na svaki datum izvještavanja i za svaku skupinu prenesene financijske imovine koja se ne prestaje priznavati u cijelosti objaviti:

▼M30

(a) prirodu prenesene imovine;

(b) prirodu rizika i nagrada povezanih s vlasništvom kojima je subjekt izložen;

▼M30

(c) opis prirode odnosa između prenesene imovine i pripadajućih obveza, uključujući ograničenja koja proizlaze iz prijenosa nakon što je subjekt koristio prenesenu imovinu;

(d) kad se druga ugovorna stranka/druge ugovorne stranke) u pripadajućim obvezama pozivaju samo na prenesenu imovinu, tablični pregled fer vrijednosti prenesene imovine, fer vrijednost pripadajućih obveza i neto položaj (razlika između fer vrijednosti prenesene imovine i pripadajućih obveza);

(e) kad subjekt nastavlja priznavati svu prenesenu imovinu, knjigovodstvene vrijednosti prenesene imovine i pripadajućih obveza;

▼M53

(f) ako subjekt i dalje priznaje imovinu u mjeri u kojoj i dalje u njoj sudjeluje (vidjeti točku 3.2.6. podtočku (c) alineju ii. i točku 3.2.16. MSFI-ja 9), ukupnu knjigovodstvenu vrijednost izvorne imovine prije prijenosa, knjigovodstvenu vrijednost imovine koju subjekt i dalje priznaje te knjigovodstvenu vrijednost povezanih obveza.

▼M30

Prenesena financijska imovina koja se u cijelosti prestala priznavati

▼M53

42.E Kako bi ostvario ciljeve iz točke 42.B podtočke (b), subjekt koji je prestao priznavati prenesenu financijsku imovinu u cijelosti (vidjeti točku 3.2.6. podtočku (a) i podtočku (c) alineju i. MSFI-ja 9), ali i dalje u njoj sudjeluje, dužan je barem za svaku vrstu daljnjeg sudjelovanja na svaki datum izvještavanja objaviti:

▼M30

(a) knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza priznatih u izvještaju o financijskom položaju subjekta, a koje predstavljaju nastavak njegovog sudjelovanja u financijskoj imovini koju je prestao priznavati te stavke unutar kojih je knjigovodstvena vrijednost ove imovine i obveza priznata;

(b) fer vrijednost imovine i obveza koje predstavljaju nastavak sudjelovanja subjekta u financijskoj imovini koja se prestala priznavati;

(c) iznos koji najbolje odražava najveću izloženost subjekta prema gubitku na temelju njegovog nastavka sudjelovanja u financijskoj imovini koju je prestao priznavati te informacije o načinu utvrđivanja najveće izloženosti prema gubitku;

(d) nediskontirane odljeve novca koji bi bili ili mogu biti potrebni za otkup financijske imovine koja se prestala priznavati (npr. izvršna cijena u opcijskom ugovoru) ili druge iznose plative primatelju prijenosa. Ako je odljev novca promjenjiv, onda je potrebno objaviti iznos u odnosu na uvjete koji postoje na svaki izvještajni datum;

▼M30

(e) analizu ročnosti nediskontiranog odljeva novca koji bi bio ili može biti potreban za otkup financijske imovine koju je prestao priznavati ili druge iznose plative primatelju prijenosa u vezi s financijskom imovinom, zajedno s prikazom preostalog razdoblja do ugovornog dospijeća nastavka sudjelovanja subjekta;

(f) kvalitativne informacije kojima se obrazlažu i podupiru kvantitativne objave koje se zahtijevaju u stavcima (a) do (e).

42.F Subjekt ima pravo objediniti informacije koje se zahtijevaju stavkom 42.E koje se odnose na određenu imovinu ako subjekt ima više od jedne vrste nastavka sudjelovanja u financijskoj imovini koju je prestao priznavati i o istoj podnijeti izvješće po jednoj vrsti nastavka sudjelovanja.

42.G Nadalje, subjekt je dužan za svaku vrstu nastavka sudjelovanja objaviti:

(a) dobit ili gubitak koji je priznat s datumom prijenosa imovine;

(b) priznate prihode i rashode, i u izvještajnom razdoblju i ukupno, od nastavka sudjelovanja u financijskoj imovini koja se prestala priznavati (npr. promjene fer vrijednosti izvedenih financijskih instrumenata);

(c) ako ukupan iznos sredstava od aktivnosti prijenosa (koja ispunjava uvjete za prestanak priznavanja) u nekom izvještajnom razdoblju nije ravnomjerno raspoređen kroz cijelo izvještajno razdoblje (npr. znatan udio poslova povezanih s aktivnošću prijenosa odvija se zadnjih dana izvještajnog razdoblja):

i. kad se najveća aktivnost prijenosa odvijala u tom izvještajnom razdoblju (npr. zadnjih pet dana prije kraja izvještajnog razdoblja);

ii. iznos (npr. pripadajuće dobitke ili gubitke) priznat na temelju aktivnosti prijenosa u tom dijelu izvještajnog razdoblja; i

iii. ukupan iznos sredstava ostvarenih aktivnošću prijenosa u tom dijelu izvještajnog razdoblja.

Subjekt je dužan ove informacije dostaviti za svako razdoblje za koje prikazuje izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti.

Dodatne informacije

42.H Subjekt je dužan objaviti sve dodatne informacije za koje smatra da su potrebne radi ispunjavanja ciljeva prestanka priznavanja iz stavka 42.B.

▼M53

PRVA PRIMJENA MSFI-JA 9

42.I U izvještajnom razdoblju koje uključuje datum prve primjene MSFI-ja 9 subjekt je dužan na datum prve primjene objaviti sljedeće podatke za svaku skupinu financijske imovine i financijskih obveza:

(a) izvornu kategoriju mjerenja i knjigovodstvenu vrijednost utvrđenu u skladu s MRS-om 39 ili u skladu s prethodnom verzijom MSFI-ja 9 (ako je subjekt za primjenu MSFI-ja 9 odabrao pristup koji uključuje više od jednog datuma prve primjene za različite zahtjeve);

▼**M53**

(b) novu kategoriju mjerenja i knjigovodstvenu vrijednost utvrđenu u skladu s MSFI-jem 9;

(c) iznos financijske imovine i financijskih obveza u izvještaju o financijskom položaju za koje je prethodno bilo, ali više nije određeno da se mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, pri čemu je potrebno napraviti razliku između imovine i obveza koje subjekt reklasificira na temelju zahtjeva iz MSFI-ja 9 i onih koje subjekt odluči reklasificirati na datum prve primjene.

U skladu s točkom 7.2.2. MSFI-ja 9, ovisno o pristupu primjeni MSFI-ja 9 koji je subjekt odabrao, prelazak može uključivati više od jednog datuma prve primjene. Stoga posljedica ove točke može biti objavljivanje podataka na više datuma prve primjene. Subjekt je dužan prikazati te kvantitativne podatke u tablici, osim ako je neki drugi oblik primjereniji.

42.J U izvještajnom razdoblju koje uključuje datum prve primjene MSFI-ja 9 subjekt je dužan objaviti kvalitativne podatke kako bi korisnicima omogućio da razumiju:

(a) način na koji je primijenio zahtjeve za klasifikaciju iz MSFI-ja 9 na financijsku imovinu čija je promjena klasifikacije posljedica primjene MSFI-ja 9;

(b) razloge za određivanje ili prestanak određivanja da se financijska imovina ili financijske obveze mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka na datum prve primjene.

U skladu s točkom 7.2.2. MSFI-ja 9, ovisno o pristupu primjeni MSFI-ja 9 koji je subjekt odabrao, prelazak može uključivati više od jednog datuma prve primjene. Stoga posljedica ove točke može biti objavljivanje podataka na više datuma prve primjene.

42.K U izvještajnom razdoblju u kojemu subjekt prvi put primjenjuje zahtjeve za klasifikaciju i mjerenje financijske imovine iz MSFI-ja 9 (odnosno kada subjekt prelazi s MRS-a 39 na MSFI 9 za financijsku imovinu), dužan je objaviti podatke iz točaka od 42.L do 42.O ovog MSFI-ja kako se zahtijeva točkom 7.2.15. MSFI-ja 9.

42.L Ako se to zahtijeva točkom 42.K, subjekt je dužan objaviti promjene klasifikacije financijske imovine i financijskih obveza na datum prve primjene MSFI-ja 9, pri čemu odvojeno prikazuje:

(a) promjene knjigovodstvenih vrijednosti na temelju kategorija njihova mjerenja u skladu s MRS-om 39 (odnosno koje ne proizlaze iz promjene obilježja mjerenja pri prelasku na MSFI 9) i

(b) promjene knjigovodstvenih vrijednosti koje proizlaze iz promjene obilježja mjerenja pri prelasku na MSFI 9.

Objavljivanja iz ove točke nisu potrebna nakon godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje zahtjeve za klasifikaciju i mjerenje financijske imovine iz MSFI-ja 9.

▼**M53**

42.M Ako se to zahtijeva točkom 42.K, subjekt je dužan objaviti sljedeće o financijskoj imovini i financijskim obvezama koje su reklasificirane tako da se mjere po amortiziranom trošku i u slučaju financijske imovine koja je reklasificirana iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka tako da se zbog prelaska na MSFI 9 mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit:

(a) fer vrijednost financijske imovine ili financijskih obveza na kraju izvještajnog razdoblja i

(b) fer vrijednost dobiti ili gubitka koji bi tijekom izvještajnog razdoblja bili priznati u računu dobiti i gubitka ili ostaloj sveobuhvatnoj dobiti da financijska imovina ili financijske obveze nisu reklasificirane.

Objavljivanja iz ove točke nisu potrebna nakon godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje zahtjeve za klasifikaciju i mjerenje financijske imovine iz MSFI-ja 9.

42.N Ako se to zahtijeva točkom 42.K, subjekt je dužan objaviti sljedeće o financijskoj imovini i financijskim obvezama koje su zbog prelaska na MSFI 9 reklasificirane iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka:

(a) efektivnu kamatnu stopu utvrđenu na datum prve primjene i

(b) priznate prihode od kamata ili kamatne rashode.

Ako subjekt smatra da je fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze nova knjigovodstvena vrijednost na datum prve primjene (vidjeti točku 7.2.11. MSFI-ja 9), podaci iz ove točke objavljuju se za svako izvještajno razdoblje do prestanka priznavanja. U protivnom, objavljivanja iz ove točke nisu potrebna nakon godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje zahtjeve za klasifikaciju i mjerenje financijske imovine iz MSFI-ja 9.

42.O Kada subjekt objavljuje podatke iz točaka od 42.K do 42.N, ta objavljivanja i objavljivanja iz točke 25. ovog MSFI-ja moraju omogućiti usklađivanje:

(a) kategorija mjerenja koje su prezentirane u skladu s MRS-om 39 i MSFI-jem 9 te

(b) skupine financijskih instrumenata

na datum prve primjene.

42.P Na datum prve primjene odjeljka 5.5. MSFI-ja 9, subjekt je dužan objaviti podatke kojima se omogućuje usklađivanje završnih ispravaka vrijednosti za umanjenje vrijednosti u skladu s MRS-om 39 i rezerviranja u skladu s MRS-om 37 s početnim rezervacijama za umanjenje vrijednosti utvrđenima u skladu s MSFI-jem 9. Podaci o financijskoj imovini navode se po odnosnim kategorijama mjerenja financijske imovine u skladu s MRS-om 39 i MSFI-jem 9, pri čemu se odvojeno prikazuje učinak promjena kategorije mjerenja rezervacija za umanjenje vrijednosti na taj datum.

▼M53

42.Q U izvještajnom razdoblju koje uključuje datum prve primjene MSFI-ja 9 subjekt nije dužan objaviti iznose stavki koje bi bile iskazane u skladu sa zahtjevima za klasifikaciju i mjerenje (što uključuje i zahtjeve koji se odnose na mjerenje amortiziranog troška financijske imovine i umanjenja vrijednosti iz odjeljaka 5.4. i 5.5. MSFI-ja 9) iz:

(a) MSFI-ja 9 za prethodna razdoblja i

(b) MRS-a 39 za tekuće razdoblje.

42.R Ako u skladu s točkom 7.2.4. MSFI-ja 9 na datum prve primjene MSFI-ja 9 subjektu nije izvedivo (kako je definirano u MRS-u 8) procijeniti promijenjenu vremensku vrijednost novčanog elementa u skladu s točkama od B4.1.9.B do B4.1.9.D MSFI-ja 9 na temelju činjenica i okolnosti koje postoje pri početnom priznavanju financijske imovine, subjekt procjenjuje obilježja ugovornih novčanih tokova te financijske imovine na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale pri početnom priznavanju financijske imovine ne uzimajući u obzir zahtjeve koji se odnose na promjenu vremenske vrijednosti novčanog elementa iz točaka od B4.1.9.B do B4.1.9.D MSFI-ja 9. Subjekt je dužan na datum izvještavanja objaviti knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine čija su obilježja ugovornih novčanih tokova procijenjena na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale pri početnom priznavanju financijske imovine ne uzimajući u obzir zahtjeve koji se odnose na promjene vremenske vrijednosti novčanog elementa iz točaka od B4.1.9.B do B4.1.9.D MSFI-ja 9 sve do prestanka priznavanja te financijske imovine.

42.S U skladu s točkom 7.2.5. MSFI-ja 9, ako na datum prve primjene subjektu nije izvedivo (kako je definirano u MRS-u 8) procijeniti je li fer vrijednosti elementa predujma neznačajna u skladu s točkom B4.1.12. podtočkom (d) MSFI-ja 9 na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale pri početnom priznavanju financijske imovine, subjekt procjenjuje obilježja ugovornih novčanih tokova te financijske imovine na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale pri početnom priznavanju financijske imovine ne uzimajući u obzir iznimku za element predujma iz točke B4.1.12. MSFI-ja 9. Subjekt je dužan na datum izvještavanja objaviti knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine čija su obilježja ugovornih novčanih tokova procijenjena na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale pri početnom priznavanju financijske imovine ne uzimajući u obzir iznimku za element predujma iz točke B4.1.12. MSFI-ja 9 sve do prestanka priznavanja te financijske imovine.

▼B

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

43. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2007. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog MSFI-ja za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼B

44. Ako subjekt primjenjuje ovaj MSFI za godišnja razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2006., ne mora prezentirati usporedne podatke za objavljivanja propisana točkama od 31. do 42. o vrsti i opsegu rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata.

▼M5

44.A MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjene su točke 20., 21., točka 23. stavci (c) i (d), točka 27. stavak (c) te točka B.5. Dodatka B. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to ranije razdoblje primjenjuju i te izmjene.

▼M29

44.B MSFI-om 3 (kako je revidiran 2008.) briše se odlomak 3. točka (c). Subjekt primjenjuje tu izmjenu za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2009. ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje MSFI 3 (revidiran 2008.) za ranije razdoblje, izmjena se također primjenjuje za to ranije razdoblje. Ipak, izmjena se ne primjenjuje za odštete čije je plaćanje proizašlo iz poslovnog udruživanja za koje je datum preuzimanja prethodio primjeni MSFI-a 3 (revidiran 2008.) Umjesto toga, društvo obračunava takve odštete u skladu s odlomcima od 65.A do 65.E MSFI-a 3 (kako je izmijenjen 2010.)

▼M6

44.C Subjekt je dužan primijeniti izmjene iz točke 3. na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Ako neki subjekt *Financijske instrumente s opcijom prodaje i obveze na temelju likvidacije* (izmjene MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljene u veljači 2008., primjenjuje na neko ranije razdoblje, dužan je izmjenu iz točke 3. primijeniti na to ranije razdoblje.

▼M8

44.D Točka 3. (a) izmijenjen je kao posljedica *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenih u svibnju 2008. Subjekt je dužan tu izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjenu primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti te na to ranije razdoblje primijeniti izmjene točke 1. MRS-a 28, točke 1. MRS-a 31 i točke 4. MRS-a 32 objavljene u svibnju 2008. Subjektu je dopušteno spomenute izmjene primijeniti prospektivno.

▼M53

44.E [Izbrisano]

44.F [Izbrisano]

▼M25

~~44.G~~ ~~*Odredbama o poboljšanju objava u pogledu financijskih instrumenata* (izmjene MSFI-ja 7) koje su objavljene u ožujku 2009., izmijenjeni su stavci 27., 39. i B11. te dodani stavci 27.A, 27.B, B10.A i B11.A – B11.F. Subjekt primjenjuje navedene izmjene na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. U prvoj godini primjene subjekt nije dužan pružiti usporedne informacije za podatke čije objavljivanje nalaže spomenute izmjene. Ranija primjena je dopuštena. Ako subjekt primjenjuje spomenute izmjene na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.~~

▼M25

DAN STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

44.G *„Poboljšavanjima objava podataka o financijskim instrumentima”* (Izmjena MSFI-ja 7) objavljenima u ožujku 2009. izmijenjeni su stavci 27., 39. i B11. i dodani stavci 27.A, 27.B, B10.A i B11.A–B11.F. Subjekt navedene izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Subjekt nije dužan objaviti podatke koji se zahtijevaju izmjenama za:

(a) bilo koje godišnje razdoblje ili prijelazno razdoblje, uključujući bilo koje izvješće o financijskom stanju prezentirano u sklopu godišnjeg usporednog razdoblja koje završava prije 31. prosinca 2009. godine niti

(b) bilo koje izvješće o financijskom stanju s početkom najranijeg usporednog razdoblja s danom prije 31. prosinca 2009.

Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni izmjenu na neko ranije razdoblje, tu činjenicu objavljuje. (*)

(*) Stavak 44.G izmijenjen je kao posljedica *„Ograničenog izuzeća od objavljivanja usporednih podataka po MSFI-ju 7 za subjekte koji prvi put primjenjuju MSFI-jeve”* (Izmjena MSFI 1) objavljenog u siječnju 2010. Uprava je izmijenila stavak 44.G kako bi pojasnila svoje zaključke i namjeravani prelazak za *„Poboljšanje objava podataka o financijskim instrumentima”* (Izmjena MSFI-ja 7).

▼M29

44.K Poboljšanja MSFI-a izdana u svibnju 2010. izmijenila su odlomak 44.B. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2010. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena.

44.L Poboljšanjima MSFI-a izdanima u svibnju 2010. dodan je odlomak 32.A i izmijenjeni su odlomci 34. i od 36. do 38. Subjekt ove izmjene primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2011. ili ranije. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene za ranije razdoblje, tu činjenicu objavljuje.

▼M30

44.M „*Objavljivanjima - Prijenosi financijske imovine*” (Izmjene MSFI-ja 7) objavljenima u listopadu 2010. godine izbrisan je stavak 13. i dodani su stavci 42.A–42.H i B.29–B.39. Subjekt je navedene izmjene dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2011. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni izmjene na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti. Subjekt nije dužan objaviti podatke koji se zahtijevaju ovim izmjenama za bilo koje prikazano razdoblje koje započinje prije datuma prve primjene izmjena.

▼M32

44.O MSFI-jem 11 *Zajednički poslovi*, izdanim u svibnju 2011. godine, izmijenjena je točka 3. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼M33

44P. MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su točke 3., 28., 29., B4. i B26. te Dodatak A i brisane su točke 27. – 27.B Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼**M31**

44.Q U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 27.B mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

▼**M48**

44.R Dokumentom *Objavljivanje – prijeboj financijske imovine i financijskih obveza* (Izmjene MSFI-ja 7), objavljenim u prosincu 2011., dodane su točke 13.A – 13.F i točke B.40. –B.53. Subjekt je te izmjene dužan primjenjivati za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2013. ili nakon tog datuma. Subjekt je dužan retroaktivno objaviti podatke u skladu s tim izmjenama.

▼**M38**

44.X Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjena je točka 3. Navedenu izmjenu subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti*. Ako započne s primjenom te izmjene prije tog datuma, subjekt je obvezan istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼**M53**

44.Z U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke od 2. do 5., od 8. do 11., 14., 20., od 28. do 30., 36., od 42.C do 42.E, Dodatak A i točke B1., B5., B9., B10., B22. i B27., brišu se točke 12., 12.A, 16., od 22. do 24., 37., 44.E, 44.F, od 44.H do 44.J, 44.N, od 44.S do 44.W, 44.Y i B4. te Dodatak D, a dodaju se točke 5.A, 10.A, 11.A, 11.B, od 12.B do 12.D, 16.A, 20.A, od 21.A do 21.D, od 22.A do 22.C, od 23.A do 23.F, od 24.A do 24.G, od 35.A do 35.N, od 42.I do 42.S, 44.ZA i od B8.A do B8.J. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9. Navedene izmjene ne moraju biti primijenjene na usporedne podatke navedene za razdoblja prije datuma prve primjene MSFI-ja 9.

44.ZA U skladu s točkom 7.1.2. MSFI-ja 9, za godišnja izvještajna razdoblja prije 1. siječnja 2018. subjekt može odabrati da će ranije započeti samo s primjenom zahtjeva o prezentiranju dobiti i gubitaka po financijskim obvezama određenima po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka iz točke 5.7.1. podtočke (c), točaka od 5.7.7. do 5.7.9., točke 7.2.14. i točaka od B5.7.5. do B5.7.20. MSFI-ja 9 te da neće primjenjivati ostale zahtjeve iz MSFI-ja 9. Ako subjekt odluči primijeniti samo navedene točke MSFI-ja 9, dužan je tu činjenicu objaviti i osigurati neprekidna povezana objavljivanja podataka iz točaka od 10. do 11. ovoga MSFI-ja (kako je izmijenjen MSFI-jem 9 (2010.)).

▼**M48**

44.AA Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2012. – 2014.*, objavljenim u rujnu 2014., izmijenjene su točke 44.R i B.30. te je dodana točka B.30.A. Subjekt je te izmjene dužan primjenjivati retroaktivno u skladu s MSR-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon tog datuma, pri čemu subjekt nije dužan primjenjivati izmjene točaka B.30. i B.30.A za prezentirana razdoblja koja počinju prije godišnjeg razdoblja za koje subjekt te izmjene primjenjuje prvi put. Ranija primjena izmjena točaka 44.R, B.30. i B.30.A dopuštena je. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M49

44.BB Dokumentom *Inicijativa o objavljivanju* (Izmjene MRS-a 1), izdanim u prosincu 2014., izmijenjene su točke 21. i B.5. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena tih izmjena.

▼B

OPOZIV MRS 30

45. Ovim se MSFI zamjenjuje MRS 30 Objavljivanje u financijskim izvještajima banaka i sličnih financijskih institucija.

Dodatak A

Utvrđeni pojmovi

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

Kreditni rizik — Rizik da će jedna stranka financijskog instrumenta uzrokovati gubitak drugoj stranki na način da ne ispuni svoju obvezu.

▼M53

Ocjene kreditnog rizika — Ocjena kreditnog rizika na temelju rizika neispunjenja obveza u pogledu financijskog instrumenta.

▼B

Rizik od promjene tečaja stranih valuta — Rizik fluktuacije poštene vrijednosti ili budućih novčanih tokova financijskog instrumenta uslijed promjena tečaja stranih valuta.

Kamatni rizik — Rizik fluktuacije poštene vrijednosti ili budućih novčanih tokova financijskog instrumenta uslijed promjena tržišnih kamatnih stopa.

▼M19

Rizik likvidnosti — Rizik da će se subjekt suočiti s poteškoćama u ispunjenju svojih obveza povezanih s financijskim obvezama koje se namiruju isporukom novca ili neke druge financijske imovine.

▼B

Obveze na temelju najma — Obveze na temelju najma su financijske obveze različite od kratkoročnih obveza prema dobavljačima pod uobičajenim uvjetima kreditiranja.

Tržišni rizik — Rizik fluktuacije poštene vrijednosti ili budućih novčanih tokova financijskog instrumenta uslijed promjena tržišnih cijena. Tržišni rizik obuhvaća tri vrste rizika: rizik od promjene tečaja stranih valuta, kamatni rizik i ostale cjenovne rizike.

▼**M33**

Ostali cjenovni rizici	Rizik fluktuacije fer vrijednosti ili budućih novčanih tokova po financijskim instrumentu zbog promjena tržišnih cijena (koje ne proizlaze iz **kamatnog rizika** ili **valutnog rizika**), bilo da je riječ o promjenama koje su prouzročili čimbenici specifični za pojedini financijski instrument ili njegovog izdavatelja ili drugi čimbenici koji utječu na sve slične financijske instrumente kojima se trguje na predmetnom tržištu.

▼**M53**

———————

Pojmovi u nastavku definirani su u točki 11. MRS-a 32, točki 9. MRS-a 39, Dodatku A MSFI-ju 9 ili Dodatku A MSFI-ju 13 i u ovom se MSFI-ju primjenjuju u značenjima iz MRS-a 32, MRS-a 39, MSFI-ja 9 i MSFI-ja 13.

— amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze,

— ugovorna imovina,

— financijska imovina umanjena za kreditne gubitke,

— prestanak priznavanja,

— derivatni instrument,

— dividende,

— metoda efektivne kamatne stope,

— vlasnički instrument,

— očekivani kreditni gubici,

— fer vrijednost,

— financijska imovina,

— ugovor o financijskom jamstvu,

— financijski instrument,

— financijska obveza,

— financijska obveza mjerena po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka,

— predviđena transakcija,

— bruto knjigovodstvena vrijednost,

— instrument zaštite od rizika,

— stavka koja se drži radi trgovanja,

— dobit ili gubici od umanjenja vrijednosti,

— rezervacije za umanjenje vrijednosti,

— kupljena ili stvorena financijska imovina umanjena za kreditne gubitke,

— datum reklasifikacije,

— redovna kupnja ili prodaja.

▼B

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

SKUPINE FINANCIJSKIH INSTRUMENATA I STUPANJ OBJAVLJIVANJA (TOČKA 6.)

▼M53

B1. Točkom 6. zahtijeva se od subjekta da klasificira financijske instrumente po skupinama koje su primjerene s obzirom na vrstu podataka koji se objavljuju, vodeći računa o obilježjima tih financijskih instrumenata. Subjekt utvrđuje skupine iz točke 6. te se one stoga razlikuju od kategorija financijskih instrumenata opisanih u MSFI-ju 9 (kojim se utvrđuje način mjerenja financijskih instrumenata te gdje se priznaju promjene fer vrijednosti).

▼B

B2. Pri određivanju skupina financijskih instrumenata subjekt mora barem:

(a) praviti razliku između instrumenata koji se mjere po amortiziranom trošku od onih koji se mjere po poštenoj vrijednosti;

(b) postupati s financijskim instrumentima koji ne ulaze u područje primjene ovog MSFI kao s različitom skupinom ili skupinama.

B3. S obzirom na okolnosti subjekt odlučuje o stupnju podrobnosti podataka koji mora pružiti kako bi ispunio zahtjeve iz ovog MSFI, važnosti koju mora pridati različitim aspektima zahtjeva i načinu udruživanja podataka kao bi pružio sveobuhvatnu sliku bez kombiniranja podataka s različitim obilježjima. Potrebno je pronaći ravnotežu između opterećivanja financijskih izvještaja s previše pojedinosti koji neće pomoći korisnicima financijskih izvještaja i prikrivanja važnih podataka uslijed prekomjerne agregacije. Na primjer, subjekt ne smije prikriti važne podatke uključivanjem istih u veliki broj beznačajnih pojedinosti. Slično tomu, subjekt ne smije objaviti podatke koji su objedinjeni na način da prikrivaju važne razlike između pojedinih transakcija ili povezanih rizika.

ZNAČAJ FINANCIJSKIH INSTRUMENATA ZA FINANCIJSKO STANJE I USPJEŠNOST SUBJEKTA

Financijske obveze određene po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka (točke 10. i 11.)

▼M53

B4. [Izbrisano]

▼B

Ostala objavljivanja - računovodstvene politike (točka 21.)

▼M53

B5. Točkom 21. zahtijeva se objavljivanje osnove (ili osnova) mjerenja upotrijebljene pri izradi financijskih izvještaja, te drugih primijenjenih računovodstvenih politika koje su važne za razumijevanje financijskih izvještaja. U slučaju financijskih instrumenata takvo objavljivanje može uključivati:

▼M53

(a) za financijske obveze određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka:

i. vrstu financijskih obveza koje je subjekt odredio po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka;

ii. mjerila za određivanje takvih financijskih obveza pri početnom priznavanju i

iii. način na koji je subjekt ispunio uvjete iz točke 4.2.2. MSFI-ja 9 za takvo određivanje;

(aa) za financijsku imovinu za koju je određeno da se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka:

i. vrstu financijske imovine za koju je subjekt odredio da se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka i

ii. način na koji je subjekt ispunio mjerila iz točke 4.1.5. MSFI-ja 9 za takvo određivanje.

(b) [Izbrisano]

(c) jesu li redovna kupnja i prodaja financijske imovine obračunane na datum trgovanja ili datum podmirenja (vidjeti točku 3.1.2. MSFI-ja 9);

(d) [Izbrisano]

▼B

(e) način na koji se određuju neto dobit ili neto gubici od svake kategorije financijskih instrumenata (vidjeti točku 20. podtočku (e), na primjer uključuju li neto dobit ili neto gubici od stavki određenih po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka prihod od kamata ili dividendi;

▼M53

(f) [Izbrisano]

(g) [Izbrisano]

▼M49

Točkom 122. MRS-a 1 (kako je revidiran 2007.) subjektu se nalaže i da uz važne računovodstvene politike ili druge bilješke objavi prosudbe, osim onih koje uključuju procjene, koje je uprava donijela u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta i koje znatno utječu na iznose priznate u financijskim izvještajima.

▼B

VRSTA I OPSEG RIZIKA KOJI PROIZLAZE IZ FINANCIJSKIH INSTRUMENATA (TOČKE od 31. do 42.)

B6. Podaci koje je potrebno objaviti u skladu s točkama od 31. do 42. iznose se u financijskim izvještajima ili se uključuju putem upućivanja u financijskim izvještajima na druge izvještaje, kao što su komentar rukovodstva ili izvještaj o riziku, koji su dostupni korisnicima financijskih izvještaja pod istim uvjetima kao i financijski izvještaji, te u isto vrijeme. Bez podataka uključenih putem takvih upućivanja financijski su izvještaji nepotpuni.

▼B

Kvantitativna objavljivanja (točka 34.)

B7. Točka 34. podtočka (a) nalaže objavljivanje pregleda kvantitativnih podataka o izloženost subjekta rizicima na osnovu podataka koji su interno pruženi ključnom rukovodećem osoblju subjekta. Ako subjekt koristi nekoliko metoda za upravljanje izloženosti riziku, subjekt je dužan objaviti podatke uporabom metode ili metoda kojima se dobivaju najkorisniji i najpouzdaniji podaci. U MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške obrazloženi su korisnost i pouzdanost podataka.

B8. Točka 34. podtočka (c) nalaže objavljivanje podataka o koncentracijama rizika. Koncentracije rizika proizlaze iz financijskih instrumenata sa sličnim obilježjima, na koje na sličan način utječu promjene gospodarskih ili drugih uvjeta. Prepoznavanje koncentracija rizika zahtijeva prosudbu kojom se vodi računa o okolnosti u kojima se nalazi subjekt. Objavljivanje podataka o koncentracijama rizika uključuje:

(a) opis načina na koji rukovodstvo određuje koncentracije;

(b) opis zajedničkih obilježja na temelju kojih se prepoznaje svaka koncentracije (npr. druga stranka, zemljopisno područje, valuta ili tržište); i

(c) iznos izloženosti riziku povezan sa svim financijskim instrumentima kojima je odnosno obilježje zajedničko.

▼M53

Postupci upravljanja kreditnim rizikom (točke od 35.F do 35.G)

B8.A Točkom 35.F podtočkom (b) zahtijeva se objavljivanje podataka o tome kako je subjekt definirao neispunjenje obveza za različite financijske instrumente i o razlozima za odabir tih definicija. U skladu s točkom 5.5.9. MSFI-ja 9, moguće priznavanje očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja temelji se na povećanju rizika neispunjenja obveza do kojeg je došlo nakon početnog priznavanja. Podaci o definicijama neispunjenja obveza koje subjekt koristi, a koje će korisnicima financijskih izvještaja pomoći da razumiju način na koji subjekt ispunjava zahtjeve o očekivanim kreditnim gubicima iz MSFI-ja 9 mogu uključivati:

(a) kvalitativne i kvantitativne čimbenike uzete u obzir pri definiranju neispunjenja obveza;

(b) podatke o tome jesu li različite definicije primijenjene na različite vrste financijskih instrumenata i

(c) pretpostavke o stopi oporavka (odnosno količini financijske imovine od koje se ponovno ostvaruju prihodi) nakon nastanka statusa neispunjenja obveza u pogledu financijske imovine.

B8.B Kako bi se korisnicima financijskih izvještaja omogućilo da ocijene politike subjekta u pogledu restrukturiranja i promjena, točkom 35.F podtočkom (f) alinejom i. zahtijeva se objavljivanje podataka o načinu na koji subjekt prati u kojoj se mjeri rezervacije za umanjenje vrijednosti financijske imovine prethodno objavljene u skladu s točkom 35.F podtočkom (f) alinejom i. naknadno mjere u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja u skladu s točkom 5.5.3. MSFI-ja 9. Kvantitativni podaci koji će korisnicima

▼M53

financijskih izvještaja omogućiti da razumiju naknadno povećanje kreditnog rizika promijenjene financijske imovine mogu uključivati podatke o promijenjenoj financijskoj imovini koja ispunjava mjerila iz točke 35.F podtočke (f) alineje i. za koju se rezervacije za umanjenje vrijednosti ponovno mjere u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja (odnosno stopa pogoršanja).

B8.C Točkom 35.G podtočkom (a) zahtijeva se objavljivanje podataka o osnovi ulaznih informacija i pretpostavki te tehnikama procjene na temelju kojih su primijenjeni zahtjevi za umanjenje vrijednosti iz MSFI-ja 9. Pretpostavke i unosi subjekta korišteni za mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka ili određivanje razmjera povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja mogu uključivati podatke iz prošlih razdoblja ili izvješća o rejtingu te pretpostavke o očekivanom vijeku trajanja financijskih instrumenata i trenutku prodaje osiguranja plaćanja.

Promjene rezervacija za umanjenje vrijednosti (točka 35.H)

B8.D U skladu s točkom 35.H od subjekta se zahtijeva obrazloženje promjena rezervacija za umanjenje vrijednosti tijekom razdoblja. Uz usklađenje početnog i završnog stanja rezervacija za umanjenje vrijednosti, može biti nužno pružiti i opisno obrazloženje promjena. To opisno obrazloženje može uključivati analizu razloga za promjene rezervacija za umanjenje vrijednosti tijekom razdoblja, uključujući:

(a) sastav portfelja;

(b) količinu kupljenih ili izdanih financijskih instrumenata i

(c) ozbiljnost očekivanih kreditnih gubitaka.

B8.E Za obveze na temelju zajma i ugovore o financijskom jamstvu rezervacije za umanjenje vrijednosti priznaju se kao rezerviranje. Subjekt objavljuje podatke o promjenama rezervacija za umanjenje vrijednosti za financijsku imovinu odvojeno od podataka za obveze na temelju zajma i ugovore o financijskom jamstvu. Međutim, ako financijski instrument uključuje i komponentu zajma (odnosno financijsku imovinu) i komponentu neiskorištene obveze (odnosno obvezu na temelju zajma) i ako subjekt ne može odvojeno utvrditi očekivane kreditne gubitke od komponente obveze na temelju zajma i komponente financijske imovine, očekivani kreditni gubici od obveze na temelju zajma trebali bi se priznati zajedno s rezervacijama za umanjenje vrijednosti za financijsku imovinu. U mjeri u kojoj kombinirani očekivani kreditni gubici premašuju bruto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine, očekivani kreditni gubici trebali bi se priznati kao rezerviranje.

▼M53

Osiguranje plaćanja (točka 35.K)

B8.F Točkom 35.K zahtijeva se objavljivanje podataka koji će korisnicima financijskih izvještaja omogućiti da razumiju učinak osiguranja plaćanja i drugih kreditnih poboljšanja na iznos očekivanih kreditnih gubitaka. Subjekt nije dužan objaviti podatke o fer vrijednosti osiguranja plaćanja i drugih kreditnih poboljšanja niti je dužan utvrditi točnu vrijednost osiguranja plaćanja koje je bilo uključeno u izračun očekivanih kreditnih gubitaka (odnosno gubitka zbog neispunjenja obveza).

B8.G Opis osiguranja plaćanja i njegova učinka na iznose očekivanih kreditnih gubitaka može uključivati podatke o:

(a) glavnim vrstama osiguranja plaćanja koje se drže kao jamstvo i drugim kreditnim poboljšanjima (primjeri posljednjeg su jamstva, kreditni derivatni instrumenti i sporazumi o netiranju koji ne ispunjavaju uvjete za prijeboj u skladu s MRS-om 32);

(b) količini osiguranja plaćanja koje se drži i drugih kreditnih poboljšanja te njihovu značenju u smislu rezervacija za umanjenje vrijednosti;

(c) politikama i postupcima vrednovanja i upravljanja osiguranjima plaćanja i drugim kreditnim poboljšanjima;

(d) glavnim kategorijama drugih ugovornih strana u osiguranju plaćanja i drugim kreditnim poboljšanjima i njihovoj kreditnoj sposobnosti te

(e) podatke o koncentracijama rizika u okviru osiguranja plaćanja i drugih kreditnih poboljšanja.

Izloženost kreditnom riziku (točke od 35.M do 35.N)

B8.H Točkom 35.M zahtijeva se objavljivanje podataka o izloženosti subjekta kreditnom riziku i značajnim koncentracijama kreditnog rizika na datum izvještavanja. Koncentracija kreditnog rizika postoji ako se nekoliko drugih ugovornih strana nalazi na zemljopisnom području ili ako sudjeluju u sličnim djelatnostima i imaju slična gospodarska obilježja zbog kojih bi promjene gospodarskih ili drugih uvjeta slično utjecale na njihovu sposobnost ispunjenja ugovornih obveza. Subjekt bi trebao pružiti podatke na temelju kojih korisnici financijskih izvještaja mogu razumjeti postoje li skupine ili portfelji financijskih instrumenata određenih obilježja koji bi mogli utjecati na veliki dio te skupine financijskih instrumenata, kao što je koncentracija određenih rizika. Navedeno može uključivati, na primjer, objedinjavanje po tržišnoj vrijednosti osiguranja plaćanja, koncentracije prema zemljopisnom području, djelatnostima ili izdavateljima.

B8.I Broj ocjena kreditnog rizika koje su upotrijebljene u svrhu objavljivanja podataka u skladu s točkom 35.M odgovara broju koji je subjekt dostavio ključnom rukovodećem osoblju u svrhu upravljanja kreditnim rizikom. Ako su podaci o prekoračenju dospijeća dostupni samo po određenim zajmoprimcima i ako subjekt upotrebljava podatke o prekoračenju dospijeća kako bi procijenio je li došlo do znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja u skladu s točkom 5.5.10. MSFI-ja 9, subjekt je dužan provesti analizu stanja prekoračenja dospijeća za tu financijsku imovinu.

▼M53

B8.J Ako subjekt očekivane kreditne gubitke mjeri na skupnoj osnovi, možda neće biti u mogućnosti rasporediti bruto knjigovodstvenu vrijednost pojedinačne financijske imovine ili izloženosti kreditnom riziku obveza na temelju zajma i ugovora o financijskom jamstvu na ocjene kreditnog rizika za koje su priznati očekivani kreditni gubici tijekom vijeka trajanja. U tom slučaju subjekt bi trebao primjenjivati zahtjeve iz točke 35.M na financijske instrumente koje je moguće izravno rasporediti na ocjenu kreditnog rizika i odvojeno objavljuje bruto knjigovodstvenu vrijednost financijskih instrumenata za koje se očekivani kreditni gubici tijekom vijeka trajanja mjere na skupnoj osnovi.

▼B

Najveća izloženost kreditnom riziku (točka 36. podtočka (a))

▼M53

B9. Točkom 35.K podtočkom (a) i točkom 36. podtočkom (a) zahtijeva se objavljivanje iznosa koji najbolje predstavlja najveću izloženost subjekta kreditnom riziku. Za financijsku je imovinu to obično bruto knjigovodstvena vrijednost bez:

▼B

(a) iznosa prebijenih u skladu s MRS 32; i

▼M53

(b) rezervacija za umanjenje vrijednosti priznatih u skladu s MSFI-jem 9.

B10. Djelatnosti koje uzrokuju nastanak kreditnog rizika i povezane najveće izloženosti kreditnom riziku uključuju, iako nisu ograničene na:

(a) odobrenje zajmova klijentima te ulaganje depozita kod drugih subjekata. U tim je slučajevima najveća izloženost kreditnom riziku knjigovodstvena vrijednost povezane financijske imovine.

▼B

(b) sklapanje ugovora o derivatnim instrumentima, npr. valutnih ugovora, ugovora o zamjeni kamatne stope i ugovora o kreditnim derivatnim instrumentima. Ako se nastala imovina mjeri po poštenoj vrijednosti, najveća izloženost kreditnom riziku na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ bit će jednaka knjigovodstvenoj vrijednosti.

(c) odobrenje financijskih jamstava. U ovome je slučaju najveća izloženost kreditnom riziku najveći iznos koji bi subjekt trebao platiti da se jamstvo otkupi, koji može biti znatno viši od iznosa priznatog kao obveza.

(d) preuzimanje obveze na temelju najma koja je neopoziva tijekom trajanja najma ili je opoziva samo u slučaju značajne negativne promjene. Ako izdavatelj ne može podmiriti neto obvezu na temelju najma u novcu ili drugim financijskim instrumentom, najveća izloženost kreditnom riziku jednaka je punom iznosu obveze. Razlog tomu je što je neizvjesno hoće li iznos bilo kojeg neisplaćenog dijela biti primljen u budućnosti. Taj iznos može biti i znatno veći od iznos priznatog kao obveza.

▼**M19**

Kvantitativni pokazatelji rizika likvidnosti (stavak 34. točka (a) i stavak 39. točke (a) i (b))

B10.A Sukladno stavku 34. točki (a), subjekt objavljuje sažete kvantitativne podatke o svojoj izloženosti riziku likvidnosti na temelju podataka koji se dostavljaju interno ključnim rukovoditeljima. Subjekt obrazlaže na koji se način određuju ti podaci. Ako do odljeva novca (ili druge financijske imovine) sadržanog u tim podacima može doći:

(a) znatno ranije nego što je navedeno u podacima, ili

(b) u znatno različitom iznosu od onog koji je naveden u podacima (npr. za izvedeni financijski instrument uključen u podatak o osnovi namire u neto iznosu, ali za koji druga ugovorna stranka ima mogućnost zatražiti namiru u bruto iznosu),

subjekt objavljuje tu činjenicu i navodi kvantitativne podatke koji korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju da ocijene opseg rizika, osim ako te informacije nisu uključene u analizu ugovornog dospijeća iz stavka 39. točke (a) ili (b).

B11. Prilikom izrade analize ugovornog dospijeća iz stavka 39. točaka (a) i (b), subjekt na temelju vlastite prosudbe utvrđuje primjeren broj vremenskih okvira. Primjerice, subjekt može sljedeće vremenske okvire odrediti kao primjerene:

(a) do jednog mjeseca;

(b) od jednog do tri mjeseca;

(c) od tri mjeseca do jedne godine; i

(d) od jedne godine do pet godina.

B11.A Postupajući sukladno stavku 39. točkama (a) i (b), subjekt iz hibridnog (složenog) financijskog instrumenta ne odvaja ugrađeni izvedeni instrument. Na takav instrument subjekt primjenjuje stavak 39. točku (a).

B11.B Stavak 39. točka (b) nalaže subjektu da objavi kvantitativnu analizu ročnosti izvedenih financijskih obveza koja prikazuje preostalo razdoblje do ugovornog dospijeća, ako je ugovorno dospijeće ključno za razumijevanje vremenskog rasporeda novčanih tokova. To bi primjerice bio slučaj kod:

(a) kamatnog swapa s preostalim rokom dospijeća od pet godina u zaštiti novčanog toka financijske imovine ili obveze s promjenjivom kamatnom stopom.

(b) svih preuzetih obveza za kreditiranjem.

▼**M19**

B11.C Sukladno stavku 39. točkama (a) i (b) subjekt je dužan objaviti analize ročnosti za financijske obveze u kojima je prikazano preostalo razdoblje do ugovornog dospijeća određenih financijskih obveza. Pri navedenom objavljivanju:

(a) kada druga ugovorna stranka može birati vrijeme plaćanja iznosa, obveza se raspoređuje u najranije razdoblje u kojem se od subjekta može zatražiti plaćanje. Na primjer, financijske obveze kod kojih se od subjekta može zatražiti da ih plati na poziv (npr. sredstva po viđenju) uključuju se u najraniji vremenski okvir.

(b) kada je subjekt preuzeo obvezu osigurati dostupnost iznosa u obrocima, svaki se obrok raspoređuje u najranije razdoblje u kojem se od subjekta može zatražiti plaćanje. Na primjer, nepovučena sredstva po preuzetoj obvezi za kreditiranjem uključuju se u vremenski okvir unutar kojeg je najraniji mogući datum povlačenja.

(c) kod izdanih ugovora o financijskom jamstvu, najveći iznos jamstva raspoređuje se u najranije razdoblje u kojem je moguće aktiviranje jamstva.

B11.D Ugovorni iznosi objavljeni u analizama ročnosti iz stavka 39. točaka (a) i (b) jesu ugovoreni nediskontirani novčani tokovi, primjerice:

(a) bruto iznos obveza financijskog najma (prije odbitka financijskih troškova);

(b) cijene naznačene u forward ugovorima o kupnji financijske imovine za novac;

(c) neto iznosi kamatnih swapova kod kojih se kamata plaća po promjenjivoj, a prima po fiksnoj stopi, za koje se razmjenjuju neto novčani tokovi;

(d) ugovoreni iznosi koji se razmjenjuju kod izvedenog financijskog instrumenta (npr. valutnog swapa) za koje se razmjenjuju bruto novčani tokovi; i

(e) bruto iznos preuzetih obveza za kreditiranje.

Takvi nediskontirani novčani tokovi razlikuju se od iznosa iskazanog u izvještaju o financijskom položaju, jer se iznos u spomenutom izvještaju temelji na diskontiranim novčanim tokovima. Kada iznos obveze nije fiksan, objavljeni iznos utvrđuje se na temelju uvjeta koji su postojali na kraju izvještajnog razdoblja. Na primjer, ako se iznos obveze mijenja ovisno o nekom indeksu, objavljeni iznos može se temeljiti na vrijednosti indeksa na kraju razdoblja.

B11.E Temeljem stavka 39. točke (c), subjekt je dužan opisati način na koji upravlja rizikom likvidnosti koji je povezan sa stavkama objavljenima u okviru kvantitativnih podataka propisanih stavkom 39. točkama (a) i (b). Subjekt objavljuje analizu ročnosti financijske imovine koju posjeduje za potrebe upravljanja rizikom likvidnosti (npr. financijska imovina koju je moguće trenutačno prodati ili od koje se očekuju novčani priljevi za namiru novčanih odljeva na temelju financijskih obveza), ako je taj podatak potreban korisnicima njegovih financijskih izvještaja kako bi mogli procijeniti prirodu i opseg rizika likvidnosti.

B11.F Ostali čimbenici koje subjekt može razmatrati prilikom objavljivanja obveznih podataka iz stavka 39. točke (c) uključuju, ali nisu ograničeni na sljedeće:

(a) je li subjekt preuzeo obvezu po primljenim pozajmicama (npr. komercijalnim zapisima) ili drugim kreditnim linijama (npr. stand-by krediti) za kojima može posegnuti kako bi zadovoljio potrebe za likvidnošću;

(b) ima li subjekt depozite kod središnjih banaka kojima može zadovoljiti potrebe za likvidnošću;

▼M19

(c) ima li subjekt izrazito raznolike izvore financiranja;

(d) ima li subjekt značajnu koncentraciju rizika likvidnosti bilo u okviru svoje imovine ili u svojim izvorima financiranja;

(e) ima li subjekt postupke unutarnjih kontrola i planove pripravnosti za upravljanje rizikom likvidnosti;

(f) ima li subjekt instrumente koji uključuju ubrzanu otplatu (npr. u slučaju pada kreditnog rejtinga subjekta);

(g) ima li subjekt instrumente na temelju kojih se od njega može zahtijevati polaganje kolaterala (npr. maržni pozivi za izvedenice);

(h) ima li subjekt instrumente koji mu omogućuju da bira želi li podmiriti svoje financijske obveze isporukom novca (ili druge financijske imovine) ili isporukom vlastitih dionica; ili

(i) ima li subjekt instrumente koji podliježu standardiziranim sporazumima o netiranju.

_____

▼B

Tržišni rizik - analiza osjetljivosti (točke 40. i 41.)

B17. Točkom 40. podtočkom (a) zahtijeva se analiza osjetljivosti za svaku vrstu tržišnog rizika kojemu je subjekt izložen. U skladu s točkom B3., subjekt odlučuje kako objediniti podatke radi prikaza cjelovite slike, bez da pritom objedinjuje podatke s različitim obilježjima u pogledu izloženosti rizicima iz vrlo različitih gospodarskih okruženja. Na primjer:

(a) subjekt koji trguje financijskim instrumentima može objaviti te podatke odvojeno za financijske instrumente namijenjene trgovanju i one koji nisu namijenjeni trgovanju;

(b) subjekt ne objedinjuje svoju izloženost tržišnim rizicima na područjima s hiperinflacijom s izloženosti istim tržišnim rizicima na područjima s vrlo niskom inflacijom,

Ako je subjekt izložen samo jednoj vrsti tržišnog rizika u jednom gospodarskom okruženju, ne prikazuje raščlanjene podatke.

B18. Točkom 40. podtočkom (a) zahtijeva se da analiza osjetljivosti prikaže učinak razumno mogućih promjena odgovarajuće varijable rizika na račun dobiti i gubitaka i vlasnički kapital (npr. prevladavajućih tržišnih kamatnih stopa, tečajeva stranih valuta, cijena kapitala ili cijena robe). U tu svrhu:

(a) subjekti nisu dužni utvrditi koliki bi bili dobit ili gubici za razdoblje da su odnosne varijable rizika bile drugačije. Umjesto toga, subjekt objavljuje učinak na dobit ili gubitak i vlasnički kapital na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄, uz pretpostavku da je na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ nastala razumno moguća promjena odgovarajuće varijable rizika i da je ta promjena primijenjena na izloženost riziku koja je postojala na taj datum. Na primjer, ako subjekt ima obvezu s promjenjivom kamatnom stopom na kraju godine, subjekt objavljuje učinak na dobit ili gubitak (odnosno kamatni trošak) za tekuću godinu ako su se kamatne stope promijenile na razumno moguće iznose;

(b) subjekti nisu dužni objaviti učinak na dobit ili gubitak i vlasnički kapital za svaku promjenu u rasponu razumno mogućih promjena odgovarajuće varijable rizika. Dostatno je objavljivanje učinaka promjena u granicama razumno mogućega raspona.

▼B

B19. Pri određivanju što je razumno moguća promjena odgovarajuće varijable rizika subjekt uzima u obzir:

(a) gospodarska okruženja u kojima posluje. Razumno moguće promjene ne bi smjele uključivati malo vjerojatne ili „najgore moguće” scenarije, niti „testove iznimnih stanja”. Nadalje, ako je stupanj promjene odnosne varijable rizika stalan, subjekt ne mora izmijeniti odabranu razumno moguću promjenu varijable rizika. Na primjer, pretpostavimo da su kamatne stope jednake 5 posto i da je subjekt utvrdio da je promjena kamatnih stopa od ± 50 osnovnih bodova razumno moguća. U tom slučaju subjekt objavljuje učinak na dobit ili gubitak i vlasnički kapital ako bi se kamatne stope promijenile na 4,5 % ili na 5,5 posto. U narednome razdoblju kamatne su se stope povećale na 5,5 posto. Subjekt i dalje smatra da se kamatne stope mogu mijenjati za ± 50 osnovnih bodova (odnosno da je stupanj promjene kamatnih stopa stabilan). U tom slučaju subjekt objavljuje učinak na dobit ili gubitak i vlasnički kapital ako bi se kamatne stope promijenile na 5 posto ili na 6 posto. Subjekt ne mora ponovno pregledati svoju procjenu da bi se kamatne stope mogle razumno promijeniti za ± 50 osnovnih bodova, osim ako postoje dokazi da su kamatne stope postale znatno više promjenjive;

(b) vremenski okvir u kojemu vrši ocjenjivanje. Analiza osjetljivosti pokazuje učinke promjena koje se smatraju razumno mogućima tijekom razdoblja dok subjekt drugi put ne objavi te podatke, što je obično u narednom godišnjem razdoblju izvještavanja.

B20. Točka 41. dopušta subjektu da koristi analizu osjetljivosti koja odražava međuovisnosti između varijabli rizika, kao što je metodologija rizične vrijednosti, ako koristi tu analizu za upravljanje vlastitom izloženosti financijskim rizicima. To vrijedi čak i ako se takvom metodologijom mjeri samo mogući gubitak, a ne i moguća dobit. Takav subjekt može ispuniti odredbe točke 41. podtočke (a) tako da objavi vrstu upotrijebljenog modela rizične vrijednosti (npr. oslanja li se model na Monte Carlo simulacije), objašnjenje na koji način model djeluje i glavne pretpostavke (npr. vrijeme posjedovanja i stupanj pouzdanosti). Subjekti mogu također objaviti prethodno razdoblje promatranja i težinske faktore primijenjene na zapažanja iz toga razdoblja, objašnjenje na koji se način postupalo s opcijama u izračunima, te koje su promjenjivosti i korelacije (ili alternativno, Monte Carlo simulacije raspodjele vjerojatnosti) bile upotrijebljene.

B21. Subjekt izrađuje analize osjetljivost za čitavo svoje poslovanje, ali može izraditi različite vrste analize osjetljivosti za različite razrede financijskih instrumenata.

Kamatni rizik

▼M53

B22. Rizik kamatne stope proizlazi iz kamatonosnih financijskih instrumenata priznatih u izvještaju o financijskom položaju (npr. stečeni ili izdani dužnički instrumenti) te iz određenih financijskih instrumenata koji nisu priznati u izvještaju o financijskom položaju (npr. neke obveze na temelju zajma).

▼B

Rizik od promjene tečaja stranih valuta

B23. Rizik od promjene tečaja stranih valuta (ili valutni rizik) proizlazi iz financijskih instrumenata koji su izraženi u stranoj valuti, odnosno u valuti koja nije funkcijska valuta u kojoj se mjere. U smislu ovog MSFI, rizik od promjene tečaja stranih valuta ne proizlazi iz financijskih instrumenata koji nisu nemonetarne stavke ili iz financijskih instrumenata izraženih u funkcijskoj valuti.

B24. Analiza osjetljivosti objavljuje se za svaku stranu valutu kojoj je subjekt značajno izložen.

Ostali cjenovni rizici

B25. Ostali cjenovni rizici proizlaze iz financijskih instrumenata uslijed promjena, na primjer, cijena robe ili cijena kapitala. Radi ispunjenja odredaba točke 40., subjekt može objaviti učinak sniženja određenog burzovnog indeksa, cijene robe ili druge varijable rizika. Na primjer, ako subjekt daje jamstva za ostatak vrijednosti koja su financijski instrumenti, subjekt objavljuje povećanje ili smanjenje vrijednosti imovine na koju se jamstvo primjenjuje.

B26. Dva primjera financijskih instrumenata koji dovode do nastanka rizika cijene kapitala su: (a) posjedovanje vlasničkog kapitala u drugome subjektu, i (b) ulaganje u fond koji vrši ulaganja u vlasničke instrumente. Drugi primjeri uključuju terminske ugovore i opcije kupnje ili prodaje određenih količina vlasničkog instrumenta, te swap ugovore koji su indeksirani uz cijene kapitala. Na poštene vrijednosti takvih financijskih instrumenata utječu promjene tržišne cijene osnovnih vlasničkih instrumenata.

▼M53

B27. U skladu s točkom 40. podtočkom (a), analiza osjetljivosti računa dobiti i gubitka (koja nastaje, na primjer, zbog instrumenata koji se mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka) objavljuje se odvojeno od analize osjetljivosti ostale sveobuhvatne dobiti (koja nastaje zbog ulaganja u vlasničke instrumente čije su promjene fer vrijednosti prezentirane u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti).

▼B

B28. Financijski se instrumenti, koje subjekt razvrstava kao vlasničke instrumente, ne mjere ponovno. Rizik cijene kapitala tih instrumenata ne utječe ni na dobit ili gubitak, ni na vlasnički kapital. Sukladno tomu nije potrebna analiza osjetljivosti.

▼M30

PRESTANAK PRIZNAVANJA (STAVCI 42.C-42.H).

Nastavak sudjelovanja (stavak 42.C)

B.29 Za potrebe objavljivanja podataka iz stavaka 42.E-42.H, nastavak sudjelovanja u prenesenoj financijskoj imovini procjenjuje se na razini izvještajnog subjekta. Na primjer, ako ovisno društvo trećoj nepovezanoj osobi prenosi financijsku imovinu u kojoj je njegova matica nastavlja sudjelovanje, on u svojim samostalnim financijskim izvještajima (tj. kad je on sam izvještajni subjekt) u procjenu postojanja njegovog nastavka sudjelovanja u prenesenoj imovini ne uključuje sudjelovanje matice. Ipak, matica bi nastavak svog sudjelovanja (ili nekog drugog člana grupe) u financijskoj imovini koju je prenijelo njegovo ovisno društvo, uključila prilikom određivanja svoga nastavka sudjelovanja u prenesenoj imovini za potrebe svojih konsolidiranih izvještaja (tj. kad je grupa izvještajni subjekt).

▼M48

B.30 Za subjekt se smatra da više ne sudjeluje u prenesenoj financijskoj imovini ako u okviru prijenosa ne zadržava ugovorna prava ni obveze koji proizlaze iz prenesene financijske imovine niti stječe nova ugovorna prava ni obveze povezane s prenesenom financijskom imovinom. Za subjekt se smatra da više ne sudjeluje u prenesenoj financijskoj imovini ako nema ni udio u budućim rezultatima prenesene financijske imovine ni odgovornost za plaćanja u vezi s prenesenom financijskom imovinom u bilo kojim budućim okolnostima. Pojam „plaćanje” u ovom kontekstu ne uključuju novčane tokove koje subjekt prima od prenesene financijske imovine i koje je dužan doznačiti na primatelja.

B.30.A Ako prenosi financijsku imovinu, subjekt smije zadržati pravo servisiranja te financijske imovine za naknadu koja je uključena, primjerice, u ugovor o servisiranju. Subjekt ocjenjuje ugovor o servisiranju u skladu sa smjernicama iz točaka 42.C i B.30. kako bi za potrebe zahtjeva povezanih s objavljivanjem odlučio postoji li za njega daljnje sudjelovanje kao posljedica tog ugovora o servisiranju. Primjerice, za potrebe zahtjeva povezanih s objavljivanjem smatrat će se da serviser i dalje sudjeluje u financijskoj imovini ako naknada za servisiranje ovisi o iznosu ili vremenskom okviru novčanih tokova koje prima od prenesene financijske imovine. Isto tako, za potrebe zahtjeva povezanih s objavljivanjem smatra se da serviser i dalje sudjeluje u imovini ako puni iznos fiksne naknade ne bi bio isplaćen u slučaju neispunjenja obveza prenesene financijske imovine. U navedenim primjerima serviser ima udio u budućim rezultatima prenesene financijske imovine. Ta ocjena ne ovisi o tome očekuje li se da će primljena naknada biti primjerena nadoknada subjektu za izvršenje servisiranja.

▼M30

B.31 Nastavak sudjelovanja u prenesenoj financijskoj imovini može proizaći iz ugovornih odredaba u sporazumu o prijenosu ili posebnom sporazumu zaključenom s primateljem prijenosa ili nekom trećom osobom u vezi s prijenosom.

Prenesena financijska imovina koja se nije u cijelosti prestala priznavati

B.32 Stavak 42.D zahtijeva objavljivanje kad sva prenesena financijska imovina ili dio nje ne ispunjava uvjete za prestanak priznavanja. Ove se objave zahtijevaju na svaki datum izvještavanja na koji subjekt nastavlja priznavati prenesenu financijsku imovinu, bez obzira na vrijeme prijenosa.

Vrste nastavka sudjelovanja (stavci 42.E-42.H)

B.33 Stavcima 42.E-42-H zahtijevaju se kvalitativne i kvantitativne objave za svaku vrstu nastavka sudjelovanja u financijskoj imovini koja se prestala priznavati. Subjekt je dužan objediniti nastavak sudjelovanja po vrstama koje su reprezentativne za rizike kojima je subjekt izložen. Na primjer, subjekt može svoj nastavak sudjelovanja objediniti po vrstama financijskih instrumenata (npr. jamstva ili call opcije) ili vrsti prijenosa (npr. faktoring potraživanja, sekuritizacija i davanje vrijednosnih papira na posudbu).

▼M30

Analiza ročnosti nediskontiranih odljeva novca radi otkupa prenesene imovine (stavak 42.E(e)).

B.34 Stavak 42.E zahtijeva od subjekta da objavi analize ročnosti nediskontiranog odljeva novca za otkup financijske imovine koja se prestala priznavati ili po drugim iznosima plativima primatelju u vezi s financijskom imovinom koja se prestala priznavati, zajedno s prikazom preostalog razdoblja do ugovornog dospijeća nastavka sudjelovanja subjekta. U spomenutoj analizi treba razlikovati novčane odljeve na temelju obveznih plaćanja (npr. po terminskim ugovorima), novčane odljeve po mogućim plaćanjima (npr. upisane put opcije) i novčane odljeve po plaćanjima za koja subjekt može birati da li da ih izvrši ili ne (npr. kupljene call opcije).

B.35 Subjekt je dužan prosudbom odrediti prikladan broj vremenskih razdoblja po kojima će izraditi analizu ročnosti koja se zahtijeva stavkom 42.E(e). Na primjer, subjekt može kao prikladna odrediti sljedeća razdoblja do dospijeća:

(a) do jednog mjeseca;

(b) od jednog do tri mjeseca;

(c) od tri do šest mjeseci;

(d) od šest mjeseci do jedne godine;

(e) od jedne do tri godine;

(f) od tri do pet godina i;

(g) duže od pet godina.

B.36 Ako postoji niz mogućih razdoblja do dospijeća, uključuju se odljevi novca na temelju najranijeg datuma na koji se od subjekta može zatražiti da izvrši plaćanje ili mu je plaćanje dopušteno.

Kvalitativne informacije (stavak 42.E(f)

B.37 Kvalitativne informacije koje se zahtijevaju stavkom 42.E(f) obuhvaćaju opis financijske imovine koja se prestala priznavati te prirodu i svrhu nastavka sudjelovanja nakon njenog prijenosa. Također obuhvaćaju opis rizika kojima je subjekt izložen, uključujući:

(a) opis načina na koji subjekt upravlja rizicima povezanima s nastavkom sudjelovanja u financijskoj imovini koju je prestao priznavati;

(b) da li se od subjekta traži da snosi gubitke prije drugih osoba, kao i rangiranje i iznose gubitaka koje snose druge osobe s niže rangiranim udjelima od udjela subjekta u toj imovini (tj. njegovom nastavku sudjelovanja u njoj);

(c) opis svih okidača povezanih s obvezama davanja financijske potpore ili otkupa prenesene financijske imovine.

▼M30

Dobit ili gubitak kod prestanka priznavanja (stavak 42.G.(a))

B.38 Stavak 42.G(a) zahtijeva od subjekta objavljivanje dobiti ili gubitka ostvarenog prestankom priznavanja financijske imovine u kojem subjekt nastavlja sudjelovanje. Subjekt je dužan objaviti da li je dobit ili gubitak prilikom prestanka priznavanja posljedica toga što su se fer vrijednosti komponenata ranije priznate imovine, (udjela u imovini koju je prestao priznavati i udjela koji je subjekt zadržao) razlikovale od fer vrijednosti ranije priznate imovine u cjelini. U toj situaciji, subjekt je također dužan objaviti da li su u mjerenje fer vrijednosti bili uključeni važni podaci koji se nisu temeljili na uočljivim tržišnim podacima, kao što je navedeno u stavku 27.A.

Dopunske informacije (stavak 42.H)

B.39 Objave koje se zahtijevaju u stavcima 42.D-42.G mogu biti nedovoljne za ispunjavanje ciljeva objavljivanja iz stavka 42.B. Ako je to slučaj, subjekt je dužan objaviti sve dodatne informacije koje su neophodne da bi se ispunili ciljevi objavljivanja. Subjekt u okviru vlastitih okolnosti odlučuje koliko dodatnih informacija treba dati da bi zadovoljio potrebe korisnika za informacijama, kao i o tome koje će aspekte dodatnih informacija naglasiti. Potrebno je postići ravnotežu između opterećivanja financijskih izvještaja prekomjernim pojedinostima koje korisnicima financijskih izvještaja ne moraju biti od pomoći i prikrivanja informacija pretjeranim objedinjavanjem.

▼M34

Prijeboj financijske imovine i financijskih obveza

(točke od 13.A do 13.F)

Područje primjene (točka 13.A)

B.40 Objave iz točaka od 13.B do 13.E zahtijevaju se za sve priznate financijske instrumente koji se prebijaju u skladu s točkom 42. MRS-a 32. Dodatno, financijski instrumenti obuhvaćeni su zahtjevima za objavljivanje iz točaka od 13.B do 13.E ako podliježu provedivom glavnom sporazumu o prijeboju ili sličnom sporazumu koji obuhvaća slične financijske instrumente i transakcije, bez obzira na to da li se ti financijski instrumenti prebijaju u skladu s točkom 42. MRS-a 32.

B.41 Slični sporazumi navedeni u točkama 13.A i B.40 uključuju sporazume o kliringu izvedenica, globalne glavne sporazume o povratnoj kupnji, globalne glavne sporazume o pozajmljivanju vrijednosnih papira te sva prava povezana s financijskim osiguranjem. Slični financijski instrumenti i transakcije iz točke B.40 uključuju izvedenice, sporazume o prodaji i povratnoj kupnji, sporazume o obratnoj prodaji i povratnoj kupnji, sporazume o uzamljivanju i pozajmljivanju vrijednosnica. Primjeri financijskih instrumenata koji nisu obuhvaćeni točkom 13.A su zajmovi i depoziti klijenata u istoj instituciji (osim ako su međusobno prebijeni u izvještaju o financijskom položaju) i financijski instrumenti koji podliježu samo nekom ugovoru o osiguranju tražbina.

Objavljivanje kvantitativnih informacija za priznatu financijsku imovinu i priznate financijske obveze obuhvaćene točkom 13.A (točka 13.C)

B.42 Financijski instrumenti koji se objavljuju u skladu s točkom 13.C mogu podlijegati različitim zahtjevima mjerenja (na primjer, plaćanje koje se odnosi na sporazum o povratnoj kupnji može se mjeriti prema amortiziranom trošku, dok se izvedeni financijski instrumenti mjere po fer vrijednosti). Subjekt uključuje instrumente po njihovim priznatim iznosima i opisuje moguće razlike u mjerenju u vezanim objavama.

▼**M34**

Objavljivanje bruto iznosa priznate financijske imovine i priznatih financijskih obveza obuhvaćenih točkom 13.A (točka 13.C podtočka (a))

B.43 Iznosi koji se zahtijevaju u točki 13.C podtočki (a) odnose se na priznate financijske instrumente koji se prebijaju u skladu s točkom 42. MRS-a 32. Iznosi koji se zahtijevaju u točki 13.C podtočki (a) odnose se i na priznate financijske instrumente koji podliježu provedivim glavnim sporazumima o prijeboju ili sličnim sporazumima bez obzira na to ispunjavaju li kriterije za prijeboj ili ne. Međutim, objave koje se zahtijevaju u točki 13.C podtočki (a) ne odnose se na iznose koji su priznati kao posljedica ugovora o osiguranju tražbina koji ne ispunjavaju kriterije za prijeboj is točke 42. MRS-a 32. Umjesto toga, takvi se iznosi objavljuju u skladu s točkom 13.C podtočkom (d).

Objava iznosa koji se prebijaju u skladu s kriterijem iz točke 42. MRS 32 (točka 13.C podtočka (b))

B.44 Točka 13.C podtočka (b) zahtijeva da subjekti objave iznose koji su prebijeni u skladu s točkom 42. MRS-a 32 pri određivanju neto iznosa prikazanih u izvještaju o financijskom položaju. Iznosi priznate financijske imovine i priznatih financijskih obveza koji podliježu prijeboju u okviru istog aranžmana objavljuju se i u objavi financijske imovine i u objavi financijskih obveza. Međutim, objavljeni podaci (na primjer u tablici) ograničeni su na iznose koji podliježu prijeboju. Na primjer, subjekt može posjedovati priznatu izvedenu imovinu i priznate izvedene obveze koje ispunjavaju kriterije za prijeboj iz točke 42. MRS 32-a. Ako je bruto iznos izvedene imovine veći od bruto iznosa izvedene obveze, tablica objave financijske imovine uključuje cjelokupni iznos izvedene imovine (u skladu s točkom 13.C podtočkom (a)) i cjelokupni iznos izvedene obveze (u skladu s točkom 13.C podtočkom (b)). Međutim, dok tablica objave financijskih obveza uključuje cjelokupni iznos izvedene obveze (u skladu s točkom 13.C podtočkom (a)), ona uključuje samo onaj iznos izvedene imovine (u skladu s točkom 13C podtočkom (b)) koji je jednak iznosu izvedene obveze.

Objava neto iznosa prikazanih u izvještaju o financijskom položaju (točka 13.C podtočka (c))

B.45 Ako subjekt ima instrumente koji su obuhvaćeni tim objavama (kako je utvrđeno u točki 13.A), ali koji ne ispunjavaju kriterije za prijeboj iz točke 42. MRS-a 32, iznosi čija se objava zahtijeva prema točki 13.C podtočki (c) jednaki su iznosima čija se objava zahtijeva prema točki 13.C podtočki (a).

B.46 Iznosi čije se objavljivanje zahtijeva prema točki 13.C podtočki (c) moraju se uskladiti s pojedinačnim iznosima prema stavkama prikazanim u izvještaju o financijskom položaju. Na primjer, ako subjekt odredi da objedinjavanje ili raščlanjivanje iznosa pojedinačnih stavki financijskog izvještaja osigurava relevantnije podatke, subjekt mora objedinjene odnosno raščlanjene iznose objavljene u točki 13.C podtočki (c) uskladiti s pojedinačnim iznosima stavki prikazanih u izvještaju o financijskom položaju.

▼**M34**

Objavljivanje iznosa koji podliježu provedivim glavnim sporazumima o prijeboju ili sličnim sporazumima, a koji nisu na drugi način uključeni u točki 13.C podtočki (b) (točka 13.C podtočka (d))

B.47 Točkom 13.C podtočkom (d) zahtijeva se da subjekti objave iznose koji podliježu provedivim glavnim sporazumima o prijeboju ili sličnim sporazumima, a koji nisu na drugi način uključeni u točki 13.C podtočki (b). Točka 13.C podtočka (d) alineja i. odnosi se na iznose koji se odnose na priznate financijske instrumente koji ne ispunjavaju neke od ili ni jedan kriterij za prijeboj iz točke 42 MRS-a 32 (na primjer, kratkoročno pravo na prijeboj koje ne ispunjava kriterij iz točke 42 MRS-a 32 ili uvjetna prava na prijeboj koja su provediva i ostvariva samo u slučaju neplaćanja ili samo u slučaju nesolventnosti ili stečaja bilo koje strane ugovora).

B.48 Točka 13.C podtočka (d) alineja ii. odnosi se na iznose po osnovi instrumenata financijskog osiguranja, uključujući novčana sredstva, i onih primljenih, i onih danih kao zalog. Subjekt objavljuje fer vrijednost financijskih instrumenata koji su založeni ili primljeni kao osiguranje. Iznosi koji se objavljuju u skladu sa točkom 13.C podtočkom (d) alinejom ii. trebaju se odnositi na stvarno primljene ili založene instrumente osiguranja, a ne ni na kakve obveze ili potraživanja koja iz njih proizlaze i priznata su po osnovi njihovog povrata.

Ograničenja iznosa koji se objavljuju prema točki 13.C podtočki (d) (točka 13.D)

B.49 Kod objavljivanja iznosa u skladu s točkom 13.C podtočkom (d), subjekt mora uzeti u obzir učinke razlike iznad iznosa za naplatu putem financijskog instrumenta kao osiguranja. U tu svrhu, subjekt mora prvo oduzeti iznose koji su objavljeni u skladu s točkom 13.C podtočkom (d) alinejom i. od iznosa koji je objavljen u skladu s točkom 13.C podtočkom (c). Subjekt zatim ograničava iznose objavljene u skladu s točkom 13.C podtočkom (d) alinejom ii. na preostali iznos predmetnog financijskog instrumenta iz točke 13.C podtočke (c). Međutim, ako se prava na instrument osiguranja mogu provesti po financijskim instrumentima, takva se prava mogu uključiti u informacije čije je objavljivanje predviđeno u skladu s točkom 13.D.

Opis prava na prijeboj koja podliježu provedivim glavnim sporazumima o prijeboju ili sličnim sporazumima (točka 13.E)

B.50 Subjekt opisuje vrste prava na prijeboj i slične sporazume objavljene u skladu s točkom 13.C podtočkom (d), uključujući i narav tih prava. Na primjer, subjekt opisuje svoja uvjetna prava. Kod instrumenata koji podliježu pravu na prijeboj i nisu uvjetovani budućim događajem, ali koji ne ispunjavaju ostale kriterije iz točke 42. MRS-a 32, subjekt opisuje razlog(e) zbog kojih kriteriji nisu ispunjeni. Za svaki financijski instrument dan ili dobiven kao instrument osiguranja naplate subjekt opisuje uvjete ugovora o instrumentu osiguranja (na primjer, kada je instrument osiguranja ograničen).

Objavljivanje po vrstama financijskih instrumenata ili po ugovornim stranama

B.51 Kvantitativne informacije zahtijevane u skladu s točkom 13.C podtočkama od (a) do (e) mogu se grupirati prema vrsti financijskog instrumenta ili transakcije (na primjer, izvedeni financijski instrumenti, sporazumi o povratnoj kupnji ili obrnuti sporazumi o povratnoj kupnji ili sporazumi o uzajmljivanju i pozajmljivanju vrijednosnica).

▼**M34**

B.52 Osim toga, subjekt može grupirati kvantitativne informacije koje se zahtijevaju prema točki 13.C podtočkama od (a) do (c) prema vrsti financijskog instrumenta, a kvantitativne informacije koje se zahtijevaju prema točki 13.C podtočkama od (c) do (e) prema stranama s kojima ih je ugovorio. Ako subjekt zahtijevane podatke prikazuje prema ugovornim stranama, subjekt ne mora navesti nazive tj. imena ugovornih strana. Međutim, način označivanja ugovorne strane (ugovorna strana A, ugovorna strana B, ugovorna strana C, itd.) mora ostati ujednačeno u godinama koje prikazuje kako bi se zadržala usporedivost. Kvalitativne informacije razmatraju se tako da je moguće pružiti daljnje informacije o vrstama ugovornih strana. Kada se objava iznosa iz točke 13.C podtočaka od (c) do (e) provodi po ugovornim stranama, iznosi koji su pojedinačno značajni u smislu ukupnih iznosa ugovornih strana objavljuju se odvojeno, a preostali koji nisu značajni zbrajaju se i iskazuju kao jedna stavka.

Ostalo

B.53 Posebne objave koje se zahtijevaju u skladu s točkama 13.C do 13.E predstavljaju minimalne zahtjeve. Radi ispunjavanja cilja iz točke 13.B subjekt će ih možda morati dopuniti dodatnim (kvalitativnim) informacijama, ovisno o uvjetima provedivih glavnih sporazuma o prijeboju ili povezanih sporazuma, uključujući i narav prava na prijeboj, i njihov učinak ili mogući učinak na financijski položaj subjekta.

▼B

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 8

Poslovni segmenti

TEMELJNO NAČELO

1. Subjekt mora objaviti podatke koji omogućuju korisnicima njegovih financijskih izvještaja da procijene vrstu i financijske učinke poslovnih djelatnosti kojima se subjekt bavi i gospodarskih okruženja u kojima posluje.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovaj se MSFI primjenjuje na:

(a) odvojene ili pojedinačne financijske izvještaje subjekta:

i. čijim se dužničkim ili vlasničkim instrumentima trguje na javnome tržištu (domaćoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta); ili

ii. koji podnosi ili je u postupku podnošenja svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji radi izdavanja bilo koje skupine instrumenata na javnome tržištu; i

(b) konsolidirane financijske izvještaje grupe s matičnim društvom:

i. čijim se dužničkim ili vlasničkim instrumentima trguje na javnome tržištu (domaćoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta); ili

ii. koje podnosi ili je u postupku podnošenja konsolidiranih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji radi izdavanja redovnih dionica na javnome tržištu.

3. Ako subjekt koji nije dužan primjenjivati ovaj MSFI odluči objaviti podatke o segmentima koji nisu u skladu s ovima MSFI, te podatke ne opisuje kao podatke o segmentima.

4. Ako financijski izvještaj sadrži konsolidirane financijske izvještaje matičnoga društva koji ulaze u područje primjene ovog MSFI, te odvojene financijske izvještaje matičnog društva, podaci o segmentima prezentiraju se samo u konsolidiranim financijskim izvještajima.

POSLOVNI SEGMENTI

5. Poslovni segment je sastavnica subjekta:

(a) koja se bavi poslovnim djelatnostima od kojih može ostvariti prihod i u vezi s kojima snosi troškove (uključujući prihod i troškove povezane s transakcijama s drugim sastavnicama istoga subjekta);

(b) čije poslovne rezultate redovito pregledava glavni donositelj odluka subjekta kako bi donio odluke o resursima koje je potrebno rasporediti na segment i ocijenio njegove poslovne rezultate; i

▼B

(c) za koju su dostupni odvojeni financijski podaci.

Poslovni se segment može baviti poslovnim djelatnostima za koje tek mora ostvariti prihoda, na primjer dijelovi poslovanja koji tek započinju s radom mogu biti poslovni segmenti prije ostvarenja prihoda.

6. Nije svaki dio subjekta nužno poslovni segment ili dio poslovnoga segmenta. Na primjer, sjedište poduzeća ili neki funkcionalni odjeli ne moraju ostvarivati prihod ili mogu ostvarivati prihod koji je sporedan s obzirom na djelatnosti subjekta, te nisu poslovni segmenti. U smislu ovog MSFI planovi primanja nakon prestanka zaposlenja nisu poslovni segmenti.

7. Izraz „glavni donositelj odluka” odnosi se na funkciju, a ne nužno na rukovoditelja s određenim naslovom. Njegova je funkcija da raspoređuje resurse i ocjenjuje poslovne rezultate poslovnih segmenata subjekta. Često je glavni donositelj odluka subjekta njegov glavni izvršni direktor ili glavni voditelj poslovanja, no primjerice može biti i skupina izvršnih direktora ili drugih.

8. Za brojne subjekte tri obilježja poslovnih segmenata opisana u točki 5. jasno određuju njegove poslovne segmente. Međutim, subjekt može izrađivati izvještaje u kojima se njegove poslovne djelatnosti prikazuju na različite načine. Ako glavni donositelj odluka koristi više od jednoga skupa podataka o segmentima, drugi čimbenici mogu ukazivati na jedan skup sastavnica koji čini poslovne segmente subjekta, uključujući vrstu poslovnih djelatnosti svake sastavnice, postojanje upravitelja odgovornih za njih i podatke prezentirane upravnom odboru.

9. Općenito svaki poslovni segment ima voditelja koji je izravno odgovoran glavnom donositelju odluka i redovito je s njime u kontaktu kako bi raspravljali o poslovnim djelatnostima, financijskim rezultatima, predviđanjima ili planovima za segment. Izraz „voditelj segmenta” odnosni se na funkciju, a ne nužno na rukovoditelja s određenim naslovom. Glavni donositelj odluka može biti i voditelj nekih poslovnih segmenata. Jedan rukovoditelj može biti voditelj nekoliko poslovnih segmenata. Ako se obilježja iz točke 5. primjenjuju na više od jednoga skupa sastavnica organizacije, ali postoji samo jedan skup za koji su odgovorni voditelji segmenta, taj skup komponenti čini poslovne segmente.

10. Obilježja iz točke 5. mogu se primjenjivati na dva ili više preklapajuća skupa sastavnica za koje su odgovorni upravitelji. Ta se struktura ponekad naziva matričnim oblikom organizacije. Na primjer, u nekim su subjektima neki upravitelji odgovorni za različite linije proizvoda i usluga u svijetu, dok su drugi upravitelji odgovorni za određena zemljopisna područja. Glavni donositelj odluka redovito pregledava poslovne rezultate obaju skupova sastavnica, a financijski podaci su dostupni za oba skupa. U tom slučaju subjekt mora odrediti koji skup sastavnica čini poslovne segmente na osnovu temeljnog načela.

▼B

SEGMENTI O KOJIMA SE IZVJEŠTAVA

11. Subjekt odvojeno prikazuje podatke o svakom poslovnom segmentu koji:

(a) je određen u skladu s točkama od 5. do 10. ili koji je rezultat objedinjenja dvaju ili više takvih segmenata u skladu s točkom 12.; i

(b) premašuje kvantitativna ograničenja iz točke 13.

U točkama od 14. do 19. navedeni su drugi slučajevi u kojima se objavljuju odvojeni podaci o poslovnom segmentu.

Mjerila za objedinjavanje

12. Poslovni segmenti često imaju slične dugoročne financijske rezultate ako imaju slična gospodarska obilježja. Na primjer, ako dva poslovna segmenta imaju slična gospodarske obilježja, očekuje se da će imati i sličnu dugoročnu prosječnu dobit od prodaje. Dva ili više poslovnih segmenata moguće je objediniti u jedan poslovni segment ako je to objedinjavanje sukladno s temeljnim načelom iz ovog MSFI, ako segmenti imaju slična gospodarska obilježja i ako su segmenti slični u svim sljedećim elementima:

(a) vrsti proizvoda i usluga;

(b) vrstu proizvodnih postupaka;

(c) vrsti ili skupini klijenata njihovih proizvoda i usluga;

(d) metodama koje koriste za distribuciju svojih proizvoda ili pružanje svojih usluga; i

(e) ako je primjenjivo, vrsti regulatornog okruženja, na primjer bankarstva, osiguranja ili javnih službi.

Kvantitativna ograničenja

13. Subjekt odvojeno prikazuje podatke o poslovnom segmentu koji ispunjava bilo koje od sljedećih kvantitativnih ograničenja:

(a) njegov iskazani prihod, uključujući prodaju vanjskim klijentima i prodaju ili prijenose među segmentima, iznos 10 posto ili više ukupnih prihoda, i vanjskih i unutarnjih, svih poslovnih segmenata.

(b) apsolutni iznos njegove iskazane dobiti ili gubitaka iznosi 10 posto ili više apsolutne vrijednosti (1) ukupnog iskazanog prihoda svih poslovnih segmenata koji nisu prijavili gubitak ili (2) ukupnog iskazanog gubitka svih poslovnih segmenata koji su prijavili gubitak, ovisno o tome koji je iznos viši.

(c) njegova imovina iznosi 10 posto ili više ukupne imovine svih poslovnih segmenata.

▼B

Poslovni segmenti koji ne udovoljavaju ikojem od kvantitativnih ograničenja mogu se smatrati segmentima o kojima se izvještava i koji se odvojeno prezentiraju ako rukovodstvo smatra da su podaci o odnosnim segmentima korisni korisnicima financijskih izvještaja.

14. Subjekt može objediniti podatke o poslovnim segmentima koji ne udovoljavaju kvantitativnim ograničenjima s podacima o drugim poslovnim segmentima koji ne udovoljavaju kvantitativnim ograničenjima radi oblikovanja segmenta o kojemu se izvještava samo ako poslovni segmenti imaju slična gospodarska obilježja i ako im je zajednička većina mjerila za objedinjavanje iz točke 12.

15. Ako ukupni vanjski prihod koji su prijavili poslovni segmenti čini manje od 75 posto prihoda subjekta, potrebno je odrediti dodatne poslovne segmente kao segmente o kojima se izvještava (čak i ako ne ispunjavaju mjerila iz točke 13.) dok barem 75 posto prihoda subjekta ne bude uključeno u segmentima o kojima se izvještava.

16. Podaci o drugim poslovnim djelatnostima i poslovnim segmentima o kojima se ne izvještava objedinjuju se i objavljuju u okviru kategorije „svi ostali segmenti” odvojeno od drugih stavki usklađivanja u skladu s točkom 28. Potrebno je opisati izvore prihoda uključenih u kategoriju „svi ostali segmenti”.

17. Ako rukovodstvo ocijeni da je poslovni segment određen kao segment o kojemu se izvještava u prijašnjem razdoblju i dalje značajan, podaci o tome segmentu i dalje se iskazuju odvojeno u tekućem razdoblju čak i ako više ne ispunjava mjerila za izvještavanje iz točke 13.

18. Ako je poslovni segment određen kao segment o kojemu se izvještava u tekućem razdoblju u skladu s kvantitativnim ograničenjima, potrebno je prepraviti podatke o segmentu za prijašnje razdoblje prezentirani u svrhu uspoređivanja kako bi novi segment o kojemu se izvještava bio prikazan kao zasebni segment, čak i ako taj segment nije ispunjavao mjerila za izvještavanje iz točke 13. u prijašnjem razdoblju, osim ako potrebni podaci nisu dostupni i ako bi troškovi njihove pripreme bili previsoki.

19. U nekim slučajevima postoji praktično ograničenje broja segmenata o kojima subjekt odvojeno izvještava iznad koje podaci o segmentima mogu biti previše podrobni. Iako točno ograničenje nije određeno, ako broj segmenata o kojima se izvještava u skladu s točkama od 13. do 18. bude veći od 10, subjekt bi trebao razmotriti činjenicu je li dostignuto praktično ograničenje.

OBJAVLJIVANJE

20. Subjekt mora objaviti podatke koji omogućuju korisnicima njegovih financijskih izvještaja da procijene vrstu i financijske učinke poslovnih djelatnosti kojima se subjekt bavi i gospodarskih okruženja u kojima posluje.

21. Radi ispunjenja načela iz točke 20. subjekt je dužan objaviti sljedeće za svako razdoblje za koje prezentira račun dobiti i gubitaka:

(a) opće podatke, kako je opisano u točki 22.;

▼B

(b) podatke o iskazanoj dobiti ili gubicima segmenta, uključujući određene prihode i rashode uključene u iskazani račun dobiti i gubitaka segmenta, imovinu segmenta, obveze segmenta i osnovnu mjerenja, kako je opisano u točkama od 23. do 27.;

(c) usklađivanja ukupnih prihoda segmenta, iskazane dobiti ili gubitaka segmenta, imovine segmenta, obveza segmenta i drugih značajnih stavku segmenta s odgovarajućim iznosima subjekta, kako je opisano u točki 28.

▼M5

Usklađivanje iznosa iz izvještaja o financijskom položaju subjekta za izvještajne segmente s iznosima iz izvještaja o financijskom položaju subjekta nalaže se za svaki datum na koji se prezentira izvještaj o financijskom položaju. Informacije o prethodnim razdobljima usklađuju se kako je navedeno u točkama 29. i 30.

▼B

Opći podaci

▼M43

22. Subjekt je obvezan objaviti sljedeće opće podatke:

(a) čimbenici upotrijebljeni za određivanje segmenata subjekta o kojima se izvještava, uključujući osnovu organizacije (na primjer je li rukovodstvo odlučilo organizirati subjekt na temelju razlika u proizvodima i uslugama, zemljopisnih područja, regulatornih okruženja ili kombinacije čimbenika te jesu li poslovni segmenti objedinjeni);

(aa) prosudbe rukovodstva pri primjeni mjerila za objedinjavanje iz točke 12. To uključuje sažet opis na taj način objedinjenih poslovnih segmenata i ekonomskih pokazatelja koji su ocijenjeni pri utvrđivanju činjenice da objedinjeni poslovni segmenti dijele slične ekonomske značajke; i

(b) vrste proizvoda i usluga od kojih svaki segment o kojemu se izvještava ostvaruje prihod.

▼B

Podaci o dobiti ili gubicima, imovini i obvezama

▼M22

23. Subjekt je dužan iskazati vrijednost dobiti ili gubitka svakog izvještajnog segmenta. Subjekt je dužan objaviti vrijednost ukupne imovine i ukupnih obveza svakog izvještajnog segmenta ako se takvi iznosi redovito dostavljaju glavnom donositelju poslovnih odluka. Subjekt je također dužan o svakom izvještajnom segmentu objaviti sljedeće podatke ako su navedeni iznosi uključeni u vrijednost dobiti ili gubitka segmenta koji ispituje glavni donositelj odluka ili koji mu se inače redovito dostavljaju iako nisu uključeni u tu vrijednost dobiti ili gubitka segmenta:

(a) prihodi od vanjskih kupaca;

▼B

(b) prihode iz transakcija s drugim poslovnim segmentima istoga subjekta;

(c) prihod od kamata;

(d) kamatne troškove;

▼B

(e) amortizaciju;

▼M5

(f) značajne stavke prihoda i rashoda objavljene u skladu s točkom 97. MRS-a 1 — *Prezentacija financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.);

▼B

(g) udio subjekta u dobiti ili gubicima pridruženih društava i zajedničkih pothvata koji su obračunati metodom udjela;

(h) rashod za porez na dobit ili prihod od poreza na dobit; i

(i) značajne nenovčane stavke, osim amortizacije.

Subjekt objavljuje prihod od kamata odvojeno od kamatnih troškova za svaki segment o kojemu se izvještava, osim ako većina prihoda segmenta proizlazi iz kamata, te ako se glavni donositelj odluka uglavnom oslanja na neto prihod od kamata pri ocjenjivanju poslovnih rezultata segmenta i donošenja odluka o resursima koji će se raspodijeliti segmentu. U tom slučaju subjekt može iskazati prihod od kamata toga segmenta bez njegovih kamatnih troškova, te objaviti tu činjenicu.

▼M31

24. Subjekt za svaki izvještajni segment objavljuje sljedeće informacije ako su utvrđeni iznosi uključeni u mjerilo imovine segmenta koje preispituje glavni donositelj poslovnih odluka ili ako mu se redovito podnose na uvid, čak i ako nisu uključeni u mjerilo imovine segmenta:

▼B

(a) iznos ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate obračunata metodom udjela; i

▼M31

(b) iznose povećanja dugotrajne imovine ([1]), izuzev financijskih instrumenata, odgođene porezne imovine, neto imovine na temelju definiranih primanja (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenika) i prava koja proizlaze iz ugovora o osiguranju.

▼B

MJERENJE

25. Iznos svake pojedine stavke segmenta koja se objavljuje jest mjerilo koje se prezentira glavnom donositelju odluka kako bi on mogao donijeti odluke o raspoređivanju resursa segmentu i ocijeniti njegove poslovne rezultate. Usklađivanja i brisanja izvršena prilikom izrade financijskih izvještaja subjekta i raspoređivanje prihoda, rashoda, te dobiti ili gubitaka uključuju se u određivanje dobiti ili gubitaka segmenta o kojemu se izvještava ako su uključeni u mjerenje dobiti ili gubitaka segmenta koje koristi glavni donositelj odluka. Slično tomu, za taj se segment objavljuje samo ona imovina i obveze koje su uključene u mjerenje imovine segmenta i obveza segmenta koje koristi glavni donositelj odluka. Ako su iznosi raspoređeni na dobit ili gubitak, te imovinu ili obveze segmenta o kojemu se izvještava, moraju biti razumno raspoređeni.

([1]) Za imovinu razvrstanu u skladu s prezentiranjem likvidnosti dugotrajna imovina je imovina koja uključuje iznose čiji se povrat očekuje za više od 12 mjeseci nakon ►**M5** izvještaja o financijskom položaju ◄.

▼B

26. Ako glavni donositelj odluka koristi samo jedno mjerenje dobiti ili gubitaka poslovnoga segmenta, te imovine segmenta ili obveza segmenta pri ocjenjivanju poslovnih rezultata segmenta i odlučivanju načina na koji će se rasporediti resursi, dobit ili gubitak segmenta, te imovina i obveze objavljuju se u skladu s tim mjerenjem. Ako glavni donositelj odluka koristi nekoliko mjerenja dobiti ili gubitaka poslovnoga segmenta, te imovine segmenta ili obveza segmenta, izvještava se u skladu s mjerenjima za koja rukovodstvo smatra da su određena u skladu s načelima mjerenja koja su najviše sukladna onima koja se primjenjuju pri mjerenju odgovarajućih iznosa u financijskim izvještajima subjekta.

27. Subjekt je dužan pružiti obrazloženje mjerenja dobiti ili gubitaka segmenta, te imovine segmenta i obveza segmenta za svaki segment o kojemu se izvještava. Subjekt mora objaviti barem sljedeće podatke:

(a) osnovu računovodstva za sve transakcije između segmenata o kojima se izvještava;

(b) vrstu razlika između mjerenja dobiti ili gubitaka segmenta o kojemu se izvještava i dobiti ili gubitaka subjekta prije rashoda za porez na dobit ili prihoda od poreza na dobit i prestanka poslovanja (ako to nije očito iz usklađivanja opisanih u točki 28.). Te razlike mogu uključivati računovodstvene politike i politike raspoređivanja troškova nastalih na središnjoj razini, koje su potrebne za razumijevanje objavljenih podataka o segmentu;

(c) vrstu razlika između mjerenja imovine segmenta o kojemu se izvještava i imovine subjekta (ako to nije očito iz usklađivanja opisanih u točki 28.). Te razlike mogu uključivati računovodstvene politike i politike raspoređivanja imovine koja se zajednički koristi, koje su potrebne za razumijevanje objavljenih podataka o segmentu;

(d) vrstu razlika između mjerenja obveza segmenta o kojemu se izvještava i obveza subjekta (ako to nije očito iz usklađivanja opisanih u točki 28.). Te razlike mogu uključivati računovodstvene politike i politike raspoređivanja obveza koje se zajednički koriste, koje su potrebne za razumijevanje objavljenih podataka o segmentu;

(e) vrstu promjena s obzirom na prethodna razdoblja u metodama mjerenja koje se koriste za određivanje dobiti ili gubitaka segmenta o kojemu se izvještava i utjecaja, ako postoji, tih promjena na mjerenje dobiti ili gubitaka segmenta;

(f) vrste i učinka asimetričnih raspoređivanja na segmente o kojima se izvještava. Na primjer, subjekt može rasporediti rashod za amortizaciju na segment bez da na taj segment rasporedi i povezanu amortizirajuću imovinu.

Usklađivanja

▼M43

28. Subjekt provodi usklađivanje svih sljedećih stavki:

▼B

(a) ukupnih prihoda segmenata o kojima se izvještava s prihodom subjekta;

▼B

(b) ukupnih mjerenja dobiti ili gubitaka segmenta o kojemu se izvještava s dobiti ili gubicima subjekta prije rashoda za poreza (prihoda od poreza) i prestanka poslovanja. Međutim, ako subjekt rasporedi stavke kao što su rashod za porez (prihod od poreza) na segmente o kojima izvještava, subjekt može uskladiti ukupna mjerenja dobiti ili gubitaka segmenata s dobiti ili gubicima nakon tih stavki;

▼M43

(c) ukupna imovina segmenata o kojima se izvještava u odnosu na imovinu subjekta ako se imovina segmenta objavljuje u skladu s točkom 23.;

▼B

(d) ukupnih obveza segmenata o kojima se izvještava s obvezama subjekta ako se obveze segmenta objavljuju u skladu s točkom 23.;

(e) ukupnih iznosa segmenata o kojima se izvještava za sve ostale značajne objavljene stavke s odgovarajućim iznosom subjekta.

Sve je značajne stavke za usklađivanje potrebno odvojeno utvrditi i opisati Na primjer, iznos svake značajne prilagodbe potrebne za usklađenje dobiti ili gubitaka segmenta o kojemu se izvještava s dobiti ili gubicima subjekta, koji proizlazi iz različitih računovodstvenih politika, odvojeno se utvrđuje i opisuje.

Prepravljanje prethodno objavljenih podataka

29. Ako subjekt promijeni svoj unutarnji ustroj na način koji dovodi do promjene sastava njegovih segmenata o kojima izvještava, odgovarajući se podaci za prethodna razdoblja, uključujući međurazdoblja, prepravljaju, osim ako podaci nisu dostupni i ako bi troškovi njihove pripreme bili previsoki. Utvrđivanje raspoloživosti podataka, te hoće li troškovi njihove pripreme biti previsoki vrši se za svaku pojedinu stavku koja se objavljuje. Nakon promjene sastava njegovih segmenata o kojima izvještava subjekt je dužan objaviti je li prepravio odgovarajuće stavke podataka o segmentima za prethodna razdoblja.

30. Ako je subjekt promijenio svoj unutarnji ustroj na način koji dovodi do promjene sastava njegovih segmenata o kojima izvještava, te ako podaci o segmentima za prethodna razdoblja, uključujući međurazdoblja, nisu prepravljeni kako bi se uzela u obzir ta promjena, u godini u kojoj je nastala promjena subjekt objavljuje podatke o segmentima za tekuće razdoblje i na staroj osnovi i na novoj osnovi podjele na segmente, osim ako potrebni podaci nisu dostupni i ako bi troškovi njihove pripreme bili previsoki.

OBJAVLJIVANJA ZA ČITAVI SUBJEKT

31. Točke 32. do 34. primjenjuju se na sve subjekte koji primjenjuju ovaj MSFI, uključujući subjekte sa samo jednim segmentom o kojemu izvještavaju. Neke poslovne djelatnosti subjekata nisu organizirane na temelju razlika odnosnih proizvoda i usluga ili razlika u zemljopisnim područjima poslovanja. Takvi segmenti subjekta o kojima se izvještava mogu objaviti prihode od širokog raspona bitno različitih

▼B

proizvoda i usluga, ili više od jednoga segmenta subjekta o kojemu se izvještava može proizvoditi gotovo iste proizvode, odnosno pružati gotovo iste usluge. Slično tomu segmenti subjekta o kojima se izvještava mogu posjedovati imovinu u različitim zemljopisnim područjima i objavljivati prihode od klijenata iz različitih zemljopisnih područja, ili više od jednoga segmenta subjekta o kojemu se izvještava može poslovati u istome zemljopisnom području. Podaci predviđeni točkama 32. do 34. pružaju se samo ako se ne iskazuju kao dio podataka o segmentu o kojemu se izvještava koji su propisani ovim MSFI.

Podaci o proizvodima i uslugama

32. Subjekt izvještava o prihodima od vanjskih klijenata za svaki proizvod i uslugu, ili svaku skupinu sličnih proizvoda i usluga, osim ako potrebni podaci nisu dostupni i ako bi troškovi njihove pripreme bili previsoki, u kojem je slučaju tu činjenicu potrebno objaviti. Objavljeni iznosi prihoda moraju se temeljiti na financijskim podacima koji su upotrijebljeni za izradu financijskih izvještaja subjekta.

Podaci o zemljopisnim područjima

33. Subjekt objavljuje sljedeće zemljopisne podatke, osim ako potrebni podaci nisu dostupni i ako bi troškovi njihove pripreme bili previsoki:

(a) prihode od vanjskih klijenata podijeljene na (1) prihode ostvarene u državi sjedišta subjekta i na (2) ukupne prihode ostvarene u svim stranim državama u kojima subjekt ostvaruje prihod. Ako su prihodi od vanjskih klijenata ostvareni u pojedinoj stranoj državi značajni, te je prihode potrebno odvojeno objaviti. Subjekt je dužan objaviti osnovu podjele prihoda od vanjskih klijenata po pojedinim državama;

(b) dugotrajnu imovinu ([1]), osim financijskih instrumenata, odgođenu poreznu imovinu, imovinu od primanja nakon prestanka zaposlenja i prava koja proizlaze iz ugovora o osiguranju iz (1) države sjedišta subjekta i (2) svih stranih država ukupno u kojima subjekt posjeduje imovinu. Ako je imovina u pojedinoj stranoj državi značajna, tu je imovinu potrebno odvojeno objaviti.

Objavljeni se iznosi moraju temeljiti na financijskim podacima koji su upotrijebljeni za izradu financijskih izvještaja subjekta. Ako potrebni podaci nisu dostupni i ako bi troškovi njihove pripreme bili previsoki, tu je činjenicu potrebno objaviti. Uz podatke koji su propisani ovom točkom subjekt može objaviti podzbrojeve zemljopisnih podataka o skupinama država.

([1]) Za imovinu razvrstanu u skladu s prezentiranjem likvidnosti dugotrajna imovina je imovina koja uključuje iznose čiji se povrat očekuje za više od 12 mjeseci nakon ►**M5** izvještaja o financijskom položaju ◄.

▼B

Podaci o značajnim klijentima

▼M26

34. Subjekt je dužan dostaviti informacije o tome u kojoj se mjeri oslanja na svoje značajne kupce. Ako prihodi od transakcija s jednim vanjskim kupcem sačinjavaju deset ili više posto prihoda subjekta, subjekt objavljuje tu činjenicu, ukupan prihod od svakog takvog kupca te identitet segmenta ili segmenata koji prijavljuju prihode. Subjekt ne mora objaviti identitet najvećeg kupca ni iznos prihoda kojeg je svaki segment prijavio od takvog kupca. Za potrebe ovog MSFI-ja, skupina subjekata za koju izvještajni subjekt zna da je pod zajedničkom kontrolom smatra se jednim kupcem. Ipak, traži se prosudba kako bi se ocijenilo smatra li se ~~i~~ neka vlada (~~nacionalna~~, ~~državna~~, ~~pokrajinska~~, ~~teritorijalna~~, ~~domaća ili strana~~, uključujući vladine agencije i slična tijela, bilo na lokalnoj, nacionalnoj ili međunarodnoj razini) i subjekti za koje izvještajni subjekt zna da su pod kontrolom te vlade jednim kupcem. Izvještajni subjekt je prilikom procjene dužan razmotriti u kojoj su mjeri ti subjekti ekonomski povezani.

▼B

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

35. Subjekt primjenjuje ovaj MSFI na svoje godišnje financijske izvještaje za razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog MSFI-ja na financijske izvještaje za razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2009. dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M22

35.A Stavak 23. izmijenjen je Poboljšanjima MSFI-jeva izdanima u travnju 2009. Subjekt je dužan primjenjivati ovu izmjenu na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2010. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjenu na neko ranije razdoblje, dužan je objaviti tu činjenicu.

36. Informacije o segmentima za prethodne godine koje se iskazuju kao usporedne informacije prve godine primjene ponovo se iskazuju (uključujući primjenu izmjene stavka 23. iz travnja 2009.) sukladno zahtjevima ovog MSFI-ja, osim ako neophodne informacije nisu dostupne i ako troškovi njihove pripreme ne bi bili previsoki.

▼M5

36.A MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjena je točka 23. stavak (f). Subjekt tu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i ta izmjena.

▼M26

36.B *Objavljivanjima povezanih osoba* (kako su revidirana 2009.) izmijenjen je stavak 34. za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2011. Ako subjekt primjenjuje MRS 24 (revidiran 2009.) na neko ranije razdoblje, dužan je na to razdoblje primijeniti i izmjenu stavka 34.

▼**M43**

36.C Dokumentom Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012., objavljenim u prosincu 2013., izmijenjene su točke 22. i 28. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼**B**

OPOZIV MRS-a 14

37. Ovim se MSFI zamjenjuje MRS 14 Izvještavanje o segmentima.

▼B

Dodatak A

Utvrđeni pojam

Ovaj je dodatak sastavni dio MSFI-ja.

Poslovni segment	Poslovni segment je sastavnica subjekta: (a) koja se bavi poslovnim djelatnostima od kojih može ostvariti prihod i u vezi s kojima snosi troškove (uključujući prihod i troškove povezane s transakcijama s drugim sastavnicama istoga subjekta); (b) čije poslovne rezultate redovito pregledava glavni donositelj odluka subjekta kako bi donio odluke o resursima koje je potrebno rasporediti na segment i ocijenio njegove poslovne rezultate; i (c) za koju su dostupni odvojeni financijski podaci.

▼M53

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 9

Financijski instrumenti

POGLAVLJE 1. Cilj

1.1 Cilj je ovog standarda utvrditi načela financijskog izvještavanja o *financijskoj imovini* i *financijskim obvezama* kako bi se korisnicima financijskih izvještaja prezentirale važne i korisne informacije za procjenu iznosa, vremena te neizvjesnosti budućih novčanih tokova subjekta.

POGLAVLJE 2. Područje primjene

2.1 Svi subjekti obvezni su primjenjivati ovaj standard na sve vrste financijskih instrumenta, uz iznimku:

(a) udjela u ovisnim subjektima, pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, MRS-om 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* ili MRS-om 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*. Međutim, u nekim se slučajevima MSFI-jem 10, MRS-om 27 ili MRS-om 28 zahtijeva od subjekta ili mu se dopušta obračun udjela u ovisnom subjektu, pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu u skladu s pojedinim ili svim zahtjevima iz ovog standarda. Subjekti primjenjuju ovaj standard i na sve derivatne instrumente udjela u ovisnim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima, osim ako ti derivatni instrumenti odgovaraju definiciji vlasničkog instrumenta subjekta iz MRS-a 32 *Financijski instrumenti*: *prezentiranje;*

(b) prava i dužnosti u okviru najmova na koje se primjenjuje MRS 17 *Najmovi*. Međutim:

i. na potraživanja na temelju najma koja priznaje najmodavac primjenjuju se zahtjevi o prestanku priznavanja i umanjenju vrijednosti iz ovog standarda;

ii. na obveze na temelju financijskoga najma koje priznaje najmoprimac primjenjuju se zahtjevi o prestanku priznavanja iz ovog standarda; i

iii. na derivatne instrumente koji su ugrađeni u najmove primjenjuju se zahtjevi o ugrađenim derivatnim instrumentima iz ovog standarda.

(c) prava i dužnosti poslodavaca u okviru planova primanja zaposlenih, na koje se primjenjuje MRS 19 *Primanja zaposlenih*;

(d) financijskih instrumenata koje je izdao subjekt i koji odgovaraju definiciji vlasničkog instrumenta iz MRS-a 32 (uključujući opcije i varante) ili koji se u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D MRS-a 32 klasificiraju kao vlasnički instrumenti. Međutim, imatelj takvih vlasničkih instrumenata dužan je primijeniti ovaj standard na te instrumente, osim ako udovoljavaju uvjetima izuzeća iz podtočke (a);

▼M53

(e) prava i dužnosti koji proizlaze iz i. ugovora o osiguranju, kako je utvrđeno u MSFI-ju 4 *Ugovori o osiguranju*, osim prava i dužnosti izdavatelja koji proizlaze iz ugovora o osiguranju koji odgovara definiciji ugovora o financijskom jamstvu ili ii. ugovora koji ulazi u područje primjene MSFI-ja 4 jer ima obilježje diskrecijskog sudjelovanja. Međutim, ovaj se standard primjenjuje na derivatne instrumente koji su ugrađeni u ugovor iz područja primjene MSFI-ja 4 ako taj derivatni instrument sam po sebi nije ugovor iz područja primjene MSFI-ja 4. Nadalje, ako je izdavatelj ugovora o financijskom jamstvu prethodno izričito izjavio da takve ugovore smatra ugovorima o osiguranju i da je upotrijebio obračunavanje koje se primjenjuje na ugovore o osiguranju, izdavatelj može odlučiti primjenjivati ovaj standard ili MSFI 4 na takve ugovore o financijskom jamstvu (vidjeti točke od B.2.5. do B.2.6.). Izdavatelj može donijeti takvu odluku za svaki ugovor posebno, ali je odluka za svaki ugovor neopoziva;

(f) terminskih ugovora o kupnji ili prodaji subjekta između kupca i dioničara prodavatelja, a koji će u trenutku stjecanja rezultirati poslovnim spajanjem u okviru područja primjene MSFI-ja 3 *Poslovna spajanja*. Valjanost terminskog ugovora ne smije biti duža od primjerenog razdoblja koje je obično potrebno za dobivanje svih potrebnih odobrenja i dovršetak transakcije;

(g) obveza na temelju zajma, osim obveza na temelju zajma iz točke 2.3. Međutim, izdavatelj obveze na temelju zajma dužan je primjenjivati zahtjeve o umanjenju vrijednosti iz ovog standarda na obveze na temelju zajma koje inače ne ulaze u područje primjene ovog standarda. Nadalje, na sve obveze na temelju zajma primjenjuju se zahtjevi o prestanku priznavanja iz ovog standarda;

(h) financijskih instrumenata, ugovora i obveza koji proizlaze iz transakcije plaćanja s dionicama na koje se primjenjuje MSFI 2 *Plaćanje temeljeno na dionicama*, osim ugovora koji ulaze u područje primjene točaka od 2.4. do 2.7. ovog standarda na koje se primjenjuje ovaj standard;

i. prava na plaćanja kojima se subjektu nadoknađuju izdaci potrebni za podmirenje obveze koju priznaje kao rezerviranje u skladu s MRS-om 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* ili za koju je u prethodnom razdoblju priznao rezerviranje u skladu s MRS-om 37;

(j) prava i obveza koje ulaze u područje primjene MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, a koji su financijski instrumenti, osim onih koji se obračunavaju u skladu s ovim standardom, kako je utvrđeno u MSFI-ju 15.

2.2 Zahtjevi o umanjenju vrijednosti iz ovog standarda primjenjuju se na prava koja se radi priznavanja dobiti i gubitaka od umanjenja vrijednosti obračunavaju u skladu s ovim standardom, kako je utvrđeno u MSFI-ju 15.

▼M53

2.3 **Sljedeće obveze na temelju zajma ulaze u područje primjene ovog standarda:**

(a) obveze na temelju zajma koje je subjekt odredio kao financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (vidjeti točku 4.2.2.). Subjekt koji je u prošlosti obično prodavao imovinu koja proizlazi iz njegovih obveza na temelju zajma nedugo nakon njezina nastanka dužan je primjenjivati ovaj standard na sve svoje obveze na temelju zajma iz iste skupine;

(b) obveze na temelju zajma čiji je neto iznos moguće podmiriti u novcu ili isporukom ili izdavanjem drugoga financijskoga instrumenta. Te su obveze na temelju zajma derivatni instrumenti. Obveza na temelju zajma ne smatra se podmirenom u neto iznosu samo zato što se zajam otplaćuje u ratama (npr. hipotekarni zajam za izgradnju koji se otplaćuje u ratama u skladu s tijekom izgradnje);

(c) obveze osiguranja zajma uz kamatnu stopu nižu od tržišne kamatne stope (vidjeti točku 4.2.1. podtočku (d)).

2.4 **Ovaj se standard primjenjuje na ugovore o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine koji se mogu podmiriti u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata kao da ugovori predstavljaju financijske instrumente, uz iznimku ugovora koji su zaključeni i koji i dalje vrijede radi primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s odredbama o očekivanim potrebama subjekta za kupnjom, prodajom ili uporabom te imovine. Međutim, ovaj se standard primjenjuje na ugovore koje subjekt mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 2.5.**

2.5 **Ugovor o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine koji se može podmiriti u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata kao da ugovor predstavlja financijski instrument, može biti neopozivo određen kao ugovor koji se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, čak i ako je zaključen radi primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s odredbama o očekivanim potrebama subjekta za kupnjom, prodajom ili uporabom te imovine. To se određivanje može primijeniti samo na početku ugovora i samo ako se time otklanja ili znatno umanjuje nedosljednost pri priznavanju (što se ponekad naziva „računovodstvenom neusklađenošću”) koja bi u protivnome nastala zbog nepriznavanja tog ugovora jer ne ulazi u područje primjene ovog standarda (vidjeti točku 2.4.).**

2.6 Postoje različiti načini na koje se ugovor o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine može podmiriti u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata. Ti načini uključuju sljedeće:

(a) ako se odredbama ugovora svakoj stranci dopušta podmirenje u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata;

▼M53

(b) ako mogućnost podmirenja u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata nije izričito utvrđena odredbama ugovora, već subjekt obično podmiruje slične ugovore u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata (bilo s drugom strankom na temelju ugovora o prijeboju, bilo prodajom ugovora prije njegove provedbe ili isteka);

(c) ako za slične ugovore subjekt obično preuzima predmet ugovora i prodaje ga u kratkome roku nakon isporuke radi ostvarenja dobiti od kratkoročne promjene u cijeni ili marži; i

(d) ako je nefinancijska imovina, koja predstavlja predmet ugovora, trenutačno zamjenjiva za novac.

Ugovor na koji se primjenjuju podtočke (b) ili (c) ne zaključuje se s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s odredbama o očekivanim potrebama subjekta za kupnjom, prodajom ili uporabom te imovine te se u skladu s time na takve ugovore primjenjuje ovaj standard. Ostali ugovori na koje se primjenjuje točka 2.4. ocjenjuju se kako bi se odredilo jesu li zaključeni i vrijede li i dalje za potrebe primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s odredbama o očekivanim potrebama subjekta za kupnjom, prodajom ili uporabom te imovine te ulaze li u skladu s time u područje primjene ovog standarda.

2.7 Izdana opcija kupnje ili prodaje nefinancijske imovine koja se može podmiriti u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili zamjenom financijskih instrumenata, u skladu s točkom 2.6. podtočkama (a) ili (d) ulazi u područje primjene ovog standarda. Takav se ugovor ne može zaključiti za potrebe primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s odredbama o očekivanim potrebama subjekta za kupnjom, prodajom ili uporabom te imovine.

POGLAVLJE 3. Priznavanje i prestanak priznavanja

3.1. POČETNO PRIZNAVANJE

3.1.1 Subjekt priznaje financijsku imovinu ili financijsku obvezu u svojem izvještaju o financijskom položaju ako i isključivo ako subjekt postane stranka ugovornih odredaba instrumenta (vidjeti točke B.3.1.1. i B.3.1.2.). Pri prvom priznavanju subjekt financijsku imovinu klasificira u skladu s točkama od 4.1.1. do 4.1.5. te mjeri u skladu s točkama od 5.1.1. do 5.1.3. Pri prvom priznavanju subjekt financijsku obvezu klasificira u skladu s točkama 4.2.1. i 4.2.2. te mjeri u skladu s točkom 5.1.1.

Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine

3.1.2 *Redovna kupnja ili prodaja* financijske imovine priznaje se i prestaje se priznavati, ovisno o slučaju, obračunavanjem na datum trgovanja ili datum podmirenja (vidjeti točke od B.3.1.3. do B.3.1.6.).

▼M53

3.2 PRESTANAK PRIZNAVANJA FINANCIJSKE IMOVINE

3.2.1 U konsolidiranim se financijskim izvještajima točke od 3.2.2. do 3.2.9., B.3.1.1., B.3.1.2. i od B.3.2.1. do B.3.2.17. primjenjuju na konsolidiranoj razini. Stoga subjekt najprije konsolidira sve ovisne subjekte u skladu s MSFI-jem 10, a zatim te točke primjenjuje na nastalu skupinu.

3.2.2 Prije ocjenjivanja je li i u kojoj mjeri *prestanak priznavanja* primjeren u skladu s točkama od 3.2.3. do 3.2.9., subjekt određuje bi li se te točke trebale primjenjivati na dio financijske imovine (ili na dio skupine slične financijske imovine) ili na financijsku imovinu u cijelosti (ili skupinu slične financijske imovine u cijelosti) kako slijedi.

(a) Točke od 3.2.3. do 3.2.9. primjenjuju se na dio financijske imovine (ili dio skupine slične financijske imovine) ako i isključivo ako dio predviđen za prestanak priznavanja ispunjava jedan od tri uvjeta navedena u nastavku:

i. dio uključuje samo posebno određene novčane tokove od financijske imovine (ili skupine slične financijske imovine). Na primjer, ako subjekt odvojeno trguje kamatama i glavnicom vrijednosnih papira, čime druga stranka dobiva pravo na novčane tokove od kamata, ali ne i na novčane tokove od glavnice dužničkog instrumenta, na novčane se tokove od kamata primjenjuju točke od 3.2.3. do 3.2.9.;

ii. dio uključuje samo potpuno razmjerni (*pro rata*) udio novčanih tokova od financijske imovine (ili skupine slične financijske imovine). Na primjer, ako subjekt zaključi ugovor prema kojem druga strana ostvaruje pravo na 90 posto udjela u svim novčanim tokovima dužničkog instrumenta, na 90 posto tih novčanih tokova primjenjuju se točke od 3.2.3. do 3.2.9. Ako postoje više od jedne ugovorne stranke, svaka ugovorna stranka ne mora imati razmjerni udio u novčanim tokovima pod uvjetom da subjekt prenositelj ima potpuno razmjerni udio;

iii. dio uključuje samo potpuno razmjerni (*pro rata*) udio posebno određenih novčanih tokova od financijske imovine (ili skupine slične financijske imovine). Na primjer, ako subjekt zaključi ugovor prema kojemu druga stranka ostvaruje pravo na 90 posto udjela u novčanim tokovima od kamata od financijske imovine, na 90 posto tih novčanih tokova od kamata primjenjuju se točke od 3.2.3. do 3.2.9. Ako postoje više od jedne ugovorne stranke, svaka ugovorna stranka ne mora imati razmjerni udio u posebno određenim novčanim tokovima pod uvjetom da subjekt prenositelj ima potpuno razmjerni udio.

(b) U svim ostalim slučajevima točke od 3.2.3. do 3.2.9. primjenjuju se na financijsku imovinu u cijelosti (ili na skupinu slične financijske imovine u cijelosti). Na primjer, ako subjekt prenese i. prava na prvih ili posljednjih 90 posto primitaka u novcu od financijske imovine (ili skupine

▼M53

financijske imovine) ili ii. prava na 90 posto novčanih tokova od skupine potraživanja, ali pruži jamstvo da će kupcu nadoknaditi sve kreditne gubitke u visini do osam posto iznosa glavnice potraživanja, točke od 3.2.3. do 3.2.9. primjenjuju se na financijsku imovinu u cijelosti (ili skupinu slične financijske imovine u cijelosti).

U točkama od 3.2.3. do 3.2.12. pojam „financijska imovina" odnosi se na dio financijske imovine (ili na dio skupine slične financijske imovine) kako je utvrđeno u prethodnoj podtočki (a) ili na financijsku imovinu u cijelosti (ili skupinu slične financijske imovine u cijelosti).

3.2.3 **Subjekt prestaje priznavati financijsku imovinu kada i isključivo kada:**

(a) isteknu ugovorna prava na novčane tokove od financijske imovine ili

(b) prenese financijsku imovinu kako je utvrđeno u točkama 3.2.4. i 3.2.5., a taj prijenos ispunjava zahtjeve za prestanak priznavanja u skladu s točkom 3.2.6.

(Vidjeti točku 3.1.2. u vezi s redovnom kupnjom financijske imovine.)

3.2.4 **Subjekt prenosi financijsku imovinu ako i isključivo ako:**

(a) prenese ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine ili

(b) zadrži ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine, ali preuzme ugovornu obvezu da će isplatiti novčane tokove jednome primatelju ili više njih u okviru ugovora koji ispunjava uvjete iz točke 3.2.5.

3.2.5 **Kad subjekt zadrži ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine („izvorna imovina"), ali preuzme ugovornu obvezu da će isplatiti te novčane tokove jednom subjektu ili više njih („konačni primatelji"), subjekt postupa s tom transakcijom kao s prijenosom financijske imovine ako i isključivo ako su ispunjena sva tri uvjeta navedena u nastavku.**

(a) subjekt nema obvezu isplatiti iznose konačnim primateljima, osim ako od izvorne imovine ostvari jednake iznose. Kratkoročni predujmovi subjekta s pravom potpunoga povrata posuđenoga iznosa uvećanog za dospjele kamate po tržišnim kamatnim stopama nisu u suprotnosti s ovim uvjetom.

(b) ugovorom o prijenosu subjektu se zabranjuje da proda ili založi izvornu imovinu, osim kao jamčevinu konačnim primateljima za obvezu plaćanja novčanih tokova istima.

(c) subjekt je dužan doznačiti sve novčane tokove koje prikupi uime konačnih primatelja bez značajne odgode. Nadalje, subjekt nema pravo ponovno uložiti te novčane tokove, osim ulaganja u novcu ili novčanim ekvivalentima (kako je utvrđeno u MRS-u 7 *Izvještaj o novčanim tokovima*) tijekom kratkog razdoblja za podmirenje od datuma prikupljanja do datuma potrebnog doznačivanja u korist konačnih primatelja te je kamate ostvarene od takvih ulaganja dužan prenijeti na konačne primatelje.

▼M53

3.2.6 Ako subjekt prenese financijsku imovinu (vidjeti točku 3.2.4.), dužan je ocijeniti u kojoj mjeri zadržava rizike i koristi vlasništva nad financijskom imovinom. U tom slučaju vrijedi sljedeće:

(a) ako subjekt prenese gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad financijskom imovinom, prestaje priznavati financijsku imovinu i priznaje zasebno kao imovinu ili obveze sva prava i obveze nastale ili zadržane u okviru prijenosa;

(b) ako subjekt zadrži gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad financijskom imovinom, nastavlja s priznavanjem financijske imovine;

(c) ako subjekt ne prenese niti zadrži gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad financijskom imovinom, određuje je li zadržao nadzor nad financijskom imovinom. U tom slučaju vrijedi sljedeće:

i. ako subjekt nije zadržao nadzor, prestaje priznavati financijsku imovinu i priznaje zasebno kao imovinu ili obveze sva prava i obveze nastale ili zadržane u okviru prijenosa;

ii. ako je subjekt zadržao nadzor, nastavlja s priznavanjem financijske imovine u mjeri u kojoj i dalje sudjeluje u toj financijskoj imovini (vidjeti točku 3.2.16.).

3.2.7 Prijenos rizika i koristi (vidjeti točku 3.2.6.) ocjenjuje se usporedbom izloženosti subjekta prije i nakon prijenosa s promjenjivosti iznosa i vremena nastanka neto novčanih tokova prenesene imovine. Subjekt je zadržao gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad financijskom imovinom ako se njegova izloženost promjenjivosti sadašnje vrijednosti budućih neto novčanih tokova od financijske imovine znatno ne promijeni kao posljedica prijenosa (npr. ako je subjekt prodao financijsku imovinu u okviru ugovora o njezinu otkupu po fiksnoj cijeni ili prodajnoj cijeni uvećanoj za prihod zajmodavca). Subjekt je prenio gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad financijskom imovinom ako njegova izloženost toj promjenjivosti više nije znatna u odnosu na ukupnu promjenjivost sadašnje vrijednosti budućih neto novčanih tokova od financijske imovine (npr. ako je subjekt prodao financijsku imovinu samo u okviru opcije njezina otkupa po njezinoj fer vrijednosti u vrijeme otkupa ili ako je prenio potpuno razmjerni udio novčanih tokova od veće financijske imovine na temelju ugovora kao što je (pod)sudjelovanje u zajmu, koji ispunjava uvjete iz točke 3.2.5.).

3.2.8 Često je očigledno je li subjekt prenio ili zadržao gotovo sve rizike i koristi vlasništva te stoga nema potrebe za izračunima. U drugim je slučajevima potrebno izračunati i usporediti izloženost subjekta promjenjivosti sadašnje vrijednosti budućih neto novčanih tokova prije i nakon prijenosa. Pri izračunu i uspoređivanju primjenjuju se odgovarajuće tekuće tržišne kamatne stope kao diskontne stope. Uzima se u obzir svaka razumno moguća promjenjivost neto novčanih tokova, pri čemu veću težinu imaju ishodi čije je ostvarenje vjerojatnije.

▼M53

3.2.9 Je li subjekt zadržao nadzor (vidjeti točku 3.2.6. podtočku (c)) nad prenesenom imovinom ovisi o sposobnosti primatelja da proda imovinu. Ako primatelj ima stvarnu sposobnost prodati cjelokupnu imovinu nepovezanoj trećoj strani i ako to može učiniti jednostrano i bez određivanja dodatnih ograničenja prijenosa, subjekt nije zadržao nadzor. U svim je ostalim slučajevima subjekt zadržao nadzor.

Prijenosi koji ispunjavaju uvjete za prestanak priznavanja

3.2.10 Ako subjekt prenese financijsku imovinu u okviru prijenosa koji ispunjava uvjete za prestanak priznavanja imovine u cijelosti i zadrži pravo servisiranja financijske imovine za određenu naknadu, dužan je priznati imovinu servisiranja ili obvezu servisiranja za taj ugovor o servisiranju. Ako se ne očekuje da će primljena naknada biti primjerena nadoknada subjektu za izvršeno servisiranje, obveza servisiranja koja proizlazi iz preuzete ugovorne obveze servisiranja priznaje se po njezinoj fer vrijednosti. Ako se očekuje da će primljena naknada biti više nego primjerena nadoknada za servisiranje, imovina servisiranja priznaje se za pravo servisiranja u iznosu koji se određuje na temelju raspoređivanja knjigovodstvene vrijednosti veće financijske imovine u skladu s točkom 3.2.13.

3.2.11 Ako se kao posljedica prijenosa prestane s priznavanjem financijske imovine u cijelosti, ali prijenosom subjekt stekne novu financijsku imovinu ili preuzme novu financijsku obvezu ili obvezu servisiranja, subjekt je dužan priznati novu financijsku imovinu, financijsku obvezu ili obvezu servisiranja po fer vrijednosti.

3.2.12 Pri prestanku priznavanja financijske imovine u cijelosti, razlika između:

(a) knjigovodstvene vrijednosti (određene na datum prestanka priznavanja) i

(b) primljene naknade (uključujući svu novostečenu imovinu umanjenu za sve preuzete nove obveze)

priznaje se u računu dobiti i gubitka.

3.2.13 Ako je prenesena imovina dio veće financijske imovine (npr. ako subjekt prenese novčane tokove od kamata koji su dio dužničkog instrumenta, vidjeti točku 3.2.2. podtočku (a)) i preneseni dio ispunjava uvjete za prestanak priznavanja u cijelosti, prijašnja se knjigovodstvena vrijednost veće financijske imovine raspoređuje između dijela koji se i dalje priznaje i dijela koji se prestaje priznavati, na temelju razmjernih fer vrijednosti tih dijelova na datum prijenosa. U tu se svrhu sa zadržanom imovinom servisiranja postupa kao s dijelom koji se i dalje priznaje. Razlika između:

(a) knjigovodstvene vrijednosti (određene na datum prestanka priznavanja) raspoređene na dio koji se prestaje priznavati i

(b) primljene naknade za dio koji se prestaje priznavati (uključujući svu novostečenu imovinu umanjenu za sve preuzete nove obveze)

priznaje se u računu dobiti i gubitka.

▼M53

3.2.14 Ako subjekt rasporedi prijašnju knjigovodstvenu vrijednost veće financijske imovine na dio koji se i dalje priznaje i na dio koji se prestaje priznavati, potrebno je odrediti fer vrijednost dijela koji se i dalje priznaje. Ako subjekt ima iskustava u prodaji dijelova sličnih dijelu koji se i dalje priznaje ili ako postoje druge tržišne transakcije za takve dijelove, posljednje cijene stvarnih transakcija omogućuju najbolju procjenu fer vrijednosti tog dijela. Ako nema objavljenih cijena ili novijih tržišnih transakcija na temelju kojih bi se odredila fer vrijednost dijela koji se i dalje priznaje, najbolja procjena fer vrijednosti jest razlika između fer vrijednosti veće financijske imovine u cijelosti i naknade primljene od primatelja za dio koji se prestaje priznavati.

Prijenosi koji ne ispunjavaju uvjete za prestanak priznavanja

3.2.15 Ako prijenos nema za posljedicu prestanak priznavanja jer je subjekt zadržao gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad prenesenom imovinom, subjekt i dalje priznaje prenesenu imovinu u cijelosti te je dužan priznati financijsku obvezu za primljenu naknadu. U narednim razdobljima subjekt je dužan priznati sav prihod od prenesene imovine te sve rashode povezane s financijskom obvezom.

Daljnje sudjelovanje u prenesenoj imovini

3.2.16 Ako subjekt ne prenese niti zadrži gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad prenesenom imovinom, a zadrži nadzor nad njome, subjekt i dalje priznaje prenesenu imovinu u mjeri u kojoj u njoj i dalje sudjeluje. Mjera u kojoj subjekt i dalje sudjeluje u prenesenoj imovini odgovara njegovoj izloženosti promjenama vrijednosti prenesene imovine. Na primjer:

(a) ako subjekt nastavlja sudjelovati u prenesenoj imovini u obliku jamstva za tu imovinu, subjekt sudjeluje u mjeri koja odgovara nižoj od sljedeće dvije vrijednosti: i. vrijednost imovine ili ii. najveći iznos primljene naknade koju bi subjekt mogao biti dužan platiti („iznos jamstva”);

(b) ako subjekt nastavlja sudjelovati u prenesenoj imovini u obliku izdane opcije ili kupljene opcije (ili obiju) za prenesenu imovinu, subjekt sudjeluje u mjeri koja odgovara vrijednosti prenesene imovine koju subjekt može otkupiti. Međutim, u slučaju izdane opcije prodaje za imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti, subjekt sudjeluje u mjeri koja je ograničena na nižu od sljedeće dvije vrijednosti: fer vrijednost prenesene imovine ili cijena izvršenja opcije (vidjeti točku B.3.2.13.);

(c) ako subjekt nastavlja sudjelovati u prenesenoj imovini u obliku opcije koja se podmiruje u novcu ili slične opcije za prenesenu imovinu, daljnje sudjelovanje subjekta mjeri se na isti način kao za opcije koje se ne podmiruju u novcu iz prethodne podtočke (b).

▼M53

3.2.17 **Ako subjekt i dalje priznaje imovinu u mjeri u kojoj sudjeluje u njoj, dužan je priznati i povezanu obvezu. Bez obzira na ostale zahtjeve u pogledu mjerenja iz ovog standarda, prenesena imovina i povezana obveza mjere se na osnovi koja odražava prava i obveze koje je subjekt zadržao. Povezana se obveza mjeri na način da je neto knjigovodstvena vrijednost prenesene imovine i povezane obveze jednaka sljedećem:**

(a) amortiziranom trošku prava i obveza koje je subjekt zadržao ako se prenesena imovina mjeri po amortiziranom trošku ili

(b) fer vrijednosti prava i obveza koje je subjekt zadržao kada se mjeri na samostalnoj osnovi, ako se prenesena imovina mjeri po fer vrijednosti.

3.2.18 **Subjekt i dalje priznaje sav prihod od prenesene imovine u mjeri u kojoj sudjeluje u toj imovini te je dužan priznati sve rashode za povezanu obvezu.**

3.2.19 **Za potrebe naknadnog mjerenja priznate se promjene fer vrijednosti prenesene imovine i povezane obveze obračunavaju međusobno dosljedno u skladu s točkom 5.7.1. te se ne prebijaju.**

3.2.20 **Ako subjekt i dalje sudjeluje samo u dijelu financijske imovine (npr. ako subjekt zadrži opciju otkupa dijela prenesene imovine ili ako zadrži preostali udio kojim ne zadržava gotovo sve rizike i koristi vlasništva te ako subjekt zadrži nadzor), subjekt raspoređuje prijašnju knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine na dio koji i dalje priznaje jer i dalje sudjeluje u njemu i na dio koji više ne priznaje, i to na temelju razmjernih fer vrijednosti tih dijelova na datum prijenosa. U tu se svrhu primjenjuju zahtjevi točke 3.2.14. Razlika između:**

(a) knjigovodstvene vrijednosti (određene na datum prestanka priznavanja) raspoređene na dio koji se više ne priznaje i

(b) primljene naknade za dio koji se više ne priznaje

priznaje se u računu dobiti i gubitka.

3.2.21 Ako se prenesena imovina mjeri po amortiziranom trošku, mogućnost predviđena ovim standardom da se financijska obveza odredi po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ne primjenjuje se na povezanu obvezu.

Svi prijenosi

3.2.22 **Ako se prenesena imovina i dalje priznaje, imovina i povezana obveza ne smiju se prebiti. Slično tomu, subjekt ne smije prebiti prihod od prenesene imovine s rashodima za povezanu obvezu (vidjeti MRS 32 točku 42.).**

▼M53

3.2.23 Ako prenositelj primatelju pruži nenovčano osiguranje plaćanja (kao što su dužnički ili vlasnički instrumenti), obračunavanje osiguranja plaćanja od strane prenositelja i primatelja ovisi o tome ima li primatelj pravo prodati ili ponovno založiti osiguranje plaćanja te je li prenositelj podmirio svoju obvezu. Prenositelj i primatelj obračunavaju osiguranje plaćanja kako slijedi:

(a) ako na temelju ugovora ili poslovnog običaja primatelj ima pravo prodati ili ponovno založiti osiguranje plaćanja, prenositelj je dužan tu imovinu reklasificirati u svojem izvještaju o financijskom položaju (npr. kao imovinu danu u zajam, založene vlasničke instrumente ili potraživanje za otkup) odvojeno od ostale imovine;

(b) ako primatelj proda osiguranje plaćanja koje mu je založeno, dužan je priznati prihode od prodaje i obvezu koja se mjeri po fer vrijednosti kao svoju obvezu povrata osiguranja plaćanja;

(c) ako prenositelj ne ispuni ugovorne obveze i više nema pravo na povrat osiguranja plaćanja, dužan je prestati priznavati osiguranje plaćanja, a primatelj priznati osiguranje plaćanja kao svoju imovinu koja se u početku mjeri po fer vrijednosti ili, ako je već prodao osiguranje plaćanja, prestati priznavati svoju obvezu povrata osiguranja plaćanja;

(d) osim u slučaju opisanom u podtočki (c), prenositelj je dužan i dalje iskazivati osiguranje plaćanja kao svoju imovinu, a primatelj ne smije priznavati osiguranje plaćanja kao imovinu.

3.3. PRESTANAK PRIZNAVANJA FINANCIJSKE OBVEZE

3.3.1 Subjekt briše financijsku obvezu (ili dio financijske obveze) iz svojeg izvještaja o financijskom položaju kad i isključivo kad se ona podmiri, odnosno kad se obveza iz ugovora ispuni, poništi ili kad istekne.

3.3.2 Razmjena dužničkih instrumenata s bitno različitim uvjetima između postojećeg zajmoprimca i zajmodavca obračunava se kao ispunjenje izvorne financijske obveze i priznavanje nove financijske obveze. Slično tomu, znatna izmjena uvjeta postojeće financijske obveze ili njezina dijela (bez obzira na to može li se ona pripisati financijskim poteškoćama dužnika ili ne) obračunava se kao ispunjenje izvorne financijske obveze i priznavanje nove financijske obveze.

3.3.3 Razlika između knjigovodstvene vrijednosti financijske obveze (ili dijela financijske obveze) koja je ispunjena ili prenesena drugoj strani i plaćene naknade, uključujući bilo koju nenovčanu prenesenu imovinu ili preuzete obveze, priznaje se u računu dobiti i gubitka.

3.3.4 Ako subjekt ponovno otkupi dio financijske obveze, dužan je prijašnju knjigovodstvenu vrijednost financijske obveze rasporediti na dio koji se i dalje priznaje i na dio koji se prestaje priznavati, i to na temelju razmjernih fer vrijednosti tih dijelova na datum otkupa. Razlika između (a) knjigovodstvene vrijednosti koja se raspoređuje na dio koji se prestaje priznavati i (b) plaćene naknade, uključujući svu nenovčanu prenesenu imovinu ili preuzete obveze, za dio koji se prestaje priznavati, priznaje se u računu dobiti i gubitka.

▼M53

POGLAVLJE 4. Klasifikacija

4.1. KLASIFIKACIJA FINANCIJSKE IMOVINE

4.1.1 Osim ako se primjenjuje točka 4.1.5., subjekt financijsku imovinu klasificira kao imovinu koja se naknadno mjeri po amortiziranom trošku, po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit ili po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka na temelju sljedećeg:

(a) subjektova poslovnog modela upravljanja financijskom imovinom i

(b) obilježja financijske imovine s ugovornim novčanim tokovima.

4.1.2 Financijska se imovina mjeri po amortiziranom trošku ako su ispunjena oba uvjeta navedena u nastavku:

(a) financijska se imovina drži u okviru poslovnog modela čija je svrha držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova i

(b) na temelju ugovornih uvjeta financijske imovine na određene datume nastaju novčani tokovi koji su samo plaćanje glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice.

Smjernice o načinu primjene navedenih uvjeta sadržane su u točkama od B.4.1.1. do B.4.1.26.

4.1.2.A Financijska se imovina mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit ako su ispunjena oba uvjeta navedena u nastavku:

(a) financijska se imovina drži u okviru poslovnog modela čiji se cilj ostvaruje i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine te

(b) na temelju ugovornih uvjeta financijske imovine na određene datume nastaju novčani tokovi koji su samo plaćanje glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice.

Smjernice o načinu primjene navedenih uvjeta sadržane su u točkama od B.4.1.1. do B.4.1.26.

4.1.3 Za potrebe primjene točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b) vrijedi sljedeće:

(a) glavnica je fer vrijednost financijske imovine pri početnom priznavanju. Dodatne smjernice o značenju pojma glavnica sadržane su u točki B.4.1.7.B;

(b) kamata obuhvaća naknadu za vremensku vrijednost novca, za kreditni rizik povezan s nepodmirenim iznosom glavnice tijekom određenog vremena te za ostale osnovne rizike i troškove zajma, kao i za profitnu maržu. U točki B.4.1.7.A i točkama od B.4.1.9.A do B.4.1.9.E sadržane su dodatne smjernice o značenju pojmova kamata i vremenska vrijednost novca.

▼M53

4.1.4 **Financijska se imovina mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, osim ako se mjeri po amortiziranom trošku u skladu s točkom 4.1.2. ili po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A. Međutim, pri početnom priznavanju određenih ulaganja u *vlasničke instrumente*, koji bi se u protivnom mjerili po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, subjekt može neopozivo odlučiti da će naknadne promjene fer vrijednosti prezentirati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (vidjeti točke 5.7.5. i 5.7.6.).**

Mogućnost određivanja financijske imovine po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka

4.1.5 **Bez obzira na točke od 4.1.1. do 4.1.4., pri početnom priznavanju subjekt može neopozivo odlučiti da se financijska imovina mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako se time otklanja ili znatno umanjuje nedosljednost pri mjerenju ili priznavanju (što se ponekad naziva „računovodstvenom neusklađenošću") koja bi u protivnome nastala zbog mjerenja imovine ili obveza ili priznavanja dobiti i gubitka povezanih s tom imovinom ili obvezama na različitim osnovama (vidjeti točke od B.4.1.29. do B.4.1.32.).**

4.2. KLASIFIKACIJA FINANCIJSKIH OBVEZA

4.2.1 **Subjekt je dužan klasificirati sve financijske obveze kao obveze koje se naknadno mjere po amortiziranom trošku, osim sljedećeg:**

(a) ***financijskih obveza određenih po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.*** **Takve obveze, uključujući *derivatne instrumente* koji su obveze, naknadno se mjere po fer vrijednosti;**

(b) financijskih obveza koje nastaju ako prijenos financijske imovine ne ispunjava uvjete za prestanak priznavanja ili ako se primjenjuje pristup daljnjeg sudjelovanja. Na mjerenje takvih financijskih obveza primjenjuju se točke 3.2.15. i 3.2.17.;

(c) ***ugovora o financijskom jamstvu.*** **Nakon početnog priznavanja, takav ugovor njegov izdavatelj naknadno mjeri (osim ako se primjenjuje točka 4.2.1. podtočke (a) ili (b)) po višem od sljedeća dva iznosa:**

i. iznos rezervacija za umanjenje vrijednosti utvrđen u skladu s odjeljkom 5.5. i

ii. početno priznat iznos (vidjeti točku 5.1.1.) umanjen za, ako je to primjereno, kumulativnu dobit priznatu u skladu s načelima MSFI-ja 15;

(d) obveza pružanja zajma uz kamatne stope niže od tržišnih kamatnih stopa. Takvu obvezu njezin izdavatelj naknadno mjeri (osim ako se primjenjuje točka 4.2.1. podtočka (a)) po višem od sljedeća dva iznosa:

i. iznos rezervacija za umanjenje vrijednosti utvrđen u skladu s odjeljkom 5.5. i

ii. početno priznat iznos (vidjeti točku 5.1.1.) umanjen za, ako je to primjereno, kumulativnu dobit priznatu u skladu s načelima MSFI-ja 15;

▼M53

(e) nepredviđenih iznosa koje je kupac priznao u okviru poslovnog spajanja na koje se primjenjuje MSFI 3. Takvi se nepredviđeni iznosi naknadno mjere po fer vrijednosti, a promjene se priznaju u računu dobiti i gubitka.

Mogućnost određivanja financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka

4.2.2 Pri početnom priznavanju subjekt može neopozivo odlučiti da se financijska obveza mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako mu je to dopušteno točkom 4.3.5. ili ako na taj način dobiva korisnije podatke, jer time:

(a) otklanja ili znatno umanjuje nedosljednost pri mjerenju ili priznavanju (što se ponekad naziva „računovodstvenom neusklađenošću") koja bi u protivnome nastala zbog mjerenja imovine ili obveza ili priznavanja dobiti i gubitka povezanih s tom imovinom ili obvezama na različitim osnovama (vidjeti točke od B.4.1.29. do B.4.1.32.) ili

(b) upravlja skupinom financijskih obveza ili skupinom financijske imovine i financijskih obveza i ocjenjuje njezinu učinkovitost na temelju fer vrijednosti u skladu s dokumentiranim upravljanjem rizikom ili strategijom ulaganja, a podaci se o skupini na toj osnovi interno prosljeđuju ključnom rukovodećem osoblju subjekta (kako je utvrđeno u MRS-u 24 *Objavljivanje povezanih stranaka*, na primjer upravnom odboru subjekta i glavnom direktoru (vidjeti točke od B.4.1.33. do B.4.1.36.).

4.3. UGRAĐENI DERIVATNI INSTRUMENTI

4.3.1 Ugrađeni derivatni instrument komponenta je hibridnog ugovora, koji uključuje i nederivatni osnovni ugovor, s učinkom da se određeni novčani tokovi složenog instrumenta mijenjaju na sličan način kao u slučaju samostalnog derivatnog instrumenta. Ugrađeni derivatni instrument uzrokuje neke ili sve novčane tokove koji bi se na temelju ugovora morali promijeniti u skladu s određenom kamatnom stopom, cijenom financijskog instrumenta, cijenom robe, deviznim tečajem, indeksom cijena ili stopa, kreditnom sposobnosti ili kreditnim indeksom ili drugom varijablom, pod uvjetom da u slučaju nefinancijske varijable ta varijabla nije specifična za određenu stranku ugovora. Derivatni instrument koji je povezan s *financijskim instrumentom*, ali koji je na temelju ugovora prenosiv neovisno o tom instrumentu, ili koji ima drugu stranku u odnosu na taj instrument, nije ugrađeni derivatni instrument, nego zasebni financijski instrument.

Hibridni ugovori s osnovnim ugovorima o financijskoj imovini

4.3.2 Ako hibridni ugovor sadržava osnovni ugovor koji je imovina koja ulazi u područje primjene ovog standarda, subjekt je dužan odredbe iz točaka od 4.1.1. do 4.1.5. primijeniti na cijeli hibridni ugovor.

Ostali hibridni ugovori

4.3.3 Ako hibridni ugovor sadržava osnovni ugovor koji nije imovina koja ulazi u područje primjene ovog standarda, ugrađeni derivatni instrument odvaja se od osnovnog ugovora i obračunava se kao derivatni instrument u skladu s ovim standardom isključivo u sljedećim slučajevima:

(a) ako ekonomska obilježja i rizici ugrađenog derivatnog instrumenta nisu usko povezani s ekonomskim obilježjima i rizicima osnovnog ugovora (vidjeti točke B.4.3.5. i B.4.3.8.);

▼M53

(b) ako bi zasebni instrument s istim uvjetima kao i ugrađeni derivatni instrument odgovarao definiciji derivatnog instrumenta i

(c) ako se hibridni ugovor ne mjeri po fer vrijednosti s promjenama fer vrijednosti priznatima u računu dobiti i gubitka (tj. derivatni instrument koji je ugrađen u financijsku obvezu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka nije odvojen).

4.3.4 Ako je ugrađeni derivatni instrument odvojen, osnovni se ugovor obračunava u skladu s odgovarajućim standardima. Ovim se standardom ne uređuje pitanje zasebnog prezentiranja ugrađenog derivatnog instrumenta u izvještaju o financijskom položaju.

4.3.5 Bez obzira na točke 4.3.3. i 4.3.4., ako ugovor sadržava jedan ugrađeni derivatni instrument ili više njih, a osnovni ugovor nije imovina koja ulazi u područje primjene ovog standarda, subjekt može odrediti čitav hibridni ugovor po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, osim u sljedećim slučajevima:

(a) ako ugrađeni derivatni instrument ili više njih znatno ne mijenjaju novčane tokove koji bi se u protivnome zahtijevali ugovorom ili

(b) ako je pri prvom razmatranju sličnog hibridnog instrumenta na temelju malo analize ili bez analize jasno da je odvajanje ugrađenog derivatnog instrumenta ili više njih zabranjeno, primjerice opcija prijevremenog plaćanja u okviru zajma kojom se imatelju dopušta da unaprijed otplati zajam u iznosu koji približno odgovara njegovu amortiziranom trošku.

4.3.6 Ako je u skladu s ovim standardom subjekt dužan odvojiti ugrađeni derivatni instrument od njegova osnovnog ugovora, ali ne može odvojeno izmjeriti ugrađeni derivatni instrument na datum stjecanja ili na kraju kasnijeg razdoblja financijskog izvještavanja, subjekt određuje čitav hibridni ugovor po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.

4.3.7 Ako subjekt ne može pouzdano izmjeriti fer vrijednost ugrađenog derivatnog instrumenta na temelju njegovih uvjeta, fer vrijednost ugrađenog derivatnog instrumenta jednaka je razlici između fer vrijednosti hibridnog instrumenta i fer vrijednosti osnovnog ugovora. Ako subjekt ne može izmjeriti fer vrijednost ugrađenog derivatnog instrumenta ovom metodom, primjenjuje se točka 4.3.6., a hibridni se ugovor određuje po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.

4.4. REKLASIFIKACIJA

4.4.1 Ako i isključivo ako subjekt mijenja svoj poslovni model upravljanja financijskom imovinom, dužan je svu financijsku imovinu na koju to utječe reklasificirati u skladu s točkama od 4.1.1. do 4.1.4. Za dodatne smjernice o reklasifikaciji financijske imovine vidjeti točke od 5.6.1. do 5.6.7., od B.4.4.1. do B.4.4.3. te B.5.6.1. i B.5.6.2.

4.4.2 Subjekt ne smije reklasificirati financijske obveze.

4.4.3 Sljedeće promjene okolnosti ne smatraju se reklasifikacijom u smislu točaka 4.4.1. i 4.4.2.:

(a) stavka koja je u ranijem razdoblju bila određeni i stvarni instrument zaštite novčanog toka od rizika ili zaštita neto ulaganja od rizika prestala je ispunjavati uvjete za takvu klasifikaciju;

▼M53

(a) stavka je postala određeni i stvarni instrument zaštite novčanog toka od rizika ili zaštita neto ulaganja od rizika i

(c) promjene u pogledu mjerenja u skladu s odjeljkom 6.7.

POGLAVLJE 5. Mjerenje

5.1. POČETNO MJERENJE

5.1.1 Uz iznimku potraživanja od kupaca koja ulaze u područje primjene točke 5.1.3., pri početnom priznavanju financijske imovine ili financijske obveze subjekt tu imovinu ili obvezu mjeri po njezinoj fer vrijednosti, koja se u slučaju financijske imovine ili financijske obveze koje nisu određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka uvećava ili umanjuje za transakcijske troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju ili izdavanju financijske imovine ili financijske obveze.

5.1.1.A Međutim, ako se pri početnom priznavanju fer vrijednost financijske imovine ili financijske obveze razlikuje od transakcijske cijene, subjekt je dužan primijeniti točku B.5.1.2.A.

5.1.2 Ako subjekt imovinu koja se naknadno mjeri po amortiziranom trošku obračunava na datum podmirenja, ta se imovina početno priznaje po svojoj fer vrijednosti na datum trgovanja (vidjeti točke od B.3.1.3. do B.3.1.6.).

5.1.3 Bez obzira na točku 5.1.1., subjekt pri početnom priznavanju mjeri potraživanja od kupaca koja nemaju znatnu komponentu financiranja (koja se utvrđuje u skladu s MSFI-jem 15) po njihovoj transakcijskoj cijeni (kako je utvrđeno u MSFI-ju 15).

5.2. NAKNADNO MJERENJE FINANCIJSKE IMOVINE

5.2.1 Nakon početnog mjerenja, subjekt financijsku imovinu mjeri u skladu s točkama od 4.1.1. do 4.1.5. kako slijedi:

(a) po amortiziranom trošku;

(b) po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit ili

(c) po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.

5.2.2 Subjekt primjenjuje odredbe o umanjenju vrijednosti iz odjeljka 5.5. na financijsku imovinu koja se mjeri po amortiziranom trošku u skladu s točkom 4.1.2. te na financijsku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A.

5.2.3 Subjekt na financijsku imovinu koja je određena kao stavka zaštićena od rizika primjenjuje odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz točaka od 6.5.8. do 6.5.14. (i prema potrebi iz točaka od 89. do 94. MRS-a 39 o računovodstvu zaštite fer vrijednosti od rizika za zaštitu portfelja od kamatnog rizika) ([1]).

([1]) U skladu s točkom 7.2.21., subjekt kao svoju računovodstvenu politiku može nastaviti primjenjivati odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz MRS-a 39 umjesto odredaba iz poglavlja 6. ovog standarda. Ako subjekt donese takvu odluku, nisu relevantna upućivanja u ovom standardu na određene odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz poglavlja 6. Umjesto toga subjekt primjenjuje odgovarajuće odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz MRS-a 39.

▼M53

5.3. NAKNADNO MJERENJE FINANCIJSKIH OBVEZA

5.3.1 Nakon početnog priznavanja, subjekt financijske obveze mjeri u skladu s točkama 4.2.1. i 4.2.2.

5.3.2 Subjekt na financijsku obvezu koja je određena kao stavka zaštićena od rizika primjenjuje odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz točaka od 6.5.8. do 6.5.14. (i prema potrebi iz točaka od 89. do 94. MRS-a 39 o računovodstvu zaštite fer vrijednosti od rizika za zaštitu portfelja od kamatnog rizika).

5.4. MJERENJE PO AMORTIZIRANOM TROŠKU

Financijska imovina

Metoda efektivne kamatne stope

5.4.1 Prihod od kamata obračunava se uporabom *metode efektivne kamate* (vidjeti Dodatak A i točke od B.5.4.1. do B.5.4.7.). Pri obračunu se *efektivna kamatna stopa* primjenjuje na *bruto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine*, uz iznimku sljedećeg:

(a) *kupljene ili stvorene financijske imovine umanjene za kreditne gubitke.* Za takvu financijsku imovinu subjekt na amortizirani trošak financijske imovine iz početnog priznavanja primjenjuje *efektivnu kamatnu stopu usklađenu za kreditni rizik*;

(b) financijske imovine koja nije kupljena ni stvorena financijska imovina umanjena za kreditne gubitke, ali je naknadno postala *financijska imovina umanjena za kreditne gubitke*. Za takvu financijsku imovinu subjekt u sljedećim izvještajnim razdobljima na amortizirani trošak financijske imovine primjenjuje efektivnu kamatnu stopu.

5.4.2 Subjekt koji u izvještajnom razdoblju prihode od kamata obračunava primjenom metode efektivne kamate na amortizirani trošak financijske imovine u skladu s točkom 5.4.1 podtočkom (b), u sljedećim izvještajnim razdobljima prihode od kamata obračunava primjenom efektivne kamatne stope na bruto knjigovodstvenu vrijednost ako se kreditni rizik financijskog instrumenta unaprijedi tako da se vrijednost financijske imovine više ne umanjuje za kreditne gubitke, pri čemu se to unaprjeđenje objektivno može dovesti u vezu s događajem koji je nastao nakon primjene odredaba iz točke 5.4.1. podtočke (b) (kao što je poboljšanje kreditnog rejtinga zajmoprimca).

Promjena ugovornih novčanih tokova

5.4.3 Ako se ugovorni novčani tokovi od financijske imovine ponovno dogovore ili izmijene na neki drugi način, pri čemu takav ponovni dogovor ili promjena ne dovode do prestanka priznavanja te financijske imovine u skladu s ovim standardom, subjekt ponovno obračunava bruto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine i u računu dobiti i gubitka priznaje *promjenu dobiti ili gubitka*. Bruto knjigovodstvena vrijednost financijske imovine ponovno se obračunava kao sadašnja vrijednost ponovno dogovorenih ili promijenjenih ugovornih novčanih tokova diskontiranih po izvornoj efektivnoj

▼M53

kamatnoj stopi financijske imovine (odnosno za kupljenu ili stvorenu financijsku imovinu umanjenu za kreditne gubitke, po efektivnoj kamatnoj stopi usklađenoj za kreditni rizik) ili prema potrebi po ispravljenoj efektivnoj kamatnoj stopi koja se obračunava u skladu s točkom 6.5.10. Knjigovodstvena vrijednost promijenjene financijske imovine usklađuje se za nastale troškove ili naknade, koji se amortiziraju tijekom preostalog razdoblja promijenjene financijske imovine.

Otpis

5.4.4 Subjekt izravno umanjuje bruto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ako nema razumnih očekivanja u pogledu povrata financijske imovine, u cijelosti ili djelomično. Otpis je događaj koji dovodi do prestanka priznavanja (vidjeti točku B.3.2.16. podtočku (r)).

5.5. UMANJENJE VRIJEDNOSTI

Priznavanje očekivanih kreditnih gubitaka

Opći pristup

5.5.1 Subjekt priznaje *rezervacije za umanjenje vrijednosti* za *očekivane kreditne gubitke* za financijsku imovinu koja se mjeri u skladu s točkom 4.1.2. ili točkom 4.1.2.A, potraživanja na osnovi najma, ugovornu imovinu ili obveze na temelju zajma te ugovore o financijskom jamstvu na koje se primjenjuju odredbe o umanjenju vrijednosti u skladu s točkom 2.1. podtočkom (g), točkom 4.2.1. podtočkom (c) ili točkom 4.2.1. podtočkom (d).

5.5.2 Subjekt je dužan primijeniti odredbe o umanjenju vrijednosti pri priznavanju i mjerenju rezervacija za umanjenje vrijednosti za financijsku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A. Međutim, ***rezervacije za umanjenje vrijednosti*** priznaju se kroz ostalu sveobuhvatnu dobit i njima se ne smije umanjiti knjigovodstvena vrijednost financijske imovine u izvještaju o financijskom položaju.

5.5.3 Podložno točkama od 5.5.13. do 5.5.16., na svaki datum izvještavanja subjekt je za financijski instrument dužan izmjeriti rezervacije za umanjenje vrijednosti u iznosu jednakom *očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja* instrumenta ako se nakon početnog priznavanja kreditni rizik tog financijskog instrumenta znatno povećao.

5.5.4 Svrha odredaba o umanjenju vrijednosti jest priznavanje očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja svih financijskih instrumenata čiji se kreditni rizik znatno povećao nakon početnog priznavanja, bez obzira na to je li procjena izvršena na pojedinačnoj ili skupnoj osnovi, uzimajući u obzir sve razumne i utemeljene podatke, kao i one koji se odnose na buduće događaje.

5.5.5 Podložno točkama od 5.5.13. do 5.5.16., ako se nakon početnog priznavanja kreditni rizik financijskog instrumenta do datuma izvještavanja nije znatno povećao, subjekt je dužan izmjeriti rezervacije za umanjenje vrijednosti za taj financijski instrument u iznosu jednakom *očekivanim kreditnim gubicima u dvanaestomjesečnom razdoblju.*

5.5.6 Za obveze na temelju zajma i ugovore o financijskom jamstvu datum na koji subjekt kao stranka prihvati neopozivu obvezu smatra se datumom početnog priznavanja u smislu primjene odredaba o umanjenju vrijednosti.

5.5.7 Ako je za financijski instrument subjekt u prethodnom izvještajnom razdoblju izmjerio rezervacije za umanjenje vrijednosti u iznosu jednakom očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja, ali ako na datum tekućeg izvještavanja utvrdi da uvjeti iz točke 5.5.3. više nisu ispunjeni, subjekt je na datum tekućeg izvještavanja dužan izmjeriti rezervacije za umanjenje vrijednosti u iznosu jednakom očekivanim kreditnim gubicima u dvanaestomjesečnom razdoblju.

▼M53

5.5.8 Subjekt priznaje dobit ili gubitak od umanjenja vrijednosti u računu dobiti i gubitka u iznosu očekivanih kreditnih gubitaka (ili poništenja), što je potrebno kako bi se rezervacije za umanjenje vrijednosti na datum izvještavanja uskladile s iznosom koji je potrebno priznati u skladu s ovim standardom.

Određivanje znatnog povećanja kreditnog rizika

5.5.9 Subjekt na svaki izvještajni datum ispituje je li nakon početnog priznavanja došlo do znatnog povećanja kreditnog rizika financijskog instrumenta. Subjekt pri ispitivanju primjenjuje promjenu rizika od neispunjenja obveza tijekom očekivanog vijeka trajanja financijskog instrumenta, a ne promjenu iznosa očekivanih kreditnih gubitaka. U svrhu tog ispitivanja subjekt uspoređuje rizik od neispunjenja obveze povezan s financijskim instrumentom na datum izvještavanja s rizikom od neispunjenja obveze povezanim s financijskim instrumentom na datum početnog priznavanja i pri tome uzima u obzir razumne i utemeljene podatke dostupne bez nepotrebnih troškova ili napora, koji upućuju na znatno povećanje kreditnog rizika nakon početnog priznavanja.

5.5.10 Subjekt može pretpostaviti da nije došlo do znatnog povećanja kreditnog rizika financijskog instrumenta nakon početnog priznavanja ako je na datum izvještavanja određen nizak kreditni rizik financijskog instrumenta (vidjeti točke od B.5.5.22. do B.5.5.24.).

5.5.11 Ako su razumni i utemeljeni podaci o budućim događajima dostupni bez nepotrebnih troškova ili napora, subjekt ne može odrediti je li došlo do znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja oslanjajući se samo na informacije o prekoračenju dospijeća. Međutim, ako bez nepotrebnih troškova ili napora nisu dostupni podaci o budućim događajima, nego o prekoračenju dospijeća (na pojedinačnoj ili skupnoj osnovi), subjekt može upotrijebiti podatke o prekoračenju dospijeća kako bi odredio moguće znatno povećanje kreditnog rizika nakon početnog priznavanja. Bez obzira na to na koji način subjekt ispituje znatna povećanja kreditnog rizika, postoji oboriva pretpostavka da je došlo do znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja ako je dospijeće ugovornih plaćanja prekoračeno za više od 30 dana. Subjekt može oboriti navedenu pretpostavku ako raspolaže razumnim i utemeljenim podacima dostupnima bez nepotrebnih troškova ili napora kojima se dokazuje da nije došlo do znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja, čak i ako je dospijeće ugovornih plaćanja prekoračeno za više od 30 dana. Oboriva se pretpostavka ne primjenjuje ako subjekt utvrdi znatna povećanja kreditnog rizika prije prekoračenja dospijeća ugovornih plaćanja za više od 30 dana.

Promijenjena financijska imovina

5.5.12 Ako su ugovorni novčani tokovi financijske imovine ponovno dogovoreni ili promijenjeni te ako se financijska imovina nije prestala priznavati, subjekt ispituje moguće znatno povećanje kreditnog rizika financijskog instrumenta u skladu s točkom 5.5.3. uspoređujući:

(a) rizik od neispunjenja obveza na datum izvještavanja (na temelju izmijenjenih odredaba ugovora) i

(a) rizik od neispunjenja obveza pri početnom priznavanju (na temelju izvornih, neizmijenjenih odredaba ugovora).

▼M53

Kupljena ili stvorena financijska imovina umanjena za kreditne gubitke

5.5.13 Bez obzira na točke 5.5.3. i 5.5.5., subjekt na datum izvještavanja kao rezervacije za umanjenje vrijednosti za kupljenu ili stvorenu financijsku imovinu umanjenu za kreditne gubitke priznaje samo kumulativne promjene očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja do kojih dođe nakon početnog priznavanja.

5.5.14 Subjekt na svaki datum izvještavanja u računu dobiti i gubitka kao dobit ili gubitak od umanjenja vrijednosti priznaje iznos promjene očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja. Subjekt povoljne promjene očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja priznaje kao dobit od umanjenja vrijednosti, čak i ako su očekivani kreditni gubici tijekom vijeka trajanja manji od iznosa očekivanih kreditnih gubitaka koji su pri početnom priznavanju bili uključeni u procijenjene novčane tokove.

Pojednostavnjeni pristup za potraživanja od kupaca, ugovornu imovinu i potraživanja na temelju najma

5.5.15 Bez obzira na točke 5.5.3. i 5.5.5., subjekt uvijek mjeri rezervacije za umanjenje vrijednosti u iznosu jednakom očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja za:

(a) potraživanja od kupaca ili ugovornu imovinu koji proizlaze iz transakcija koje ulaze u područje primjene MSFI-ja 15 i koji:

i. ne sadržavaju znatnu komponentu financiranja (ili ako subjekt primjenjuje praktično rješenje za ugovore s trajanjem do godinu dana) u skladu s MSFI-jem 15 ili

ii. sadržavaju znatnu komponentu financiranja u skladu s MSFI-jem 15, ako subjekt kao svoju računovodstvenu politiku odabire mjerenje rezervacija za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja. Ta računovodstvena politika primjenjuje se na sva takva potraživanja od kupaca ili ugovornu imovinu, ali se može zasebno primjenjivati na potraživanja od kupaca i na ugovornu imovinu;

(b) potraživanja na temelju najma koja proizlaze iz transakcija koje ulaze u područje primjene MSFI-ja 17, ako subjekt kao svoju računovodstvenu politiku odabire mjerenje rezervacija za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja. Ta se računovodstvena politika primjenjuje na sva potraživanja na temelju najma, ali se može zasebno primjenjivati na potraživanja na temelju financijskog i poslovnog najma.

5.5.16 Subjekt može odabrati računovodstvene politike za potraživanja od kupaca, potraživanja na temelju najma i ugovornu imovinu koje su neovisne jedna o drugoj.

Mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka

5.5.17 Subjekt mjeri očekivane kreditne gubitke financijskog instrumenta na način koji odražava:

(a) nepristran i na osnovi vjerojatnosti određen iznos na temelju procjene raspona mogućih ishoda;

(b) vremensku vrijednost novca i

▼M53

(c) razumne i utemeljene podatke, dostupne na datum izvještavanja bez nepotrebnih troškova ili napora, o prošlim događajima, tekućim uvjetima te predviđanjima budućih gospodarskih uvjeta.

5.5.18 Pri mjerenju očekivanih kreditnih gubitaka subjekt nije dužan odrediti svaki mogući scenarij. Međutim, dužan je uzeti u obzir rizik ili vjerojatnost nastanka kreditnog gubitka na način koji odražava vjerojatnost nastanka kreditnog gubitka i vjerojatnost izostanka kreditnog gubitka, čak i ako je vjerojatnost nastanka kreditnog gubitka vrlo mala.

5.5.19 Pri mjerenju očekivanih kreditnih gubitaka u obzir je potrebno uzeti najdulje ugovorno razdoblje (uključujući moguća produljenja) tijekom kojeg je subjekt izložen kreditnom riziku, a ne neko dulje razdoblje, čak i ako je to dulje razdoblje u skladu s poslovnom praksom.

5.5.20 Međutim, neki financijski instrumenti uključuju komponentu zajma i komponentu neiskorištene obveze, a zbog činjenice da subjekt na temelju ugovora može zatražiti podmirenje i opozvati neiskorištenu obvezu, njegova izloženost kreditnim gubicima nije ograničena na razdoblje otkaza ugovora. Subjekt isključivo za takve financijske instrumente očekivane kreditne gubitke mjeri tijekom razdoblja svoje izloženosti kreditnom riziku, pri čemu se očekivani kreditni gubici ne mogu ublažiti mjerama upravljanja kreditnim rizicima, čak i ako navedeno razdoblje traje dulje od najduljeg ugovornog razdoblja.

5.6. REKLASIFIKACIJA FINANCIJSKE IMOVINE

5.6.1 Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu u skladu s točkom 4.4.1., dužan je primijeniti reklasifikaciju od *datuma reklasifikacije*. Subjekt ne prepravlja prethodno priznatu dobit, gubitke (uključujući dobit ili gubitke uslijed umanjenja vrijednosti) ni kamate. Odredbe o reklasifikaciji navedene su u točkama od 5.6.2. do 5.6.7.

5.6.2 Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po amortiziranom trošku u kategoriju mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, njezina fer vrijednost mjeri se na datum reklasifikacije. Sva dobit ili gubici nastali kao razlika između prethodno amortiziranog troška financijske imovine i fer vrijednosti priznaju se u računu dobiti i gubitka.

5.6.3 Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u kategoriju mjerenja po amortiziranom trošku, njezina fer vrijednost na datum reklasifikacije postaje njezina nova bruto knjigovodstvena vrijednost (vidjeti točku B.5.6.2. za smjernice o određivanju efektivne kamatne stope i rezervacija za umanjenje vrijednosti na datum reklasifikacije).

5.6.4 Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po amortiziranom trošku u kategoriju mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, njezina fer vrijednost mjeri se na datum reklasifikacije. Sva dobit ili gubici nastali kao razlika između prethodno amortiziranog troška financijske imovine i fer vrijednosti priznaju se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Efektivna kamatna stopa i mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka ne usklađuju se zbog reklasifikacije (vidjeti točku B.5.6.1.).

▼M53

5.6.5 **Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u kategoriju mjerenja po amortiziranom trošku, financijska se imovina reklasificira po njezinoj fer vrijednosti na datum reklasifikacije. Međutim, kumulativna dobit ili gubici prethodno priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti brišu se iz vlasničkog kapitala i usklađuju s fer vrijednosti financijske imovine na datum reklasifikacije. Slijedom toga, financijska se imovina mjeri na datum reklasifikacije kao da je uvijek mjerena po amortiziranom trošku. To usklađenje utječe na ostalu sveobuhvatnu dobit, ali ne utječe na račun dobiti i gubitka te stoga nije reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*). Efektivna kamatna stopa i mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka ne usklađuju se zbog reklasifikacije (vidjeti točku B.5.6.1.).**

5.6.6 **Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u kategoriju mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, financijska se imovina i dalje mjeri po fer vrijednosti (vidjeti točku B.5.6.2. za smjernice o određivanju efektivne kamatne stope i rezervacija za umanjenje vrijednosti na datum reklasifikacije).**

5.6.7 **Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u kategoriju mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, financijska se imovina i dalje mjeri po fer vrijednosti. Kumulativna dobit ili gubici prethodno priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti reklasificiraju se iz vlasničkog kapitala u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1) na datum reklasifikacije.**

5.7. DOBICI I GUBICI

5.7.1 **Dobit ili gubitak po financijskoj imovini ili financijskoj obvezi mjerenoj po fer vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka, osim u sljedećim slučajevima:**

(a) ako je ta dobit ili gubitak dio odnosa zaštite od rizika (vidjeti točke od 6.5.8. do 6.5.14. i, ako je primjenjivo, točke od 89. do 94. MRS-a 39 o računovodstvu zaštite fer vrijednosti od rizika za zaštitu portfelja od kamatnog rizika);

(b) ako je riječ o ulaganju u vlasnički instrument i ako je subjekt odlučio prezentirati dobit i gubitke od tog ulaganja u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5.;

(c) ako je financijska obveza određena po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka i ako subjekt mora prezentirati učinke promjena *kreditnog rizika* obveze u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.7. ili

(d) ako je financijska imovina mjerena po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A i ako subjekt mora priznati neke promjene fer vrijednosti u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.10.

▼M53

5.7.1.A *Dividende* se priznaju u računu dobiti i gubitka samo u sljedećim slučajevima:

(a) ako je utvrđeno pravo subjekta na isplatu dividende;

(b) ako je vjerojatno da će subjekt ostvariti ekonomske koristi povezane s dividendom i

(c) ako se iznos dividende može pouzdano izmjeriti.

5.7.2 Dobit ili gubitak po financijskoj imovini koja se mjeri po amortiziranom trošku i koja nije dio odnosa zaštite od rizika (vidjeti točke od 6.5.8. do 6.5.14. i, ako je primjenjivo, točke od 89. do 94. MRS-a 39 o računovodstvu zaštite fer vrijednosti od rizika za zaštitu portfelja od kamatnog rizika) priznaju se u računu dobiti i gubitka ako se ta financijska imovina prestane priznavati i ako se reklasificira u skladu s točkom 5.6.2., i to postupkom amortizacije ili radi priznavanja dobiti ili gubitka od umanjenja. Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po amortiziranom trošku, dužan je primijeniti točke 5.6.2. i 5.6.4. Dobit ili gubitak po financijskoj obvezi koja se mjeri po amortiziranom trošku i koja nije dio odnosa zaštite od rizika (vidjeti točke od 6.5.8. do 6.5.14. i, ako je primjenjivo, točke od 89. do 94. MRS-a 39 o računovodstvu zaštite fer vrijednosti od rizika za zaštitu portfelja od kamatnog rizika) priznaju se u računu dobiti i gubitka ako se ta financijska obveza prestane priznavati, i to postupkom amortizacije (vidjeti točku B.5.7.2. za smjernice o dobiti i gubicima od tečajnih razlika.)

5.7.3 Dobit ili gubitak po financijskoj imovini ili financijskim obvezama koje su zaštićene stavke u odnosu zaštite od rizika priznaju se u skladu s točkama od 6.5.8. do 6.5.14. i, ako je primjenjivo, točkama od 89. do 94. MRS-a 39 o računovodstvu zaštite fer vrijednosti od rizika za zaštitu portfelja od kamatnog rizika.

5.7.4 Ako subjekt prizna financijsku imovinu obračunavanjem na datum podmirenja (vidjeti točke 3.1.2, B.3.1.3. i B.3.1.6.), promjene fer vrijednosti imovine koja će biti primljena tijekom razdoblja od datuma trgovanja do datuma podmirenja ne priznaju se za imovinu koja se mjeri po amortiziranom trošku. Za imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti, promjena fer vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka ili u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, ovisno o slučaju, u skladu s točkom 5.7.1. U smislu primjene odredaba o umanjenju vrijednosti, datum trgovanja smatra se datumom početnog priznavanja.

Ulaganja u vlasničke instrumente

5.7.5 Pri početnom priznavanju subjekt može neopozivo odlučiti da u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prezentira naknadne promjene fer vrijednosti ulaganja u vlasnički instrument koji ulazi u područje primjene ovog standarda, a da pritom nije riječ o ulaganju *koje se drži radi trgovanja* ni o nepredviđenim iznosima koje je kupac priznao u okviru poslovnog spajanja na koje se primjenjuje MSFI 3 (vidjeti točku B.5.7.3. za smjernice o dobiti i gubicima od tečajnih razlika).

5.7.6 Ako subjekt donese odluku iz točke 5.7.5., dužan je u računu dobiti i gubitka priznati dividende od tog ulaganja u skladu s točkom 5.7.1.A.

▼M53

Obveze određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitka

5.7.7 **Subjekt prezentira dobit ili gubitak po financijskoj obvezi koja je određena po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 4.2.2. ili točkom 4.3.5., kako slijedi:**

(a) iznos promjene fer vrijednosti financijske obveze koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika te obveze prezentira se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (vidjeti točke od B.5.7.13. do B.5.7.20.) i

(b) preostali iznos promjene fer vrijednosti obveze prezentira se u računu dobiti i gubitka,

osim ako bi postupanje s učincima promjena kreditnog rizika obveze opisanima u podtočki (a) stvorilo ili proširilo računovodstvenu neusklađenost u računu dobiti i gubitka (u kojem se slučaju primjenjuje točka 5.7.8.). Smjernice o određivanju mogućeg stvaranja ili proširenja računovodstvene neusklađenosti navedene su u točkama od B.5.7.5. do B.5.7.7. i točkama od B.5.7.10. do B.5.7.12.

5.7.8 **Ako bi na temelju odredaba iz točke 5.7.7. došlo do stvaranja ili proširenja računovodstvene neusklađenosti u računu dobiti i gubitka, subjekt je dužan svu dobit ili gubitke po toj obvezi (uključujući učinke promjene kreditnog rizika te obveze) prezentirati u računu dobiti i gubitka.**

5.7.9 Bez obzira na odredbe iz točaka 5.7.7. i 5.7.8., subjekt u računu dobiti i gubitka prezentira svu dobit i gubitke po obvezama na temelju zajma i ugovorima o financijskom jamstvu koji su određeni po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.

Imovina koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit

5.7.10 **Dobit ili gubitak po financijskoj imovini koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A priznaju se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, uz iznimku dobiti ili gubitaka od umanjenja vrijednosti (vidjeti odjeljak 5.5.) i dobiti i gubitaka od tečajnih razlika (vidjeti točke od B.5.7.2. do B.5.7.2.A), sve do prestanka priznavanja financijske imovine ili njezine reklasifikacije. Ako se financijska imovina prestane priznavati, kumulativna dobit ili gubici prethodno priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti reklasificiraju se iz vlasničkog kapitala u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1). Ako se financijska imovina reklasificira iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, subjekt obračunava kumulativnu dobit ili gubitke prethodno priznate u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkama 5.6.5. i 5.6.7. Kamate izračunane metodom efektivne kamate priznaju se u računu dobiti i gubitka.**

5.7.11 **Kako je opisano u točki 5.7.10., ako se financijska imovina mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A, iznosi koji se priznaju u računu dobiti i gubitka jednaki su iznosima koji bi bili priznati u računu dobiti i gubitka da je imovina mjerena po amortiziranom trošku.**

▼M53

POGLAVLJE 6. Računovodstvo zaštite od rizika

6.1. CILJ I PODRUČJE PRIMJENE RAČUNOVODSTVA ZAŠTITE OD RIZIKA

6.1.1 Cilj je računovodstva zaštite od rizika prikazati u financijskim izvještajima učinak aktivnosti subjekta u pogledu upravljanja rizicima, pri čemu se s pomoću financijskih instrumenata upravlja izloženostima određenim rizicima koji bi mogli utjecati na dobit ili gubitke (ili na ostalu sveobuhvatnu dobit, u slučaju ulaganja u vlasničke instrumente za koje je subjekt promjene fer vrijednosti odlučio prezentirati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5.). Tim se pristupom želi prenijeti kontekst instrumenata zaštite na koje se primjenjuje računovodstvo zaštite od rizika kako bi se omogućio uvid u njihovu svrhu i učinak.

6.1.2 Subjekt može odabrati da će odnos zaštite od rizika između instrumenta zaštite i zaštićene stavke odrediti u skladu s točkama od 6.2.1. do 6.3.7. te točkama od B.6.2.1. do B.6.3.25. Za odnose zaštite koji ispunjavaju mjerila za takve odnose, subjekt dobit ili gubitak instrumenta zaštite i zaštićene stavke obračunava u skladu s točkama od 6.5.1. do 6.5.14. te točkama od B.6.5.1. do B.6.5.28. Ako zaštićena stavka predstavlja skupinu stavki, subjekt je dužan ispuniti i dodatne zahtjeve iz točaka od 6.6.1. do 6.6.6. te točaka od B.6.6.1. do B.6.6.16.

6.1.3 Za zaštitu fer vrijednosti izloženosti kamatnom riziku portfelja financijske imovine ili financijskih obveza (i samo pri takvoj zaštiti), umjesto odredaba iz ovog standarda subjekt može primijeniti odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz MRS-a 39. U tom slučaju subjekt mora primijeniti i posebne odredbe o računovodstvu zaštite fer vrijednosti za zaštitu portfelja od kamatnog rizika i iznos u valuti odrediti kao stavku zaštićenu od rizika (vidjeti točke 81.A i 89.A te točke od VP114. do VP132. MRS-a 39).

6.2. INSTRUMENTI ZAŠTITE OD RIZIKA

Instrumenti koji su primjereni kao instrumenti zaštite od rizika

6.2.1 Derivatni instrument koji se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka može biti određen kao instrument zaštite od rizika, uz iznimku nekih pisanih opcija (vidjeti točku B.6.2.4.).

6.2.2 Nederivatna financijska imovina ili nederivatna financijska obveza koja se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka može biti određena kao instrument zaštite od rizika, osim ako je riječ o financijskoj obvezi određenoj po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka za koju se iznos promjene fer vrijednosti koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika te obveze prezentira u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.7. Kad je riječ o zaštiti od valutnog rizika, komponenta valutnog rizika nederivatne financijske imovine ili nederivatne financijske obveze može biti određena kao instrument zaštite od rizika ako nije ulaganje u vlasnički instrument čije je promjene fer vrijednosti subjekt odlučio prezentirati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5.

6.2.3 Za potrebe računovodstva zaštite od rizika samo ugovori sa strankom izvan izvještajnog subjekta (odnosno strankom izvan grupe ili pojedinačnog subjekta o kojemu se izvještava) mogu biti određeni kao instrumenti zaštite od rizika.

▼M53

Određivanje instrumenata zaštite od rizika

6.2.4 Primjeren instrument zaštite od rizika mora u cijelosti biti određen kao instrument zaštite od rizika. Dopuštene su samo sljedeće iznimke:

(a) odvajanje unutarnje vrijednosti i vremenske vrijednosti ugovora o opciji i određivanje samo promjene unutarnje vrijednosti opcije kao instrumenta zaštite od rizika, a ne i promjene vremenske vrijednosti (vidjeti točku 6.5.15. i točke od B.6.5.29. do B.6.5.33.);

(b) odvajanje terminskog elementa i *spot* elementa terminskog ugovora i određivanje samo promjene vrijednosti *spot* elementa terminskog ugovora kao instrumenta zaštite od rizika, a ne i terminskog elementa; slično se tomu i raspon osnovice stranih valuta može odvojiti i isključiti iz određivanja financijskog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika (vidjeti točku 6.5.16. i točke od B.6.5.34. do B.6.5.39.) i

(c) dio čitavog instrumenta zaštite od rizika, na primjer 50 posto nominalnog iznosa, može se odrediti kao instrument zaštite od rizika u odnosu zaštite od rizika. Međutim, instrument zaštite od rizika ne može se odrediti za dio njegove promjene fer vrijednosti koja proizlazi samo iz dijela vremenskog razdoblja tijekom kojeg vrijedi instrument zaštite od rizika.

6.2.5 Subjekt može sagledati u kombinaciji i zajedno odrediti kao instrument zaštite od rizika svaku kombinaciju navedenoga u nastavku (pa i ako se rizik ili rizici koji proizlaze iz određenih instrumenata zaštite prebijaju s rizicima koji proizlaze iz drugih):

(a) derivatni instrumenti ili njihovi dijelovi i

(b) nederivatni instrumenti ili njihovi dijelovi.

6.2.6 Međutim, derivatni instrument koji uključuje izdanu opciju i kupljenu opciju (na primjer kamatni ovratnik) nije primjeren kao instrument zaštite od rizika ako je na datum određivanja u stvarnosti neto izdana opcija (osim ako jest primjeren instrument u skladu s točkom B.6.2.4.). Slično tomu, dva ili više instrumenata (ili njihovi dijelovi) mogu se zajednički odrediti kao instrument zaštite od rizika samo ako u kombinaciji ni jedan od njih na datum određivanja u stvarnosti nije neto izdana opcija (osim ako jest primjeren instrument u skladu s točkom B.6.2.4.).

6.3. STAVKE ZAŠTIĆENE OD RIZIKA

Stavke koje su primjerene kao stavke zaštićene od rizika

6.3.1 Stavka zaštićena od rizika može biti priznata imovina ili obveza, nepriznata *čvrsta obveza*, *predviđena transakcija* ili neto ulaganje u inozemno poslovanje. Stavka zaštićena od rizika može biti:

(a) pojedinačna stavka ili

(b) skupina stavki (u skladu s točkama od 6.6.1. do 6.6.6. i točkama od B.6.6.1. do B.6.6.16.).

Stavka zaštićena od rizika može biti i komponenta takve stavke ili skupine stavki (vidjeti točku 6.3.7. i točke od B.6.3.7. do B.6.3.25.).

▼M53

6.3.2 Stavku zaštićenu od rizika mora biti moguće pouzdano izmjeriti.

6.3.3 Ako je stavka zaštićena od rizika predviđena transakcija (ili njezina komponenta), ta transakcija mora biti vrlo vjerojatna.

6.3.4 Ukupna izloženost koja je kombinacija izloženosti koja bi mogla biti primjerena kao stavka zaštićena od rizika u skladu s točkom 6.3.1. i derivatnog instrumenta može biti određena kao stavka zaštićena od rizika (vidjeti točke od B.6.3.3. do B.6.3.4.). To uključuje predviđenu transakciju ukupne izloženosti (odnosno neobvezatne, ali očekivane buduće transakcije koje bi mogle uzrokovati izloženost i derivatni instrument) ako je ta ukupna izloženost vrlo vjerojatna i ako je, nakon što nastane i stoga prestane biti predviđanje, primjerena kao stavka zaštićena od rizika.

6.3.5 U računovodstvu zaštite od rizika samo se imovina, obveze, čvrste obveze ili vrlo vjerojatne predviđene transakcije koje uključuju stranku izvan izvještajnog subjekta mogu odrediti kao stavke zaštićene od rizika. Računovodstvo zaštite od rizika može se primijeniti na transakcije između subjekata iste grupe samo u pojedinačnim ili nekonsolidiranim financijskim izvještajima tih subjekata, ali ne u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe, uz iznimku konsolidiranih financijskih izvještaja investicijskog subjekta, u smislu definicije iz MSFI-ja 10, u kojima transakcije između investicijskog subjekta i njegovih ovisnih subjekata koje se mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka neće biti isključene iz konsolidiranih financijskih izvještaja.

6.3.6 Međutim, kao iznimka od točke 6.3.5., valutni rizik za monetarnu stavku unutar grupe (npr. obveza/potraživanje između dvaju ovisnih subjekata) može biti stavka zaštićena od rizika u konsolidiranim financijskim izvještajima ako uzrokuje izloženost dobiti ili gubicima koji proizlaze iz promjena tečaja koji nisu u potpunosti uklonjeni konsolidacijom u skladu s MRS-om 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta*. U skladu s MRS-om 21, dobit ili gubici koji proizlaze iz promjene tečaja stranih valuta za monetarne stavke unutar grupe nisu u potpunosti uklonjeni konsolidacijom ako se s takvom monetarnom stavkom posluje između dva subjekta unutar grupe s različitim funkcionalnim valutama. Nadalje, valutni rizik vrlo vjerojatne predviđene transakcije unutar grupe može biti stavka zaštićena od rizika u konsolidiranim financijskim izvještajima ako je transakcija izražena u valuti koja nije funkcionalna valuta subjekta koji ulazi u tu transakciju i ako će valutni rizik utjecati na konsolidiranu dobit ili gubitak.

Određivanje stavki zaštićenih od rizika

6.3.7 Subjekt kao zaštićenu stavku u odnosu zaštite od rizika može odrediti pojedinu stavku u cijelosti ili neku njezinu komponentu. Cjelokupna stavka uključuje sve promjene novčanih tokova ili fer vrijednosti stavke. Komponenta ne uključuje cjelokupnu promjenu fer vrijednosti ili promjenjivost novčanih tokova stavke. U tom slučaju subjekt može kao stavke zaštićene od rizika odrediti samo sljedeće komponente (uključujući njihove kombinacije):

(a) samo promjene novčanih tokova ili fer vrijednosti stavke koje je moguće pripisati određenom riziku ili rizicima (komponenta rizika), pod uvjetom da je komponentu rizika moguće zasebno utvrditi i pouzdano mjeriti na temelju ocjene u kontekstu određene strukture tržišta (vidjeti točke od B.6.3.8. do B.6.3.15.). Za komponente rizika određuju se samo promjene novčanih tokova ili fer vrijednosti zaštićene stavke koje su iznad ili ispod određene cijene ili neke druge varijable (jednostrani rizik);

▼M53

(b) jedan odabrani ugovorni novčani tok ili više njih;

(c) komponente nominalnog iznosa, odnosno određeni dio iznosa stavke (vidjeti točke od B.6.3.16. do B.6.3.20.).

6.4. MJERILA PRIHVATLJIVOSTI ZA PRIMJENU RAČUNOVODSTVA ZAŠTITE OD RIZIKA

6.4.1 Odnos zaštite od rizika ispunjava uvjete računovodstva zaštite od rizika samo ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

(a) odnos zaštite od rizika uključuje samo prihvatljive instrumente zaštite od rizika i prihvatljive stavke zaštićene od rizika;

(b) po uspostavi odnosa zaštite postoji službeno određivanje i dokumentiranje odnosa zaštite od rizika te cilja i strategije upravljanja rizicima subjekta za provedbu zaštite od rizika. Predmetna dokumentacija mora uključivati identifikaciju instrumenta zaštite od rizika, stavku zaštićenu od rizika, vrstu rizika za koji se pruža zaštita i način na koji će subjekt procijeniti ispunjuje li odnos zaštite od rizika zahtjeve u pogledu učinkovitosti zaštite (uključujući analizu izvora neučinkovitosti zaštite te način na koji će subjekt odrediti *omjer zaštite od rizika*);

(c) odnos zaštite od rizika ispunjuje sve sljedeće zahtjeve u pogledu učinkovitosti zaštite:

i. između zaštićene stavke i instrumenta zaštite od rizika postoji ekonomski odnos (vidjeti točke od B.6.4.4. do B.6.4.6.);

ii. učinak kreditnog rizika nije presudan za promjene vrijednosti koje proizlaze iz tog ekonomskog odnosa (vidjeti točke od B.6.4.7. do B.6.4.8.) i

iii. omjer zaštite u odnosu zaštite od rizika jednak je omjeru koji proizlazi iz količine zaštićene stavke koju subjekt stvarno štiti od rizika i količine instrumenta zaštite kojim se subjekt stvarno koristi radi zaštite te količine stavke od rizika. Međutim, takvo određivanje ne smije odražavati neravnotežu između odgovarajućeg pondera zaštićene stavke i instrumenta zaštite zbog kojeg bi mogla nastati neučinkovitost zaštite (bez obzira je li priznata ili nije) koja bi mogla uzrokovati računovodstveni ishod koji odstupa od svrhe računovodstva zaštite od rizika (vidjeti točke od B.6.4.9. do B.6.4.11.).

6.5. OBRAČUNAVANJE PRIHVATLJIVIH ODNOSA ZAŠTITE OD RIZIKA

6.5.1 Subjekt primjenjuje računovodstvo zaštite od rizika na odnose zaštite koji ispunjavaju mjerila prihvatljivosti iz točke 6.4.1. (što uključuje i odluku subjekta o određivanju odnosa zaštite od rizika).

6.5.2 Postoje tri vrste odnosa zaštite od rizika:

(a) zaštita fer vrijednosti od rizika: zaštita od izloženosti promjenama fer vrijednosti priznate imovine ili obveze, ili nepriznate čvrste obveze ili komponente takve stavke, koja se može pripisati određenom riziku i može utjecati na račun dobiti i gubitka;

▼M53

(b) zaštita novčanog toka od rizika: zaštita od izloženosti promjenama novčanih tokova koja se može pripisati određenom riziku povezanom s priznatom imovinom ili obvezom ili njezinom komponentom (kao što su sva ili neka buduća plaćanja kamata na dugovanja s promjenjivom kamatnom stopom) ili s vrlo vjerojatnom predviđenom transakcijom i koja može utjecati na račun dobiti i gubitka;

(c) zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika, kako je utvrđeno u MRS-u 21.

6.5.3 Ako je zaštićena stavka vlasnički instrument za koji je promjene fer vrijednosti subjekt odlučio prezentirati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5., izloženost za koju se pruža zaštita iz točke 6.5.2. podtočke (a) mora biti izloženost koja bi mogla utjecati na ostalu sveobuhvatnu dobit. Isključivo u tom slučaju priznata neučinkovitost zaštite prezentira se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

6.5.4 Zaštita čvrste obveze od valutnog rizika može se obračunati kao zaštita fer vrijednosti ili zaštita novčanog toka.

6.5.5 Ako odnos zaštite od rizika prestane ispunjavati zahtjev o učinkovitosti zaštite u pogledu omjera zaštite od rizika (vidjeti točku 6.4.1 podtočku (c) alineju iii.), ali ako cilj upravljanja rizicima za taj određeni odnos zaštite ostane nepromijenjen, subjekt usklađuje omjer zaštite u odnosu zaštite od rizika tako da taj odnos ponovno udovoljava mjerilima prihvatljivosti (što se u ovom standardu naziva „ponovno uravnoteženje" – vidjeti točke od B.6.5.7. do B.6.5.21.).

6.5.6 Subjekt prestaje primjenjivati računovodstvo zaštite od rizika samo ako odnos zaštite (ili dio odnosa zaštite od rizika) prestane ispunjavati mjerila prihvatljivosti (prema potrebi vodeći računa o ponovnom uravnoteženju odnosa zaštite od rizika). To uključuje slučajeve kada instrument zaštite od rizika prestane vrijediti ili bude prodan, raskinut ili iskorišten. U tom smislu zamjena ili prijenos instrumenta zaštite od rizika u drugi instrument zaštite od rizika nije prestanak valjanosti ni raskid ako su takva zamjena ili prijenos dio dokumentiranog cilja upravljanja rizicima subjekta i ako su usklađeni s njime. Nadalje, u tom se smislu ne smatra da je došlo do prestanka valjanosti ili raskida instrumenta zaštite u sljedećim slučajevima:

(a) ako su sudionici u instrumentu zaštite, zbog postojećih zakona ili propisa ili uvođenja novih zakona ili propisa, sporazumni da svoju izvornu drugu stranu zamijene jednom ili više klirinških drugih strana, čime potonje postaju nove druge strane za sve sudionike. U tom smislu, klirinška druga strana jest središnja druga strana (ponekad se naziva „klirinška organizacija" ili „klirinška agencija") ili subjekt odnosno subjekti, na primjer klirinški član klirinške organizacije ili klijent klirinškog člana klirinške organizacije, koji djeluju kao druge strane u obavljanju kliringa preko središnje druge strane. Međutim, ako sudionici instrumenta zaštite svoje izvorne druge strane zamijene različitim drugim stranama, zahtjev iz ove podtočke ispunjen je samo ako svaki od tih sudionika obavi kliring s istom središnjom drugom stranom;

▼M53

(b) druge moguće izmjene instrumenta zaštite ograničene su na one koje su nužne kako bi se provela zamjena druge strane. Dopuštene su samo izmjene sukladne s uvjetima koji bi se očekivali da je kliring instrumenta zaštite prvotno obavila klirinška druga strana. Time su obuhvaćene izmjene zahtjeva povezanih sa založnim jamstvom, prava na prijeboj potraživanja i dugovanja te zaračunane pristojbe.

Prestanak primjene računovodstva zaštite od rizika može utjecati na odnos zaštite od rizika u cijelosti ili samo na neki njegov dio (u tom se slučaju zaštita i dalje obračunava na preostali dio odnosa zaštite od rizika).

6.5.7 Subjekt primjenjuje:

(a) točku 6.5.10. ako prestaje obračunavati zaštitu fer vrijednosti u kojoj je zaštićena stavka financijski instrument koji se mjeri po amortiziranom trošku (ili njegova komponenta) i

(b) točku 6.5.12. ako prestaje obračunavati zaštitu novčanih tokova od rizika.

Zaštite fer vrijednosti od rizika

6.5.8 Sve dok zaštita fer vrijednosti ispunjava mjerila prihvatljivosti iz točke 6.4.1., odnos zaštite od rizika obračunava se kako slijedi:

(a) dobit ili gubitak po instrumentu zaštite od rizika priznaju se u računu dobiti i gubitka (ili u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ako se instrumentom zaštite štiti vlasnički instrument za koji je promjene fer vrijednosti subjekt odlučio prezentirati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5.);

(b) knjigovodstvena vrijednost stavke zaštićene od rizika (ako je primjenjivo) usklađuje se za dobit ili gubitak od zaštite po stavci zaštićenoj od rizika koji se priznaju u računu dobiti i gubitka. Ako je zaštićena stavka financijska imovina (ili njezina komponenta) koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A, dobit ili gubitak od zaštite po stavci zaštićenoj od rizika priznaju se u računu dobiti i gubitka. Međutim, ako je zaštićena stavka vlasnički instrument za koji je promjene fer vrijednosti subjekt odlučio prezentirati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5., ti iznosi ostaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Ako je zaštićena stavka nepriznata čvrsta obveza (ili njezina komponenta), kumulativna promjena fer vrijednosti stavke zaštićene od rizika nakon njezina određivanja priznaje se kao imovina ili obveza s odgovarajućom dobiti ili gubitkom priznatima u računu dobiti i gubitka.

6.5.9 Kada je u okviru zaštite fer vrijednosti zaštićena stavka čvrsta obveza stjecanja imovine ili preuzimanja obveze (ili njezina komponenta), početna knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveze, koja proizlazi iz subjektova ispunjenja čvrste obveze, usklađuje se kako bi se u nju uključila kumulativna promjena fer vrijednosti zaštićene stavke koja je priznata u izvještaju o financijskom položaju.

▼M53

6.5.10 Usklađenja proizašla iz točke 6.5.8. podtočke (b) amortiziraju se u računu dobiti i gubitka ako je zaštićena stavka financijski instrument (ili njegova komponenta) koji se mjeri po amortiziranom trošku. Amortizacija može započeti čim dođe do usklađivanja, a najkasnije kada se zaštićena stavka prestane usklađivati za dobit ili gubitke od zaštite od rizika. Amortizacija se temelji na ponovno izračunanoj efektivnoj kamatnoj stopi na datum početka amortizacije. U slučaju financijske imovine (ili njezine komponente) koja je stavka zaštićena od rizika i koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A, amortizacija se provodi na isti način, ali u iznosu koji predstavlja kumulativnu dobit ili gubitak koji su prethodno priznati u skladu s točkom 6.5.8. podtočkom (b), umjesto usklađivanjem knjigovodstvene vrijednosti.

Zaštita novčanih tokova

6.5.11 Sve dok zaštita novčanog toka ispunjava mjerila prihvatljivosti iz točke 6.4.1., odnos zaštite od rizika obračunava se kako slijedi:

(a) zasebna komponenta vlasničkog kapitala povezana sa stavkom zaštićenom od rizika (rezerva za zaštitu novčanih tokova od rizika) usklađuje se na niži od sljedećih (apsolutno izraženih) iznosa:

i. kumulativnu dobit ili gubitak po instrumentu zaštite od rizika od uvođenja zaštite i

ii. kumulativnu promjenu fer vrijednosti (sadašnja vrijednost) stavke zaštićene od rizika (odnosno sadašnja vrijednost kumulativne promjene očekivanih budućih novčanih tokova zaštićenih od rizika) od uvođenja zaštite;

(b) dio dobiti ili gubitka po instrumentu zaštite od rizika koji je određen kao učinkovita zaštita (odnosno dio koji se prebija s promjenom rezerve za zaštitu novčanog toka od rizika obračunanom u skladu s podtočkom (a)) priznaje se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti;

(c) preostala dobit ili gubitak po instrumentu zaštite od rizika (ili dobit ili gubitak potrebni za uravnoteženje promjene rezerve za zaštitu novčanog toka od rizika obračunane u skladu s podtočkom (a)) neučinkovita je zaštita koja se priznaje u računu dobiti i gubitka;

(d) iznos akumuliran u rezervi za zaštitu novčanog toka od rizika u skladu s podtočkom (a) obračunava se kako slijedi:

i. ako zaštićena predviđena transakcija naknadno dovede do priznavanja nefinancijske imovine ili nefinancijske obveze ili ako zaštićena predviđena transakcija za nefinancijsku imovinu ili nefinancijsku obvezu postane čvrsta obveza na koju se primjenjuje računovodstvo zaštite fer vrijednosti od rizika, subjekt taj iznos briše iz rezerve za zaštitu novčanog toka od rizika i izravno ga uključuje u početni trošak ili ostalu knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze. To nije reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1) te stoga ne utječe na ostalu sveobuhvatnu dobit;

▼M53

ii. u slučaju zaštita novčanih tokova, osim onih iz alineje i., taj se iznos reklasificira iz rezerve za zaštitu novčanog toka od rizika u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1) u istom razdoblju ili razdobljima tijekom kojih očekivani budući novčani tokovi zaštićeni od rizika utječu na dobit ili gubitak (na primjer u razdobljima u kojima se priznaje prihod od kamata ili rashod za kamate ili izvrši predviđena prodaja);

iii. međutim, ako taj iznos predstavlja gubitak i ako subjekt očekuje da čitav gubitak ili njegov dio neće biti nadoknađeni u jednom ili više budućih razdoblja, iznos za koji se očekuje da neće biti nadoknađen odmah reklasificira u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1).

6.5.12 Ako subjekt prestane obračunavati zaštitu novčanog toka od rizika (vidjeti točku 6.5.6. i točku 6.5.7. podtočku (b)), iznos akumuliran u rezervi za zaštitu novčanog toka od rizika u skladu s točkom 6.5.11. podtočkom (a) obračunava kako slijedi:

(a) ako se i dalje očekuje ostvarenje budućih novčanih tokova zaštićenih od rizika, taj iznos ostaje u rezervi za zaštitu novčanog toka od rizika sve do ostvarenja budućih novčanih tokova ili dok se primjenjuje točka 6.5.11. podtočka (d) alineja iii. Kada se ostvare budući novčani tokovi, primjenjuje se točka 6.5.11. podtočka (d);

(b) ako se više ne očekuje ostvarenje budućih novčanih tokova zaštićenih od rizika, taj se iznos odmah reklasificira iz rezerve za zaštitu novčanog toka od rizika u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1). I dalje se može očekivati ostvarenje budućeg novčanog toka zaštićenog od rizika čije ostvarenje više nije vrlo vjerojatno.

Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje

6.5.13 Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika, uključujući zaštitu monetarne stavke koja se obračunava kao dio neto ulaganja (vidjeti MRS 21), obračunava se na sličan način kao zaštita novčanih tokova:

(a) dio dobiti ili gubitka po instrumentu zaštite od rizika koji je određen kao učinkovita zaštita priznaje se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (vidjeti točku 6.5.11.) i

(b) neučinkoviti dio priznaje se u računu dobiti i gubitka.

6.5.14 Kumulativna dobit ili gubitak po instrumentu zaštite od rizika koji su povezani s učinkovitim dijelom zaštite akumuliranim u rezervi za preračunavanje stranih valuta reklasificiraju se pri otuđenju ili djelomičnom otuđenju inozemnog poslovanja iz vlasničkog kapitala u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1) u skladu s točkama od 48. do 49. MRS-a 21.

Obračunavanje vremenske vrijednosti opcija

6.5.15 Ako subjekt odvaja unutarnju vrijednost i vremensku vrijednost ugovora o opciji i određuje samo promjenu unutarnje vrijednosti opcije kao instrument zaštite od rizika (vidjeti točku 6.2.4. podtočku (a)), vremensku vrijednost opcije obračunava kako slijedi (vidjeti točke od B.6.5.29. do B.6.5.33.):

▼M53

(a) subjekt razlikuje vremensku vrijednost opcija po vrsti stavke zaštićene od rizika koja se opcijom štiti od rizika (vidjeti točku B.6.5.29.):

i. stavka zaštićena od rizika povezana s transakcijom ili

ii. stavka zaštićena od rizika povezana s vremenskim razdobljem;

(b) promjena fer vrijednosti vremenske vrijednosti opcije kojom se od rizika štiti stavka zaštićena od rizika povezana s transakcijom priznaje se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u mjeri u kojoj se odnosi na zaštićenu stavku i akumulira se u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala. Kumulativna promjena fer vrijednosti koja proizlazi iz vremenske vrijednosti opcije akumulirane u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala („iznos”) obračunava se kako slijedi:

i. ako stavka zaštićena od rizika naknadno dovede do priznavanja nefinancijske imovine ili nefinancijske obveze ili čvrste obveze za nefinancijsku imovinu ili nefinancijsku obvezu na koju se primjenjuje računovodstvo zaštite fer vrijednosti od rizika, subjekt taj iznos briše iz posebne komponente vlasničkog kapitala i izravno ga uključuje u početni trošak ili ostalu knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze. To nije reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1) te stoga ne utječe na ostalu sveobuhvatnu dobit;

ii. u slučaju odnosa zaštite od rizika, osim onih iz alineje i., taj se iznos reklasificira iz posebne komponente vlasničkog kapitala u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1) u istom razdoblju ili razdobljima tijekom kojih očekivani budući novčani tokovi zaštićeni od rizika utječu na dobit ili gubitak (na primjer kada se izvrši predviđena prodaja);

iii. međutim, ako se ne očekuje da će čitav iznos ili njegov dio biti nadoknađen u jednome ili više budućih razdoblja, iznos za koji se ne očekuje da će biti nadoknađen odmah se reklasificira u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1).

(c) promjena fer vrijednosti vremenske vrijednosti opcije kojom se od rizika štiti stavka zaštićena od rizika povezana s vremenskim razdobljem priznaje se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u mjeri u kojoj se odnosi na zaštićenu stavku i akumulira se u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala. Vremenska vrijednost na datum određivanja opcije kao instrumenta zaštite od rizika u mjeri u kojoj se odnosi na zaštićenu stavku sustavno se i smisleno amortizira tijekom razdoblja u kojem bi usklađenje za zaštitu od rizika unutarnje vrijednosti opcije moglo utjecati na dobiti ili gubitak (ili ostalu sveobuhvatnu dobit ako je zaštićena stavka vlasnički instrument za koji je promjene fer vrijednosti subjekt odlučio prezentirati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5.). Stoga se u svakom izvještajnom razdoblju iznos amortizacije iz posebne komponente vlasničkog kapitala reklasificira u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1). Međutim, ako se računovodstvo zaštite od rizika prestane primjenjivati na odnos zaštite od rizika koji uključuje promjenu unutarnje vrijednosti opcije kao instrumenta zaštite od rizika, neto iznos (odnosno uključujući kumulativnu amortizaciju) akumuliran u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala odmah se reklasificira u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1).

▼**M53**

Obračunavanje terminskog elementa terminskih ugovora i raspona valutne osnovice financijskih instrumenata

6.5.16 Ako subjekt odvaja terminski i *spot* element terminskog ugovora i kao instrument zaštite od rizika odredi samo promjenu vrijednosti *spot* elementa terminskog ugovora ili kada subjekt odvaja raspon valutne osnovice financijskog instrumenta i isključi ga iz određivanja tog financijskog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika (vidjeti točku 6.2.4 podtočku (b)), subjekt na terminski element terminskog ugovora ili na raspon valutne osnovice može primijeniti točku 6.5.15. na isti način na koji se ona primjenjuje na vremensku vrijednost opcije. U tom slučaju subjekt primjenjuje smjernice za primjenu iz točaka od B.6.5.34. do B.6.5.39.

6.6. ZAŠTITA SKUPINE STAVKI OD RIZIKA

Prihvatljivost skupine stavki kao stavke zaštićene od rizika

6.6.1 Skupina stavki (uključujući skupinu stavki koje predstavljaju neto poziciju; vidjeti točke od B.6.6.1. do B.6.6.8.) prihvatljiva je kao stavka zaštićena od rizika samo u sljedećim slučajevima:

(a) ako uključuje stavke (kao i komponente stavki) koje su pojedinačno prihvatljive stavke zaštićene od rizika,

(b) ako se stavkama u skupini, u svrhu upravljanja rizicima, upravlja na skupnoj osnovi i

(c) ako je, u slučaju zaštite novčanog toka skupine stavki od rizika, kod kojih se ne očekuje da će promjenjivost novčanih tokova biti približno razmjerna ukupnoj promjenjivosti novčanih tokova skupine na način da nastanu stanja rizika za prijeboj:

i. riječ o zaštiti od valutnog rizika i ako je

ii. u određivanju te neto pozicije navedeno izvještajno razdoblje u kojem se očekuje da će predviđene transakcije utjecati na dobit ili gubitak, kao i njihova vrsta i opseg (vidjeti točke od B.6.6.7. do B.6.6.8.).

Određivanje komponente nominalnog iznosa

6.6.2 Komponenta koja je dio prihvatljive skupine stavki prihvatljiva je stavka zaštićena od rizika ako je određivanje usklađeno s ciljem upravljanja rizicima subjekta.

6.6.3 Komponenta sloja čitave skupine stavki (na primjer donji sloj) prihvatljiva je za računovodstvo zaštite od rizika samo u sljedećim slučajevima:

(a) ako se može zasebno utvrditi i pouzdano mjeriti;

(b) ako je cilj upravljanja rizicima zaštita komponente sloja;

(c) ako su stavke u čitavoj skupini, iz kojih je utvrđen sloj, izložene istom riziku za koji se pruža zaštita (tako da određene stavke iz čitave skupine koje čine zaštićeni sloj znatno ne utječu na mjerenje sloja zaštićenog od rizika);

▼M53

(d) ako za zaštitu postojećih stavki (na primjer, nepriznate čvrste obveze ili priznate imovine) subjekt može odrediti i pratiti čitavu skupinu stavki iz kojih je utvrđen sloj zaštićen od rizika (tako da je subjekt u stanju ispuniti zahtjeve za obračunavanje prihvatljivih odnosa zaštite od rizika) i

(e) ako stavke u skupini koje uključuju opcije prijevremenog plaćanja ispunjavaju zahtjeve za komponente nominalnog iznosa (vidjeti točku B.6.3.20.).

Prezentiranje

6.6.4 Za zaštitu skupine stavki sa stanjima rizika za prijeboj (odnosno u zaštiti neto stanja) kod kojih rizik za koji se pruža zaštita utječe na različite stavke u računu dobiti i gubitka i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, sva dobit ili gubici od zaštite od rizika u tom izvještaju prezentiraju se odvojeno od stavki na koje utječu stavke zaštićene od rizika. Stoga u tom izvještaju iznos stavke koja je povezana sa samom stavkom zaštićenom od rizika (na primjer prihodi od prodaje ili troškovi prodaje) ostaje nepromijenjen.

6.6.5 Za imovinu i obveze koje su u zaštiti fer vrijednosti od rizika zaštićene zajedno kao skupina, dobit ili gubitak u izvještaju o financijskom položaju pojedinačne imovine i obveza priznaju se kao usklađenje knjigovodstvene vrijednosti odgovarajućih pojedinačnih stavki koje čine skupinu u skladu s točkom 6.5.8. podtočkom (b).

Neto stanja nulte vrijednosti

6.6.6 Ako je stavka zaštićena od rizika skupina koja je neto stanje nulte vrijednosti (odnosno samim se zaštićenim stavkama u cijelosti prebija rizik kojim se upravlja na skupnoj osnovi), subjektu je dopušteno odrediti je u odnosu zaštite od rizika koji ne uključuje instrument zaštite od rizika pod sljedećim uvjetima:

(a) ako je zaštita dio strategije obnavljanja zaštite neto stanja od rizika, kojom subjekt tijekom vremena rutinski zaštićuje nova stanja iste vrste (na primjer, kada transakcije ulaze u vremensko razdoblje u kojem subjekt primjenjuje zaštitu od rizika);

(b) ako se veličina zaštićenog neto stanja mijenja tijekom trajanja strategije obnavljanja zaštite neto stanja od rizika i ako se subjekt koristi prihvatljivim instrumentima zaštite za zaštitu neto stanja od rizika (odnosno kada neto stanje nije nula);

(c) ako se računovodstvo zaštite obično primjenjuje na takva neto stanja kada neto stanje nije nula i ako je zaštićeno prihvatljivim instrumentima zaštite od rizika i

(d) ako bi zbog neprimjenjivanja računovodstva zaštite na neto stanja nulte vrijednosti nastali neusklađeni računovodstveni ishodi jer se pri obračunavanju ne bi priznala stanja rizika za prijeboj, a koja bi inače bila priznata u zaštiti neto stanja od rizika.

▼M53

6.7. MOGUĆNOST MJERENJA IZLOŽENOSTI KREDITNOM RIZIKU PO FER VRIJEDNOSTI KROZ RAČUN DOBITI I GUBITKA

Prihvatljivost izloženosti kreditnom riziku za određivanje po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka

6.7.1 Ako subjekt upotrebljava kreditni derivatni instrument koji se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka za upravljanje kreditnim rizikom čitavog financijskog instrumenta ili njegova dijela (izloženost kreditnom riziku), subjekt može odrediti da se taj financijski instrument, u mjeri u kojoj se njime tako upravlja (odnosno čitavim instrumentom ili njegovim dijelom), mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u sljedećim slučajevima:

(a) ako naziv izloženosti kreditnom riziku (na primjer dužnik ili imatelj obveza na temelju zajma) odgovara referentnom subjektu kreditnog derivatnog instrumenta („podudarnost naziva”) i

(b) ako ročnost financijskog instrumenta odgovara ročnosti instrumenata koji mogu biti isporučeni u skladu s kreditnim derivatnim instrumentom.

Subjekt može izvršiti navedeno određivanje bez obzira na to ulazi li financijski instrument kojim se upravlja u svrhu kreditnog rizika u područje primjene ovog standarda (na primjer, subjekt može odrediti obveze na temelju zajma koje ne ulaze u područje primjene ovog standarda). Subjekt taj financijski instrument može odrediti pri početnom priznavanju, nakon početnog priznavanja ili dok je instrument nepriznat. Subjekt je dužan istodobno dokumentirati određenje.

Obračunavanje izloženosti kreditnom riziku određenih po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka

6.7.2 Ako je u skladu s točkom 6.7.1. određeno da se financijski instrument mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka nakon njegova početnog priznavanja ili ako prethodno nije priznat, svaka moguća razlika između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti u trenutku određivanja odmah se priznaje u računu dobiti i gubitka. Za financijsku se imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A kumulativna dobit ili gubitak prethodno priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti odmah reklasificiraju iz vlasničkog kapitala u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1).

6.7.3 Subjekt prestaje mjeriti financijski instrument ili dio financijskog instrumenta koji je doveo do nastanka kreditnog rizika po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u sljedećim slučajevima:

(a) ako mjerila prihvatljivosti iz točke 6.7.1. više nisu ispunjena, na primjer:

i. ako kreditni derivatni instrument ili povezani financijski instrument koji je doveo do nastanka kreditnog rizika prestane vrijediti ili bude prodan, raskinut ili podmiren ili

ii. ako se kreditnim rizikom financijskog instrumenta prestane upravljati s pomoću kreditnih derivatnih instrumenata. Na primjer, to se može dogoditi zbog poboljšanja kreditne kvalitete dužnika ili imatelja obveze na temelju zajma ili promjena kapitalnih zahtjeva koji se primjenjuju na subjekt i

▼M53

(b) drugim propisima nije predviđeno mjerenje financijskog instrumenta koji dovodi do nastanka kreditnog rizika po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (odnosno, poslovni se model subjekta u međuvremenu nije promijenio, tako da je bila potrebna reklasifikacija u skladu s točkom 4.4.1.).

6.7.4 Ako subjekt prestane mjeriti financijski instrument ili dio financijskog instrumenta koji dovodi do nastanka kreditnog rizika po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, fer vrijednost tog financijskog instrumenta na datum prestanka mjerenja postaje njegova nova knjigovodstvena vrijednost. Nakon toga primjenjuje se isto mjerenje koje je primijenjeno prije određivanja financijskog instrumenta po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (uključujući amortizaciju koja proizlazi iz nove knjigovodstvene vrijednosti). Na primjer, financijska imovina koja je izvorno bila klasificirana tako da se mjeri po amortiziranom trošku ponovno se mjeri na taj način i njezina se efektivna kamatna stopa ponovno izračunava na osnovi njezine nove bruto knjigovodstvene vrijednosti na datum prestanka mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.

POGLAVLJE 7. Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

7.1. DATUM STUPANJA NA SNAGU

7.1.1 Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt odluči ranije započeti s primjenom ovog standarda, dužan je objaviti tu činjenicu i istodobno primijeniti sve zahtjeve iz ovog standarda (ali vidjeti i točke 7.1.2., 7.2.21. i 7.3.2.). Dužan je istodobno primijeniti i izmjene iz Dodatka C.

7.1.2 Bez obzira na odredbe iz točke 7.1.1., za godišnja razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2018. subjekt može odabrati da će ranije početi primjenjivati samo odredbe o prezentiranju dobiti i gubitaka po financijskim obvezama određenima po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka iz točke 5.7.1. podtočke (c), točaka od 5.7.7. do 5.7.9., točke 7.2.14. i točaka od B.5.7.5. do B.5.7.20. te da neće primjenjivati ostale odredbe iz ovog standarda. Ako subjekt odluči primijeniti samo navedene točke, dužan je objaviti tu činjenicu i osigurati neprekidna povezana objavljivanja iz točaka od 10. do 11. MSFI-ja 7 (kako je izmijenjen MSFI-jem 9 (2010.)) (vidjeti i točke 7.2.2. i 7.2.15.).

7.1.3 Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010. – 2012.,* objavljenim u prosincu 2013., slijedom izmjene MSFI-ja 3 izmijenjene su točke 4.2.1. i 5.7.5. Navedenu je izmjenu subjekt obvezan ubuduće primjenjivati na poslovna spajanja na koja se primjenjuje izmjena MSFI-ja 3.

7.1.4 MSFI-jem 15, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 3.1.1., 4.2.1., 5.1.1., 5.2.1., 5.7.6., B.3.2.13., B.5.7.1., C.5 i C.42. te je izbrisana točka C.16., kao i njezin naslov. Dodane su točke 5.1.3. i 5.7.1.A, kao i definicija u Dodatku A. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 15.

7.2. PRIJELAZNE ODREDBE

7.2.1 Subjekt ovaj standard primjenjuje retroaktivno, u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, osim kako je navedeno u točkama od 7.2.4. do 7.2.26. i u točki 7.2.28. Ovaj se standard ne primjenjuje na stavke koje su se već prestale priznavati na datum prve primjene.

▼**M53**

7.2.2 U smislu prijelaznih odredaba u točki 7.2.1., točkama od 7.2.3. do 7.2.28. i točki 7.3.2., datum prve primjene jest datum na koji subjekt prvi put primjenjuje navedene zahtjeve iz ovog standarda i to mora biti početak izvještajnog razdoblja nakon objave ovog standarda. Ovisno o odabranom pristupu subjekta u pogledu primjene MSFI-ja 9, prelazak može uključivati jedan datum ili više od jednog datuma prve primjene različitih zahtjeva.

Prijelazne odredbe o klasificiranju i mjerenju (poglavlja 4. i 5.)

7.2.3 Na datum prve primjene subjekt na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum ispituje ispunjava li financijska imovina uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (a) ili točke 4.1.2.A podtočke (a). Klasifikacija koje iz toga proizlazi primjenjuje se retroaktivno, bez obzira na poslovni model subjekta u prethodnim izvještajnim razdobljima.

7.2.4 Ako na datum prve primjene nije izvedivo (kako je utvrđeno u MRS-u 8) ocijeniti promjenu vremenske vrijednosti novčanog elementa u skladu s točkama od B.4.1.9.B do B.4.1.9.D na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale pri početnom priznavanju financijske imovine, subjekt obilježja ugovornih novčanih tokova te financijske imovine ocjenjuje na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale pri početnom priznavanju financijske imovine, ne uzimajući u obzir odredbe o izmjeni vremenske vrijednosti novčanog elementa iz točaka od B.4.1.9.B do B.4.1.9.D. (vidjeti i točku 42.R iz MSFI-ja 7).

7.2.5 Ako na datum prve primjene nije izvedivo (kako je utvrđeno u MRS-u 8) ocijeniti je li fer vrijednost prijevremenog plaćanja bila beznačajna u skladu s točkom B.4.1.12. podtočkom (c) na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale pri početnom priznavanju financijske imovine, subjekt obilježja ugovornih novčanih tokova te financijske imovine ocjenjuje na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale pri početnom priznavanju financijske imovine, ne uzimajući u obzir iznimku u pogledu obilježja prijevremenog plaćanja iz točke B.4.1.12. (vidjeti i točku 42.S iz MSFI-ja 7).

7.2.6 Ako subjekt hibridni ugovor mjeri po fer vrijednosti u skladu s točkama 4.1.2.A, 4.1.4. ili 4.1.5., ali ako fer vrijednost hibridnog ugovora nije bila mjerena u usporednim izvještajnim razdobljima, fer vrijednost hibridnog ugovora u usporednim izvještajnim razdobljima mora biti zbroj fer vrijednosti komponenti (odnosno nederivatnog osnovnog ugovora i ugrađenog derivatnog instrumenta) na kraju svakog usporednog izvještajnog razdoblja ako subjekt prepravi prethodna razdoblja (vidjeti točku 7.2.15.).

7.2.7 Ako je primijenio točku 7.2.6., subjekt na datum prve primjene razliku između fer vrijednosti čitavog hibridnog ugovora na datum prve primjene i zbroja fer vrijednosti komponenti hibridnog ugovora na datum prve primjene priznaje u početnoj zadržanoj dobiti (ili, ako je prikladno, druge komponente vlasničkog kapitala) u izvještajnom razdoblju koje uključuje datum prve primjene.

7.2.8 Na datum prve primjene subjekt može učiniti sljedeće:

(a) odrediti da se financijska imovina mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 4.1.5. ili

▼**M53**

(b) odrediti ulaganje u vlasnički instrument po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 5.7.5.

Takvo se određivanje temelji na činjenicama i okolnostima koje postoje na datum prve primjene. Ta se klasifikacija primjenjuje retroaktivno.

7.2.9 Subjekt na datum prve primjene:

(a) poništava svoje prethodno određivanje da se financijska imovina mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako ta financijska imovina ne ispunjava uvjet iz točke 4.1.5.;

(b) može poništiti svoje ranije određivanje da se financijska imovina mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako ta financijska imovina ispunjava uvjet iz točke 4.1.5.

Takvo se poništavanje određivanja temelji na činjenicama i okolnostima koje postoje na datum prve primjene. Ta se klasifikacija primjenjuje retroaktivno.

7.2.10 Subjekt na datum prve primjene:

(a) može odrediti da se financijska obveza mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 4.2.2. podtočkom (a);

(b) poništava svoje prethodno određivanje da se financijska obveza mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako je takvo određivanje izvršeno pri početnom priznavanju u skladu s uvjetom iz sadašnje točke 4.2.2. podtočke (a) i ako takvo određivanje ne ispunjava taj uvjet na datum prve primjene;

(c) može poništiti svoje ranije određivanje da se financijska obveza mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako je takvo određivanje izvršeno pri početnom priznavanju u skladu s uvjetom iz sadašnje točke 4.2.2. podtočke (a) i ako takvo određivanje ispunjava taj uvjet na datum prve primjene.

Takvo se određivanje i poništavanje određivanja temelje na činjenicama i okolnostima koje postoje na datum prve primjene. Ta se klasifikacija primjenjuje retroaktivno.

7.2.11 Ako za subjekt nije izvedivo (kako je utvrđeno u MRS-u 8) retroaktivno primijeniti metodu efektivne kamatne stope, subjekt je dužan:

(a) postupati s fer vrijednošću financijske imovine ili financijske obveze na kraju svakog prezentiranog usporednog izvještajnog razdoblja kao s bruto knjigovodstvenom vrijednošću te financijske imovine ili amortiziranim troškom te financijske obveze ako subjekt prepravi prethodna razdoblja i

▼M53

(b) postupati s fer vrijednošću financijske imovine ili financijske obveze na datum prve primjene kao s novom bruto knjigovodstvenom vrijednošću te financijske imovine ili novim amortiziranim troškom te financijske obveze na datum prve primjene ovog standarda.

7.2.12 Ako je subjekt ulaganje u vlasnički instrument bez kotirane cijene na aktivnom tržištu za jednaki instrument (odnosno ulazni podaci prve razine) (ili u derivatnu imovinu koja je povezana s takvim vlasničkim instrumentom i koja se mora podmiriti njegovom isporukom) prethodno obračunavao po trošku nabave (u skladu s MRS-om 39), dužan je taj instrument mjeriti po fer vrijednosti na datum prve primjene. Razlika između prethodne knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti priznaje se u početnoj zadržanoj dobiti (ili, ako je prikladno, drugoj komponenti vlasničkog kapitala) u izvještajnom razdoblju koje uključuje datum prve primjene.

7.2.13 Ako je subjekt derivatnu obvezu koja je povezana s i mora biti namirena isporukom vlasničkog instrumenta bez kotirane cijene na aktivnom tržištu za jednaki instrument (odnosno ulazni podaci prve razine) prethodno obračunavao po trošku nabave u skladu s MRS-om 39, dužan je tu derivatnu obvezu mjeriti po fer vrijednosti na datum prve primjene. Razlika između prethodne knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti priznaje se u početnoj zadržanoj dobiti u izvještajnom razdoblju koje uključuje datum prve primjene.

7.2.14 Subjekt na datum prve primjene određuje dovodi li postupak iz točke 5.7.7 do stvaranja ili povećanja računovodstvene neusklađenosti u računu dobiti i gubitka na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na datum prve primjene. Ovaj se standard primjenjuje retroaktivno, na temelju tog određenja.

7.2.15 Bez obzira na zahtjev iz točke 7.2.1., subjekt koji primijeni odredbe o klasificiranju i mjerenju iz ovog standarda (što uključuje odredbe o mjerenju financijske imovine po amortiziranom trošku i o umanjenju vrijednosti u odjeljku 5.4. i odjeljku 5.5.), dužan je osigurati objavljivanja iz točaka od 42.L do 42.O MSFI-ja 7, ali ne mora prepraviti prethodna razdoblja. Subjekt može prepraviti prethodna razdoblja isključivo ako je to moguće bez upotrebe novijih saznanja. Ako ne prepravi prethodna razdoblja, subjekt razliku između prethodne knjigovodstvene vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja koje uključuje datum prve primjene priznaje u početnoj zadržanoj dobiti (ili, ako je prikladno, drugoj komponenti vlasničkog kapitala) u godišnjem izvještajnom razdoblju koje uključuje datum prve primjene. Međutim, ako subjekt prepravi prethodna razdoblja, prepravljeni financijski izvještaji moraju odražavati sve zahtjeve iz ovog standarda. Ako pristup koji subjekt odabere za primjenu MSFI-ja 9 dovede do više od jednog datuma prve primjene različitih zahtjeva, ova se točka primjenjuje na svaki datum prve primjene (vidjeti točku 7.2.2.). To može biti u slučaju kada, na primjer, subjekt odluči ranije primijeniti samo odredbe o prezentiranju dobiti i gubitaka po financijskim obvezama koje su određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 7.1.2. prije nego što primijeni ostale odredbe iz ovog standarda.

7.2.16 Ako subjekt izrađuje financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine u skladu s MRS-om 34 *Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine*, nije dužan primijeniti odredbe iz ovog standarda na razdoblja tijekom godine prije datuma prve primjene ako to nije izvedivo (kako je utvrđeno u MRS-u 8).

▼**M53**

Umanjenje vrijednosti (odjeljak 5.5.)

7.2.17 Odredbe o umanjenju vrijednosti imovine iz odjeljka 5.5. subjekt primjenjuje retroaktivno u skladu s MRS-om 8, točkom 7.2.15. i točkama od 7.2.18. do 7.2.20.

7.2.18 Subjekt se na datum prve primjene koristi razumnim i utemeljenim podacima dostupnima bez nepotrebnih troškova i napora kako bi odredio kreditni rizik na datum početnog priznavanja financijskog instrumenta (ili za obveze na temelju zajma i ugovore o financijskom jamstvu na datum na koji subjekt kao stranka prihvati neopozivu obvezu u skladu s točkom 5.5.6.) i usporedio ga s kreditnim rizikom na datum prve primjene ovog standarda.

7.2.19 Pri određivanju mogućeg znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja, subjekt može primijeniti sljedeće:

(a) odredbe iz točke 5.5.10. te iz točaka od B.5.5.22. do B.5.5.24. i

(b) oborivu pretpostavku iz točke 5.5.11. za ugovorna plaćanja čije je dospijeće prekoračeno za više od 30 dana ako subjekt primjenjuje odredbe o umanjenju vrijednosti imovine tako što za te financijske instrumente na temelju podataka o prekoračenju dospijeća utvrđuje znatna povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja.

7.2.20 Ako bi na datum prve primjene određivanje mogućeg znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja zahtijevalo neopravdane troškove ili napore, subjekt na svaki datum izvještavanja sve do prestanka priznavanja tog financijskog instrumenta (osim ako je riječ o financijskom instrumentu niskog kreditnog rizika na datum izvještavanja, u kojem se slučaju primjenjuje točka 7.2.19. podtočka (a)) priznaje rezervacije za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja.

Prijelazne odredbe o računovodstvu zaštite od rizika (poglavlje 6.)

7.2.21 Pri prvoj primjeni ovog standarda subjekt kao svoju računovodstvenu politiku može nastaviti primjenjivati odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz MRS-a 39 umjesto odredaba iz poglavlja 6. ovog standarda. Subjekt tu politiku primjenjuje na sve svoje odnose zaštite rizika. Subjekt koji odabere tu politiku dužan je primjenjivati i MOTFI 16 *Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje* bez izmjena kojima se to tumačenje usklađuje s odredbama iz poglavlja 6. ovog standarda.

7.2.22 Osim kako je predviđeno u točki 7.2.26., subjekt retroaktivno primjenjuje odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz ovog standarda.

7.2.23 Za primjenu računovodstva zaštite od rizika od datuma prve primjene odredaba o računovodstvu zaštite od rizika iz ovog standarda sva mjerila prihvatljivosti moraju biti ispunjena do tog datuma.

▼**M53**

7.2.24 Odnos zaštite od rizika koji ispunjava uvjete za primjenu računovodstva zaštite od rizika u skladu s MRS-om 39 i uvjete za primjenu računovodstva zaštite od rizika u skladu s mjerilima iz ovog standarda (vidjeti točku 6.4.1.), nakon uzimanja u obzir svih ponovnih uravnoteženja odnosa zaštite od rizika pri prelasku (vidjeti točku 7.2.25. podtočku (b)), smatra se neprekinutim odnosom zaštite od rizika.

7.2.25 Pri početnoj primjeni odredaba o računovodstvu zaštite od rizika iz ovog standarda subjekt:

(a) može započeti s primjenom tih odredaba od trenutka kada prestane primjenjivati odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz MRS-a 39 i

(b) uzima u obzir omjer zaštite u skladu s MRS-om 39 kao ishodište za ponovno uravnoteženje omjera zaštite neprekinutog odnosa zaštite od rizika, ako je primjenjivo. Dobit ili gubitak od takvoga ponovnog uravnoteženja priznaje se u računu dobiti i gubitka.

7.2.26 Kao iznimka od buduće primjene odredaba o računovodstvu zaštite od rizika iz ovog standarda, subjekt:

(a) retroaktivno primjenjuje računovodstvo zaštite od rizika na vremensku vrijednost opcija u skladu s točkom 6.5.15. ako je, u skladu s MRS-om 39, samo promjena unutarnje vrijednosti opcije određena kao instrument zaštite u odnosu zaštite od rizika. Retroaktivna se primjena primjenjuje samo na odnose zaštite od rizika koji su postojali na početku najranijeg usporednog razdoblja ili na one koji su nakon toga određeni;

(b) može retroaktivno primijeniti računovodstvo zaštite od rizika na terminski element terminskih ugovora u skladu s točkom 6.5.16. ako je, u skladu s MRS-om 39, samo promjena *spot* elementa terminskog ugovora bila određena kao instrument zaštite u odnosu zaštite od rizika. Retroaktivna se primjena primjenjuje samo na odnose zaštite od rizika koji su postojali na početku najranijeg usporednog razdoblja ili na one koji su nakon toga određeni. Nadalje, ako subjekt odabere retroaktivnu primjenu ovog računovodstva, ono se primjenjuje na sve odnose zaštite od rizika koji ispunjavaju uvjete za takav odabir (odnosno, pri prelasku takav odabir nije moguć za pojedinačne odnose zaštite od rizika). Moguća je retrospektivna primjena računovodstva na raspon devizne osnovice (vidjeti točku 6.5.16.) za odnose zaštite od rizika koji su postojali na početku najranijeg usporednog razdoblja ili na one koji su nakon toga određeni;

(c) retroaktivno primjenjuje odredbu iz točke 6.5.6. o tome da prestanak valjanosti ili raskid instrumenta zaštite nije nastupio:

i. ako su sudionici u instrumentu zaštite, zbog postojećih zakona ili propisa ili uvođenja novih zakona ili propisa, sporazumni da svoju izvornu drugu stranu zamijene jednom ili više klirinških drugih strana, čime potonje postaju nove druge strane za sve sudionike i

ii. ako su druge moguće izmjene instrumenta zaštite ograničene na one koje su nužne kako bi se provela zamjena druge strane.

▼M53

Subjekti koji su ranije primijenili MSFI 9 (2009.), MSFI 9 (2010.) ili MSFI 9 (2013.)

7.2.27 Subjekt je dužan primijeniti prijelazne odredbe iz točaka od 7.2.1. do 7.2.26. na odgovarajući datum prve primjene. Subjekt prijelazne odredbe iz točaka od 7.2.3. do 7.2.14. te točaka od 7.2.17. do 7.2.26. primjenjuje samo jedanput (odnosno ako subjekt za primjenu MSFI-ja 9 odabere pristup koji uključuje više od jednog datuma prve primjene, ni jednu od tih odredaba ne smije ponovno primijeniti ako ih je već primijenio na neki raniji datum) (vidjeti i točke 7.2.2. i 7.3.2.).

7.2.28 Subjekt koji je primjenjivao MSFI 9 (2009.), MSFI 9 (2010.) ili MSFI 9 (2013.) i koji naknadno primjenjuje ovaj standard:

(a) poništava svoje prethodno određivanje da se financijska obveza mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako je takvo određivanje prethodno bilo u skladu s uvjetom iz točke 4.1.5, ali ako slijedom primjene ovog standarda više ne ispunjava taj uvjet;

(b) može odrediti da se financijska obveza mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako takvo određivanje prethodno nije bilo u skladu s uvjetom iz točke 4.1.5, ali ako slijedom primjene ovog standarda sada ispunjava taj uvjet;

(c) poništava svoje ranije određivanje da se financijska obveza mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako je takvo određivanje prethodno bilo u skladu s uvjetom iz točke 4.2.2.podtočke (a), ali ako slijedom primjene ovog standarda više ne ispunjava taj uvjet i

(d) može odrediti da se financijska obveza mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako takvo određivanje prethodno nije bilo u skladu s uvjetom iz točke 4.2.2. podtočke (a), ali ako slijedom primjene ovog standarda sada ispunjava taj uvjet.

Takvo se određivanje i poništavanje određivanja temelje na činjenicama i okolnostima koje postoje na datum prve primjene ovog standarda. Ta se klasifikacija primjenjuje retroaktivno.

7.3 OPOZIV MOTFI-JA 9, MSFI-JA 9 (2009.), MSFI-JA 9 (2010.) I MSFI-JA 9 (2013.)

7.3.1 Ovim se standardom zamjenjuje MOTFI 9 *Ponovna procjena ugrađenih derivata*. Odredbe dodane u MSFI 9 u listopadu 2010. sadržavaju odredbe koje su prije bile sadržane u točkama 5. i 7. MOTFI-ja 9. Slijedom toga, izmijenjen je MSFI 1 *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja* tako da sadržava ranije odredbe iz točke 8. MOTFI-ja 9.

7.3.2 Ovim se standardom zamjenjuju MSFI 9 (2009.), MSFI 9 (2010.) i MSFI 9 (2013.). Međutim, za godišnja razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2018. subjekt može umjesto ovog standarda odabrati primjenu ranijih verzija MSFI-ja 9 isključivo ako je njegov datum prve primjene prije 1. veljače 2015.

▼M53

Dodatak A

Definicije pojmova

Ovaj je dodatak sastavni dio standarda.

Očekivani kreditni gubici u dvanaestomjesečnom razdoblju	Dio **očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja** koji predstavlja **očekivane kreditne gubitke** koji su posljedica neispunjenja obveza povezanih s financijskim instrumentom i koji su mogući u razdoblju od 12 mjeseci nakon datuma izvještavanja.
Amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze	Iznos po kojemu se financijska imovina ili financijska obveza mjeri pri početnom priznavanju, umanjen za otplatu glavnice, uvećan ili umanjen za kumulativnu amortizaciju, primjenom **metode efektivne kamatne stope,** svih razlika između početnog iznosa i iznosa pri dospijeću te, u slučaju financijske imovine, usklađen za sve **rezervacije za umanjenje vrijednosti**.
Ugovorna imovina	Prava koja se na temelju MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima* obračunavaju u skladu s ovim standardom radi priznavanja i mjerenja dobiti ili gubitaka od umanjenja vrijednosti.
Financijska imovina umanjena za kreditne gubitke	Vrijednost financijske imovine umanjuje se za kreditne gubitke kao posljedica jednog ili više događaja koji štetno utječu na procijenjene buduće novčane tokove od te financijske imovine. Dokazi umanjenja financijske imovine za kreditne gubitke uključuju važne podatke o sljedećim događajima: (a) znatne financijske poteškoće izdavatelja ili dužnika; (b) povreda ugovora, primjerice neispunjenje obveza ili prekoračenje dospijeća; (c) davanje koncesije ili koncesija od zajmodavca ili zajmodavaca u korist zajmoprimca iz ekonomskih ili pravnih razloga povezanih s financijskim poteškoćama zajmoprimca, što zajmodavac u protivnome ne bi razmatrao; (d) vjerojatnost da će zajmoprimac pokrenuti stečajni postupak ili drugi oblik financijske reorganizacije; (e) nestanak aktivnog tržišta za odnosnu financijsku imovinu uslijed financijskih poteškoća; ili (f) kupovina ili izdavanje financijske imovine s velikim diskontom koji odražava nastale **kreditne gubitke**. Možda neće uvijek biti moguće odrediti jedan zasebni događaj; umanjenje financijske imovine za kreditne gubitke često može biti posljedica skupnog učinka nekoliko događaja.

▼M53

Kreditni gubitak	Razlika između svih ugovornih novčanih tokova koji se duguju subjektu u skladu s ugovorom i svih novčanih tokova čiji primitak subjekt očekuje (odnosno svi novčani manjkovi), diskontirani po izvornoj **efektivnoj kamatnoj stopi** (ili **efektivnoj kamatnoj stopi usklađenoj za kreditni rizik** za **kupljenu ili stvorenu financijsku imovinu umanjenu za kreditne gubitke**). Subjekt procjenjuje novčane tokove uzimajući u obzir sve ugovorne uvjete financijskog instrumenta (na primjer prijevremeno plaćanje, produljenje, opciju kupnje i slične opcije) tijekom očekivanog vijeka trajanja odnosnog financijskog instrumenta. Novčani tokovi koji se razmatraju uključuju novčane tokove od prodaje osiguranja plaćanja u posjedu ili drugih kreditnih poboljšanja koja su sastavni dio ugovornih uvjeta. Pretpostavlja se da je očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta moguće pouzdano procijeniti. Međutim, u rijetkim slučajevima u kojima nije moguće pouzdano procijeniti očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta, subjekt je dužan primjenjivati preostale ugovorne uvjete financijskog instrumenta.
Efektivna kamatna stopa usklađena za kreditni rizik	Stopa kojom se točno diskontiraju procijenjena buduća plaćanja u novcu ili primitak novca tijekom očekivanog vijeka trajanja financijske imovine **na amortizirani trošak financijske imovine** koja je **kupljena ili stvorena financijska imovina umanjena za kreditne gubitke.** Pri izračunu efektivne kamatne stope usklađene za kreditni rizik subjekt procjenjuje novčane tokove uzimajući u obzir sve ugovorne uvjete financijske imovine (na primjer, prijevremeno plaćanje, produljenje, opciju kupnje i slične opcije) i **očekivane kreditne gubitke**. U izračun se uključuju sve naknade i iznosi plaćeni ili primljeni između ugovornih stranaka koji su sastavni dio efektivne kamatne stope (vidjeti točke od B.5.4.1. do B.5.4.3.), **transakcijski troškovi** te sve ostale premije ili diskonti. Pretpostavlja se da je novčane tokove i očekivani vijek trajanja skupine sličnih financijskih instrumenata moguće pouzdano procijeniti. Međutim, u rijetkim slučajevima u kojima nije moguće pouzdano procijeniti novčane tokove ili preostali vijek trajanja financijskog instrumenta (ili skupine financijskih instrumenata), subjekt je dužan primijeniti ugovorne novčane tokove tijekom čitavog ugovornog trajanja financijskog instrumenta (ili skupine financijskih instrumenata).
Prestanak priznavanja	Brisanje prethodno priznate financijske imovine ili financijske obveze iz izvještaja o financijskom položaju subjekta.
Derivatni instrument	Financijski instrument ili drugi ugovor koji ulazi u područje primjene ovog standarda sa svim trima obilježjima navedenima u nastavku: (a) njegova se vrijednost mijenja ovisno o promjeni određene kamatne stope, cijene financijskog instrumenta, cijene robe, deviznog tečaja, indeksa cijena ili stopa, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa, ili drugih varijabli, pod uvjetom da u slučaju nefinancijske varijable ta varijabla nije specifična za određenu stranku ugovora (ponekad se naziva „osnovna varijabla”);

▼M53

(b) ne zahtijeva početno neto ulaganje ili početno neto ulaganje koje je manje od onoga koje bi se zahtijevalo za druge vrste ugovora od kojih bi se očekivalo da na sličan način odražavaju promjene tržišnih čimbenika;

(c) podmiruje se na budući datum.

Dividende — Raspodjele dobiti vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u pojedinim kategorijama kapitala.

Metoda efektivne kamatne stope — Metoda izračuna **amortiziranog troška financijske imovine ili financijske obveze** te raspoređivanja i priznavanja prihoda od kamata ili troškova kamata u računu dobiti i gubitka tijekom određenog razdoblja.

Efektivna kamatna stopa — Stopa kojom se točno diskontiraju procijenjena buduća plaćanja u novcu ili primitak novca tijekom očekivanog vijeka trajanja financijske imovine ili financijske obveze na **bruto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine** ili na **amortizirani trošak financijske obveze**. Pri izračunu efektivne kamatne stope subjekt procjenjuje očekivane novčane tokove uzimajući u obzir sve ugovorne uvjete financijskog instrumenta (na primjer prijevremeno plaćanje, produljenje, opciju kupnje i slične opcije), no ne uzima u obzir **očekivane kreditne gubitke**. U izračun se uključuju sve naknade i iznosi plaćeni ili primljeni između ugovornih stranaka koji su sastavni dio efektivne kamatne stope (vidjeti točke od B.5.4.1. do B.5.4.3.), **transakcijski troškovi** te sve ostale premije ili diskonti. Pretpostavlja se da je novčane tokove i očekivani vijek trajanja skupine sličnih financijskih instrumenata moguće pouzdano procijeniti. Međutim, u rijetkim slučajevima u kojima nije moguće pouzdano procijeniti novčane tokove ili očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta (ili skupine financijskih instrumenata), subjekt je dužan primijeniti ugovorne novčane tokove tijekom čitavog ugovornog trajanja financijskog instrumenta (ili skupine financijskih instrumenata).

Očekivani kreditni gubici — Ponderirani prosjek **kreditnih gubitaka** s odnosnim rizicima neispunjenja obveza kao ponderima.

Ugovor o financijskom jamstvu — Ugovor kojim se izdavatelju nalaže izvršenje određenih plaćanja kako bi imatelju nadoknadio gubitak nastao zbog toga što određeni dužnik nije pravovremeno izvršio plaćanje u skladu s izvornim ili izmijenjenim uvjetima dužničkog instrumenta.

▼**M53**

Financijska obveza određena po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka	Financijska obveza koja ispunjava jedan od sljedećih uvjeta: (a) odgovara definiciji stavke **koja se drži radi trgovanja**; (b) subjekt ju je pri početnom priznavanju odredio po fer vrijednost kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkama 4.2.2 ili 4.3.5; (c) pri početnom je priznavanju ili naknadno određena po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s točkom 6.7.1.
Čvrsta obveza	Obvezujući ugovor o razmjeni određene količine resursa po određenoj cijeni na određeni budući datum ili datume.
Predviđena transakcija	Neobvezujuća, ali očekivana buduća transakcija.
Bruto knjigovodstvena vrijednost financijske imovine	**Amortizirani trošak financijske imovine** prije usklađivanja za **rezervacije za umanjenje vrijednosti**.
Omjer zaštite	Odnos između količine instrumenta zaštite od rizika i količine zaštićene stavke u smislu njihova relativnog ponderiranja.
Stavka koja se drži radi trgovanja	Financijska imovina ili financijska obveza za koju vrijedi sljedeće: (a) stečena je ili nastala uglavnom radi prodaje ili ponovne kupnje u kratkom roku; (b) pri početnom priznavanju dio je portfelja utvrđenih financijskih instrumenata kojima se upravlja zajedno i za koje postoji dokaz o nedavnom stvarnom kratkoročnom ostvarenju dobiti ili (c) riječ je o **derivatnom instrumentu** (osim derivatnog instrumenta koji je ugovor o financijskom jamstvu ili određeni i stvarni instrument zaštite od rizika).
Dobit ili gubitak od umanjenja vrijednosti	Dobit ili gubitak koji se priznaju u računu dobiti i gubitka u skladu s točkom 5.5.8 i nastaju primjenom odredaba o umanjenju vrijednosti iz odjeljka 5.5.

▼**M53**

Očekivani kreditni gubici tijekom vijeka trajanja	**Očekivani kreditni gubici** koji su posljedica svih mogućih događaja neispunjenja obveza tijekom očekivanog vijeka trajanja financijskog instrumenta.
Rezervacije za umanjenje vrijednosti	Rezervacije za **očekivane kreditne gubitke** po financijskoj imovini koja se mjeri u skladu s točkom 4.1.2, potraživanjima na temelju najma, **ugovornoj imovini**, akumuliranom iznosu umanjenja vrijednosti financijske imovine koja se mjeri u skladu s točkom 4.1.2.A, rezerviranju za očekivane kreditne gubitke po obvezama na temelju zajma te po **ugovorima o financijskom jamstvu**.
Dobit ili gubitak od izmjene uvjeta	Iznos koji nastaje usklađivanjem **bruto knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine** kako bi se prikazali ponovno dogovoreni ili izmijenjeni ugovorni novčani tokovi. Bruto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine subjekt ponovno obračunava kao sadašnju vrijednost procijenjenih budućih plaćanja u novcu ili primitaka novca tijekom očekivanog vijeka trajanja ponovno dogovorene ili izmijenjene financijske imovine, diskontiranih po izvornoj **efektivnoj kamatnoj stopi** financijske imovine (ili po izvornoj **efe ktivnoj kamatnoj stopi usklađenoj za kreditni rizik** u slučaju **kupljene ili stvorene financijske imovine umanjene za kreditne gubitke**) ili prema potrebi po ispravljenoj **efektivnoj kamatnoj stopi** koja se izračunava u skladu s točkom 6.5.10. Pri procjeni očekivanih novčanih tokova financijske imovine subjekt uzima u obzir sve ugovorne uvjete financijske imovine (na primjer prijevremeno plaćanje, opciju kupnje i slične opcije), no ne uzima u obzir **očekivane kreditne gubitke**, osim ako je riječ o financijskoj imovini koja je **kupljena ili stvorena financijska imovina umanjena za kreditne gubitke**, u kojem slučaju subjekt uzima u obzir i početne očekivane kreditne gubitke uzete u obzir pri obračunu izvorne **efektivne kamatne stope usklađene za kreditni rizik**.
Prekoračenje dospijeća	Dospijeće financijske imovine prekoračeno je ako druga strana nije izvršila plaćanja u ugovornom roku.
Kupljena ili stvorena financijska imovina umanjena za kreditne gubitke	Kupljena ili stvorena financijska imovina čija je vrijednost pri početnom priznavanju **umanjena za kreditne gubitke**.
Datum reklasifikacije	Prvi dan prvog izvještajnog razdoblja nakon promjene poslovnog modela zbog koje subjekt reklasificira financijsku imovinu.

▼**M53**

Redovna kupnja ili prodaja	Kupnja ili prodaja financijske imovine na temelju ugovora čiji uvjeti nalažu isporuku imovine u roku koji je općenito utvrđen pravilima ili dogovorima na odnosnom tržištu.
Transakcijski troškovi	Inkrementalni troškovi koje je moguće izravno pripisati nabavi, izdavanju ili otuđenju financijske imovine ili financijske obveze (vidjeti točku B.5.4.8.). Inkrementalni trošak je trošak koji ne bi nastao da subjekt nije nabavio, izdao ili otuđio financijski instrument.

Sljedeći su pojmovi utvrđeni u točki 11. MRS-a 32, Dodatku A MSFI-ju 7, Dodatku A MSFI-ju 13 ili Dodatku A MSFI-ju 15 te se u ovome standardu upotrebljavaju u skladu sa značenjem iz MRS-a 32, MSFI-ja 7, MSFI-ja 13 ili MSFI-ja 15:

(a) kreditni rizik ([1]);

(b) vlasnički instrument;

(c) fer vrijednost;

(d) financijska imovina;

(e) financijski instrument;

(f) financijska obveza;

(g) cijena transakcije.

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj je Dodatak sastavni dio standarda.

PODRUČJE PRIMJENE (POGLAVLJE 2.)

B.2.1. Nekim se ugovorima nalaže plaćanje na temelju klimatskih, geoloških i drugih fizičkih varijabli (ugovori koji se temelje na klimatskim varijablama ponekad se nazivaju „vremenskim derivatnim instrumentima”). Ako ti ugovori ne ulaze u područje primjene MSFI-ja 4, na njih se primjenjuje ovaj standard.

B.2.2. Ovim se standardom ne mijenjaju odredbe o planovima primanja zaposlenih u skladu s MRS-om 26 *Računovodstvo i izvještavanje o mirovinskim planovima* te o ugovorima o licencijskim pravima koji se temelje na obujmu prodaje ili prihodima od pružanja usluga, koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*.

([1]) Ovaj se pojam (kako je utvrđen u MSFI-ju 7) rabi u o**dredbama o** prezentiranj**u** učinaka promjena kreditnog rizika na obveze određene po fer vrijednosti **kroz** račun dobiti i gubitka (vidjeti točku 5.7.7.);

▼**M53**

B.2.3. Ponekad subjekt vrši takozvano „strateško ulaganje” u vlasničke instrumente koje je izdao drugi subjekt s namjerom uspostave ili održavanja dugotrajnog poslovnog odnosa sa subjektom koji je predmet ulaganja. Subjekt koji je ulagatelj ili pothvatnik u zajedničkom pothvatu upotrebljava MRS 28 kako bi utvrdio primjenjuje li se računovodstvena metoda udjela na takvo ulaganje.

B.2.4. Ovaj se standard primjenjuje na financijsku imovinu i financijske obveze osiguravatelja, osim prava i obveza koji su isključeni u skladu s točkom 2.1. podtočkom (e) jer proizlaze iz ugovora na koje se primjenjuje MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*.

B.2.5. Ugovori o financijskom jamstvu mogu imati različite pravne oblike, kao što su jamstvo, neke vrste akreditiva, ugovor u slučaju neispunjenja kreditnih obveza ili ugovor o osiguranju. Računovodstveno postupanje s tim ugovorima ne ovisi o njihovu pravnom obliku. Slijede primjeri primjerenog postupanja (vidjeti točku 2.1. podtočku (e)):

(a) Iako ugovor o financijskom jamstvu odgovara definiciji ugovora o osiguranju iz MSFI-ja 4, izdavatelj primjenjuje ovaj standard ako je rizik koji se prenosi znatan. Međutim, ako je izdavatelj prethodno izričito izjavio da takve ugovore smatra ugovorima o osiguranju i da je primijenio obračunavanje koje se primjenjuje na ugovore o osiguranju, izdavatelj može odlučiti primjenjivati ovaj standard ili MSFI 4 na takve ugovore o financijskom jamstvu. Ako se primjenjuje ovaj standard, točkom 5.1.1. zahtijeva se od izdavatelja da na početku prizna ugovor o financijskom jamstvu po fer vrijednosti. Ako je ugovor o financijskom jamstvu izdan nepovezanoj stranki u okviru samostalnog nepristranog posla, njegova će fer vrijednost na početku vjerojatno biti jednaka primljenoj premiji, osim ako postoje dokazi koji upućuju na suprotno. Osim ako je ugovor o financijskom jamstvu određen na početku po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ili osim ako se primjenjuju točke od 3.2.15. do 3.2.23. i od B.3.2.12. do B.3.2.17. (ako prijenos financijske imovine ne ispunjava uvjete za prestanak priznavanja ili ako se primjenjuje pristup daljnjeg sudjelovanja), izdavatelj taj ugovor naknadno mjeri u visini višeg od sljedeća dva iznosa:

i. iznos utvrđen u skladu s odjeljkom 5.5. i

ii. početno priznati iznos umanjen, ako je to primjereno, za kumulativnu dobit priznatu u skladu s načelima MSFI-ja 15 (vidjeti točku 4.2.1. podtočku (c)).

(b) Određena jamstva povezana sa zajmom ne zahtijevaju kao preduvjet za plaćanje da imatelj bude izložen ili da pretrpi gubitak uslijed dužnikova neizvršenja plaćanja za zajamčenu imovinu po dospijeću. Primjer je takvog jamstva jamstvo koje zahtijeva plaćanje uslijed nastanka promjena određenog kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa. Takva jamstva nisu ugovori o financijskom jamstvu, kako je utvrđeno u ovome standardu, niti su ugovori o osiguranju, kako je utvrđeno u MSFI-ju 4. Takva su jamstva derivatni instrumenti i izdavatelj na njih primjenjuje ovaj standard.

▼M53

(c) Ako je ugovor o financijskom jamstvu izdan u vezi s prodajom robe, izdavatelj primjenjuje MSFI 15 pri određivanju slučajeva u kojima priznaje prihod od jamstva i prodaje robe.

B.2.6. Tvrdnje da izdavatelj smatra ugovore ugovorima o osiguranju mogu se obično naći u korespondenciji izdavatelja s klijentima i regulatornim tijelima, ugovorima, poslovnoj evidenciji i financijskim izvještajima. Nadalje, na ugovore o osiguranju često se primjenjuju računovodstveni zahtjevi koji se razlikuju od zahtjeva koji se primjenjuju na druge vrste transakcija, kao što su ugovori koje izdaju banke ili trgovačka društva. U tim slučajevima financijski izvještaji izdavatelja obično sadržavaju izjavu da je izdavatelj primijenio te računovodstvene zahtjeve.

PRIZNAVANJE I PRESTANAK PRIZNAVANJA (POGLAVLJE 3.)

Početno priznavanje (odjeljak 3.1.)

B.3.1.1. Na temelju načela iz točke 3.1.1. subjekt u svojem izvještaju o financijskom položaju sva svoja ugovorna prava i obveze u vezi s derivatnim instrumentima priznaje kao imovinu odnosno kao obveze, osim u vezi s derivatnim instrumentima koji onemogućuju da se prijenos financijske imovine obračunava kao imovina koja se drži radi prodaje (vidjeti točku B.3.2.14.). Ako prijenos financijske imovine ne ispunjava zahtjeve za prestanak priznavanja, prenositelj ne priznaje prenesenu imovinu kao vlastitu imovinu (vidjeti točku B.3.2.15.).

B.3.1.2. Slijede primjeri primjene načela iz točke 3.1.1.:

(a) Bezuvjetna potraživanja i obveze priznaju se kao imovina ili obveze kad subjekt postane ugovorna stranka i posljedično stekne zakonsko pravo na primitak novca ili zakonsku obvezu isplate novca.

(b) Imovina koja će se steći i obveze koje će se preuzeti kao posljedica čvrste obveze kupnje ili prodaje robe ili usluga obično se ne priznaju dok barem jedna od stranaka ne ispuni ugovor. Na primjer, subjekt koji primi čvrstu narudžbu obično ne priznaje imovinu (a subjekt koji naručuje ne priznaje obvezu) u vrijeme nastanka ugovorne obveze, već odgađa priznavanje do otpreme ili isporuke naručene robe ili izvršenja naručenih usluga. Ako čvrsta obveza kupnje ili prodaje nefinancijske imovine ulazi u područje primjene ovog standarda u skladu s točkama od 2.4. do 2.7., njezina se fer vrijednost priznaje kao imovina ili obveza na datum nastanka ugovorne obveze (vidjeti točku B.4.1.30. podtočku (c)). Nadalje, ako se prethodno nepriznata čvrsta obveza odredi kao stavka zaštićena od rizika u okviru zaštite fer vrijednosti od rizika, svaka se promjena neto fer vrijednosti povezana s rizikom za koji se pruža zaštita priznaje kao imovina ili obveza nakon uvođenja zaštite od rizika (vidjeti točku 6.5.8. podtočku (b) i točku 6.5.9.).

(c) Terminski ugovor koji ulazi u područje primjene ovog standarda (vidjeti točku 2.1.) priznaje se kao imovina ili obveza na datum nastanka ugovorne obveze, a ne na datum podmirenja. Kad subjekt postane stranka terminskog ugovora, fer vrijednosti prava i obveze često su jednake te je neto fer vrijednost terminskog ugovora jednaka nuli. Ako neto fer vrijednost prava i obveze nije jednaka nuli, ugovor se priznaje kao imovina ili obveza.

▼M53

(d) Ugovori o opciji koji ulaze u područje primjene ovog standarda (vidjeti točku 2.1.) priznaju se kao imovina ili obveze kad imatelj ili izdavatelj postane ugovorna stranka.

(e) Planirane buduće transakcije, bez obzira na njihovu vjerojatnost, nisu imovina i obveze jer subjekt još nije postao ugovorna stranka.

Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine

B.3.1.3. Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine priznaje se obračunavanjem na datum trgovanja ili datum podmirenja, kako je opisano u točkama B.3.1.5. i B.3.1.6. Subjekt istu metodu primjenjuje dosljedno na sve prodaje i kupnje financijske imovine koja pripada istoj kategoriji u skladu s ovim standardom. U tu svrhu imovina koja se obvezno mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka pripada različitoj kategoriji od imovine za koju je određeno da se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Nadalje, ulaganja u vlasničke instrumente koja se obračunavaju uporabom opcije iz točke 5.7.5. pripadaju zasebnoj kategoriji.

B.3.1.4. Ugovor kojim se nalaže ili dopušta neto podmirenje promjene vrijednosti ugovora nije redovni ugovor. Naprotiv, takav se ugovor obračunava kao derivatni instrument u razdoblju između datuma trgovanja i datuma podmirenja.

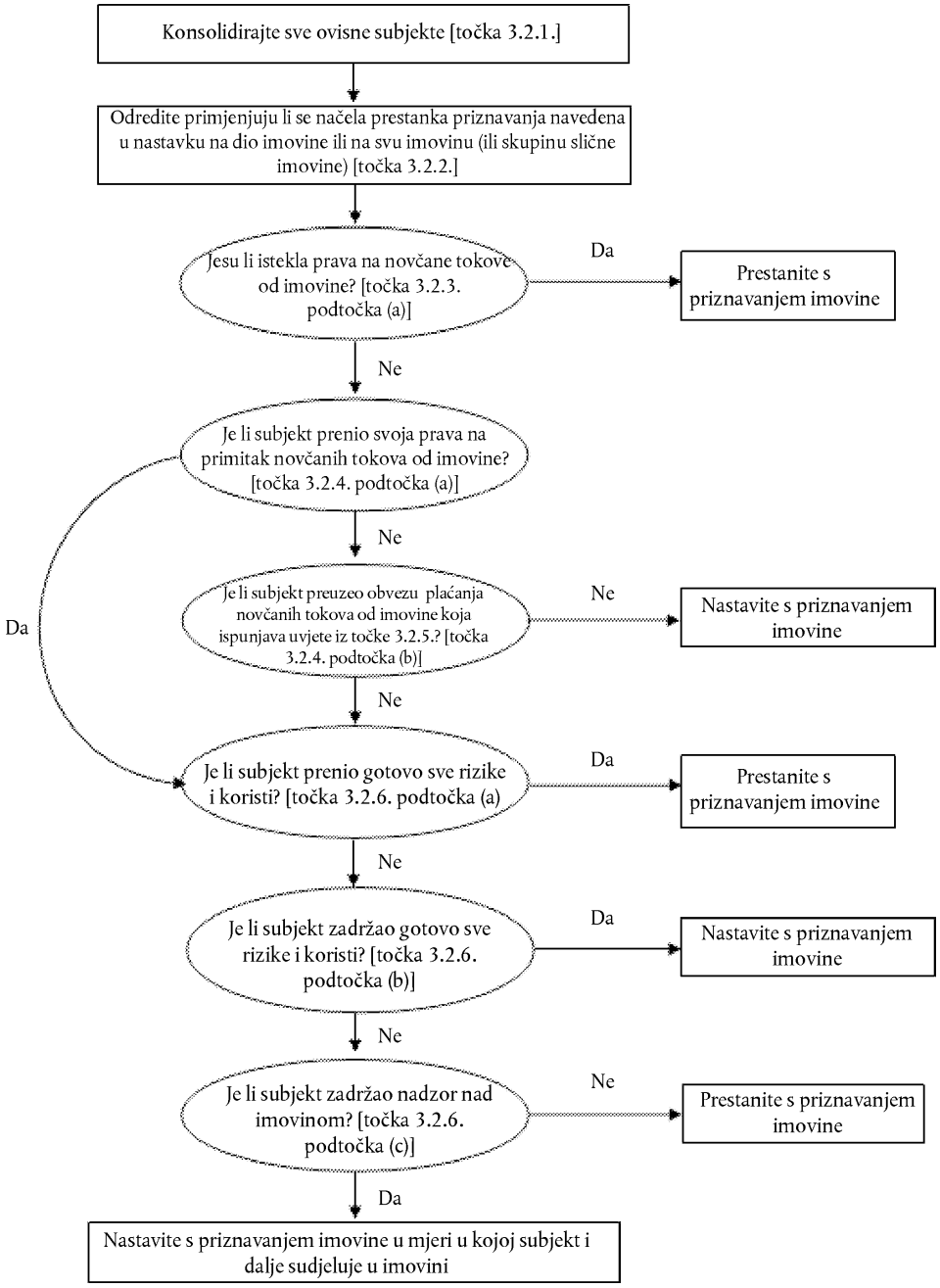
B.3.1.5. Datum trgovanja datum je na koji subjekt preuzima obvezu kupnje ili prodaje imovine. Obračun na datum trgovanja odnosi se na (a) priznavanje imovine koju je potrebno primiti i obveze koju je potrebno podmiriti na datum trgovanja te (b) prestanak priznavanja imovine koja je prodana, priznavanje dobiti ili gubitka od otuđenja i priznavanje potraživanja od kupca za plaćanje na datum trgovanja. Općenito, kamate se ne počinju obračunavati za imovinu i povezanu obvezu do datuma podmirenja kada se prenose s njima povezana prava.

B.3.1.6. Datum podmirenja datum je na koji se imovina isporučuje subjektu ili na koji subjekt isporučuje imovinu. Obračun na datum podmirenja odnosi se na (a) priznavanje imovine na datum na koji ju je subjekt primio i (b) prestanak priznavanja imovine i priznavanje dobiti ili gubitka od otuđenja na datum isporuke imovine od strane subjekta. Ako se primjenjuje obračunavanje na datum podmirenja, subjekt obračunava svaku promjenu fer vrijednosti imovine koju mora primiti tijekom razdoblja između datuma trgovanja i datuma podmirenja na isti način na koji obračunava stečenu imovinu. Drugim riječima, promjena se vrijednosti ne priznaje za imovinu koja se mjeri po amortiziranom trošku, nego se priznaje u računu dobiti i gubitka za imovinu koja je klasificirana kao financijska imovina koja se mjeri po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka te se priznaje u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za financijsku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A te za ulaganja u vlasničke instrumente koji se obračunavaju u skladu s točkom 5.7.5.

▼**M53**

Prestanak priznavanja financijske imovine (odjeljak 3.2.)

B.3.2.1. U sljedećem grafičkom prikazu objašnjava se kako se ocjenjuje je li potrebno, i u kojoj mjeri, prestati s priznavanjem financijske imovine.



Sporazumi u okviru kojih subjekt zadržava ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine, ali preuzima ugovornu obvezu plaćanja novčanih tokova jednom primatelju ili više njih (točka 3.2.4. podtočka (b))

B.3.2.2. Stanje opisano u točki 3.2.4. podtočki (b) (kada subjekt zadržava ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine, ali preuzima ugovornu obvezu plaćanja novčanih tokova jednom primatelju ili više njih) nastaje, primjerice, ako je subjekt fond i izda ulagačima korisničke udjele u osnovnoj financijskoj imovini koju posjeduje te servisira tu financijsku imovinu. U tom slučaju financijska imovina ispunjava uvjete za prestanak priznavanja ako su ispunjeni uvjeti iz točaka 3.2.5. i 3.2.6.

▼**M53**

B.3.2.3. Pri primjeni točke 3.2.5. subjekt može biti, na primjer, kreator financijske imovine ili skupina koja uključuje ovisni subjekt koji je stekao financijsku imovinu i prenosi novčane tokove na nepovezane treće ulagatelje.

Ocjena prijenosa rizika i koristi vlasništva (točka 3.2.6)

B.3.2.4. Slijede primjeri u kojima je subjekt prenio gotovo sve rizike i koristi vlasništva:

(a) bezuvjetna prodaja financijske imovine;

(b) prodaja financijske imovine zajedno s opcijom ponovnog otkupa financijske imovine po njezinoj fer vrijednosti u vrijeme otkupa i

(c) prodaja financijske imovine zajedno s opcijom prodaje ili opcijom kupnje koja bi dovela do velikog gubitka u slučaju izvršenja (odnosno opcija čija je cijena izvršenja znatno nepovoljnija od tržišne cijene da je malo vjerojatno da će prije isteka omogućiti ostvarivanje dobiti).

B.3.2.5. Slijede primjeri u kojima je subjekt zadržao gotovo sve rizike i koristi vlasništva:

(a) transakcija prodaje i ponovnog otkupa kod koje je cijena otkupa fiksna cijena ili prodajna cijena uvećana za prihod zajmodavca;

(b) sporazum o pozajmljivanju vrijednosnih papira;

(c) prodaja financijske imovine zajedno sa zamjenom ukupnog prinosa kojom se izloženost tržišnom riziku prenosi natrag na subjekt;

(d) prodaja financijske imovine zajedno s opcijom prodaje ili opcijom kupnje koja bi dovela do velike dobiti u slučaju izvršenja (odnosno opcija čija je cijena izvršenja znatno povoljnija od tržišne cijene da je malo vjerojatno da će prije isteka dovesti do gubitka) i

(e) prodaja kratkoročnih potraživanja u okviru koje subjekt jamči da će primatelju nadoknaditi kreditne gubitke koji će vjerojatno nastati.

B.3.2.6. Ako utvrdi da je s prijenosom prenio gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad prenesenom imovinom, subjekt ne priznaje ponovno prenesenu imovinu u budućem razdoblju, osim ako ponovno otkupi prenesenu imovinu u okviru druge transakcije.

Ocjena prijenosa nadzora

B.3.2.7. Subjekt nije zadržao nadzor nad prenesenom imovinom ako primatelj ima stvarnu mogućnost prodaje prenesene imovine. Subjekt je zadržao nadzor nad prenesenom imovinom ako primatelj nema stvarnu mogućnost prodaje prenesene imovine. Primatelj ima stvarnu mogućnost prodaje prenesene imovine ako se njome trguje na aktivnom tržištu jer tako može otkupiti prenesenu imovinu na tržištu ako subjektu treba

▼M53

vratiti imovinu. Na primjer, primatelj može imati stvarnu mogućnost prodaje prenesene imovine ako se na prenesenu imovinu primjenjuje opcija koja subjektu omogućuje njezin otkup, ali primatelj može na tržištu trenutačno dobiti prenesenu imovinu ako se opcija izvrši. Primatelj nema stvarnu mogućnost prodaje prenesene imovine ako subjekt zadrži takvu opciju i primatelj na tržištu ne može trenutačno dobiti prenesenu imovinu ako subjekt izvrši svoju opciju.

B.3.2.8. Primatelj ima stvarnu mogućnost prodaje prenesene imovine samo ako prenesenu imovinu u cijelosti može prodati nepovezanoj trećoj strani i ako tu mogućnost može izvršiti jednostrano i bez uvođenja dodatnih ograničenja na prijenos. Ključno je pitanje što primatelj može učiniti u praksi, a ne koja ugovorna prava ima u pogledu toga što može učiniti s prenesenom imovinom ili koje ugovorne zabrane postoje. Posebno:

(a) ugovorno pravo otuđenja prenesene imovine nema veliki stvarni učinak ako ne postoji tržište za prenesenu imovinu i

(b) mogućnost otuđenja prenesene imovine nema veliki stvarni učinak ako se ne može slobodno izvršiti. Iz tog razloga:

i. mogućnost koju primatelj ima u pogledu otuđenja prenesene imovine ne smije ovisiti o postupanju drugih (odnosno mora biti jednostrana) i

ii. primatelj mora biti u stanju otuđiti prenesenu imovinu bez uvođenja ograničavajućih uvjeta odnosno obveza u vezi s prijenosom (npr. uvjeta o tome kako se imovina u okviru zajma servisira ili opcije koja primatelju daje pravo otkupa imovine).

B.3.2.9. Činjenica da je malo vjerojatno da će primatelj prodati prenesenu imovinu ne znači sama po sebi da je prenositelj zadržao nadzor nad prenesenom imovinom. Međutim, ako opcija prodaje ili jamstvo ne dopuštaju primatelju da proda prenesenu imovinu, prenositelj je zadržao nadzor nad prenesenom imovinom. Na primjer, ako opcija prodaje ili jamstvo imaju dovoljnu vrijednost, ne dopuštaju primatelju da proda prenesenu imovinu jer primatelj u stvarnosti ne bi prodao prenesenu imovinu trećoj strani bez uvođenja slične opcije ili drugih ograničavajućih uvjeta. Umjesto toga, primatelj bi držao prenesenu imovinu kako bi primio plaćanja na temelju jamstva ili opcije prodaje. U tim je okolnostima prenositelj zadržao nadzor nad prenesenom imovinom.

Prijenosi koji ispunjavaju uvjete za prestanak priznavanja

B.3.2.10. Subjekt može zadržati pravo na dio dohotka od kamata od prenesene imovine kao naknadu za servisiranje te imovine. Dio plaćanja kamata kojeg bi se subjekt odrekao pri prestanku valjanosti ili prijenosu ugovora o servisiranju raspoređuje se na imovinu servisiranja ili obvezu servisiranja. Dio dohotka od kamata kojeg se subjekt ne bi odrekao jest potraživanje od trgovanja samo kamatnim stopama. Na primjer, ako se subjekt ne odrekne kamata po prestanku valjanosti ili prijenosu ugovora o servisiranju, čitav kamatni raspon jest potraživanje od trgovanja samo kamatnim stopama. Za primjenu točke 3.2.13. fer vrijednosti imovine servisiranja i potraživanje od trgovanja samo kamatnim stopama upotrebljavaju se za raspoređivanje knjigovodstvene vrijednosti potraživanja na dio imovine koji se prestaje priznavati i dio koji se nastavlja priznavati. Ako naknada za servisiranje nije navedena ili ako se ne očekuje da će ta primljena naknada biti primjerena za nadoknadu izvršenog servisiranja, obveza za ugovornu obvezu servisiranja priznaje se po fer vrijednosti.

▼M53

B.3.2.11. Pri mjerenju fer vrijednosti dijela koji se i dalje priznaje i dijela koji se prestaje priznavati radi primjene točke 3.2.13., subjekt primjenjuje odredbe o mjerenju fer vrijednosti iz MSFI-ja 13, uz one iz točke 3.2.14.

Prijenosi koji ne ispunjavaju uvjete za prestanak priznavanja

B.3.2.12. U nastavku je objašnjena primjena načela iz točke 3.2.15. Ako jamstvo koje je pružio subjekt za gubitke nastale nepodmirenjem obveza povezanih s prenesenom imovinom sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine jer je subjekt zadržao gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad prenesenom imovinom, prenesena se imovina i dalje priznaje u cijelosti, a primljena se naknada priznaje kao obveza.

Daljnje sudjelovanje u prenesenoj imovini

B.3.2.13. Slijede primjeri načina na koji subjekt mjeri prenesenu imovinu i povezanu obvezu u skladu s točkom 3.2.16.

Sva imovina

(a) Ako jamstvo koje je subjekt pružio za gubitke nastale nepodmirenjem obveza povezanih s prenesenom imovinom sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine u mjeri koja odgovara daljnjem sudjelovanju, prenesena se imovina mjeri na datum prijenosa po nižem od sljedeća dva iznosa: i. knjigovodstvena vrijednost imovine i ii. najveći iznos naknade primljene u okviru prijenosa koji će subjekt možda trebati otplatiti (zajamčeni iznos). Povezana se obveza na početku mjeri po zajamčenom iznosu uvećanom za fer vrijednost jamstva (koja je obično jednaka naknadi primljenoj za jamstvo). Naknadno se početna fer vrijednost jamstva priznaje u računu dobiti i gubitka po izvršenju obveze (u skladu s načelima iz MSFI-ja 15), a knjigovodstvena se vrijednost imovine umanjuje za rezervacije za umanjenje vrijednosti.

Imovina koja se mjeri po amortiziranom trošku

(b) Ako obveza opcije prodaje koju je izdao subjekt ili pravo opcije kupnje koju posjeduje subjekt sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine, a subjekt mjeri prenesenu imovinu po amortiziranom trošku, povezana se obveza mjeri po njezinu trošku nabave (odnosno primljenoj naknadi) usklađenom za amortizaciju razlike između tog troška i bruto knjigovodstvene vrijednosti prenesene imovine na datum isteka opcije. Na primjer, pretpostavimo da je knjigovodstvena vrijednost imovine na datum prijenosa 98 novčanih jedinica, a primljena je naknada u iznosu od 95 novčanih jedinica. Bruto knjigovodstvena vrijednost imovine na datum izvršenja opcije bit će 100 novčanih jedinica Početna knjigovodstvena vrijednost povezane obveze je 95 novčanih jedinica, a razlika između 95 i 100 novčanih jedinica priznaje se u računu dobiti i gubitka uporabom metode efektivne kamatne stope. Ako se opcija izvrši, razlika između knjigovodstvene vrijednosti povezane obveze i cijene izvršenja priznaje se u računu dobiti i gubitka.

▼M53

Imovina koja se mjeri po fer vrijednosti

(c) Ako pravo opcije kupnje koje je zadržao subjekt sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine, a subjekt mjeri prenesenu imovinu po fer vrijednosti, imovina se i dalje mjeri po fer vrijednosti. Povezana obveza mjeri se po i. cijeni izvršenja opcije umanjenoj za vremensku vrijednost opcije ako je cijena izvršenja opcije povoljnija od tržišne cijene ili joj je jednaka ili ii. fer vrijednosti prenesene imovine umanjenoj za vremensku vrijednost opcije ako je cijena izvršenja opcije nepovoljnija od tržišne cijene. Usklađivanjem s mjerenjem povezane obveze osigurava se da je neto knjigovodstvena vrijednost imovine i povezane obveze jednaka fer vrijednosti prava opcije kupnje. Na primjer, ako je fer vrijednost osnovne imovine 80 novčanih jedinica, cijena je izvršenja opcije 95 novčanih jedinica, a vremenska vrijednost opcije 5 novčanih jedinica, knjigovodstvena je vrijednost povezane obveze 75 novčanih jedinica (80 – 5 novčanih jedinica), dok je knjigovodstvena vrijednost prenesene imovine 80 novčanih jedinica (odnosno njezina fer vrijednost).

(d) Ako opcija prodaje koju je izdao subjekt sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine, a subjekt mjeri prenesenu imovinu po fer vrijednosti, povezana se obveza mjeri po cijeni izvršenja opcije uvećanoj za vremensku vrijednost opcije. Mjerenje imovine po fer vrijednosti ograničeno je na fer vrijednost ili cijenu izvršenja opcije, ovisno o tome koji je iznos niži, jer subjekt nema pravo na povećanje fer vrijednosti prenesene imovine iznad cijene izvršenja opcije. Time se osigurava da je neto knjigovodstvena vrijednost imovine i povezane obveze jednaka fer vrijednosti obveze opcije prodaje. Na primjer, ako je fer vrijednost osnovne imovine 120 novčanih jedinica, cijena izvršenja opcije je 100 novčanih jedinica, a vremenska vrijednost opcije 5 novčanih jedinica, knjigovodstvena vrijednost povezane obveze je 105 novčanih jedinica (100 + 5 novčanih jedinica), dok je knjigovodstvena vrijednost imovine 100 novčanih jedinica (u ovom slučaju, cijena izvršenja opcije).

(e) Ako ovratnik u obliku kupljene opcije kupnje i izdane opcije prodaje sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine, a subjekt mjeri imovinu po fer vrijednosti, imovina se i dalje mjeri po fer vrijednosti. Povezana obveza mjeri se po i. zbroju cijene izvršenja opcije i fer vrijednosti opcije prodaje, umanjenom za vremensku vrijednost opcije kupnje ako je cijena izvršenja opcije kupnje povoljnija od tržišne cijene ili joj je jednaka ili ii. zbroju fer vrijednosti imovine i fer vrijednosti opcije prodaje, umanjenom za vremensku vrijednost opcije kupnje ako je cijena izvršenja opcije kupnje nepovoljnija od tržišne cijene. Usklađivanjem s povezanom obvezom osigurava se da je neto knjigovodstvena vrijednost imovine i povezane obveze jednaka fer vrijednosti opcija koje posjeduje i koje je izdao subjekt. Na primjer,

▼M53

pretpostavimo da subjekt prenosi financijsku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti dok istodobno kupuje opciju kupnje čija je cijena izvršenja 120 novčanih jedinica i izdaje opciju prodaje čija je cijena izvršenja 80 novčanih jedinica. Pretpostavimo isto tako da fer vrijednost imovine iznosi 100 novčanih jedinica na datum prijenosa. Vremenska vrijednost opcije prodaje iznosi 1 novčanu jedinicu, a opcije kupnje 5 novčanih jedinica. U ovom slučaju subjekt priznaje imovinu od 100 novčanih jedinica (fer vrijednost imovine) i obvezu od 96 novčanih jedinica [(100 + 1) – 5]. Time se dobiva neto vrijednost imovine od 4 novčane jedinice, što je fer vrijednost opcija koje posjeduje i koje je izdao subjekt.

Svi prijenosi

B.3.2.14. U mjeri u kojoj prijenos financijske imovine ne ispunjava uvjete za prestanak priznavanja, ugovorna se prava ili obveze prenositelja povezana s prijenosom ne obračunavaju zasebno kao derivatni instrumenti ako bi priznavanje i derivatnog instrumenta i prenesene imovine ili obveze koje proizlaze iz prijenosa imalo za posljedicu priznavanje istih prava ili obveza dva puta. Na primjer, opcija kupnje koju je zadržao prenositelj može onemogućiti da se prijenos financijske imovine obračunava kao prodaja. U tom se slučaju opcija kupnje ne priznaje zasebno kao derivatna imovina.

B.3.2.15. U mjeri u kojoj prijenos financijske imovine ne ispunjava uvjete za prestanak priznavanja, primatelj ne priznaje prenesenu imovinu kao vlastitu imovinu. Primatelj prestaje priznavati novac ili ostalu plaćenu naknadu i priznaje potraživanje od prenositelja. Ako prenositelj ima i pravo i obvezu ponovno steći nadzor nad čitavom prenesenom imovinom za fiksni iznos (npr. u okviru ugovora o otkupu), primatelj može mjeriti svoje potraživanje po amortiziranom trošku ako ono ispunjava mjerila iz točke 4.1.2.

Primjeri

B.3.2.16. U sljedećim je primjerima prikazana primjena načela prestanka priznavanja iz ovog standarda.

(a) *Ugovori o otkupu i pozajmljivanje vrijednosnih papira.* Ako se financijska imovina proda u okviru ugovora o otkupu po fiksnoj cijeni ili po prodajnoj cijeni uvećanoj za prihod zajmodavca, ili ako je dana u zajam na temelju ugovora o njezinu povratu prenositelju, ne prestaje se priznavati jer prenositelj zadržava gotovo sve rizike i koristi vlasništva. Ako primatelj stekne pravo na prodaju ili davanje imovine u zalog, prenositelj reklasificira imovinu u svojem izvještaju o financijskom položaju, npr. kao imovinu danu u zajam ili potraživanje za otkup.

(b) *Ugovori o otkupu i pozajmljivanje vrijednosnih papira – imovina koja je gotovo ista.* Ako se financijska imovina proda u okviru ugovora o otkupu iste ili gotovo iste imovine po fiksnoj cijeni ili po prodajnoj cijeni uvećanoj za prihod zajmodavca ili ako se financijska imovina primi ili da u zajam na temelju ugovora o povratu iste ili gotovo iste imovine prenositelju, ne prestaje se priznavati jer prenositelj zadržava gotovo sve rizike i koristi vlasništva.

(c) *Ugovori o otkupu i pozajmljivanje vrijednosnih papira – pravo zamjene.* Ako ugovor o otkupu po fiksnoj cijeni otkupa ili cijeni jednakoj prodajnoj cijeni uvećanoj za prihod zajmodavca ili slična transakcija pozajmljivanja vrijednosnih papira primatelju daje pravo na zamjenu imovine koja je slična i koja ima istu fer vrijednost kao i prenesena imovina na datum otkupa, prodana ili pozajmljena imovina u okviru ugovora o otkupu ili transakcije pozajmljivanja vrijednosnih papira ne prestaje se priznavati jer prenositelj zadržava gotovo sve rizike i koristi vlasništva.

▼**M53**

(d) *Pravo na prvo odbijanje otkupa po fer vrijednosti.* Ako subjekt proda financijsku imovinu i zadrži samo pravo na prvo odbijanje otkupa prenesene imovine po fer vrijednosti ako je primatelj naknadno prodaje, subjekt prestaje priznavati imovinu jer je prenio gotovo sve rizike i koristi vlasništva.

(e) *Fiktivna prodaja.* Ponovni otkup financijske imovine kratko nakon njezine prodaje ponekad se naziva fiktivnom prodajom. Takav otkup ne isključuje prestanak priznavanja ako je prvotna transakcija ispunila uvjete za prestanak priznavanja. Međutim, ako se ugovor o prodaji financijske imovine sklopi istodobno s ugovorom o otkupu iste imovine po fiksnoj cijeni ili po prodajnoj cijeni uvećanoj za prihod zajmodavca, tada se imovina ne prestaje priznavati.

(f) *Opcije prodaje i opcije kupnje koje u slučaju izvršenja dovode do znatne dobiti.* Ako prenositelj može ponovno kupiti prenesenu financijsku imovinu, a cijena izvršenja opcije kupnje znatno je povoljnija od tržišne cijene, prijenos ne ispunjava uvjete za prestanak priznavanja jer je prenositelj zadržao gotovo sve rizike i koristi vlasništva. Slično tomu, ako primatelj može ponovno prodati financijsku imovinu, a cijena izvršenja opcije prodaje znatno je povoljnija od tržišne cijene, prijenos ne ispunjava uvjete za prestanak priznavanja jer je prenositelj zadržao gotovo sve rizike i koristi vlasništva.

(g) *Opcije prodaje i opcije kupnje koje u slučaju izvršenja dovode do znatnog gubitka.* Financijska imovina koja se prenosi samo u okviru opcije prodaje koju posjeduje primatelj i čije izvršenje dovodi do znatnog gubitka ili u okviru opcije kupnje koju posjeduje prenositelj i čije izvršenje dovodi do znatnog gubitka prestaje se priznavati. Razlog tomu je što je prenositelj prenio gotovo sve rizike i koristi vlasništva.

(h) *Imovina koju je moguće trenutačno dobiti u okviru opcije kupnje koja u slučaju izvršenja ne dovodi ni do znatne dobiti ni do znatnog gubitka.* Ako subjekt posjeduje opciju kupnje imovine koju je moguće trenutačno dobiti na tržištu. a koja u slučaju izvršenja ne dovodi ni do znatne dobiti ni do znatnog gubitka, imovina se prestaje priznavati. Razlog tomu je što subjekt i. nije zadržao niti prenio gotovo sve rizike i koristi vlasništva te ii. nije zadržao nadzor. Međutim, ako imovinu nije moguće trenutačno dobiti na tržištu, prestanak je priznavanja isključen do iznosa vrijednosti imovine koji je podložan opciji kupnje jer je subjekt zadržao nadzor nad imovinom.

(i) *Imovina koju nije moguće trenutačno dobiti u okviru opcije prodaje koju je izdao subjekt, a koja u slučaju izvršenja ne dovodi ni do znatne dobiti ni do znatnog gubitka.* Ako subjekt prenese financijsku imovinu koju nije moguće trenutačno dobiti na tržištu te izda opciju kupnje koja u slučaju izvršenja ne dovodi do znatnog gubitka, subjekt ne zadržava niti prenosi gotovo sve rizike i koristi vlasništva jer je izdao opciju prodaje. Subjekt zadržava nadzor nad imovinom ako je vrijednost opcije prodaje

▼M53

dovoljna da spriječi primatelja da proda imovinu te se u tom slučaju imovina i dalje priznaje u mjeri u kojoj prenositelj i dalje sudjeluje u toj imovini (vidjeti točku B.3.2.9.). Subjekt prenosi nadzor nad imovinom ako vrijednost opcije prodaje nije dovoljna da spriječi primatelja da proda imovinu te se u tom slučaju imovina prestaje priznavati.

(j) *Imovina s opcijom prodaje ili kupnje po fer vrijednosti ili s terminskim ugovorom o otkupu.* Prijenos financijske imovine koja podliježe samo opciji prodaje ili kupnje ili terminskom ugovoru o otkupu čija je cijena izvršenja ili otkupa jednaka fer vrijednosti financijske imovine u vrijeme otkupa ima za posljedicu prestanak priznavanja jer se prenose gotovo svi rizici i koristi vlasništva.

(k) *Opcije kupnje ili prodaje podmirene u novcu.* Subjekt ocjenjuje prijenos financijske imovine koja podliježe opciji prodaje ili kupnje ili terminskom ugovoru o otkupu koji će se podmiriti u neto iznosu u novcu kako bi odredio je li zadržao ili prenio gotovo sve rizike i koristi vlasništva. Ako subjekt nije zadržao gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad prenesenom imovinom, određuje je li zadržao nadzor nad prenesenom imovinom. Činjenica da se opcija prodaje ili kupnje ili terminski ugovor o otkupu podmiruju u neto iznosu u novcu ne znači nužno da je subjekt prenio nadzor nad imovinom (vidjeti točku B.3.2.9. i prethodne podtočke (g), (h) i i.).

(l) *Klauzula o povratu prenesene imovine („brisanje obračuna”).* Klauzula o brisanju obračuna bezuvjetna je opcija o ponovnom otkupu na temelju koje subjektu ima pravo zahtijevati povrat prenesene imovine podložno određenim ograničenjima. Pod uvjetom da na temelju takve opcije subjekt ne zadržava niti prenosi gotovo sve rizike i koristi vlasništva, njome se isključuje prestanak priznavanja samo do iznosa koji je predmet otkupa (pod pretpostavkom da primatelj ne može prodati imovinu). Na primjer, ako su knjigovodstvena vrijednost i prihod od prijenosa pozajmljene imovine 100 000 novčanih jedinica, a svaki je pojedini zajam moguće otkupiti, ali ukupni iznos zajmova koji mogu biti otkupljeni ne može prijeći 10 000 novčanih jedinica, iznos zajmova u visini od 90 000 novčanih jedinica ispunjava uvjete za prestanak priznavanja.

(m) *Opcije kupnje s ugrađenim otkupom.* Subjekt (koji može biti prenositelj) koji servisira prenesenu imovinu može posjedovati opciju kupnje s ugrađenim otkupom za preostalu prenesenu imovinu ako vrijednost nepodmirene imovine padne na određenu razinu na kojoj su troškovi servisiranja te imovine preveliki u odnosu na koristi servisiranja. Ako je posljedica takve opcije kupnje s ugrađenim otkupom da subjekt ne zadržava niti prenosi gotovo sve rizike i koristi vlasništva te da primatelj ne može prodati imovinu, prestanak priznavanja isključuje se samo do iznosa imovine na koji se odnosi opcija kupnje.

(n) *Podređeni zadržani udjeli i kreditna jamstva.* Subjekt može primatelju ponuditi kreditno poboljšanje tako da podredi neke ili sve vlastite udjele koje je zadržao u prenesenoj imovini. Nadalje, subjekt može primatelju ponuditi kreditno poboljšanje u obliku kreditnog jamstva koje može biti neograničeno ili ograničeno na određeni iznos. Ako subjekt zadrži gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad prenesenom imovinom, imovina se i dalje u

▼**M53**

cijelosti priznaje. Ako subjekt zadrži neke, ali ne sve, rizike i koristi vlasništva, te ako je zadržao nadzor, prestanak priznavanja isključuje se do iznosa novca ili druge imovine koji će subjekt možda trebati otplatiti.

(o) *Zamjena ukupnog prinosa.* Subjekt može prodati financijsku imovinu primatelju i s njime ugovoriti zamjenu ukupnog prinosa, čime svi novčani tokovi od plaćanja kamata na osnovnu imovinu pritječu u subjekt u zamjena za fiksno plaćanje ili plaćanje s promjenjivom stopom, a sva povećanja ili smanjenja fer vrijednosti osnovne imovine preuzima subjekt. U tom slučaju nije dopušteno prestati s priznavanjem imovine u cijelosti.

(p) *Zamjena kamatne stope.* Subjekt može primatelju prenijeti financijsku imovinu sa stalnom kamatnom stopom i s njime ugovoriti zamjenu kamatne stope kako bi primao stalnu kamatnu stopu i plaćao promjenjivu kamatnu stopu na temelju ugovorene vrijednosti koja je jednaka iznosu glavnice prenesene financijske imovine. Zamjena kamatne stope ne isključuje prestanak priznavanja prenesene imovine ako plaćanja na temelju zamjene ne ovise o plaćanjima za prenesenu imovinu.

(q) *Amortizacija zamjena kamatne stope.* Subjekt može primatelju prenijeti financijsku imovinu s fiksnom kamatnom stopom koja se otplaćuje tijekom vremena i s njime ugovoriti amortizaciju zamjene kamatne stope kako bi primao stalnu kamatnu stopu i plaćao promjenjivu kamatnu stopu na temelju ugovorene vrijednosti. Ako se ugovorena vrijednost zamjene amortizira tako da bude jednaka iznosu glavnice prenesene financijske imovine koja još u određenom trenutku nije podmirena, subjekt bi općenito zbog zamjene zadržao znatni rizik od prijevremene otplate, u kojem slučaju subjekt i dalje priznaje svu prenesenu imovinu ili priznaje prenesenu imovinu u mjeri u kojoj u njoj i dalje sudjeluje. Suprotno tomu, ako amortizacija ugovorene vrijednosti zamjene nije povezana s nepodmirenim iznosom glavnice prenesene imovine, zbog takve zamjene subjekt ne bi zadržao rizik od prijevremene otplate imovine. Stoga to ne isključuje prestanak priznavanja prenesene imovine ako plaćanja na temelju zamjene ne ovise o plaćanjima kamata za prenesenu imovinu te ako zbog zamjene subjekt ne zadrži druge znatne rizike i koristi vlasništva nad prenesenom imovinom.

(r) *Otpis.* Subjekt nema razumnih očekivanja u pogledu povrata cjelokupnih ugovornih novčanih tokova od financijske imovine ili njihova dijela.

▼M53

B.3.2.17. U ovoj je točki prikazana primjena pristupa daljnjeg sudjelovanja kad subjekt i dalje sudjeluje u dijelu financijske imovine.

Pretpostavimo da subjekt ima portfelj zajmova koji se mogu prijevremeno podmiriti i čija kuponska i efektivna kamatna stopa iznosi 10 posto, a glavnica i amortizirani trošak 10 000 novčanih jedinica. Subjekt ulazi u transakciju u kojoj u zamjenu za plaćanje 9 115 novčanih jedinica primatelj dobiva pravo na 9 000 novčanih jedinica od svake naplate glavnice, uvećanih za kamate po stopi od 9,5 posto. Subjekt zadržava pravo na 1 000 novčanih jedinica od svake naplate glavnice uvećanih za kamate po stopi od 10 posto te višak raspona od 0,5 posto na preostalih 9 000 novčanih jedinica glavnice. Naplate od prijevremenih plaćanja raspoređuju se razmjerno između subjekta i primatelja u omjeru 1: 9, ali se sve neispunjene obveze odbijaju od udjela subjekta od 1 000 novčanih jedinica dok se taj udio ne iscrpi. Fer vrijednost zajmova na datum transakcije iznosi 10 100 novčanih jedinica, a fer vrijednost viška kamatnog raspona od 0,5 posto iznosi 40 novčanih jedinica.

Subjekt utvrđuje da je prenio neke znatne rizike i koristi vlasništva (na primjer, znatni rizik prijevremenog plaćanja), ali da je isto tako zadržao neke znatne rizike i koristi vlasništva (zbog svojeg podređenog zadržanog udjela) te da je zadržao nadzor. Stoga primjenjuje pristup daljnjeg sudjelovanja.

Radi primjene ovog standarda, subjekt razmatra transakciju kao (a) zadržavanje potpuno razmjernog zadržanog udjela od 1 000 novčanih jedinica, uvećanog za (b) podređenost tog zadržanog udjela kako bi primatelju pružio kreditno poboljšanje za kreditne gubitke.

Subjekt računa da 9 090 novčanih jedinica (90 % × 10 100 novčanih jedinica) primljene naknade od 9 115 novčanih jedinica predstavlja naknadu za potpuno razmjerni udio od 90 posto. Ostatak primljene naknade (25 novčanih jedinica) predstavlja primljenu naknadu za podređivanje njegova zadržanog udjela radi pružanja kreditnog poboljšanja primatelju za kreditne gubitke. Nadalje, višak kamatnog raspona od 0,5 posto predstavlja primljenu naknadu za kreditno poboljšanje. Sukladno tomu, ukupna primljena naknada za kreditno poboljšanje iznosi 65 novčanih jedinica (25 + 40 novčanih jedinica).

Subjekt računa dobit ili gubitak od prodaje 90-postotnog udjela novčanih tokova. Uz pretpostavku da zasebne fer vrijednosti od prenesenog 90-postotnog dijela i zadržanog 10-postotnog dijela nisu dostupne na datum prijenosa, subjekt raspoređuje knjigovodstvenu vrijednost imovine u skladu s točkom 3.2.14. MSFI-ja 9 kako slijedi:

	Fer vrijednost	*Postotak*	*Raspoređena knjigovodstvena vrijednost*
Preneseni dio	9 090	90 %	9 000
Zadržani dio	1 010	10 %	1 000
Ukupno	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Subjekt računa svoju dobit ili gubitak od prodaje 90-postotnog udjela novčanih tokova tako da odbije raspoređenu knjigovodstvenu vrijednost prenesenog dijela od primljene naknade, odnosno 90 novčanih jedinica (9 090 – 9 000 novčanih jedinica). Knjigovodstvena vrijednost dijela koji je subjekt zadržao iznosi 1 000 novčanih jedinica.

Nadalje, subjekt priznaje daljnje sudjelovanje koje proizlazi iz podređenosti njegova zadržanog udjela za kreditne gubitke. Sukladno tomu, priznaje imovinu od 1 000 novčanih jedinica (najveći iznos novčanih tokova koji ne bi primio temeljem podređenosti) i povezanu obvezu od 1 065 novčanih jedinica (najveći iznos novčanih tokova koji ne bi primio na temelju podređenosti, odnosno 1 000 novčanih jedinica uvećanih za fer vrijednost podređenosti od 65 novčanih jedinica).

Subjekt upotrebljava sve navedene podatke za obračun transakcije kako slijedi:

	Duguje	*Potražuje*
Izvorna imovina	—	9 000
Imovina priznata za podređivanje ili preostali udio	1 000	—
Imovina za naknadu primljenu u obliku viška kamatnog raspona	40	—
Dobit ili gubitak (dobit od prijenosa)	—	90
Obveza	—	1 065
Primljeni novac	9 115	—
Ukupno	**10 155**	**10 155**

Odmah nakon transakcije knjigovodstvena vrijednost imovine iznosi 2 040 novčanih jedinica, uključujući 1 000 novčanih jedinica, što je raspoređeni trošak zadržanog dijela, i 1 040 novčanih jedinica, što predstavlja daljnje sudjelovanje subjekta iz podređenosti njegova zadržanog udjela za kreditne gubitke (što uključuje višak raspona od 40 novčanih jedinica).

U sljedećim razdobljima subjekt priznaje naknade primljene za kreditno poboljšanje (65 novčanih jedinica) na vremenskoj osnovi, obračunava kamate za priznatu imovinu uporabom metode efektivne kamatne stope i priznaje sve gubitke od umanjenja vrijednosti priznate imovine. Kao primjer ovog posljednjega, pretpostavimo da u sljedećoj godini nastane gubitak od umanjenja vrijednosti osnovnih zajmova u visini od 300 novčanih jedinica. Subjekt umanjuje svoju priznatu imovinu za 600 novčanih jedinica (300 za svoj zadržani udio i 300 za dodatno daljnje sudjelovanje koje proizlazi iz podređenosti njegova zadržanog udjela za gubitke od umanjenja vrijednosti) i smanjuje svoju priznatu obvezu za 300 novčanih jedinica. Neto rezultat jest knjiženje umanjenja vrijednosti od 300 novčanih jedinica u računu dobiti i gubitka.

▼M53

Prestanak priznavanja financijskih obveza (odjeljak 3.3.)

B.3.3.1. Financijska obveza (ili njezin dio) prestaje u sljedećim slučajevima:

(a) kada dužnik podmiri obvezu (ili njezin dio) plaćanjem vjerovnika, obično u novcu, drugom financijskom imovinom, robom ili uslugama ili

(b) kada se dužnika pravno oslobodi od primarne odgovornosti za obvezu (ili dio obveze) na temelju zakona ili to učini vjerovnik (ako je dužnik pružio jamstvo, ovaj uvjet i dalje može biti ispunjen).

B.3.3.2. Ako izdavatelj dužničkog instrumenta otkupi taj instrument, dug prestaje čak i ako je izdavatelj kreator tržišta za taj instrument ili ga namjerava ponovno prodati u kratkom roku.

B.3.3.3. Plaćanje trećoj strani, uključujući fondu (koji se ponekad naziva „inherentnim poništenjem”) u nedostatku pravnog oslobođenja samo po sebi dužnika ne oslobađa od njegove primarne obveze prema vjerovniku.

B.3.3.4. Ako dužnik plati trećoj strani da preuzme obvezu i obavijesti svojeg vjerovnika da je treća strana preuzela obvezu za njegov dug, dužnik ne prestaje priznavati obvezu za dug, osim ako je ispunjen uvjet iz točke B.3.3.1. podtočke (b). Ako dužnik plati trećoj strani da preuzme obvezu i dobije pravno oslobođenje od svojeg vjerovnika, dužnik je podmirio svoj dug. Međutim, ako dužnik pristane otplaćivati dug trećoj strani ili izravno svojem prvotnom vjerovniku, dužnik priznaje novu obvezu duga trećoj strani.

B.3.3.5. Iako pravno oslobođenje, bilo na temelju zakona bilo od strane vjerovnika, dovodi do prestanka priznavanja obveze, subjekt može priznati novu obvezu ako nisu ispunjena mjerila za prestanak priznavanja prenesene financijske imovine iz točaka od 3.2.1. do 3.2.23.. Ako ta mjerila nisu ispunjena, prenesena se imovina ne prestaje priznavati te subjekt priznaje novu obvezu u vezi s prenesenom imovinom.

B.3.3.6. U smislu točke 3.3.2., uvjeti se znatno razlikuju ako je diskontirana sadašnja vrijednost novčanih tokova po novim uvjetima, uključujući sve plaćene naknade bez naknada koje su primljene i diskontirane uporabom izvorne efektivne kamatne stope, za barem 10 posto različita od diskontirane sadašnje vrijednosti preostalih novčanih tokova izvorne financijske obveze. Ako se razmjena dužničkih instrumenata ili promjena uvjeta obračunava kao prestanak obveze, svi nastali troškovi ili naknade priznaju se kao dio dobiti ili gubitka od prestanka obveze. Ako se razmjena ili promjena ne obračunava kao prestanak obveze, nastalim se troškovima ili naknadama usklađuje knjigovodstvena vrijednost obveze i oni se amortiziraju tijekom preostalog razdoblja promijenjene obveze.

▼M53

B.3.3.7. U nekim slučajevima vjerovnik oslobađa dužnika od postojeće obveze plaćanja, ali dužnik preuzima obvezu jamstva za plaćanje ako stranka koja je preuzela izvornu odgovornost ne ispuni obvezu. U tim okolnostima dužnik je dužan učiniti sljedeće:

(a) priznati novu financijsku obvezu na temelju fer vrijednosti svoje obveze u okviru jamstva; i

(b) priznati dobit ili gubitak na temelju razlike između i. plaćenih prihoda i ii. knjigovodstvene vrijednosti izvorne financijske obveze, umanjeno za fer vrijednost nove financijske obveze.

KLASIFIKACIJA (POGLAVLJE 4.)

Klasifikacija financijske imovine (odjeljak 4.1.)

Poslovni model subjekta za upravljanje financijskom imovinom

B.4.1.1. U skladu s točkom 4.1.1. podtočkom (a) subjekt je dužan klasificirati financijsku imovinu na temelju svojeg modela upravljanja financijskom imovinom, osim ako se primjenjuje točka 4.1.5. Subjekt ocjenjuje ispunjava li financijska imovina uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (a) ili uvjet iz točke 4.1.2.A podtočke (a) na temelju poslovnog modela koji utvrđuje ključno rukovodeće osoblje subjekta (kako je utvrđeno u MRS-u 24 *Objavljivanje povezanih stranaka*).

B.4.1.2. Poslovni se model subjekta utvrđuje na razini koja odražava način zajedničkog upravljanja skupinama financijske imovine radi ostvarenja određenog poslovnog cilja. Poslovni model subjekta ne ovisi o namjerama rukovodstva u pogledu pojedinačnog instrumenta. Stoga ovaj uvjet ne znači da je riječ o pristupu klasificiranju pojedinačnih instrumenata, nego se određuje na višoj razini objedinjavanja. Međutim, subjekt može imati nekoliko poslovnih modela za upravljanje svojim financijskim instrumentima. Prema tome, klasifikacija se ne određuje na razini izvještajnog subjekta. Na primjer, subjekt može imati jedan ulagački portfelj kojim upravlja radi naplate ugovornih novčanih tokova i drugi ulagački portfelj kojim upravlja radi trgovanja i ostvarenja promjena fer vrijednosti. Slično tomu, u nekim je okolnostima primjereno razdvojiti portfelj financijske imovine na potportfelje kako bi se na pravi način prikazala razina na kojoj subjekt upravlja predmetnom imovinom. Na primjer, to može biti slučaj ako subjekt izdaje ili kupuje portfelj hipotekarnih zajmova i nekim od zajmova upravlja radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova, a drugima radi njihove prodaje.

B.4.1.2.A Poslovni model subjekta odnosi se na način na koji subjekt upravlja svojom financijskom imovinom radi stvaranja novčanih tokova. Drugim riječima, poslovnim modelom subjekta određuje se hoće li novčani tokovi nastati prikupljanjem ugovornih novčanih tokova, prodajom financijske imovine ili i od jednog i od drugog. Stoga se ta ocjena ne provodi na temelju scenarija koje subjekt ne može razumno očekivati, kao što su „najgori mogući” scenarij ili scenarij „stresnih uvjeta”. Na primjer, ako subjekt očekuje da će određeni portfelj financijske imovine prodati samo u scenariju stresnih uvjeta, taj scenarij ne utječe na njegovu ocjenu poslovnog modela za predmetnu imovinu ako subjekt razumno ne može očekivati da će se takav

▼**M53**

scenarij ostvariti. Ako se novčani tokovi ostvare na način koji se razlikuje od očekivanja koja subjekt ima na datum ocjene poslovnog modela (na primjer, ako subjekt proda više ili manje financijske imovine nego što je to očekivao pri klasifikaciji imovine), zbog toga ne dolazi do pogreške u financijskim izvještajima subjekta za ranija razdoblja (vidjeti MRS 8) ni do promjene u klasificiranju preostale financijske imovine koja se drži u tom poslovnom modelu (odnosno imovine koju je subjekt priznao u ranijim razdobljima i koju još uvijek drži u posjedu) sve dok subjekt uzima u obzir sve bitne podatke dostupne u trenutku njegove ocjene poslovnog modela. Međutim, pri ocjeni poslovnog modela za novonastalu ili novonabavljenu financijsku imovinu subjekt mora uzeti u obzir podatke o načinu ostvarenja novčanih tokova u prošlim razdobljima, kao i sve druge važne podatke.

B.4.1.2.B Subjektov poslovni model upravljanja financijskom imovinom treba se temeljiti na činjenicama, a ne na tvrdnjama. Obično ga je moguće pratiti kroz aktivnosti koje subjekt poduzima radi ostvarenja cilja poslovnog modela. Subjekt se pri ocjeni svojeg poslovnog modela upravljanja financijskom imovinom oslanja na prosudbu, no ta se ocjena ne temelji samo na jednom čimbeniku ili jednoj aktivnosti. Naprotiv, subjekt mora uzeti u obzir sve važne dokaze dostupne na datum ocjene. Takvi važni dokazi uključuju, iako nisu ograničeni na, sljedeće:

(a) način ocjenjivanja uspješnosti poslovnog modela i financijske imovine koja se drži u okviru tog poslovnog modela te kako se o tome izvješćuje ključno rukovodeće osoblje subjekta;

(b) rizike koji utječu na uspješnost poslovnog modela (i na imovinu koja se drži u okviru tog poslovnog modela) te posebno način upravljanja tim rizicima i

(c) način isplaćivanja naknada rukovodećem osoblju (na primjer temelji li se naknada na fer vrijednosti imovine kojom se upravlja ili na prikupljenim ugovornim novčanim tokovima).

▼**M53**

Poslovni model čiji je cilj držanje imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova

B.4.1.2.C Financijskom imovinom koja se drži u okviru poslovnog modela čiji je cilj držanje imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova upravlja se radi ostvarenja novčanih tokova prikupljanjem ugovornih plaćanja tijekom vijeka trajanja instrumenta. Drugim riječima, subjekt upravlja imovinom u portfelju radi prikupljanja određenih ugovornih novčanih tokova (umjesto upravljanja ukupnim prinosom portfelja koji je ostvaren i držanjem i prodajom imovine). Pri određivanju je li moguće ostvarenje novčanih tokova prikupljanjem ugovornih novčanih tokova od financijske imovine potrebno je razmotriti učestalost, vrijednost i vrijeme prodaje u prošlim razdobljima, razloge te prodaje i očekivanja u pogledu prodajnih aktivnosti u budućim razdobljima. Međutim, prodaje same po sebi ne određuju poslovni model te ih se stoga ne može promatrati izdvojeno. Podaci o prodaji u prošlim razdobljima i očekivanjima u pogledu prodaje u budućim razdobljima pružaju dokaze o načinu ostvarenja cilja koji je subjekt postavio u vezi s upravljanjem financijskom imovinom te posebno o načinu ostvarenja novčanih tokova. Subjekt mora uzeti u obzir podatke o razlozima i uvjetima prodaje u prošlim razdobljima i usporediti ih s uvjetima u tekućem razdoblju.

B.4.1.3. Iako držanje imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova može biti cilj njegova poslovnog modela, subjekt ne mora sve te instrumente držati do njihova dospijeća. Stoga cilj poslovnog modela subjekta može biti držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova, čak i ako je financijska imovina prodana ili se očekuje da će biti prodana u budućim razdobljima.

B.4.1.3.A Poslovni se model može temeljiti na držanju imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova, čak i ako subjekt proda financijsku imovinu u trenutku povećanja kreditnog rizika imovine. Pri određivanju mogućeg povećanja kreditnog rizika imovine, subjekt uzima u obzir razumne i pouzdane podatke, uključujući podatke o budućim događajima. Bez obzira na njihovu učestalost i vrijednost, prodaja zbog povećanja kreditnog rizika imovine nije u suprotnosti s poslovnim modelom čiji je cilj držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova jer je kreditna kvaliteta financijske imovine važna za subjekt u smislu mogućnosti prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Aktivnosti upravljanja kreditnim rizikom čiji je cilj ograničenje mogućih kreditnih gubitaka zbog pogoršanja kreditne kvalitete sastavni su dio takvog poslovnog modela. Prodaja financijske imovine koja prestane ispunjavati mjerila kreditne kvalitete navedena u dokumentiranoj politici ulaganja subjekta primjer je prodaje zbog povećanja kreditnog rizika. Međutim, u nedostatku takve politike subjekt može na druge načine dokazati da je prodaja izvršena zbog povećanja kreditnog rizika.

▼M53

B.4.1.3.B I prodaja zbog drugih razloga, kao što je upravljanje rizikom koncentracije kredita (bez povećanja kreditnog rizika imovine), može biti u skladu s poslovnim modelom čiji je cilj držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Takve prodaje mogu biti u skladu s poslovnim modelom čiji je cilj držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova ako su rijetke (čak i ako imaju znatnu vrijednosti) ili beznačajne po svojoj vrijednosti, pojedinačno ili skupno (čak i ako su učestale). No ako takve prodaje iz portfelja nisu ni rijetke ni beznačajne po svojoj vrijednosti (pojedinačno ili skupno), subjekt mora ocijeniti jesu li takve prodaje, i na koji način, u skladu s ciljem prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Za ocjenu nije važno je li neka treća strana nametnula zahtjev za prodaju financijske imovine ili je to bila odluka subjekta. Povećanje učestalosti ili vrijednosti prodaje u određenom razdoblju nije nužno nesukladno s ciljem držanja financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova ako je subjekt u stanju obrazložiti takve prodaje i dokazati da ne odražavaju promjenu njegova poslovnog modela. Nadalje, prodaja može biti u skladu s ciljem držanja financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova ako je izvršena netom prije dospijeća financijske imovine i ako su sredstva prikupljena prodajom približno jednaka iznosu koji se prikuplja u okviru preostalih ugovornih novčanih tokova.

B.4.1.4. Slijede primjeri slučajeva kada cilj subjektova poslovnog modela može biti držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Popis primjera nije iscrpan. Nadalje, u primjerima nisu navedeni svi čimbenici koji bi mogli biti važni za ocjenu subjektova poslovnog modela niti je u njima navedena razmjerna važnost čimbenika.

Primjer	Analiza
Primjer 1. Subjekt vrši ulaganja radi prikupljanja njihovih ugovornih novčanih tokova. Moguće je predvidjeti potrebe subjekta za financiranjem, a dospijeće njegove financijske imovine odgovara njegovim procijenjenim potrebama za financiranjem. Subjekt poduzima aktivnosti upravljanja kreditnim rizicima s ciljem ograničenja kreditnih gubitaka. U prošlim je razdobljima do prodaje uglavnom dolazilo nakon što bi se kreditni rizik financijske imovine toliko povećao da imovina više nije ispunjavala mjerila navedena u dokumentiranoj politici ulaganja subjekta. Nadalje, rijetko je dolazilo do prodaje uslijed nepredviđenih potreba za financiranjem.	Iako subjekt, uz ostale podatke, uzima u obzir i fer vrijednosti financijske imovine iz gledišta likvidnosti (odnosno iznos novca koji bi subjekt ostvario kad bi morao prodati imovinu), njegov je cilj zadržati financijsku imovinu u posjedu radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Prodaja ne bi bila u suprotnosti s tim ciljem ako bi bila odgovor na povećanje kreditnog rizika imovine, na primjer ako imovina više ne ispunjava mjerila kreditne kvalitete navedena u dokumentiranoj politici ulaganja subjekta. Ni rijetke prodaje slijedom nepredviđenih potreba za financiranjem (npr. u scenariju stresnih uvjeta) nisu u suprotnosti s tim ciljem, čak i ako su znatne vrijednosti.

▼M53

Primjer	Analiza
Izvještaji ključnom rukovodećem osoblju odnose se na kreditnu kvalitetu financijske imovine i ugovorni prinos. Subjekt uz ostale podatke prati i fer vrijednosti financijske imovine.	
Primjer 2. Cilj je subjektova poslovnog modela kupnja portfelja financijske imovine, kao što su zajmovi. Ti portfelji mogu, ali ne moraju, uključivati financijsku imovinu čija je vrijednost umanjena za kreditne gubitke. Ako plaćanja na temelju zajmova nisu pravovremena, subjekt na razne načine pokušava ostvariti ugovorne novčane tokove – na primjer, obraćanjem dužniku poštom, telefonom ili na druge načine. Cilj je subjekta prikupiti ugovorne novčane tokove, pri čemu subjekt zajmovima u tom portfelju ne upravlja s ciljem ostvarenja novčanih tokova od njihove prodaje. U nekim slučajevima subjekt ugovara zamjenu kamatne stope kako bi promjenjivu kamatnu stopu za određenu financijsku imovinu u portfelju zamijenio stalnom kamatnom stopom.	Cilj je subjektova poslovnog modela držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Ista se analiza primjenjuje čak i ako subjekt ne očekuje primitak svih ugovornih novčanih tokova (npr. neka je financijska imovina umanjena za kreditne gubitke već pri početnom priznavanju). Štoviše, činjenica da subjekt ugovara derivatne instrumente radi izmjene novčanih tokova portfelja sama po sebi ne znači promjenu subjektova poslovnog modela.
Primjer 3. Subjekt ima poslovni model s ciljem izdavanja zajmova klijentima i naknadne prodaje tih zajmova sekuritizacijskom subjektu. Sekuritizacijski subjekt izdaje instrumente ulagateljima. Izvorni subjekt nadzire sekuritizacijski subjekt i tako ga konsolidira. Sekuritizacijski subjekt prikuplja ugovorne novčane tokove od zajmova i prenosi ih ulagateljima. U smislu ovog primjera pretpostavka je da se zajmovi i dalje priznaju u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju jer ih sekuritizacijski subjekt nije prestao priznavati.	Konsolidirana je grupa izdala zajmove s ciljem da ih zadrži u posjedu radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Međutim, cilj izvornog subjekta jest ostvarenje novčanih tokova od portfelja zajmova prodajom zajmova sekuritizacijskom subjektu, kako se za potrebe njegovih nekonsolidiranih financijskih izvještaja ne bi smatralo da upravlja tim portfeljom radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova.
Primjer 4. Financijska institucija drži financijsku imovinu kako bi zadovoljila potrebe povezane s likvidnošću u scenariju stresnih uvjeta (npr. pretjerana potražnja za depozitima banke). Subjekt ne predviđa prodaju te imovine, osim u takvim scenarijima. Subjekt prati kreditnu kvalitetu financijske imovine, pri čemu je cilj njegova upravljanja financijskom imovinom prikupljanje ugovornih novčanih tokova. Subjekt ocjenjuje uspješnost imovine na temelju ostvarenih prihoda od kamata i kreditnih gubitaka.	Cilj je subjektova poslovnog modela držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Analiza se ne bi promijenila čak ni kad bi subjekt tijekom prethodnog scenarija stresnih uvjeta obavio prodaje znatne vrijednosti kako bi zadovoljio svoje potrebe povezane s likvidnošću. Slično tomu, višekratne prodajne aktivnosti beznačajne vrijednosti nisu nesukladne s držanjem financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova.

▼M53

Primjer	Analiza
Međutim, subjekt prati i fer vrijednost financijske imovine iz gledišta likvidnosti, kako bi osigurao da iznos novca koji bi ostvario bude li morao prodati imovinu u scenariju stresnih uvjeta bude dostatan za ispunjenje potreba subjekta povezanih s likvidnošću. Subjekt povremeno obavlja prodaje beznačajne vrijednosti kako bi dokazao likvidnost.	S druge strane, ako subjekt drži financijsku imovinu kako bi zadovoljio svoje svakodnevne potrebe za likvidnošću te ako ispunjenje tog cilja uključuje učestale prodaje znatne vrijednosti, cilj subjektova poslovnog modela nije držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Slično tomu, ako regulatorna tijela zahtijevaju od subjekta rutinsku prodaju financijske imovine kako bi se dokazala likvidnost imovine, pri čemu je vrijednost prodane imovine znatna, cilj subjektova poslovnog modela nije držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Za analizu nije važno je li neka treća strana nametnula zahtjev za prodaju financijske imovine ili je to bila odluka subjekta.

Poslovni model čiji se cilj ostvaruje i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine

B.4.1.4.A U okviru svojeg poslovnog modela subjekt može držati financijsku imovinu čiji se cilj ostvaruje i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine. U okviru ovog poslovnog modela ključno rukovodeće osoblje subjekta donosi odluku da se cilj poslovnog modela ostvaruje i prikupljanjem novčanih tokova i prodajom financijske imovine. Razni ciljevi mogu biti sukladni s ovom vrstom poslovnog modela. Na primjer, cilj poslovnoga modela može biti upravljanje svakodnevnim potrebama povezanima s likvidnošću radi održanja određenog profila prinosa od kamata ili kako bi trajanje financijske imovine odgovaralo trajanju obveza koje se tom imovinom financiraju. Kako bi ostvario takav cilj, subjekt prikuplja ugovorne novčane tokove i prodaje financijsku imovinu.

B.4.1.4.B U usporedbi s financijskim modelom čiji je cilj držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova, u okviru ovog poslovnog modela prodaje su obično češće i vrijednost im je veća. Razlog tomu je činjenica da je prodaja financijske imovine sastavni, a ne sporedni element ostvarenja cilja poslovnoga modela. Međutim, ne postoji ograničenje u smislu učestalosti ili vrijednosti prodaje u okviru ovog poslovnog modela jer su i prikupljanje ugovornih novčanih tokova i prodaja financijske imovine sastavni elementi ostvarenja njegova cilja.

B.4.1.4.C Slijede primjeri slučajeva kada se cilj subjektova poslovnog modela ostvaruje i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine. Popis primjera nije iscrpan. Nadalje, u primjerima nisu navedeni svi čimbenici koji bi mogli biti važni za ocjenu subjektova poslovnog modela niti je u njima navedena razmjerna važnost čimbenika.

▼M53

Primjer	Analiza
Primjer 5. Subjekt pretpostavlja da će za nekoliko godina imati kapitalne rashode. Subjekt svoj višak novca ulaže u kratkotrajnu i dugotrajnu financijsku imovinu, tako da je po potrebi u stanju financirati rashode. Ugovorni vijek trajanja velikog dijela financijske imovine dulji je od pretpostavljenog razdoblja ulaganja subjekta. Subjekt će zadržati financijsku imovinu radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova, ali će, kad se pojavi prilika, prodati financijsku imovinu kako bi novac ponovno uložio u financijsku imovinu s većim prinosom. Rukovoditelji odgovorni za portfelj dobivaju naknadu na temelju ukupnog ostvarenog prinosa od portfelja.	Cilj poslovnog modela ostvaruje se i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine Sve dok se ne pojavi potreba za uloženim novcem, subjekt neprekidno donosi odluke o tome hoće li najveći prinos od portfelja ostvariti prikupljanjem ugovornih novčanih tokova ili prodajom financijske imovine. S druge strane, razmotrimo subjekt koji predviđa da će za pet godina imati odljev novca radi financiranja kapitalnih rashoda te višak novca ulaže u kratkotrajnu financijsku imovinu. Subjekt po dospijeću ulaganja ponovno ulaže novac u novu kratkotrajnu financijsku imovinu. Subjekt takvu strategiju provodi sve dok se ne pojavi potreba za sredstvima, kada sredstva ostvarena od financijske imovine koja dospijeva primjenjuje za financiranje kapitalnih rashoda. Prije dospijeća obavljaju se samo prodaje beznačajne vrijednosti (osim u slučaju povećanja kreditnog rizika). Cilj je ovog usporednog poslovnog modela držanje financijske imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova.
Primjer 6. Financijska institucija drži financijsku imovinu radi zadovoljenja svojih svakodnevnih potreba povezanih s likvidnošću. Subjekt nastoji ograničiti troškove upravljanja tim potrebama povezanima s likvidnošću te stoga aktivno upravlja prinosom od portfelja. Taj se prinos ostvaruje kako prikupljanjem ugovornih plaćanja, tako i dobiti i gubicima od prodaje financijske imovine. Slijedom toga, subjekt drži financijsku imovinu radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova, ali i prodaje financijsku imovinu radi ponovnog ulaganja u financijsku imovinu većeg prinosa ili radi usklađenosti trajanja svojih obveza. Slijedom takve strategije, u prošlim su razdobljima bile česte prodaje znatne vrijednosti. Takva se aktivnost očekuje i u budućim razdobljima.	Cilj je poslovnog modela što veći povrat od portfelja radi ispunjenja svakodnevnih potreba povezanih s likvidnošću, pri čemu subjekt ostvaruje cilj i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine. Drugim riječima, cilj poslovnog modela ostvaruje se i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine.
Primjer 7. Osiguravatelj drži financijsku imovinu radi financiranja obveza koje proizlaze iz ugovora o osiguranju. Osiguravatelj primjenjuje sredstva od ugovornih novčanih tokova financijske imovine radi podmirenja obveza iz ugovora o osiguranju po njihovu dospijeću. Kako bi osigurao dostatnost ugovornih novčanih tokova iz financijske imovine za podmirenje tih obveza, osiguravatelj redovito obavlja znatne aktivnosti kupnje i prodaje radi ponovnog uravnoteženja svojeg portfelja imovine i zadovoljenja potreba za novčanim tokovima u trenutku njihova nastanka.	Cilj je poslovnog modela financiranje obveza koje proizlaze iz ugovora o osiguranju. Da bi ostvario taj cilj, subjekt prikuplja ugovorne novčane tokove po njihovu dospijeću i prodaje financijsku imovinu radi očuvanja željenog profila portfelja imovine. Stoga se cilj poslovnog modela ostvaruje i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine.

▼**M53**

Ostali poslovni modeli

B.4.1.5. Financijska imovina mjeri se po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako se ne drži u okviru poslovnog modela čiji je cilj držanje imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova ili u okviru poslovnog modela čiji se cilj ostvaruje i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine (vidjeti i točku 5.7.5.). Poslovni je model koji za posljedicu ima mjerenje po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka onaj u okviru kojeg subjekt upravlja financijskom imovinom u cilju ostvarenja novčanih tokova prodajom imovine. Subjekt donosi odluku na temelju fer vrijednosti imovine i upravlja njome kako bi ostvario te fer vrijednosti. U tom slučaju cilj subjekta obično dovodi do aktivnog kupovanja i prodavanja. Čak i ako subjekt prikupi ugovorne novčane tokove dok u posjedu ima financijsku imovinu, cilj takvoga poslovnog modela ne ostvaruje se prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine. Razlog je tomu činjenica da prikupljanje ugovornih novčanih tokova nije komponenta ostvarenja cilja poslovnog modela, nego je njegov sporedni element.

B.4.1.6. Portfelj financijske imovine kojim se upravlja i čija se uspješnost ocjenjuje na temelju fer vrijednosti (kako je opisano u točki 4.2.2. podtočki (b)) ne drži se radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova, kao ni radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova i prodaje financijske imovine. Subjekt je prije svega usredotočen na podatke o fer vrijednosti kojima se koristi u svrhu procjene uspješnosti imovine i donošenja odluka. Osim toga, portfelj financijske imovine koji odgovara definiciji držanje radi trgovanja ne drži se radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova ni radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova i prodaje financijske imovine. Kada je riječ o takvim portfeljima, prikupljanje ugovornih novčanih tokova samo je sporedni element ostvarenja cilja poslovnog modela. Prema tome, takvi portfelji financijske imovine moraju se mjeriti po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.

Ugovorni novčani tokovi koji su samo plaćanje glavnice i kamate na nepodmireni iznos glavnice

B.4.1.7. U točki 4.1.1. podtočki (b) od subjekta se zahtijeva klasifikacija financijske imovine na temelju obilježja njezinih ugovornih novčanih tokova ako se financijska imovina drži u okviru poslovnog modela čiji je cilj držanje imovine radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova ili u okviru poslovnog modela čiji se cilj ostvaruje i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine, osim ako se primjenjuje točka 4.1.5. U tu svrhu, uvjetom iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b) od subjekta se zahtijeva da odredi jesu li ugovorni novčani tokovi imovine samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice.

▼**M53**

B.4.1.7.A Ugovorni novčani tokovi koji su samo plaćanje glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice u skladu su s osnovnim sporazumom o posudbi. U osnovnom sporazumu o posudbi naknada za vremensku vrijednost novca (vidjeti točke od B.4.1.9.A do B.4.1.9.E) i kreditni rizik obično su najznačajniji elementi kamate. Međutim, u takvom sporazumu kamata može uključivati i naknadu za ostale osnovne rizike posudbe (npr. rizik likvidnosti) te troškove (npr. administrativne troškove) povezane s držanjem financijske imovine u određenom razdoblju. Osim toga, kamata može uključivati i maržu profita, koja je u skladu s osnovnim sporazumom o posudbi. U iznimnim gospodarskim okolnostima kamate mogu biti negativne ako, na primjer, imatelj financijske imovine izričito ili implicitno plati za polog svojeg novca za određeno razdoblje (i ako ta naknada premašuje naknadu koju imatelj prima za vremensku vrijednost novca, kreditni rizik i druge osnovne rizike posudbe i troškove). Međutim, ugovorni uvjeti kojima se uvodi izloženost rizicima ili promjenjivost ugovornih novčanih tokova koji nisu povezani s osnovnim sporazumom o posudbi, poput izloženosti promjenama cijena vlasničkog kapitala ili cijena robe, nemaju za posljedicu ugovorne novčane tokove koji su samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Stvorena ili kupljena financijska imovina može biti osnovni sporazum o posudbi bez obzira na to je li riječ o zajmu u njegovu pravnom obliku.

B.4.1.7.B U skladu s točkom 4.1.3. podtočkom (a), glavnica je fer vrijednost financijske imovine pri početnom priznavanju. Međutim, taj se iznos glavnice može mijenjati tijekom vijeka trajanja financijske imovine (npr. u slučaju otplata glavnice).

B.4.1.8. Subjekt mora procijeniti jesu li ugovorni novčani tokovi samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice u valuti u kojoj je izražena financijska imovina.

B.4.1.9. Djelovanje poluge obilježje je ugovornih novčanih tokova određene financijske imovine. Djelovanjem poluge povećava se promjenjivost ugovornih novčanih tokova, a posljedica je da nemaju gospodarsko obilježje kamate. Samostalna opcija, terminski ugovori i ugovori o zamjeni (*swaps*) primjeri su financijske imovine koja uključuje takvo djelovanje poluge. Stoga takvi ugovori ne ispunjavaju uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b) te se ne mogu naknadno mjeriti po amortiziranom trošku ili po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit.

Naknada za vremensku vrijednost novca

B.4.1.9.A Vremenska je vrijednost novca element kamate kojim se osigurava naknada samo za protek vremena. Drugim riječima, vremenska vrijednost novčanog elementa ne osigurava naknadu za ostale rizike ili troškove povezane s držanjem financijske imovine. Kako bi procijenio osigurava li taj element naknadu samo za protek vremena, subjekt se oslanja na prosudbu i razmatra važne čimbenike, kao što je valuta u kojoj je iskazana financijska imovina te razdoblje za koje je utvrđena kamata.

▼**M53**

B.4.1.9.B Međutim, u nekim se slučajevima vremenska vrijednost novčanog elementa može promijeniti (odnosno nije savršena). To može biti slučaj ako se, na primjer, kamatna stopa za financijsku imovinu povremeno usklađuje, ali učestalost tog usklađivanja ne odgovara roku dospijeća kamatne stope (npr. kamatna stopa svaki se mjesec usklađuje s godišnjom stopom) ili ako se kamatna stopa za financijsku imovinu povremeno usklađuje s prosjekom određenih kratkoročnih i dugoročnih kamatnih stopa. U tim slučajevima subjekt mora procijeniti promjenu kako bi utvrdio predstavljaju li ugovorni novčani tokovi samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. U nekim okolnostima subjekt to može odrediti kvalitativnom procjenom vremenske vrijednosti novčanog elementa, dok će u drugima biti potrebno provesti kvantitativnu procjenu.

B.4.1.9.C Svrha procjene promjene vremenske vrijednosti novčanog elementa jest utvrditi koliko se ugovorni (nediskontirani) novčani tokovi mogu razlikovati od (nediskontiranih) novčanih tokova koji bi nastali da nije bilo promjene vremenske vrijednosti novčanog elementa (referentni novčani tokovi). Na primjer, ako financijska imovina koja se procjenjuje sadržava promjenjivu kamatnu stopu koja se svaki mjesec usklađuje s jednogodišnjom kamatnom stopom, subjekt bi tu financijsku imovinu usporedio s financijskim instrumentom s jednakim ugovornim uvjetima i jednakim kreditnim rizikom s tom razlikom da se promjenjiva kamatna stopa svaki mjesec usklađuje s jednomjesečnom kamatnom stopom. Ako promjena vremenske vrijednosti novčanog elementa za posljedicu ima ugovorne (nediskontirane) novčane tokove koji se znatno razlikuju od (nediskontiranih) referentnih novčanih tokova, financijska imovina ne ispunjava uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b). Kako bi to utvrdio, subjekt mora uzeti u obzir učinak promjene vremenske vrijednosti novčanog elementa u svakom izvještajnom razdoblju, ali i kumulativno tijekom vijeka trajanja financijskog instrumenta. Razlog za takvo utvrđivanje kamatne stope nije relevantan za analizu. Ako je i bez analize ili na temelju jednostavne analize jasno da se ugovorni (nediskontirani) novčani tokovi financijske imovine koja se procjenjuje znatno razlikuju (ili da bi se mogli znatno razlikovati) od (nediskontiranih) referentnih novčanih tokova, subjekt ne mora provoditi detaljnu procjenu.

B.4.1.9.D Pri procjeni promjene vremenske vrijednosti novčanog elementa subjekt mora uzeti u obzir čimbenike koji bi mogli utjecati na buduće ugovorne novčane tokove. Na primjer, ako subjekt procjenjuje obveznicu s dospijećem od pet godina i ako se promjenjiva kamatna stopa svakih šest mjeseci usklađuje s petogodišnjom stopom, subjekt ne može zaključiti da su ugovorni novčani tokovi samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice jednostavno zato što je krivulja kamatne stope u trenutku procjene takva da razlika između petogodišnje kamatne stope i šestomjesečne kamatne stope nije znatna. Subjekt mora umjesto toga razmotriti bi li se odnos između petogodišnje i šestomjesečne kamatne stope mogao promijeniti tijekom vijeka trajanja instrumenta u tolikoj mjeri da bi se

▼M53

ugovorni (nediskontirani) novčani tokovi tijekom vijeka trajanja instrumenta mogli znatno razlikovati od (nediskontiranih) referentnih novčanih tokova. Međutim, subjekt ne mora uzeti u obzir sve moguće scenarije, nego samo razumno moguće scenarije. Ako subjekt zaključi da bi se ugovorni (nediskontirani) novčani tokovi mogli znatno razlikovati od (nediskontiranih) referentnih novčanih tokova, financijska imovina ne ispunjava uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b) i stoga se ne može mjeriti po amortiziranom trošku ili po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit.

B.4.1.9E U nekim zakonodavstvima kamatne stope određuju vlada ili regulatorno tijelo. Na primjer, takva državna regulacija kamatnih stopa može biti dio šire makroekonomske politike ili se može uvesti u cilju promicanja ulaganja subjekata u određeni gospodarski sektor. U nekim takvim slučajevima cilj vremenske vrijednosti novčanog elementa nije osiguranje naknade samo za protek vremena. Međutim, bez obzira na točke od B.4.1.9.A do B.4.1.9.D, regulirana kamatna stopa smatra se zamjenom za vremensku vrijednost novčanog elementa za potrebe primjene uvjeta iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b) ako se takvom reguliranom kamatnom stopom osigurava naknada koja je uglavnom u skladu s protekom vremena i ne uzrokuje izloženost rizicima ili promjenjivost ugovornih novčanih tokova koji nisu u skladu s osnovnim sporazumom o posudbi.

Ugovorni uvjeti kojima se mijenja vrijeme nastanka ili iznos ugovornih novčanih tokova

B.4.1.10. Ako financijska imovina sadržava ugovorni uvjet koji bi mogao promijeniti vrijeme nastanka ili iznos ugovornih novčanih tokova (npr. ako je imovinu moguće prijevremeno otplatiti prije dospijeća ili ako joj se rok može produljiti), subjekt mora utvrditi jesu li ugovorni novčani tokovi koji bi mogli nastati tijekom vijeka trajanja instrumenta kao posljedica tog ugovornog uvjeta samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Kako bi to utvrdio, subjekt mora procijeniti ugovorne novčane tokove koji bi mogli nastati kako prije, tako i poslije promjene ugovornih novčanih tokova. Subjekt će možda trebati procijeniti i prirodu svakog nepredviđenog događaja (odnosno uzroka) zbog kojeg bi se mogli promijeniti vrijeme nastanka ili iznos ugovornih novčanih tokova. Iako priroda nepredviđenog događaja sama po sebi nije presudan čimbenik, ipak može biti pokazatelj za procjenu jesu li ugovorni novčani tokovi samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Na primjer, usporedimo financijski instrument s kamatnom stopom koja je usklađena s višom stopom ako dužnik ne izvrši određeni broj plaćanja za financijski instrument s kamatnom stopom koja je usklađena s višom stopom ako određeni indeks vlasničkog kapitala dosegne određenu razinu. U prethodnom je slučaju vjerojatnije da će ugovorni novčani tokovi tijekom vijeka trajanja instrumenta biti samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice zbog odnosa između neizvršenih plaćanja i povećanja kreditnog rizika. (Vidjeti i točku B.4.1.18.)

B.4.1.11. Slijede primjeri ugovornih uvjeta koji za posljedicu imaju ugovorne novčane tokove koji su samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice:

(a) promjenjiva kamatna stopa koja se sastoji od naknade za vremensku vrijednost novca, kreditnog rizika povezanog s nepodmirenim iznosom glavnice tijekom određenog razdoblja (naknada za kreditni rizik određuje se samo pri početnom priznavanju i zato može biti fiksna) i ostalih osnovnih rizika posudbe i troškova, kao i marže profita;

▼M53

(b) ugovorni uvjet kojim se izdavatelju (odnosno dužniku) dopušta prijevremena otplata dužničkog instrumenta ili kojim se imatelju (odnosno vjerovniku) dopušta ponovna prodaja dužničkog instrumenta natrag izdavatelju prije dospijeća, pri čemu iznos prijevremenog plaćanja uglavnom predstavlja nepodmirene iznose glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice i koji može uključivati razumnu dodatnu naknadu za prijevremeni raskid ugovora i

(c) ugovorni uvjet kojim se izdavatelju ili imatelju dopušta produljenje ugovornog roka dužničkog instrumenta (odnosno opcija produljenja), pri čemu uvjeti opcije produljenja za posljedicu imaju ugovorne novčane tokove tijekom razdoblja produljenja, a koji su samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice, što može uključivati razumnu dodatnu naknadu za produljenje ugovora.

B.4.1.12. Bez obzira na točku B.4.1.10., financijska imovina koja bi inače ispunjavala uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b), ali ga ne ispunjava samo zato što se ugovornim uvjetom izdavatelju dopušta (ili se od njega zahtijeva) da unaprijed otplati dužnički instrument ili zato što se imatelju dopušta (ili se od njega zahtijeva) ponovna prodaja dužničkog instrumenta izdavatelju prije dospijeća, prihvatljiva je za mjerenje po amortiziranom trošku ili po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (pod uvjetom da je ispunjen uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (a) ili uvjet iz točke 4.1.2.A podtočke (a)) ako:

(a) subjekt stekne ili izda financijsku imovinu uz premiju ili diskont na nominalni ugovorni iznos;

(b) iznos prijevremenog plaćanja uglavnom predstavlja ugovorni nominalni iznos i obračunanu (ali neplaćenu) ugovornu kamatu, što može uključivati razumnu dodatnu naknadu za prijevremeni raskid ugovora i

(c) ako je pri početnom priznavanju financijske imovine fer vrijednost elementa prijevremenog plaćanja zanemariva.

B.4.1.13. Slijede primjeri ugovornih novčanih tokova koji su samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Popis primjera nije iscrpan.

Instrument	Analiza
Instrument A Instrument A je obveznica s navedenim datumom dospijeća. Plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice povezana su s indeksom inflacije valute u kojoj je instrument izdan. Povezanost s inflacijom ne djeluje kao poluga i glavnica je zaštićena.	Ugovorni novčani tokovi samo su plaćanje glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Povezivanjem plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice s indeksom inflacije koji ne djeluje kao poluga vremenska vrijednost novca postavlja se na trenutačnu razinu. Drugim riječima, kamatna stopa na instrument odražava „stvarnu” kamatu. Stoga iznosi kamate predstavljaju naknadu za vremensku vrijednost novca u nepodmirenom iznosu glavnice. Međutim, ako su plaćanja kamata indeksirana uz neku drugu varijablu kao što je uspješnost dužnika (npr. neto dobit dužnika) ili indeks vlasničkog kapitala, ugovorni novčani tokovi nisu plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice (osim ako bi indeksiranje uz uspješnost dužnika dovelo do usklađenosti kojom se imatelju nadoknađuju promjene kreditnog rizika instrumenta, tako da ugovorni novčani tokovi jesu samo plaćanja glavnice i kamata). Razlog je tomu činjenica da ugovorni novčani tokovi odražavaju prinos koji nije u skladu s osnovnim sporazumom o posudbi (vidjeti točku B.4.1.7.A).

▼M53

Instrument	Analiza
Instrument B Instrument B je instrument s promjenjivom kamatnom stopom s navedenim datumom dospijeća koji dužniku dopušta da neprekidno bira tržišnu kamatnu stopu. Na primjer, na svaki datum ponovnog utvrđivanja kamate dužnik može odabrati hoće li platiti tromjesečni LIBOR za rok od tri mjeseca ili jednomjesečni LIBOR za rok od mjesec dana.	Ugovorni novčani tokovi samo su plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice sve dok kamata koja se plaća tijekom vijeka trajanja instrumenta odražava naknadu za vremensku vrijednost novca, kreditni rizik povezan s instrumentom i za ostale osnovne rizike posudbe i troškove, kao i maržu profita (vidjeti točku B.4.1.7.A). Činjenica da je kamatna stopa LIBOR ponovno utvrđena tijekom vijeka trajanja instrumenta sama po sebi ne diskvalificira instrument. Međutim, ako je dužnik u mogućnosti odabrati plaćanje jednomjesečne kamatne stope koja se utvrđuje svaka tri mjeseca, učestalost ponovnog utvrđivanja kamatne stope ne odgovara roku dospijeća kamatne stope. Prema tome, promijenjena je vremenska vrijednost novčanog elementa. Slično tomu, vremenska vrijednost novčanog elementa promijenjena je ako se ugovorna kamatna stopa nekog instrumenta temelji na roku koji može biti dulji od preostalog vijeka trajanja instrumenta (npr. ako se na instrument s rokom dospijeća pet godina otplaćuje promjenjiva kamatna stopa koja se povremeno ponovno utvrđuje, ali uvijek odražava rok dospijeća od pet godina). Razlog tomu je činjenica da kamata koju treba platiti u svakom razdoblju nije povezana s kamatnim razdobljem. U takvim slučajevima, kako bi utvrdio jesu li novčani tokovi samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice, subjekt mora kvalitativno ili kvantitativno procijeniti ugovorne novčane tokove naspram onih koji se ostvaruju od instrumenta koji je jednak u svakom pogledu, osim što ima rok dospijeća kamatne stope koji odgovara kamatnom razdoblju. (Vidjeti točku B.4.1.9.E za smjernice o reguliranim kamatnim stopama.) Na primjer, pri procjeni obveznice s rokom dospijeća pet godina na koju se isplaćuje promjenjiva kamatna stopa koja se ponovno utvrđuje svakih šest mjeseci, ali uvijek odražava rok dospijeća od pet godina, subjekt uzima u obzir ugovorne novčane tokove instrumenta koji je po svemu jednak, osim što se svakih šest mjeseci usklađuje na šestomjesečnu kamatnu stopu. Ista se analiza primjenjuje ako je dužnik u mogućnosti birati između raznih objavljenih kamatnih stopa vjerovnika (npr. dužnik može birati između objavljene jednomjesečne i objavljene tromjesečne promjenjive kamatne stope vjerovnika).
Instrument C Instrument C je obveznica s navedenim datumom dospijeća na koju se isplaćuje promjenjiva tržišna kamatna stopa. Određena je gornja granica te promjenjive kamatne stope.	Ugovorni novčani tokovi: (a) instrumenta s fiksnom kamatnom stopom i (b) instrumenta s promjenjivom kamatnom stopom

▼M53

Instrument	Analiza
	plaćanja su glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice sve dok kamata odražava naknadu za vremensku vrijednost novca, kreditne rizike povezane s instrumentom tijekom trajanja instrumenta te za ostale osnovne rizike posudbe i troškove, kao i za maržu profita. (Vidjeti točku B.4.1.7.A.) Prema tome, novčani tokovi instrumenta koji je kombinacija (a) i (b) (npr. obveznice s određenom gornjom granicom kamatne stope) mogu biti samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Takav ugovorni uvjet može umanjiti promjenjivost novčanog toka ograničavanjem promjenjive kamatne stope (npr. gornje ili donje granice kamatne stope) ili uvećati promjenjivost novčanog toka zbog toga što fiksna kamatna stopa postaje promjenjiva.
Instrument D Instrument D je zajam s punim pravom naplate i osiguran je jamstvom.	Činjenica da je zajam s punim pravom naplate osiguran jamstvom sama po sebi ne utječe na analizu kojom se utvrđuje jesu li ugovorni novčani tokovi samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice.
Instrument E Instrument E izdaje regulirana banka i ima navedeni datum dospijeća. Na instrument se isplaćuje fiksna kamatna stopa i svi su ugovorni novčani tokovi nediskrecijski. Međutim, izdavatelj podliježe zakonodavstvu kojim se nacionalnom sanacijskom tijelu dopušta ili se od njega zahtijeva da u određenim okolnostima nametne gubitke posjednicima određenog instrumenta, uključujući instrument E. Na primjer, nacionalno sanacijsko tijelo ovlašteno je otpisati nominalni iznos instrumenta E ili ga pretvoriti u fiksni broj redovnih dionica izdavatelja ako nacionalno sanacijsko tijelo utvrdi da je izdavatelj u ozbiljnim financijskim poteškoćama, da mu je potreban dodatni regulatorni kapital ili da ne ispunjava obveze.	Imatelj analizira **ugovorne uvjete** financijskog instrumenta kako bi utvrdio dovode li do nastanka novčanih tokova koji su samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice te su stoga u skladu s osnovnim sporazumom o posudbi. Pri takvoj analizi ne razmatraju se plaćanja koja su posljedica ovlaštenja nacionalnoga sanacijskog tijela u pogledu nametanja gubitaka imatelju instrumenta E. Razlog je tomu činjenica da takvo ovlaštenje i s njime povezana plaćanja nisu **ugovorni uvjeti** financijskog instrumenta. S druge strane, ugovornim novčanim tokovima ne smatraju se samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice ako se na temelju ugovornih uvjeta financijskog instrumenta izdavatelju ili nekom drugom subjektu dopušta ili se od njih zahtijeva nametanje gubitaka imatelju (npr. otpisom nominalnog iznosa ili pretvaranjem instrumenta u fiksni broj redovnih dionica izdavatelja), sve dok su ugovorni uvjeti stvarni, čak i ako je mala vjerojatnost nametanja takvoga gubitka.

▼M53

B.4.1.14. Slijede primjeri ugovornih novčanih tokova koji nisu samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Popis primjera nije iscrpan.

Instrument	Analiza
Instrument F Instrument F je obveznica koja se može pretvoriti u fiksni broj vlasničkih instrumenata izdavatelja.	Imatelj analizira konvertibilnu obveznicu u cijelosti. Ugovorni novčani tokovi nisu plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice jer odražavaju prinos koji nije u skladu s osnovnim sporazumom o posudbi (vidjeti točku B.4.1.7.A); odnosno prinos je povezan s vrijednošću vlasničkog kapitala izdavatelja.
Instrument G Instrument G je zajam na koji se plaća inverzna promjenjiva kamatna stopa (odnosno kamatna je stopa u obrnutom odnosu s tržišnim kamatnim stopama).	Ugovorni novčani tokovi nisu samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Iznosi kamate nisu naknada za vremensku vrijednost novca za nepodmireni iznos glavnice.
Instrument H Instrument H je instrument bez dospijeća, ali izdavatelj taj instrument može kupiti u bilo kojem trenutku i imatelju isplatiti nominalni iznos uvećan za dospjelu obračunatu kamatu. Na instrument H plaća se tržišna kamatna stopa, ali plaćanje kamate ne može se izvršiti ako izdavatelj neposredno nakon plaćanja ne može ostati solventan. Na odgođenu se kamatu ne obračunava dodatna kamata.	Ugovorni novčani tokovi nisu plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Razlog je tomu činjenica da se izdavatelju može naložiti odgoda plaćanja kamata, pri čemu se na te iznose odgođene kamate ne obračunava dodatna kamata. Stoga iznosi kamate nisu naknada za vremensku vrijednost novca za nepodmireni iznos glavnice. Ako bi se na odgođene iznose obračunavala kamata, ugovorni novčani tokovi mogli bi biti plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Činjenica da je instrument H instrument bez dospijeća sama po sebi ne znači da ugovorni novčani tokovi nisu plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Ustvari trajni instrument podrazumijeva neprekidne (višestruke) opcije produljenja. Posljedica takvih opcija mogu biti ugovorni novčani tokovi koji su plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice ako su plaćanja kamata obvezatna i ako moraju biti trajna. Osim toga, činjenica da je instrument H moguće kupiti ne znači da ugovorna novčana plaćanja nisu plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice, osim ako je instrument moguće kupiti za iznos koji uglavnom ne odražava plaćanje nepodmirenog iznosa glavnice i kamate na taj nepodmireni iznos glavnice. Čak i ako iznos mogućeg otkupa uključuje iznos razumne naknade imatelju za prijevremeni raskid instrumenta, ugovorni novčani tokovi mogli bi biti plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. (Vidjeti i točku B.4.1.12.)

▼**M53**

B.4.1.15. U nekim su slučajevima mogući ugovorni novčani tokovi financijske imovine opisani kao glavnica i kamata, ali ti novčani tokovi ne predstavljaju plaćanje glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice kako je opisano u točki 4.1.2. podtočki (b), točki 4.1.2.A podtočki (b) i točki 4.1.3. ovog standarda.

B.4.1.16. To može biti slučaj ako financijska imovina predstavlja ulaganje u određenu imovinu ili novčane tokove te stoga ugovorni novčani tokovi nisu samo plaćanje glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Na primjer, ako je ugovornim uvjetima utvrđeno da se novčani tokovi financijske imovine povećavaju s povećanjem broja automobila na određenoj prometnici s naplatom cestarine, ti ugovorni novčani tokovi nisu u skladu s osnovnim sporazumom o posudbi. Stoga instrument ne ispunjava uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b). To bi mogao biti slučaj i kada je potraživanje vjerovnika ograničeno na određenu imovinu dužnika ili na novčane tokove od određene imovine (npr. financijske imovine bez prava naplate (*non-recourse).*

B.4.1.17. Međutim, činjenica da se financijska imovina ne može podmiriti nikojom drugom imovinom ne znači sama po sebi da financijska imovina ne može ispuniti uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b). U tim je situacijama vjerovnik dužan procijeniti (dobiti uvid u) određenu osnovnu imovinu ili novčane tokove kako bi utvrdio jesu li ugovorni novčani tokovi financijske imovine koji se klasificiraju plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. Ako zbog uvjeta financijske imovine dođe do nastanka nekih drugih novčanih tokova ili ograničenja novčanih tokova na način koji nije u skladu s plaćanjima koja predstavljaju glavnicu i kamate, financijska imovina ne ispunjava uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (b) i točke 4.1.2.A podtočke (b). Pitanje je li osnovna imovina financijska ili nefinancijska imovina samo po sebi ne utječe na ovu procjenu.

B.4.1.18. Obilježja ugovornih novčanih tokova ne utječu na klasifikaciju financijske imovine ako bi ona mogla imati samo mali učinak na ugovorne novčane tokove financijske imovine. Kako bi to utvrdio, subjekt mora uzeti u obzir mogući učinak obilježja ugovornih novčanih tokova u svakom izvještajnom razdoblju, ali i kumulativno tijekom vijeka trajanja financijskog instrumenta. Nadalje, ako obilježja ugovornih novčanih tokova imaju nešto veći učinak (u pojedinačnom izvještajnom razdoblju ili kumulativno) na ugovorne novčane tokove, ali ako obilježje novčanog toka nije stvarno, to ne utječe na klasifikaciju financijske imovine. Obilježje novčanog toka nije stvarno ako utječe na ugovorne novčane tokove instrumenta samo nastupom događaja koji je iznimno rijedak, neuobičajen i vrlo malo vjerojatan.

B.4.1.19. Gotovo u svakoj transakciji posudbe instrument vjerovnika ocjenjuje se u odnosu na instrumente ostalih dužnikovih vjerovnika. Ugovorna novčana plaćanja instrumenta koji je podređen ostalim instrumentima mogu biti plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice ako neplaćanje dužnika predstavlja kršenje uvjeta ugovora te ako imatelj ima ugovorno pravo na nepodmirene iznose glavnice i kamate na nepodmireni iznos glavnice, čak i u slučaju stečaja dužnika.

▼**M53**

Na primjer, potraživanje od kupca na temelju kojeg je vjerovnik rangiran kao neosigurani vjerovnik ispunjava uvjete plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice. To je slučaj čak i ako su zajmovi dani dužniku osigurani jamstvom, zbog čega imatelj zajma i u slučaju stečaja ima prednost u odnosu na potraživanja neosiguranog vjerovnika u pogledu osiguranja plaćanja, ali to ne utječe na ugovorno pravo neosiguranog vjerovnika na nepodmirenu glavnicu i ostale dospjele iznose.

Ugovorno povezani instrumenti

B.4.1.20. U nekim vrstama transakcija izdavatelj može utvrditi prioritete plaćanja za imatelje financijske imovine uporabom višestrukih ugovorno povezanih instrumenata koji stvaraju koncentraciju kreditnog rizika (tranše). Svaka tranša nosi oznaku podređenosti kojom se jasno navodi redoslijed kojim se novčani tokovi koje izdavatelj stvori raspoređuju na tranšu. U tim situacijama imatelji tranše imaju pravo na plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice samo ako izdavatelj stvara novčane tokove dovoljne za tranšu višeg prioriteta.

B.4.1.21. U tim transakcijama tranša ima obilježja novčanih tokova koji su plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice samo ako:

(a) ugovorni uvjeti tranše koji se procjenjuju radi klasifikacije (bez uvida u skupinu financijskih instrumenata) dovode do nastanka novčanih tokova koji su samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice (npr. kamatna stopa na tranšu nije povezana s robnim indeksom);

(b) osnovna skupina financijskih instrumenata ima obilježja novčanih tokova iz točaka B.4.1.23. i B.4.1.24. te

(c) izloženost kreditnom riziku u skupini osnovnih financijskih instrumenata povezanih s tranšom jednaka je ili manja od izloženosti kreditnom riziku odnosne skupine financijskih instrumenata (npr. kreditni rejting tranše koji se procjenjuje radi klasifikacije jednak je ili veći od kreditnog rejtinga koji bi se primijenio na pojedinačnu tranšu iz koje se financira odnosna skupina financijskih instrumenata).

B.4.1.22. Subjekt mora utvrditi osnovnu skupinu instrumenata koja stvara (a ne samo prosljeđuje) novčane tokove. To je osnovna skupina financijskih instrumenata.

B.4.1.23. Osnovna skupina mora sadržavati jedan ili više instrumenata s ugovornim novčanim tokovima koji su samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice.

B.4.1.24. Osnovna skupina instrumenata može uključivati i instrumente kojima se:

(a) smanjuje promjenjivost novčanog toka instrumenata iz točke B.4.1.23., koji u kombinaciji s instrumentima iz točke B.4.1.23. dovode do nastanka novčanih tokova koji su samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice (npr. gornja ili donja granica kamatne stopa ili ugovor kojim se smanjuje kreditni rizik nekih ili svih instrumenata iz točke B.4.1.23.) ili

▼M53

(b) usklađuju novčani tokovi tranše s novčanim tokovima skupine osnovnih instrumenata iz točke B.4.1.23. radi otklanjanja razlike isključivo u pogledu:

i. fiksne ili promjenjive kamatne stope;

ii. valute u kojoj su izraženi novčani tokovi, uključujući inflaciju odnosne valute ili

iii. vremena nastanka novčanih tokova.

B.4.1.25. Ako bilo koji instrument iz skupine ne ispunjava uvjete iz točke B.4.1.23. ili iz točke B.4.1.24., uvjet iz točke B.4.1.21. podtočke (b) nije ispunjen. Pri provedbi ove procjene nije potrebna detaljna analiza skupine po pojedinačnim instrumentima. Međutim, subjekt se mora osloniti na prosudbu i provesti dovoljnu analizu kako bi utvrdio ispunjavaju li instrumenti u skupini uvjete iz točaka od B.4.1.23. do B.4.1.24. (Vidjeti i točku B.4.1.18. za smjernice o obilježjima ugovornih novčanih tokova koji imaju samo mali učinak.)

B.4.1.26. Ako imatelj pri početnom priznavanju ne može procijeniti uvjete iz točke B.4.1.21., tranša se mora mjeriti po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Ako se nakon početnog priznavanja osnovna skupina instrumenata može promijeniti tako da skupina više ne ispunjava uvjete iz točaka od B.4.1.23. do B.4.1.24, tranše ne ispunjavaju uvjet iz točke B.4.1.21. te se moraju mjeriti po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Međutim, ako osnovna skupina uključuje instrumente koji su osigurani imovinom koja ne ispunjava uvjete iz točaka od B.4.1.23. do B.4.1.24., sposobnost ostvarenja posjeda nad takvom imovinom zanemaruje se za potrebe primjene ove točke, osim ako je subjekt stekao tranšu s namjerom nadziranja osiguranja plaćanja.

Mogućnost određivanja financijske imovine ili financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (odjeljci 4.1. i 4.2.)

B.4.1.27. Pod uvjetima iz točaka 4.1.5. i 4.2.2., ovim se standardom subjektu dopušta da odredi financijsku imovinu, financijsku obvezu ili skupinu financijskih instrumenata (financijsku imovinu, financijske obveze ili oboje) po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, pod uvjetom da time dobiva relevantnije informacije.

B.4.1.28. Odluka subjekta da odredi financijsku imovinu ili financijsku obvezu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka slična je odabiru računovodstvene politike (iako se, za razliku od odabrane računovodstvene politike, ne mora primjenjivati dosljedno na sve slične transakcije). Ako subjekt ima takvu mogućnost izbora, točkom 14. podtočkom (b) MRS-a 8 zahtijeva se da posljedica odabrane politike budu financijski izvještaji koji pružaju pouzdane i relevantnije informacije o učincima transakcija, drugih poslovnih događaja i okolnosti na financijski položaj, financijsku uspješnost ili novčane tokove subjekta. Na primjer, u slučaju određivanja financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, u točki 4.2.2. utvrđuju se dvije okolnosti u kojima je ispunjen zahtjev za relevantnijim informacijama. Prema tome, kako bi odabrao takvo određivanje u skladu s točkom 4.2.2., subjekt mora dokazati postojanje jedne (ili obiju) od tih dvaju okolnosti.

▼**M53**

Određivanjem se uklanja ili znatno umanjuje računovodstvena neusklađenost

B.4.1.29. Mjerenje financijske imovine ili financijske obveze i klasifikacija priznatih promjena njihove vrijednosti određuju se klasifikacijom stavke te na temelju toga je li stavka dio odnosa zaštite od rizika. Ti zahtjevi mogu dovesti do nedosljednosti pri mjerenju ili priznavanju (što se ponekad naziva „računovodstvena neusklađenost”) ako se, na primjer, u odsutnosti određivanja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka financijska imovina klasificira kao imovina koja se naknadno mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka te ako se obveza, koju subjekt smatra povezanom, naknadno mjeri po amortiziranom trošku (bez priznavanja promjena fer vrijednosti). U tim okolnostima subjekt može zaključiti da bi njegovi financijski izvještaji pružali relevantnije informacije ako bi se i imovina i obveza mjerili po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.

B.4.1.30. U sljedećim je primjerima prikazano kada se taj uvjet može ispuniti. U svim slučajevima subjekt može upotrijebiti taj uvjet za određivanje financijske imovine ili financijskih obveza po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka samo ako je ispunjeno načelo iz točke 4.1.5. ili točke 4.2.2. podtočke (a):

(a) subjekt ima obveze u okviru ugovora o osiguranju čije mjerenje uključuje postojeće informacije (kako je dopušteno točkom 24. MSFI-ja 4) i financijsku imovinu koju smatra povezanom, a koja bi u protivnome bila mjerena kao imovina po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit ili po amortiziranom trošku;

(b) subjekt ima financijsku imovinu, financijske obveze ili oboje, koji su izloženi istome riziku kao što je rizik kamatne stope, koji uzrokuje oprečne promjene fer vrijednosti s tendencijom međusobnog prijeboja. Međutim, samo bi se neki instrumenti mjerili po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (npr., derivatni instrumenti ili oni koji su klasificirani kao instrumenti koji se drže za trgovanje). Moguć je i slučaj da nisu ispunjeni uvjeti računovodstva zaštite od rizika, na primjer zbog neispunjavanja zahtjeva učinkovitosti zaštite od rizika iz točke 6.4.1.:

(c) subjekt ima financijsku imovinu, financijske obveze ili oboje, koji su izloženi istom riziku kao što je rizik kamatne stope, koji uzrokuje oprečne promjene fer vrijednosti s tendencijom međusobnog prijeboja te ni financijska imovina ni financijske obveze ne ispunjavaju uvjete za određivanje kao instrumenti zaštite od rizika jer se ne mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Nadalje, u odsutnosti računovodstva zaštite od rizika postoji znatna nedosljednost u priznavanju dobiti i gubitka. Na primjer, subjekt je financirao određenu skupinu zajmova izdavanjem obveznica kojima se trguje čije promjene fer vrijednosti imaju tendenciju međusobnog prijeboja. Ako uz to subjekt redovito kupuje i prodaje obveznice, ali rijetko ili nikada ne kupuje ni ne prodaje zajmove, iskazivanjem zajmova i obveznica po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka uklanja se nedosljednost u pogledu vremena priznavanja dobiti ili gubitka koji bi u protivnome nastali njihovim mjerenjem po amortiziranom trošku i priznavanjem dobiti ili gubitka pri svakom ponovnom otkupu pojedine obveznice.

▼**M53**

B.4.1.31. U slučajevima kao što su opisani u prethodnoj točki, određivanje pri početnom priznavanju financijske imovine i financijskih obveza koji se inače ne mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka može otkloniti ili znatno umanjiti nedosljednosti pri mjerenju ili priznavanju i osigurati relevantnije informacije. Iz praktičnih razloga subjekt ne mora istodobno ubrojiti svu imovinu i obveze koje dovode do nedosljednosti pri mjerenju ili priznavanju. Dopuštena je razumna odgoda pod uvjetom da se svaka transakcija odredi po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka pri njezinom početnom priznavanju i da se u to vrijeme očekuje izvršenje svih preostalih transakcija.

B.4.1.32. Ne bi bilo prihvatljivo odrediti po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka samo neku financijsku imovinu i financijske obveze koje uzrokuju nastanak nedosljednosti ako se time ne bi otklonila ili znatno umanjila nedosljednost te ako se time ne bi osigurale relevantnije informacije. Međutim, bilo bi prihvatljivo odrediti samo određeni broj slične financijske imovine ili sličnih financijskih obveza ako bi se time postiglo znatno umanjenje (po mogućnosti veće nego što bi se postiglo drugim dopuštenim određivanjima) nedosljednosti. Na primjer, ako se pretpostavi da subjekt ima određeni broj sličnih financijskih obveza, čiji je ukupni iznos jednak 100 novčanih jedinica, i određeni broj slične financijske imovine, čiji je ukupni iznos jednak 50 novčanih jedinica, ali koji se mjere na različitim osnovama. Subjekt može znatno umanjiti nedosljednost pri mjerenju tako da pri početnom priznavanju odredi po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka svu imovinu i samo neke obveze (npr. pojedine obveze čiji je ukupni iznos jednak 45 novčanih jedinica). Međutim, budući da se određivanje po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka može primijeniti samo na čitav financijski instrument, subjekt u ovome slučaju mora odrediti jednu ili više obveza u cijelosti. Subjekt ne može odrediti komponentu obveze (npr. promjene vrijednosti povezane samo s jednim rizikom, kao što su promjene referentne kamatne stope) ili dijela (tj.. postotka) obveze.

Upravljanje i ocjenjivanje učinkovitosti skupine financijskih obveza ili financijske imovine i financijskih obveza na osnovi fer vrijednosti

B.4.1.33. Subjekt može upravljati i ocjenjivati učinkovitost skupine financijskih obveza ili financijske imovine i financijskih obveza tako da se mjerenjem te skupine po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka dobiju relevantnije informacije. Pozornost je u ovome slučaju usmjerena na način na koji subjekt upravlja i mjeri učinkovitost, a ne na vrstu njegovih financijskih instrumenata.

B.4.1.34. Na primjer, subjekt može upotrijebiti taj uvjet za određivanje financijskih obveza po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka ako je ispunjeno načelo iz točke 4.2.2. podtočke (b) i ako subjekt ima financijsku imovinu i financijske obveze koje su izložene jednome ili više istih rizika, a tim se rizicima upravlja i oni se ocjenjuju na osnovi fer vrijednosti u skladu s dokumentiranom politikom upravljanja imovinom i obvezama. Primjer je subjekt koji je izdao „strukturirane proizvode” koji sadržavaju višestruke ugrađene derivatne instrumente i koji upravlja rizicima koji iz toga proizlaze na osnovi fer vrijednosti upotrebljavajući i derivatne i nederivatne financijske instrumente.

▼M53

B.4.1.35. Kako je prethodno navedeno, taj uvjet ovisi o načinu na koji subjekt upravlja i ocjenjuje učinkovitost skupine financijskih instrumenata koji se razmatraju. Prema tome (uz primjenu zahtjeva povezanih s određivanjem pri početnom priznavanju), subjekt koji određuje financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka na temelju tog uvjeta dužan je tako odrediti sve prihvatljive financijske instrumente kojima upravlja i koje ocjenjuje zajedno.

B.4.1.36. Dokumentacija o strategiji subjekta ne mora biti opsežna, ali bi trebala biti dovoljna da bi se dokazala sukladnost s točkom 4.2.2. podtočkom (b). Ta dokumentacija nije potrebna za svaku pojedinu stavku, već je dovoljno da postoji za portfelj. Na primjer, ako se sustavom upravljanja učinkovitosti za odjel – koji je odobrilo ključno rukovodeće osoblje subjekta – jasno dokazuje da se njegova učinkovitost ocjenjuje na toj osnovi, nisu potrebni dodatni dokumenti kako bi se dokazala sukladnost s točkom 4.2.2. podtočkom (b).

Ugrađeni derivatni instrumenti (odjeljak 4.3.)

B.4.3.1. Kada subjekt postane stranka u hibridnom ugovoru kojemu osnovni ugovor nije imovina obuhvaćena primjenom ovog standarda, točkom 4.3.3. zahtijeva se da subjekt utvrdi sve ugrađene derivatne instrumente, procijeni je li ih potrebno odvojiti od osnovnog ugovora i izmjeri derivatne instrumente koje je potrebno odvojiti od osnovnog ugovora po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka pri početnom priznavanju i nakon toga.

B.4.3.2. Ako osnovni ugovor nema navedeno ili unaprijed utvrđeno dospijeće te ako predstavlja preostali udio u neto imovini subjekta, tada ima ista gospodarska obilježja i rizike kao vlasnički instrument, a ugrađeni bi derivat trebao imati obilježja vlasničkog kapitala koja se odnose na isti subjekt kako bi se smatrao usko povezanim s tim ugovorom. Ako osnovni ugovor nije vlasnički instrument i odgovara definiciji financijskog instrumenta, njegova gospodarska obilježja i rizici jednaki su onima koje ima dužnički instrument.

B.4.3.3. Ugrađeni neopcijski derivatni instrument (kao što je ugrađeni terminski ugovor ili ugovor o zamjeni) odvaja se od osnovnog ugovora na temelju njegovih navedenih ili podrazumijevanih bitnih odredaba kako bi pri početnom priznavanju njegova fer vrijednost bila jednaka nuli. Ugrađeni opcijski derivatni instrument (kao što su ugrađena opcija prodaje, opcija kupnje, najviša i najniža opcija, te opcija zamjene) odvaja se od osnovnog ugovora na temelju navedenih uvjeta mogućnosti opcije. Početna knjigovodstvena vrijednost osnovnog instrumenta jednaka je ostatku vrijednosti nakon odvajanja ugrađenog derivatnog instrumenta.

B.4.3.4. Općenito se s višestrukim ugrađenim derivatnim instrumentima u jednom hibridnom ugovoru postupa kao s jedinstvenim složenim ugrađenim derivatnim instrumentom. Međutim, ugrađeni derivatni instrumenti koji se klasificiraju kao vlasnički kapital (vidjeti MRS 32) obračunavaju se odvojeno od onih koji se klasificiraju kao imovina ili obveze. Nadalje, ako hibridni ugovor ima više od jednog ugrađenog derivatnog instrumenta, a ti su derivatni instrumenti povezani s različitom izloženosti rizicima i moguće ih je lako odvojiti i neovisni su jedan od drugoga, obračunavaju se odvojeno jedan od drugoga.

▼**M53**

B.4.3.5 Gospodarska obilježja i rizici ugrađenog derivatnog instrumenta nisu usko povezani s osnovnim ugovorom (točka 4.3.3. podtočka (a)) u sljedećim primjerima. Ako su ispunjeni uvjeti iz točke 4.3.3. podtočaka (b) i (c), u tim primjerima subjekt obračunava ugrađeni derivatni instrument odvojeno od osnovnog ugovora.

(a) Opcija prodaje ugrađena u instrument koji omogućava imatelju da od izdavatelja zatraži otkup instrumenta za određeni iznos novca ili druge imovine, koji se mijenja ovisno o promjeni cijene ili indeksa vlasničkih instrumenata ili roba, nije usko povezana s osnovnim dužničkim instrumentom.

(b) Opcija ili automatska odredba o produljenju preostalog roka do dospijeća dužničkog instrumenta nije usko povezana s osnovnim dužničkim instrumentom, osim ako postoji istodobno usklađivanje s približnom tekućom tržišnom kamatnom stopom u vrijeme produljenja. Ako subjekt izda dužnički instrument, a imatelj tog dužničkog instrumenta izda opciju kupnje dužničkog instrumenta trećoj strani, izdavatelj smatra tu opciju kupnje produljenjem roka do dospijeća dužničkog instrumenta ako se od izdavatelja može zatražiti da sudjeluje ili da olakša ponovno stavljanje na tržište tog dužničkog instrumenta uslijed korištenja opcije kupnje.

(c) Plaćanja kamata ili glavnice indeksirana uz vlasnički instrument, ugrađena u osnovni dužnički instrument ili ugovor o osiguranju – čiji se iznos kamata ili glavnice indeksira uz vrijednost vlasničkih instrumenata – nisu usko povezana s osnovnim instrumentom jer se rizici povezani s osnovnim instrumentom razlikuju od rizika povezanih s ugrađenim derivatnim instrumentom.

(d) Plaćanja kamata ili glavnice indeksirana uz robu, ugrađena u osnovni dužnički instrument ili ugovor o osiguranju – čiji se iznos kamata ili glavnice indeksira uz cijenu robe (kao što je zlato) – nisu usko povezana s osnovnim instrumentom, jer se rizici povezani s osnovnim instrumentom razlikuju od rizika povezanih s ugrađenim derivatnim instrumentom.

(e) Opcija kupnje, prodaje ili prijevremenog plaćanja ugrađena u osnovni dužnički ugovor ili osnovni ugovor o osiguranju nije usko povezana s osnovnim ugovorom, osim ako je:

i. cijena izvršenja opcije na svaki datum izvršenja približno jednaka amortiziranom trošku osnovnog dužničkog instrumenta ili knjigovodstvenoj vrijednosti osnovnog ugovora o osiguranju ili

ii. cijena izvršenja opcije prijevremenog plaćanja naknada zajmodavcu za iznos do najviše približne sadašnje vrijednosti izgubljene kamate za preostalo razdoblje osnovnog ugovora. Izgubljena kamata umnožak je ranije plaćenog iznosa glavnice i kamatnog diferencijala. Kamatni je diferencijal efektivna kamatna stopa u osnovnom ugovoru koja premašuje efektivnu kamatnu stopu koju bi subjekt dobio na datum prijevremenog plaćanja da je unaprijed plaćeni iznos glavnice ponovno uložio u sličan ugovor tijekom preostalog razdoblja osnovnog ugovora.

Potrebno je ocijeniti je li opcija kupnje ili prodaje usko povezana s osnovnim dužničkim ugovorom prije odvajanja elementa kapitala konvertibilnog dužničkog instrumenta u skladu s MRS-om 32.

▼M53

(f) Kreditni derivatni instrumenti koji su ugrađeni u osnovnom dužničkom instrumentu i jednoj strani (korisniku) omogućuju da kreditni rizik određene referentne imovine, koja ne mora biti u njegovu vlasništvu, prenese drugoj strani (jamcu), nisu usko povezani s osnovnim dužničkim instrumentom. Takvi kreditni derivatni instrumenti jamcu omogućuju preuzimanje kreditnog rizika povezanog s referentnom imovinom iako ona nije izravno u njegovu vlasništvu.

B.4.3.6. Primjer je hibridnog ugovora financijski instrument koji imatelju daje pravo da proda financijski instrument natrag izdavatelju u zamjenu za određeni iznos novca ili druge financijske imovine, koji se mijenja ovisno o promjeni indeksa vlasničkih instrumenata i robe koji se može povećati ili smanjiti („instrument koji je moguće prodati”). Osim ako pri početnom priznavanju izdavatelj odredi instrument koji je moguće prodati kao financijsku obvezu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, potrebno je odvojiti ugrađeni derivatni instrument (odnosno indeksirano plaćanje glavnice) u skladu s točkom 4.3.3., s obzirom na to da je osnovni ugovor dužnički instrument u skladu s točkom B.4.3.2., a indeksirano plaćanje glavnice nije usko povezano s osnovnim dužničkim instrumentom u skladu s točkom B.4.3.5. podtočkom (a). Budući da se plaćanje glavnice može povećati i smanjiti, ugrađeni derivatni instrument je neopcijski derivat čija je vrijednost indeksirana uz osnovnu varijablu.

B.4.3.7. U slučaju instrumenta koji je moguće prodati u bilo kojem trenutku za iznos novca jednak razmjernom udjelu u neto vrijednosti imovine subjekta (kao što su jedinice otvorenog uzajamnog fonda ili neki ulagački proizvodi povezani s jedinicama), posljedica odvajanja ugrađenog derivatnog instrumenta i obračunavanja svake pojedine komponente jest mjerenje složenog instrumenta po iznosu otkupa koji je potrebno platiti na kraju izvještajnog razdoblja ako je imatelj iskoristio svoje pravo prodaje instrumenta natrag izdavatelju.

B.4.3.8. Gospodarska obilježja i rizici ugrađenog derivatnog instrumenta usko su povezani s gospodarskim obilježjima i rizicima osnovnog ugovora u slučajevima navedenima u nastavku. U tim primjerima subjekt ne obračunava ugrađeni derivatni instrument odvojeno od osnovnog ugovora.

(a) Ugrađeni derivat čija je osnovna varijabla kamatna stopa ili indeks kamatnih stopa koji mogu promijeniti iznos kamata koje bi inače bile plaćene ili primljene za kamatonosni osnovni dužnički ugovor ili ugovor o osiguranju usko je povezan s osnovnim ugovorom, osim ako se hibridni ugovor može podmiriti tako da imatelj ne nadoknadi gotovo čitavo svoje priznato ulaganje ili ako bi ugrađeni derivat mogao barem udvostručiti početnu stopu povrata imatelja od osnovnog ugovora i može uzrokovati stopu povrata barem dvostruko veću od tržišne stope povrata za ugovor s istim uvjetima kao i osnovni ugovor.

(b) Ugrađena donja ili gornja granica kamatne stope dužničkog ugovora ili ugovora o osiguranju usko je povezan s osnovnim ugovorom ako je gornja granica jednaka ili viša od tržišne kamatne stope te ako je donja granica jednaka ili niža od tržišne kamatne stope pri izdavanju ugovora, a gornja ili donja granica ne djeluju kao poluga u odnosu na osnovni ugovor. Slično tomu, odredbe uključene u ugovor o kupnji ili prodaji imovine (npr. robe) koje utvrđuju gornju i donju granicu cijene koju je potrebno platiti ili primiti za imovinu usko su povezane s osnovnim ugovorom ako i gornja i donja granica pri sklapanju ugovora dovode do znatnog gubitka i ako ne djeluju kao poluga.

▼**M53**

(c) Ugrađeni derivatni instrument u stranoj valuti koji stvara tok plaćanja glavnice ili kamata koja su izražena u stranoj valuti, a koji je ugrađen u osnovni dužnički instrument (npr. obveznica u dvije valute), usko je povezan s osnovnim dužničkim instrumentom. Takav derivatni instrument nije odvojen od osnovnog instrumenta jer se MRS-om 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta* zahtijeva priznavanje dobiti i gubitka u stranoj valuti od monetarnih stavki u računu dobiti i gubitka.

(d) Ugrađeni derivatni instrument u stranoj valuti u osnovnom ugovoru koji je ugovor o osiguranju ili nije financijski instrument (kao što je ugovor o kupnji ili prodaji nefinancijske stavke pri čemu je cijena izražena u stranoj valuti) usko je povezan s osnovnim ugovorom ako ne djeluje kao poluga, ne sadržava mogućnost opcije i zahtijeva plaćanje izraženo u jednoj od sljedećih valuta:

i. u funkcionalnoj valuti bilo koje značajne stranke tog ugovora;

ii. u valuti u kojoj je obično izražena cijena nabavljene robe ili izvršenih usluga u okviru komercijalnih transakcija u čitavom svijetu (kao što je američki dolar za transakcije koje uključuju sirovu naftu) ili

iii. u valuti koja se obično upotrebljava u ugovorima o kupnji ili prodaji nefinancijskih stavki u gospodarskom okruženju u kojem se obavlja transakcija (odnosno razmjerno stabilna i likvidna valuta koja se obično primjenjuje u lokalnim poslovnim transakcijama ili vanjskoj trgovini).

(e) Ugrađena opcija prijevremenog plaćanja u okviru trgovanja samo kamatama ili samo glavnicom vrijednosnih papira usko je povezana s osnovnim ugovorom ako je osnovni ugovor i. na početku posljedica odvajanja prava na primitak ugovornih novčanih tokova financijskog instrumenta koji sam po sebi ne sadržava ugrađeni derivatni instrument i ii. ne sadržava odredbe koje nisu prisutne u izvornom osnovnom dužničkom ugovoru.

(f) Ugrađeni derivatni instrument u osnovnom ugovoru o najmu usko je povezan s osnovnim ugovorom ako je ugrađeni derivatni instrument i. indeks povezan s inflacijom, kao što je indeks plaćanja najamnine vezan uz indeks potrošačkih cijena (pod uvjetom da najam ne djeluje kao poluga i da je indeks povezan s inflacijom u gospodarskom okruženju subjekta), ii. potencijalna najamnina temeljena na s njome povezanoj prodaji ili iii. potencijalna najamnina temeljena na promjenjivim kamatnim stopama.

(g) Mogućnost povezivanja jedinica ugrađena u osnovnom financijskom instrumentu ili osnovnom ugovoru o osiguranju usko je povezana s osnovnim instrumentom ili osnovnim ugovorom ako se plaćanja izražena u jedinici mjere u tekućim vrijednostima jedinica koje odražavaju fer vrijednost imovine fonda. Mogućnost povezivanja jedinica je ugovorni uvjet koji zahtijeva plaćanja izražena u jedinicama unutarnjeg ili vanjskog ulagačkog fonda.

▼M53

(h) Derivatni instrument ugrađen u ugovoru o osiguranju usko je povezan s osnovnim ugovorom o osiguranju ako su ugrađeni derivatni instrument i osnovni ugovor o osiguranju toliko međuovisni da subjekt nije u stanju odvojeno mjeriti ugrađeni derivatni instrument (odnosno da pritom ne uzima u obzir i osnovni ugovor).

Instrumenti koji sadržavaju ugrađene derivatne instrumente

B.4.3.9 Kako je navedeno u točki B.4.3.1., kada subjekt postane stranka u hibridnom ugovoru koji sadržava osnovni ugovor koji nije imovina obuhvaćena primjenom ovog standarda i koji sadržava jedan ili više ugrađenih derivata, točkom 4.3.3. zahtijeva se od subjekta da utvrdi takve ugrađene derivatne instrumente, procijeni je li ih potrebno odvojiti od osnovnog ugovora i izmjeri derivatne instrumente koje je potrebno odvojiti od osnovnog ugovora po fer vrijednosti pri početnom priznavanju i nakon toga. Ti zahtjevi mogu biti složeniji ili uzrokovati mjerenje koje je manje pouzdano od mjerenja čitavog instrumenta po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Stoga se ovim standardom dopušta određivanje čitavog hibridnog ugovora po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka.

B.4.3.10. Takvo se određivanje može primijeniti bez obzira na to zahtijeva li se ili zabranjuje točkom 4.3.3. odvajanje ugrađenog derivatnog instrumenta od osnovnog ugovora. Međutim, točkom 4.3.5. ne opravdava se određivanje hibridnog ugovora po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u slučajevima iz točke 4.3.5. podtočaka (a) i (b), s obzirom na to da se time ne bi umanjila složenost niti povećala pouzdanost.

Ponovna procjena ugrađenih derivatnih instrumenata

B.4.3.11 U skladu s točkom 4.3.3., subjekt mora procijeniti je li ugrađeni derivat potrebno odvojiti od osnovnog ugovora i obračunavati ga kao derivatni instrument kad subjekt po prvi put postane stranka ugovora. Zabranjeno je naknadno ponovno procjenjivanje, osim u slučaju promjene uvjeta ugovora kojom se znatno mijenjaju novčani tokovi koji bi se inače zahtijevali temeljem ugovora, u kojem slučaju je ponovno procjenjivanje potrebno. Subjekt utvrđuje je li promjena novčanih tokova znatna tako da razmotri opseg u kojemu su se promijenili očekivani budući novčani tokovi povezani s ugrađenim derivatnim instrumentom, osnovnim ugovorom ili oboje te je li promjena znatna u odnosu na prethodno očekivane novčane tokove temeljem ugovora.

B.4.3.12. Točka B.4.3.11. ne primjenjuje se na ugrađene derivatne instrumente u ugovorima koji su stečeni u okviru:

(a) poslovnog spajanja (kako je utvrđeno u MSFI-ju 3 *Poslovna spajanja*);

(b) spajanja subjekata ili poslovnih djelatnosti pod zajedničkim nadzorom, kako je opisano u točkama od B1. do B.4. MSFI-ja 3 ili

(c) udruživanja u zajednički pothvat, kako je utvrđeno u MSFI-ju 11 *Zajednički poslovi*

ni na njihovu moguću ponovnu procjenu na datum stjecanja. ([1])

([1]) U MSFI-ju 3 objašnjeno je stjecanje ugovora s ugrađenim derivatnim instrumentima u okviru poslovnog spajanja.

▼M53

Reklasifikacija financijske imovine (odjeljak 4.4.)

Reklasifikacija financijske imovine

B.4.4.1. Točkom 4.4.1. zahtijeva se da subjekt reklasificira financijsku imovinu ako mijenja svoj poslovni model radi upravljanja tom financijskom imovinom. Očekuje se da će takve promjene biti vrlo rijetke. Takve promjene utvrđuje više rukovodstvo subjekta slijedom vanjskih i unutarnjih promjena i one moraju biti značajne za poslovanje subjekta te se moraju moći dokazati vanjskim stranama. Prema tome, do promjene poslovnog modela subjekta dolazi samo ako subjekt započinje ili prestaje s obavljanjem djelatnosti koja je značajna za njegovo poslovanje; na primjer, kada subjekt stekne, proda ili prekine određenu vrstu poslovanja. Primjeri promjene poslovnog modela uključuju sljedeće:

(a) Subjekt ima portfelj poslovnih zajmova koje drži radi prodaje u kratkom roku. Subjekt stekne društvo koje upravlja poslovnim zajmovima i ima poslovni model u okviru kojeg drži zajmove radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova. Portfelj poslovnih zajmova više nije namijenjen prodaji, nego se njime sada upravlja zajedno sa stečenim poslovnim zajmovima i svi se drže radi prikupljanja ugovornih novčanih tokova.

(b) Poduzeće koje pruža financijske usluge odluči ugasiti odobravanje stambenih kredita građanstvu. Taj dio poslovanja ne preuzima nove poslove, a poduzeće za pružanje financijskih usluga na tržištu aktivno nudi svoj portfelj hipotekarnih zajmova na prodaju.

B.4.4.2. Promjena cilja poslovnog modela subjekta mora biti izvršena prije datuma reklasifikacije. Na primjer, ako poduzeće za pružanje financijskih usluga odluku o gašenju odobravanja stambenih kredita građanstvu donese 15. veljače, zbog čega svu financijsku imovinu na koju to utječe mora reklasificirati 1. travnja (odnosno, prvog dana sljedećeg izvještajnog razdoblja subjekta), subjekt nakon 15. veljače ne smije prihvaćati nova odobravanja stambenih kredita građanstvu niti smije na neki drugi način sudjelovati u aktivnostima koje su sukladne s njegovim bivšim poslovnim modelom.

B.4.4.3. Primjeri navedeni u nastavku ne smatraju se promjenama poslovnog modela:

(a) promjena namjere u pogledu određene financijske imovine (čak i u okolnostima znatnih promjena tržišnih uvjeta);

(b) privremeni nestanak određenog tržišta financijske imovine;

(c) prijenos financijske imovine između dijelova subjekta s različitim poslovnim modelima.

MJERENJE (POGLAVLJE 5.)

Početno mjerenje (odjeljak 5.1.)

B.5.1.1. Fer vrijednost financijskog instrumenta pri početnom priznavanju obično je cijena transakcije (odnosno fer vrijednost plaćene ili primljene naknade, vidjeti i točku B.5.1.2.A i MSFI 13). Međutim, ako se dio plaćene ili primljene naknade ne odnosi na financijski instrument, nego na nešto drugo, subjekt mjeri fer vrijednost financijskog instrumenta. Na primjer, fer vrijednost dugoročnog zajma ili potraživanja

▼M53

bez kamata može se mjeriti kao sadašnja vrijednost svih budućih primitaka novca koji se diskontiraju primjenom prevladavajućih tržišnih kamatnih stopa za slični instrument (sličan u pogledu valute, vijeka trajanja, vrste kamatne stope i drugih čimbenika) izdavatelja sličnog kreditnog rejtinga. Svaki dodatni posuđeni iznos je rashod ili smanjenje prihoda, osim ako ispunjava uvjete za priznavanje kao neka druga vrsta imovine.

B.5.1.2. Ako subjekt da zajam s netržišnom kamatnom stopom (npr. pet posto, dok je tržišna kamatna stopa za slične zajmove osam posto) i unaprijed primi naknadu kao kompenzaciju, subjekt priznaje zajam po fer vrijednosti, odnosno bez naknade koju je primio.

B.5.1.2.A Najbolji je dokaz fer vrijednosti financijskog instrumenta pri početnom priznavanju obično cijena transakcije (odnosno fer vrijednost plaćene ili primljene naknade, vidjeti i MSFI 13). Ako subjekt pri početnom priznavanju utvrdi da se fer vrijednost razlikuje od cijene transakcije, kako je navedeno u točki 5.1.1.A, dužan je taj instrument na taj datum obračunati kako slijedi:

(a) mjerenjem koje se zahtijeva točkom 5.1.1. ako je dokaz za tu fer vrijednost kotirana cijena na aktivnom tržištu za jednaku imovinu ili obvezu (odnosno ulazni podaci prve razine) ili na temelju metode procjene, pri čemu se upotrebljavaju samo podaci s dostupnih tržišta. Subjekt razliku između fer vrijednosti pri početnom priznavanju i cijene transakcije mora priznati kao dobit ili gubitak;

(b) u svim ostalim slučajevima mjerenjem koje se zahtijeva točkom 5.1.1., koje se usklađuje radi odgode razlike između fer vrijednosti pri početnom priznavanju i cijene transakcije. Nakon početnog priznavanja, subjekt odgođenu razliku mora priznati kao dobit ili gubitak u mjeri u kojoj je nastala zbog promjene čimbenika (uključujući vrijeme) koji bi sudionici na tržištu uzeli u obzir pri određivanju cijene imovine ili obveze.

Naknadno mjerenje (odjeljci 5.2. i 5.3.)

B.5.2.1. Ako se financijski instrument koji je prethodno bio priznat kao financijska imovina mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, a njegova je fer vrijednost niža od nule, riječ je o financijskoj obvezi koja se mjeri u skladu s točkom 4.2.1. Međutim, hibridni ugovori obuhvaćeni primjenom ovog standarda kojima je osnovni ugovor imovina uvijek se mjere u skladu s točkom 4.3.2.

B.5.2.2. U sljedećem je primjeru prikazano obračunavanje transakcijskih troškova pri početnom i naknadnom mjerenju financijske imovine koja se mjeri po fer vrijednosti s promjenama kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, u skladu s točkom 5.7.5. ili točkom 4.1.2.A. Subjekt je nabavio financijsku imovinu za 100 novčanih jedinica i kupovnu proviziju od dvije novčane jedinice. Početno se imovina priznaje u vrijednosti od 102 novčane jedinice. Izvještajno razdoblje završava dan kasnije, kada je kotirana tržišna cijena imovine 100 novčanih jedinica. Kada bi se imovina prodala, trebalo bi platiti proviziju od tri novčane jedinice. Na taj datum subjekt imovinu mjeri u vrijednosti od 100 novčanih jedinica (ne uzimajući u obzir moguću proviziju od prodaje) i u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti priznaje gubitak od dvije novčane jedinice. Ako se financijska imovina mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A, transakcijski se troškovi amortiziraju u računu dobiti ili gubitka primjenom metode efektivne kamatne stope.

▼**M53**

B.5.2.2.A Naknadno mjerenje financijske imovine ili financijske obveze te naknadno priznavanje dobiti i gubitka opisano u točki B.5.1.2.A moraju ispunjavati zahtjeve ovog standarda.

Ulaganja u vlasničke instrumente i ugovori o tim ulaganjima

B.5.2.3. Sva ulaganja u vlasničke instrumente i ugovori o tim instrumentima moraju se mjeriti po fer vrijednosti. Međutim, u ograničenim okolnostima trošak može biti i odgovarajuća procjena fer vrijednosti. To može biti slučaj ako za mjerenje fer vrijednosti nije dostupno dovoljno novijih podataka ili ako je na raspolaganju širok raspon mogućih mjerenja fer vrijednosti i trošak predstavlja najbolju procjenu fer vrijednosti u okviru tog raspona.

B.5.2.4. Pokazatelji koji ukazuju na to da trošak možda ne odražava fer vrijednost uključuju:

(a) znatnu promjenu uspješnosti subjekta u koji se ulaže u usporedbi s proračunima, planovima ili ključnim etapama;

(b) promjene očekivanja o ostvarenju ključnih etapa u razvoju tehničkog proizvoda primatelja ulaganja;

(c) znatnu promjenu na tržištu u pogledu vlasničkog kapitala subjekta u koji se ulaže, njegovih proizvoda ili mogućih proizvoda;

(d) znatnu promjenu u globalnom gospodarstvu ili gospodarskom okruženju u kojem posluje subjekt u koji se ulaže;

(e) znatnu promjenu uspješnosti usporedivih subjekata ili vrednovanja u okviru ukupnog tržišta;

(f) unutarnja pitanja primatelja ulaganja, kao što su prijevare, poslovni sporovi, sudski postupak, promjene rukovodstva ili strategije;

(g) dokaze iz vanjskih transakcija povezanih s vlasničkim kapitalom primatelja ulaganja, samog primatelja ulaganja (kao što je svježe izdanje vlasničkog kapitala) ili prijenosima vlasničkih instrumenata između trećih strana.

B.5.2.5. Popis iz točke B.5.2.4. nije iscrpan. Subjekt je dužan upotrijebiti sve podatke o uspješnosti i poslovanju primatelja ulaganja koji postanu dostupni nakon datuma početnog priznavanja. Postojanje bilo kojeg od tih važnih čimbenika može ukazivati na to da trošak možda ne odražava fer vrijednost. U takvim slučajevima subjekt mora mjeriti fer vrijednost.

B.5.2.6. Trošak nikada nije najbolja procjena fer vrijednosti za ulaganja u kotirane vlasničke instrumente (ili ugovore o kotiranim vlasničkim instrumentima).

▼M53

Mjerenje po amortiziranom trošku (odjeljak 5.4.)

Metoda efektivne kamatne stope

B.5.4.1. Primjenom metode efektivne kamatne stope subjekt utvrđuje naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta. Opis naknada za financijske usluge ne mora ukazivati na vrstu i sadržaj pruženih usluga. Naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta obračunavaju se kao usklađivanje s efektivnom kamatnom stopom, osim ako se financijski instrument mjeri po fer vrijednosti, pri čemu se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti ili gubitka. U tim se slučajevima naknade pri početnom priznavanju instrumenta priznaju kao prihod ili rashod.

B.5.4.2. Naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta uključuju:

(a) naknade za izdavanje koje subjekt primi u vezi sa stvaranjem ili stjecanjem financijske imovine. Takve naknade mogu uključivati kompenzaciju za aktivnosti kao što su ocjenjivanje financijskog stanja zajmoprimca, ocjenjivanje i evidentiranje jamstava, osiguranja plaćanja i ostalih jamčevina, pregovaranje o uvjetima instrumenta, pripremanje i obrada dokumentacije te zaključenje transakcije. Te su naknade sastavni dio pokretanja sudjelovanja u iz toga proizišlom financijskom instrumentu;

(b) naknade za obveze na temelju zajma koje subjekt primi za davanje zajma kada se obveza na temelju zajma ne mjeri u skladu s točkom 4.2.1. podtočkom (a) i kada je vjerojatno da će subjekt sklopiti poseban sporazum o posudbi. Te se naknade smatraju kompenzacijom za stalno sudjelovanje u stjecanju financijskog instrumenta. Ako obveza istekne a da pritom subjekt ne da zajam, naknada se po isteku priznaje kao prihod;

(c) naknade za izdavanje koje se plaćaju pri izdavanju financijskih obveza koje se mjere po amortiziranom trošku. Te su naknade sastavni dio pokretanja sudjelovanja u financijskoj obvezi. Subjekt razlikuje naknade i troškove koji su sastavni dio efektivne kamatne stope za financijsku obvezu od naknada za izdavanje i transakcijskih troškova koji se odnose na pravo pružanja usluga kao što su usluge upravljanja ulaganjima.

B.5.4.3. Naknade koje nisu sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta i koje se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 15 uključuju:

(a) naknade naplaćene za servisiranje zajma;

(b) naknade za obvezu davanja zajma kada se obveza na temelju zajma ne mjeri u skladu s točkom 4.2.1. podtočkom (a) i kada sklapanje posebnog sporazuma o posudbi nije vjerojatno i

(c) naknade za sindiciranje zajma koje primi subjekt koji dogovara zajam i za sebe ne zadržava dio paketa zajma (ili zadržava dio iste efektivne kamatne stope za usporedivi rizik kao i ostali sudionici).

▼M53

B.5.4.4. Pri primjeni metode efektivne kamatne stope subjekt obično amortizira sve naknade i plaćene ili primljene iznose, transakcijske troškove te ostale premije ili diskonte uključene u izračun efektivne kamatne stope tijekom očekivanog vijeka trajanja financijskog instrumenta. Međutim, primjenjuje se kraće razdoblje ako je to razdoblje na koje se odnose naknade, plaćeni ili primljeni iznosi, transakcijski troškovi te premije ili diskonti. To je slučaj ako se za varijablu na koju se odnose naknade, plaćeni ili primljeni iznosi, transakcijski troškovi te premije ili diskonti kamatna stopa promijeni u skladu s tržišnim kamatnim stopama prije očekivanog dospijeća instrumenta. U tom slučaju primjereno razdoblje amortizacije je razdoblje do datuma sljedeće promjene kamatnih stopa. Na primjer, ako premija ili diskont za instrument s promjenjivom kamatnom stopom odražava kamate obračunane za taj financijski instrument od posljednjeg plaćanja kamate ili promjene tržišnih kamatnih stopa otkada je promjenjiva kamatna stopa usklađena s tržišnim kamatnim stopama, amortizira se do sljedećeg datuma usklađivanja promjenjive kamatne stope s tržišnim kamatnim stopama. Tomu je tako jer se premija ili diskont odnosi na razdoblje do datuma sljedećeg usklađivanja kamata, s obzirom na to da se na taj datum varijabla na koju se odnose premija ili diskont (npr. kamatne stope) usklađuje s tržišnim stopama. Međutim, ako su premija ili diskont posljedica promjene kreditnog raspona koja je veća od promjenjive kamatne stope navedene u financijskom instrumentu ili drugih varijabli koje se ne usklađuju s tržišnim stopama, amortiziraju se tijekom očekivanog vijeka trajanja financijskog instrumenta.

B.5.4.5. Periodičnom ponovnom procjenom novčanih tokova financijske imovine i financijskih obveza s promjenjivom kamatnom stopom, kako bi se odrazila kretanja tržišnih kamatnih stopa, mijenja se efektivna kamatna stopa. Ako se financijska imovina ili financijska obveza s promjenjivom kamatnom stopom na početku priznaju u iznosu jednakom glavnici koja se potražuje ili koju je potrebno platiti po dospijeću, ponovna procjena budućih plaćanja kamata obično nema znatan učinak na knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze.

B.5.4.6. Ako subjekt ispravi svoje procjene plaćanja ili primitaka (isključujući izmjene u skladu s točkom 5.4.3. i promijenjene procjene očekivanih kreditnih gubitaka), mora uskladiti bruto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ili amortizirani trošak financijske obveze (ili skupine financijskih instrumenata) kako bi odražavala stvarne i ispravljene ugovorne novčane tokove. Subjekt ponovno računa bruto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ili amortiziranog troška financijske obveze kao sadašnju vrijednost procijenjenih budućih ugovornih novčanih tokova diskontiranih po izvornoj efektivnoj kamatnoj stopi financijskog instrumenta (odnosno za kupljenu ili stvorenu financijsku imovinu umanjenu za kreditne gubitke, po efektivnoj kamatnoj stopi usklađenoj za kreditni rizik) ili prema potrebi po ispravljenoj efektivnoj kamatnoj stopi koja se računa u skladu s točkom 6.5.10. Usklađivanje se priznaje kao prihod ili rashod u računu dobiti ili gubitka.

B.5.4.7. U nekim se slučajevima pri početnom priznavanju smatra da je financijska imovina umanjena za kreditne gubitke jer je kreditni rizik vrlo visok, a u slučaju kupnje financijska je imovina nabavljena s velikim diskontom. Subjekt je dužan početne očekivane kreditne gubitke uključiti u procijenjene novčane tokove pri izračunu efektivne kamatne stope usklađene za kreditni rizik za financijsku imovinu za koju se pri početnom priznavanju smatra da će biti kupljena ili stvorena financijska imovina umanjena za kreditne gubitke. To međutim ne znači da je efektivnu kamatnu stopu usklađenu za kreditni rizik potrebno primijeniti samo zbog toga što pri početnom priznavanju financijska imovina ima visoki kreditni rizik.

▼M53

Transakcijski troškovi

B.5.4.8. Transakcijski troškovi uključuju naknade i honorare plaćene agentima (uključujući zaposlenike u ulozi agenata prodaje), savjetnicima, brokerima i posrednicima, pristojbe u korist regulatornih agencija i komisija za vrijednosne papire te porez i druga davanja za prijenos. Transakcijski troškovi ne uključuju dužničke premije ili diskonte, troškove financiranja ili unutarnje administrativne ili opće troškove.

Otpis

B.5.4.9. Otpis se može odnositi na financijsku imovinu u cijelosti ili na njezin dio. Na primjer, subjekt planira provesti osiguranje plaćanja na financijskoj imovini te očekuje da će na temelju osiguranja plaćanja nadoknaditi najviše 30 posto vrijednosti financijske imovine. Ako subjekt razumno ne očekuje buduće novčane tokove od financijske imovine, trebao bi otpisati preostalih 70 posto vrijednosti financijske imovine.

Umanjenje vrijednosti (odjeljak 5.5.)

Pojedinačna i skupna procjena

B.5.5.1. Radi ispunjenja cilja priznavanja očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja zbog znatnih povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja, može biti nužno izvršiti skupnu procjenu znatnih povećanja kreditnog rizika uzimajući u obzir podatke koji ukazuju na znatna povećanja kreditnog rizika, primjerice u skupini ili podskupini financijskih instrumenata. Time se osigurava da će subjekt u slučaju znatnih povećanja kreditnog rizika ispuniti cilj priznavanja očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja, čak i ako dokaz takvih znatnih povećanja kreditnog rizika još uvijek nije dostupan na razini pojedinog instrumenta.

B.5.5.2. Priznavanje očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja obično se očekuje prije prekoračenja dospijeća instrumenta. Obično se kreditni rizik znatno poveća prije prekoračenja dospijeća financijskog instrumenta ili uslijed drugih čimbenika koji se odnose na kašnjenje najmoprimca (npr. izmjena ili restrukturiranje). Prema tome, kada su razumni i pouzdani podaci o budućim događajima, a ne samo o prošlim prekoračenjima dospijeća, dostupni bez nepotrebnih troškova i napora, moraju se upotrijebiti za procjenu promjene kreditnog rizika.

B.5.5.3. Međutim, ovisno o vrsti financijskog instrumenta i dostupnim podacima o kreditnim rizicima za određenu skupinu financijskih instrumenata, subjekt možda neće biti u stanju utvrditi znatne promjene kreditnog rizika za pojedine financijske instrumente prije prekoračenja dospijeća financijskog instrumenta. To može biti slučaj s financijskim instrumentima kao što su zajmovi građanstvu, kod kojih se malo ili nimalo podataka o kreditnom riziku rutinski prikuplja i prati po pojedinom instrumentu sve dok klijent ne prekrši ugovorne uvjete. Ako se promjene kreditnog rizika za pojedine financijske instrumente ne uoče prije prekoračenja njihova dospijeća, rezervacije za umanjenje vrijednosti koje bi se temeljile samo na podacima o kreditnom riziku za pojedini instrument ne bi vjerno odražavale promjene kreditnog rizika nakon početnog priznavanja.

▼**M53**

B.5.5.4. U nekim okolnostima subjekt bez nepotrebnih troškova i napora ne može doći do razumnih i pouzdanih podataka za mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja po pojedinim instrumentima. U tom se slučaju očekivani kreditni gubici tijekom vijeka trajanja priznaju na skupnoj osnovi, uzimajući u obzir opsežne podatke o kreditnim rizicima. Ovi opsežni podaci o kreditnim rizicima moraju sadržavati ne samo podatke o prekoračenju dospijeća, nego i sve važne podatke o kreditnim rizicima, uključujući makroekonomske podatke o budućim događajima, s ciljem približnog određivanja ishoda priznavanja očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja u slučaju znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja na razini pojedinog instrumenta.

B.5.5.5. Za potrebe određivanja znatnih povećanja kreditnog rizika i priznavanja rezervacija za umanjenje vrijednosti na skupnoj osnovi, subjekt financijske instrumente može svrstati u skupine, i to na temelju zajedničkih obilježja kreditnog rizika, kako bi se omogućila lakša provedba analize radi pravovremenog utvrđivanja znatnih povećanja kreditnog rizika. Subjekt ne smije prikriti navedene podatke svrstavanjem financijskih instrumenata s različitim obilježjima kreditnog rizika u istu skupinu. Primjeri zajedničkih obilježja kreditnog rizika mogu uključivati, ali nisu ograničeni na, sljedeće:

(a) vrstu instrumenta;

(b) ocjene kreditnih rizika;

(c) vrstu osiguranja plaćanja;

(d) datum početnog priznavanja;

(e) preostali rok do dospijeća;

(f) djelatnost;

(g) zemljopisni položaj zajmoprimca i

(h) vrijednost osiguranja plaćanja u odnosu na financijsku imovinu ako ono utječe na vjerojatnost neispunjavanja obveza (npr. u nekim zakonodavstvima zajmovi koji se ne mogu podmiriti ijednom drugom imovinom ili omjeri najma i vrijednosti imovine).

B.5.5.6. Točkom 5.5.4. zahtijeva se priznavanje očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja svih financijskih instrumenata čiji je kreditni rizik znatno povećan nakon početnog priznavanja. Kako bi ostvario taj cilj, subjekt bi tijekom vijeka trajanja trebao priznati očekivane kreditne gubitke od dijela financijske imovine čiji se kreditni rizik smatra znatno povećanim nakon početnog priznavanja, ako nije u mogućnosti financijske instrumente čiji se kreditni rizik smatra znatno povećanim nakon početnog priznavanja svrstati u skupine na temelju zajedničkih obilježja kreditnih rizika. Objedinjavanje financijskih instrumenata radi procjene mogućih promjena kreditnog rizika na skupnoj osnovi može se mijenjati tijekom vremena, s dostupnošću novih podataka o skupinama financijskih instrumenata ili o pojedinim financijskim instrumentima.

▼M53

Vrijeme priznavanja očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja

B.5.5.7. Ocjena je li potrebno priznati očekivane kreditne gubitke tijekom vijeka trajanja temelji se na znatnim povećanjima vjerojatnosti ili rizika od neispunjavanja obveza nakon početnog priznavanja (bez obzira na to je li cijena financijskog instrumenta ispravljena kako bi odražavala povećanje kreditnog rizika), a ne na dokazima o umanjenju financijske imovine za kreditne gubitke na datum izvještavanja ili o stvarnom neispunjavanju obveza. Obično se znatno povećanje kreditnog rizika događa prije umanjenja financijske imovine za kreditne gubitke ili stvarnog neispunjenja obveza.

B.5.5.8. Kada je riječ o obvezama na temelju zajma, subjekt u obzir uzima promjene rizika od neispunjenja obveza na temelju zajma na koji se obveze odnose. Kada je riječ o ugovorima o financijskom jamstvu, subjekt u obzir uzima promjene rizika da određeni dužnik neće ispuniti obveze na temelju ugovora.

B.5.5.9. Značaj promjene kreditnog rizika nakon početnog priznavanja ovisi o riziku od neispunjenja obveza pri početnom priznavanju. Stoga je određena promjena rizika od neispunjenja obveza, u apsolutnim iznosima, značajnija za financijski instrument s manjim početnim rizikom od neispunjenja obveza, nego za financijski instrument s većim početnim rizikom neispunjenja obveza.

B.5.5.10. Rizik od neispunjenja obveza na temelju financijskih instrumenata koji su izloženi usporedivom kreditnom riziku tim je veći što je dulji očekivani vijek trajanja instrumenta; na primjer rizik od neispunjenja obveza na temelju obveznice koja ima status AAA i očekivani vijek trajanja deset godina veći je nego u slučaju obveznice koja ima status AAA i očekivani vijek trajanja pet godina.

B.5.5.11. Zbog odnosa između očekivanog vijeka trajanja instrumenta i rizika od neispunjenja obveza, promjenu kreditnog rizika nije moguće procijeniti jednostavnom usporedbom promjene apsolutnog rizika od neispunjenja obveza tijekom vremena. Na primjer, ako je rizik neispunjenja obveza na temelju financijskog instrumenta čiji je očekivani vijek trajanja pri početnom priznavanju deset godina jednak riziku neispunjenja obveza na temelju istoga financijskog instrumenta čiji je očekivani vijek trajanja u sljedećem razdoblju samo pet godina, to može ukazivati na povećanje kreditnog rizika. Razlog je tomu činjenica da se rizik od neispunjenja obveza tijekom očekivanog vijeka trajanja instrumenta obično smanjuje s protokom vremena ako se kreditni rizik ne mijenja i ako se bliži rok dospijeća financijskog instrumenta. Međutim, kada je riječ o financijskim instrumentima na temelju kojih znatne obveze plaćanja nastaju neposredno prije roka dospijeća financijskog instrumenta, rizik od neispunjenja obveza ne mora se nužno smanjivati s protokom vremena. U tom bi slučaju subjekt trebao uzeti u obzir i ostale kvalitativne čimbenike kojima bi se moglo dokazati znatno povećanje kreditnog rizika nakon početnog priznavanja.

B.5.5.12. Subjekt može primijeniti razne pristupe pri procjenjivanju mogućeg znatnog povećanja kreditnog rizika financijskog instrumenta nakon početnog priznavanja ili pri mjerenju očekivanih kreditnih gubitaka. Subjekt može primijeniti različite pristupe za različite financijske instrumente. Pristup kojim nije obuhvaćena izričita vjerojatnost neispunjenja obveza kao ulazni podatak *per se*, kao što je pristup na temelju stope kreditnog gubitka, može biti sukladan zahtjevima iz ovog standarda pod uvjetom da je subjekt u stanju odvojiti promjene rizika od neispunjenja obveza od promjena ostalih čimbenika očekivanih kreditnih gubitaka, kao što je osiguranje plaćanja, te ako pri procjeni u obzir uzme sljedeće:

▼M53

(a) promjenu rizika od neispunjenja obveza nakon početnog priznavanja;

(b) očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta te

(c) razumne i pouzdane podatke, dostupne bez nepotrebnih troškova i napora koji mogu utjecati na kreditni rizik.

B.5.5.13. Pri primjeni metoda za određivanje mogućeg znatnog povećanja kreditnog rizika financijskog instrumenta nakon početnog priznavanja potrebno je uzeti u obzir obilježja financijskog instrumenta (ili skupine financijskih instrumenata), kao i obrasce neispunjenja obveza na temelju usporedivih financijskih instrumenata u prošlim razdobljima. Bez obzira na zahtjev iz točke 5.5.9., kada je riječ o financijskim instrumentima kod kojih obrasci neispunjenja obveza nisu usredotočeni na određeni trenutak tijekom očekivanog vijeka trajanja financijskog instrumenta, promjene rizika od neispunjenja obveza u sljedećih dvanaest mjeseci mogu poslužiti kao razumna približna vrijednost promjena rizika od neispunjenja obveza tijekom vijeka trajanja. U takvim slučajevima subjekt za određivanje mogućeg znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja može upotrijebiti promjene rizika od neispunjenja obveza u sljedećih dvanaest mjeseci, osim ako okolnosti ukazuju na to da je potrebno izvršiti procjenu vijeka trajanja.

B.5.5.14. Međutim, za neke financijske instrumente, ili u nekim okolnostima, za određivanje je li potrebno priznati očekivane kreditne gubitke tijekom vijeka trajanja možda neće biti primjereno upotrijebiti promjene rizika neispunjenja obveza u sljedećih dvanaest mjeseci. Na primjer, promjena rizika neispunjenja obveza u sljedećih dvanaest mjeseci nije primjerena osnova za određivanje mogućeg povećanja kreditnog rizika financijskog instrumenta s rokom dospijeća duljim od dvanaest mjeseci kada:

(a) znatne obveze plaćanja na temelju financijskog instrumenta nastupaju tek nakon isteka sljedećih dvanaest mjeseci;

(b) nastupe promjene važnih makroekonomskih ili ostalih čimbenika povezanih s kreditnim rizicima koje se primjereno ne odražavaju u riziku od neispunjenja obveza tijekom sljedećih dvanaest mjeseci ili

(c) promjene čimbenika povezanih s kreditnim rizicima utječu samo na kreditni rizik financijskog instrumenta (ili imaju izraženiji učinak) po isteku dvanaestomjesečnog razdoblja.

Određivanje mogućeg znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja

B.5.5.15. Kada određuje je li potrebno priznati očekivane kreditne gubitke tijekom vijeka trajanja, subjekt uzima u obzir razumne i pouzdane podatke koji su dostupni bez nepotrebnih troškova i truda i koji mogu utjecati na kreditni rizik financijskog instrumenta u skladu s točkom 5.5.17. podtočkom (c). Subjekt ne mora poduzimati iscrpnu potragu za podacima radi utvrđivanja mogućeg znatnog povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja.

▼**M53**

B.5.5.16. Analiza kreditnog rizika sveobuhvatna je i temelji se na višestrukim čimbenicima; je li određeni čimbenik važan te može li se njegova važnost usporediti s ostalim čimbenicima ovisi o vrsti proizvoda, obilježjima financijskih instrumenata i zajmoprimcu, kao i o zemljopisnom području. Subjekt uzima u obzir razumne i pouzdane podatke dostupne bez nepotrebnih troškova i truda, korisne za određeni financijski instrument koji se procjenjuje. Međutim, neki se čimbenici ili pokazatelji neće moći utvrditi na razini pojedinih instrumenata. U tom je slučaju potrebno procijeniti čimbenike ili pokazatelje za odgovarajuće portfelje, skupine portfelja ili dijelove portfelja financijskih instrumenata kako bi se utvrdilo je li ispunjen zahtjev iz točke 5.5.3. o priznavanju očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja.

B.5.5.17. Okvirni popis informacija naveden u nastavku može biti važan pri procjeni promjena kreditnog rizika:

(a) znatne promjene pokazatelja unutarnje cijene kreditnog rizika kao posljedica promjene kreditnog rizika od izdavanja, uključujući, ali ne ograničavajući se na, kreditni raspon koji bi bio posljedica novog izdavanja na datum izvještavanja određenog financijskog instrumenta ili sličnog financijskog instrumenta s istim uvjetima i istom drugom ugovornom strankom;

(b) ostale promjene stopa ili uvjeta postojećeg financijskog instrumenta koji bi bili znatno drukčiji u slučaju novog izdavanja instrumenta na datum izvještavanja (kao što su preciznije obveze, povećani iznosi osiguranja plaćanja ili jamstava ili veća pokrivenost prihoda) zbog promjena kreditnog rizika financijskog instrumenta nakon početnog priznavanja;

(c) znatne promjene vanjskih tržišnih pokazatelja kreditnog rizika za određeni financijski instrument ili sličan financijski instrument s istim očekivanim vijekom trajanja. Promjene tržišnih pokazatelja kreditnog rizika uključuju, ali se ne ograničavaju na:

i. kreditni raspon;

ii. maržu pojedinih izdavatelja za ugovor o zamjeni neispunjenja kreditnih obveza;;

iii. vremensko razdoblje ili stupanj u kojima je fer vrijednost financijske imovine bila manja od njezina amortiziranog troška i

iv. ostale tržišne podatke o zajmoprimcu, kao što su promjene cijene dužničkih i vlasničkih instrumenata zajmoprimca;

(d) znatna promjena vanjskog kreditnog rejtinga financijskog instrumenta, stvarna ili očekivana;

(e) pad internog kreditnog rejtinga zajmoprimca ili smanjenje ocjene ponašanja koja je upotrijebljena za internu procjenu kreditnog rizika, stvarni ili očekivani. Interni kreditni rejtinzi i unutarnja ocjena ponašanja pouzdaniji su kada su raspoređeni prema vanjskim rejtinzima ili poduprti studijama o statusu neispunjavanju obveza;

▼**M53**

(f) nepovoljne promjene poslovanja, financijskih ili ekonomskih uvjeta, postojeće ili prognozirane, koje bi očekivano mogle uzrokovati znatne promjene sposobnosti zajmoprimca za pokriće njegovih dugovanja, kao što je stvarno ili očekivano povećanje kamatnih stopa ili stvarno ili očekivano znatno povećanje stope nezaposlenosti;

(g) znatna promjena poslovnih rezultata zajmoprimca, stvarna ili očekivana. Primjeri uključuju stvarni ili očekivani pad prihoda ili marži, povećanje operativnih rizika, nedostatak radnog kapitala, smanjenje kvalitete imovine, povećan stupanj bilančne poluge, likvidnost, upravljačke probleme ili promjene opsega poslovanja ili organizacijske strukture (kao što je prestanak segmenta poslovanja), koji uzrokuju znatnu promjenu sposobnosti najmoprimca za pokriće njegovih dugovanja;

(h) znatno povećanje kreditnog rizika ostalih financijskih instrumenata istog zajmoprimca;

(i) znatna nepovoljna promjena u regulatornom, gospodarskom ili tehnološkom okruženju zajmoprimca, stvarna ili očekivana, koja uzrokuje znatnu promjenu sposobnosti najmoprimca za pokriće njegovih dugovanja, kao što je pad potražnje za proizvodima koje zajmoprimac prodaje slijedom tehnoloških promjena;

(j) znatne promjene vrijednosti osiguranja plaćanja koje se primjenjuje na određenu obvezu, ili kvalitete jamstava treće strane, ili kreditno poboljšanje, koji očekivano umanjuju gospodarski poticaj zajmoprimcu na izvršavanje ugovornih plaćanja prema rasporedu ili na drugi način utječu na vjerojatnost neispunjavanja obveza. Na primjer, pad vrijednosti osiguranja plaćanja uslijed pada cijena nekretnina poticaj je zajmoprimcima u nekim zakonodavstvima na neispunjenje obveza na temelju stambenog kredita;

(k) znatna promjena kvalitete jamstva koju je osigurao dioničar (ili roditelji fizičke osobe) ako dioničar (ili roditelji) ima poticaj i financijsku mogućnost za sprječavanje neispunjavanja obveza injekcijama kapitala ili novca;

(l) znatne promjene, npr., smanjenje financijske potpore matičnog ili povezanog društva ili stvarna ili očekivana znatna promjena kvalitete kreditnog poboljšanja, koje očekivano umanjuju gospodarski poticaj zajmoprimcu na izvršavanje ugovornih plaćanja prema rasporedu. Poboljšanja kreditne kvalitete ili potpora uključuju razmatranje financijskog stanja jamca i/ili, za kamate odobrene u sekuritizaciji, očekuje li se da će podređeni udjeli moći apsorbirati očekivane kreditne gubitke (npr. od zajmova povezanih s jamstvom);

(m) očekivane promjene dokumentiranja zajma, uključujući očekivano kršenje ugovora koje može dovesti do izmjena ili odricanja od odredaba, mirovanje plaćanja kamata, povećanje kamatne stope, zahtijevanje dodatnih osiguranja plaćanja ili jamstava, ili ostale promjene ugovornog okvira instrumenta;

▼**M53**

(n) znatne promjene očekivane uspješnosti i ponašanja zajmoprimca, uključujući promjene platežnog stanja zajmoprimaca u skupini (npr. povećan očekivani broj ili razmjer zakašnjelih ugovornih plaćanja ili znatno povećan očekivani broj zajmoprimaca s kreditnom karticom koji su dosegli ili premašili kreditno ograničenje i od kojih se očekuje da plaćaju najmanji mjesečni iznos),

(o) promjene pristupa subjekta upravljanju kreditiranjem u vezi s financijskim instrumentom; odnosno na temelju novih pokazatelja promjena kreditnog rizika financijskog instrumenta očekuje se aktivnije upravljanje kreditnim rizicima subjekta ili usmjerenje na upravljanje instrumentom, uključujući detaljnije praćenje ili nadzor nad instrumentom, ili određenu intervenciju subjekta u odnosu na najmoprimca;

(p) podaci o prekoračenju dospijeća, uključujući oborivu pretpostavku iz točke 5.5.11.

B.5.5.18. U nekim slučajevima kvalitativne i nestatističke kvantitativne informacije mogu biti dovoljne kako bi se odredilo da financijski instrument ispunjava mjerilo za priznavanje rezervacija za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak kreditnim gubicima tijekom očekivanog vijeka trajanja. Drugim riječima, informacije nije nužno obraditi u nekom statističkom modelu ili postupku određivanja kreditnog rejtinga kako bi se odredilo je li bilo znatnog povećanja kreditnog rizika financijskog instrumenta. U ostalim slučajevima subjekt mora uzeti u obzir druge informacije, uključujući informacije iz svojih statističkih modela ili postupaka određivanja kreditnog rejtinga. Nadalje, subjektu temelj za procjenu mogu biti obje vrste informacija, ako su relevantne, odnosno kvalitativni čimbenici koji nisu obuhvaćeni postupkom internog određivanja rejtinga i posebnom kategorijom internog rejtinga na datum izvještavanja, uzimajući u obzir obilježja kreditnog rizika pri početnom priznavanju.

Oboriva pretpostavka o prekoračenju dospijeća duljem od 30 dana

B.5.5.19. Oboriva pretpostavka iz točke 5.5.11. nije apsolutni pokazatelj da bi trebalo priznati očekivane kreditne gubitke tijekom vijeka trajanja, no smatra se krajnjim trenutkom za priznavanje očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja, čak i na temelju podataka o budućim događajima (uključujući makroekonomske čimbenike na razini portfelja).

B.5.5.20. Subjekt može oboriti tu pretpostavku. Međutim, to je moguće samo kada subjekt raspolaže razumnim i pouzdanim podacima kojima se dokazuje da čak ni prekoračenje dospijeća ugovornih plaćanja dulje od 30 dana ne predstavlja znatno povećanje kreditnog rizika financijskog instrumenta. Na primjer, kada plaćanje nije izvršeno zbog administrativne greške, a ne zbog financijskih poteškoća zajmoprimca, ili kada subjekt ima pristup povijesnim dokazima kojima se dokazuje da nema povezanosti između znatnog povećanja rizika neispunjavanja obveza i financijske imovine s prekoračenjem dospijeća duljim od 30 dana, ali kada se na temelju istih dokaza utvrđuje takva povezanost kada je prekoračenje dospijeća plaćanja dulje od 60 dana.

▼M53

B.5.5.21. Subjekt ne može uskladiti vrijeme nastanka znatnih povećanja kreditnog rizika i priznavanje očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja s trenutkom u kojem se financijska imovina smatra umanjenom za kreditne gubitke ni sa svojom unutarnjom definicijom neispunjavanja obveza.

Financijski instrumenti niskog kreditnog rizika na datum izvještavanja

B.5.5.22. Za potrebe točke 5.5.10., kreditni rizik financijskog instrumenta smatra se niskim ako je nizak rizik neispunjenja obveza na temelju financijskog instrumenta, ako je subjekt sasvim sposoban u kratkom roku ispuniti svoje ugovorne obveze u pogledu novčanih tokova te ako nepovoljne promjene gospodarskih i poslovnih uvjeta dugoročno mogu, no ne moraju nužno umanjiti sposobnost zajmoprimca da ispuni svoje ugovorne obveze u pogledu novčanih tokova. Financijski se instrumenti ne smatraju instrumentima niskog kreditnog rizika kada se rizik od gubitka na temelju tih instrumenata smatra niskim samo zbog vrijednosti osiguranja plaćanja i financijski se instrument bez takvog osiguranja plaćanja ne smatra instrumentom niskog kreditnog rizika. Isto se tako ne smatra da financijski instrumenti imaju nizak kreditni rizik samo zbog činjenice da je rizik od neispunjenja obveza na temelju tih instrumenata niži u usporedbi s ostalim financijskim instrumentima subjekta ili s kreditnim rizikom zakonodavstva u okviru kojeg subjekt posluje.

B.5.5.23. Kako bi utvrdio je li kreditni rizik financijskog instrumenta nizak, subjekt može upotrijebiti svoje interne ocjene kreditnog rizika ili druge metodologije koje su usklađene s globalnom definicijom niskog kreditnog rizika i kojima se u obzir uzimaju vrste financijskih instrumenata koji se procjenjuju. Financijski instrument s vanjskim rejtingom „ulagačkog stupnja” primjer je financijskog instrumenta koji se može smatrati instrumentom niskog kreditnog rizika. Međutim, financijski instrumenti ne moraju dobiti vanjsku ocjenu da bi se smatrali instrumentima niskog kreditnog rizika. No moraju se smatrati instrumentima niskog kreditnog rizika sa stajališta tržišnog sudionika uzimajući u obzir sve uvjete financijskog instrumenta.

B.5.5.24. Očekivani kreditni gubici tijekom vijeka trajanja financijskog instrumenta ne priznaju se samo zato što se u prethodnom razdoblju smatralo da je kreditni rizik instrumenta nizak i što se na datum izvještavanja ne smatra da ima nizak kreditni rizik. U tom slučaju subjekt mora odrediti je li od početnog priznavanja došlo do znatnog povećanja kreditnog rizika te je li potrebno priznati očekivane kreditne gubitke tijekom vijeka trajanja u skladu s točkom 5.5.3.

Izmjene

B.5.5.25. U nekim okolnostima ponovno ugovaranje ili izmjena ugovornih novčanih tokova financijske imovine može uzrokovati prestanak priznavanja postojeće financijske imovine u skladu s ovim standardom. Kada je posljedica izmjene financijske imovine prestanak priznavanja postojeće financijske imovine te naknadno priznavanje izmijenjene financijske imovine, izmijenjena se imovina za potrebe ovog standarda smatra „novom” financijskom imovinom.

▼M53

B.5.5.26. Prema tome, kada se zahtjevi o umanjenju vrijednosti primjenjuju na izmijenjenu financijsku imovinu, datum izmjene smatra se datumom početnog priznavanja te financijske imovine. To obično znači mjerenje rezervacija za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima u dvanaestomjesečnom razdoblju dok se ne ispune zahtjevi o priznavanju očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja iz točke 5.5.3. Međutim, u nekim neuobičajenim okolnostima nakon izmjene koja za posljedicu ima prestanak priznavanja izvorne financijske imovine može postojati dokaz da je izmijenjena financijska imovina pri početnom priznavanju umanjena za kreditne gubitke te bi stoga financijsku imovinu trebalo priznati kao stvorenu financijsku imovinu umanjenu za kreditne gubitke. Na primjer, to se može dogoditi u slučaju znatne izmjene imovine umanjene vrijednosti koja dovodi do prestanka priznavanja izvorne financijske imovine. Moguće je da će u tom slučaju posljedica izmjene biti nova financijska imovina umanjene vrijednosti za kreditne gubitke pri početnom priznavanju.

B.5.5.27. Ako su ugovorni novčani tokovi financijske imovine ponovno ugovoreni ili na drugi način izmijenjeni, ali bez prestanka priznavanja financijske imovine, to ne znači da se financijska imovina automatski smatra imovinom manjeg kreditnog rizika. Subjekt procjenjuje moguće znatno povećanje kreditnog rizika nakon početnog priznavanja na temelju svih razumnih i pouzdanih podataka koji su dostupni bez nepotrebnih troškova i napora. To uključuje podatke o prošlim i budućim događajima te procjenu kreditnog rizika tijekom očekivanog vijeka trajanja financijske imovine, što uključuje podatke o okolnostima koje su dovele do izmjene. Dokazi da mjerila o priznavanju očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja nisu više ispunjena mogu uključivati podatke iz prošlih razdoblja o ažurnim i pravovremenim plaćanjima u odnosu na izmijenjene ugovorne uvjete. Klijent bi obično morao dokazati dosljedno uredno plaćanje u određenom razdoblju prije nego bi se moglo smatrati da je kreditni rizik smanjen. Na primjer, povijest neplaćanja ili nepotpunih plaćanja obično se ne bi brisala samo zbog jednog pravovremenog plaćanja nakon izmjene ugovornih uvjeta.

Mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka

Očekivani kreditni gubici

B.5.5.28. Očekivani kreditni gubici predstavljaju procjenu kreditnih gubitaka na temelju vjerojatnosti (odnosno sadašnja vrijednost svih manjkova novca) tijekom očekivanog vijeka trajanja financijskog instrumenta. Novčani je manjak razlika između novčanih tokova koji subjektu dospijevaju u skladu s ugovorom i novčanih tokova čiji primitak subjekt očekuje. Budući da se pri određivanju očekivanih kreditnih gubitaka u obzir uzimaju i iznos i vrijeme plaćanja, kreditni gubitak nastaje čak i ako subjekt očekuje plaćanje u cijelosti, ali nakon ugovorenog dospijeća.

B.5.5.29. Kreditni gubitak financijske imovine sadašnja je vrijednost razlike između:

(a) ugovornih novčanih tokova koji subjektu dospijevaju na temelju ugovora i

(b) novčanih tokova čiji primitak subjekt očekuje.

▼**M53**

B.5.5.30. Kreditni je gubitak neiskorištene obveze na temelju zajma sadašnja vrijednost razlike između:

(a) ugovornih novčanih tokova koji subjektu dospijevaju ako imatelj obveze na temelju zajma povuče zajam i

(b) novčanih tokova čiji primitak subjekt očekuje ako se zajam povuče.

B.5.5.31. Subjektova je procjena očekivanih kreditnih gubitaka od obveza na temelju zajma u skladu s njegovim očekivanjima u pogledu plaćanja obveze na temelju zajma, odnosno subjekt pri procjeni očekivanih kreditnih gubitaka u dvanaestomjesečnom razdoblju u obzir uzima očekivani dio obveze na temelju zajma koji će biti plaćen u roku dvanaest mjeseci od datuma izvještavanja, a pri procjeni očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja u obzir uzima očekivani dio obveze na temelju zajma koji će biti plaćen tijekom očekivanog vijeka trajanja obveze na temelju zajma.

B.5.5.32. Za ugovore o financijskom jamstvu subjekt je dužan izvršiti plaćanja samo u slučaju neispunjavanja obveza dužnika u skladu s uvjetima instrumenta na koji se jamstvo odnosi. Prema tome, novčani su manjkovi očekivana plaćanja kojima se imatelju nadoknađuje nastali kreditni gubitak, umanjena za iznose koje subjekt očekuje da će primiti od imatelja, dužnika ili neke druge strane. Ako je imovina potpuno zajamčena, procjena novčanih manjkova za ugovor o financijskom jamstvu bila bi sukladna procjenama novčanih manjkova za imovinu na koju se jamstvo odnosi.

B.5.5.33. Za imovinu koja je na izvještajni datum umanjena za kreditne gubitke, no koja nije kupljena ili stvorena financijska imovina umanjena za kreditne gubitke, subjekt očekivane kreditne gubitke mjeri kao razliku između bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine i sadašnje vrijednosti procijenjenih novčanih tokova budućih razdoblja diskontirane po izvornoj efektivnoj kamatnoj stopi financijske imovine. Usklađivanje se priznaje kao dobit ili gubitak od umanjenja vrijednosti u računu dobiti i gubitka.

B.5.5.34. Pri mjerenju rezervacija za umanjenje vrijednosti za potraživanja na osnovi najma novčani bi tokovi upotrijebljeni za određivanje očekivanih kreditnih gubitaka trebali biti sukladni novčanim tokovima upotrijebljenima za mjerenje potraživanja na osnovi najma u skladu s MSR-om 17 *Najmovi.*

B.5.5.35. Subjekt pri mjerenju očekivanih kreditnih gubitaka može primijeniti praktična rješenja ako su usklađena s načelima iz točke 5.5.17. Primjer je praktičnog rješenja obračun očekivanih kreditnih gubitaka od potraživanja od kupaca primjenom matrice za određivanje rezerviranja. Za potraživanja od kupaca subjekt primjenjuje svoje korisno iskustvo o kreditnim gubicima iz ranijih razdoblja (prema potrebi usklađeno u skladu s točkama od B.5.5.51. do B.5.5.52.) kako bi procijenio očekivane kreditne gubitke u dvanaestomjesečnom razdoblju ili očekivane kreditne gubitke tijekom vijeka trajanja financijske imovine. U matrici za određivanje rezerviranja moguće je, na primjer, navesti fiksne stope rezerviranja, ovisno o broju dana prekoračenja dospijeća potraživanja od kupaca (npr. jedan posto ako

▼M53

dospijeće nije prekoračeno, dva posto ako je dospijeće prekoračeno za manje od 30 dana, tri posto ako je prekoračenje dospijeća od 30 do 90 dana, 20 posto ako je prekoračenje dospijeća od 90 do 180 dana itd.). Subjekt kupce svrstava u odgovarajuće skupine, ovisno o njihovoj raznolikosti, ako njegovo iskustvo iz ranijih razdoblja o kreditnim gubicima ukazuje na znatno različite obrasce gubitaka u različitim segmentima kupaca. Primjeri mjerila koje je moguće primijeniti za svrstavanje imovine u skupine uključuju zemljopisno područje, vrstu proizvoda, ocjenu kupca, osiguranje plaćanja ili osiguranje trgovačkog kredita te vrstu kupca (npr. veleprodajni ili maloprodajni).

Definicija neispunjavanja obveza

B.5.5.36. U točki 5.5.9. zahtijeva se da subjekt pri određivanju mogućeg znatnog povećanja kreditnog rizika financijskog instrumenta u obzir uzme promjenu rizika neispunjenja obveza nakon početnog priznavanja.

B.5.5.37. Pri utvrđivanju neispunjenja obveza za potrebe određivanja rizika od neispunjenja obveza subjekt primjenjuje definiciju neispunjenja obveza koja je usklađena s definicijom kojom se koristi za potrebe unutarnjeg upravljanja kreditnim rizicima za odnosne financijske instrumente te po potrebi razmatra kvalitativne pokazatelje (npr. financijske uvjete). Međutim, postoji oboriva pretpostavka da neispunjenje obveza ne nastupa nakon prekoračenja dospijeća financijske imovine od 90 dana, osim ako subjekt raspolaže razumnim i pouzdanim podacima kojima se dokazuje da je primjerenije mjerilo za dulje neispunjenja obveza. Definicija neispunjenja obveza u tu se svrhu dosljedno primjenjuje na sve financijske instrumente, osim ako postanu dostupni podaci koji dokazuju da je za određeni financijski instrument primjerenija neka druga definicija neispunjenja obveza.

Razdoblje za procjenu očekivanih kreditnih gubitaka

B.5.5.38. U skladu s točkom 5.5.19., najdulje razdoblje tijekom kojeg se mjere očekivani kreditni gubici najdulje je ugovorno razdoblje tijekom kojeg je subjekt izložen kreditnom riziku. Za obveze na temelju zajma i ugovore o financijskom jamstvu to je najdulje ugovorno razdoblje tijekom kojeg subjekt ima sadašnju ugovornu obvezu produljenja kredita.

B.5.5.39. Međutim, u skladu s točkom 5.5.20., neki financijski instrumenti uključuju komponentu zajma i komponentu neiskorištene obveze, a zbog činjenice da subjekt na temelju ugovora može zatražiti podmirenje i opozvati neiskorištenu obvezu njegova izloženost kreditnim gubicima nije ograničena na razdoblje otkaza ugovora. Na primjer, vjerovnik na temelju ugovora može povući revolving kreditne linije, kao što su kreditne kartice i prekoračenja po računu, uz otkazni rok od samo jednog dana. Međutim, u praksi vjerovnici nastavljaju produljivati kredit na dulje razdoblje i mogu povući liniju tek nakon povećanja kreditnog rizika zajmoprimca, što bi moglo biti prekasno za sprječavanje nekih ili svih očekivanih kreditnih gubitaka. Ti financijski instrumenti obično imaju obilježja navedena u nastavku, što je posljedica prirode financijskog instrumenta, načina upravljanja financijskim instrumentom, kao i prirode dostupnih podataka o znatnom povećanju kreditnog rizika:

(a) financijski instrumenti nemaju fiksni rok ili strukturu otplate i obično imaju kratki otkazni rok ugovora (npr. jedan dan);

(b) ugovorna mogućnost otkazivanja ugovora ne provodi se u okviru uobičajenog svakodnevnog upravljanja financijskim instrumentom pa se ugovor može otkazati samo nakon što subjekt utvrdi povećanje kreditnog rizika na razini kreditne linije i

(c) financijskim se instrumentima upravlja na skupnoj osnovi.

▼M53

B.5.5.40. Pri određivanju razdoblja u kojem subjekt očekuje da će biti izložen kreditnom riziku, ali u kojem ne očekuje ublažavanje očekivanih kreditnih rizika uobičajenim mjerama upravljanja kreditnim rizicima, subjekt bi trebao uzeti u obzir čimbenike kao što su podaci i iskustvo iz ranijih razdoblja o:

(a) razdoblju tijekom kojeg je subjekt bio izložen kreditnom riziku sličnih financijskih instrumenata;

(b) vremenu u kojem je došlo do povezanih neispunjenja obveza po sličnim financijskim instrumentima nakon znatnog povećanja kreditnog rizika i

(c) mjerama upravljanja kreditnim rizicima koje subjekt namjerava poduzeti nakon povećanja kreditnog rizika financijskih instrumenata, kao što je smanjenje ili uklanjanje ograničenja neiskorištenih iznosa.

Ishod na temelju vjerojatnosti

B.5.5.41. Svrha procjene očekivanih kreditnih gubitaka nije procijeniti najgori mogući ni najbolji mogući scenarij. Naprotiv, procjena očekivanih kreditnih gubitaka uvijek odražava mogućnost nastanka kreditnog gubitka, kao i mogućnost da kreditni gubitak neće nastati čak ni kada je izostanak kreditnog gubitka najvjerojatniji ishod.

B.5.5.42. U točki 5.5.17. podtočki (a) zahtijeva se da procjena očekivanih kreditnih gubitaka mora odražavati nepristran iznos na temelju vjerojatnosti koji se određuje ocjenjivanjem nekoliko mogućih ishoda. U praksi to ne mora biti složena analiza. U nekim je slučajevima dovoljna razmjerno jednostavna izrada modela, bez potrebe za brojnim i detaljnim simulacijama scenarija. Na primjer, na temelju vjerojatnosti moguće je razumno procijeniti iznos prosječnih kreditnih gubitaka velike skupine financijskih instrumenata sa zajedničkim obilježjima rizika. U drugim će situacijama za određene ishode možda biti potrebno utvrditi scenarije s određenim iznosom i vremenom novčanih tokova, kao i procjenu vjerojatnosti tih ishoda. U takvim situacijama očekivani kreditni gubici odražavaju najmanje dva ishoda u skladu s točkom 5.5.18.

B.5.5.43. Za očekivane kreditne gubitke tijekom vijeka trajanja subjekt je dužan procijeniti rizik od neispunjenja obveza financijskog instrumenta tijekom njegova očekivanog vijeka trajanja. Očekivani su kreditni gubici u dvanaestomjesečnom razdoblju dio očekivanih kreditnih gubitaka tijekom vijeka trajanja i predstavljaju novčane manjkove tijekom vijeka trajanja koji su posljedica neispunjenja obveza u razdoblju od dvanaest mjeseci nakon datuma izvještavanja (ili u kraćem razdoblju, ako je očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta kraći od dvanaest mjeseci), što se određuje na temelju vjerojatnosti da će doći do navedenog neispunjenja obveza. Stoga očekivani kreditni gubici u dvanaestomjesečnom razdoblju nisu očekivani kreditni gubici subjekta tijekom vijeka trajanja financijskog instrumenta na temelju kojeg subjekt predviđa neispunjenje obveza u sljedećih dvanaest mjeseci ni novčani manjkovi predviđeni u sljedećih dvanaest mjeseci.

Vremenska vrijednost novca

B.5.5.44. Očekivane kreditne gubitke potrebno je diskontirati na datum izvještavanja, a ne na datum očekivanog neispunjenja obveza ili na neki drugi datum, primjenom efektivne kamatne stope utvrđene pri početnom priznavanju ili njezine približne vrijednosti. Ako financijski instrument ima promjenjivu kamatnu stopu, potrebno ga je diskontirati primjenom tekuće efektivne kamatne stope određene u skladu s točkom B.5.4.5.

▼**M53**

B.5.5.45. Očekivane kreditne gubitke kupljene ili stvorene financijske imovine umanjene za kreditne gubitke potrebno je diskontirati primjenom efektivne kamatne stope usklađene za kreditni rizik pri početnom priznavanju.

B.5.5.46. Očekivane kreditne gubitke od potraživanja na osnovi najma potrebno je diskontirati primjenom iste diskontne stope koja se primjenjuje pri mjerenju potraživanja na osnovi najma u skladu s MRS-om 17.

B.5.5.47. Očekivani kreditni gubici od obveze na temelju zajma diskontiraju se primjenom efektivne kamatne stope ili njezine približne vrijednosti, koja se primjenjuje pri priznavanju financijske imovine proizišle iz obveze na temelju zajma. Razlog je tomu što se u svrhu primjene zahtjeva o umanjenju vrijednosti financijska imovina koja je priznata nakon otplate obveze na temelju zajma smatra nastavkom te obveze, a ne novim financijskim instrumentom. Stoga se očekivani kreditni gubici financijske imovine mjere uzimajući u obzir početni kreditni rizik obveze na temelju zajma od datuma kada je subjekt postao stranka neopozive obveze.

B.5.5.48. Očekivani kreditni gubici od ugovora o financijskom jamstvu ili obveza na temelju zajma za koje nije moguće odrediti efektivnu kamatnu stopu diskontiraju se primjenom diskontne stope koja odražava tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca i rizike povezane s novčanim tokovima, ali samo ako su i u mjeri u kojoj su ti rizici uzeti u obzir za usklađivanje diskontne stope, umjesto usklađivanja manjkova na koje se diskontiranje odnosi.

Razumni i pouzdani podaci

B.5.5.49. Za potrebe ovog standarda, razumni su i pouzdani podaci oni koji su razumno dostupni na datum izvještavanja bez nepotrebnih troškova i napora, uključujući podatke o prošlim događajima, tekuće uvjete i prognoze budućih gospodarskih uvjeta. Podaci dostupni u svrhu financijskog izvještavanja smatraju se dostupnima bez nepotrebnih troškova i napora.

B.5.5.50. Subjekt nije dužan uključiti prognoze budućih uvjeta tijekom čitavog očekivanog vijeka trajanja financijskog instrumenta. Stupanj prosudbe potreban za procjenu očekivanih kreditnih gubitaka ovisi o dostupnosti podrobnih podataka. Što je razdoblje prognoze dulje, to je dostupnost podrobnih podataka manja te je za procjenu očekivanih kreditnih gubitaka potreban viši stupanj prosudbe. Za procjenu očekivanih kreditnih gubitaka nije potrebna podrobna procjena za razdoblja u dalekoj budućnosti; za takva razdoblja subjekt može ekstrapolirati projekcije na temelju dostupnih, podrobnih podataka.

B.5.5.51. Subjekt ne mora poduzimati iscrpnu potragu za podacima, ali mora uzeti u obzir sve razumne i pouzdane podatke koji su dostupni bez nepotrebnih troškova i napora te koji su korisni za procjenu očekivanih kreditnih gubitaka, uključujući učinak očekivanih prijevremenih plaćanja. Podaci koji se primjenjuju uključuju čimbenike koji se

▼M53

odnose na zajmoprimca, opće gospodarske uvjete te procjenu i tekućih uvjeta i prognoze pravca kretanja uvjeta na datum izvještavanja. Subjekt se može koristiti raznim izvorima podataka, kako unutarnjim (vlastitim), tako i vanjskim. Mogući izvori podataka uključuju unutarnje iskustvo iz ranijih razdoblja o kreditnim gubicima, interne rejtinge, iskustva drugih subjekata o kreditnim gubicima te vanjske rejtinge, izvještaje i statističke podatke. Subjekti koji nemaju vlastitih izvora podataka specifičnih za subjekt ili su ti izvori nedovoljni, mogu se koristiti iskustvom jednakovrijednih skupina povezanim s usporedivim financijskim instrumentom (ili skupinama financijskih instrumenata).

B.5.5.52. Podaci iz ranijih razdoblja važan su temelj ili osnova za mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka. Međutim, subjekt je dužan uskladiti podatke iz ranijih razdoblja, kao što je iskustvo o kreditnim gubicima, na temelju tekućih odgovarajućih podataka kako bi se uzeli u obzir učinci postojećih uvjeta i njegovih prognoza budućih uvjeta koji nisu utjecali na razdoblje na koje se raniji podaci odnose te kako bi se uklonili učinci uvjeta iz prošlih razdoblja koji nisu važni za buduće ugovorne novčane tokove. U nekim slučajevima neusklađeni podaci iz prošlih razdoblja mogu biti najrazumniji i najpouzdaniji, ovisno o vrsti podataka iz ranijih razdoblja i vremenu njihova obračuna, u odnosu na okolnosti na datum izvještavanja i obilježja odnosnog financijskog instrumenta. Procjene promjena očekivanih kreditnih gubitaka odražavaju i dosljedno prate promjene povezanih odgovarajućih podataka iz razdoblja u razdoblje (kao što su promjene stopa nezaposlenosti, cijena nekretnina, cijena robe, stanja plaćanja ili drugih čimbenika koji ukazuju na kreditne gubitke financijskog instrumenta ili unutar skupine financijskih instrumenata i njihov značaj). Subjekt je dužan redovito provjeravati metode i pretpostavke koje upotrebljava za procjenu očekivanih kreditnih gubitaka kako bi se smanjile razlike između procjena kreditnih gubitaka i stvarno nastalih kreditnih gubitaka.

B.5.5.53. Kada se za procjenu očekivanih kreditnih gubitaka primjenjuje ranije iskustvo o kreditnim gubicima važno je podatke o ranijim stopama kreditnog gubitka primijeniti na skupine koje se određuju jednako kao što su bile određene skupine kod kojih su primijećene ranije stope kreditnih gubitaka. Slijedom toga, primjenom određene metode omogućeno je povezivanje pojedine skupine financijske imovine s podacima o ranijem iskustvu o kreditnim gubicima u skupinama financijske imovine sličnih obilježja rizika, kao i s važnim odgovarajućim podacima koji odražavaju postojeće stanje.

B.5.5.54. Očekivani kreditni gubici odražavaju vlastita očekivanja subjekta u pogledu kreditnih gubitaka. Međutim, kada pri procjeni očekivanih kreditnih gubitaka razmatra sve razumne i pouzdane podatke koji su dostupni bez nepotrebnih troškova i napora, subjekt razmatra i odgovarajuće tržišne podatke o kreditnom riziku određenog financijskog instrumenta ili sličnih financijskih instrumenata.

▼M53

Osiguranje plaćanja

B.5.5.55. Za potrebe mjerenja očekivanih kreditnih gubitaka, procjena očekivanih novčanih manjkova mora odražavati novčane tokove koji se očekuju od osiguranja plaćanja i ostalih kreditnih poboljšanja koja su dio ugovornih uvjeta i koje subjekt nije odvojeno priznao. Procjena očekivanih novčanih manjkova od financijskog instrumenta koji služi kao osiguranje plaćanja odražava iznos i vrijeme nastanka novčanih tokova koji se očekuju od ovrhe osiguranja plaćanja, umanjene za troškove stjecanja i prodaje osiguranja plaćanja, bez obzira na to je li ovrha vjerojatna (odnosno pri procjeni očekivanih novčanih tokova u obzir se uzima vjerojatnost ovrhe te novčani tokovi koji bi iz nje proizišli). Stoga je ovom analizom potrebno obuhvatiti sve novčane tokove koji se očekuju od realizacije osiguranja plaćanja nakon ugovornog dospijeća ugovora. Osiguranje plaćanja ostvareno slijedom ovrhe ne priznaje se kao imovina odvojena od instrumenta plaćanja koji služi kao osiguranje plaćanja, osim ako ispunjava relevantna mjerila priznavanja imovine iz ovoga ili ostalih standarda.

Reklasifikacija financijske imovine (odjeljak 5.6.)

B.5.6.1. Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu u skladu s točkom 4.4.1., točkom 5.6.1. zahtijeva se prospektivna primjena reklasifikacije od datuma reklasifikacije. Za kategoriju mjerenja po amortizacijskom trošku, kao i za kategoriju mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, zahtijeva se određivanje efektivne kamatne stope pri početnom mjerenju. Za obje ove kategorije mjerenja zahtijeva se i primjena odredaba o umanjenju vrijednosti na isti način. Prema tome, kada subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po amortiziranom trošku u kategoriju mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit:

(a) neće se promijeniti priznavanje prihoda od kamata te stoga subjekt i dalje primjenjuje istu efektivnu kamatnu stopu;

(b) neće se promijeniti mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka jer se na obje kategorije mjerenja primjenjuje isti pristup umanjenja vrijednosti. No ako se financijska imovina reklasificira iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u kategoriju mjerenja po amortiziranom trošku, rezervacije za umanjenje vrijednosti za gubitke priznaju se kao usklađenost bruto knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine od datuma reklasifikacije. Ako se financijska imovina reklasificira iz kategorije mjerenja po amortiziranom trošku u kategoriju mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, rezervacije za umanjenje vrijednosti za gubitke prestaju se priznavati (te se stoga više ne priznaju kao usklađenost bruto knjigovodstvene vrijednosti), nego se priznaju kao iznos akumuliranog umanjenja vrijednosti u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (u istom iznosu) i objavljuju se od datuma reklasifikacije.

B.5.6.2. Međutim, subjekt nije dužan zasebno priznati prihode od kamata ili dobit ili gubitke od umanjenja vrijednosti financijske imovine koja se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Prema tome, kada subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, efektivna kamatna stopa određuje se na temelju fer vrijednosti imovine na datum reklasifikacije. Osim toga, za potrebe primjene odjeljka 5.5. na financijsku imovinu od datuma reklasifikacije, datum reklasifikacije smatra se datumom početnog priznavanja.

▼M53

Dobit i gubici (odjeljak 5.7.)

B.5.7.1. Točkom 5.7.5. subjektu se dopušta da donese neopozivu odluku o prikazivanju promjena fer vrijednosti ulaganja u vlasnički instrument koji se ne drži radi trgovanja u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Ta odluka donosi se za svaki pojedinačni instrument (odnosno dionicu). Iznosi priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ne smiju se naknadno prenositi u račun dobiti i gubitka. Međutim, subjekt može prenositi kumulativnu dobit ili gubitak unutar vlasničkog kapitala. Dividende na takva ulaganja priznaju se u računu dobiti i gubitka u skladu s točkom 5.7.6., osim ako je jasno da dividenda predstavlja povrat dijela troškova ulaganja.

B.5.7.1.A. Osim ako se primjenjuje točka 4.1.5., točkom 4.1.2.A zahtijeva se da se financijska imovina mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit ako na temelju ugovornih uvjeta financijske imovine nastaju novčani tokovi koji su samo plaćanja glavnice i kamata na nepodmireni iznos glavnice, a imovina se drži u poslovnom modelu čiji se cilj ostvaruje i prikupljanjem ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine. U ovoj kategoriji mjerenja podaci se priznaju u računu dobiti i gubitka kao da se financijska imovina mjeri po amortiziranom trošku, iako se financijska imovina mjeri po fer vrijednosti u izvještaju o financijskom položaju. Dobit ili gubici, osim onih koji se priznaju u računu dobiti i gubitka u skladu s točkama od 5.7.10. do 5.7.11., priznaju se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Kada se ta financijska imovina prestane priznavati, kumulativnu dobit ili gubitke koji su prethodno bili priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti potrebno je reklasificirati u račun dobiti i gubitka. Time se odražava dobit ili gubitak koji bi bili priznati u računu dobiti i gubitka nakon prestanka priznavanja da je financijska imovina bila mjerena po amortiziranom trošku.

B.5.7.2. Subjekt primjenjuje MRS 21 na financijsku imovinu i financijske obveze koje su monetarne stavke u skladu s MRS-om 21 i koje su izražene u stranoj valuti. U skladu s MRS-om 21, sva dobit i gubici od promjene tečaja stranih valuta za monetarnu imovinu i monetarne obveze priznaju se u računu dobiti i gubitka. Iznimka je monetarna stavka određena kao instrument zaštite od rizika u okviru zaštite novčanog toka (vidjeti točku 6.5.11.) ili zaštite neto ulaganja (vidjeti točku 6.5.13.) ili zaštite od rizika fer vrijednosti vlasničkog instrumenta čije je promjene fer vrijednosti subjekt odlučio prikazati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5. (vidjeti točku 6.5.8.).

B.5.7.2.A. Za potrebe priznavanja dobiti i gubitka od promjene tečaja stranih valuta u skladu s MRS-om 21, s financijskom imovinom koja se mjeri po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s točkom 4.1.2.A postupa se kao da je monetarna stavka. Prema tome, s takvom se financijskom imovinom postupa kao da se mjeri po amortiziranom trošku u stranoj valuti. Tečajne razlike od amortiziranog troška priznaju se u računu dobiti i gubitka, dok se druge promjene knjigovodstvene vrijednosti priznaju u skladu s točkom 5.7.10.

B.5.7.3. Točkom 5.7.5. subjektu se dopušta da donese neopozivu odluku o prikazivanju promjena fer vrijednosti određenih ulaganja u vlasničke instrumente u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Takvo ulaganje nije monetarna stavka. Prema tome, dobit i gubitak prikazani u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.5. uključuju sve povezane devizne komponente.

▼M53

B.5.7.4. Ako postoji odnos zaštite od rizika između nederivatne monetarne imovine i nederivatne monetarne obveze, promjene devizne komponente tih financijskih instrumenata prikazuju se u računu dobiti i gubitka.

Obveze određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka

B.5.7.5. Kada subjekt financijsku obvezu određuje po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, mora utvrditi hoće li prikazivanje učinaka promjena kreditnog rizika obveze u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti stvoriti ili uvećati knjigovodstvenu neusklađenost u računu dobiti i gubitka. Računovodstvena neusklađenost nastala bi ili bi se uvećala ako bi prikazivanje učinaka promjene kreditnog rizika obveze u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za posljedicu imalo veću neusklađenost dobiti ili gubitka nego da su ti iznosi prikazani u računu dobiti i gubitka.

B.5.7.6. Kako bi to utvrdio, subjekt mora procijeniti očekuje li prijeboj učinaka promjene kreditnog rizika obveze u računu dobiti i gubitka s promjenom fer vrijednosti nekog drugog financijskog instrumenta koji se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Takvo se očekivanje mora temeljiti na gospodarskom odnosu između obilježja obveze i obilježja drugog financijskog instrumenta.

B.5.7.7. Navedeno se određuje pri početnom priznavanju i ne procjenjuje se ponovno. Iz praktičnih razloga subjekt ne mora istodobno ubrojiti svu imovinu i obveze koji dovode do računovodstvene nedosljednosti. Dopuštena je razumna odgoda pod uvjetom da se očekuje izvršenje ostalih transakcija. Subjekt mora dosljedno primjenjivati svoju metodu kojom određuje hoće li prikazivanje učinaka promjena kreditnog rizika obveze u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti stvoriti ili uvećati knjigovodstvenu neusklađenost u računu dobiti i gubitka. Međutim, subjekt može upotrijebiti različite metode u slučaju različitih gospodarskih odnosa između obilježja obveza određenih po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka i obilježja ostalih financijskih instrumenata. U skladu s MSFI-jem 7, subjekt je dužan osigurati objavljivanje kvalitativnih podataka u bilješkama uz financijske izvještaje o metodi koju je primijenio za to određivanje.

B.5.7.8. Ako bi došlo do stvaranja ili uvećanja takve neusklađenosti, subjekt je dužan prikazati sve promjene fer vrijednosti (uključujući učinke promjena kreditnog rizika obveze) u računu dobiti i gubitka. Ako ne bi došlo do stvaranja ili uvećanja takve neusklađenosti, subjekt je dužan prikazati učinke promjena kreditnog rizika obveze u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

B.5.7.9. Iznosi prikazani u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ne smiju se naknadno prenositi u račun dobiti i gubitka. Međutim, subjekt može prenositi kumulativnu dobit ili gubitak unutar vlasničkog kapitala.

B.5.7.10. U sljedećem se primjeru opisuje situacija u kojoj bi došlo do stvaranja računovodstvene neusklađenosti u računu dobiti i gubitka ako bi se učinci promjene kreditnog rizika obveze prikazali u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Hipotekarna banka klijentima daje zajmove koje financira prodajom obveznica usklađenih obilježja (npr. nepodmireni iznos, profil podmirenja, rok i valuta) na tržištu. Na temelju ugovornih uvjeta zajma, korisnik stambenog zajma svoj zajam može prijevremeno podmiriti (odnosno ispuniti svoju obvezu prema banci) kupnjom odgovarajuće obveznice na tržištu po fer vrijednosti i isporukom te obveznice hipotekarnoj banci. Slijedom ugovornog prava o prijevremenom podmirenju, ako dođe do pada kreditne kvalitete

▼M53

obveznice (te stoga i do smanjenja fer vrijednosti obveze hipotekarne banke), smanjuje se i fer vrijednost imovine hipotekarne banke dane u zajam. Promjena fer vrijednosti imovine odražava ugovorno pravo korisnika stambenog zajma na podmirenje stambenog zajma kupnjom odnosne obveznice po fer vrijednosti (koja je u ovom primjeru umanjena) i isporukom obveznice hipotekarnoj banci. Prema tome, učinci promjena kreditnog rizika obveze (obveznice) prebijaju se u računu dobiti i gubitka s odgovarajućom promjenom fer vrijednosti financijske imovine (zajma). Ako bi se učinci promjene kreditnog rizika obveze prikazali u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, došlo bi do računovodstvene neusklađenosti u računu dobiti i gubitka. Prema tome, hipotekarna banka mora sve promjene fer vrijednosti obveze (uključujući učinke promjene kreditnog rizika obveze) prikazati u računu dobiti i gubitka.

B.5.7.11. U primjeru iz točke B.5.7.10. postoji ugovorna veza između učinaka promjena kreditnog rizika obveze i promjena fer vrijednosti financijske imovine (odnosno kao posljedica ugovornog prava korisnika stambenog zajma na prijevremeno podmirenje zajma otkupom obveznice po fer vrijednosti i isporukom obveznice hipotekarnoj banci). Međutim, računovodstvena neusklađenost može nastati i bez ugovorne veze.

B.5.7.12. Za potrebe primjene zahtjeva iz točaka 5.7.7. i 5.7.8., računovodstvena neusklađenost nije uzrokovana samo metodom mjerenja koju subjekt primjenjuje za određivanje učinaka primjena kreditnog rizika obveze. Računovodstvena neusklađenost u računu dobiti i gubitka nastaje samo ako se očekuje da će doći do prijeboja učinaka promjena kreditnog rizika obveze (kako je utvrđeno u MSFI-ju 7) i promjena fer vrijednosti nekog drugog financijskog instrumenta. Neusklađenost koja nastaje samo kao posljedica metode mjerenja (odnosno zbog toga što subjekt ne odvaja promjene kreditnog rizika obveze od nekih drugih promjena njezine fer vrijednosti) ne utječe na određivanje koje je potrebno u skladu s točkama 5.7.7. i 5.7.8. Na primjer, subjekt ne mora odvojiti promjene kreditnog rizika obveze od promjena rizika likvidnosti. Ako subjekt prikazuje kombinirane učinke obaju čimbenika u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, neusklađenost može nastati zbog toga što promjene rizika likvidnosti mogu biti uključene u mjerenje fer vrijednosti financijske imovine subjekta, a ukupna se promjena fer vrijednosti te imovine prikazuje u računu dobiti i gubitka. Međutim, takva je neusklađenost posljedica neprecizności pri mjerenju, a ne odnosa prijeboja opisanog u točki B.5.7.6. te stoga ne utječe na određivanje koje se zahtijeva u točkama 5.7.7. i 5.7.8.

Značenje pojma „kreditni rizik” (točke 5.7.7. i 5.7.8.)

B.5.7.13. U MSFI-ju 7 pojam kreditni rizik definiran je kao „rizik da će jedna stranka financijskog instrumenta uzrokovati gubitak drugoj stranki neispunjenjem svoje obveze”. Zahtjev iz točke 5.7.7. podtočke (a) odnosi se na rizik da izdavatelj neće ispuniti tu određenu obvezu. Nije nužno povezan s kreditnom sposobnošću izdavatelja. Na primjer, ako subjekt izda obvezu koja služi kao osiguranje plaćanja i obvezu koja ne služi kao osiguranje plaćanja, pri čemu su te dvije obveze po svemu drugom jednake, kreditni rizik tih dviju obveza bit će različit iako ih je izdao isti subjekt. Kreditni rizik obveze koja služi kao osiguranje plaćanja bit će manji od kreditnog rizika obveze koja ne služi kao osiguranje plaćanja. Kreditni rizik obveze koja služi kao osiguranje plaćanja može biti gotovo nula.

▼**M53**

B.5.7.14. Za potrebe primjene zahtjeva iz točke 5.7.7. podtočke (a), kreditni se rizik razlikuje od rizika povezanog s rezultatima određene imovine. Rizik povezan s rezultatima određene imovine nije povezan s rizikom da subjekt neće ispuniti određenu obvezu, nego je povezan s rizikom slabe uspješnosti (ili neuspješnosti) pojedinačne imovine ili skupine imovine.

B.5.7.15 Primjeri rizika povezanog s rezultatima određene imovine su sljedeći:

(a) obveza s mogućnošću povezivanja jedinica, pri čemu je iznos koji se duguje ulagateljima određen ugovorom na temelju rezultata određene imovine. Učinak takve mogućnosti povezivanja jedinica na fer vrijednost obveze je rizik povezan s rezultatima određene imovine, a ne kreditni rizik;

(b) obveza koju izda strukturirani subjekt sa sljedećim obilježjima. Subjekt je pravno samostalan, tako da je imovina u subjektu izdvojena isključivo u korist njegovih ulagatelja, čak i u slučaju stečaja. Subjekt ne ulazi ni u kakve druge transakcije i imovina u subjektu ne može se opteretiti hipotekom. Iznosi postaju plativi ulagateljima subjekta samo ako izdvojena imovina stvara novčane tokove. Stoga promjene fer vrijednosti obveze prvenstveno odražavaju promjene fer vrijednosti imovine. Učinak je uspješnosti imovine na fer vrijednost obveze rizik povezan s rezultatima određene imovine, a ne kreditni rizik;

Određivanje učinka promjena na kreditni rizik

B.5.7.16. U svrhu primjene zahtjeva iz točke 5.7.7. podtočke (a), subjekt je dužan odrediti iznos promjene fer vrijednosti financijske obveze koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika te obveze:

(a) kao iznos promjene fer vrijednosti koja se ne može pripisati promjenama tržišnih uvjeta koji dovode do nastanka tržišnog rizika (vidjeti točke B.5.7.17. i B.5.7.18.) ili

(b) uporabom neke druge metode za koju subjekt smatra da vjernije predstavlja iznos promjene fer vrijednosti obveze koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika obveze.

B.5.7.17. Promjene tržišnih uvjeta koje dovode do nastanka tržišnog rizika uključuju promjene referentne kamatne stope, cijenu financijskog instrumenta drugog subjekta, cijenu robe, deviznog tečaja ili indeksa cijena ili kamatnih stopa.

B.5.7.18. Ako su promjene vidljive (referentne) kamatne stope jedine važne promjene tržišnih uvjeta za obvezu, iznos iz točke B.5.7.16. podtočke (a) moguće je procijeniti kako slijedi:

(a) subjekt mora najprije izračunati unutarnju stopu povrata od obveze na početku razdoblja uporabom fer vrijednosti obveze i ugovornih novčanih tokova obveze na početku razdoblja. Od te stope povrata odbija vidljivu (referentnu) kamatnu stopu na početku razdoblja kako bi dobio komponentu unutarnje stope povrata svojstvenu instrumentu;

▼M53

(b) nakon toga subjekt obračunava sadašnju vrijednost novčanih tokova povezanih s obvezom uporabom ugovornih novčanih tokova obveze na kraju razdoblja i diskontne stope jednake zbroju i. vidljive (referentne) kamatne stope na kraju razdoblja i ii. komponente unutarnje stope povrata svojstvene instrumentu, kako je utvrđena u podtočki (a);

(c) razlika između fer vrijednosti obveze na kraju razdoblja i iznosa utvrđenog u podtočki (b) jest promjena fer vrijednosti koja se ne može pripisati promjeni vidljive (referentne) kamatne stope. Taj je iznos potrebno prikazati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.7. podtočkom (a).

B.5.7.19. U primjeru iz točke B.5.7.18. pretpostavlja se da promjene fer vrijednosti koje nastaju zbog drugih čimbenika, a ne zbog promjena kreditnog rizika instrumenta ili promjena vidljive (referentne) kamatne stope nisu znatne. Navedena metoda ne bi bila primjerena u slučaju znatnih promjena fer vrijednosti koje su posljedica ostalih čimbenika. U tim slučajevima subjekt mora primijeniti neku drugu metodu kojom se vjernije mjere učinci promjena kreditnog rizika obveze (vidjeti točku B.5.7.16. podtočku (b)). Na primjer, ako instrument iz primjera sadržava ugrađeni derivatni instrument, promjena fer vrijednosti ugrađenog derivatnog instrumenta isključuje se pri određivanju iznosa koji je potrebno prikazati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 5.7.7. podtočkom (a).

B.5.7.20. Kao i pri svim mjerenjima fer vrijednosti, pri uporabi metode za određivanje dijela promjene fer vrijednosti obveze koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika obveze subjekt mora u najvećoj mogućoj mjeri primjenjivati važne ulazne podatke, a u najmanjoj mogućoj mjeri nevažne ulazne podatke.

RAČUNOVODSTVO ZAŠTITE OD RIZIKA (POGLAVLJE 6.)

Instrumenti zaštite od rizika (odjeljak 6.2.)

Instrumenti koji su primjereni kao instrumenti zaštite od rizika

B.6.2.1. Derivatni instrumenti koji su ugrađeni u hibridne ugovore, ali se ne obračunavaju odvojeno, ne mogu biti određeni kao zasebni instrumenti zaštite od rizika.

B.6.2.2. Vlastiti vlasnički instrumenti subjekta nisu financijska imovina ili financijske obveze subjekta te stoga ne mogu biti određeni kao instrumenti zaštite od rizika.

B.6.2.3. Kod zaštite od valutnog rizika, komponenta nederivatnog financijskog instrumenta izložena valutnom riziku određuje se u skladu s MRS-om 21.

Izdane opcije

B.6.2.4. Ovim se standardom ne ograničavaju okolnosti u kojima je moguće odrediti derivatni instrument koji se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka kao instrument zaštite od rizika, uz iznimku određenih izdanih opcija. Izdana opcija nije primjerena kao instrument zaštite od rizika, osim ako je određena za prijeboj kupljene opcije, uključujući opciju ugrađenu u drugom financijskom instrumentu (npr. izdana opcija kupnje koja se upotrebljava kao zaštita od rizika za obvezu koju je moguće kupiti).

▼M53

Određivanje instrumenata zaštite od rizika

B.6.2.5. Kada za zaštite koje nisu zaštita od valutnog rizika subjekt kao zaštitni instrument odredi nederivatnu financijsku imovinu ili nederivatnu financijsku obvezu koja se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, može odrediti samo nederivatni financijski instrument u cijelosti ili njegov dio.

B.6.2.6. Jedan je instrument zaštite od rizika moguće odrediti kao zaštitu od više od jedne vrste rizika pod uvjetom da se posebno određuju instrumenti zaštite od rizika i različita stanja rizika. Te zaštićene stavke mogu biti u različitim odnosima zaštite od rizika.

Zaštićene stavke (odjeljak 6.3.)

Stavke koje su primjerene kao zaštićene stavke

B.6.3.1. Čvrsta obveza za stjecanje poslovanja u okviru poslovnog spajanja ne može biti zaštićena stavka, uz iznimku valutnog rizika zato što druge rizike od kojih se pruža zaštita nije moguće posebno odrediti i izmjeriti. Ti su drugi rizici obično opći poslovni rizici.

B.6.3.2. Ulaganje koje se obračunava metodom udjela ne može biti zaštićena stavka u okviru zaštite fer vrijednosti. Tomu je tako jer se metodom udjela u računu dobiti ili gubitka priznaje udio ulagača u dobiti ili gubitku subjekta u koji se vrši ulaganje, a ne promjene fer vrijednosti ulaganja. Iz sličnih razloga ulaganje u konsolidirani ovisni subjekt ne može biti zaštićena stavka u okviru zaštite fer vrijednosti. Tomu je tako jer se konsolidacijom u računu dobiti i gubitka priznaje dobit i gubitak ovisnog subjekta, a ne promjene fer vrijednosti ulaganja. Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika drukčija je jer je riječ o zaštiti od izloženosti promjeni tečaja stranih valuta, a ne o zaštiti od promjene fer vrijednosti ulaganja.

B.6.3.3. Točkom 6.3.4. dopušta se subjektu da kao zaštićene stavke odredi ukupne vrijednosti izloženosti koje su kombinacija izloženosti i derivatnog instrumenta. Pri određivanju takve zaštićene stavke subjekt procjenjuje je li ukupna vrijednost izloženosti kombinacija izloženosti i derivatnog instrumenta tako da stvara drukčiju ukupnu vrijednost izloženosti kojom se upravlja kao da je riječ o jednoj izloženosti određenom riziku (ili rizicima). U tom slučaju subjekt može zaštićenu stavku odrediti na temelju ukupne vrijednosti izloženosti. Na primjer:

(a) subjekt može određeni broj vrlo vjerojatnih kupnji kave u razdoblju od 15 mjeseci zaštititi od cjenovnog rizika (na temelju američkog dolara) s pomoću rokovnog ugovora na rok od 15 mjeseci. Vrlo vjerojatne kupnje kave u kombinaciji s rokovnim ugovorom za kavu mogu se za potrebe upravljanja rizicima promatrati kao izloženost valutnom riziku fiksnog iznosa u američkim dolarima u razdoblju od 15 mjeseci (odnosno kao svaki odljev novca u fiksnom iznosu u američkim dolarima u razdoblju od 15 mjeseci);

▼**M53**

(b) subjekt može od valutnog rizika zaštititi dug s fiksnom kamatnom stopom izražen u stranoj valuti tijekom čitavog roka od deset godina. Međutim, subjekt zahtijeva izloženost riziku fiksne kamatne stope u svojoj funkcionalnoj valuti samo u kratkoročnom do srednjoročnom razdoblju (oko dvije godine), a izloženost riziku promjenjive kamatne stope u svojoj funkcionalnoj valuti za preostalo razdoblje do dospijeća. Na kraju svakog dvogodišnjeg razdoblja (odnosno svake dvije godine) subjekt određuje izloženost riziku kamatne stope za sljedeće dvije godine (ako je razina kamate takva da subjekt želi odrediti kamatne stope). U tom slučaju subjekt može ugovoriti međuvalutnu zamjenu fiksne kamatne stope za promjenjivu kamatnu stopu u razdoblju od deset godina, čime se dug s fiksnom kamatnom stopom u stranoj valuti zamjenjuje izloženošću riziku promjenjive stope u funkcionalnoj valuti. To se pokriva dvogodišnjom zamjenom kamatne stope, na temelju funkcionalne valute, čime se dug s promjenjivom stopom zamjenjuje dugom s fiksnom stopom. U stvarnosti se kombinacija duga s fiksnom stopom u stranoj valuti i 10-godišnje međuvalutne zamjene fiksne kamatne stope za promjenjivu kamatnu stopu za potrebe upravljanja rizicima promatra kao 10-godišnju izloženost riziku duga s promjenjivom stopom u funkcionalnoj valuti.

B.6.3.4. Pri određivanju zaštićene stavke na temelju ukupne vrijednosti izloženosti subjekt radi procjene učinkovitosti i mjerenja neučinkovitosti zaštite od rizika uzima u obzir kombinirane učinke stavki koje čine ukupnu vrijednost izloženosti. Međutim, stavke koje čine ukupnu vrijednost izloženost i dalje se zasebno iskazuju. To znači, na primjer:

(a) derivatni instrumenti koji su dio ukupne vrijednosti izloženosti priznaju se kao zasebna imovina ili obveze koje se mjere po fer vrijednosti i

(b) ako je određeno da između stavki koje čine ukupnu vrijednost izloženosti postoji odnos zaštite od rizika, način uključivanja derivatnog instrumenta u ukupnu vrijednost izloženosti mora biti sukladan načinu određivanja tog derivatnog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika na razini ukupne vrijednosti izloženosti. Na primjer, ako subjekt isključi opcijski element derivatnog instrumenta iz njegova određivanja kao instrumenta zaštite u odnosu zaštite od rizika između stavki koje čine ukupnu vrijednost izloženosti, subjekt mora isključiti opcijski element i kada taj derivatni instrument uključuje kao zaštićenu stavku u ukupnu vrijednost izloženosti. U protivnom se u ukupnu vrijednost izloženosti uključuje derivatni instrument u cijelosti ili njegov dio.

B.6.3.5. U točki 6.3.6. navedeno je da valutni rizik vrlo vjerojatne unutargrupne predviđene transakcije može biti zaštićena stavka u konsolidiranim financijskim izvještajima u okviru zaštite novčanog toka ako je transakcija izražena u valuti koja nije funkcionalna valuta subjekta koji obavlja tu transakciju i ako valutni rizik utječe na konsolidiranu dobit i gubitak. U tom smislu subjekt može biti matično društvo, ovisni subjekt, pridruženi subjekt, zajednički pothvat ili podružnica. Ako valutni rizik predviđene unutargrupne transakcije ne utječe na konsolidiranu dobit i gubitak, transakcija unutar grupe ne može biti zaštićena stavka. Obično su to plaćanja prihoda od licencija, kamata ili naknada za upravljanje koja se obavljaju između članova iste

▼M53

grupe, osim ako postoji povezana vanjska transakcija. Međutim, ako valutni rizik predviđene unutargrupne transakcije utječe na konsolidiranu dobit i gubitak, unutargrupna transakcija može biti zaštićena stavka. Primjer je predviđena prodaja ili kupnja zaliha između članova iste grupe ako postoji daljnja prodaja zaliha stranki izvan grupe. Slično tomu, predviđena unutargrupna prodaja postrojenja i opreme subjekta u grupi koji ih je proizveo subjektu u grupi koji će ta postrojenja i opremu koristiti u vlastitom poslovanju može utjecati na konsolidiranu dobit i gubitak. Do toga može doći, na primjer, zato što će kupac amortizirati postrojenja i opremu te se iznos koji je na početku priznat za postrojenja i opremu može promijeniti ako je predviđena unutargrupna transakcija izražena u valuti koja nije funkcionalna valuta kupca.

B.6.3.6. Ako zaštita od rizika predviđene unutargrupne transakcije ispunjava uvjete računovodstva zaštite od rizika, sva se dobit ili gubici priznaju ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i izdvajaju iz nje u skladu s točkom 6.5.11. Važno je razdoblje ili razdoblja u kojima valutni rizik zaštićene transakcije utječe na dobit i gubitak razdoblja u kojem utječe na konsolidiranu dobit i gubitak.

Određivanje zaštićenih stavki

B.6.3.7. Komponenta je zaštićena stavka koja je manja od čitave stavke. Prema tome, komponenta odražava samo neke rizike stavke čiji je dio ili odražava rizike samo u izvjesnoj mjeri (npr. pri određivanju dijela stavke).

Komponente rizika

B.6.3.8. Da bi se komponentu rizika moglo odrediti kao zaštićenu stavku, mora biti odvojeno prepoznatljiva komponenta financijske ili nefinancijske stavke, a promjene novčanih tokova ili fer vrijednosti stavke koji se mogu pripisati promjenama te komponente rizika moraju biti pouzdano mjerljive.

B.6.3.9. Pri utvrđivanju komponenti rizika koje mogu biti određene kao zaštićene stavke subjekt takve komponente rizika procjenjuje u kontekstu strukture određenog tržišta s kojim su rizik ili rizici povezani i na kojemu se odvija djelatnost zaštite od rizika. Za takvo je određivanje potrebno ocijeniti relevantne činjenice i okolnosti, koje se razlikuju ovisno o rizicima i tržištima.

B.6.3.10. Pri određivanju komponenti rizika kao zaštićenih stavki subjekt razmatra jesu li komponente rizika izričito navedene u ugovoru (ugovorene komponente rizika) ili proizlaze iz fer vrijednosti ili novčanih tokova stavke čiji su dio (komponente rizika koje nisu utvrđene ugovorom). Komponente rizika koje nisu utvrđene ugovorom mogu biti povezane sa stavkama koje nisu sadržane u ugovoru (npr. predviđene transakcije) ili ugovorima u kojima komponente nisu izričito navedene (npr. čvrsta obveza koja uključuje samo jednu cijenu umjesto formule za određivanje cijene s različitim referentnim vrijednostima). Na primjer:

▼M53

(a) subjekt A ima ugovor o dugoročnoj isporuci prirodnog plina čija se cijena određuje na temelju formule utvrđene ugovorom koja sadržava referentne vrijednosti raznih vrsta robe i ostale čimbenike (npr. plinsko ulje, loživo ulje i ostale komponente, kao što su naknade za prijevoz). Subjekt A štiti od rizika komponentu plinskog ulja iz tog ugovora o nabavi robe s pomoću terminskog ugovora o plinskom ulju. Komponenta plinskog ulja ugovorena je komponenta rizika jer je navedena u uvjetima ugovora o nabavi robe. Stoga subjekt A zbog formule za određivanje cijena zaključuje da je moguće odvojeno utvrditi izloženost cijene plinskog ulja. Istodobno postoji tržište za terminske ugovore o plinskom ulju. Stoga subjekt A zaključuje da je moguće izmjeriti izloženost cijene plinskog ulja. Prema tome, izloženost cijene plinskog ulja u ugovoru o nabavi robe jest komponenta rizika koja se može odrediti kao zaštićena stavka;

(b) subjekt B štiti svoje buduće kupnje kave od rizika na temelju svoje predviđene proizvodnje. Zaštita od rizika za dio predviđene kupljene količine počinje i do 15 mjeseci prije isporuke. Subjekt B s vremenom (s približavanjem datuma isporuke) povećava količinu koju štiti od rizika. Subjekt B za upravljanje svojim rizikom cijene kave upotrebljava dvije različite vrste ugovora:

i. rokovni ugovori za kavu kojima se trguje na burzi i

ii. ugovore o isporuci kave Arabica iz Kolumbije do određenog mjesta prerade. U tim je ugovorima cijena kave po toni određena s pomoću formule za određivanje cijena, i to na temelju ugovorne cijene kave u rokovnim ugovorima kojima se trguje na burzi uvećane za razliku fiksne cijene i za promjenjivu naknadu za logističke usluge. Ugovor o isporuci kave neizvršeni je ugovor prema kojemu subjekt B isporučuje kavu.

Sklapanjem ugovora o isporuci ubrane kave subjekt B može fiksirati razliku u cijeni između stvarne kvalitete kupljene kave (kave Arabica iz Kolumbije) i referentne kvalitete na koju se odnose rokovni ugovori kojima se trguje na burzi. Međutim, ugovori o isporuci kave iz sljedeće berbe još nisu dostupni te nije moguće utvrditi razliku u cijeni. Subjekt B rokovnim ugovorima za kavu kojima se trguje na burzi od cjenovnog rizika štiti komponentu referentne kvalitete kave za isporuke koje se odnose na sadašnju, kao i na sljedeću berbu. Subjekt B utvrđuje da je izložen trima različitim rizicima: riziku cijene kave koja odražava referentnu kvalitetu, riziku cijene kave koja odražava razliku (raspon) između cijene za referentnu kvalitetu kave i posebne kave Arabica iz Kolumbije, koju subjekt u stvarnosti nabavlja, te riziku promjenjivih logističkih troškova. Nakon što subjekt B sklopi ugovor o isporuci kave iz sadašnje berbe, rizik cijene kave koja odražava referentnu kvalitetu jest ugovorena komponenta rizika jer je u formulu za određivanje cijena uključen indeks ugovorne cijene iz rokovnih ugovora za kavu kojima se

▼M53

trguje na burzi. Subjekt B zaključuje da je ova komponenta rizika zasebno prepoznatljiva i pouzdano mjerljiva. Subjekt B još nije sklopio nikakve ugovore o isporuci kave iz sljedeće berbe (odnosno te su isporuke predviđene transakcije). Stoga je rizik cijene kave koja odražava referentnu kvalitetu komponenta rizika koja nije utvrđena ugovorom. Subjekt B analizira strukturu tržišta uzimajući u obzir kretanje cijena za moguće isporuke određene kave koju nabavlja. Dakle, subjekt B na temelju analize strukture tržišta zaključuje da je i u predviđene transakcije uključen rizik cijene kave koja odražava referentnu kvalitetu, i to kao komponenta rizika koja je zasebno prepoznatljiva i pouzdano mjerljiva, iako nije utvrđena ugovorom. Stoga subjekt B može odrediti odnos zaštite od rizika na temelju komponente rizika (za rizik cijene kave koja odražava referentnu kvalitetu) za ugovore o isporuci kave, kao i za predviđene transakcije;

(c) subjekt C štiti od rizika dio svojih budućih kupnji goriva za mlazne motore, i to na temelju svoje predviđene potrošnje najdulje 24 mjeseca prije isporuke te s vremenom povećava količine koje štiti od rizika. Subjekt C štiti se od rizika te izloženosti različitim vrstama ugovora, ovisno o vremenskom razdoblju zaštite od rizika, što utječe na tržišnu likvidnost derivatnih instrumenata. Subjekt C za dulja razdoblja (12 do 24 mjeseca) primjenjuje ugovore o sirovoj nafti, jer samo oni imaju dovoljnu tržišnu likvidnost. Za vremenska razdoblja od 6 do 12 mjeseci subjekt C primjenjuje derivatne instrumente za plinsko ulje jer su dovoljno likvidni. Za vremenska razdoblja do šest mjeseci subjekt C primjenjuje ugovore o gorivu za mlazne motore. Subjekt C analizira strukturu tržišta nafte i naftnih proizvoda te ocjenjuje važne činjenice i okolnosti kako slijedi:

i. subjekt C posluje u zemljopisnom području u kojem je nafta tipa brent referentna sirova nafta. Sirova je nafta referentna sirovina koja kao osnovna sirovina utječe na cijene raznih rafiniranih naftnih proizvoda. Plinsko je ulje referentna vrijednost za rafinirane naftne proizvode i općenito se primjenjuje kao referentna vrijednost za određivanje cijena naftnih destilata. To se odražava i na vrste derivatnih financijskih instrumenata na tržištima sirove nafte i rafiniranih naftnih proizvoda u okruženju u kojem posluje subjekt C, kao što su:

— referentna vrijednost rokovnih ugovora za sirovu naftu;

— referentna vrijednost rokovnih ugovora za plinsko ulje, koja se upotrebljava kao referentna vrijednost za određivanje cijene destilata, na primjer raspon derivatnih instrumenata za gorivo za mlazne motore pokriva razliku u cijeni goriva za mlazne motore i te referentne vrijednosti za plinsko ulje te

▼M53

— referentna vrijednost raspona derivatnog instrumenta za krekirano plinsko ulje (odnosno derivatni instrument za razliku u cijeni između sirove nafte i plinskog ulja – rafinerijska marža), koja je indeksirana prema sirovoj nafti tipa brent;

ii. određivanje cijena rafiniranih naftnih proizvoda ne ovisi o određenoj vrsti sirove nafte koja se prerađuje u određenoj rafineriji jer su ti rafinirani naftni proizvodi (kao što su plinsko ulje ili gorivo za mlazne motore) standardizirani proizvodi.

Stoga subjekt C zaključuje da rizik cijene u njegovim kupnjama goriva za mlazne motore uključuje komponentu rizika cijene sirove nafte na temelju sirove nafte tipa brent, kao i komponentu rizika cijene plinskog ulja, iako ni sirova nafta ni plinsko ulje nisu navedeni ni u kakvom ugovoru. Subjekt C zaključuje da je ove dvije komponente rizika moguće posebno odrediti i pouzdano mjeriti iako nisu izričito navedene u ugovoru. Prema tome, subjekt C može odrediti odnos zaštite rizika za predviđene kupnje goriva za mlazne motore na temelju komponenti rizika (za sirovu naftu ili plinsko ulje). Navedena analiza ukazuje i na to da bi, na primjer, promjene razlike u cijeni između sirove nafte tipa brent i sirove nafte tipa WTI dovele do neučinkovitosti zaštite od rizika ako subjekt C upotrijebi derivatne instrumente za sirovu naftu na temelju sirove nafte tipa West Texas Intermediate (WTI).

(d) Subjekt D drži dužnički instrument s fiksnom stopom. Ovaj je instrument izdan u okruženju na čijem se tržištu uspoređuju rasponi i referentna stopa (npr. LIBOR) različitih sličnih dužničkih instrumenata, a uz to su instrumenti s promjenjivom kamatnom stopom u tom okruženju obično indeksirani uz tu referentnu stopu. Zamjene kamatnih stopa često se upotrebljavaju za upravljanje rizikom kamatne stope na temelju te referentne stope, bez obzira na to kakav je raspon dužničkih instrumenata u odnosu na tu referentnu stopu. Promjena cijene dužničkih instrumenata s fiksnom stopom izravno je povezana s promjenama referentne stope. Subjekt D zaključuje da je referentna stopa prepoznatljiva i pouzdano mjerljiva komponenta. Prema tome, subjekt D može odrediti odnos zaštite od rizika za dužnički instrument s fiksnom stopom na temelju komponente rizika za referentni rizik kamatne stope.

B.6.3.11. Pri određivanju komponente rizika kao zaštićene stavke na tu se komponentu rizika primjenjuju zahtjevi o računovodstvu zaštite od rizika jednako kao i na ostale zaštićene stavke koje nisu komponente rizika. Na primjer, primjenjuju se uvjeti koje je potrebno ispuniti, uključujući i to da odnos zaštite rizika mora ispunjavati zahtjeve učinkovitosti zaštite od rizika te da je svaku neučinkovitost zaštite od rizika potrebno izmjeriti i priznati.

▼**M53**

B.6.3.12. Subjekt za zaštitu može odrediti i samo promjene novčanih tokova ili fer vrijednosti zaštićene stavke iznad ili ispod određene cijene ili neke druge varijable (jednostrani rizik). Unutarnja vrijednost kupljene opcije kao instrumenta zaštite od rizika (pod pretpostavkom da ima iste glavne uvjete kao i rizik od kojeg se pruža zaštita), a ne njezina vremenska vrijednost, odražava jednostrani rizik zaštićene stavke. Na primjer, subjekt može odrediti promjenjivost ishoda novčanih tokova budućih razdoblja koja proizlazi iz povećanja cijene predviđene kupnje robe. U tom slučaju subjekt određuje samo gubitke novčanih tokova koji proizlaze iz povećanja cijene iznad utvrđene razine. Rizik od kojeg se pruža zaštita ne uključuje vremensku vrijednost kupljene opcije jer vremenska vrijednost nije komponenta predviđene transakcije koja utječe na dobit i gubitak.

B.6.3.13. Oboriva je pretpostavka da rizik inflacije nije prepoznatljiv i pouzdano mjerljiv osim ako je naveden u ugovoru te da stoga ne može biti određen kao komponenta rizika financijskog instrumenta. Međutim, u ograničenim je slučajevima moguće utvrditi komponentu rizika za rizik inflacije, koja je zbog posebnih okolnosti inflacijskog okruženja i odgovarajućeg tržišta dužničkih vlasničkih instrumenata prepoznatljiva i pouzdano mjerljiva.

B.6.3.14. Na primjer, subjekt izdaje dužnički instrument u okruženju u kojem je zbog količine i strukture obveznica povezanih s inflacijom tržište dovoljno likvidno, što omogućuje utvrđivanje vremenske strukture stvarnih kamatnih stopa bez kupona. To znači da je inflacija važan čimbenik za odnosnu valutu koji se uzima u obzir na tržištima dužničkih instrumenata. U tim bi se okolnostima komponenta rizika inflacije mogla utvrditi diskontiranjem novčanih tokova dužničkog instrumenta zaštićenog od rizika uz primjenu vremenske strukture stvarnih kamatnih stopa bez kupona (odnosno slično određivanju nerizične komponente (nominalne) kamatne stope). S druge strane, u brojnim slučajevima komponenta rizika inflacije nije prepoznatljiva ni pouzdano mjerljiva. Na primjer, subjekt izdaje samo dužničke instrumente s nominalnom kamatnom stopom u okruženju u kojem tržište obveznica povezanih s inflacijom nije dovoljno likvidno za utvrđivanje vremenske strukture stvarnih kamatnih stopa bez kupona. U tom slučaju subjekt na temelju analize strukture tržišta i činjenica i okolnosti ne može zaključiti da je inflacija važan čimbenik koji se posebno uzima u obzir na tržištima dužničkih instrumenata. Stoga subjekt ne može nadići oborivu pretpostavku da neugovoreni rizik inflacije nije prepoznatljiv ni pouzdano mjerljiv. Prema tome, komponenta rizika inflacije ne bi bila primjerena za određivanje kao zaštićena stavka. To vrijedi bez obzira na to koji instrument zaštite od rizika inflacije subjekt u stvarnosti primjenjuje. Posebice, subjekt ne može jednostavno uvrstiti rokove i uvjete stvarnog instrumenta zaštite od rizika inflacije na temelju projekcija svojih rokova i uvjeta na dužnički instrument s nominalnom kamatnom stopom.

B.6.3.15. Ugovorenu komponentu rizika inflacije novčanih tokova priznate obveznice povezane s inflacijom (pod pretpostavkom da ne postoji zahtjev o odvojenom obračunu ugrađenog derivatnog instrumenta) moguće je posebno utvrditi i pouzdano mjeriti sve dok komponenta rizika inflacije ne utječe na ostale novčane tokove tog instrumenta.

▼**M53**

Komponente nominalnog iznosa

B.6.3.16. Dvije vrste komponenti nominalnih iznosa mogu biti određene kao zaštićena stavka u odnosu zaštite od rizika: komponenta koja je dio čitave stavke i komponenta sloja. Ishod obračuna mijenja se ovisno o vrsti komponente. Za potrebe obračuna subjekt komponentu određuje u skladu sa svojim ciljem upravljanja rizicima.

B.6.3.17. Primjer komponente koja je dio stavke jest 50 posto ugovornih novčanih tokova zajma.

B.6.3.18. Komponentu sloja moguće je odrediti na temelju određene, ali otvorene skupine ili na temelju utvrđenog nominalnog iznosa. Primjeri uključuju:

(a) dio obujma monetarnih transakcija, npr., sljedeći novčani tokovi u vrijednosti deset valutnih jedinica od prodaje izražene u stranoj valuti nakon prvih 20 valutnih jedinica u ožujku 201X.; ([1])

(b) dio fizičkog obujma, npr. donji sloj prirodnog plina uskladištenog na lokaciji XYZ, izmjerene količine od pet milijuna kubičnih metara;

(c) dio fizičkog obujma ili obujma ostalih transakcija, npr. kupnje prvih 100 barela nafte u lipnju 201X. ili prodaja prvih 100 MWh električne energije u lipnju 201X. ili

(d) sloj nominalnog iznosa zaštićene stavke, npr. zadnjih 80 milijuna novčanih jedinica od 100 milijuna novčanih jedinica čvrste obveze, donji sloj od 20 milijuna novčanih jedinica od 100 milijuna novčanih jedinica vrijednosti obveznice s fiksnom kamatnom stopom ili gornji sloj od 30 milijuna novčanih jedinica od ukupnog iznosa od 100 milijuna novčanih jedinica dužničkog instrumenta s fiksnom kamatnom stopom koji je moguće unaprijed platiti po fer vrijednosti (utvrđeni je nominalni iznos 100 milijuna novčanih jedinica).

B.6.3.19. Ako je u okviru zaštite fer vrijednosti od rizika određena komponenta sloja, subjekt je navodi na temelju utvrđenog nominalnog iznosa. Kako bi ispunio zahtjeve za primjerene instrumente zaštite fer vrijednosti od rizika, subjekt ponovno mjeri zaštićenu stavku kako bi utvrdio promjene fer vrijednosti (odnosno ponovno mjeri stavku kako bi utvrdio promjene fer vrijednosti koje se povezuju s rizikom od kojeg se pruža zaštita). Usklađenost zaštite fer vrijednosti od rizika mora se priznati u računu dobiti ili gubitka najkasnije u trenutku prestanka priznavanja stavke. Prema tome, potrebno je pratiti stavku na koju se odnosi usklađenost zaštite fer vrijednosti od rizika. Od subjekta se zahtijeva da za komponentu sloja u okviru zaštite fer vrijednosti od rizika prati nominalni iznos na temelju kojeg je utvrđena. Na primjer, u točki B.6.3.18. podtočki (d) mora se pratiti ukupni utvrđeni nominalni iznos od 100 milijuna novčanih jedinica kako bi se pratio donji sloj od 20 milijuna novčanih jedinica ili gornji sloj od 30 milijuna novčanih jedinica.

B.6.3.20. Komponenta sloja u koju je uključena opcija prijevremenog plaćanja nije prihvatljiva za određivanje kao zaštićena stavka u okviru zaštite fer vrijednosti od rizika ako na fer vrijednost opcije prijevremenog plaćanja utječu promjene rizika od kojeg se pruža zaštita, osim ako je u određeni sloj uključen učinak povezane opcije prijevremenog plaćanja pri utvrđivanju promjene fer vrijednosti zaštićene stavke.

([1]) U ovom su standardu monetarni iznosi izraženi u novčanim jedinicama i u valutnim jedinicama.

▼**M53**

Odnos između komponenata i ukupnih novčanih tokova stavke

B.6.3.21. Ako je komponenta novčanih tokova financijske ili nefinancijske stavke određena kao zaštićena stavka, ta komponenta mora biti manja ili jednaka ukupnim novčanim tokovima čitave stavke. Međutim, moguće je odrediti sve novčane tokove čitave stavke kao zaštićenu stavku i zaštititi ih samo od jednog određenog rizika (npr. samo od promjena koje se mogu pripisati promjenama LIBOR-a ili referentne cijene robe).

B.6.3.22. Na primjer, u slučaju financijske obveze s efektivnom kamatnom stopom nižom od LIBOR-a, subjekt ne može kao zaštićenu stavku odrediti:

(a) komponentu obveze čija je kamatna stopa jednaka LIBOR-u (uvećanu za iznos glavnice u slučaju zaštite fer vrijednosti od rizika) i

(b) negativnu preostalu komponentu.

B.6.3.23. Međutim, u slučaju financijske obveze s fiksnom kamatnom stopom čija je efektivna kamatna stopa (npr.) 100 baznih bodova ispod LIBOR-a, subjekt može odrediti kao zaštićenu stavku promjenu vrijednosti čitave te obveze (odnosno glavnicu uvećanu za kamate u skladu s LIBOR-om i umanjenu za 100 baznih bodova) koja se može pripisati promjenama LIBOR-a. Ako se financijski instrument s fiksnom kamatnom stopom zaštiti od rizika u nekom trenutku nakon njegova nastanka, a u međuvremenu su se kamatne stope promijenile, subjekt može kao zaštićenu stavku odrediti komponentu rizika jednaku referentnoj kamatnoj stopi koja je viša od ugovorne kamatne stope plaćene na stavku. Subjekt to može učiniti pod uvjetom da je referentna kamatna stopa niža od efektivne kamatne stope računano na temelju pretpostavke da je subjekt kupio instrument na datum na koji je po prvi puta odredio zaštićenu stavku. Na primjer, pretpostavimo da subjekt izda financijsku imovinu s fiksnom kamatnom stopom u vrijednosti od 100 novčanih jedinica, koja ima efektivnu kamatnu stopu od šest posto u trenutku u kojemu je LIBOR četiri posto. Nakon nekog vremena subjekt uvodi zaštitu te imovine od rizika kad se LIBOR povećao na osam posto, a fer vrijednost imovine smanjila na 90 novčanih jedinica. Subjekt računa da bi, da je kupio imovinu na datum na koji je po prvi puta odredio povezani rizik kamatne stope LIBOR kao zaštićenu stavku, stvarni prinos od imovine za njezinu fer vrijednost od 90 novčanih jedinica bio 9,5 posto. S obzirom na to da je LIBOR niži od ovoga stvarnog prinosa, subjekt može odrediti komponentu LIBOR-a od osam posto, koja se sastoji dijelom od ugovornih kamatnih novčanih tokova i dijelom od razlike između sadašnje fer vrijednosti (odnosno 90 novčanih jedinica) i iznosa koji je potrebno platiti prilikom dospijeća (odnosno 100 novčanih jedinica).

B.6.3.24. Ako financijska obveza s promjenjivom kamatnom stopom donosi kamatu od npr. 20 baznih bodova ispod tromjesečnog LIBOR-a (pri čemu je najniža vrijednost nula baznih bodova), subjekt kao zaštićenu stavku može odrediti promjenu novčanih tokova čitave te obveze (odnosno tromjesečni LIBOR umanjen za 20 baznih bodova, uključujući najnižu vrijednost) koja se može pripisati promjenama LIBOR-a. Dakle, sve dok terminska krivulja tromjesečnog LIBOR-a za preostali

▼M53

vijek trajanja te obveze ne padne ispod 20 baznih bodova, zaštićena stavka ima jednaku promjenjivost novčanog toka kao i obveza koja donosi kamatu na razini tromjesečnog LIBOR-a s rasponom marže koji je nula ili pozitivan. Međutim, ako terminska krivulja tromjesečnog LIBOR-a za preostali vijek trajanja te obveze (ili njezina dijela) padne ispod 20 baznih bodova, zaštićena stavka ima manju promjenjivost novčanog toka nego obveza koja nosi kamatu na razini tromjesečnog LIBOR-a s rasponom marže koji je nula ili pozitivan.

B.6.3.25. Sličan je primjer nefinancijske stavke određena vrsta sirove nafte s određenog naftnog polja čija se cijena utvrđuje u odnosu na relevantnu referentnu cijenu sirove nafte. Ako subjekt proda tu sirovu naftu na temelju ugovora i primijeni ugovorenu formulu za utvrđivanje cijene kojom se cijena nafte po barelu utvrđuje kao referentna cijena sirove nafte umanjena za 10 novčanih jedinica s najnižim iznosom od 15 novčanih jedinica, subjekt može kao zaštićenu stavku odrediti ukupnu promjenjivost novčanog toka na temelju ugovora o prodaji koja se može pripisati promjeni referentne cijene sirove nafte. Međutim, subjekt ne može kao zaštićenu stavku odrediti komponentu koja je jednaka ukupnoj promjeni referentne cijene sirove nafte. Dakle, sve dok terminska cijena (za svaku isporuku) ne padne ispod 25 novčanih jedinica, zaštićena stavka ima istu promjenjivost novčanog toka kao i prodaja sirove nafte po referentnoj cijeni sirove nafte (ili s pozitivnim rasponom). Međutim, ako terminska cijena za bilo koju isporuku padne ispod 25 novčanih jedinica, zaštićena stavka ima manju promjenjivost novčanog toka od prodaje sirove nafte po referentnoj cijeni sirove nafte (ili s pozitivnim rasponom marže).

Uvjeti koje je potrebno ispuniti za primjenu računovodstva zaštite od rizika (odjeljak 6.4.)

Učinkovitost zaštite od rizika

B.6.4.1. Učinkovitost zaštite od rizika razmjer je u kojem se promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova instrumenta zaštite od rizika poravnavaju s promjenama fer vrijednosti ili novčanih tokova zaštićene stavke (npr. kada je zaštićena stavka komponenta rizika, važna je promjena fer vrijednosti ili novčanih tokova stavke koja se može pripisati riziku od kojeg se pruža zaštita). Neučinkovitost zaštite od rizika je opseg u kojem su promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova instrumenta zaštite od rizika veće ili manje od onih kod zaštićene stavke.

B.6.4.2. Subjekt pri određivanju odnosa zaštite od rizika neprekidno analizira izvore neučinkovitosti zaštite od rizika za koje se očekuje da će utjecati na odnos zaštite tijekom njegova trajanja. Ta je analiza (uključujući ažuriranja u skladu s točkom B.6.5.21. koja proizlaze iz ponovnog uravnoteženja odnosa zaštite od rizika) osnova za procjenu ispunjenja zahtjeva učinkovitosti zaštite od rizika koju subjekt provodi.

B.6.4.3. Kako bi se izbjegla sumnja, učinci zamjene izvorne druge strane klirinškom drugom stranom i uvođenja povezanih izmjena kako je opisano u točki 6.5.6. odražavaju se u mjerenju instrumenta zaštite te stoga i u procjeni i mjerenju učinkovitosti zaštite od rizika.

▼M53

Gospodarski odnos između zaštićene stavke i instrumenta zaštite od rizika

B.6.4.4. Zahtjev o postojanju gospodarskog odnosa znači da su vrijednosti instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke takve da se općenito kreću u suprotnome smjeru zbog istog rizika, a to je rizik od kojeg se pruža zaštita. Stoga se nužno očekuje da će se vrijednost instrumenta zaštite od rizika i vrijednost zaštićene stavke sustavno mijenjati ovisno o kretanjima iste ili istih osnovnih vrijednosti koje su tako gospodarski povezane da na sličan način reagiraju na rizik od kojeg se pruža zaštita (npr. sirova nafta tipa brent ili WTI).

B.6.4.5. Ako osnovne vrijednosti nisu iste, ali jesu gospodarski povezane, moguće su situacije u kojima se vrijednosti instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke kreću u istome smjeru, npr. zbog promjene razlike u cijeni između dviju povezanih osnovnih vrijednosti, a bez znatnih kretanja samih osnovnih vrijednosti. To je ipak usklađeno s gospodarskim odnosom između instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke ako se pri kretanju osnovnih vrijednosti ipak očekuje uobičajeno kretanje vrijednosti instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke u suprotnome smjeru.

B.6.4.6. Postojanje gospodarskog odnosa procjenjuje se analizom mogućeg ponašanja odnosa zaštite od rizika tijekom njegova trajanja kako bi se utvrdilo može li se očekivati ispunjenje cilja upravljanja rizicima. Postojanje statističkog odnosa između dviju varijabli samo po sebi nije potvrda valjanosti zaključka o postojanju gospodarskog odnosa.

Učinak kreditnog rizika

B.6.4.7. S obzirom na to da se model računovodstva zaštite od rizika temelji na općem pojmu prijeboja dobiti i gubitaka od instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke, učinkovitost zaštite od rizika ne utvrđuje se samo na temelju gospodarskog odnosa između tih stavki (odnosno promjena njihovih osnovnih vrijednosti), nego i na učinku kreditnog rizika na vrijednosti instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke. Učinak kreditnog rizika znači da razina prijeboja može biti nepredvidljiva čak i ako postoji gospodarski odnos između instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke. To može biti posljedica promjene kreditnog rizika instrumenta zaštite od rizika ili zaštićene stavke koja može biti takvog opsega da kreditni rizik prevlada nad promjenama vrijednosti koje proizlaze iz gospodarskog odnosa (odnosno učinak promjena osnovnih vrijednosti). Opseg je promjene zbog kojeg kreditni rizik prevlada onaj koji uzrokuje gubitak (ili dobit) zbog kreditnog rizika koji nepovoljno utječe na učinak koji promjene osnovnih vrijednosti imaju na vrijednost instrumenta zaštite od rizika ili zaštićene stavke, čak i ako su te promjene znatne. S druge strane, ako su tijekom određenog razdoblja promjene osnovnih vrijednosti neznatne, činjenica da čak i male promjene vrijednosti instrumenta zaštite od rizika ili zaštićene stavke povezane s kreditnim rizikom mogu utjecati na vrijednost više nego što to mogu osnovne vrijednosti ne dovodi do prevlasti kreditnog rizika.

▼M53

B.6.4.8. Primjer kreditnog rizika koji prevladava u odnosu zaštite od rizika jest kada se subjekt štiti od izloženosti riziku cijene robe s pomoću derivatnog instrumenta bez osiguranja plaćanja. Ako se kreditni položaj druge stranke toga derivatnog instrumenta ozbiljno pogorša, učinak promjena kreditnog položaja druge stranke mogao bi biti veći od učinka promjena cijene robe na fer vrijednost instrumenta zaštite od rizika, dok promjene vrijednosti zaštićene stavke u velikoj mjeri ovise o promjenama cijene robe.

Omjer zaštite od rizika

B.6.4.9. U skladu sa zahtjevima o učinkovitosti zaštite od rizika, omjer zaštite u odnosu zaštite od rizika mora biti jednak onome koji proizlazi iz količine zaštićene stavke koju subjekt stvarno štiti od rizika i količine instrumenta zaštite koji subjekt stvarno upotrebljava radi zaštite te količine stavke od rizika. Ako stoga subjekt štiti od rizika manje od 100 posto izloženosti stavke, recimo 85 posto, određuje odnos zaštite od rizika na temelju omjera zaštite od rizika koji je jednak onome koji proizlazi iz 85 posto izloženosti i količine instrumenta zaštite koji subjekt stvarno upotrebljava radi zaštite tih 85 posto. Slično tomu, ako, na primjer, subjekt za zaštitu od izloženosti riziku upotrebljava nominalni iznos od 40 jedinica financijskog instrumenta, određuje odnos zaštite od rizika na temelju omjera zaštite koji je jednak onome koji proizlazi iz te količine od 40 jedinica (odnosno subjekt ne smije upotrebljavati omjer zaštite od rizika na temelju veće količine jedinica koju bi mogao posjedovati u ukupnoj ili manjoj količini jedinica) i količini zaštićene stavke koju stvarno štiti s tih 40 jedinica.

B.6.4.10. Međutim, određivanje odnosa zaštite od rizika na temelju istog omjera zaštite kao što je onaj koji proizlazi iz količina zaštićene stavke i instrumenta zaštite od rizika koje subjekt stvarno upotrebljava ne odražava odstupanje između pondera zaštićene stavke i instrumenta zaštite od rizika koje bi zatim moglo uzrokovati neučinkovitost zaštite od rizika (bez obzira na to je li priznata ili nije), što bi moglo dovesti do računovodstvenog ishoda koji odstupa od svrhe računovodstva zaštite od rizika. Stoga u svrhu određivanja odnosa zaštite od rizika subjekt mora uskladiti omjer zaštite koji proizlazi iz količina zaštićene stavke i instrumenta zaštite koje subjekt stvarno upotrebljava ako je to potrebno kako bi se izbjeglo takvo odstupanje.

B.6.4.11. Slijede primjeri relevantnih čimbenika koje treba uzeti u obzir pri procjeni odstupa li računovodstveni ishod od svrhe računovodstva zaštite od rizika:

(a) je li namjeravani omjer zaštite od rizika utvrđen kako bi se izbjeglo priznavanje neučinkovitosti zaštite novčanih tokova od rizika ili kako bi se ostvarile usklađenosti zaštite fer vrijednosti od rizika za više zaštićenih stavki u cilju što veće primjene obračunavanja fer vrijednosti, ali bez prijeboja promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika i

▼M53

(b) postoji li poslovni razlog za određene pondere zaštićene stavke i instrumenta zaštite, čak i ako to dovodi do neučinkovitosti zaštite od rizika. Na primjer, subjekt zaključi instrument zaštite od rizika i utvrdi njegovu količinu koja nije količina koju je odredio kao najbolju zaštitu za stavku koja se štiti od rizika jer mu standardna količina instrumenata zaštite od rizika ne dopušta zaključivanje točne količine instrumenta za zaštitu od rizika („problem veličine serije”). Primjer je subjekt koji štiti od rizika kupnje 100 tona kave na temelju standardnih rokovnih ugovora u kojima je ugovorena veličina 37 500 lb (engleskih funti). Subjekt za zaštitu kupljene količine od 100 tona od rizika može iskoristiti pet ili šest ugovora (što je jednako 85,0 odnosno 102,1 tonu). U tom slučaju subjekt određuje odnos zaštite od rizika primjenjujući omjer zaštite koji proizlazi iz broja rokovnih ugovora za kavu koje stvarno upotrebljava, s obzirom na to da neučinkovitost zaštite od rizika koja proizlazi iz neusklađenosti pondera zaštićene stavke i instrumenta zaštite od rizika ne dovodi do računovodstvenog ishoda koji odstupa od svrhe računovodstva zaštite od rizika.

Učestalost procjene ispunjenja zahtjeva učinkovitosti zaštite od rizika

B.6.4.12. Subjekt na početku odnosa zaštite od rizika, ali i neprekidno, procjenjuje ispunjava li odnos zaštite od rizika zahtjeve učinkovitosti zaštite od rizika. Subjekt redovito provodi procjenu na svaki datum izvještavanja ili nakon znatne promjene okolnosti koja utječe na zahtjeve učinkovitosti zaštite od rizika, ovisno o tome što je ranije. Procjena se odnosi na očekivanja u pogledu učinkovitosti zaštite od rizika te je stoga usmjerena samo na buduće događaje.

Metode procjene ispunjenja zahtjeva učinkovitosti zaštite od rizika

B.6.4.13. Ovim se standardom ne propisuje metoda kojom se procjenjuje ispunjava li odnos zaštite od rizika zahtjeve učinkovitosti zaštite od rizika. Međutim, subjekt je dužan primijeniti metodu kojom se mogu obuhvatiti važna obilježja odnosa zaštite od rizika, uključujući izvore neučinkovitosti zaštite od rizika. Ovisno o tim čimbenicima, moguća je metoda kvalitativne ili kvantitativne procjene.

B.6.4.14. Na primjer, ako se najvažniji uvjeti (kao što su nominalni iznos, dospijeće i osnovna vrijednost) instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke podudaraju ili su vrlo usklađeni, subjekt može na temelju kvalitativne procjene tih najvažnijih uvjeta zaključiti da će se vrijednosti instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke zbog istog rizika općenito kretati u suprotnome smjeru te da stoga postoji gospodarski odnos između zaštićene stavke i instrumenta zaštite od rizika (vidjeti točke od B.6.4.4. do B.6.4.6.).

B.6.4.15. Činjenica da derivatni instrument, u trenutku kada je određen kao instrument zaštite od rizika dovodi do znatne dobiti ili gubitka sama po sebi ne znači da je kvalitativna procjena neprimjerena. To ovisi o tome bi li opseg neučinkovitosti zaštite od rizika koja proizlazi iz te činjenice mogao biti toliki da se to kvalitativnom procjenom ne bi moglo primjereno obuhvatiti.

▼M53

B.6.4.16. S druge strane, ako najvažniji uvjeti instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke nisu usklađeni, povećava se nesigurnost u pogledu opsega prijeboja. Stoga je teže predvidjeti učinkovitost zaštite od rizika tijekom trajanja odnosa zaštite od rizika. U tom slučaju subjekt jedino na temelju kvantitativne procjene može zaključiti da postoji gospodarski odnos između zaštićene stavke i instrumenta zaštite (vidjeti točke od B.6.4.4. do B.6.4.6.). U nekim situacijama može biti potrebna i kvantitativna procjena kako bi se procijenilo ispunjava li omjer zaštite primijenjen za određivanje odnosa zaštite od rizika uvjete učinkovitosti zaštite od rizika (vidjeti točke od B.6.4.9. do B.6.4.11.). Subjekt za ove dvije različite svrhe može primjenjivati istu ili različite metode.

B.6.4.17. Ako se promijene okolnosti koje utječu na učinkovitost zaštite od rizika, subjekt će možda morati promijeniti metodu kojom procjenjuje ispunjava li odnos zaštite od rizika zahtjeve učinkovitosti zaštite kako bi osigurao obuhvaćenost relevantnih obilježja odnosa zaštite od rizika, uključujući izvore neučinkovitosti zaštite od rizika.

B.6.4.18. Upravljanje rizicima subjekta glavni je izvor podataka za procjenu ispunjava li odnos zaštite zahtjeve učinkovitosti zaštite od rizika. To znači da podaci (ili analiza) kojima se rukovodstvo koristilo za donošenje odluka mogu poslužiti kao osnova za procjenu ispunjava li odnos zaštite zahtjeve učinkovitosti zaštite od rizika.

B.6.4.19. Dokumentacija subjekta o odnosu zaštite od rizika uključuje način procjene zahtjeva učinkovitosti zaštite od rizika, kao i metodu ili metode koje se primjenjuju. Dokumentacija o odnosu zaštite od rizika mora se ažurirati u slučaju svake promjene metoda (vidjeti točku B.6.4.17.).

Računovodstvo kvalificirajućih odnosa zaštite od rizika (odjeljak 6.5.)

B.6.5.1. Primjer je zaštite fer vrijednosti od rizika zaštita od izloženosti promjenama fer vrijednosti dužničkog instrumenta s fiksnom kamatnom stopom koje proizlaze iz promjena kamatnih stopa. Takvu zaštitu od rizika može uspostaviti izdavatelj ili imatelj instrumenta.

B.6.5.2. Svrha zaštite novčanog toka od rizika jest odgoda dobiti ili gubitka po instrumentu zaštite od rizika u razdoblje ili razdoblja u kojima očekivani novčani tokovi budućih razdoblja koji su zaštićeni od rizika utječu na dobit ili gubitke. Primjer zaštite novčanog toka od rizika jest primjena ugovora o zamjeni radi promjene dužničkog instrumenta s promjenjivom kamatnom stopom (koji se mjeri po amortiziranom trošku ili po fer vrijednosti) u dužnički instrument s fiksnom kamatnom stopom (odnosno zaštita od rizika buduće transakcije u kojoj su zaštićeni budući novčani tokovi plaćanja kamata u budućim razdobljima). S druge strane, predviđena je kupnja vlasničkog instrumenta koji se nakon stjecanja obračunava po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka primjer stavke koja ne može biti zaštićena stavka u okviru zaštite novčanog toka od rizika jer ne bi bilo moguće svaku odgođenu dobit i gubitak po instrumentu zaštite od rizika na odgovarajući način reklasificirati u račun dobiti i gubitka tijekom razdoblja u kojem bi se ostvario prijeboj. Iz istog razloga ni predviđena kupnja vlasničkog instrumenta koji se nakon stjecanja obračunava po fer vrijednosti s promjenama fer vrijednosti koje se prezentiraju u drugoj sveobuhvatnoj dobiti ne može biti zaštićena stavka u okviru zaštite novčanog toka od rizika.

▼M53

B.6.5.3. Zaštita čvrste obveze od rizika (npr. zaštita promjene cijene goriva od rizika povezanih s nepriznatom ugovornom obvezom elektrane da kupi gorivo po fiksnoj cijeni) zaštita je od izloženosti promjeni fer vrijednosti. Sukladno tomu, to je zaštita fer vrijednosti od rizika. Međutim, u skladu s točkom 6.5.4. zaštita od valutnog rizika za čvrstu obvezu može se također obračunavati kao zaštita novčanog toka od rizika.

Mjerenje neučinkovitosti zaštite od rizika

B.6.5.4. Pri mjerenju neučinkovitosti zaštite od rizika subjekt uzima u obzir vremensku vrijednost novca. Prema tome, subjekt utvrđuje vrijednost zaštićene stavke na temelju sadašnje vrijednosti te stoga promjena vrijednosti zaštićene stavke uključuje i učinak vremenske vrijednosti novca.

B.6.5.5. Za potrebe mjerenja neučinkovitosti zaštite od rizika, subjekt za izračun promjene vrijednosti zaštićene stavke može upotrijebiti derivatni instrument čiji bi uvjeti odgovarali najvažnijim uvjetima (obično se naziva „pretpostavljenim derivatnim instrumentom”) i koji bi se, na primjer za zaštitu predviđene transakcije od rizika, podešavao primjenom razine cijene (ili stope) za koju se pruža zaštita od rizika. Na primjer, ako se pruža zaštita od dvostranog rizika na trenutačnoj tržišnoj razini, pretpostavljeni derivatni instrument predstavlja pretpostavljeni opcijski ugovor koji se podešava na vrijednost nula u trenutku određivanja odnosa zaštite od rizika. Ako se, na primjer, pruža zaštita od jednostranog rizika, pretpostavljeni derivatni instrument predstavlja unutarnju vrijednost pretpostavljene opcije koja u trenutku određivanja odnosa zaštite od rizika dovodi do znatnog dobitka ako je razina cijene za koju se pruža zaštita od rizika trenutačna tržišna razina ili je dovodi do znatnog gubitka ako je razina cijene za koju se pruža zaštita iznad (ili ispod, kod zaštite duge pozicije od rizika) trenutačne tržišne razine. Primjena pretpostavljenog derivatnog instrumenta jedan je mogući način izračuna promjene vrijednosti zaštićene stavke. Pretpostavljenim derivatnim instrumentom umnožava se zaštićena stavka te je stoga ishod isti kao da se promjena vrijednosti utvrđuje nekim drukčijim pristupom. Stoga upotreba pretpostavljenog derivatnog instrumenta kao takva nije metoda, nego matematičko rješenje koje se može upotrijebiti samo za izračun vrijednosti zaštićene stavke. Prema tome, pretpostavljeni derivatni instrument ne može se upotrijebiti za uključivanje u vrijednost zaštićene stavke obilježja koja postoje samo u instrumentu zaštite od rizika (ali ne i u zaštićenoj stavci). Primjer je dužnički instrument izražen u stranoj valuti (bez obzira na to je li riječ o dužničkom instrumentu s fiksnom ili promjenjivom kamatnom stopom). Kada se pretpostavljeni derivatni instrument upotrebljava za izračun promjene vrijednosti takvoga dužničkog instrumenta ili sadašnje vrijednosti kumulativne promjene njegovih novčanih tokova, naknada za preračunavanje različitih valuta ne može se jednostavno uračunati u pretpostavljeni derivatni instrument, čak ni ako se takva naknada može uključiti u stvarne derivatne instrumente za koje se preračunavaju različite valute (npr. međuvalutne zamjene kamatne stope).

B.6.5.6. Promjena vrijednosti zaštićene stavke utvrđena primjenom pretpostavljenog derivatnog instrumenta može se upotrijebiti i u svrhu procjene ispunjava li odnos zaštite od rizika zahtjeve učinkovitosti zaštite od rizika.

▼M53

Ponovno uravnoteženje odnosa zaštite od rizika i promjena omjera zaštite od rizika

B.6.5.7. Ponovno se uravnoteženje odnosi na prilagodbe koje se provode radi određivanja količina zaštićene stavke ili instrumenta zaštite od rizika u postojećem odnosu zaštite od rizika u svrhu održanja omjera zaštite koji ispunjava zahtjeve učinkovitosti zaštite od rizika. Promjene određenih količina zaštićene stavke ili instrumenta zaštite od rizika u neku drugu svrhu ne predstavljaju ponovno uravnoteženje za potrebe ovog standarda.

B.6.5.8. Ponovno uravnoteženje obračunava se kao nastavak odnosa zaštite od rizika u skladu s točkama od B.6.5.9. do B.6.5.21. Pri ponovnom se uravnoteženju određuje neučinkovitost zaštite odnosa zaštite od rizika i priznaje se netom prije prilagodbe odnosa zaštite od rizika.

B.6.5.9. Prilagodbom omjera zaštite od rizika subjektu se omogućuje da odgovori na promjene odnosa između instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke koje proizlaze iz njihovih osnovnih vrijednosti ili varijabli rizika. Na primjer, odnos zaštite od rizika u kojem su osnovne vrijednosti instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke različite, ali povezane mijenja se kao odgovor na promjenu odnosa između tih dviju osnovnih vrijednosti (npr. različiti, ali povezani referentni indeksi, stope ili cijene). Stoga se ponovnim uravnoteženjem omogućuje nastavak odnosa zaštite od rizika u slučajevima u kojima se odnos između instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke mijenja tako da ga je moguće nadoknaditi usklađivanjem omjera zaštite od rizika.

B.6.5.10. Na primjer, subjekt se štiti od izloženosti promjeni tečaja strane valute A s pomoću derivatnog instrumenta u stranoj valuti koji se odnosi na promjenu tečaja strane valute B pa su valute A i B povezane (odnosno njihov se tečaj održava unutar raspona ili na razini tečaja koji utvrđuje središnja banka ili neko drugo tijelo). Ako se tečaj strane valute A i strane valute B promijeni (odnosno ako se utvrdi novi raspon ili nova stopa), ponovnim uravnoteženjem odnosa zaštite od rizika radi odražavanja novog tečaja odnos zaštite od rizika nastavio bi ispunjavati zahtjeve učinkovitosti zaštite od rizika u pogledu omjera zaštite od rizika u novim okolnostima. S druge strane, u slučaju neispunjavanja obveza na temelju derivatnog instrumenta u stranoj valuti, promjenom omjera zaštite od rizika ne bi se osigurao nastavak ispunjenja zahtjeva učinkovitosti zaštite u okviru odnosa zaštite od rizika. Stoga se ponovnim uravnoteženjem ne omogućuje nastavak odnosa zaštite od rizika u slučajevima u kojima se odnos između instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke mijenja tako da ga nije moguće nadoknaditi usklađivanjem omjera zaštite od rizika.

B.6.5.11. Svaka promjena razmjera prijeboja između promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika i fer vrijednosti zaštićene stavke ili novčanih tokova ne predstavlja promjenu odnosa između instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke. Subjekt analizira izvore neučinkovitosti zaštite od rizika čiji utjecaj na odnos zaštite od rizika očekuje tijekom njegova trajanja te ocjenjuje jesu li promjene razmjera prijeboja:

(a) promjene u pogledu omjera zaštite od rizika, koji ostaje važeći (odnosno i nadalje primjereno odražava odnos između instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke) ili

▼**M53**

(b) naznaka da omjer zaštite od rizika više primjereno ne odražava odnos između instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke.

Subjekt ovo ocjenjivanje provodi na temelju zahtjeva učinkovitosti zaštite od rizika za omjer zaštite od rizika, odnosno kako bi osigurao da odnos zaštite od rizika ne odražava odstupanje između pondera rizika zaštićene stavke i instrumenta zaštite od rizika koje bi moglo uzrokovati neučinkovitost zaštite od rizika (bez obzira na to je li priznata ili nije), što bi moglo dovesti do računovodstvenog ishoda koji odstupa od svrhe računovodstva zaštite od rizika. Stoga ova procjena zahtijeva prosudbu.

B.6.5.12. Promjene u pogledu stalnog omjera zaštite od rizika (te stoga i povezane neučinkovitosti zaštite od rizika) ne mogu se umanjiti prilagodbom omjera zaštite od rizika za svaki određeni ishod. Stoga je u takvim okolnostima promjena razmjera prijeboja pitanje mjerenja i priznavanja neučinkovitosti zaštite od rizika, ali ne zahtijeva ponovno uravnoteženje.

B.6.5.13. S druge strane, ako su promjene razmjera prijeboja naznaka promjene omjera zaštite od rizika koji se razlikuje od omjera zaštite od rizika koji se trenutačno primjenjuje u okviru tog odnosa zaštite od rizika ili naznaka postojanja kretanja koja znače udaljavanje od tog omjera zaštite od rizika, neučinkovitost zaštite od rizika može se umanjiti prilagodbom omjera zaštite od rizika, dok bi zadržavanje omjera zaštite od rizika stvaralo sve veću neučinkovitost zaštite od rizika. Stoga u takvim okolnostima subjekt mora ocijeniti odražava li odnos zaštite od rizika odstupanje između pondera zaštićene stavke i instrumenta zaštite zbog kojeg bi moglo doći do neučinkovitosti zaštite (bez obzira na to je li priznata ili nije) koja bi mogla uzrokovati računovodstveni ishod koji odstupa od svrhe računovodstva zaštite od rizika. Prilagodba omjera zaštite od rizika utječe i na mjerenje i priznavanje neučinkovitosti zaštite od rizika jer se pri ponovnom uravnoteženju mora utvrditi neučinkovitost zaštite od rizika u okviru odnosa zaštite od rizika i odmah priznati, prije prilagodbe odnosa zaštite od rizika u skladu s točkom B.6.5.8.

B.6.5.14. Za potrebe računovodstva zaštite od rizika, ponovno uravnoteženje znači da subjekt nakon početka odnosa zaštite od rizika prilagođava količine instrumenta zaštite od rizika ili zaštićene stavke kao odgovor na promijenjene okolnosti koje utječu na omjer zaštite od rizika u okviru tog odnosa zaštite od rizika. Obično takva prilagodba odražava usklađenosti količina instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke koje stvarno upotrebljava. Međutim, subjekt mora prilagoditi omjer zaštite od rizika koji proizlazi iz količina zaštićene stavke ili instrumenta zaštite od rizika koje stvarno upotrebljava ako:

(a) omjer zaštite od rizika koji proizlazi iz promjena količina instrumenta zaštite od rizika ili zaštićene stavke koje subjekt stvarno upotrebljava odražava odstupanje koje stvara neučinkovitost zaštite od rizika koja bi mogla uzrokovati računovodstveni ishod koji odstupa od svrhe računovodstva zaštite od rizika ili

▼**M53**

(b) subjekt zadržava količine instrumenta zaštite od rizika i zaštićene stavke koje stvarno upotrebljava, koje proizlaze iz omjera zaštite od rizika koji u novim okolnostima odražava odstupanje koje uzrokuje neučinkovitost zaštite od rizika koja bi mogla uzrokovati računovodstveni ishod koji odstupa od svrhe računovodstva zaštite od rizika (odnosno subjekt ne smije izostaviti prilagodbu omjera zaštite od rizika i tako stvoriti odstupanje).

B.6.5.15. Ponovno se uravnoteženje ne provodi ako je došlo do promjene cilja upravljanja rizicima u okviru odnosa zaštite od rizika. Umjesto toga prestaje primjena računovodstva zaštite od rizika na taj odnos zaštite od rizika (subjekt bez obzira na to može odrediti novi odnos zaštite od rizika koji obuhvaća instrument zaštite od rizika ili zaštićenu stavku iz prethodnog odnosa zaštite od rizika kako je opisano u točki B.6.5.28.).

B.6.5.16. Ako je odnos zaštite od rizika ponovno uravnotežen, prilagodba omjera zaštite od rizika može se izvršiti na razne načine:

(a) ponderi zaštićene stavke mogu se povećati (čime se istodobno smanjuju ponderi instrumenta zaštite od rizika):

i. povećanjem obujma zaštićene stavke ili

ii. smanjenjem obujma instrumenta zaštite od rizika;

(b) ponderi instrumenta zaštite od rizika mogu se povećati (čime se istodobno smanjuju ponderi zaštićene stavke):

i. povećanjem obujma instrumenta zaštite od rizika ili

ii. smanjenjem obujma zaštićene stavke.

Promjene obujma odnose se na količine koje su dio odnosa zaštite od rizika. Stoga smanjenje obujma nužno ne znači da stavke ili transakcije prestaju postojati ili da se ne očekuje njihov nastanak, nego da nisu dio odnosa zaštite od rizika. Na primjer, zbog smanjenja obujma instrumenta zaštite od rizika subjekt može zadržati derivatni instrument, ali samo dio njega može ostati instrument zaštite od rizika u okviru odnosa zaštite od rizika. Do toga može doći ako se ponovno uravnoteženje može izvršiti samo smanjenjem obujma instrumenta zaštite od rizika, pri čemu subjekt zadržava obujam koji prestaje biti potreban. U tom se slučaju neodređeni dio derivatnog instrumenta obračunava po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (osim ako je određen kao instrument zaštite od rizika u drukčijem odnosu zaštite od rizika).

B.6.5.17. Prilagodba omjera zaštite od rizika povećanjem obujma zaštićene stavke ne utječe na način mjerenja promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika. Ne utječe ni na mjerenje promjena vrijednosti zaštićene stavke povezane s prethodno određenim obujmom. Međutim, od datuma ponovnog uravnoteženja promjene vrijednosti zaštićene stavke uključuju i promjenu vrijednosti dodatnog obujma zaštićene stavke. Ove se promjene mjere počevši od datuma ponovnog

▼M53

uravnoteženja i s njime se povezuju, umjesto od datuma na koji je određen odnos zaštite od rizika. Na primjer, ako je subjekt izvorno zaštitio od rizika količinu od 100 tona robe po terminskoj cijeni od 80 novčanih jedinica (terminska cijena na početku odnosa zaštite od rizika) i pri ponovnom uravnoteženju dodao količinu od deset tona, kada je terminska cijena bila 90 novčanih jedinica, nakon ponovnog uravnoteženja zaštićena stavka sastojala bi se od dva sloja: 100 tona zaštićenih od rizika po 80 novčanih jedinica i deset tona zaštićenih od rizika po 90 novčanih jedinica.

B.6.5.18. Prilagodba omjera zaštite od rizika smanjenjem obujma instrumenta zaštite od rizika ne utječe na način mjerenja promjena vrijednosti zaštićene stavke. Ne utječe ni na mjerenje promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika povezanog s obujmom koji je i dalje određen. Međutim, obujam za koji je instrument zaštite od rizika smanjen prestaje biti dio odnosa zaštite od rizika od datuma ponovnog uravnoteženja. Na primjer, ako se subjekt izvorno zaštitio od rizika cijene robe koristeći se obujmom derivatnog instrumenta od 100 tona kao instrumentom zaštite od rizika i ako pri ponovnom uravnoteženju smanji taj obujam za deset tona, ne mijenja se nominalni iznos 90 tona obujma derivatnog instrumenta (vidjeti točku B.6.5.16. za posljedice koje trpi obujam derivatnog instrumenta (odnosno 10 tona) koji prestaje biti dio odnosa zaštite od rizika).

B.6.5.19. Prilagodba omjera zaštite od rizika povećanjem obujma instrumenta zaštite od rizika ne utječe na način mjerenja promjena vrijednosti zaštićene stavke. Ne utječe ni na mjerenje promjena vrijednosti instrumenta zaštite od rizika povezanog s prethodno određenim obujmom. Međutim, od datuma ponovnog uravnoteženja promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika uključuju i promjene vrijednosti dodatnog obujma instrumenta zaštite od rizika. Promjene se mjere počevši od datuma ponovnog uravnoteženja i s njime se povezuju, umjesto od datuma na koji je određen odnos zaštite od rizika. Na primjer, ako se subjekt izvorno zaštitio od rizika cijene robe s pomoću obujma derivatnog instrumenta od 100 tona kao instrumenta zaštite od rizika i ako pri ponovnom uravnoteženju doda obujam od deset tona, nakon ponovnog uravnoteženja instrument zaštite od rizika obuhvaćao bi ukupni obujam derivatnog instrumenta od 110 tona. Promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika jest ukupna promjena fer vrijednosti derivatnih instrumenata koji čine ukupni obujam od 110 tona. Ovi derivatni instrumenti mogli bi (i vjerojatno hoće) imati različite najvažnije uvjete, kao što je njihova terminska stopa, jer su zaključeni u različito vrijeme (uključujući i mogućnost određivanja derivatnih instrumenata u odnose zaštite od rizika nakon njihova početnog priznavanja).

B.6.5.20. Prilagodba omjera zaštite od rizika smanjenjem obujma zaštićene stavke ne utječe na način mjerenja promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika. Ne utječe ni na mjerenje promjena vrijednosti zaštićene stavke povezane s obujmom koji je i dalje određen. Međutim, obujam za koji je zaštićena stavka smanjena prestaje biti dio odnosa zaštite od rizika od datuma ponovnog uravnoteženja. Na primjer, ako je subjekt izvorno zaštitio od rizika obujam od 100 tona robe po terminskoj cijeni od 80 novčanih jedinica i ako taj obujam pri ponovnom uravnoteženju smanji za deset tona, nakon ponovnog uravnoteženja zaštićena stavka bila bi 90 tona zaštićenih od rizika po 80 novčanih jedinica. Deset tona zaštićene stavke koji više nisu dio odnosa zaštite od rizika obračunavaju se u skladu s odredbama o prestanku primjene računovodstva zaštite od rizika (vidjeti točke od 6.5.6. do 6.5.7. i točke od B.6.5.22. do B.6.5.28.).

▼M53

B.6.5.21. Pri ponovnom uravnoteženju odnosa zaštite od rizika subjekt ažurira svoju analizu izvora neučinkovitosti zaštite od rizika čiji utjecaj na odnos zaštite od rizika očekuje tijekom njegova (preostalog) vijeka trajanja (vidjeti točku B.6.4.2.). U skladu s time ažurira se i dokumentacija o odnosu zaštite od rizika.

Prestanak primjene računovodstva zaštite od rizika

B.6.5.22. Računovodstvo zaštite od rizika prestaje se primjenjivati prospektivno od datuma prestanka ispunjenja uvjeta za njegovu primjenu.

B.6.5.23. Subjekt ne prestaje određivati a time ni primjenjivati odnos zaštite od rizika koji:

(a) još uvijek ispunjava cilj upravljanja rizicima na temelju čega je bio prihvatljiv za primjenu računovodstva zaštite od rizika (odnosno subjekt još uvijek teži ostvarenju tog cilja upravljanja rizicima); i

(b) i dalje ispunjava ostale uvjete (nakon uzimanja u obzir ponovnog uravnoteženja odnosa zaštite od rizika, prema potrebi).

B.6.5.24. Za potrebe ovog standarda, strategija upravljanja rizicima subjekta razlikuje se od njegovih ciljeva upravljanja rizicima. Strategija upravljanja rizicima donosi se na najvišoj razini na kojoj subjekt utvrđuje način upravljanja svojim rizikom. U strategijama upravljanja rizicima obično se utvrđuju rizici kojima je subjekt izložen, kao i način na koji subjekt na njih odgovara. Strategija upravljanja rizicima obično se odnosi na dulje razdoblje i može uključivati određenu fleksibilnost radi odgovora na promjene okolnosti koje nastanu tijekom razdoblja na koje se strategija odnosi (npr., različita kamatna stopa ili razine cijene robe iz kojih proizlazi različit razmjer zaštite od rizika). To se obično navodi u općem dokumentu, koji se kaskadno spušta razinama subjekta uz pravila u kojima su sadržane detaljnije smjernice. S druge strane, cilj upravljanja rizicima u okviru odnosa zaštite od rizika primjenjuje se na razini određenog odnosa zaštite od rizika. Odnosi se na način primjene instrumenta zaštite od rizika koji je određen za zaštitu od posebne izloženosti koja je određena kao zaštićena stavka. Stoga u strategiju upravljanja rizicima mogu biti uključeni brojni različiti odnosi zaštite od rizika čiji je cilj upravljanja rizicima povezan s provedbom te ukupne strategije upravljanja rizicima. Na primjer:

(a) subjekt ima strategiju upravljanja svojom izloženošću riziku kamatne stope za financiranje dužničkih instrumenata u kojoj su navedeni rasponi za čitav subjekt u pogledu kombinacije financiranja s promjenjivom i fiksnom kamatnom stopom. Strategija se odnosi na održanje fiksne kamatne stope za 20 do 40 posto dužničkih instrumenata. Subjekt povremeno odlučuje o načinu provedbe strategije (odnosno o svojem položaju u okviru raspona od 20 posto do 40 posto u pogledu izloženosti riziku fiksne kamatne stope), ovisno o razini kamatnih stopa. Ako su kamatne stope niske, subjekt utvrđuje fiksnu kamatu za više dužničkih instrumenata nego kada su kamatne stope visoke. Dužnički je instrument subjekta 100 novčanih jedinica dužničkog instrumenta s promjenjivom kamatnom stopom, od čega je 30 novčanih jedinica zamijenjeno za izloženost riziku fiksne kamatne stope. Subjekt iskorištava niske kamatne stope kako bi

▼M53

izdao dodatne dužničke instrumente u vrijednosti 50 novčanih jedinica radi financiranja velikog ulaganja, što subjekt čini izdavanjem obveznice s fiksnom kamatnom stopom. S obzirom na to da su kamatne stope niske, subjekt odluči utvrditi svoju izloženost riziku fiksne kamatne stope na 40 posto ukupne vrijednosti dužničkih instrumenata tako što će za 20 novčanih jedinica smanjiti razmjer prethodne zaštite od rizika svoje izloženosti riziku promjenjive kamatne stope, što za posljedicu ima izloženost 60 novčanih jedinica riziku fiksne kamatne stope. U ovom se slučaju ne mijenja sama strategija upravljanja rizicima. Međutim, s druge se strane promijenila provedba strategije subjekta, što znači da je promijenjen i cilj upravljanja rizicima (na razini odnosa zaštite od rizika) u pogledu izloženosti 20 novčanih jedinica riziku promjenjive kamatne stope, što je prethodno bilo zaštićeno od rizika. Prema tome, u ovom slučaju prestaje primjena računovodstva zaštite od rizika za 20 novčanih jedinica kojima je prethodno pružana zaštita od izloženosti riziku promjenjive kamatne stope. To bi moglo uključiti i smanjenje pozicije ugovora o razmjeni za nominalni iznos od 20 novčanih jedinica, ali ovisno o okolnostima, subjekt može zadržati taj obujam ugovora o razmjeni i, na primjer, iskoristiti ga za zaštitu od izloženosti raznim rizicima ili može postati dio knjige trgovanja. S druge strane, ako subjekt umjesto toga zamijeni dio svojeg novog dužničkog instrumenta s fiksnom kamatnom stopom za izloženost riziku promjenjive kamatne stope, računovodstvo zaštite od rizika i dalje se primjenjuje na njegovu izloženost riziku promjenjive kamatne stope koja je prethodno bila zaštićena od rizika;

(b) neke su izloženosti posljedica pozicija koje se često mijenjaju, na primjer rizik kamatne stope otvorenog portfelja dužničkih instrumenata. Dodavanjem novih dužničkih instrumenata i prestankom priznavanja dužničkih instrumenata ta se izloženost neprekidno mijenja (odnosno razlikuje se od jednostavne naplate pozicije). To je dinamičan proces u kojem izloženost riziku i instrument zaštite od rizika koji se primjenjuje za upravljanje rizikom ne ostaju isti kroz dulje razdoblje. Prema tome, subjekt s takvom izloženošću često prilagođava instrumente zaštite od rizika koje upotrebljava za upravljanje rizikom kamatne stope u skladu s promjenama izloženosti. Na primjer, dužnički su instrumenti s preostalim rokom do dospijeća od 24 mjeseca određeni kao zaštićena stavka kamatne stope u razdoblju od 24 mjeseca. Isti se postupak primjenjuje i na druga vremenska razdoblja ili rokove dospijeća. Nedugo nakon toga subjekt raskida sve, neke ili dio prethodno određenih odnosa zaštite od rizika za rokove dospijeća i određuje nove odnose zaštite od rizika za rokove dospijeća na temelju njihove veličine i instrumenata zaštite od rizika koji u tom trenutku postoje. Prestanak primjene računovodstva zaštite od rizika u ovom slučaju pokazuje da su ti odnosi zaštite od rizika utvrđeni tako da subjekt obraća pozornost na novi instrument zaštite od rizika i novu zaštićenu stavku umjesto na instrument zaštite od rizika i zaštićenu stavku koji su bili prethodno određeni. Strategija upravljanja rizicima ostala je ista, ali je nestao cilj upravljanja rizicima za prethodno određene odnose zaštite od rizika, koji kao takvi više ne postoje. U tom se slučaju prestanak primjene računovodstva zaštite od rizika primjenjuje u mjeri u kojoj se promijenio cilj upravljanja rizicima. To ovisi o situaciji subjekta i moglo bi, na primjer, utjecati na sve ili samo na neke odnose zaštite od rizika roka dospijeća. ili samo na dio odnosa zaštite od rizika;

(c) subjekt ima strategiju upravljanja rizicima kojom upravlja valutnim rizikom za predviđene prodaje i potraživanja koja iz njih proizlaze. U okviru te strategije, subjekt upravlja valutnim rizikom kao posebnim odnosom zaštite od rizika samo do trenutka priznavanja potraživanja. Nakon toga subjekt prestaje upravljati valutnim rizikom na temelju tog posebnog odnosa zaštite od

▼M53

rizika. Umjesto toga upravlja valutnim rizikom od potraživanja, obveza i derivatnih instrumenata zajedno (koji nisu povezani s predviđenim transakcijama koje još nisu izvršene) koji su izraženi u istoj stranoj valuti. U računovodstvenom smislu ovo djeluje kao „prirodna" zaštita od rizika, jer se dobit i gubici zbog valutnog rizika od svih navedenih stavki odmah priznaju u računu dobiti ili gubitka. Prema tome, za potrebe računovodstva, ako je odnos zaštite od rizika određen za razdoblje najdulje do datuma plaćanja, odnos se mora prekinuti u trenutku priznavanja potraživanja jer više ne vrijedi cilj upravljanja rizicima iz izvornog odnosa zaštite od rizika. Valutnim se rizikom sada upravlja u okviru iste strategije, ali na drukčijoj osnovi. S druge strane, da je subjekt imao drukčiji cilj upravljanja rizicima i da je valutnim rizikom upravljao u okviru jednog odnosa zaštite od rizika posebno za iznos te predviđene prodaje i potraživanja koja iz nje proizlaze do datuma podmirenja, računovodstvo zaštite od rizika nastavilo bi se primjenjivati sve do tog datuma.

B.6.5.25. Prestanak primjene računovodstva zaštite od rizika može utjecati na:

(a) odnos zaštite od rizika u cijelosti ili

(b) dio odnosa zaštite od rizika (što znači da se računovodstvo zaštite od rizika nastavlja primjenjivati na preostali dio odnosa zaštite od rizika).

B.6.5.26. Odnos zaštite od rizika u cijelosti prestaje kada u cjelini prestane ispunjavati uvjete za odnos zaštite rizika. Na primjer:

(a) odnos zaštite od rizika ne ostvaruje cilj upravljanja rizicima na temelju kojeg je ispunjavao uvjete za primjenu računovodstva zaštite od rizika (odnosno subjekt je prestao težiti ostvarenju tog cilja upravljanja rizicima);

(b) instrument ili instrumenti zaštite od rizika prodani su ili raskinuti (u odnosu na ukupni obujam koji je bio dio odnosa zaštite od rizika) ili

(c) prestao je postojati gospodarski odnos između zaštićene stavke i instrumenta zaštite od rizika ili je učinak kreditnog rizika počeo prevladavati nad promjenama vrijednosti koje proizlaze iz tog gospodarskog odnosa.

B.6.5.27. Dio odnosa zaštite od rizika prestaje postojati (računovodstvo zaštite od rizika i dalje se primjenjuje na njegov preostali dio), dok je samo jedan dio odnosa zaštite od rizika prestao ispunjavati uvjete koje je potrebno ispuniti za primjenu. Na primjer:

(a) pri ponovnom uravnoteženju odnosa zaštite od rizika omjer zaštite od rizika moguće je prilagoditi tako da dio obujma zaštićene stavke prestane biti dio odnosa zaštite od rizika (vidjeti točku B.6.5.20.); stoga se računovodstvo zaštite od rizika prestaje primjenjivati samo na dio obujma zaštićene stavke koja više nije dio odnosa zaštite od rizika ili

(b) kada ostvarenje dijela obujma zaštićene stavke koja je predviđena transakcija (ili komponenta predviđene transakcije) prestane biti vrlo vjerojatno, računovodstvo zaštite od rizika prestaje se primjenjivati samo na obujam zaštićene stavke čije ostvarenje više nije vrlo vjerojatno. Međutim, ako je subjekt i u prošlosti znao odrediti zaštitu od rizika za predviđene transakcije da bi naknadno utvrdio da se izvršenje predviđenih transakcija više ne očekuje, dovodi se u pitanje sposobnost subjekta za predviđanje sličnih predviđenih transakcija. To utječe na procjenu jesu li slične predviđene transakcije vrlo vjerojatne (vidjeti točku 6.3.3.) te stoga i na njihovu prihvatljivost za određivanje kao stavki zaštićenih od rizika.

▼M53

B.6.5.28. Subjekt može odrediti novi odnos zaštite od rizika koji uključuje instrument zaštite od rizika ili zaštićenu stavku iz prethodnog odnosa zaštite od rizika na koje se više ne primjenjuje računovodstvo zaštite od rizika (djelomično ili u cijelosti). To ne znači nastavak odnosa zaštite od rizika, već novi početak. Na primjer:

(a) Instrument zaštite od rizika izložen je ozbiljnom pogoršanju kredita, tako da ga subjekt zamjenjuje novim instrumentom zaštite od rizika. To znači da izvornim odnosom zaštite od rizika nije ostvaren cilj upravljanja rizicima te stoga odnos prestaje u cijelosti. Određuje se novi instrument zaštite od iste izloženosti koja je i prethodno bila zaštićena i formira se novi odnos zaštite od rizika. Stoga se promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova zaštićene stavke mjere počevši od datuma određivanja novog odnosa zaštite od rizika i povezuju se s njim, umjesto od datuma određivanja izvornog odnosa zaštite od rizika.

(b) Odnos zaštite od rizika prestaje prije isteka roka. Instrument zaštite od rizika u tom odnosu zaštite može biti određen kao instrument zaštite u drugom odnosu zaštite od rizika (npr. pri prilagodbi omjera zaštite od rizika pri ponovnom uravnoteženju povećanjem obujma instrumenta zaštite od rizika ili pri određivanju sasvim novog odnosa zaštite od rizika).

Računovodstvo vremenske vrijednosti opcija

B6.5.29. Opcija se može smatrati povezanom s nekim vremenskim razdobljem jer njezina vremenska vrijednost predstavlja naknadu za pružanje zaštite imatelju opcije tijekom određenog vremena. Međutim, za potrebe procjene pruža li opcija zaštitu za zaštićenu stavku povezanu s transakcijom ili zaštićenu stavku povezanu s vremenskim razdobljem važna su obilježja te zaštićene stavke, uključujući kako i kada utječe na dobit ili gubitak. Stoga subjekt procjenjuje vrstu zaštićene stavke (vidjeti točku 6.5.15. podtočku (a)), i to na temelju njezine prirode (bez obzira na to je li svrha odnosa zaštite od rizika zaštita novčanog toka ili fer vrijednosti):

(a) Vremenska vrijednost opcije odnosi se na zaštićenu stavku povezanu s transakcijom ako je zaštićena stavka transakcija čija vremenska vrijednost ima obilježje troškova te transakcije. Primjer je vremenska vrijednost opcije koja se odnosi na zaštićenu stavku koja dovodi do priznavanja stavke u čije su početno mjerenje uključeni transakcijski troškovi (na primjer subjekt štiti od rizika kupnju robe, bez obzira na to je li riječ o predviđenoj transakciji ili čvrstoj obvezi, i to od rizika cijene robe te u početno mjerenje zaliha uključuje i transakcijske troškove). Kao posljedica uključivanja vremenske vrijednosti opcije u početno mjerenje određene zaštićene stavke, vremenska vrijednost istodobno utječe na dobit ili gubitak istodobno kao i ta zaštićena stavka. Slično tomu, subjekt koji štiti od rizika prodaju robe, bez obzira na to je li riječ o predviđenoj transakciji ili čvrstoj obvezi, uključuje vremensku vrijednost opcije u dio troškova koji se odnose na tu prodaju (stoga se vremenska vrijednost priznaje u računu dobiti i gubitka u istom razdoblju u kojem se priznaje prihod od prodaje zaštićene od rizika).

▼**M53**

(b) Vremenska vrijednost opcije odnosi se na zaštićenu stavku povezanu s vremenskim razdobljem ako je priroda zaštićene stavke takva da vremenska vrijednost ima obilježje troška osiguranja zaštite od rizika tijekom određenog vremenskog razdoblja (ali iz zaštićene stavke ne proizlazi transakcija koja uključuje pojam transakcijskog troška u skladu s podtočkom (a)). Na primjer, ako su zalihe robe zaštićene od rizika smanjenja fer vrijednosti tijekom šest mjeseci s pomoću opcije na robu s odgovarajućim vijekom trajanja, vremenska vrijednost opcije razvrstava se u račun dobiti i gubitka (odnosno sustavno se i smisleno amortizira) tijekom tog šestomjesečnog razdoblja. Drugi je primjer zaštita od rizika neto ulaganja u inozemno poslovanje koja se pruža u razdoblju od 18 mjeseci s pomoću valutne opcije, zbog čega se vremenska vrijednost opcije razvrstava tijekom tog razdoblja od 18 mjeseci.

B6.5.30. Obilježja zaštićene stavke, uključujući kako i kada zaštićena stavka utječe na dobit ili gubitak, utječu i na razdoblje amortizacije vremenske vrijednosti opcije kojom se štiti zaštićena stavka povezana s vremenskim razdobljem, što je u skladu s razdobljem tijekom kojeg unutarnja vrijednost opcije može utjecati na dobit ili gubitak u skladu s računovodstvom zaštite od rizika. Na primjer, ako se za zaštitu od povećanja rashoda za kamate na temelju obveznice s promjenjivom kamatnom stopom upotrebljava kamatna opcija (gornja granica), vremenska vrijednost te gornje granice amortizira se u računu dobiti i gubitka tijekom istog razdoblja u kojem bi bilo koja unutarnja vrijednost te gornje granice utjecala na dobit ili gubitak:

(a) ako se gornjom granicom štiti od rizika povećanja kamatnih stopa tijekom prve tri godine ukupnog vijeka trajanja petogodišnje obveznice s promjenjivom kamatnom stopom, vremenska vrijednost te gornje granice amortizira se tijekom prve tri godine ili

(b) ako je gornja granica opcija na terminski ugovor kojom se štiti od rizika povećanja kamatnih stopa tijekom druge i treće godine ukupnog vijeka trajanja petogodišnje obveznice s promjenjivom kamatnom stopom, vremenska vrijednost te gornje granice amortizira se tijekom druge i treće godine.

B6.5.31. Računovodstvo vremenske vrijednosti opcija u skladu s točkom 6.5.15. primjenjuje se i na kombinaciju kupljene i izdane opcije (pri čemu je jedna opcija kupnje, a druga opcija prodaje), čija je neto vremenska vrijednost na datum određivanja instrumenta zaštite od rizika jednaka nula (obično se naziva „ovratnikom nultog troška” –engl. *zero-cost collar*). U tom slučaju subjekt priznaje sve promjene vremenske vrijednosti u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, čak i ako je kumulativna promjena vremenske vrijednosti tijekom ukupnog razdoblja odnosa zaštite od rizika jednaka nuli. Stoga, ako se vremenska vrijednost opcije odnosi na:

(a) zaštićenu stavku povezanu s transakcijom, iznos bi vremenske vrijednosti na kraju odnosa zaštite od rizika kojim se usklađuje zaštićena stavka ili onoga koji je reklasificiran u račun dobiti i gubitka (vidjeti točku 6.5.15. podtočku (b)) bio nula;

(b) zaštićenu stavku povezanu s vremenskim razdobljem, trošak amortizacije koji se odnosi na vremensku vrijednost jednak je nuli.

▼**M53**

B6.5.32. Računovodstvo vremenske vrijednosti opcija u skladu s točkom 6.5.15. primjenjuje se samo u mjeri u kojoj se vremenska vrijednost odnosi na zaštićenu stavku (usklađena vremenska vrijednost). Vremenska vrijednost opcije odnosi se na zaštićenu stavku ako su najvažniji uvjeti opcije (primjerice nominalni iznos, vijek trajanja i odnosna varijabla) usklađeni sa zaštićenom stavkom. Prema tome, ako najvažniji uvjeti opcije i zaštićene stavke nisu u potpunosti usklađeni, subjekt određuje usklađenu vremensku vrijednost, odnosno koliko se vremenske vrijednosti uključene u premiju (stvarna vremenska vrijednost) odnosi na zaštićenu stavku (te se stoga postupa u skladu s točkom 6.5.15.). Subjekt određuje usklađenu vremensku vrijednost na temelju vrednovanja opcije koja bi imala najvažnije uvjete koji savršeno odgovaraju zaštićenoj stavci.

B6.5.33. Ako se stvarna vremenska vrijednost i usklađena vremenska vrijednost razlikuju, subjekt određuje iznos koji je akumuliran u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala u skladu s točkom 6.5.15. kako slijedi:

(a) ako je na početku odnosa zaštite od rizika stvarna vremenska vrijednost veća od usklađene vremenske vrijednosti, subjekt:

i. određuje iznos koji je akumuliran u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala na temelju usklađene vremenske vrijednosti i

ii. obračunava razlike promjena fer vrijednosti između dviju vremenskih vrijednosti u računu dobiti i gubitka;

(b) ako je na početku odnosa zaštite od rizika stvarna vremenska vrijednost manja od usklađene vremenske vrijednosti, subjekt određuje iznos koji je akumuliran u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala na temelju kumulativne promjene fer vrijednosti:

i. stvarne vremenske vrijednosti ili

ii. usklađene vremenske vrijednosti, ovisno što je manje.

Svaka preostala promjena fer vrijednosti stvarne vremenske vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka.

Računovodstvo terminskog elementa terminskih ugovora i raspona valutne osnovice financijskih instrumenata

B6.5.34. Terminski se ugovor može smatrati povezanim s vremenskim razdobljem jer njegov terminski element predstavlja naknade za neko vremensko razdoblje (odnosno rok za koji je utvrđen). Međutim, za potrebe procjene štiti li instrument zaštite od rizika zaštićenu stavku povezanu s transakcijom ili zaštićenu stavku povezanu s vremenskim razdobljem važna su obilježja te zaštićene stavke, uključujući kako i kada ona utječe na dobit ili gubitak. Stoga subjekt procjenjuje vrstu zaštićene stavke (vidjeti točku 6.5.16. i točku 6.5.15. podtočku (a)), i to na temelju njezine prirode (bez obzira na to je li svrha odnosa zaštite od rizika zaštita novčanog toka ili fer vrijednosti):

▼**M53**

(a) Terminski element terminskog ugovora odnosi se na zaštićenu stavku povezanu s transakcijom ako je zaštićena stavka transakcija čiji terminski element ima obilježje troškova te transakcije. Primjer je terminski element koji se odnosi na zaštićenu stavku koja dovodi do priznavanja stavke u čije su početno mjerenje uključeni transakcijski troškovi (na primjer subjekt štiti od rizika kupnju zaliha izraženu u stranoj valuti, bez obzira na to je li riječ o predviđenoj transakciji ili čvrstoj obvezi, i to od valutnog rizika te u početno mjerenje zaliha uključuje i transakcijske troškove). Kao posljedica uključivanja terminskog elementa u početno mjerenje određene zaštićene stavke, terminski element istodobno utječe na dobit ili gubitak istodobno kao i ta zaštićena stavka. Slično tomu, subjekt koji štiti prodaju robe izraženu u stranoj valuti od valutnog rizika, bez obzira na to je li riječ o predviđenoj transakciji ili čvrstoj obvezi, uključuje terminski element u dio troškova koji se odnose na tu prodaju (stoga se terminski element priznaje u računu dobiti i gubitka u istom razdoblju u kojem se priznaje prihod od prodaje zaštićene od rizika).

(b) Terminski element terminskog ugovora odnosi se na zaštićenu stavku povezanu s vremenskim razdobljem ako je priroda zaštićene stavke takva da terminski element ima obilježje troška osiguranja zaštite od rizika tijekom određenog vremenskog razdoblja (ali iz zaštićene stavke ne proizlazi transakcija koja uključuje pojam transakcijskog troška u skladu s podtočkom (a)). Na primjer, ako su zalihe robe zaštićene od rizika promjena fer vrijednosti tijekom šest mjeseci s pomoću terminskog ugovora za robu s odgovarajućim vijekom trajanja, terminski element terminskog ugovora razvrstava se u račun dobiti i gubitka (odnosno sustavno se i smisleno amortizira) tijekom tog šestomjesečnog razdoblja. Drugi je primjer zaštita od rizika neto ulaganja u inozemno poslovanje koja se pruža u razdoblju od 18 mjeseci s pomoću valutnog terminskog ugovora, zbog čega se terminski element terminskog ugovora razvrstava tijekom tog razdoblja od 18 mjeseci.

B6.5.35. Obilježja zaštićene stavke, uključujući kako i kada zaštićena stavka utječe na dobit ili gubitak, utječu i na razdoblje amortizacije terminskog elementa terminskog ugovora kojim se štiti zaštićena stavka povezana s vremenskim razdobljem, odnosno tijekom razdoblja na koje se terminski element odnosi. Na primjer, ako se terminskim ugovorom pruža zaštita od rizika izloženosti promjenjivosti tromjesečnih kamatnih stopa tijekom razdoblja od tri mjeseca koje počinje za šest mjeseci, terminski se element amortizira tijekom razdoblja koje se proteže od sedmog do devetog mjeseca.

B6.5.36. Računovodstvo terminskog elementa terminskog ugovora u skladu s točkom 6.5.16. primjenjuje se i ako je na datum određivanja terminskog ugovora kao instrumenta zaštite od rizika terminski element jednak nuli. U tom slučaju subjekt priznaje sve promjene fer vrijednosti koje se mogu pripisati terminskom elementu u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, čak i ako je kumulativna promjena fer vrijednosti koja se može pripisati terminskom elementu tijekom ukupnog razdoblja odnosa zaštite od rizika jednaka nuli. Stoga, ako se terminski element terminskog ugovora odnosi na:

(a) zaštićenu stavku povezanu s transakcijom, iznos bi terminskog elementa na kraju odnosa zaštite od rizika kojim se usklađuje zaštićena stavka ili koji je reklasificiran u račun dobiti i gubitka (vidjeti točku 6.5.15. podtočku (b) i točku 6.5.16.) bio nula;

▼**M53**

(b) zaštićenu stavku povezanu s vremenskim razdobljem, iznos amortizacije koji se odnosi na terminski element jednak je nuli.

B6.5.37. Računovodstvo terminskog elementa terminskog ugovora u skladu s točkom 6.5.16. primjenjuje se samo u mjeri u kojoj se terminski element odnosi na zaštićenu stavku (usklađeni terminski element). Terminski element terminskog ugovora odnosi se na zaštićenu stavku ako su najvažniji uvjeti terminskog ugovora (primjerice, nominalni iznos, vijek trajanja i odnosna varijabla) usklađeni sa zaštićenom stavkom. Prema tome, ako najvažniji uvjeti terminskog ugovora i zaštićene stavke nisu u potpunosti usklađeni, subjekt određuje usklađeni terminski element, odnosno koliko se terminskog elementa uključenog u terminski ugovor (stvarni terminski element) odnosi na zaštićenu stavku (te se stoga postupa u skladu s točkom 6.5.16.). Subjekt određuje usklađeni terminski element na temelju vrednovanja terminskog ugovora koji bi imao najvažnije uvjete koji savršeno odgovaraju zaštićenoj stavci.

B6.5.38. Ako se stvarni terminski element i usklađeni terminski element razlikuju, subjekt određuje iznos koji je akumuliran u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala u skladu s točkom 6.5.16.kako slijedi:

(a) ako je na početku odnosa zaštite od rizika apsolutni iznos stvarnog terminskog elementa veći od iznosa usklađenog terminskog elementa, subjekt:

i. određuje iznos koji je akumuliran u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala na temelju usklađenog terminskog elementa i

ii. obračunava razlike promjena fer vrijednosti između dvaju terminskih elemenata u računu dobiti i gubitka;

(b) ako je na početku odnosa zaštite od rizika apsolutni iznos stvarnog terminskog elementa manji od iznosa usklađenog terminskog elementa, subjekt određuje iznos koji je akumuliran u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala na temelju kumulativne promjene fer vrijednosti:

i. apsolutnog iznosa stvarnog terminskog elementa ili

ii. apsolutnog iznosa usklađenog terminskog elementa, ovisno što je manje.

Svaka preostala promjena fer vrijednosti stvarnog terminskog elementa priznaje se u računu dobiti i gubitka.

B6.5.39. Kada subjekt odvoji raspon valutne osnovice od financijskog instrumenta i isključi ga iz određivanja toga financijskog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika (vidjeti točku 6.2.4. podtočku (b)), tada se na raspon valutne osnovice primjenjuju smjernice za primjenu iz točaka od B6.5.34. do B6.5.38. na isti način na koji se one primjenjuje na terminski element terminskog ugovora.

▼M53

Zaštita skupine stavki od rizika (odjeljak 6.6.)

Zaštita neto stanja od rizika

Prihvatljivost za računovodstvo zaštite od rizika i određivanje neto stanja

B6.6.1. Neto stanje prihvatljivo je za primjenu računovodstva zaštite od rizika samo ako subjekt pruža zaštitu od rizika na neto osnovi za potrebe upravljanja rizicima. Pruža li subjekt zaštitu na taj način određuje se na temelju činjenica (a ne samo na temelju tvrdnji ili dokumentacije). Stoga subjekt ne može primjenjivati računovodstvo zaštite od rizika na neto osnovi samo radi ostvarenja određenog računovodstvenog ishoda ako to ne bi bilo i odraz njegova pristupa upravljanju rizicima. Zaštita neto stanja od rizika mora biti dio utvrđene strategije upravljanja rizicima. Obično to odobrava ključno rukovodeće osoblje, kako je utvrđeno u MRS-u 24.

B6.6.2. Na primjer, subjekt A, čija je funkcionalna valuta njegova lokalna valuta, ima čvrstu obvezu plaćanja 150 000 valutnih jedinica za rashode oglašavanja u razdoblju od devet mjeseci i čvrstu obvezu prodaje gotovih proizvoda za 150 000 valutnih jedinica u razdoblju od 15 mjeseci. Subjekt A zaključi derivatni instrument u stranoj valuti koji podmiri u razdoblju od devet mjeseci i na temelju kojeg dobije 100 valutnih jedinica i plati 70 novčanih jedinica. Subjekt A nema drugih izloženosti valutnim jedinicama. Subjekt A ne upravlja valutnim rizikom na neto osnovi. Stoga subjekt A ne može primijeniti računovodstvo zaštite od rizika na odnos zaštite između derivatnog instrumenta u stranoj valuti i neto stanja od 100 valutnih jedinica (koje se sastoji od 150 000 valutnih jedinica te čvrste obveze kupnje, odnosno usluga oglašavanja, i 149 900 valutnih jedinica (od 150 000 valutnih jedinica čvrste obveze prodaje) u razdoblju od devet mjeseci.

B6.6.3. Da je subjekt A upravljao valutnim rizikom na neto osnovi i da nije zaključio derivatni instrument u stranoj valuti (jer povećava umjesto da smanjuje njegovu izloženost valutnom riziku), tada bi subjekt bio u prirodnom zaštićenom položaju u razdoblju od devet mjeseci. Obično se to zaštićeno stanje ne bi odražavalo u financijskim izvještajima jer se transakcije priznaju u različitim budućim izvještajnim razdobljima. Neto stanje nulte vrijednosti bilo bi prihvatljivo za računovodstvo zaštite od rizika samo ako su ispunjeni uvjeti iz točke 6.6.6.

B6.6.4. Kada je skupina stavki koje čine neto stanje određena kao zaštićena stavka, subjekt određuje čitavu skupinu stavki koja uključuje stavke koje mogu činiti neto stanje. Subjektu nije dopušteno određivanje neodređenog apstraktnog iznosa neto stanja. Na primjer, subjekt ima skupinu čvrstih obveza prodaje u razdoblju od devet mjeseci za 100 valutnih jedinica i skupinu čvrstih obveza kupnje u razdoblju od 18 mjeseci za 120 valutnih jedinica. Subjekt ne može odrediti apstraktni iznos neto stanja do najviše 20 valutnih jedinica. Umjesto toga, subjekt mora odrediti bruto iznos kupnje i bruto iznos prodaje, iz kojih zajedno proizlazi neto stanje zaštićeno od rizika. Subjekt određuje bruto stanja iz kojih proizlaze neto stanja tako da subjekt može ispuniti zahtjeve računovodstva za prihvatljive odnose zaštite od rizika.

Primjena zahtjeva o učinkovitosti zaštite od rizika na zaštitu neto stanja od rizika

B6.6.5 Kada subjekt određuje jesu li pri njegovoj zaštiti neto stanja od rizika ispunjeni zahtjevi o učinkovitosti zaštite od rizika iz točke 6.4.1. podtočke (c), u obzir uzima promjene vrijednosti stavki neto stanja koje imaju sličan učinak kao i instrument zaštite od rizika u vezi s promjenom fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika. Na primjer, subjekt ima skupinu čvrstih obveza prodaje u razdoblju od devet

▼**M53**

mjeseci za 100 valutnih jedinica i skupinu čvrstih obveza kupnje u razdoblju od 18 mjeseci za 120 valutnih jedinica. Subjekt štiti neto stanje od 20 valutnih jedinica od valutnog rizika s pomoću terminskog valutnog ugovora za 20 valutnih jedinica. Pri određivanju jesu li ispunjeni zahtjevi o učinkovitosti zaštite od rizika iz točke 6.4.1. podtočke (c) subjekt razmatra odnos između:

(a) promjene fer vrijednosti terminskog valutnog ugovora zajedno s promjenama vrijednosti čvrstih obveza prodaje povezanih s valutnim rizikom i

(b) promjene vrijednosti čvrstih obveza kupnje povezanih s valutnim rizikom.

B6.6.6. Slično tomu, da je u primjeru iz točke B6.6.5. subjekt imao neto stanje nulte vrijednosti, uzeo bi u obzir odnos između promjena vrijednosti čvrstih obveza prodaje povezanih s valutnim rizikom i promjena vrijednosti čvrstih obveza kupnje povezanih s valutnim rizikom pri određivanju jesu li ispunjeni zahtjevi o učinkovitosti zaštite od rizika iz točke 6.4.1. podtočke (c).

Zaštita od rizika novčanih tokova koji čine neto stanje

B6.6.7. Kada subjekt štiti od rizika skupinu stavki prijebojem stanja rizika (odnosno neto stanja), prihvatljivost za računovodstvo zaštite od rizika ovisi o vrsti zaštite od rizika. Ako je riječ o zaštiti fer vrijednosti od rizika, neto stanje može biti prihvatljivo kao zaštićena stavka. Ako je međutim riječ o zaštiti novčanog toka od rizika, neto stanje može biti prihvatljivo kao zaštićena stavka samo ako se štiti od valutnog rizika i ako je pri određivanju tog neto stanja utvrđeno izvještajno razdoblje u kojem se očekuje učinak predviđenih transakcija na dobit ili gubitak, kao i njihova vrsta i količina.

B6.6.8. Na primjer, neto stanje subjekta sastoji se od donjeg sloja prodaje za 100 valutnih jedinica i donjeg sloja kupnje za 150 valutnih jedinica. I prodaje i kupnje izražene su u istoj stranoj valuti. Kako bi dovoljno detaljno odredio neto stanje zaštićeno od rizika, subjekt u izvornoj dokumentaciji o odnosu zaštite od rizika utvrđuje da predmet prodaje može biti proizvod A ili proizvod B te da predmet kupnje mogu biti strojevi vrste A, strojevi vrste B i sirovine A. Subjekt navodi i količine po vrsti transakcija. Subjekt dokumentira da donji sloj prodaje (100 valutnih jedinica) čini količina predviđene prodaje prvih 70 valutnih jedinica proizvoda A i prvih 30 valutnih jedinica proizvoda B. Ako se očekuje učinak te količine prodaje na dobit ili gubitak u različitim izvještajnim razdobljima, subjekt to navodi u dokumentaciji, na primjer očekuje se učinak prvih 70 valutnih jedinica od prodaje

▼M53

proizvoda A na dobit ili gubitak u prvom izvještajnom razdoblju, a učinak prvih 30 valutnih jedinica od prodaje proizvoda B na dobit ili gubitak očekuje se u drugom izvještajnom razdoblju. Subjekt dokumentira i da donji sloj kupnji (150 valutnih jedinica) čine kupnje strojeva vrste A za prvih 60 valutnih jedinica, strojeva vrste B za prvih 40 valutnih jedinica te sirovina A za prvih 50 valutnih jedinica. Ako se učinak navedenih količina kupnje na dobit ili gubitak očekuje u različitim izvještajnim razdobljima, subjekt u dokumentaciji raščlanjuje količine kupnji po izvještajnim razdobljima u kojima se očekuje njihov učinak na dobit ili gubitak (slično kao što dokumentira količine prodaje). Na primjer, predviđena transakcija utvrđuje se kao:

(a) kupnja strojeva vrste A za prvih 60 valutnih jedinica čiji se učinak na dobit ili gubitak očekuje od trećeg izvještajnog razdoblja tijekom sljedećih deset izvještajnih razdoblja;

(b) kupnja strojeva vrste B za prvih 40 valutnih jedinica čiji se učinak na dobit ili gubitak očekuje od četvrtog izvještajnog razdoblja tijekom sljedećih 20 izvještajnih razdoblja i

(c) kupnje sirovina A za prvih 50 valutnih jedinica čiji se primitak očekuje u trećem izvještajnom razdoblju, a prodaja odnosno učinak na dobit ili gubitak u tom i sljedećem izvještajnom razdoblju.

Pri utvrđivanju prirode količina predviđene transakcije uključeni su i aspekti kao što je metoda amortizacije stavki nekretnina, postrojenja i opreme iste vrste, ako je priroda tih stavki takva da bi se metoda amortizacije mogla mijenjati ovisno o tome kako subjekt upotrebljava te stavke. Na primjer, ako subjekt upotrebljava strojeve vrste A u dva različita proizvodna procesa, iz čega proizlazi primjena linearne metode amortizacije tijekom deset izvještajnih razdoblja, odnosno metode amortizacije po jedinici proizvoda, u dokumentaciji o predviđenoj količini kupnje strojeva tipa A ta se količina raščlanjuje prema metodi amortizacije koja će se primijeniti.

B6.6.9. Pri zaštiti novčanih tokova pri neto stanju iznosi utvrđeni u skladu s točkom 6.5.11. uključuju promjene vrijednosti stavki neto stanja koje imaju sličan učinak kao i instrument zaštite od rizika u vezi s promjenom fer vrijednosti instrumenta zaštite od rizika. Međutim, promjene vrijednosti stavki neto stanja koje imaju sličan učinak kao i instrument zaštite od rizika priznaju se samo nakon priznavanja transakcija na koje se odnose, npr. pri priznavanju predviđene prodaje kao prihoda. Na primjer, subjekt ima skupinu vrlo vjerojatnih predviđenih prodaja u razdoblju od devet mjeseci za 100 valutnih jedinica i skupinu vrlo vjerojatnih predviđenih kupnji u razdoblju od 18 mjeseci za 120 valutnih jedinica. Subjekt štiti neto stanje od 20 valutnih jedinica od valutnog rizika s pomoću terminskog valutnog ugovora za 20 valutnih jedinica. Pri određivanju iznosa koji se priznaju u rezervacijama zaštite novčanog toka od rizika u skladu s točkom 6.5.11. podtočkama (a) i (b) subjekt uspoređuje:

(a) promjenu fer vrijednosti terminskog valutnog ugovora zajedno s promjenama vrijednosti vrlo vjerojatnih predviđenih prodaja povezanih s valutnim rizikom i

(b) promjene vrijednosti vrlo vjerojatnih predviđenih kupnji povezanih s valutnim rizikom.

▼M53

Međutim, subjekt priznaje samo iznose koji se odnose na terminske valutne ugovore sve dok se vrlo vjerojatne predviđene transakcije prodaje priznaju u financijskim izvještajima, kada se priznaju i dobit ili gubitak od tih predviđenih transakcija (odnosno promjena vrijednosti koja se pripisuje promjeni deviznog tečaja između određivanja odnosa zaštite od rizika i priznavanja prihoda).

B6.6.10. Slično tomu, da je u primjeru subjekt imao neto stanje nulte vrijednosti, promjene bi vrijednosti vrlo vjerojatnih predviđenih prodaja povezanih s valutnim rizikom usporedio s promjenama vrijednosti vrlo vjerojatnih predviđenih kupnji povezanih s valutnim rizikom. Međutim, ovi se iznosi priznaju samo nakon priznavanja s njima povezanih predviđenih transakcija u financijskim izvještajima.

Slojevi skupina stavki određenih kao zaštićena stavka

B6.6.11. Iz razloga navedenih u točki B6.3.19. za određivanje komponenti sloja u skupinama postojećih stavki zahtijeva se posebno utvrđivanje nominalnog iznosa skupine stavki na temelju kojih se utvrđuje komponenta sloja zaštićena od rizika.

B6.6.12. Odnos zaštite od rizika može uključivati slojeve iz nekoliko različitih skupina stavki. Na primjer, pri zaštiti od rizika neto stanja skupine imovine i skupine obveza odnos zaštite od rizika može se sastojati od kombinacije komponente sloja iz skupine imovine i komponente sloja iz skupine obveza.

Prezentiranje dobiti ili gubitka instrumenta zaštite od rizika

B6.6.13. Ako su stavke zajedno zaštićene od rizika kao skupina u zaštiti novčanog toka od rizika, mogu utjecati na različite stavke u računu dobiti i gubitka i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Prezentiranje dobiti ili gubitka zaštite od rizika u tim izvještajima ovisi o skupini stavki.

B6.6.14. Ako u skupini stavki nema nikakvih stanja rizika za prijeboj (na primjer skupina rashoda u stranoj valuti koja utječe na različite stavke u računu dobiti i gubitka i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti koje su zaštićene od valutnog rizika), tada se reklasificirana dobit ili gubitak instrumenta zaštite od rizika raspoređuju na stavke na koje utječu zaštićene stavke. Raspodjela se provodi sustavno i smisleno i ne smije dovesti do povećanja radi dobivanja bruto vrijednosti neto dobiti ili gubitka koji proizlaze iz jednog instrumenta zaštite od rizika.

B6.6.15. Ako u skupini stavki postoje stanja rizika za prijeboj (na primjer skupina prodaje i rashoda izraženih u stranoj valuti koji se zajedno štite od valutnog rizika), subjekt prezentira dobit ili gubitak od zaštite od rizika u posebnoj stavci u računu dobiti i gubitka i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Razmotrimo, na primjer, zaštitu od valutnog rizika za neto stanja prodaje u stranoj valuti od 100 valutnih jedinica i rashode u stranoj valuti od 80 valutnih jedinica s pomoću terminskog valutnog ugovora za 20 valutnih jedinica. Dobit ili gubitak terminskog valutnog ugovora koji su reklasificirani iz rezervacija zaštite novčanog toka od rizika u račun dobiti i gubitka (kada neto stanje utječe na dobit ili gubitak) prezentiraju se u stavci odvojenoj od prodaje i rashoda zaštićenih od rizika. Štoviše, ako je u odnosu na rashode

▼M53

prodaja izvršena u ranijem razdoblju, prihod od prodaje još se uvijek mjeri po promptnom tečaju u skladu s MRS-om 21. Povezana dobit ili gubitak od zaštite od rizika prezentira se u odvojenoj stavci tako da dobit ili gubitak odražavaju učinak zaštite neto stanja od rizika, uz odgovarajuću usklađenost rezervacija zaštite novčanog toka od rizika. Kada rashodi zaštićeni od rizika utječu na dobit ili gubitak u kasnijem razdoblju, dobit ili gubitak od zaštite od rizika koji su prethodno priznati u rezervacijama zaštite novčanog toka od rizika za prodaju reklasificiraju se u račun dobiti i gubitka i prezentiraju u posebnoj stavci odvojenoj od onih koje uključuju rashode zaštićene od rizika te se mjere po promptnom tečaju u skladu s MRS-om 21.

B6.6.16. Za neke vrste zaštite fer vrijednosti od rizika primarni cilj zaštite nije prijeboj promjene fer vrijednosti zaštićene stavke, nego preobrazba novčanih tokova zaštićene stavke. Na primjer, subjekt štiti od kamatnog rizika fer vrijednost dužničkog instrumenta s fiksnom kamatnom stopom s pomoću zamjene kamatne stope. Cilj je zaštite od rizika subjekta preobrazba novčanih tokova s fiksnom kamatnom stopom u novčane tokove s promjenjivom kamatnom stopom. Taj se cilj odražava u računovodstvu odnosa zaštite od rizika tako što se obračunane neto kamate na zamjenu kamatne stope obračunavaju u računu dobiti i gubitka. U slučaju zaštite neto stanja od rizika (na primjer neto stanje imovine s fiksnom kamatnom stopom i obveze s fiksnom kamatnom stopom), ti obračunani iznosi neto kamata moraju se prezentirati u posebnoj stavci u računu dobiti i gubitka te ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Time se izbjegava izračun povećanja radi dobivanja bruto iznosa neto dobiti ili gubitka jednog instrumenta u bruto iznosima za prijeboj i njihovo priznavanje u posebnim stavkama (na primjer time se izbjegava izračun povećanja radi dobivanja bruto iznosa neto primitaka od kamata od jedne zamjene kamatne stope u bruto prihodima od kamata i bruto kamatnim rashodima).

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE (POGLAVLJE 7.)

Prijelazne odredbe (odjeljak 7.2.)

Financijska imovina koja se drži radi trgovanja

B7.2.1. Na datum prve primjene ovog standarda subjekt mora utvrditi ispunjava li cilj njegova poslovnog modela upravljanja bilo kojom njegovom financijskom imovinom uvjet iz točke 4.1.2. podtočke (a) ili uvjet iz točke 4.1.2.A podtočke (a) ili je financijska imovina prihvatljiva za odabir iz točke 5.7.5. U tu svrhu subjekt utvrđuje udovoljava li financijska imovina definiciji imovine koja se drži radi trgovanja, kao da je subjekt imovinu kupio na datum prve primjene.

Umanjenje vrijednosti

B7.2.2. Subjekt bi pri prelasku trebao pokušati utvrditi približnu vrijednost kreditnog rizika pri početnom priznavanju uzimajući u obzir sve razumne i pouzdane podatke koji su dostupni bez nepotrebnih troškova i napora. Subjekt na datum prelaska nije dužan provesti iscrpno pretraživanje podataka radi određivanja mogućih znatnih povećanja kreditnog rizika nakon početnog priznavanja. Ako subjekt ne može provesti to određivanje bez nepotrebnih troškova i napora, primjenjuje se točka 7.2.20.

▼M53

B7.2.3. Kako bi utvrdio rezervacije za umanjenje vrijednosti početno priznatih financijskih instrumenata (ili obveza po zajmovima ili ugovora o financijskom jamstvu na temelju kojih je subjekt postao stranka ugovora) prije datuma prve primjene, pri prelasku i sve do prestanka priznavanja tih stavki subjekt uzima u obzir podatke koji su važni za određivanje ili utvrđivanje približne vrijednosti kreditnog rizika pri početnom priznavanju. Kako bi odredio kreditni rizik ili utvrdio njegovu približnu vrijednost, subjekt može uzeti u obzir unutarnje i vanjske podatke, uključujući podatke o portfelju, u skladu s točkama od B5.5.1. do B5.5.6.

B7.2.4. Subjekt koji ima malo podataka iz prethodnih razdoblja može upotrijebiti podatke iz unutarnjih izvještaja i statističke podatke (koji su možda nastali pri donošenju odluke o pokretanju novog proizvoda), podatke o sličnim proizvodima ili iskustvo usporedivih skupina za usporedive financijske instrumente, ako su relevantni.

DEFINICIJE (DODATAK A)

Derivatni instrumenti

BA.1. Uobičajeni su primjeri derivatnih instrumenata rokovni ugovori, terminski ugovori, ugovori o zamjeni i ugovori o opciji. Derivatni instrument obično ima nominalni iznos, što predstavlja iznos valute, broj dionica, broj jedinica mase ili obujma ili drugih jedinica utvrđenih u ugovoru. Međutim, derivatnim instrumentom ne zahtijeva se od imatelja ili izdavatelja da uloži ili primi nominalni iznos na početku ugovora. S druge strane, derivatnim instrumentom može se zahtijevati fiksno plaćanje ili plaćanje iznosa koji se može promijeniti (ali ne razmjerno promjeni odnosne varijable) zbog nekog budućeg događaja koji nije povezan s nominalnim iznosom. Na primjer, ugovor može nalagati fiksno plaćanje od 1 000 novčanih jedinica ako se šestomjesečni LIBOR poveća za 100 baznih bodova. Takav je ugovor derivatni instrument čak i ako nominalni iznos nije naveden.

BA.2. Definicija derivatnog instrumenta iz ovog standarda uključuje ugovore koji se podmiruju u bruto iznosu isporukom predmeta ugovora (npr. terminski ugovor za kupnju dužničkog instrumenta s fiksnom kamatnom stopom). Subjekt može imati ugovor o kupnji ili prodaji nefinancijske stavke koji se može podmiriti u neto iznosu u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata (npr. ugovor o kupnji ili prodaji robe po fiksnoj cijeni na budući datum). Takav ugovor podliježe primjeni ovog standarda, osim ako je sklopljen i ako se i dalje drži radi isporuke nefinancijske stavke u skladu s očekivanim potrebama subjekta u pogledu kupnje, prodaje ili uporabe. Međutim, ovaj se standard primjenjuje na one ugovore za očekivane potrebe subjekta u pogledu kupnje, prodaje ili uporabe ako subjekt izvrši određivanje u skladu s točkom 2.5. (vidjeti točke od 2.4. do 2.7.).

BA.3. Jedno od ključnih obilježja derivatnog instrumenta jest da je početno neto ulaganje u njega manje od ulaganja koje bi bilo potrebno za druge vrste ugovora za koje se očekuje slična reakcija na promjene tržišnih čimbenika. Ugovor o opciji odgovara toj definiciji jer je premija manja od ulaganja koje bi bilo potrebno za stjecanje odnosnog financijskog instrumenta s kojim je opcija povezana. Valutni ugovor o zamjeni kojim se zahtijeva početna zamjena različitih valuta s istim fer vrijednostima odgovara toj definiciji jer je početno neto ulaganje u njega jednako nuli.

▼M53

BA.4. Redovna kupnja ili prodaja uzrokuje obvezu s fiksnom cijenom između datuma trgovanja i datuma podmirenja koja odgovara definiciji derivatnog instrumenta. Međutim, zbog kratkog trajanja obveze ona se ne priznaje kao derivatni financijski instrument. Ovim se standardom propisuje posebno računovodstvo za takve redovne ugovore (vidjeti točku 3.1.2. i točke do B3.1.3. do B3.1.6.).

BA.5. Definicija derivatnog instrumenta odnosi se na nefinancijske varijable koje nisu svojstvene ugovornoj stranci. One uključuju indeks gubitaka zbog potresa u određenoj regiji i indeks temperatura u određenom gradu. Nefinancijske varijable svojstvene određenoj ugovornoj stranci uključuju nastanak ili izostanak požara koji oštećuje ili uništava imovinu jedne ugovorne stranke. Promjena fer vrijednosti nefinancijske imovine svojstvena je vlasniku ako fer vrijednost odražava ne samo promjene tržišnih cijena takve imovine (financijska varijabla), nego i stanje određene nefinancijske imovine koja se drži (nefinancijska varijabla). Na primjer, ako jamstvo preostale vrijednosti određenog automobila izlaže jamca riziku od promjena fizičkog stanja automobila, promjena navedene preostale vrijednosti svojstvena je vlasniku automobila.

Financijska imovina i obveze koje se drže radi trgovanja

BA.6. Trgovanje općenito odražava aktivnu i učestalu kupnju i prodaju, a financijski instrumenti koji se drže radi trgovanja općenito se upotrebljavaju u cilju ostvarenja dobiti od kratkoročnih promjena cijena ili trgovinskih marži.

BA.7. Financijske obveze koje se drže radi trgovanja uključuju:

(a) derivatne obveze koje se ne obračunavaju kao instrumenti zaštite od rizika;

(b) obveze isporuke financijske imovine koju je posudio prodavatelj u okviru kratke prodaje (odnosno subjekt koji prodaje financijsku imovinu koju je posudio i koja još uvijek nije u njegovu vlasništvu);

(c) financijske obveze nastale s namjerom njihova otkupa u kratkom roku (npr. dužnički instrument koji kotira na burzi, a koji izdavatelj može otkupiti u kratkome roku, ovisno o promjenama njegove fer vrijednosti) i

(d) financijske obveze koje su dio portfelja određenih financijskih instrumenata kojima se zajedno upravlja i za koje postoji dokaz o nedavnom obrascu kratkoročnog ostvarenja dobiti.

BA.8. Činjenica da se obveza upotrebljava za financiranje aktivnosti trgovanja ne znači da je riječ o obvezi koja se drži radi trgovanja.

▼M32

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 10

Konsolidirani financijski izvještaji

CILJ

1. Cilj ovoga MSFI-ja jest utvrditi načela prikaza i sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja subjekta koji ima moć raspolaganja jednim ili više subjekata.

Postizanje cilja

▼M38

2. Radi postizanja cilja iz točke 1., ovim se MSFI-jem utvrđuje sljedeće:

▼M32

(a) propisuje subjektu koji ima kontrolu (*matica*) nad jednim ili više subjekata (*ovisna društva*) obvezu prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja;

(b) definira načelo *kontrole* i kontrolu postavlja kao osnovu za konsolidaciju;

▼M38

(c) način primjene načela kontrole kako bi se utvrdilo ima li ulagatelj kontrolu nad subjektom u kojem ima udjele te ima li stoga obvezu konsolidirati takav subjekt;

(d) računovodstveni zahtjevi za izradu konsolidiranih financijskih izvještaja; i

(e) definicija investicijskog subjekta i iznimke od obveze konsolidacije za određena ovisna društva investicijskog subjekta.

▼M32

3. Ovaj MSFI ne obrađuje računovodstvene zahtjeve koji se odnose na poslovna spajanja niti njihov utjecaj na konsolidaciju, što obuhvaća i *goodwill* nastao poslovnim spajanjem (v. MSFI 3 *Poslovna spajanja*).

DJELOKRUG

▼M51

4. Subjekt koji je matica dužan je prezentirati konsolidirane financijske izvještaje. Ovaj MSFI primjenjuje se na sve subjekte, izuzev:

(a) na maticu koja nije dužna prezentirati financijske izvještaje ako ispunjava sve sljedeće uvjete:

i. ovisno je društvo u potpunom ili djelomičnom vlasništvu nekog drugog subjekta i svih njegovih drugih vlasnika, što uključuje one koji inače nemaju pravo glasa, koji su obaviješteni da matica ne prezentira konsolidirane financijske izvještaje i tome se ne protive;

ii. njezinim se dužničkim ili glavničkim instrumentima ne trguje na javnom tržištu (nacionalnoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta);

▼M51

iii. nije podnijela ili nije u postupku podnošenja financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili nekoj drugoj regulatornoj agenciji radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu i

iv. njezina krajnja ili posredna matica izrađuje financijske izvještaje koji su dostupni javnosti, u skladu su s MSFI-jima i u kojima su ovisna društva konsolidirana ili mjerena po poštenoj vrijednosti s pomoću računa dobiti ili gubitka u skladu s ovim MSFI-jem.

(b) [izbrisano].

(c) [izbrisano].

4.A Ovaj se MSFI ne primjenjuje na planove primanja nakon prestanka zaposlenja i druge dugoročne planove primanja zaposlenih, na koje se primjenjuje MRS 19 *Primanja zaposlenih*.

4.B Matica koja je investicijski subjekt ne prezentira konsolidirane financijske izvještaje ako je u skladu s točkom 31. ovog MSFI-ja obvezna mjeriti sva svoja ovisna društva po poštenoj vrijednosti s pomoću računa dobiti ili gubitaka.

▼M32

Kontrola

5. Ulagatelj je dužan, neovisno o naravi svog sudjelovanja u nekom subjektu (subjektu u kojem ima sudjelujući interes), utvrditi da li je matica na način da ocijeni ima li kontrolu nad njim.

6. Ulagatelj ima kontrolu nad subjektom ako je temeljem svog sudjelovanja u njemu izložen varijabilnom prinosu, odnosno ima prava na njih te sposobnost utjecati na prinos svojom prevlašću u tom subjektu.

7. Dakle, ulagatelj kontrolira neki subjekt onda i samo onda ako ima sve niže navedeno:

(a) **moć raspolaganja tim subjektom (v. točke 10. – 14.);**

(b) **izloženost ili prava u odnosu na varijabilni prinos na svoje sudjelovanje u tom subjektu (v. točke 15. i 16.); i**

(c) **sposobnost primjene svojih ovlasti u subjektu na način da utječe na visinu svog prinosa (v. točke 17. i 18.).**

8. U procjeni postojanja kontrole nad subjektom u kojem je izvršeno ulaganje, ulagatelj je dužan razmotriti sve činjenice i okolnosti. Ulagatelj je dužan ponovno procijeniti ima li kontrolu ako činjenice i okolnosti ukazuju na to da je došlo do promjene jednog ili više od triju elemenata kontrole navedenih u točki 7. (v. točke B.80 – B.85).

9. Dva ili više ulagatelja zajedno kontroliraju subjekt u kojem imaju udjele kad moraju zajednički voditi relevantne poslove. U tom slučaju, budući da ni jedan ulagatelj ne smije samostalno voditi poslove bez suradnje s drugima, ni jedan ulagatelj nema samostalnu kontrolu nad takvim subjektom. Svaki ulagatelj bi svoj udjel u takvom subjektu obračunavao sukladno mjerodavnim MSFI-jevima, kao što su MSFI 11 *Zajednički poslovi*, MRS 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*, odnosno MSFI 9 *Financijski instrumenti*.

▼M32

Moć raspolaganja

10. Ulagatelj ima moć raspolaganja subjektom kad ima postojeća prava koja mu u sadašnjosti omogućuju vođenje *relevantnih poslova*, tj. poslova koji bitno utječu na prinos samoga subjekta.

11. Moć raspolaganja proizlazi iz prava. Ponekad je moguće moć raspolaganja nedvojbeno utvrditi, kao što je moć raspolaganja koja se zasniva isključivo na glasačkim pravima utemeljenima na glavničkim instrumentima kao što su dionice i moguće ju je procijeniti uzimajući u obzir glasačka prava temeljem udjela, tj. dionica koje se drže. U drugom slučaju, procjena može biti kompleksnija i nalagati razmatranje većeg broja čimbenika, primjerice kad moć raspolaganja proizlazi iz jednog ugovornog sporazuma ili više njih.

12. Ulagatelj koji ima sadašnju sposobnost voditi relevantne poslove ima moć raspolaganja, čak i ako njegova prava na vođenje tek trebaju biti iskorištena. Dokaz o tome da je ulagatelj vodio relevantne poslove može biti od pomoći pri utvrđivanju ima li ulagatelj moć raspolaganja, ali nije sam za sebe odlučujući za izvođenje zaključka o tome da ulagatelj ima moć raspolaganja nekim subjektom.

13. Ako dva ili više ulagatelja imaju postojeća prava temeljem kojih svaki od njih ima jednostranu sposobnost voditi različite relevantne poslove, ulagatelj koji ima sadašnju sposobnost vođenja onih poslova koji imaju najbitniji utjecaj na prinos subjekta, ima moć raspolagati tim subjektom.

14. Ulagatelj može imati moć raspolaganja u subjektu, čak i ako drugi subjekti imaju postojeća prava temeljem kojih imaju sadašnju sposobnost sudjelovanja u vođenju relevantnih poslova, primjerice, kad neki drugi subjekt ima *značajan utjecaj*. Međutim, ulagatelj koji ima samo zaštitna prava, nema moć raspolaganja u subjektu (v. točke B.26 – B.28), a time niti kontrolu nad njim.

Prinos

15. Ulagatelj je izložen varijabilnom prinosu temeljem svog sudjelovanja u subjektu koji je predmet njegovog ulaganja, odnosno ima pravo na prinos kad njegov prinos temeljem sudjelovanja može varirati zavisno o uspješnosti poslovanja toga subjekta. Prinos ulagatelja može biti samo pozitivan, samo negativan ili i pozitivan i negativan.

16. Iako samo jedan ulagatelj može kontrolirati subjekt koji je predmetom ulaganja, više strana može dijeliti prinos takvog subjekta. Primjerice, imatelji nekontrolirajućih udjela mogu sudjelovati u dobiti ili isplatama subjekta koji je predmetom ulaganja.

Veza između moći raspolaganja i prinosa

17. Ulagatelj kontrolira neki subjekt koji je predmet ulaganja ako ima ne samo moć raspolaganja subjektom i izložen je ili ima pravo na varijabilni prinos temeljem svog sudjelovanja u njemu, nego i sposobnost primijeniti svoju moć raspolaganja na način da utječe na svoj prinos temeljem svog sudjelovanja u subjektu.

▼M32

18. Prema tome, ulagatelj koji ima pravo odlučivanja određuje nastupa li kao principal ili agent. Ulagatelj koji je prema točkama B.58 – B.72 agent nema kontrolu nad subjektom koji je predmet ulaganja kad primjenjuje svoja prava odlučivanja koja su mu prenesena.

RAČUNOVODSTVENI ZAHTJEVI

19. Matica je dužna sastaviti konsolidirane financijske izvještaje primjenjujući jedinstvene računovodstvene politike na slične transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima.

20. Konsolidacija subjekta koji je predmetom ulaganja započinje od datuma na koji ulagatelj stječe kontrolu nad tim subjektom i prestaje kad ulagatelj izgubi kontrolu nad njim.

21. Upute za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja navedene su u točkama B.86 – B.93.

Nekontrolirajući udjeli

22. Matica je dužna nekontrolirajuće udjele u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju prikazati u sklopu vlasničke glavnice odvojeno od dijela vlasničke glavnice koji pripada vlasnicima matice.

23. Promjene vlasničkog udjela matice u ovisnom društvu koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole, obračunavaju se kao transakcije vlasničkim kapitalom, tj. transakcije s vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika.

24. Upute o načinu računovodstvenog iskazivanja nekontrolirajućih udjela u konsolidiranim financijskim izvještajima navedene su u točkama B.94 – B.96.

Gubitak kontrole

25. Ako matica izgubi kontrolu nad ovisnim subjektom, ona:

(a) prestaje iskazivati imovinu i obveze bivšeg ovisnog subjekta u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju;

(b) počinje iskazivati svaki zadržani udjel u bivšem ovisnom subjektu po fer vrijednosti od trenutka gubitka kontrole i kasnije ga obračunavati, kao i sve iznose potraživanja od bivšeg ovisnog subjekta ili obveza prema njemu, sukladno mjerodavnim MSFI-jevima. Fer vrijednost se uzima kao fer vrijednosti kod prvog iskazivanja financijske imovine sukladno MSFI-ju 9 ili, ako je to slučaj, kao trošak kod prvog iskazivanja udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu;

(c) prestaje iskazivati dobit ili gubitak povezan s gubitkom kontrole temeljem prvobitnog kontrolirajućeg udjela.

26. Upute o načinu računovodstvenog iskazivanja gubitka kontrole navedene su u točkama B.97 – B.99.

▼M38

UTVRĐIVANJE JE LI SUBJEKT INVESTICIJSKI SUBJEKT

27. Vladajuće društvo utvrđuje je li investicijski subjekt. Investicijski subjekt je subjekt:

(a) koji od jednog ili više ulagatelja pribavlja sredstva kako bi tom ulagatelju odnosno ulagateljima pružao usluge upravljanja ulaganjima;

(b) koji se svom ulagatelju odnosno ulagateljima obvezuje da je njegov predmet poslovanja ulaganje sredstava isključivo radi ostvarivanja dobiti od povećanja vrijednosti kapitala, prihoda od ulaganja ili jednog i drugog; i

(c) koji uspješnost svojih ulaganja u pravilu mjeri i ocjenjuje na temelju poštene vrijednosti.

Upute za primjenu navedene su u točkama B.85.A – B.85.M.

28. Kako bi ocijenio odgovara li definiciji iz točke 27., subjekt razmatra ima li sljedeća tipična obilježja investicijskog subjekta:

(a) ima više od jednog ulaganja (vidi točke B.85.O – B.85.P);

(b) ima više od jednog ulagatelja (vidi točke B.85.Q – B.85.S);

(c) ima ulagatelje koji nisu povezane stranke subjekta (vidi točke B.85.T – B.85.U); i

(d) ima vlasničke udjele u obliku vlasničkog kapitala ili sličnih udjela (vidi točke B.85.V – B.85.W).

Nepostojanje nekog od tih tipičnih obilježja ne znači nužno da se subjekt ne može svrstati među investicijske subjekte. Investicijski subjekt koji nema sva navedena tipična obilježja obvezan je objaviti dodatne informacije u skladu s točkom 9.A MSFI-ja 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima.*

29. Ako činjenice i okolnosti upućuju na to da je došlo do promjena u odnosu na najmanje jedan od tri elementa definicije investicijskog subjekta iz točke 27. ili u odnosu na tipična obilježja investicijskog subjekta, kako su opisana u točki 28., vladajuće društvo treba ponovno ocijeniti je li investicijski subjekt.

30. Vladajuće društvo koje prestaje biti investicijskim subjektom ili koje postaje investicijski subjekt promjenu svoga statusa obračunava prospektivno od datuma kada je došlo do promjene statusa (vidi točke B.100. – B.101.).

INVESTICIJSKI SUBJEKTI: IZNIMKE OD OBVEZE KONSOLIDACIJE

31. **Osim u slučaju navedenom u točki 32., investicijski subjekt nije dužan konsolidirati svoja ovisna društva ni primjenjivati MSFI 3 ako preuzme kontrolu nad drugim subjektom. Umjesto toga, investicijski subjekt mjeri ulaganje u ovisno društvo po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka u skladu s MSFI-jem 9 ([1]).**

([1]) U točki C.7. MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji* navodi se sljedeće: „Ako subjekt primjenjuje ovaj MSFI, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako upućivanje na MSFI 9 u ovom MSFI-ju tumači se kao upućivanje na MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje.*"

▼M51

32. Neovisno o zahtjevu iz točke 31., ako investicijski subjekt ima ovisno društvo koje nije investicijski subjekt i čija je glavna svrha i predmet poslovanja pružanje usluga povezanih s poslovima ulaganja investicijskog subjekta (vidjeti točke B.85.C – B.85.E), investicijski subjekt konsolidira to ovisno društvo u skladu s točkama 19. – 26. ovog MSFI-ja te primjenjuje zahtjeve iz MSFI-ja 3 na stjecanje svakog takvog ovisnog društva.

▼M38

33. Vladajuće društvo investicijskog subjekta dužno je konsolidirati sve subjekte koji su pod njegovom kontrolom, uključujući one koje kontrolira preko ovisnog društva investicijskog subjekta, osim ako je i samo vladajuće društvo investicijski subjekt.

▼M32

Dodatak A

Definicije

Ovaj Dodatak sastavni je dio ovoga MSFI-ja.

Konsolidirani financijski izvještaji Financijski izvještaji **grupe** u kojima se aktiva i pasiva, prihodi i rashodi te novčani tokovi **matice** i njenih **ovisnih subjekata** prikazuju kao da pripadaju jednom gospodarskom subjektu kao cjelini.

Kontrola nad subjektom Ulagatelj ima kontrolu nad subjektom ako je temeljem svog sudjelovanja u njemu izložen varijabilnom prinosu, odnosno ima prava na njih te sposobnost utjecati na prinos svojom prevlašću u tom subjektu.

Donositelj odluka Subjekt s pravom odlučivanja koji je ili principal, ili agent drugih strana.

Grupa Sastoji se od **matice** i njenih **ovisnih društava**.

▼M38

Investicijski subjekt Subjekt:

(a) koji od jednog ili više ulagatelja pribavlja sredstva kako bi tom ulagatelju odnosno ulagateljima pružao usluge upravljanja ulaganjima;

(b) koji se svom ulagatelju odnosno ulagateljima obvezuje da je njegov predmet poslovanja ulaganje sredstava isključivo radi ostvarivanja dobiti od povećanja vrijednosti kapitala, prihoda od ulaganja ili jednog i drugog; i

(c) koji uspješnost svojih ulaganja u pravilu mjeri i ocjenjuje na temelju poštene vrijednosti.

▼M32

Nekontrolirajući udjel	Udjel u vlasničkom kapitalu **ovisnog društva** koji ne pripada, ni neposredno, ni posredno, nekoj **matici**.
Matica	Subjekt koji **kontrolira** jedan subjekt ili više njih.
Moć raspolaganja	Postojeća prava temeljem kojih postoji sadašnja sposobnost vođenja **relevantnih poslova**.
Zaštitna prava	Prava namijenjena zaštiti interesa strane koja ih ima, bez da toj strani daje moć raspolaganja subjektom na koji se prava odnose.
Relevantni poslovi	U ovome MSFI-ju relevantni poslovi definirani su kao poslovi subjekta koji je predmetom ulaganja koji bitno utječu na njegov prinos.
Pravo opoziva	Pravo oduzimanja ovlasti odlučivanja donositelju odluka.
Ovisni subjekt	Subjekt koji je pod kontrolom nekog drugog subjekta.

Sljedeći izrazi definirani su u MSFI-ju 11, MSFI-ju 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*, MRS-u 28 (s izmjenama iz 2011.) ili MRS-u 24 *Objavljivanje povezanih osoba* i u ovome se MSFI-ju koriste u značenjima utvrđenima u tim standardima:

— pridruženi subjekt,

— udjel u drugom subjektu,

— zajednički pothvat,

— ključno upravljačko osoblje,

— povezana osoba,

— značajan utjecaj.

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj Dodatak sastavni je dio ovoga MSFI-ja. U njemu je opisana primjena točaka 1. - 26. i ima jednaku važnost kao i drugi dijelovi ovoga MSFI-ja.

B.1 Primjeri iz ovoga Dodatka ilustriraju hipotetske situacije. Iako primjeri mogu u nekim aspektima održavati stvarno stanje, kod primjene MSFI-ja 10 potrebno je ocijeniti sve činjenice i okolnosti.

▼**M32**

PROCJENA POSTOJANJA KONTROLE

B.2 Da bi utvrdio kontrolira li neki subjekt, ulagatelj je dužan ocijeniti ima li sve od niže navedenog:

(a) ovlasti nad subjektom;

(b) izloženost ili prava u odnosu na varijabilni prinos na svoje sudjelovanje u tom subjektu; i

(c) sposobnost primjene svojih ovlasti u subjektu na način da utječe na visinu svog prinosa.

B.3 U utvrđivanju prethodnog može biti od pomoći razmotriti sljedeće čimbenike:

(a) svrha i ustroj subjekta koji je predmetom ulaganja (v. točke B.5 – B.8);

(b) koji su relevantni poslovi i kako se donose odluke o njima (v. točke B.11 – B.13);

(c) ima li ulagatelj temeljem svojih prava sadašnju sposobnost voditi relevantne poslove (v. točke B.14 – B.54);

(d) je li ulagatelj temeljem svog sudjelovanja u subjektu izložen varijabilnom prinosu, odnosno ima li pravo na njega (v. točke B.55 – B.57); i

(e) ima li ulagatelj sposobnost primjene svojih ovlasti u subjektu na način da utječe na visinu svog prinosa (v. točke B.58 – B.72).

B.4 Kod ocjenjivanja postojanja kontrole nad nekim subjektom koji je predmet ulaganja, ulagatelj je dužan razmotriti narav svog odnosa s drugim stranama (v. točke B.73 – B.75).

Svrha i ustroj subjekta koji je predmet ulaganja

B.5 Kod ocjenjivanja postojanja kontrole nad subjektom ulagatelj je dužan uzeti u obzir svrhu i ustroj subjekta da bi mogao odrediti relevantne poslove, način na koji se donose odluke o njima te tko ima sadašnju sposobnost vođenja tih poslova te tko ostvaruje prinos od tih poslova.

B.6 Promatrajući svrhu i ustroj subjekta koji je predmet ulaganja, može biti očigledno da je subjekt pod kontrolom temeljem glavničkih instrumenata koji imatelju daju pravo na razmjerna glasačka prava, kao što su redovne dionice. U tom slučaju, ako ne postoje dodatni sporazumi koji utječu na odlučivanje, ocjenjivanje postojanja kontrole usmjerava se na osobu koja je sposobna primijeniti svoja glasačka prava u dovoljnoj mjeri da bi odredila poslovne i financijske politike subjekta koji je predmetom ulaganja ako takva osoba postoji (v. točke B.34 – B.50). U situaciji koja je jednostavna, ulagatelj koji ima većinu glasačkih prava je onaj koji kontrolira subjekt ako ne postoje drugi čimbenici.

B.7 Radi utvrđivanja ima li ulagatelj kontrolu nad subjektom u složenijim situacijama, može biti neophodno razmotriti neke ili sve druge čimbenike iz točke B.3.

▼M32

B.8 Subjekt koji je predmetom ulaganja može biti ustrojen na način da glasačka prava nisu prevladavajući čimbenik u odlučivanju o tome tko u njemu ima kontrolu, kao što je slučaj kad se neka glasačka prava odnose isključivo na administrativne poslove i kad se relevantni poslovi vode temeljem ugovornih sporazuma. U tom slučaju ulagatelj je dužan u razmatranje svrhe i ustroja subjekta koji je predmet ulaganja uključiti i promatranje rizika kojima je subjekt temeljem ustroja izložen, rizika koji su temeljem ustroja trebali prijeći na osobe koje sudjeluju u subjektu te je li ulagatelj izložen nekim ili svim tim rizicima. Razmatranje rizika ne znači samo rizik povezan s nižim prinosom od očekivanog, već i rizik većeg prinosa od očekivanog.

Moć raspolaganja

B.9 Da bi ulagatelj imao moć raspolaganja subjektom koji je predmet ulaganja, mora imati postojeća prava temeljem kojih u sadašnjosti ima sposobnost voditi relevantne poslove subjekta. Za potrebe utvrđivanja moći raspolaganja, razmatraju se samo materijalna prava i prava koja nisu zaštićena (v. točke B.22 – B.28).

B.10 Utvrđivanje ima li neki ulagatelj moć raspolaganja zavisi o relevantnim poslovima, načinu na koji se donose odluke o njima te o pravima ulagatelja i drugih strana u odnosu na subjekt koji je predmetom ulaganja.

Relevantni poslovi i vođenje relevantnih poslova

B.11 Kod mnogih subjekata koji su predmetom ulaganja na njihov prinos znatno utječe niz poslovnih i financijskih aktivnosti. Primjeri poslova koji, zavisno o okolnosti, mogu biti relevantni uključuju, ali nisu ograničeni na:

(a) kupoprodaju dobara ili usluga;

(b) upravljanje financijskom imovinom kroz njihov rok (što uključuje i izostanak plaćanja);

(c) odabir, pribavljanje ili otuđenje imovine;

(d) istraživanje i razvoj novih proizvoda i procesa; i

(e) utvrđivanje strukture financiranja ili pribavljanje sredstava za financiranje.

B.12 Primjeri odluka o relevantnim poslovima uključuju, ali nisu ograničeni na:

(a) donošenje odluka o poslovanju i kapitalu subjekta koji je predmetom ulaganja, uključujući one o financijskim planovima (proračunima); i

(b) imenovanje i utvrđivanje naknade za ključne rukovoditelje subjekta koji je predmetom ulaganja ili njegove davatelje usluga te otkazivanje radnog odnosa, odnosno usluga.

B.13 U nekim situacijama relevantni poslovi mogu biti oni i prije i nakon određenog stjecaja okolnosti ili događaja. Kad dva ili više ulagatelja imaju sadašnju sposobnost voditi relevantne poslove i ti se poslovi odvijaju u različito vrijeme, ulagatelji su dužni utvrditi koji od njih je sposoban voditi one poslove koji najbitnije utječu na prinose, pri čemu se uzima u obzir način na koji se primjenjuju paralelna prava odlučivanja (v. točku 13.). Ulagatelji su dužni tijekom vremena preispitivati svoju ocjenu kad dođe do promjene relevantnih činjenica ili okolnosti.

▼M32

Primjeri za primjenu

Primjer 1.

Dva ulagatelja osnuju neki subjekt radi razvoja i plasmana lijeka. Jedan je zadužen za razvoj i pribavljanje svih suglasnosti i dozvola za lijek – što obuhvaća i jednostranu sposobnost donošenja svih odluka koje se tiču razvoja lijeka i pribavljanja suglasnosti. Nakon što je nadležno tijelo odobrilo lijek, drugi ulagatelj zadužen je za proizvodnju i prodaju lijeka – što znači da ima jednostranu sposobnost donositi sve odluke o proizvodnji i marketingu projekta. Ako su svi poslovi – razvoj i pribavljanje suglasnosti nadležne regulatorne agencije, kao i proizvodnja i marketing lijeka – relevantni poslovi, svaki ulagatelj treba utvrditi je li sposoban voditi one poslove koji imaju *najbitniji* utjecaj na prinos subjekta. Prema tome, svaki ulagatelj treba razmotriti je li razvoj i pribavljanje suglasnosti nadležne agencije ili proizvodnja i marketing lijeka onaj posao koji *najbitnije* utječe na prinos subjekta te je li ga sposoban voditi. Prilikom utvrđivanja koji ulagatelj ima moć raspolaganja, ulagatelji bi razmatrali:

(a) svrhu i ustroj subjekta koji je predmetom ulaganja;

(b) čimbenike na temelju kojih se utvrđuju dobitna marža, prihodi i vrijednost subjekta koji je predmetom ulaganja, kao i vrijednost lijeka;

(c) utjecaj ovlasti svakog ulagatelja da odlučuje o čimbenicima pod b) na prinos subjekta; i

(d) izloženost ulagatelja varijabilnosti prinosa.

U konkretnom primjeru, ulagatelji bi razmatrali i:

(e) nesigurnost dobivanja suglasnosti nadležne regulatorne agencije i napore koje treba uložiti za njeno ishođenje (imajući u vidu uspješnost ulagatelja u razvoju lijekova i pribavljanju suglasnosti za njih u ranijim razdobljima); i

(f) koji od njih kontrolira lijek nakon uspješnog okončanja faze razvoja.

Primjer 2.

Osniva se investicijski subjekt (subjekt koji je predmetom ulaganja) koji se financira dužničkim instrumentom nekog ulagatelja (ulagatelj dužničkog instrumenta) i glavničkim instrumentima nekolicine drugih ulagatelja. Dio kapitala po glavničkim instrumentima namijenjen je pokriću prvih gubitaka te isplati eventualnog prinosa od subjekta. Jedan od ulagatelja koji je ima 30-postotni udjel u kapitalu temeljem glavničkog instrumenta istodobno je i upravitelj imovinom. On svoje prihode koristi za otkup portfelja financijske imovine, čime subjekt izlaže kreditnom riziku povezanom s mogućim izostankom plaćanja glavnice i kamata po imovini. Transakcija je ulagatelju dužničkog instrumenta prikazana kao ulaganje minimalne izloženosti kreditnom riziku povezanom s mogućim izostankom plaćanja po imovini u portfelju zbog same naravi imovine i zato što je dio kapitala po glavničkim instrumentima namijenjen pokriću prvih gubitaka subjekta. Na prinose subjekta znatno utječe upravljanje portfeljem njegove imovine, što uključuje i odluke o izboru, pribavljanju i otuđenju imovine unutar portfeljnih smjernica te upravljanje po izostanku plaćanja u bilo kojem portfelju imovine. Sve

▼M32

navedene poslove vodi upravitelj imovinom do trenutka u kojem izostala plaćanja ne dosegnu točno utvrđenu vrijednost portfelja (tj. vrijednost portfelja koja bi iscrpila dio kapitala zastupljenog glavničkim instrumentima). Od tog trenutka, imovinom upravlja treća osoba kao povjerenik prema uputama ulagatelja koji je u kapital uložio dužnički instrument. Upravljanje imovinskim portfeljem subjekta relevantan je posao ulagatelja. Upravitelj imovinom ima sposobnost voditi relevantne poslove do trenutka u kojem imovina po kojoj su izostala plaćanja ne dosegne točno utvrđen dio vrijednosti portfelja; ulagatelj koji je uložio dužnički instrument ima sposobnost voditi relevantne poslove kad vrijednost imovine po kojoj su plaćanja izostala premaši utvrđen dio vrijednosti portfelja. I upravitelj imovinom i ulagatelj dužničkog instrumenta trebaju utvrditi jesu li sposobni voditi poslove koji *najbitnije* utječu na prinos subjekta koji je predmetom ulaganja, što uključuje razmatranje svrhe i ustroja subjekta, kao i izloženost svake strane varijabilnosti prinosa.

Prava koja ulagatelju daju moć raspolaganja u subjektu koji je predmetom ulaganja

B.14 Moć raspolaganja proizlazi iz prava. Da bi ulagatelj imao moć raspolaganja subjektom koji je predmet ulaganja, mora imati postojeća prava temeljem kojih u sadašnjosti ima sposobnost voditi relevantne poslove subjekta. Prava po kojima ulagatelj može imati moć raspolaganja mogu se razlikovati od subjekta do subjekta koji je predmetom ulaganja.

B.15 Slijede primjeri prava koja, bilo pojedinačno, bilo skupno, ulagatelju mogu dati moć raspolaganja, ali nisu ograničeni na:

(a) prava u obliku glasačkih prava (ili potencijalnih glasačkih prava) u subjektu koji je predmetom ulaganja (v. točke B.34 – B.50);

(b) pravo imenovanja, premještanja ili opoziva ključnih rukovoditelja subjekta koji je predmetom ulaganja koji su sposobni voditi relevantne poslove;

(c) pravo imenovanja ili opoziva nekog drugog subjekta koji vodi relevantne poslove;

(d) pravo navoditi subjekt koji je predmetom ulaganja na zaključenje transakcija u korist ulagatelja ili staviti veto na promjene takvih transakcija; i

(e) druga prava (kao što su prava odlučivanja utvrđena u ugovoru o upravljanju) nositelj kojih ima sposobnost izravno voditi relevantne poslove.

B.16 Općenito, kad ulagatelj ima niz poslovnih i financijskih aktivnosti koje bitno utječu na prinos subjekta koji je predmet ulaganja i kad postoji stalna potreba donositi materijalne odluke o tim aktivnostima, glasačka ili slična prava su ona prava koja ulagatelju daju moć raspolaganja, bilo pojedinačno, bilo u kombinaciji s drugim sporazumima.

B.17 Kad glasačka prava ne mogu bitno utjecati na prinos subjekta koji je predmetom ulaganja, kao što je slučaj kad se glasačka prava odnose isključivo na administrativne poslove i relevantni poslovi vode se temeljem ugovornih sporazuma, ulagatelj treba ocijeniti ugovorne sporazume da bi utvrdio ima li prava koja su dostatna da bi imao moć raspolaganja subjektom. Radi utvrđivanja dostatnosti prava koja daju moć raspolaganja, ulagatelj je dužan razmotriti svrhu i ustroj subjekta koji je predmet ulaganja (v. točke B.5 – B.8) te kriterije propisane točkama B.51 – B.54, kao i točke B.18 – B.20.

▼**M32**

B.18 U nekim okolnostima može biti otežano utvrditi koji ulagatelj ima dostatna prava koja mu daju moć raspolaganja subjektom koji je predmet ulaganja. U tom slučaju, da bi bilo moguće procijeniti moć raspolaganja, ulagatelj je dužan razmotriti dokaze u prilog tome da praktički ima sposobnost jednostrano voditi relevantne poslove. U razmatranje treba ući, ali ne isključivo, sljedeće, što, zajedno s promatranjem prava i pokazatelja iz točke B.19 i B.20, može pružiti dokaz o tome da su prava ulagatelja dostatna da bi imao moć raspolaganja subjektom:

(a) ulagatelj može, bez tako ugovorenog prava, imenovati ili davati svoju suglasnost na imenovanje ključnih rukovoditelja koji imaju sposobnost voditi relevantne poslove;

(b) ulagatelj može, bez tako ugovorenog prava, navoditi subjekt koji je predmetom ulaganja da zaključuje značajne transakcije u korist ulagatelja ili stavljati veto na promjene takvih transakcija;

(c) ulagatelj može imati prevlast ili u postupku imenovanja za izbor članova upravnih tijela ili pribavljanjem punomoći od drugih nositelja glasačkih prava;

(d) ključni rukovoditelji subjekta koji je predmet ulaganja su povezane osobe ulagatelja (primjerice, ista osoba obnaša dužnost glavnog izvršnog direktora u subjektu i glavnog izvršnog direktora u ulagatelju);

(e) većina članova upravnog tijela subjekta koji je predmet ulaganja su povezane strane ulagatelja.

B.19 Ponekad će postojati indicije da ulagatelj ima poseban odnos sa subjektom koji je predmet ulaganja, što ukazuje na to da ulagatelj nema samo pasivan udjel u tom subjektu. Postojanje svakog pojedinačnog pokazatelja ili određene kombinacije pokazatelja ne znači nužno da je ispunjen kriterij moći raspolaganja. Međutim, sve što je iznad pasivnog udjela u subjektu koji je predmetom ulaganja može ukazivati na to da ulagatelj ima druga s tim udjelom povezana prava koja su dostatna da bi imao moć raspolaganja ili kao dokaz o postojećoj moći raspolaganja subjektom. Tako primjeri koji slijede ukazuju na to da ulagatelj nema samo pasivni udjel u subjektu koji je predmet ulaganja i mogu, u kombinaciji s drugim pravima, ukazivati na moć raspolaganja:

(a) ključni rukovoditelji koji imaju sposobnost vođenja relevantnih poslova su ulagateljevi postojeći ili bivši zaposlenici;

(b) poslovi subjekta koji je predmetom ulaganja ovise o ulagatelju, kao što je to slučaj u sljedećim situacijama:

i. subjekt koji je predmetom ulaganja ovisan je o ulagateljevom financiranju znatnog dijela subjektovog poslovanja;

ii. ulagatelj jamči za značajan dio obveza subjekta koji je predmetom ulaganja;

iii. subjekt koji je predmetom ulaganja ovisi o ulagatelju u pogledu kritičnih usluga, tehnologije, zaliha sirovina i materijala;

iv. ulagatelj kontrolira imovinu kao što su licencije ili trgovački žigovi koji su kritični za poslovanje subjekta koji je predmetom ulaganja;

▼M32

v. subjekt koji je predmetom ulaganja ovisan je o ulagatelju u pogledu ključnih rukovoditelja, kao što su osobe ulagatelja sa specijalističkim znanjima o poslovanju subjekta;

(c) ulagatelj sudjeluje u značajnom dijelu poslova subjekta koji je predmetom ulaganja ili se značajan dio poslova subjekta vodi u ime ulagatelja;

(d) ulagateljeva izloženost prinosu temeljem njegovog sudjelovanja u subjektu koji je predmetom ulaganja ili njegovo pravo na prinos nerazmjerno je veće od njegovih glasačkih ili sličnih prava. Primjerice, moguće su situacije u kojima ulagatelj ima pravo na više od polovice prinosa subjekta koji je predmetom ulaganja ili je izložen više od polovici prinosa, iako ima manje od polovice glasačkih prava u subjektu.

B.20 Što je izloženost ulagatelja varijabilnosti prinosa temeljem njegovog sudjelovanja u subjektu koji je predmetom ulaganja veća, odnosno što su veća prava na isto, to je veći poticaj za ulagatelja da stekne prava dostatna da bi imao moć raspolaganja. Prema tome, velika izloženost varijabilnosti prinosa jedan je od pokazatelja da bi ulagatelj mogao imati moć raspolaganja. Međutim, visina ulagateljeve izloženosti nije sama za sebe odlučujuća za izvođenje zaključka o tome ima li ulagatelj moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja ili ne.

B.21 Kad se čimbenici iz točke B.18 i indicije iz točke B.19 i B.20 promatraju zajedno s pravima ulagatelja, prevagu imaju dokazi o moći raspolaganja iz točke B.18.

Materijalna prava

B.22 U ocjenjivanju postojanja moći raspolaganja, ulagatelj razmatra samo materijalna prava (svoja i drugih) u odnosu na subjekt koji je predmetom ulaganja. Da bi neko pravo bilo materijalno, njegov imatelj mora imati sposobnost primijeniti to pravo u praksi.

B.23 Utvrđivanje je li neko pravo materijalno, nalaže prosudbu uzimajući u obzir sve činjenice i okolnosti. Čimbenici koje za tu svrhu valja razmotriti uključuju, ali nisu ograničeni na sljedeće:

(a) Postojanje eventualnih zapreka (gospodarskih ili drugih) koje sprječavaju nositelje prava u primjeni tih prava. U primjere zapreka mogu se ubrojiti, ali ne isključivo:

i. kazne i poticaji financijske naravi koji bi nositelja prava mogli spriječiti u primjeni ili ga odvratiti od primjene njegovih prava;

ii. izvršna cijena ili cijena konverzije kojom nastaje financijska barijera koja bi nositelja prava mogla spriječiti u primjeni ili ga odvratiti od primjene njegovih prava;

iii. uvjeti koji daju male izglede za primjenu prava, primjerice, uvjeti koji bitno sužavaju razdoblje sposobnosti primjene prava;

iv. nepostojanje izričitog, razboritog mehanizma u osnivačkim aktima subjekta koji je predmetom ulaganja ili u mjerodavnim zakonima ili propisima koji bi nositelju omogućio primjenu njegovih prava;

v. nemogućnost nositelja prava da pribavi informacije koje su neophodne za primjenu njegovih prava;

vi. poslovne zapreke ili poticaji koji bi nositelja spriječili u primjeni ili odvratili od primjene njegovih postojećih prava (npr. nepostojanje drugih rukovoditelja koji bi bili voljni ili sposobni pružiti specijalizirane usluge ili točno određene usluge i preuzeti druge udjele koje ima postojeći rukovoditelj);

▼M32

vii. zakonski ili regulatorni uvjeti koji nositelja prava sprječavaju u primjeni njegovih prava (npr. kad je inozemnom ulagatelju zabranjeno primijeniti njegova prava).

(b) Kad je radi primjene, tj. korištenja prava potrebna suglasnost više osoba ili kad prava ima više osoba, postoji li mehanizam koji tim osobama praktički omogućuje primjenu njihovih prava na skupnoj osnovi ako tako odluče. Nepostojanje takvog mehanizma ukazuje na to da prava možda nisu materijalna. Što je veći broj osoba koje se trebaju usuglasiti oko primjene prava, to je manja vjerojatnost da je riječ o materijalnim pravima. No, nadzorni odbor ili tijelo članovi kojeg nisu povezani s donositeljem odluka može brojnim ulagateljima poslužiti kao mehanizam skupnog djelovanja u primjeni njihovih prava. Prema tome, veća je vjerojatnost da će pravo opoziva koje može primijeniti neovisni nadzorni odbor biti materijalno pravo nego što bi to bio slučaj kad bi isto to pravo pojedinačno primijenio velik broj ulagatelja.

(c) Bi li osoba ili osobe kao nositelji prava imali koristi od primjene tih prava. Primjerice, nositelj potencijalnih glasačkih prava u subjekti koji je predmetom ulaganja (v. točke B.47–B.50) dužan je razmotriti izvršnu cijenu ili cijenu konverzije predmetnog instrumenta. Veća je vjerojatnost da uvjeti potencijalnih glasačkih prava budu materijalno pravo kad je cijena instrumenta unutar tržišnog raspona ili kad bi ulagatelj izvršenjem ili konverzijom instrumenta ostvario koristi po nekoj drugoj osnovi (npr. postizanjem sinergijskih učinaka između ulagatelja i subjekta koji je predmetom ulaganja).

B.24 Da bi prava bila materijalna, moraju biti primjenjiva u trenutku u kojem je potrebno donijeti odluke o vođenju relevantnih poslova. U pravilu, da bi prava bila materijalna, trebaju biti izvršiva, tj. primjenjiva u sadašnjem trenutku. No, prava ponekad mogu biti materijalna, čak i ako nisu primjenjiva u sadašnjem trenutku.

Primjeri za primjenu

Primjer 3.

Ulaganju predstoji godišnja skupština dioničara na kojoj će se odlučivati o vođenju relevantnih poslova. Iduća skupština zakazana je za osam mjeseci. No, dioničari koji pojedinačno ili skupno drže najmanje 5 posto glasačkih prava mogu sazvati izvanrednu skupštinu radi promjene postojećih politika koje se tiču relevantnih poslova, no obveza informiranja drugih dioničara znači da se izvanredna sjednica ne može održati najmanje u idućih 30 dana. Politike koje se tiču relevantnih poslova moguće je mijenjati samo na izvanrednim ili već zakazanim skupštinama dioničara. To se odnosi i na odobrenje prodaje bitne imovine, kao i na značajna ulaganja, odnosno prodaju udjela.

Gore opisano činjenično stanje vrijedi za primjere 3.A – 3.D koji slijede. Svaki primjer promatra se zasebno.

Primjer 3.A

Ulagatelj ima većinu glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja. Glasačka prava ulagatelja su materijalna prava jer je on u mogućnosti donijeti odluke koje se tiču vođenja relevantnih poslova u trenutku u kojem ih je potrebno donijeti. Činjenica da je potrebno proteći 30 dana prije nego što ulagatelj može primijeniti svoja glasačka prava nije zapreka njegovoj sadašnjoj sposobnosti vođenja relevantnih poslova od trenutka u kojem je stekao svoj udjel.

▼M32

Primjer 3.B

Ulagatelj je strana unaprijednog (eng. *forward*) ugovora o stjecanju većinskog paketa dionica u subjektu koji je predmetom ulaganja. Rok namire unaprijednog ugovora je 25 dana. Postojeći dioničari nisu u mogućnosti promijeniti postojeće politike za vođenje relevantnih poslova jer izvanrednu sjednicu nije moguće održati najmanje 30 dana, u kom trenutku će unaprijedni ugovor već biti namiren. Prema tome, ulagatelj ima prava koja su u bitnome istovjetna pravima većinskog dioničara iz primjera 3A (tj. ulagatelj koji drži unaprijedni ugovor može donositi odluke o vođenju relevantnih poslova u trenutku u kojem ih je potrebno donijeti). Ulagateljev unaprijedni ugovor je materijalno pravo temeljem kojeg on ima sadašnju sposobnost voditi relevantne poslove, čak i prije nego što unaprijedni ugovor bude namiren.

Primjer 3.C

Ulagatelj ima materijalnu opciju stjecanja većinskog paketa dionica u subjektu koji je predmetom ulaganja koja je izvršiva za 25 dana i čvrsto je unutar raspona tržišnih cijena. Zaključak je isti kao i u primjeru 3B.

Primjer 3.D

Ulagatelj je strana unaprijednog (eng. *forward*) ugovora o stjecanju većinskog paketa dionica u subjektu koji je predmetom ulaganja bez ikakvih drugih s tim povezanih prava u odnosu na subjekt. Rok namire unaprijednog ugovora je šest mjeseci. Za razliku od prethodnih primjera, ulagatelj u ovom primjeru nema sadašnju sposobnost voditi relevantne poslove. Postojeći dioničari imaju sadašnju sposobnost voditi relevantne poslove jer mogu promijeniti postojeće politike za te poslove prije namire unaprijednog ugovora.

B.25 Primjenjiva materijalna prava drugih strana mogu ulagatelja spriječiti u kontroliranju subjekta koji je predmetom ulaganja i na kojeg se ta prava odnose. Za materijalna prava ove vrste nije potrebno da njihovi nositelji imaju sposobnost inicirati odluke. Sve dok prava nisu samo zaštitne naravi (v. točke B.26 – B.28), materijalna prava drugih strana mogu ulagatelja onemogućiti u kontroliranju subjekta koji je predmetom ulaganja, čak i ako ona njihovim nositeljima u sadašnjosti omogućuju da odobre ili blokiraju odluke koje se odnose na relevantne poslove.

Zaštitna prava

B.26 U ocjenjivanju daju li prava moć raspolaganja subjektom, ulagatelj je dužan ocijeniti jesu li njegova prava i prava drugih strana zaštitna prava. Zaštitna prava odnose se na temeljne promjene poslova subjekta koji je predmet ulaganja ili ona koja se primjenjuju u izvanrednim okolnostima. No, nisu sva prava koja vrijede u izvanrednim okolnostima ili koja su uvjetovana događajima zaštitna prava (v. točku B.13 i točku B.53).

B.27 Budući da su zaštitna prava namijenjena zaštiti interesa njegovog nositelja bez da mu daju moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja i na koja se ta prava odnose, ulagatelj koji ima samo zaštitna prava ne može imati moć raspolaganja niti spriječiti moć raspolaganja subjektom neke druge osobe (v. točku 14.).

▼M32

B.28 U primjere zaštitnih prava ubrajaju se, ali ona nisu ograničena na:

(a) pravo vjerovnika da dužnika ograniči u poduzimanju poslova koji bi mogli značajno promijeniti kreditni rizik dužnika na štetu vjerovnika;

(b) pravo imatelja nekontrolirajućeg udjela u subjektu koji je predmetom ulaganja da odobrava kapitalna ulaganja veća od onih koja su potrebna za redovno poslovanje ili da odobrava izdavanje glavničkih ili dužničkih instrumenata;

(c) pravo vjerovnika na zapljenu imovine dužnika ako dužnik ne ispuni utvrđene uvjete otplate zajma.

Franšize

B.29 Ugovor o franšizi u kojem subjekt koji je predmetom ulaganja kao primatelj franšize davatelju franšize često daje prava koja su namijenjena zaštiti marke koja je predmetom franšize. U pravilu, ugovori o franšizi daju davatelju franšize određena prava odlučivanja u pogledu poslovanja primatelja franšize.

B.30 Općenito, prava davatelja franšize ne ograničavaju sposobnost strana koje nisu davatelj franšize da donose odluke koje bitno utječu na prinos primatelja franšize, niti davatelj franšize temeljem svojih prava iz ugovora o franšizi ima sadašnju sposobnost vođenja poslova koji bitno utječu na prinos primatelja franšize.

B.31 Neophodno je razlikovati sadašnju sposobnost donošenja odluka koje bitno utječu na prinos primatelja franšize od sposobnosti donošenja odluka kojima se štiti marka koja je predmetom franšize. Davatelj franšize nema prevlast nad primateljem franšize ako druge strane imaju postojeća prava kojima su u sadašnjosti sposobna voditi relevantne poslove primatelja franšize.

B.32 Sklapanjem ugovora o franšizi primatelj franšize donio je jednostranu odluku da svoje poslove vodi sukladno uvjetima ugovora, ali za svoj račun.

B.33 Kontrolu nad temeljnim odlukama ove vrste kao što je pravni oblik franšize i strukturu njenog financiranja mogu odrediti druge osobe koje nisu davatelj franšize i ona može bitno utjecati na prinos primatelja franšize. Što su razina financijske potpore davatelja franšize i njegova izloženost varijabilnosti prinosa primatelja franšize niže, to je veća vjerojatnost da davatelj franšize ima samo zaštitna prava.

Glasačka prava

B.34 Ulagatelj često ima sadašnju mogućnost, temeljem glasačkih ili sličnih prava, vođenja relevantnih poslova. Ulagatelj razmatra kriterije iz ovoga dijela (točke B.35 – B.50) ako se relevantni poslovi subjekta koji je predmetom ulaganja vode temeljem glasačkih prava.

Moć raspolaganja temeljem većine glasačkih prava

B.35 Ulagatelj koji ima više od polovice glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja ima pravo raspolaganja u niže navedenim situacijama, osim ako se ne primjenjuje točka B.36 ili točka 37.:

▼M32

(a) relevantni poslovi vode se glasom nositelja većine glasačkih prava; ili

(b) većina članova upravnog tijela koje vodi relevantne poslove imenovana je glasom nositelja većine glasačkih prava.

Većina glasačkih prava bez moći raspolaganja

B.36 Da bi ulagatelj koji u subjektu koji je predmetom ulaganja ima više od polovice glasačkih prava imao moć raspolaganja subjektom, njegova glasačka prava moraju biti materijalna kako je to utvrđeno u točkama B.22 – B.25 i moraju mu u sadašnjosti omogućavati vođenje relevantnih poslova, što je najčešće slučaj putem određivanja poslovnih i financijskih politika. Ako neki drugi subjekt ima postojeća prava vođenja relevantnih poslova i nije agent ulagatelja, ulagatelj nema moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja.

B.37 Ulagatelj nema moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja, čak ni ako ima većinu glasačkih prava u tom subjektu, ako glasačka prava nisu materijalna. Primjerice, ulagatelj koji ima više od polovice glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja ne može imati moć raspolaganja ako se relevantni poslovi vode prema uputama vlade, suda, stečajnog upravitelja, likvidatora ili regulatornog tijela.

Moć raspolaganja bez većine glasačkih prava

B.38 Ulagatelj može imati moć raspolaganja, čak i ako ima manje od većine glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja. Primjerice, ulagatelj može imati moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja s manje od većine glasačkih prava u subjektu putem:

(a) ugovornog sporazuma između ulagatelja i drugih strana s pravom glasa (v. točku B.39);

(b) prava koja proizlaze iz drugih ugovornih sporazuma (v. točku B.40);

(c) glasačkih prava ulagatelja (v. točke B.41 – B.45);

(d) potencijalnih glasačkih prava (v. točke B.47 – B.50); ili

(e) kombinacije prava iz točaka a) – d).

Ugovorni sporazum s drugim stranama s pravom glasa

B.39 Ugovorni sporazum između ulagatelja i drugih strana s pravom glasa može ulagatelju omogućiti pravo da svoja glasačka prava iskoristi na način koji je dostatan da mu da moć raspolaganja, čak i ako ulagatelj nema glasačka prava dostatna da bi mu omogućila moć raspolaganja bez ugovornog sporazuma. No, ugovorni sporazum može ulagatelju zajamčiti mogućnost da druge osobe s pravom glasa navodi kako da glasuju da bi mu omogućile donošenje odluka o relevantnim poslovima.

Prava iz drugih ugovornih sporazuma

B.40 Druga prava odlučivanja, u kombinaciji s glasačkim pravima, mogu ulagatelju pružiti sadašnju mogućnost vođenja relevantnih poslova. Primjerice, prava utvrđena u ugovornom sporazumu zajedno s glasačkim pravima mogu biti dostatna da ulagatelju pruže sadašnju sposobnost vođenja proizvodnog procesa u subjektu koji je predmetom ulaganja ili drugih poslovnih ili financijskih aktivnosti toga subjekta koje bitno utječu na prinos subjekta koji je predmetom ulaganja. No, ako ne postoje druga prava, gospodarska ovisnost subjekta koji je predmetom ulaganja o ulagatelju (kao što je odnos dobavljača s njegovim najvećim kupcem) ne dovodi do ulagateljeve moći raspolaganja subjektom.

▼**M32**

Glasačka prava ulagatelja

B.41 Ulagatelj s manje od većine glasačkih prava ima prava dostatna za njegovu moć raspolaganja kad je praktički u mogućnosti jednostrano voditi relevantne poslove.

B.42 Prilikom utvrđivanja jesu li ulagateljeva glasačka prava dostatna za njegovu moć raspolaganja, ulagatelj razmatra sve činjenice i okolnosti, uključujući:

(a) udjel svojih glasačkih prava u odnosu na veličinu i podjelu glasačkih prava drugih strana s pravom glasa, imajući na umu da:

i. što više glasačkih prava ima, to je vjerojatnije da ima postojeća prava koja mu daju sadašnju mogućnost da vodi relevantne poslove;

ii. što više glasačkih prava ima u odnosu na druge osobe s pravom glasa, to je vjerojatnije da ima postojeća prava koja mu daju sadašnju mogućnost da vodi relevantne poslove;

iii. što je veći broj osoba koje bi trebale djelovati zajedno da bi nadglasale ulagatelja, to je veća vjerojatnost da ulagatelj ima postojeća prava koja mu daju sadašnju mogućnost da vodi relevantne poslove;

(b) potencijalna glasačka prava ulagatelja, drugih strana s pravom glasa ili drugih strana (v. točke B.47 – B.50);

(c) prava koja proizlaze iz drugih ugovornih sporazuma (v. točku B.40); i

(d) sve dodatne činjenice i okolnosti koje ukazuju na to da ulagatelj ima ili nema sadašnju mogućnost voditi relevantne poslove u vrijeme u koje je potrebno donijeti takve odluke, što uključuje kako se glasovalo na prethodnim skupštinama dioničara.

B.43 Kad na vođenje relevantnih poslova presudan utjecaj ima većinski glas i ulagatelj ima znatno više glasačkih prava od druge pojedinačne osobe s pravom glasa ili organizirane skupine osoba s pravom glasa i ti su drugi udjeli u glasačkim pravima uvelike raspršeni, moguće je nedvojbeno zaključiti, nakon razmatranja samo onih čimbenika iz točke 42. a) – c), da ulagatelj ima moć raspolagati subjektom koji je predmetom ulaganja.

Primjeri za primjenu

Primjer 4.

Ulagatelj stječe 48 posto glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja. Preostala glasačka prava podijeljena su na tisuće dioničara, od kojih ni jedan pojedinačno nema više od 1 posto glasačkih prava. Ni jedan dioničar nema nikakav sporazum o tome da se konzultira s drugim dioničarima ili s njima donosi zajedničke odluke. Kod procjene udjela glasačkih prava koja će biti stečena na temelju razmjernog udjela drugih dioničara, ulagatelj je utvrdio da bi mu za kontrolu bilo dovoljan udjel od 48 posto. U tom slučaju je ulagatelj na temelju svog apsolutnog udjela u glasačkim pravima i relativnog udjela drugih dioničara zaključio da je njegov udjel u glasačkim pravima dovoljno prevladavajući da mu omogući ispunjenje uvjeta za moć raspolaganja bez potrebe da provjeri druge dokaze o moći raspolaganja.

▼M32

Primjer 5.

Ulagatelj A ima 40 posto glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja, dok dvanaestero drugih ulagatelja drži svaki 5 posto glasačkih prava u istom subjektu. Dioničarskim ugovorom je ulagatelj A dobio pravo imenovanja, razrješenja i određivanja naknada za rad rukovoditeljima zaduženima za vođenje relevantnih poslova. Za donošenje odluke o izmjeni ugovora potrebna je dvotrećinska većina glasova. U konkretnom slučaju, ulagatelj A zaključuje da njegov apsolutni udjel u glasačkim pravima i relativan udjel u glasačkim pravima ostalih dioničara sami za sebe nisu dovoljni da bi se utvrdilo ima li ulagatelj dostatna prava koja mu omogućuju moć raspolaganja. No, ulagatelj A zaključuje da je njegovo ugovorno pravo imenovanja, razrješenja i određivanja naknada rukovoditeljima dostatno za izvođenje zaključka o tome da ima moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja. Činjenica da ulagatelj A možda i nije iskoristio to svoje pravo ili vjerojatnost da će iskoristiti svoje pravo na izbor, imenovanje i razrješenje rukovoditelja ne ulazi u razmatranje postojanja moći raspolaganja ulagatelja A.

B.44 U nekoj drugoj situaciji može biti nedvojbeno da ulagatelj nema moć raspolaganja razmatrajući samo čimbenike iz točke B.42 a) – c).

Primjeri za primjenu

Primjer 6.

Ulagatelj A drži 45 posto glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja. Druga dva ulagatelja drže svaki 26 posto glasačkih prava u istom subjektu. Preostala glasačka prava drže tri druga dioničara, i to svaki 1 posto. Ne postoje drugi sporazumi koji bi utjecali na odlučivanje. U konkretnom slučaju, veličina udjela ulagatelja A u glasačkim pravima i njegov udjel u glasačkim pravima u odnosu na glasačka prava drugih dioničara dostatni su za izvođenje zaključka o tome da ulagatelj A nema moć raspolaganja subjektom. Potrebna je suradnja samo drugih dvaju ulagatelja da bi se ulagatelju A onemogućilo vođenje relevantnih poslova subjekta koji je predmetom ulaganja.

B.45 Međutim, čimbenici nabrojani u točki B.42 a) – c) sami za sebe ne moraju biti presudni za donošenje zaključka. Ako nekom ulagatelju, nakon što je razmotrio te čimbenike, nije jasno ima li moć raspolaganja, dužan je razmotriti dodatne činjenice i okolnosti, kao što je npr. je li uloga drugih dioničara pasivna, kao što su to pokazala glasovanja na prethodnim skupštinama dioničara. Navedeno uključuje ocjenu čimbenika iz točke B.18 te indicija iz točke B.19 i B.20 Što ulagatelj ima manje glasačkih prava i što je manje osoba potrebno zajedno djelovati da bi nadglasale ulagatelja, to u ocjeni moći raspolaganja ulagatelja temeljem njegovih prava veći naglasak treba staviti na dodatne činjenice i okolnosti. Kad se činjenice i okolnosti iz točaka B.18 – B.20 promatraju zajedno s pravima ulagatelja, veću težinu treba dati dokazima o moći raspolaganja iz točke B.18 nego indicijama moći raspolaganja iz točke B.19 i B.20.

Primjeri za primjenu

Primjer 7.

Ulagatelj ima 45 posto glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja. Jedanaestero drugih dioničara drže svaki 5 posto glasačkih prava u istom subjektu. Ni jedan dioničar nema nikakav sporazum o tome da se konzultira s drugim dioničarima ili s njima donosi zajedničke odluke. U tom slučaju, ulagatelj A zaključuje da njegov apsolutni udjel u glasačkim pravima i relativan udjel glasačkih prava ostalih dioničara sami za sebe nisu dovoljni da bi se utvrdilo ima li ulagatelj dostatna prava koja mu omogućuju moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja. Obvezno se razmatraju dodatne činjenice i okolnosti koje mogu pružiti dokaz o tome da ulagatelj ima ili nema moć raspolaganja subjektom.

▼M32

Primjer 8.

Ulagatelj ima 35 posto glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja. Troje drugih dioničara drže svaki 5 posto glasačkih prava u istom subjektu. Preostala glasačka prava podijeljena su na brojne dioničare, od kojih ni jedan pojedinačno nema više od 1 posto glasačkih prava. Ni jedan dioničar nema nikakav sporazum o tome da se konzultira s drugim dioničarima ili s njima donosi zajedničke odluke. Odluke o relevantnim poslovima subjekta koji je predmetom ulaganja donose se većinom glasova na skupštini dioničara – na posljednjim relevantnim skupštinama dioničara nazočilo je 75 posto glasačkih prava u subjektu. U tom slučaju, aktivno sudjelovanje drugih dioničara na posljednjim skupštinama ukazuje na to da ulagatelj praktički ne bi imao mogućnost voditi relevantne poslove jednostrano, neovisno o tome je li ih vodio zbog toga što je dovoljan broj drugih dioničara glasovao na isti način kao i ulagatelj ili ne.

B.46 Ako, nakon što se razmotre čimbenici pobrojani u točki B.42 a) – d), nije jasno ima li ulagatelj moć raspolaganja, ulagatelj nema kontrolu nad subjektom koji je predmetom ulaganja.

Potencijalna glasačka prava

B.47 Kod ocjenjivanja postojanja kontrole, ulagatelj uzima u obzir svoja potencijalna glasačka prava, kao i potencijalna glasačka prava drugih da bi utvrdio ima li moć raspolaganja ili ne. Potencijalna glasačka prava su prava na dobivanje glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja, kao što su prava koja proizlaze iz konvertibilnih instrumenata ili opcija, uključujući unaprijedne (*forward*) ugovore. Potencijalna glasačka prava razmatraju se samo ako su materijalna (v. točke B.22 – B.25).

B.48 Prilikom razmatranja potencijalnih glasačkih prava ulagatelj je dužan razmotriti svrhu i ustroj instrumenta, kao i svrhu i ustroj drugih oblika sudjelovanja ulagatelja u subjektu koji je predmetom ulaganja. To uključuje ocjenu raznih uvjeta koji se primjenjuju na instrument, kao i očiglednih očekivanja, motiva ili razloga ulagatelja iz kojih je ugovorio te uvjete.

B.49 Ako ulagatelj istodobno ima glasačka prava ili druga prava odlučivanja u odnosu na poslove subjekta koji je predmetom ulaganja, ocjenjuje daju li mu ta prava u kombinaciji s potencijalnim glasačkim pravima moć raspolaganja.

B.50 Materijalna potencijalna glasačka prava sama za sebe ili u kombinaciji s drugim pravima mogu ulagatelju pružiti sadašnju sposobnost vođenja relevantnih poslova. Primjerice, to će vjerojatno biti slučaj kad ulagatelj ima 40 posto glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja i prema članku B.23 ima materijalna prava koja proizlaze iz opcija za stjecanjem daljnjih 20 posto glasačkih prava.

P r i m j e r i z a p r i m j e n u

Primjer 9.

Ulagatelj A drži 70 posto glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja. Ulagatelj B ima 30 posto glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja, kao i opciju za stjecanjem polovice glasačkih prava ulagatelja A. Opcija je izvršiva za iduće dvije godine po fiksnoj cijeni koja je uvelike unutar tržišnog raspona (i očekuje se da će tako i ostati kroz dvogodišnje razdoblje). Ulagatelj A je primjenjivao svoje glasove i

▼M32

aktivno vodi relevantne poslove subjekta koji je predmetom ulaganja. U tom slučaju će ulagatelj A vjerojatno zadovoljiti kriterij moći raspolaganja jer se čini da ima sadašnju sposobnost vođenja relevantnih poslova. Premda ulagatelj B ima sadašnju izvršivu opciju kupnje dodatnih glasačkih prava (kojima bi, ako budu izvršene, dobio većinu glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja), uvjeti povezani s opcijama su takvi da se opcije ne smatraju materijalnima.

Primjer 10.

Ulagatelj A i druga dva ulagatelja imaju svaki trećinu glasačkih prava u subjektu koji je predmetom ulaganja. Djelatnost subjekta usko je povezana s ulagateljem A. Uz svoje glavničke instrumente, ulagatelj A drži i dužničke instrumente koji se u svakom trenutku mogu pretvoriti u redovne dionice subjekta koji je predmetom ulaganja po fiksnoj cijeni koja nije blizu tržišnoj (ali nije ni previše različita od nje). Kad bi se dug konvertirao, ulagatelj A bi imao 60 posto glasačkih prava u tom subjektu. Ulagatelj A imao bi koristi od sinergijskih učinaka kad bi dužnički instrumenti bili pretvoreni u redovne dionice. Ulagatelj A ima moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja jer ima glasačka prava u njemu, zajedno s materijalnim potencijalnim glasačkim pravima temeljem kojih ima sadašnju sposobnost vođenja relevantnih poslova subjekta.

Moć raspolaganja kad utjecaj glasačkih ili sličnih prava na prinos subjekta koji je predmetom ulaganja nije bitan

B.51 U ocjenjivanju svrhe i ustroja subjekta koji je predmetom ulaganja (v. točke B.5 – B.8), ulagatelj je dužan razmotriti sudjelovanje i odluke na početku subjekta u sklopu njegovog ustroja i ocijeniti daju li uvjeti transakcije i obilježja sudjelovanja ulagatelju prava koja su dostatna da bi imao moć raspolaganja. Sudjelovanje u ustroju subjekta koji je predmetom ulaganja nije samo za sebe dovoljno da bi ulagatelju dalo kontrolu. No, sudjelovanje u ustroju može ukazivati na to da je ulagatelj imao priliku dobiti prava dostatna da bi imao moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja.

B.52 Uz to, ulagatelj je dužan razmotriti ugovorne sporazume, kao što su prava na kupnju, prava na prodaju i prava u likvidaciji utvrđena na samom početku subjekta koji je predmetom ulaganja. Ako ugovorna prava obuhvaćaju poslove usko povezane sa subjektom koji je predmetom ulaganja, onda su ona sastavni dio ukupnog poslovanja subjekta, čak i ako se mogu odvijati izvan njegovih pravnih granica. Prema tome, izričita ili prešutna prava odlučivanja ugrađena u ugovorne sporazume koji su usko povezani sa subjektom koji je predmetom ulaganja, potrebno je prilikom utvrđivanja moći raspolaganja uzeti u obzir kao relevantne poslove.

B.53 Kod nekih subjekata koji su predmetom ulaganja, relevantni poslovi nastaju samo stjecajem određenih okolnosti ili nastankom određenih događaja. Subjekt koji je predmet ulaganja može biti ustrojen na način da njegovi poslovi i njegov prinos budu unaprijed određeni, izuzev u slučaju i do nastupa određenih okolnosti ili događaja. Ako je tako, samo one odluke o poslovima subjekta kad nastupe točno određene okolnosti ili događaji mogu bitno utjecati na njegov prinos i biti relevantnim poslovima. Određene okolnosti ili događaji ne moraju se dogoditi da bi ulagatelj imao mogućnost donijeti takve odluke da bi imao moć raspolaganja. Ta prava ne postaju zaštitnima samo zbog činjenice da je pravo na odlučivanje uvjetovano nekim okolnostima ili događajima.

▼M32

Primjeri za primjenu

Primjer 11.

Ulagateljeva jedina djelatnost, kako je utvrđena u osnivačkim aktima, jest svakodnevni otkup i upravljanje potraživanjima za njegove investitore. Svakodnevno upravljanje tražbinama uključuje naplatu potraživanja i prijenos uplaćene glavnice i kamata o dospijeću. Po izostanku plaćanja nekog potraživanja, subjekt koji je predmetom ulaganja automatski potraživanje prodaje ulagatelju prema zasebnom ugovoru o prodaji između ulagatelja i subjekta. Jedini relevantni posao je upravljanje potraživanjima u slučaju izostanka plaćanja jer je to jedini posao koji bitno utječe na prinos subjekta koji je predmetom ulaganja. Upravljanje potraživanjima prije izostanka plaćanja nije relevantni posao jer ne zahtijeva donošenje materijalnih odluka koje bi bitno mogle utjecati na prinos subjekta koji je predmetom ulaganja – poslovi prije nego što nastupi izostanak plaćanja su unaprijed određeni i svode se isključivo na naplatu novčanih iznosa o dospijeću i zatim njihovo prosljeđivanje ulagateljima. Prema tome, u ocjenjivanju ukupnih poslova subjekta koji je predmetom ulaganja koji bitno utječu na njegov prinos, treba uzeti u obzir samo pravo ulagatelja na upravljanje tom imovinom po nastupu izostanka plaćanja. U ovome primjeru, ustroj subjekta koji je predmetom ulaganja jamči da ulagatelj ima ovlasti donositi odluke o poslovima koji bitno utječu na prinos jedino kad je takva ovlast potrebna. Uvjeti ugovora o prodaji sastavni su dio cijele transakcije i ustroja subjekta koji je predmetom ulaganja. Prema tome, uvjeti ugovora o prodaji, zajedno s osnivačkim aktima subjekta koji je predmetom ulaganja, navode na zaključak da ulagatelj ima moć raspolaganja subjektom, čak i ako vlasništvo nad potraživanjima preuzima tek po izostanku plaćanja i potraživanjima s kašnjenjem u naplati upravlja izvan pravnih granica subjekta koji je predmetom ulaganja.

Primjer 12.

Potraživanja su jedina imovina subjekta koji je predmetom ulaganja. Razmatrajući svrhu i ustroj toga subjekta, utvrđeno je da je upravljanje potraživanjima po izostanku plaćanja jedini relevantan posao. Strana koja ima mogućnost upravljanja potraživanjima kod kojih je došlo do izostanka plaćanja, ima moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja, neovisno o tome je li bilo koji dužnik kasnio s plaćanjem ili ne.

B.54 Ulagatelj može imati izričito ili prešutno preuzetu obvezu osigurati nastavak poslovanja subjekta koji je predmetom ulaganja tako kako je ustrojen. Takva obveza može povećati izloženost ulagatelja varijabilnosti prinosa, a time i podići motivaciju ulagatelja da stekne prava dostatna za moć raspolaganja. Prema tome, preuzeta obveza da će se osigurati nastavak poslovanja subjekta koji je predmetom ulaganja tako kako je on ustrojen, može ukazivati na to da ulagatelj ima moć raspolaganja, ali ona sama za sebe ulagatelju ne daje tu moć niti sprječava moć neke druge strane.

Izloženost prinosu subjekta koji je predmetom ulaganja, odnosno pravo na njegov prinos

B.55 Ulagatelj je dužan prilikom ocjenjivanja ima li kontrolu nad subjektom koji je predmetom ulaganja utvrditi je li temeljem svog sudjelovanja u subjektu izložen varijabilnim prinosima toga subjekta, odnosno ima li pravo na njih.

▼M32

B.56 Varijabilni prinos je prinos koji nije fiksan i koji može varirati zavisno o uspješnosti poslovanja subjekta koji je predmetom ulaganja. Varijabilni prinos može biti ili samo pozitivan, ili samo negativan, ili pozitivan i negativan (v. točku 15.). Ulagatelj ocjenjuje je li i u kojoj mjeri prinos od nekog subjekta koji je predmetom ulaganja varijabilan na temelju suštine sporazuma i neovisno o pravnom obliku prinosa. Primjerice, ulagatelj može držati obveznicu po kojoj se kamate plaćaju u fiksnim iznosima. U smislu ovoga MSFI-ja, plaćanja fiksnih kamata su varijabilan prinos jer podliježu riziku izostanka plaćanja i jer ulagatelja izlažu kreditnom riziku izdavatelja obveznice. Raspon varijabilnosti (tj. u kojoj mjeri je prinos varijabilan) ovisi o kreditnoj sposobnosti obveznice. Jednako tako su varijabilni prinos i fiksne naknade za uspješnost u upravljanju imovinom subjekta koji je predmetom ulaganja jer one ulagatelja izlažu riziku uspješnosti subjekta koji je predmetom ulaganja. Raspon varijabilnosti ovisi o sposobnosti toga subjekta da ostvaruje prihode dostatne za plaćanje naknade.

B.57 Primjeri prinosa:

(a) dividende, ostale isplate gospodarske koristi subjekta koji je predmetom ulaganja (npr. kamate na dužničke vrijednosne papire koje je taj subjekt izdao) i promjene vrijednosti udjela ulagatelja u tom subjektu;

(b) naknade za upravljanje imovinom ili obvezama subjekta koji je predmetom ulaganja, naknade i izloženost gubicima temeljem davanja potpore radi odobrenja kredita ili održavanja likvidnosti, preostali udjeli u imovini i obvezama subjekta u slučaju njegove likvidacije, porezne olakšice i dostupnost likvidnim sredstvima u budućnosti koje ulagatelj ima temeljem svog sudjelovanja u subjektu;

(c) prinosi koji nisu dostupni drugim imateljima udjela. Primjerice, ulagatelj može svoju imovinu koristiti u kombinaciji s imovinom subjekta koji je predmetom ulaganja, kao što je objedinjavanje poslovnih funkcija radi ostvarivanja koristi od ekonomije razmjera, uštede na troškovima, dostupnosti rijetkih proizvoda, pristupa zaštićenom intelektualnom vlasništvu ili ograničavanja nekih poslova ili neke imovine, a s ciljem povećanja vrijednosti druge imovine ulagatelja.

Veza između moći raspolaganja i prinosa

Prenesene ovlasti

B.58 Kad ulagatelj s pravom odlučivanja (odlučitelj) ocjenjuje kontrolira li neki subjekt koji je predmetom ulaganja, dužan je utvrditi nastupa li kao principal ili kao agent. Ulagatelj je također dužan utvrditi nastupa li neki drugi subjekt s pravom odlučivanja kao njegov agent. Agent je osoba koja prvenstveno nastupa u ime i u korist neke druge osobe ili više osoba (kao principala), stoga u primjeni svoje ovlasti odlučivanja nema kontrolu nad subjektom koji je predmetom ulaganja (v. točku 17. i točku 18.). Prema tome, agent može ponekad imati ovlasti principala i primjenjivati ih, ali u ime principala. Odlučitelj nije agent samo zato što druge osobe mogu imati koristi od odluka koje on donosi.

B.59 Ulagatelj ima pravo prenijeti svoje ovlaštenje za odlučivanje o nekim konkretnim pitanjima ili o svim relevantnim poslovima na agenta. U ocjenjivanju ima li kontrolu nad subjektom koji je predmetom ulaganja, ulagatelj je dužan prava odlučivanja prenesena na svog agenta promatrati kao da je on taj koji je neposredni nositelj tih prava. Kad postoji više prinicpala, svaki od njih dužan je ocijeniti ima li moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja razmatrajući kriterije iz točaka B.5 – B.54 Točke B.60 – B.72 sadrže smjernice o tome kako utvrditi je li odlučitelj agent ili principal.

▼**M32**

B.60 Prilikom utvrđivanja je li agent, odlučitelj je dužan razmotriti cijeli odnos između sebe, subjekta kojim se upravlja i drugih strana koje sudjeluju u subjektu, osobito sve niže navedene čimbenike:

(a) opseg svojih ovlasti odlučivanja u subjektu koji je predmetom ulaganja (točke B.62. i B.63);

(b) prava drugih strana u subjektu (točke B.64 – B.67);

(c) naknadu za rad koja mu pripada sukladno ugovoru o naknadi (točke B.68 – B.70);

(d) svoju izloženost varijabilnosti prinosa po drugim udjelima koje ima u tom subjektu (točke B.71 i B.72).

Svakom od čimbenika dodjeljuje se različiti ponder zavisno o konkretnim činjenicama i okolnostima.

B.61 Utvrđivanje je li odlučitelj agent nalaže ocjenu svih čimbenika iz točke B.60, osim ako neka strana u subjektu ima materijalno pravo razriješiti odlučitelja dužnosti (pravo razrješenja) i može ga razriješiti bez navođenja razloga (v. točku B.65).

Opseg ovlasti odlučivanja

B.62 Opseg ovlasti odlučivanja donositelja odluke ocjenjuje se razmatrajući:

(a) dopuštene poslove temeljem ugovora o odlučivanju i zakona; i

(b) diskrecijske ovlasti odlučitelja u donošenju odluka o tim poslovima.

B.63 Odlučitelj je dužan razmotriti svrhu i ustroj subjekta koji je predmetom ulaganja, rizike kojima je subjekt prema ustroju izložen, rizike koje je subjekt prema ustroju dužan prenijeti na sudionike u njemu te razinu sudjelovanja odlučitelja prema ustroju. Primjerice, ako odlučitelj u znatnoj mjeri sudjeluje u ustroju subjekta koji je predmetom ulaganja (što uključuje utvrđivanje opsega ovlasti odlučivanja), to može ukazivati na to da je imao priliku i poticaj steći prava koja će mu omogućiti vođenje relevantnih poslova.

Prava drugih strana

B.64 Materijalna prava drugih strana mogu utjecati na odlučiteljevu sposobnost vođenja relevantnih poslova subjekta koji je predmetom ulaganja. Materijalno pravo razrješenja ili druga prava ukazuju na to da je odlučitelj agent.

▼**M32**

B.65 Kad materijalno pravo razrješenja ima samo jedna strana i odlučitelja može razriješiti dužnosti bez navođenja razloga, to je samo za sebe dovoljno da bi se izveo zaključak da je odlučitelj agent. Ako takva prava ima više strana (od kojih ni jedna nema pravo odlučitelja razriješiti dužnosti bez suglasnosti drugih strana), ona sama za sebe nisu presudna da bi se utvrdilo da odlučitelj nastupa prvenstveno u ime i u korist drugih. Nadalje, što je veći broj strana koje moraju djelovati zajedno u primjeni prava na razrješenje odlučitelja te što su iznos i varijabilnost povezani s drugim ekonomskim interesima odlučitelja (tj. naknada za rad i drugi interesi) veći, to je manji ponder koji se pripisuje ovome čimbeniku.

B.66 U ocjenjivanju je li odlučitelj agent, materijalna prava drugih strana koja odlučitelja ograničavaju u primjeni njegovih diskrecijski prava u odlučivanju, razmatraju se na sličan način kao i pravo razrješenja. Primjerice, odlučitelj koji je od manjeg broja drugih strana dužan pribaviti suglasnost za svoje djelovanje u pravilu je agent. (Za dodatne smjernice o pravima i o tome jesu li ona materijalna vidjeti točke B.22 – B.25.)

B.67 U razmatranje prava drugih strana obvezno ulazi ocjenjivanje prava koja može primijeniti nadzorni odbor (ili neko drugo rukovodeće tijelo) subjekta koji je predmetom ulaganja, kao i njihov utjecaj na ovlasti odlučivanja (v. točku B.23 b)).

Naknada za rad

B.68 Što su iznos i varijabilnost naknade za rad odlučitelja veći u odnosu na očekivani prinos od poslova subjekta koji je predmetom ulaganja, to je veća vjerojatnost da je odlučitelj principal.

B.69 Odlučitelj je dužan, u utvrđivanju je li agent ili principal, također uzeti u obzir postojanje sljedećih uvjeta:

(a) proporcionalnost naknade za rad izvršenim poslovima;

(b) ugovor o naknadi za rad sadrži samo uvjete ili iznose uobičajene za slične poslove i razinu vještina ugovorene po načelu nepovezanih osoba.

B.70 Odlučitelj ne može biti agent ako ne postoje uvjeti iz točke B.69 a) i B.69 b). No, ispunjenje tih uvjeta nije samo za sebe dovoljno za izvođenje zaključka o tome da je odlučitelj agent.

Izloženost varijabilnosti prinosa po drugim udjelima

B.71 Odlučitelj koji ima udjele u subjektu koji je predmetom ulaganja (npr. udjele ili dionice ili jamči za uspješnost poslovanja toga subjekta), dužan je pri ocjenjivanju nastupa li kao agent uzeti u obzir svoju izloženost varijabilnosti prinosa. Držanje drugih udjela u subjektu koji je predmetom ulaganja ukazuje na to da odlučitelj može biti principal.

▼M32

B.72 U ocjenjivanju svoje izloženosti varijabilnosti prinosa po drugim udjelima u subjektu koji je predmetom ulaganja odlučitelj je dužan uzeti u obzir sljedeće:

(a) što su, promatrajući ukupno njegovu naknadu za rad i druge udjele, iznos i varijabilnost povezani s njegovim ekonomskim interesima veći, to je veća vjerojatnost da je odlučitelj prinicpal;

(b) razlikuje li se izloženost varijabilnosti od one drugih ulagatelja i, ako da, može li ta činjenica utjecati na njegovo djelovanje. Primjerice, to može biti slučaj kad odlučitelj ima podređene udjele u subjektu koji je predmetom ulaganja ili mu daje neke druge oblike kreditnih jamstava.

Odlučitelj je dužan svoju izloženost ocijeniti u odnosu na ukupnu varijabilnost prinosa subjekta koji je predmetom ulaganja. Ocjena se izvodi prvenstveno na temelju prinosa koji se očekuje od poslova subjekta koji je predmetom ulaganja, ali se ne smije zanemariti odlučiteljeva najveća moguća izloženost varijabilnosti prinosa toga subjekta po osnovi drugih udjela/interesa koje odlučitelj drži.

Primjeri za primjenu

Primjer 13.

Odlučitelj (upravitelj fonda) osniva i plasira investicijski fond koji podliježe određenoj regulativi, kojim i upravlja, prema usko definiranim parametrima utvrđenima u strategiji ulaganja fonda prema odredbama nacionalnih zakona i propisa. Fond je ulagateljima predstavljen kao fond koji ulaže u raznovrsni portfelj vlasničkih vrijednosnih papira subjekata koji su uvršteni na burzu. U sklopu definiranih parametara, upravitelj fonda ima diskrecijsko pravo odlučiti u koju imovinu da se ulaže. Upravitelj fonda je uložio u 10-postotni razmjerni udjel u fondu i dobiva za svoj rad tržišno utemeljenu naknadu koja iznosi 1 posto neto imovine fonda. Naknade su razmjerne odrađenim poslovima. Upravitelj fonda nije obvezan financirati gubitke iznad svog 10-postotnog udjela u koji je uložio. Fond nije dužan postaviti, niti je postavio neovisno nadzorno tijelo. Ulagatelji nemaju nikakva materijalna prava koja bi utjecala na ovlast odlučivanja upravitelja fonda, ali imaju pravo otkupiti svoje udjele u sklopu limita koje je fond postavio.

Iako posluje unutar parametara definiranih strategijom ulaganja te sukladno regulativi, upravitelj fonda ima prava odlučivanja koja mu daju sadašnju sposobnost vođenja relevantnih poslova fonda – ulagatelji nemaju materijalna prava koja bi utjecala na ovlast odlučivanja upravitelja fonda. Upravitelj fonda dobiva za svoj rad naknadu koja je tržišno utemeljena i razmjerna je poslovima koje je odradio, a ima i udjel u fondu. Upravitelj fonda je po osnovi naknade za rad i svog udjela u fondu izložen varijabilnosti prinosa iz poslova fonda bez stvaranja izloženosti koja bi do te mjere bila značajna da bi ukazivala na to da je upravitelj fonda principal.

U ovome primjeru, naknada za izloženost upravitelja fonda varijabilnosti prinosa iz fonda, zajedno s njegovim ovlastima za odlučivanje unutar definiranih parametara, ukazuje na to da je upravitelj fonda agent. Prema tome, upravitelj fonda zaključuje da nema kontrolu nad fondom.

▼M32

Primjer 14.

Odlučitelj osniva i plasira fond koji brojnim ulagateljima pruža mogućnosti ulaganja, kojim i upravlja. Odlučitelj (upravitelj fonda) mora donositi odluke u najboljem interesu svih ulagatelja te sukladno odlučujućim ugovorima fonda. Bez obzira na to, ima široke diskrecijske ovlasti u odlučivanju. Upravitelj fonda dobiva za svoj rad tržišno utemeljenu naknadu u visini 1 posto imovine kojom upravlja te 20 posto ukupne dobiti fonda ako fond ostvari točno određenu dobit. Naknade su razmjerne odrađenim poslovima.

Iako mora donositi odluke u najboljem interesu svih ulagatelja, upravitelj fonda ima široke ovlasti u odlučivanju o tome kako voditi relevantne poslove fonda. Upravitelj fonda dobiva fiksnu naknadu i naknadu povezano s uspješnošću i obje razmjerno poslovima koje odrađuje. Uz to, naknadom za rad su interesi upravitelja fonda usklađeni s onima njegovih ulagatelja radi povećanja vrijednosti fonda bez stvaranja izloženosti u odnosu na varijabilnost prinosa iz poslova fonda koja bi do te mjere bila značajna da bi naknada promatrana sama za sebe ukazivala na to da je upravitelj fonda principal.

Gore opisano činjenično stanje vrijedi za primjere 14.A – 14.C koji slijede. Svaki primjer promatra se zasebno.

Primjer 14.A

Upravitelj fonda ima i 2-postotni udjel u fondu kojim su njegovi interesi usklađeni s interesima drugih ulagatelja. Upravitelj fonda nije obvezan financirati gubitke iznad svog 2-postotnog udjela u koji je uložio. Ulagatelji mogu upravitelja fonda razriješiti dužnosti jednostavnom većinom glasova, ali samo zbog kršenja ugovora.

Udjel upravitelja fonda u visini 2 posto povećava izloženost upravitelja fonda varijabilnosti prinosa iz poslova fonda bez stvaranja izloženosti koja bi do te mjere bila značajna da bi ukazivala na to da je upravitelj fonda principal. Prava drugih ulagatelja da upravitelja fonda razriješe dužnosti smatraju se zaštitnim pravima jer su primjenjiva samo kod kršenja ugovora. U ovome primjeru, iako upravitelj fonda ima široke ovlasti u odlučivanju i izložen je varijabilnosti prinosa temeljem svog udjela u fondu i naknade za svoj rad, njegova izloženost ukazuje na to da je on agent. Prema tome, upravitelj fonda zaključuje da nema kontrolu nad fondom.

Primjer 14.B

Upravitelj fonda ima razmjeran udjel u fondu koji je materijalno bitan, ali nema obvezu financirati gubitke iznad visine udjela. Ulagatelji mogu upravitelja fonda razriješiti dužnosti jednostavnom većinom glasova, ali samo zbog kršenja ugovora.

U ovome primjeru, prava drugih ulagatelja da upravitelja fonda razriješe dužnosti smatraju se zaštitnim pravima jer su primjenjiva samo kod kršenja ugovora. Iako upravitelj fonda dobiva fiksnu naknadu i naknadu vezanu za uspješnost, koje su obje razmjerne odrađenim poslovima, one, u kombinaciji s udjelom upravitelja fonda, mogu stvoriti izloženost prema varijabilnosti prinosa od poslova fonda koja može biti do te mjere značajna da ukazuje na to da je upravitelj fonda principal. Što je vrijednost ekonomskih interesa upravitelja fonda (promatrajući ukupno njegovu naknadu i druge interese), a time i s njima povezana varijabilnost veća, to će upravitelj fonda u analizi veći naglasak staviti na ekonomske interese, te je veća vjerojatnost da je upravitelj fonda principal.

▼M32

Primjerice, nakon što razmotri svoju naknadu za rad i druge čimbenike, upravitelj fonda može svoj 20-postotni udjel smatrati dostatnim za zaključak da kontrolira fond. No, u drukčijim okolnostima (tj. kad bi naknada za rad ili drugi čimbenici bili drukčiji), kontrola može proizaći iz neke druge visine udjela.

Primjer 14.C

Upravitelj fonda ima razmjeran udjel u fondu od 20 posto, ali nema obvezu financirati gubitke iznad visine svog udjela od 20 posto. Fond ima nadzorni odbor članovi kojeg su neovisni u odnosu na upravitelja fonda i biraju ih ulagatelji. Nadzorni odbor jednom godišnje imenuje upravitelja fonda. Ako nadzorni odbor odluči ne obnoviti ugovor s upraviteljem fonda, njegove poslove mogu obavljati drugi upravitelji iz tog sektora.

Iako upravitelj fonda dobiva fiksnu naknadu i naknadu vezanu za uspješnost, koje su obje razmjerne odrađenim poslovima, one, u kombinaciji s njegovim 20-postotnim udjelom, mogu stvoriti izloženost prema varijabilnosti prinosa od poslova fonda koja može biti do te mjere značajna da ukazuje na to da je upravitelj fonda principal. No, ulagatelji imaju materijalno pravo upravitelja fonda razriješiti dužnosti – nadzorni odbor ima mehanizam koji ulagateljima omogućuje da upravitelja fonda razriješe dužnosti ako tako odluče.

U ovome primjeru, upravitelj fonda u analizi stavlja veći naglasak na materijalno pravo razrješenja dužnosti. Prema tome, iako upravitelj fonda ima široke ovlasti u odlučivanju i izložen je varijabilnosti prinosa od fonda temeljem svoje naknade za rad i svog udjela, materijalna prava drugih ulagatelja ukazuju na to da je upravitelj fonda agent. Prema tome, upravitelj fonda zaključuje da nema kontrolu nad fondom.

Primjer 15.

Oformljuje se subjekt koji je predmetom ulaganja radi otkupa portfelja vrijednosnih papira s fiksnom kamatnom stopom pokrivenih imovinom koji je financiran dužničkim i glavničkim instrumentima s fiksnom kamatnom stopom. Glavnički instrumenti namijenjeni su zaštiti ulagatelja dužničkih instrumenata od prvih gubitaka i ostvarivanja eventualnog preostalog prinosa za subjekt koji je predmetom ulaganja. Transakcija je plasirana potencijalnim ulagateljima dužničkih instrumenata kao ulaganje u portfelj vrijednosnica pokrivenih imovinom uz izloženost kreditnom riziku u vezi s mogućim izostankom plaćanja izdavatelja vrijednosnica pokrivenih imovinom koje su u portfelju te izloženost riziku kamatne stope povezanom s upravljanjem portfeljem. Pri osnivanju, udjel glavničkih instrumenata u otkupljenoj imovini bio je 10 posto. Odlučitelj (upravitelj fonda) upravlja portfeljem imovine koja je u uporabi kroz donošenje odluka o ulaganju unutar parametara definiranih u prospektu subjekta koji je predmetom ulaganja. Upravitelju fonda za njegov rad pripadaju tržišno utemeljena naknada u fiksnom iznosu (tj. 1 posto imovine kojom upravlja) te naknade za uspješnost (tj. u visini 10 posto dobiti) ako subjekt ostvari dobit iznad određenog praga. Naknade su razmjerne odrađenim poslovima. Upravitelj imovinom ima 35-postotni udjel u kapitalu subjekta koji je predmetom ulaganja.

▼M32

Preostalih 65 posto udjela u kapitalu, kao i sve dužničke instrumente, drži velik broj nepovezanih i raspršenih trećih ulagatelja. Upravitelj može biti razriješen dužnosti bez obrazloženja jednostavnom većinom glasova drugih ulagatelja.

Upravitelj imovinom dobiva naknadu za rad koja se sastoji od fiksne naknade i naknade za uspješnost, obje razmjerno poslovima koje odrađuje. Tom su naknadom za rad interesi upravitelja fonda usklađeni s onima drugih ulagatelja radi povećanja vrijednosti fonda. Upravitelj imovinom izložen je varijabilnosti prinosa po poslovima fonda jer drži 35 posto udjela u kapitalu, kao i temeljem svoje naknade za rad.

Iako posluje unutar parametara utvrđenih u prospektu subjekta, upravitelj imovinom ima sadašnju mogućnost donositi odluke o ulaganju koje bitno utječu na prinos subjekta – pravu drugih ulagatelja na razrješenje upravitelja dužnosti pripada nizak ponder jer je to pravo raspodijeljeno na velik broj raspršenih ulagatelja. U ovome primjeru, upravitelj veći naglasak stavlja na svoju izloženost varijabilnosti prinosa od fonda temeljem svog udjela u kapitalu, koji je podređen dužničkim instrumentima. Udjel u kapitalu u visini od 35 posto stvara podređenu izloženost prema gubicima i pravima na prinos subjekta koji je predmetom ulaganja, koji su do te mjere bitni da ukazuju na to da je upravitelj principal. Prema tome, upravitelj fonda zaključuje da kontrolira subjekt koji je predmetom ulaganja.

Primjer 16.

Odlučitelj (sponzor) sponzorira multiprodajni subjekt posebne namjene (tzv. *conduit*) koji trećim, nepovezanim ulagateljima izdaje kratkoročne dužničke instrumente. Transakcija je potencijalnim ulagateljima predstavljena kao ulaganje u portfelj srednjoročne imovine visokog rejtinga uz minimalnu kreditnu izloženost po osnovi mogućeg izostanka plaćanja izdavatelja imovine koja je u portfelju. Subjektu srednjoročne imovinske portfelje visokog rejtinga prodaju razni prenositelji. Svaki prenositelj upravlja imovinskim portfeljem koji prodaje subjektu, kao i potraživanjima po izostanku plaćanja za određenu tržišno utemeljenu naknadu. Svaki prenositelj također pruža zaštitu od prvih gubitaka temeljem gubitaka po osnovi kreditnog rizika svog imovinskog portfelja prekomjernim osiguranjem imovine prenesene u subjekt. Sponzor definira uvjete subjekta i upravlja poslovima subjekta za tržišno utemeljenu naknadu. Naknade su razmjerne odrađenim poslovima. Sponzor odobrava prodavatelje kojima je dopuštena prodaja portfelja subjektu, imovinu koju subjekt otkupljuje i donosi odluke o financiranju subjekta. Sponzor je dužan postupati u najboljem interesu svih ulagatelja.

Sponzor ima pravo na eventualni preostali prinos subjekta i subjektu daje dodatna kreditna osiguranja i sredstva za potrebe likvidnosti subjekta. Dodatna kreditna osiguranja sponzora dostatna su za pokriće gubitka do 5 posto ukupne imovine subjekta nakon pokrića gubitaka od strane prenositelja. Sredstva za potrebne likvidnosti ne isplaćuju se po imovini kod koje je nastupio izostanak plaćanja. Ulagatelji nemaju materijalna prava koja bi mogla utjecati na sponzorovu ovlast za odlučivanje.

▼M32

Iako sponzor za svoj rad dobiva tržišno uobičajenu naknadu razmjerno odrađenim poslovima, izložen je varijabilnosti prinosa od poslova subjekta po osnovi svog prava na eventualni ostatak prinosa subjekta te davanje kreditnih jamstava i sredstava za likvidnost (što znači da je subjekt korištenjem kratkoročnih dužničkih instrumenata za financiranje srednjoročne imovine izložen likvidnosnom riziku). Iako svaki prenositelj ima pravo odlučivanja koje utječe na vrijednost imovine subjekta, sponzor ima široke ovlasti odlučivanja koje mu daju sadašnju mogućnost da vodi one poslove koji *najbitnije* utječu na prinos subjekta (tj. sponzor je postavio uvjete subjekta, ima pravo odlučivati o imovini, tj. odobravati imovinu koja se kupuje, kao i prenositelje imovine, i financiranju subjekta, koje nalaže da se redovito pronalaze novi izvori ulaganja). Pravo na preostali prinos subjekta te davanje kreditnih jamstava i osiguranje likvidnosti izlažu sponzora varijabilnosti prinosa od poslova subjekta koja se razlikuje od one kojoj su izloženi drugi ulagatelji. Prema tome, takva izloženost ukazuje na to da je sponzor principal, te stoga sponzor zaključuje da kontrolira subjekt. Obveza sponzora da djeluje u najboljem interesu svih ulagatelja nije zapreka za to da bude principal.

Odnosi s drugim stranama

B.73 U ocjenjivanju kontrole, ulagatelj je dužan razmotriti narav svojih odnosa s drugim stranama te nastupaju li druge osobe u ime ulagatelja (tj. jesu li njegovi stvarni, tj. *de facto* agenti). Da bi bilo moguće utvrditi jesu li druge osobe *de facto* agenti, potrebno je primijeniti prosudbu uzimajući u obzir ne samo narav odnosa, nego i međusobnu interakciju drugih strana te njihovu interakciju s ulagateljem.

B.74 Riječ je o odnosu koji se ne mora temeljiti na nekom ugovoru. Osoba je *de facto* zastupnik kad ulagatelj ili oni koji vode poslove ulagatelja imaju mogućnost navoditi osobu da nastupa u ime ulagatelja. U takvim okolnostima ulagatelj je dužan, da bi ocijenio ima li kontrolu u subjektu, razmotriti svoja prava odlučivanja kao *de facto* agenta te svoja prava na varijabilni prinos i svoju posrednu izloženost varijabilnom prinosu putem *de facto* agenta zajedno sa svojom izloženošću.

B.75 Slijede primjeri drugih strana koje, po naravi odnosa, mogu biti *de facto* agenti ulagatelja:

(a) povezane osobe ulagatelja;

(b) osoba koja je svoj udjel u subjektu koji je predmetom ulaganja primila kao doprinos ili zajam od ulagatelja;

(c) osoba koja je pristala na to da svoje udjele u subjektu koji je predmetom ulaganja ne prodaje, ne prenosi niti opterećuje bez prethodne suglasnosti ulagatelja (osim u slučaju da ulagatelj i ta osoba imaju pravo na prethodnu suglasnost i ta se prava temelje na uzajamno ugovorenim uvjetima između voljnih nepovezanih osoba);

(d) osoba koja ne može financirati svoje poslovanje bez podređene financijske potpore ulagatelja;

▼M32

(e) subjekt koji je predmetom ulaganja i većina članova njegovog upravnog tijela ili njegovih ključnih rukovoditelja je ista kao i kod ulagatelja;

(f) osoba koja je poslovno usko povezana s ulagateljem, kao što je to odnos između davatelja profesionalnih usluga i njegovog važnog klijenta.

Kontrola nad točno utvrđenom imovinom

B.76 Ulagatelj je dužan razmotriti postupa li s dijelom subjekta koji je predmetom ulaganja, a koji se smatra izdvojenom cjelinom kao s takvom i, ako da, ima li kontrolu nad njom.

B.77 Ulagatelj je dužan dio subjekta koji je predmetom ulaganja, a koji se smatra izdvojenom cjelinom, promatrati kao takvog onda, i samo onda ako je ispunjen sljedeći uvjet:

točno utvrđena imovina subjekta koji je predmetom ulaganja (te s tim povezana eventualna kreditna osiguranja) jedini je izvor plaćanja točno utvrđenih obveza ili točno utvrđenih udjela u subjektu koji je predmetom ulaganja. Osobe koje nemaju točno utvrđenu obvezu, nemaju ni prava niti obveze po pitanju točno utvrđene imovine, kao ni po osnovi ostatka novčanih tokova po toj imovini. Gledano suštinski, preostali dio subjekta koji je predmetom ulaganja ne smije koristiti nikakav prinos po točno utvrđenoj imovini cjeline koja se smatra izdvojenom i ni jedna obveza cjeline koja se smatra izdvojenom ne može se platiti iz imovine preostalog dijela subjekta koji je predmetom ulaganja. Dakle, stanje stvari upućuje na to da su sve imovine, sve obveze i sav kapital cjeline koja se smatra izdvojenom izdvojeni iz subjekta koji je predmetom ulaganja kao cjeline. Takav subjekt koji se smatra izdvojenim često se naziva silosom.

B.78 Kad je uvjet iz točke B.77 ispunjen, ulagatelj je dužan utvrditi one poslove koji bitno utječu na povrat cjeline koja se smatra izdvojenom i način na koji se oni vode da bi mogao ocijeniti ima li moć raspolaganja u tom dijelu subjekta koji je predmetom ulaganja. U ocjenjivanju kontrole nad cjelinom koja se smatra izdvojenom, ulagatelj je također dužan razmotriti je li izložen varijabilnom prinosu temeljem svog sudjelovanja u njoj, odnosno ima li prava na varijabilni prinos cjeline koja se smatra izdvojenom i mogućnost koristiti svoju moć raspolaganja tim dijelom subjekta koji je predmetom ulaganja na način koji utječe na visinu ulagateljevog prinosa.

B.79 Ako ulagatelj kontrolira cjelinu koja se smatra izdvojenom, dužan je konsolidirati taj dio subjekta koji je predmetom ulaganja. U tom slučaju, ostale osobe taj dio subjekta koji je predmetom ulaganja isključuju iz postupka utvrđivanja kontrole nad tim subjektom i isključuju ga iz konsolidacije.

Trajnost utvrđenja

B.80 Ulagatelj je dužan ponovno procijeniti ima li kontrolu ako činjenice i okolnosti ukazuju na to da je došlo do promjene jednog ili više od triju elemenata kontrole navedenih u točki 7.

B.81 Ako je došlo do promjene u načinu na koji je moguće iskoristiti moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja, promjena se mora uzeti u obzir kroz način na koji ulagatelj procjenjuje svoju moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja. Primjerice, promjene prava odlučivanja mogu značiti da se relevantni poslovi više ne vode putem glasačkih prava, nego drugim sporazumima, kao što su ugovori, koji drugoj osobi, odnosno drugim stranama daju sadašnju sposobnost vođenja relevantnih poslova.

▼M32

B.82 Moguć je događaj kojim će ulagatelj izgubiti ili dobiti moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja, a da sam ulagatelj neće sudjelovati u tom događaju. Primjerice, ulagatelj može steći moć raspolaganja subjektom koji je predmetom ulaganja zbog isteka prava odlučivanja koje je ranije imala druga strana ili više njih i koja su ulagatelja sprječavala da ima kontrolu nad tim subjektom.

B.83 Ulagatelj također uzima u obzir promjene koje utječu na njegovu izloženost prema varijabilnim prinosima po osnovi njegovog sudjelovanja u subjektu koji je predmetom ulaganja, odnosno na njegova prava na njih. Primjerice, ulagatelj koji ima moć raspolaganja u subjektu koji je predmetom ulaganja može izgubiti kontrolu nad tim subjektom ako prestane imati pravo na primitak prinosa ili prestane biti izložen obvezama jer u tom slučaju ne bi ispunjavao uvjet iz točke 7.b) (npr. u slučaju prestanka ugovora o isplati naknade za uspješnost).

B.84 Ulagatelj je dužan razmotriti je li se promijenila njegova procjena da nastupa kao agent ili principal. Promjene odnosa između ulagatelja i drugih strana gledano u cjelini mogu značiti da ulagatelj više ne nastupa kao agent, iako je ranije to bio slučaj, i obrnuto. Primjerice, ako dođe do promjene prava ulagatelja ili drugih strana, ulagatelj je dužan preispitati svoj status principala, odnosno agenta.

B.85 Ulagateljeva prvobitna procjena kontrole ili statusa kao principala ili agenta ne bi se promijenila jednostavno zato što je došlo do promjene tržišnih uvjeta (npr. promjena prinosa subjekta koji je predmetom ulaganja uvjetovana uvjetima na tržištu), osim ako takvom promjenom ne bi došlo do promjene jednog ili više od triju elemenata kontrole iz točke 7. ili odnosa između principala i agenta gledano u cjelini.

▼M38

UTVRĐIVANJE JE LI SUBJEKT INVESTICIJSKI SUBJEKT

B.85.A Kako bi utvrdio je li investicijski subjekt, subjekt uzima u obzir sve činjenice i okolnosti, uključujući svoju svrhu i ustroj. Investicijski subjekt je subjekt koji zadovoljava tri elementa definicije investicijskog subjekta iz točke 27. Elementi te definicije detaljnije su opisani u točkama B.85.B – B.85.M.

Predmet poslovanja

B.85.B Definicijom investicijskog subjekta zahtijeva se da predmet poslovanja subjekta bude ulaganje isključivo radi povećanja vrijednosti kapitala, prihoda od ulaganja (npr. dividende, kamate ili prihod od najamnine) ili jednog i drugog. Dokumenti kao što su prospekt, publikacije koje izdaje subjekt i drugi korporativni ili ortački dokumenti u kojima se navode investicijski ciljevi subjekta obično sadržavaju informacije o predmetu poslovanja investicijskog subjekta. Način na koji se subjekt predstavlja drugim stranama (primjerice potencijalnim ulagateljima ili subjektima koji su potencijalni predmet ulaganja) može biti dodatan izvor informacija. Na primjer, svoje poslovanje subjekt može predstaviti kao mogućnost srednjoročnog ulaganja radi povećanja vrijednosti kapitala. Za razliku od toga, subjekt koji se prezentira kao ulagatelj kojemu je cilj da sa subjektom u kojem ima udjele razvija, proizvodi ili stavlja proizvode na tržište ima predmet poslovanja koji nije u skladu s predmetom poslovanja investicijskog subjekta jer takav subjekt ostvaruje dobit od djelatnosti razvoja, proizvodnje ili stavljanja na tržište kao i od svojih ulaganja (vidi točku B.85.I).

▼M51

B.85.C Investicijski subjekt može i trećim osobama i svojim ulagateljima pružati usluge povezane s ulaganjem (npr. usluge investicijskog savjetovanja, upravljanja ulaganjima, podrške pri ulaganju i administrativne usluge), bilo izravno ili preko ovisnog društva, čak i ako su te aktivnosti bitne za subjekt uz uvjet da subjekt i dalje odgovara definiciji investicijskog subjekta.

▼M38

B.85.D Uz to, investicijski subjekt može sudjelovati u sljedećim djelatnostima povezanima s ulaganjem, bilo izravno ili preko ovisnog društva, ako je svrha takvih djelatnosti povećanje prinosa od ulaganja (povećanje vrijednosti kapitala ili prihod od ulaganja) u subjekte koji su predmet ulaganja i ako ti poslovi nisu značajna zasebna poslovna djelatnost ili bitan zaseban izvor prihoda investicijskog subjekta:

(a) pružanje usluga upravljanja i strateškog savjetovanja subjektu koji je predmet ulaganja; i

(b) pružanje financijske potpore, poput kredita, kapitalne obveze ili jamstva, subjektu koji je predmet ulaganja.

▼M51

B.85.E Ako investicijski subjekt ima ovisno društvo koje nije investicijski subjekt i čija je glavna svrha i predmet poslovanja pružanje subjektu ili drugim strankama usluga povezanih s ulaganjem ili aktivnosti povezanih s poslovima ulaganja investicijskog subjekta kao što su opisane u točkama B.85.C – B.85.D, investicijski subjekt konsolidira to ovisno društvo u skladu s točkom 32. Ako je ovisno društvo koje pruža usluge ili aktivnosti povezane s ulaganjem investicijski subjekt, investicijski subjekt matica mjeri to ovisno društvo po poštenoj vrijednosti s pomoću računa dobiti ili gubitka u skladu s točkom 31.

▼M38

Izlazne strategije

B.85.F Investicijski planovi subjekta također su izvor informacija o predmetu njegova poslovanja. Investicijski subjekt razlikuje se od drugih subjekata po tome što svoja ulaganja ne namjerava držati neograničeno, već ih drži na određeno vrijeme. Budući da se ulaganja u vlasnički kapital i ulaganja u nefinancijsku imovinu potencijalno mogu držati neograničeno, investicijski subjekt mora imati izlaznu strategiju kojom se dokumentira kako subjekt namjerava ostvariti povećanje vrijednosti kapitala iz svih svojih ulaganja u vlasnički kapital i ulaganja u nefinancijsku imovinu. Investicijski subjekt mora imati izlaznu strategiju i za sve dužničke instrumente koji se potencijalno mogu držati neograničeno, npr. trajne dužničke instrumente. Subjekt nije obvezan dokumentirati posebne izlazne strategije za svako pojedino ulaganje, ali mora utvrditi različite moguće strategije za različite vrste ili portfelje ulaganja, uključujući realne vremenske okvire za izlaz iz ulaganja. Izlazni mehanizmi uspostavljeni isključivo za slučajeve neispunjenja ugovornih obveza, kao što su kršenje ugovora ili neizvršenje, za potrebe ove ocjene ne smatraju se izlaznim strategijama.

B.85.G Izlazne strategije mogu se razlikovati ovisno o vrsti ulaganja. Kad je riječ o ulaganjima u vlasničke vrijednosne papire, izlazne strategije obuhvaćaju primjerice prvu javnu ponudu, privatni plasman, prodaju udjela poduzeća, raspodjelu (ulagateljima) vlasničkih udjela u subjektima koji su predmet ulaganja i prodaju imovine (uključujući prodaju imovine subjekta koji je predmet ulaganja nakon njegove likvidacije). Kad je riječ o ulaganjima u vlasnički kapital kojima se trguje na javnom tržištu,

▼**M38**

izlazne strategije obuhvaćaju prodaju ulaganja u okviru privatnog plasmana ili na javnom tržištu. Za ulaganja u nekretnine, moguća izlazna strategija uključuje prodaju nekretnine posredovanjem specijaliziranih trgovaca nekretninama ili na slobodnom tržištu.

B.85.H Investicijski subjekt može ulagati u drugi investicijski subjekt koji osniva iz pravnih, regulatornih, poreznih ili sličnih poslovnih razloga. U tom slučaju investicijski subjekt koji je ulagatelj ne mora imati izlaznu strategiju za to ulaganje, uz uvjet da investicijski subjekt koji je predmet ulaganja ima odgovarajuće izlazne strategije za vlastita ulaganja.

Zarada od ulaganja

B.85.I Subjekt ne ulaže isključivo s ciljem povećanja vrijednosti kapitala, prihoda od ulaganja ili jednog i drugog ako subjekt ili drugi član grupe kojoj subjekt pripada (odnosno grupe koja je pod kontrolom krajnjeg vladajućeg društva investicijskog subjekta) ostvaruje, ili ima namjeru ostvariti, druge koristi iz ulaganja subjekta, a koje nisu dostupne trećim osobama koje nisu povezane sa subjektom koji je predmet ulaganja. Takve koristi uključuju:

(a) stjecanje, korištenje, razmjenu ili iskorištavanje postupaka, imovine ili tehnologije subjekta koji je predmet ulaganja. To uključuje slučaj kad subjekt ili drugi član grupe ima nerazmjerna ili isključiva prava stjecanja imovine, tehnologije, proizvoda ili usluga subjekta koji je predmet ulaganja, na primjer u obliku opcije kupnje imovine od subjekta u koji je izvršeno ulaganje ako se razvoj imovine smatra uspješnim;

(b) zajedničke poslove (kako je utvrđeno u MSFI-ju 11) ili druge sporazume između subjekta ili drugog člana grupe i subjekta koji je predmet ulaganja o razvoju, proizvodnji, stavljanju na tržište ili isporuci proizvoda ili usluga;

(c) financijska jamstva ili imovinu što ih subjekt koji je predmet ulaganja pruža kao kolateral u okviru sporazuma o kreditiranju subjekta ili drugog člana grupe (međutim, investicijski subjekt još uvijek može koristiti ulaganje u subjekt koji je predmet ulaganja kao kolateral za sva svoja zaduživanja);

(d) opciju kupnje koja povezanoj stranci subjekta omogućuje da od subjekta ili drugog člana grupe kupi vlasnički udjel u subjektu koji je predmet ulaganja dotičnog subjekta;

(e) osim u slučaju iz točke B.85.J, transakcije između subjekta ili drugog člana grupe i subjekta koji je predmet ulaganja

(i) koje se vrše u skladu s uvjetima koji nisu dostupni subjektima različitima od povezanih stranaka subjekta, drugog člana grupe ili subjekta koji je predmet ulaganja;

(ii) koje se ne vrše po poštenoj vrijednosti; ili

▼M38

(iii) koje čine značajan dio poslovanja subjekta koji je predmet ulaganja ili samog subjekta, uključujući poslovanje drugih subjekata iste grupe.

B.85.J Investicijski subjekt može imati strategiju ulaganja u više drugih subjekata u istom sektoru, na istom tržištu ili istom zemljopisnom području kako bi iskoristio sinergije koje dovode do povećanja vrijednosti kapitala tih subjekata i prihoda od ulaganja u njih. Neovisno o točki B.85.I podtočki (e), subjekt nije isključen iz definicije investicijskog subjekta samo zato što takvi subjekti koji su predmet ulaganja međusobno trguju.

Mjerenje poštene vrijednosti

B.85.K Bitan element definicije investicijskog subjekta odnosi se na činjenicu da takav subjekt u pravilu mjeri i ocjenjuje uspješnost svojih ulaganja na temelju poštene vrijednosti, čime se dobivaju relevantnije informacije nego, primjerice, konsolidacijom ovisnih društava ili upotrebom metode udjela za udjele u pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima. Kako bi dokazao da zadovoljava taj element definicije, investicijski subjekt dužan je:

(a) ulagateljima pružiti informacije o poštenoj vrijednosti te u pravilu u svojim financijskim izvještajima mjeriti svoja ulaganja po poštenoj vrijednosti kad god se ona traži ili dopušta u skladu s MSFI-jevima; i

(b) ključne rukovoditelje (kako je utvrđeno MRS-om 24), koji poštenu vrijednost u pravilu koriste kao primarni kriterij mjerenja pri ocjenjivanju uspješnosti svojih ulaganja i donošenju odluka o ulaganjima, interno izvješćivati o poštenoj vrijednosti.

B.85.L Kako bi ispunio zahtjev iz točke B.85.K podtočke (a), investicijski subjekt treba:

(a) odabrati primjenu modela poštene vrijednosti iz MRS-a 40 *Ulaganja u nekretnine* na obračun svih ulaganja u nekretnine;

(b) odabrati izuzeće od primjene metode udjela iz MRS-a 28 za svoja ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate; i

(c) mjeriti vlastitu financijsku imovinu po poštenoj vrijednosti u skladu sa zahtjevima iz MSFI-ja 9.

B.85.M Investicijski subjekt može imati imovinu različitu od ulaganja, kao što je nekretnina u kojoj se nalazi njegovo sjedište i povezana oprema. Osim toga, može imati i financijske obveze. Mjerenje poštene vrijednosti, kao element definicije investicijskog subjekta iz točke 27. podtočke (c), primjenjuje se na ulaganja investicijskog subjekta. U skladu s tim, investicijski subjekt nije dužan mjeriti po poštenoj vrijednosti svoju imovinu različitu od ulaganja, kao ni svoje obveze.

Tipična obilježja investicijskog subjekta

B.85.N Kako bi utvrdio odgovara li definiciji investicijskog subjekta, subjekt razmatra ima li njegova tipična obilježja (vidi točku 28.). Nepostojanje jednog od tih tipičnih obilježja ili više njih ne znači nužno da se subjekt ne može svrstati među investicijske subjekte, ali upućuje na to da je potrebna dodatna provjera kako bi se utvrdilo je li riječ o investicijskom subjektu.

▼M38

Više od jednog ulaganja

B.85.O Investicijski subjekt obično drži nekoliko ulaganja kako bi diversificirao rizik i ostvario maksimalan povrat. Subjekt može držati portfelj ulaganja izravno ili neizravno, primjerice držanjem samo jednog ulaganja u drugom investicijskom subjektu koji i sam drži nekoliko ulaganja.

B.85.P Neki subjekti mogu držati samo jedno ulaganje. Međutim, to ne znači nužno da takav subjekt ne odgovara definiciji investicijskog subjekta. Investicijski subjekt može držati samo jedno ulaganje primjerice u sljedećim slučajevima:

(a) subjekt je u razdoblju osnivanja i još nije utvrdio prikladna ulaganja te stoga još nije proveo svoj plan ulaganja za stjecanje različitih ulaganja;

(b) subjekt još nije izvršio druga ulaganja kojima bi nadomjestio ona koja je otuđio;

(c) subjekt je osnovan kako bi se udružila sredstva različitih ulagatelja s ciljem jedinstvenog ulaganja ako takvo ulaganje nije dostupno pojedinačnim ulagateljima (npr. ako je za pojedinačnog ulagatelja tražena minimalna razina ulaganja previsoka); ili

(d) subjekt je u postupku likvidacije.

Više od jednog ulagatelja

B.85.Q Investicijski subjekt obično ima više ulagatelja koji udružuju svoja sredstva kako bi ostvarili pristup uslugama upravljanja ulaganjima i mogućnostima ulaganja kojima ne bi mogli pristupiti pojedinačno. Uključivanjem više ulagatelja smanjuje se vjerojatnost da će subjekt ili drugi član grupe kojoj subjekt pripada ostvariti drugu korist osim povećanja vrijednosti kapitala i prihoda od ulaganja (vidi točku B.85.I).

B.85.R Druga je mogućnost osnivanje investicijskog subjekta od strane jednog ulagatelja ili za jednog ulagatelja koji predstavlja ili podupire interese šire skupine ulagatelja (npr. mirovinski fond, državni investicijski fond ili obiteljska zaklada).

B.85.S Subjekt ponekad može privremeno imati samo jednog ulagatelja. Investicijski subjekt može imati samo jednog ulagatelja primjerice u sljedećim slučajevima:

(a) subjekt je u postupku prve javne ponude, koja je još u tijeku, i aktivno radi na utvrđivanju odgovarajućih ulagatelja;

(b) subjekt još nije utvrdio odgovarajuće ulagatelje kojima bi nadomjestio vlasničke udjele koji su otkupljeni; ili

(c) subjekt je u postupku likvidacije.

Nepovezani ulagatelji

B.85.T Investicijski subjekt obično ima više ulagatelja koji nisu povezane stranke (prema definiciji iz MRS-a 24) subjekta ili drugih članova grupe kojoj subjekt pripada. Uključivanjem nepovezanih ulagatelja smanjuje se vjerojatnost da će subjekt ili drugi član grupe kojoj subjekt pripada ostvariti drugu korist osim povećanja vrijednosti kapitala ili prihoda od ulaganja (vidi točku B.85.I).

▼M38

B.85.U Međutim, subjekt se može svrstati među investicijske subjekte čak i ako su njegovi ulagatelji povezani s njim. Primjerice, investicijski subjekt može osnovati zaseban „usporedni fond” za skupinu svojih zaposlenika (poput ključnih rukovoditelja) ili jednog ili više drugih ulagatelja koji su povezane stranke, a koji odražava ulaganja glavnog investicijskog fonda subjekta. Takav „usporedni” fond može se smatrati investicijskim subjektom iako su svi njegovi ulagatelji povezane stranke.

Vlasnički udjeli

B.85.V Investicijski subjekt obično je, iako ne nužno, zaseban pravni subjekt. Vlasnički udjeli u investicijskom subjektu obično su u obliku vlasničkog kapitala ili sličnih udjela (npr. udjeli ortaka) kojima se proporcionalno pripisuju udjeli u neto imovini investicijskog subjekta. Međutim, uključenost različitih razreda ulagatelja, od kojih neki imaju pravo samo na određeno ulaganje ili skupinu ulaganja ili koji imaju različite udjele u neto imovini, ne isključuje mogućnost da se subjekt klasificira kao investicijski subjekt.

B.85.W Uz to, subjekt koji ima značajne vlasničke udjele u obliku duga koji u skladu s ostalim primjenjivim MSFI-jevima ne odgovaraju definiciji vlasničkog kapitala i dalje se može smatrati investicijskim subjektom, uz uvjet da se prinos vlasnika duga mijenja ovisno o kretanju poštene vrijednosti neto imovine subjekta.

▼M32

RAČUNOVODSTVENI ZAHTJEVI

Postupci konsolidacije

B.86 U konsolidiranim financijskim izvještajima:

(a) objedinjavaju se slične stavke aktive, pasive, prihoda, rashoda i novčanih tokova matice s onima njenih ovisnih subjekata;

(b) sravnjuju se (tj. eliminiraju) knjigovodstvene vrijednosti ulaganja matice u svakom ovisnom subjektu te udjela matice u kapitalu svakog ovisnog subjekta (MSFI 3 razjašnjava način obračunavanja s tim povezanog *goodwilla*);

(c) potpuno se eliminiraju stavke aktive i pasive, prihoda i rashoda te novčanih tokova po transakcijama između subjekata unutar grupe (dobici i gubici iz unutargrupnih transakcija koji ulaze u aktivu, kao što su zalihe i osnovna sredstva, eliminiraju se u cijelosti). Unutargrupni gubici mogu ukazivati na smanjenu vrijednost koju bi trebalo iskazati u konsolidiranim financijskim izvještajima. Na privremene razlike koje proizlaze iz eliminacije dobiti i gubitaka iz unutargrupnih transakcija primjenjuje se MRS 12 *Porezi na dobit*.

Jedinstvene računovodstvene politike

B.87 Ako član grupe primjenjuje računovodstvene politike koje se razlikuju od onih korištenih u konsolidiranim financijskim izvještajima za slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima, potrebno je u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja provesti primjerena usklađenja u financijskim izvještajima toga člana grupe da bi se zajamčila sukladnost s računovodstvenim politikama grupe.

▼M32

Mjerenje

B.88 Subjekt stavke prihoda i rashoda ovisnog subjekta uvrštava u konsolidirane financijske izvještaje od datuma na koji je stekao kontrolu nad ovisnim subjektom do datuma na koji ga je prestao kontrolirati. Prihodi i rashodi ovisnog subjekta temelje se na iznosima imovine i obveza priznatih u konsolidiranim financijskim izvještajima na datum stjecanja. Primjerice, trošak amortizacije priznat u konsolidiranom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti kao rashod nakon datuma stjecanja zasniva se na fer vrijednosti povezane imovine koja se amortizira i koja je iskazana u konsolidiranim financijskim izvještajima na datum stjecanja.

Potencijalna glasačka prava

B.89 Kad postoje potencijalna glasačka prava ili druge izvedenice koje sadrže potencijalna glasačka prava, udio dobiti ili gubitka te promjena vlasničke glavnice koji se odnosi na maticu i na nekontrolirajuće udjele se u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja utvrđuju isključivo na temelju postojećih vlasničkih udjela i ne odražavaju mogućnost primjene ili konverzije potencijalnih glasačkih prava i drugih izvedenica, osim kod primjene točke B.90.

B.90 U nekim okolnostima subjekt ima postojeći vlasnički udjel temeljem transakcije koja mu je u sadašnjosti omogućila prinos povezan s vlasničkim udjelom. U takvim okolnostima se dio koji pripada matici i dio koji pripada nekontrolirajućim udjelima u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja utvrđuje uzimajući u obzir mogućnost primjene potencijalnih glasačkih prava i korištenja drugih izvedenica po kojima je subjektu u sadašnjosti dostupan prinos.

B.91 MSFI 9 ne primjenjuje se na udjele u ovisnim subjektima koji se konsolidiraju. Kad je prinos po osnovi vlasničkog udjela u ovisnom subjektu dostupan u sadašnjosti s osnove instrumenata koji sadrže potencijalna glasačka prava, na te instrumente se ne primjenjuju zahtjevi MSFI-ja 9. U svim drugim slučajevima se instrumenti koji sadrže potencijalna glasačka prava u ovisnom subjektu obračunavaju sukladno MSFI-ju 9.

Izvještajni datum

B.92 Financijski izvještaji matice i njenih ovisnih subjekata koji se koriste u izradi konsolidiranih financijskih izvještaja obvezno nose isti izvještajni datum. Kad se kraj izvještajnog razdoblja matice razlikuje od kraja izvještajnog razdoblja ovisnog subjekta, ovisni subjekt za potrebe konsolidacije priprema dodatne financijske informacije s datumom financijskih izvještaja matice da bi matica bila u mogućnosti konsolidirati financijske informacije ovisnog subjekta, osim ako to nije izvedivo.

B.93 Ako je to neizvedivo, matica je dužna financijske informacije ovisnog subjekta konsolidirati koristeći najnovije financijske izvještaje ovisnog subjekta, usklađene na način da odražavaju učinke značajnih transakcija ili događaja između datuma financijskih izvještaja ovisnog subjekta i datuma konsolidiranih financijskih izvještaja. U svakom slučaju, razlika između datuma financijskih izvještaja ovisnog subjekta i datuma konsolidiranih financijskih izvještaja ne smije biti duža od tri mjeseca i duljina izvještajnog razdoblja, kao i eventualne razlike između datuma financijskih izvještaja, treba biti jednaka iz razdoblja u razdoblje.

▼M32

Nekontrolirajući udjeli

B.94 Subjekt je dužan dobit ili gubitak te svaku komponentu ostale sveobuhvatne dobiti razdvojiti na dio koji pripada vlasnicima matice i dio koji pripada vlasnicima nekontrolirajućih udjela. Ukupna sveobuhvatna dobit ovisnih subjekata također se pripisuje vlasnicima matice i vlasnicima nekontrolirajućih udjela, čak i ako to ima za posljedicu negativan saldo dijela koji se odnosi na nekontrolirajuće udjele.

B.95 Ovisni subjekt koji ima izdane kumulativne povlaštene dionice koje su razvrstane u vlasničku glavnicu i drže ih vlasnici nekontrolirajućih udjela, dužan je svoju dobit, odnosno svoj gubitak izračunati nakon usklađenja dividende po tim dionicama, neovisno o tome je li dividenda objavljena ili ne.

Promjene udjela koje drže vlasnici nekontrolirajućih udjela

B.96 Kod promjene udjela u vlasničkoj glavnici koji pripada vlasnicima nekontrolirajućih udjela, subjekt je dužan knjigovodstvenu vrijednost kontrolnog i nekontrolirajućeg udjela uskladiti na način da prikaže promjene njihovih relativnih udjela u ovisnom društvu. Subjekt je dužan svaku razliku između iznosa za koji su usklađeni nekontrolirajući udjeli i fer vrijednosti plaćene ili primljene naknade iskazati izravno u vlasničku glavnicu i pripisati je vlasnicima matice.

Gubitak kontrole

B.97 Matica može izgubiti kontrolu nad ovisnim društvom u dvama poslovima ili više poslova (transakcija). No, ponekad će okolnosti ukazati na to da veći broj poslova treba obračunati kao jednu transakciju. U utvrđivanju obračunati li poslove kao jednu transakciju, matica je dužna uzeti u obzir sve uvjete svih poslova i njihove ekonomske učinke. Jedna ili više niže navedenih situacija ukazuju na to da bi matica trebala više poslova obračunati kao jednu transakciju:

(a) poslovi su zaključeni u isto vrijeme ili razmatrajući jedan drugoga;

(b) sačinjavaju jednu transakciju namijenjenu postizanju općeg gospodarskog učinka;

(c) nastanak jednog posla ovisi o nastanku barem jednog od drugih poslova;

(d) jedan posao promatran sam za sebe nije ekonomski opravdan, ali je ekonomski opravdan kad se razmatra zajedno s drugim poslovima. Primjer za to je kad je prilikom otuđenja cijena dionice utvrđena ispod tržišne cijene i razlika se naknađuje kasnijim otuđenjem po cijeni iznad tržišne.

B.98 Ako matica izgubi kontrolu nad ovisnim subjektom, dužna je:

(a) prestati priznavati, tj. isknjižiti:

i. imovinu, zajedno s eventualnim *goodwillom*, i obveze ovisnog društva u njihovim knjigovodstvenim vrijednostima na datum gubitka kontrole; i

ii. knjigovodstvenu vrijednost nekontrolirajućih udjela u bivšem ovisnom društvu na datum gubitka kontrole (što uključuje sve komponente ostale sveobuhvatne dobiti koje pripadaju tim udjelima);

(b) priznati:

i. fer vrijednost eventualne naknade primljene u transakciji, događaju ili stjecajem okolnosti koji su doveli do gubitka kontrole;

▼M32

ii. podjelu dionica ako transakcija, događaj ili okolnosti koji su doveli do gubitka kontrole obuhvaćaju podjelu dionica ovisnog subjekta vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika; i

iii. eventualno zadržani udjel u bivšem ovisnom subjektu po njegovoj fer vrijednosti na datum gubitka kontrole;

(c) iznose iskazane po osnovi opisanoj u točki B.99 u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti koji se odnose na ovisni subjekt prenijeti u dobit i gubitak ili izravno na vlasničku glavnicu ako to propisuju drugi MSFI-jevi;

(d) sve s tim povezane razlike obračunate kao dobit ili gubitak uračunati u dobit i gubitak koji pripada matici.

B.99 Ako matica izgubi kontrolu nad ovisnim subjektom, dužna je sve iznose prethodno iskazane u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u vezi s tim ovisnim društvom obračunati po istoj osnovi koja bi vrijedila da je matica izravno prodala povezanu imovinu ili povezane obveze. Prema tome, kad bi se dobit, odnosno gubitak ranije iskazan u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti reklasificirao u dobit, odnosno gubitak od otuđenja povezane imovine ili povezanih obveza, matica je dužna tu dobit, odnosno taj gubitak prenijeti (kao reklasifikacijsku uskladu) s vlasničke glavnice u dobit i gubitak kad izgubi kontrolu u ovisnom subjektu. Ako bi se višak nastao revalorizacijom koji je prethodno bio iskazan u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti otuđenjem imovine prenio izravno na zadržanu dobit u sklopu vlasničke glavnice, matica je dužna, kad izgubi kontrolu nad ovisnim društvom, višak nastao revalorizacijom prenijeti izravno na zadržanu dobit.

▼M38

OBRAČUN PROMJENE STATUSA INVESTICIJSKOG SUBJEKTA

B.100. Ako prestane biti investicijskim subjektom, subjekt primjenjuje MSFI 3 na svako ovisno društvo koje je u računu dobiti i gubitaka prethodno mjereno na temelju poštene vrijednosti u skladu s točkom 31. Datum promjene statusa smatra se pretpostavljenim datumom stjecanja. Poštena vrijednost ovisnog društva na pretpostavljeni datum stjecanja predstavlja pretpostavljenu prenesenu naknadu pri mjerenju svakog *goodwilla* ili dobiti od povoljne kupnje koja proizlazi iz pretpostavljenog stjecanja. Sva ovisna društva konsolidiraju se u skladu s točkama 19. – 24. ovog MSFI-ja od datuma promjene statusa.

B.101. Ako subjekt postaje investicijski subjekt, svoja ovisna društva prestaje konsolidirati na datum promjene statusa, uz iznimku ovisnih društava koja se u skladu s točkom 32. i dalje moraju konsolidirati. Investicijski subjekt primjenjuje zahtjeve iz točaka 25. i 26. na ovisna društva koja prestaje konsolidirati kao da je na taj datum izgubio kontrolu nad tim ovisnim društvima.

▼M32

Dodatak C

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj Dodatak je sastavni dio ovoga MSFI-ja i ima jednaku važnost kao i drugi njegovi dijelovi.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

C.1 Subjekti su dužni ovaj MSFI primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt koji ovaj MSFI primijeni na neki raniji datum, dužan je tu činjenicu objaviti te istodobno primijeniti MSFI 11, MSFI 12, MRS 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* i MRS 28 (s izmjenama iz 2011.).

▼M37

C1.A Dokument *Konsolidirani financijski izvještaji, zajednički poslovi i objavljivanje udjela u drugim subjektima: smjernice za prijelaz* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 11 i MSFI-ja 12), objavljen u lipnju 2012., izmijenio je točke od C2. do C6. i dodao točke od C2.A do C2.B, od C4.A do C4.C, C5.A te od C6.A do C6.B. Subjekt prijavljuje one izmjene za godišnja razdoblja koja počinju od ili nakon 1. siječnja 2013. Ako subjekt prijavi MSFI 10 za ranije razdoblje, on mora prijaviti izmjene za to ranije razdoblje.

▼M38

C.1.B Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjene su točke 2., 4., C.2.A, C.6.A i Dodatak A te su dodane točke 27. – 33., B.85.A – B.85.W, B.100. – B.101. i C.3.A – C.3.F. Navedene izmjene subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Odluči li primjenjivati te izmjene prije tog datuma, subjekt je obvezan tu činjenicu objaviti i istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼M51

C.1.D *Dokumentom Investicijski subjekti: Primjena iznimke od obveze konsolidacije* (Izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 28), izdanim u listopadu 2014., izmijenjene su točke 4., 32., B.85.C, B.85.E i C.2.A te su dodane točke 4.A – 4.B. Subjekt te izmjene primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ranije započne s primjenom tih izmjena, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M32

PRIJELAZNE ODREDBE

▼M37

C.2 Subjekt prijavljuje ovaj MSFI retrospektivno, u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške,* osim kako je navedeno u točkama od C2.A do C6.

▼M51

C.2.A Neovisno o zahtjevima iz točke 28. MRS-a 8, kad se ovaj MSFI prvi put primjenjuje i kad se, ako je to poslije, prvi put primjenjuju dokumenti *Investicijski subjekti* i *Investicijski subjekti: primjena iznimke od obveze konsolidacije* kao izmjene ovog MSFI-ja, subjekt prezentira samo kvantitativne podatke koji se zahtijevaju točkom 28. podtočkom (f) MRS-a 8 za godišnje razdoblje koje neposredno prethodi datumu prve primjene ovog MSFI-ja („neposredno prethodno razdoblje"). Subjekt može, ali nije obvezan, prezentirati te informacije i za tekuće razdoblje ili za ranija usporediva razdoblja.

▼M37

C2.B Za potrebe ovog MSFI-ja, dan početka primjene je početak godišnjeg izvještajnog razdoblja za koje se po prvi put prijavljuje ovaj MSFI.

C3. Na dan početka primjene, subjekt ne mora prilagoditi prethodno računovodstvo za svoje sudjelovanje u:

(a) subjektima koji bi se na taj dan konsolidirali u skladu s MRS-om 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* i SIC-12 *Konsolidacija — subjekti posebne namjene* te su još uvijek konsolidirani u skladu s ovim MSFI-jem; ili

▼**M37**

(b) subjektima koji se na taj dan ne bi konsolidirali u skladu s MRS-om 27 i SIC-om 12 te nisu konsolidirani u skladu s ovim MSFI-jem.

▼**M38**

C.3.A Subjekt na datum prve primjene procjenjuje, na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum, je li investicijski subjekt. Ako na datum prve primjene subjekt zaključi da je investicijski subjekt, umjesto zahtjeva iz točaka C.5 – C.5.A primjenjuje zahtjeve iz točaka C.3.B – C.3.F.

C.3.B Osim u slučaju ovisnih društava koja su konsolidirana u skladu s točkom 32. (na koja se primjenjuju točke C.3 i C.6, odnosno točke C.4 – C.4.C, ovisno o slučaju), investicijski subjekt obvezan je mjeriti svoje ulaganje u svako ovisno društvo po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka kao da su zahtjevi iz ovog MSFI-ja oduvijek bili na snazi. Investicijski subjekt retroaktivno usklađuje godišnje razdoblje koje neposredno prethodi datumu prve primjene kao i vlasnički kapital na početku neposredno prethodnog razdoblja kako bi se uzele u obzir razlike:

(a) prethodne knjigovodstvene vrijednosti ovisnog društva; i

(b) poštene vrijednosti ulaganja investicijskog subjekta u ovisno društvo.

Kumulativni iznos svih usklađivanja poštene vrijednosti koja su prethodno priznata u drugoj sveobuhvatnoj dobiti prenosi se u zadržanu dobit na početku godišnjeg razdoblja koje neposredno prethodi datumu prve primjene.

C.3.C Prije datuma donošenja MSFI-ja 13 *Mjerenje poštene vrijednosti* investicijski subjekt obvezan je koristiti iznose poštene vrijednosti koji su prethodno prijavljeni ulagateljima ili rukovodstvu ako ti iznosi odgovaraju iznosu za koji se ulaganje moglo razmijeniti među dobro obaviještenim i voljnim strankama u promišljenom poslu.

C.3.D Ako je mjerenje ulaganja u ovisno društvo u skladu s točkama C.3.B – C.3.C neizvedivo (u skladu s MRS-om 8), investicijski subjekt primjenjuje zahtjeve iz ovog MSFI-ja na početku najranijeg razdoblja za koje je primjena točaka C.3.B – C.3.C izvediva, pri čemu to može biti tekuće razdoblje. Ulagatelj retroaktivno usklađuje godišnje razdoblje koje neposredno prethodi datumu prve primjene, osim ako početak najranijeg razdoblja za koje je primjena te točke izvediva odgovara tekućem razdoblju. U tom se slučaju usklađivanje vlasničkog kapitala priznaje na početku tekućeg razdoblja.

C.3.E Ako je investicijski subjekt otuđio ulaganje u ovisno društvo ili izgubio kontrolu nad njim prije datuma prve primjene ovog MSFI-ja, investicijski subjekt nije obvezan izvršiti usklađivanja prethodnog obračuna za dotično ovisno društvo.

C.3.F Ako subjekt primjenjuje izmjene iz dokumenta *Investicijski subjekti* za razdoblje nakon prve primjene MSFI-ja 10, upućivanja na „datum prve primjene” iz točaka C.3.A – C.3.E tumače se kao „početak godišnjeg razdoblja izvještavanja za koje se izmjene iz dokumenta *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenog u listopadu 2012., prvi put primjenjuju.”

▼**M37**

C4. Ako na dan početka primjene ulagač zaključi da će konsolidirati subjekt u koji ulaže koji nije bio konsolidiran u skladu s MRS-om 27 i SIC-om 12, ulagač:

(a) ako je subjekt koji je predmet ulaganja poslovna djelatnost (kako je određeno u MSFI-ju 3 *Poslovna spajanja*), mjeri imovinu i obveze te manjinski udio u tom prethodno nekonsolidiranom subjektu koji je predmet ulaganja kao da je taj subjekt konsolidiran (te tako primjenjuje računovodstvo za preuzimanje u skladu s MSFI-jem 3) od dana kada je ulagač stekao većinski udio u tom subjektu na temelju zahtjeva ovog MSFI-ja. Ulagač naknadno prilagođava godišnje razdoblje koje neposredno prethodi danu početka primjene. Kada dan na koji je stekao većinski udio prethodi neposrednom prethodnom razdoblju, ulagač na početku neposrednog prethodnog razdoblja priznaje, u obliku prilagodbe vlasničkog kapitala, svaku razliku između:

i. iznosa priznate imovine i obveza te manjinskih udjela; i

ii. prethodne knjigovodstvene vrijednost ulagačevog udjela u subjektu koji je predmet ulaganja.

(b) ako subjekt koji je predmet ulaganja nije poslovna djelatnost (kako je određeno u MSFI-ju 3), mjeri imovinu i obveze te manjinski udio u tom prethodno nekonsolidiranom subjektu kao da je isti konsolidiran (te tako primjenjuje računovodstvo za preuzimanje u skladu s MSFI-jem 3, ali bez priznavanja *goodwilla* subjekta) od dana kada je ulagač stekao većinski udio u tom subjektu na temelju zahtjeva ovog MSFI-ja. Ulagač naknadno prilagođava godišnje razdoblje koje neposredno prethodi danu početka primjene. Kada dan na koji je stekao većinski udio prethodi neposrednom prethodnom razdoblju, ulagač na početku neposrednog prethodnog razdoblja priznaje, u obliku prilagodbe vlasničkog kapitala, svaku razliku između:

i. iznosa priznate imovine i obveza te manjinskih udjela; i

ii. prethodne knjigovodstvene vrijednost ulagačevog udjela u subjektu koji je predmet ulaganja.

C4.A Ako mjerenje imovine i obveza te manjinskih udjela subjekta u koji se ulaže u skladu s točkom C4. (a) ili (b) nije izvedivo (kako je utvrđeno u MRS-u 8), ulagač:

(a) ako je subjekt koji je predmet ulaganja poslovna djelatnost, primjenjuje zahtjeve MSFI-ja 3 od dana koji se smatra danom preuzimanja. Dan koji se smatra danom preuzimanja je početak najranijeg razdoblja za koji je primjena točke C4. (a) izvediva, što može biti tekuće razdoblje.

(b) ako subjekt koji je predmet ulaganja nije poslovna djelatnost, primjenjuje se način preuzimanja opisan u MSFI-ju 3, ali bez priznavanja *goodwilla* subjekta od dana koji se smatra danom preuzimanja. Dan koji se smatra danom preuzimanja je početak najranijeg razdoblja za koje je primjena točke C4. (b) izvediva, što može biti tekuće razdoblje.

▼**M37**

Ulagač naknadno prilagođava neposredno godišnje razdoblje neposredno prije dana početka primjene, osim ako je početak najranijeg razdoblje za koje je primjena ove točke izvediva tekuće razdoblje. Kada dan na koji je stekao većinski udio prethodi neposrednom prethodnom razdoblju, ulagač na početku neposrednog prethodnog razdoblja priznaje, u obliku prilagodbe vlasničkog kapitala, svaku razliku između:

(c) iznosa priznate imovine i obveza te manjinskih udjela; i

(d) prethodnu knjigovodstvenu vrijednost ulagačevog udjela u subjektu u koji ulaže.

Ako je najranije razdoblje u kojem je izvediva ova točka tekuće razdoblje, prilagodba vlasničkog kapitala priznaje se na početku tekućeg razdoblja.

C4.B Kada ulagač prijavi točke od C4. do C4.A i kada je dan na koji je stekao većinski udio u skladu s MSFI-jem kasniji od dana početka primjene MSFI-a 3, kako je revidiran 2008. (MSFI 3 (2008.)), uputa na MSFI 3 u točkama C4. i C4.A odnosi se na MSFI 3 (2008.). Ako je većinski udio stečen prije dana početka primjene MSFI-a 3 (2008.), ulagač primjenjuje MSFI (2008.) ili MSFI 3 (objavljen 2004.).

C4.C Kada ulagač prijavljuje točke od C4. do C4.A i kada je dan na koji je stekao većinski udio u skladu s MSFI-jem kasniji od dana početka primjene MSFI-a 27, kako je revidiran 2008. (MSFI 27 (2008.)), ulagač prijavljuje sve zahtjeve ovog MSFI-ja za sva razdoblja za koja se subjekt koji je predmet ulaganja naknadno konsolidira u skladu s točkama C4. i C4.A. Ako je većinski udio stečen prije dana početka primjene MSFI 27 (2008.) ulagač primjenjuje:

(a) zahtjeve iz ovog MSFI-ja za sva razdoblja za koja se subjekt u koji ulaže naknadno konsolidira u skladu s točkama od C4. do C4.A; ili

(b) zahtjeve verzije MRS-a 27 objavljenog 2003. (MRS 27 (2003.)) za sva ona razdoblja prije dana početka primjene MSFI 27 (2008.) i nakon toga zahtjeve ovog MRS-a za sva naknadna razdoblja.

C5. Ako na dan početka primjene ulagač zaključi kako više neće konsolidirati subjekt koji je predmet ulaganja i koji je bio konsolidiran u skladu s MRS-om 27 i SIC-om 12, ulagač mora izmjeriti svoj udio u navedenom subjektu po iznosu na kojem bi isti bio izmjeren da su zahtjevi ovog MSFI-ja bili na snazi kada je ulagač izvršio ulaganje (ali nije stekao većinski udio u skladu s ovim MSFI-jem), ili je izgubio većinski udio u subjektu koji je predmet ulaganja. Ulagač naknadno prilagođava godišnje razdoblje koje neposredno prethodi danu početka primjene. Kada dan na koji je ulagač izvršio ulaganje (ali nije stekao većinski udio u skladu s MSFI-jem), ili je izgubio većinski udio u subjektu koji je predmet ulaganja prethodi neposrednom prethodnom razdoblju, ulagač na početku neposrednog prethodnog razdoblja priznaje, u obliku prilagodbe vlasničkog kapitala, svaku razliku između:

(a) prethodne knjigovodstvene vrijednosti iznosa priznate imovine i obveza te manjinskih udjela; i

(b) priznatog iznosa ulagačevog udjela u subjekt koji je predmet ulaganja.

▼M37

C5.A Ako mjerenje udjela u subjektu koji je predmet ulaganja u skladu s točkom C5. nije izvedivo (kako je utvrđeno u MRS-u 8), ulagač primjenjuje zahtjeve ovog MSFI-a na početku najranijeg razdoblja za koje je primjena točke C5. izvediva, što može biti tekuće razdoblje. Ulagač naknadno prilagođava neposredno godišnje razdoblje neposredno prije dana početka primjene, osim ako je početak najranijeg razdoblje za koje je primjena ove točke izvediva tekuće razdoblje. Kada dan na koji je ulagač izvršio ulaganje (ali nije stekao većinski udio u skladu s MSFI-jem), ili je izgubio većinski udio u subjektu koji je predmet ulaganja prethodi neposrednom prethodnom razdoblju, ulagač na početku neposrednog prethodnog razdoblja priznaje, u obliku prilagodbe vlasničkog kapitala, svaku razliku između:

(a) prethodne knjigovodstvene vrijednosti iznosa priznate imovine i obveza te manjinskih udjela; i

(b) priznati iznos ulagačevog udjela u subjekt koji je predmet ulaganja.

Ako je najranije razdoblje u kojem je izvediva ova točka tekuće razdoblje, prilagodba vlasničkog kapitala priznaje se na početku tekućeg razdoblja.

C.6 Točke 23., 25., B94. i od B96. do B99. predstavljaju izmjene MRS-a 27 iz 2008. koje su unesene u MSFI 10. Osim kada subjekt prijavljuje točku C3., ili se zahtijeva da prijavi točke od C4. do C5.A., subjekt primjenjuje zahtjeve iz tih točaka kako slijedi:

▼M32

(a) ne smiju prepravljati raspodjelu dobiti ili gubitka u izvještajnim razdobljima prije prve primjene izmjena u točki B.94;

(b) zahtjevi iz točke 23. i točke B.96 koji se tiču obračunavanja promjena vlasničkih udjela u ovisnom subjektu nakon stjecanja kontrole ne primjenjuju se na promjene nastale prije nego što je subjekt izmjene prvi put primijenio;

(c) subjekt ne smije prepravljati knjigovodstveni iznos ulaganja u bivši ovisni subjekt ako je kontrolu izgubio prije prve primjene izmjena u točki 25. i točkama B.97 – B.99. Nadalje, subjekt ne smije ponovno izračunavati dobit ili gubitak s naslova gubitka kontrole nad ovisnim subjektom prije prve primjene izmjena u točki 25. i točkama B.97 – B.99.

▼M37

Upute na „neposredno prethodno razdoblje”.

▼M38

C.6.A Neovisno o upućivanju na godišnje razdoblje koje neposredno prethodi datumu prve primjene („neposredno prethodno razdoblje”) iz točaka C.3.B – C.5.A, subjekt može, ali nije obvezan, prikazati i usklađene usporedne podatke za bilo koje ranije prikazano razdoblje. Ako subjekt prikazuje usklađene usporedne podatke za bilo koje ranije razdoblje, svako upućivanje na „neposredno prethodno razdoblje” iz točaka C.3.B – C.5.A tumači se kao „prvo razdoblje za koje su prikazani usklađeni usporedni podaci.”

▼M37

C6.B Ako subjekt prikaže neprilagođene usporedne podatke za ranija razdoblja, on jasno označava podatke koji nisu bili prilagođeni, navodi da su bili pripremljeni na različitoj osnovi te pojašnjava tu osnovu.

▼**M32**

Pozivanje na MSFI 9

C.7 Subjekt koji primijeni ovaj MSFI, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako pozivanje u ovome MSFI-ju na MSFI 9 treba čitati kao pozivanje na MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

POVLAČENJE DRUGIH MSFI-jeva

C.8 Ovaj MSFI zamjenjuje zahtjeve iz MRS-a 27 (s izmjenama iz 2008.) koji se odnose na konsolidirane financijske izvještaje.

C.9 Ovaj MSFI također zamjenjuje SIC 12 *Konsolidacija – subjekti posebne namjene*.

▼M32

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVNJA 11

Zajednički poslovi

CILJ

1. Cilj ovoga MSFI-ja je odrediti načela financijskog izvještavanja za subjekte koji imaju udjele u poslovima koji su pod zajedničkom kontrolom (tj. zajednički poslovi).

Postizanje cilja

2. Da bi bio postignut cilj iz 1. točke, ovaj MSFI definira *zajedničku kontrolu* i subjektima koji *su strana u zajedničkom poslu* obvezu utvrđivanja vrste zajedničkog posla u kojem sudjeluju ocjenjivanjem svojih prava i obveza i njihovim obračunavanjem prema vrsti zajedničkog posla.

DJELOKRUG

3. Ovaj MSFI dužni su primjenjivati svi subjekti koji su strane u zajedničkom poslu.

ZAJEDNIČKI POSLOVI

4. Zajednički posao je posao koji je pod zajedničkom kontrolom dviju ili više osoba.

5. Zajednički posao ima sljedeća obilježja:

(a) **strane u zajedničkom poslu obvezane su ugovornim sporazumom (v. točke B.2 – B.4);**

(b) **ugovorni sporazum daje dvjema osobama ili većem broju osoba koje su strana ugovora zajedničku kontrolu nad predmetnim poslom (v. točke 7. – 13.).**

6. Zajednički posao nije ni *zajedničko upravljanje* niti *zajednički pothvat*.

Zajednička kontrola

7. Zajednička kontrola je ugovorena podjela kontrole nad nekim poslom, koja postoji samo kad je za odlučivanje o relevantnim poslovima potrebna jednoglasna suglasnost strana koje dijele kontrolu.

8. Subjekt koji je strana nekog posla dužan je procijeniti kontroliraju li ugovornim sporazumom sve strane ili grupe strana skupno predmetni posao. Sve strane, odnosno skupine strana, skupno kontroliraju predmetni posao ako moraju zajedno voditi poslove koji bitno utječu na prinos od predmetnog posla (tj. relevantnih poslova).

9. Nakon što je utvrđeno da sve strane, odnosno skupine strana, skupno kontroliraju predmetni posao, zajednička kontrola postoji samo ako je za odluke o relevantnim poslovima potrebna jednoglasna suglasnost strana koje skupno kontroliraju posao.

10. U zajedničkom poslu ni jedna strana samostalno ne kontrolira predmetni posao. Strana koja dijeli kontrolu nad nekim poslom može druge strane ili skupine drugih strana spriječiti u kontroliranju posla.

▼M32

11. Posao može biti zajednički posao, čak i ako nemaju sve strane posla zajedničku kontrolu nad njim. Ovaj MSFI razlikuje strane koje imaju zajedničku kontrolu nad zajedničkim poslom (*zajednički upravitelji ili zajednički pothvatnici)* od strana koje sudjeluju u zajedničkom poslu, ali nemaju zajedničku kontrolu nad njim.

12. Subjekt treba primijeniti prosudbu u ocjenjivanju imaju li sve strane ili skupine strana zajedničku kontrolu nad nekim poslom. Subjekt je dužan procjenu temeljiti razmatrajući sve činjenice i okolnosti (v. točke B.5 – B.11).

13. Ako dođe do promjene činjenica i okolnosti, subjekt je dužan preispitati ima li još uvijek kontrolu nad predmetnim poslom.

Vrste zajedničkih poslova

14. Subjekt je dužan utvrditi vrstu zajedničkog posla u kojem sudjeluje. Razvrstavanje zajedničkog posla u zajedničko upravljanje ili zajednički pothvat ovisi o pravima i obvezama strana u poslu.

15. Zajedničko upravljanje je zajednički posao u kojem strane koje imaju zajedničku kontrolu nad poslom imaju prava na imovinu i obveze temeljem financijskih obveza iz predmetnog posla i nazivaju se zajedničkim upraviteljima.

16. Zajednički pothvat je zajednički posao u kojem strane koje imaju zajedničku kontrolu nad poslom imaju prava na neto imovinu iz predmetnog posla i nazivaju se zajedničkim pothvatnicima.

17. Subjekt ocjenjuje je li neki zajednički posao zajedničko upravljanje ili zajednički pothvat primjenom prosudbe. Subjekt je dužan utvrditi vrstu zajedničkog posla u kojem sudjeluje razmatrajući svoja prava i svoje obveze iz predmetnog posla. Subjekt ocjenjuje svoja prava i svoje obveze uzimajući u obzir strukturu i pravni oblik posla, uvjete koje su strane u poslu ugovorno definirale i druge važne činjenice i okolnosti (v. točke B.12 – B.33).

18. Ponekad su strane obvezane okvirnim ugovorom kojim su utvrđeni opći ugovorni uvjeti poduzimanja jednog ili više poslova. Okvirnim ugovorom može biti utvrđeno da strane zasnivaju različite zajedničke poslove za odvijanje određenih poslova koji su sastavni dio ugovora. Čak i ako se zajednički poslovi odnose na isti okvirni ugovor, moguće su razlike u vrsti poslova ako su u okvirnom ugovoru utvrđena različita prava i različite obveze strana u poslu u odnosu na različite poslove iz okvirnog ugovora. Slijedom toga, zajednički upravitelji i zajednički pothvatnici mogu postojati u isto vrijeme ako strane ugovora obavljaju različite poslove koji su sastavni dio istog okvirnog ugovora.

19. Ako dođe do promjene činjenica i okolnosti, subjekt je dužan preispitati je li došlo i do promjene vrste zajedničkog posla u kojem sudjeluje.

▼M32

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI STRANA U ZAJEDNIČKOM POSLU

Zajedničko upravljanje

20. Zajednički upravitelj dužan je po osnovi svog udjela u zajedničkom poslu iskazati:

(a) **svoju imovinu, uključujući svoj udjel u eventualnoj zajedničkoj imovini;**

(b) **svoje obveze, uključujući svoj udjel u eventualnim zajedničkim obvezama;**

(c) **svoje prihode od prodaje svog udjela u rezultatu zajedničkog upravljanja;**

(d) **svoj udjel u prihodima od prodaje rezultata koje je ostvarilo zajedničko upravljanje; i**

(e) **svoje rashode, uključujući svoj udjel u eventualnim zajedničkim rashodima.**

21. Zajednički upravitelj dužan je imovinu, obveze, prihode i rashode koji se odnose na njegov udjel u zajedničkom upravljanju obračunati sukladno MSFI-jevima koji se primjenjuju na određenu imovinu, određene obveze, prihode i rashode.

▼M46

21.A Ako subjekt stječe udjel u zajedničkom upravljanju čija aktivnost čini poslovnu jedinicu u smislu MSFI-ja 3, subjekt je dužan primjenjivati, u mjeri svojega udjela u skladu s točkom 20., sva načela obračuna poslovnih spajanja iz MSFI-ja 3 i drugih MSFI-jeva koja nisu u suprotnosti sa smjernicama iz ovog MSFI-ja te objaviti informacije koje se u tim MSFI-jevima zahtijevaju u vezi s poslovnim spajanjima. To se primjenjuje na stjecanje početnog udjela i dodatnih udjela u zajedničkom upravljanju čija aktivnost čini poslovnu jedinicu. Obračunavanje stjecanja udjela u takvom zajedničkom upravljanju utvrđeno je u točkama B.33.A – B.33.D.

▼M32

22. Računovodstveni postupci za transakcije kao što su prodaja, unos ili otkup imovine između subjekta i zajedničkog upravljanja u kojem je subjekt zajednički upravitelj utvrđeni su u točkama B.34 – B.37.

23. Strana koja sudjeluje u zajedničkom upravljanju, ali nema zajedničku kontrolu nad njim, dužna je također obračunati svoj udjel u predmetnom poslu sukladno točkama 20. – 22. ako ima prava na imovinu i obveze iz zajedničkog upravljanja. Ako strana koja sudjeluje u zajedničkom upravljanju, ali nema zajedničku kontrolu nad njim, nema prava na imovinu niti obveze u vezi sa zajedničkim upravljanjem, dužna je svoj udjel u zajedničkom upravljanju obračunati sukladno MSFI-jevima koji se primjenjuju na takav udjel.

Zajednički pothvati

24. Zajednički pothvatnik dužan je svoj udjel u zajedničkom pothvatu iskazati kao ulaganje i obračunati ga metodom udjela sukladno MRS-u 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*, osim ako predmetni subjekt prema tome standardu nije izuzet iz primjene metode udjela.

25. Strana koja sudjeluje u zajedničkom pothvatu, ali nema zajedničku kontrolu nad njim, dužna je svoj udjel u predmetnom poslu obračunati sukladno MSFI-ju 9 *Financijski instrumenti*, osim ako nema značajan utjecaj u zajedničkom pothvatu, u kom slučaju je dužna udjel obračunati sukladno MRS-u 28 (s izmjenama iz 2011.).

▼**M32**

NEKONSOLIDIRANI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

26. Zajednički upravitelj, odnosno zajednički pothvatnik dužan je u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima svoj udjel obračunati kako slijedi:

(a) **ako ima udjel u zajedničkom upravljanju, sukladno točkama 20. – 22.;**

(b) **ako ima udjel u zajedničkom pothvatu, sukladno točki 10. MRS-a 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji*.**

27. Strana koja sudjeluje u zajedničkom poslu, ali nema zajedničku kontrolu nad njim, dužna je u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima obračunati svoj udjel kako slijedi:

(a) **ako ima udjel u zajedničkom upravljanju, sukladno točki 23.;**

(b) **ako ima udjel u zajedničkom pothvatu, sukladno MSFI-ju 9, osim ako nema značajan utjecaj u zajedničkom pothvatu, u kom slučaju je dužna primijeniti točku 10. MRS-a 27 (s izmjenama iz 2011.).**

Dodatak A

Definicije

Ovaj Dodatak sastavni je dio ovoga MSFI-ja.

Zajednički posao	Posao koji je pod **zajedničkom kontrolom** dviju ili više osoba.
Zajednička kontrola	Ugovorena podjela kontrole nad nekim poslom, koja postoji samo kad je za odlučivanje o relevantnim poslovima potrebna jednoglasna suglasnost strana koje dijele kontrolu.
Zajedničko upravljanje	**Zajednički posao** u kojem strane koje imaju **zajedničku kontrolu** nad poslom imaju prava na imovinu i obveze temeljem financijskih obveza iz predmetnog posla.
Zajednički upravitelj	Strana u **zajedničkom upravljanju** koja ima **zajedničku kontrolu** nad zajedničkim upravljanjem.
Zajednički pothvat	**Zajednički posao** u kojem strane koje imaju **zajedničku kontrolu** nad poslom imaju prava na neto imovinu iz predmetnog posla.
Zajednički pothvatnik	Strana u **zajedničkom pothvatu** koja ima **zajedničku kontrolu** nad zajedničkim pothvatom.
Strana u zajedničkom poslu	Subjekt koji sudjeluje u **zajedničkom poslu**, neovisno o tome ima li nad njim **zajedničku kontrolu** ili ne.

▼M32

Zaseban subjekt	Zasebno prepoznatljiva financijska struktura, uključujući samostalne subjekte osnovane prema zakonu, neovisno o tome imaju li pravnu osobnost ili ne.

Sljedeći izrazi definirani su u MRS-u 27 (s izmjenama iz 2011.), MRS-u 28 (s izmjenama iz 2011.) ili MSFI-ju 10 *Konsolidirani financijski izvještaji* i u ovome se MSFI-ju koriste u značenjima utvrđenima u tim standardima:

— kontrola nad subjektom koji je predmet ulaganja,

— metoda udjela,

— moć raspolaganja,

— zaštitna prava,

— relevantni poslovi,

— nekonsolidirani (odvojeni) financijski izvještaji,

— značajan utjecaj.

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj Dodatak sastavni je dio ovoga MSFI-ja. U njemu je opisana primjena točaka 1. – 27. i ima jednaku važnost kao i drugi dijelovi ovoga MSFI-ja.

B.1 Primjeri iz ovoga Dodatka ilustriraju hipotetske situacije. Iako primjeri mogu u nekim aspektima održavati stvarno stanje, kod primjene MSFI-ja 11 potrebno je ocijeniti sve činjenice i okolnosti.

ZAJEDNIČKI POSLOVI

Ugovorni sporazum (točka 5.)

B.2 Ugovorni sporazumi mogu biti dokazani na nekoliko načina. Izvršiv ugovorni sporazum često je, ali ne uvijek, u pisanom obliku, u pravilu u obliku ugovora ili dokumentirane rasprave između strana sporazuma. Zakonskim mehanizmima moguće je kreirati sporazume koji su izvršivi, bilo sami za sebe, bilo u sprezi s ugovorima između strana u sporazumu.

B.3 Kad su zajednički poslovi ustrojeni u obliku *zasebnog subjekta* (v. točke B.19 – B.33), ugovorni sporazum ili neki njegovi aspekti bit će u nekim slučajevima ugrađeni u osnivački akt ili interne akte zasebnog subjekta.

▼M32

B.4 Ugovornim sporazumom regulirani su uvjeti po kojima strane sudjeluju u poslu koji je predmetom sporazuma. Ugovorni sporazum u pravilu regulira sljedeće:

(a) svrhu, predmet i trajanje zajedničkog posla;

(b) način na koji se imenuju članovi uprave ili istovjetnog upravnog tijela u zajedničkom poslu;

(c) proces odlučivanja: pitanja o kojima su strane dužne odlučivati, glasačka prava strana i potrebnu razinu potpore u pitanjima o kojima se odlučuje. Procesom odlučivanja utvrđenim u ugovornom sporazumu uspostavlja se zajednička kontrola nad poslom (v. točke B.5 – B.11);

(d) kapital ili druge potrebne uloge strana sporazuma;

(e) način na koji strane sporazuma dijele imovinu, obveze, prihode, rashode, dobit i gubitak iz zajedničkog posla.

Zajednička kontrola (točke 7. – 13.)

B.5 Subjekt je dužan u ocjenjivanju ima li subjekt zajedničku kontrolu u nekom poslu, prvo procijeniti kontroliraju li sve strane ili skupine strana posao. MSFI 10 definira kontrolu i obvezno se primjenjuje u utvrđivanju imaju li sve strane ili skupine strana prava na varijabilni prinos temeljem svog sudjelovanja u poslu ili su njemu izložena te imaju li sposobnost utjecati na prinos temeljem svoje moći raspolaganja u poslu. Sve strane, odnosno skupine strana, skupno kontroliraju predmetni posao ako moraju zajedno voditi poslove koji bitno utječu na prinos od predmetnog posla (tj. relevantnih poslova).

B.6 Nakon što subjekt zaključi da sve strane ili skupine strana kontroliraju posao skupno, dužan je ocijeniti ima li zajedničku kontrolu nad poslom. Zajednička kontrola postoji samo kad je za donošenje odluka o relevantnim poslovima potrebna jednoglasna suglasnost strana koje skupno kontroliraju posao. Ocjenjivanje je li posao pod zajedničkom kontrolom svih strana, odnosno skupina strana u poslu ili samo jedne strane u poslu može nalagati prosudbu.

B.7 Ponekad proces odlučivanja koje su strane utvrdile ugovornim sporazumom može prešutno imati za posljedicu zajedničku kontrolu. Primjerice, pretpostavka je da dvije strane zasnivaju posao u kojem svaka ima 50 posto glasačkih prava i ugovornim sporazumom među njima utvrđeno je da je najmanje 51 posto glasačkih prava potrebno za donošenje odluka o relevantnim poslovima. U tom slučaju, strane su se prešutno dogovorile da imaju zajedničku kontrolu nad poslom jer se odluke o relevantnim poslovima ne mogu donijeti bez suglasnosti obiju strana.

▼M32

B.8 U nekim drugim okolnostima, ugovornim sporazumom je propisana minimalna količina glasačkih prava za donošenje odluka o relevantnim poslovima. Kad minimalna propisana glasačka prava mogu biti ostvarena kroz više kombinacija suglasnosti među stranama sporazuma, posao nije zajednički posao, osim ako ugovornim sporazumom nije točno utvrđeno koje strane (ili kombinacije strana) trebaju postići jednoglasnu suglasnost u odlučivanju o relevantnim poslovima.

Primjeri za primjenu

Primjer 1.

Pretpostavimo da tri strane zasnivaju neki posao: strana A ima 50 posto glasačkih prava u poslu, strana B ima 30 posto glasačkih prava i strana C ima 20 posto glasačkih prava. Ugovornim sporazumom među stranama A, B i C utvrđeno je da je za donošenje odluka o relevantnim poslovima u tom poslu potrebna većina od najmanje 75 posto glasova. Čak i ako strana A može blokirati svaku odluku, ona nema kontrolu nad poslom jer joj je potrebna suglasnost strane B. Uvjeti ugovornog sporazuma nalažu da se o relevantnim poslovima odlučuje s najmanje 75 posto glasova što podrazumijeva da strana A i strana B imaju zajedničku kontrolu nad poslom jer se odluke o relevantnim poslovima ne mogu donositi bez suglasnosti strane A i strane B.

Primjer 2.

Pretpostavimo da u poslu sudjeluju tri strane: strana A ima 50 posto glasačkih prava u poslu, a strana B i strana C imaju svaka 25 posto. Ugovornim sporazumom među stranama A, B i C utvrđeno je da je za donošenje odluka o relevantnim poslovima u tom poslu potrebna većina od najmanje 75 posto glasova. Premda strana A može blokirati svaku odluku, ona nema kontrolu nad poslom jer je joj je potrebna suglasnost ili strane B, ili strane C. U ovome primjeru, strane A, B i C skupno kontroliraju posao. No, moguće je više kombinacija strana koje mogu postići suglasnost do razine 75 posto glasačkih prava (tj. ili strana A i B, ili strana A i C). U takvoj situaciji, da bi ugovorni posao bio zajednički posao, strane u poslu trebaju točno odrediti kombinaciju jednoglasne suglasnosti koja je potrebna za donošenje odluka o relevantnim poslovima.

Primjer 3.

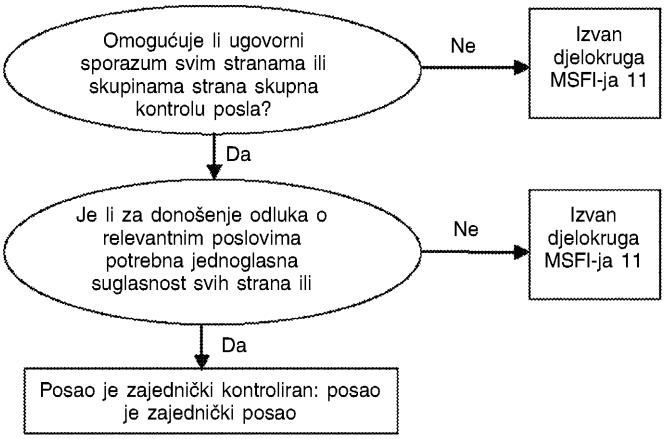
Pretpostavimo da je riječ o poslu u kojem strana A i strana B imaju svaka 35 posto glasačkih prava, a preostalih 30 posto je raspršeno na više osoba. Za odluke o relevantnim poslovima potrebna je suglasnost većine glasačkih prava. Strana A i strana B imaju zajedničku kontrolu nad poslom samo ako je ugovornim sporazumom utvrđeno da je za donošenje odluka o relevantnim poslovima potrebna suglasnost i strane A i strane B.

B.9 Kriterij jednoglasne suglasnosti znači da bilo koja strana koja ima zajedničku kontrolu nad poslom može bilo koje druge strane spriječiti u jednoglasnom donošenju odluka (o relevantnim poslovima) bez njene suglasnosti. Ako se kriterij jednoglasne suglasnosti odnosi samo na odluke kojima se nekoj strani daju zaštitna prava, a kojima se odlučuje o relevantnim poslovima, ta strana nema zajedničku kontrolu nad poslom.

▼M32

B.10 Ugovorni sporazum može uključiti klauzule o rješavanju sporova, kao što je arbitraža. Tim odlukama može biti regulirano donošenje odluka ako izostane jednoglasna suglasnost strana koje imaju zajedničku kontrolu. Postojanje takvih odredaba ne sprječava zajedničku kontrolu nad poslom, a time niti tretiranje istog kao zajedničkog posla.

Procjena zajedničke kontrole



B.11 Kad je neki posao izvan djelokruga MSFI-ja 11, subjekt je dužan svoj udjel u takvom poslu obračunati sukladno mjerodavnim MSFI-jevima, kao što su MSFI 10, MRS 28 (s izmjenama iz 2011.) ili MSFI 9.

VRSTE ZAJEDNIČKIH POSLOVA (TOČKE 14. – 19.)

B.12 Zajednički poslovi zasnivaju se za razne potrebe (npr. kao način na koji strane mogu podijeliti troškove i rizike ili radi pristupa novoj tehnologiji ili novim tržištima) i mogu se sklopiti koristeći razne strukturne i pravne oblike.

B.13 Neki poslovi ne moraju kao predmet imati posao koji se treba odvijati putem zasebnog subjekta. No, postoje i poslovi koji podrazumijevaju osnivanje zasebnog subjekta.

B.14 Klasifikacija zajedničkih poslova propisana ovim MSFI-jem zavisi o pravima i obvezama strana iz predmetnog posla koja proizlaze iz redovnog poslovanja. Ovaj MSFI zajedničke poslove razvrstava ili u zajedničko upravljanje, ili u zajednički pothvat. Kad subjekt ima prava na imovinu i obveze temeljem financijskih obveza iz predmetnog posla, takav posao je zajedničko upravljanje. Kad subjekt ima prava na neto imovinu posla, takav posao je zajednički pothvat. U točkama B.16 – B.33 opisan je način na koji subjekt procjenjuje i utvrđuje ima li udjel u zajedničkom upravljanju ili u zajedničkom pothvatu.

▼M32

Klasifikacija zajedničkog posla

B.15 Kako je navedeno u točki B.14, klasifikacija zajedničkih poslova nalaže od strana da procijene svoja prava i obveze iz predmetnog posla. Pri tome, subjekt je dužan razmotriti sljedeće:

(a) strukturu zajedničkog posla (v. točke B.16 – B.21);

(b) kad je zajednički posao strukturiran kao zasebni subjekt:

i. pravni oblik zasebnog subjekta (v. točke B.22 – B.24);

ii. uvjete ugovornog sporazuma (v. točke B.25 – B.28); i

iii. druge važne činjenice i okolnosti (v. točke B.29 – B.33).

Struktura zajedničkog posla

Zajednički poslovi koji nisu strukturirani kao zaseban subjekt

B.16 Zajednički posao koji nije strukturiran kao zaseban subjekt je zajedničko upravljanje. U tom slučaju se ugovornim sporazumom utvrđuju prava strana u poslu na imovinu te njihove obveze temeljem financijskih obveza iz posla, kao i njihova prava na odgovarajuće prihode i obveze po odgovarajućim rashodima.

B.17 Ugovorni sporazum često sadrži opis poslova koji su predmetom posla koji se ugovara i način na koji strane namjeravaju zajedno obavljati te poslove. Primjerice, strane zajedničkog posla mogu se dogovoriti o zajedničkoj proizvodnji proizvoda, pri čemu je svaka odgovorna za točno određene poslove i svaka koristi svoju vlastitu obvezu i stvara svoje financijske obveze. Ugovornim sporazumom moguće je definirati i način na koji strane sporazuma dijele zajedničke prihode i rashode. U tom slučaju, svaki zajednički upravitelj iskazuje u svojim financijskim izvještajima imovinu i obveze po točno određenim poslovima, kao i svoj dio prihoda i rashoda sukladno ugovornom sporazumu.

B.18 U nekim drugim slučajevima, strane ugovornog sporazuma mogu ugovoriti npr. da neku imovinu dijele i njome zajednički upravljaju. U tom slučaju, ugovornim sporazumom se utvrđuju prava strana u poslu na imovinu koja je predmetom zajedničkog upravljanja, kao i način na koji one dijele ostvarenu proizvodnju i troškove poslovanja. Svaki zajednički upravitelj obračunava svoj udjel u zajedničkoj imovini i dogovoreni dio financijskih obveza i svoj dio proizvedene količine, prihoda i rashoda priznaje sukladno ugovornom sporazumu.

▼**M32**

Zajednički poslovi strukturirani kao zaseban subjekt

B.19 Zajednički posao u kojem imovina i financijske obveze koje se odnose na posao drže u zasebnom subjektu može biti ili zajednički pothvat, ili zajedničko upravljanje.

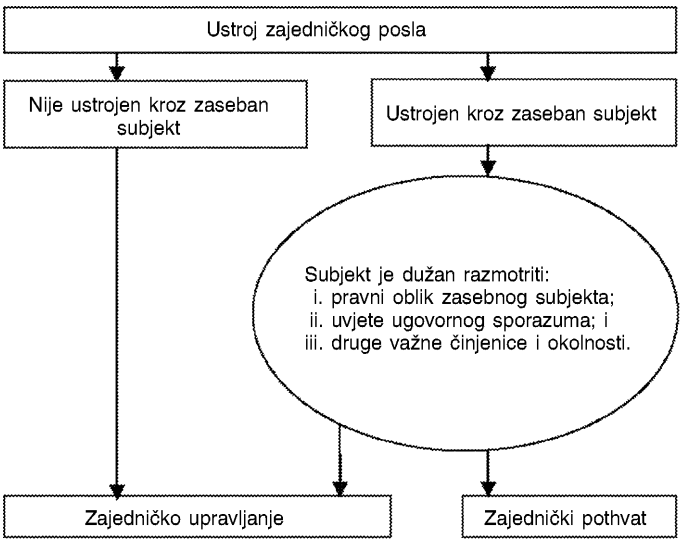
B.20 Je li strana zajednički upravitelj ili zajednički pothvatnik, ovisi o njenim pravima na imovinu te njenim obvezama po financijskim obvezama u vezi s poslom koji se obavlja kroz zaseban subjekt.

B.21 Kako je navedeno u točki B.15, kad strane zajednički posao strukturiraju kao zaseban subjekt, dužne su utvrditi imaju li prema zakonskom obliku zasebnog subjekta, uvjetima ugovornog sporazuma i drugim eventualno važnim činjenicama i okolnostima:

(a) prava na imovinu i obveze temeljem financijskih obveza iz predmetnog posla (tj. je li riječ o zajedničkom upravljanju);

(b) prava na neto imovinu posla (tj. je li riječ o zajedničkom pothvatu).

Klasifikacija zajedničkog posla: ocjenjivanje prava i obveza strana u poslu



Pravni oblik zasebnog subjekta

B.22 Pravni oblik zasebnog subjekta važan je u utvrđivanju vrste zajedničkog posla. Pravni oblik pomaže u prvoj procjeni prava strana u poslu na imovinu i obveze iz zasebnog subjekta, kao što je imaju li udjele u imovini zasebnog subjekta te odgovaraju li za obveze zasebnog subjekta.

B.23 Primjerice, strane mogu zajednički posao obavljati kroz zaseban subjekt u pravnom obliku prema kojem će se zaseban subjekt smatrati vlasnikom imovine i nositeljem obveza (tj. imovina i obveze zasebnog subjekta su njegova imovina i njegove obveze, a ne imovina i obveze strana u poslu). U tom slučaju, ocjena prava i obveza koje zaseban subjekt

▼M32

prema svom pravnom obliku prenosi na strane u poslu ukazuje na to da je zajednički posao zajednički pothvat. Međutim, uvjeti koje strane utvrde u ugovornom sporazumu (v. točke B.25 – B.28) i druge činjenice i okolnosti, ako su važne (v. točke B.29 – B33.), mogu prevagnuti u procjeni prava i obveza koje je zaseban subjekt prenio na strane u poslu.

B.24 Utvrđivanje prava i obveza koje zaseban subjekt prema svom pravnom obliku prenosi na strane u poslu dovoljno je za zaključak da je riječ o zajedničkom upravljanju samo ako strane zajednički posao obavljaju kroz zaseban subjekt temeljem kojeg se strane u poslu ne promatraju odvojeno od zasebnog subjekta (tj. imovina i obveze u zasebnom subjektu su imovina i obveze strana u poslu).

Ocjena uvjeta ugovornog sporazuma

B.25 U mnogim slučajevima se prava i obveze koje su strane u poslu utvrdile ugovornim sporazumom podudaraju, odnosno ne sukobljavaju se s pravima i obvezama prenesenima na njih od strane zasebnog subjekta temeljem pravnog oblika u kojem je posao strukturiran.

B.26 U drugim slučajevima, strane u poslu će ugovorni sporazum iskoristiti za ukidanje ili prilagođavanje prava i obveza koje se na njih prenose sa zasebnog subjekta kroz koji je posao strukturiran.

Primjeri za primjenu

Primjer 4.

Pretpostavimo da je riječ o zajedničkom poslu dviju strana koje posao strukturiraju kroz društvo kapitala. Svaka strana u društvu kapitala ima vlasnički udjel od 50 posto. Pravna osobnost omogućuje razdvajanje subjekta od njegovih vlasnika, tako da su imovina i obveze u subjektu imovina i obveze subjekta kao pravne osobe. U tom slučaju, ocjena prava i obveza koje zaseban subjekt prema svom pravnom obliku prenosi na strane u poslu ukazuje na to da strane imaju pravo na neto imovinu zajedničkog posla.

No, strane međusobnim ugovornim sporazumom prilagođavaju obilježja društva kapitala na način da svaka ima udjel u imovini pravne osobe i svaka odgovara za obveze pravne osobe u određenom dijelu. Takvim ugovornim prilagodbama obilježja društva kapitala zajednički posao može postati zajedničkim upravljanjem.

B.27 U idućoj tablici prikazana je usporedba uobičajenih uvjeta ugovornih sporazuma među stranama u zajedničkom upravljanju i onih u zajedničkom pothvatu. Popis ugovornih uvjeta iz tablice nije iscrpan.

Utvrđivanje uvjeta ugovornog sporazuma

	Zajedničko upravljanje	**Zajednički pothvat**
Uvjeti ugovornog sporazuma	Ugovorni sporazum koji stranama u zajedničkom poslu daje prava na imovinu i određuje obveze temeljem financijskih obveza iz predmetnog posla.	Ugovorni sporazum daje stranama u zajedničkom poslu prava na neto imovinu iz predmetnog posla (tj. nositelj prava na imovinu i odgovornosti za obveze iz predmetnog posla je zaseban subjekt, a ne strane u poslu).

▼M32

	Zajedničko upravljanje	Zajednički pothvat
Prava na imovinu	Ugovornim sporazumom utvrđeno je da strane u zajedničkom poslu dijele sve udjele (npr. prava, vlasništvo) u imovini iz predmetnog posla u točno određenom dijelu (npr. razmjerno svojim vlasničkim udjelima u poslu ili poslovima koji se odvijaju u sklopu ugovorenog posla i za koje su izravno određene).	Ugovornim sporazumom utvrđeno je da je imovina unesena u zajednički posao ili kasnije stečena samim zajedničkim poslom imovina zajedničkog posla. Strane u zajedničkom poslu nemaju nikakve udjele (tj. nikakva prava niti vlasništvo) u imovini zajedničkog posla.
Odgovornost za obveze	Ugovornim sporazumom utvrđeno je da strane u zajedničkom poslu dijele sve financijske obveze, druge obveze, troškove i rashode u točno određenom dijelu (npr. razmjerno svojim vlasničkim udjelima u poslu ili poslovima koji se odvijaju u sklopu ugovorenog posla i za koje su izravno određene).	Ugovornim sporazumom utvrđeno je da zajednički posao odgovara za dugove i obveze zajedničkog posla.
		Ugovornim sporazumom utvrđeno je da strane u zajedničkom poslu odgovaraju za zajednički posao samo do visine svojih ulaganja u zajednički posao ili svojih obveza za uplatom neuplaćenog ili dodatnog kapitala u zajednički posao, ili oboje.
	Ugovornim sporazumom utvrđeno je da strane u zajedničkom poslu odgovaraju za tražbine drugih strana.	Ugovornim sporazumom utvrđeno je da vjerovnici zajedničkog posla nemaju pravo regresa u odnosu na bilo koju stranu vezano uz dugove ili obveze zajedničkog posla.
Prihodi, rashodi, dobit i gubitak	Ugovornim sporazumom utvrđen je način podjele prihoda i rashoda po osnovi relativne uspješnosti svake strane u zajedničkom poslu. Primjerice, ugovornim sporazumom moguće je regulirati da se prihodi i rashodi dijele prema kapacitetu koji svaka strana u poslu koristi u zajednički upravljanom pogonu, što se može razlikovati od njihovih vlasničkih udjela u zajedničkom poslu. U nekom drugom slučaju, strane u zajedničkom poslu mogu ugovoriti podjelu dobiti ili gubitka iz zajedničkog posla prema točno utvrđenom postotku, kao što su vlasnički udjeli strana u zajedničkom poslu. Time zajednički posao ne bi prestao biti zajedničko upravljanje ako strane u poslu imaju pravo na imovinu i obveze temeljem financijskih obveza iz posla.	Ugovornim sporazumom utvrđen je udjel svake strane u dobiti ili gubitku zajedničkog posla iz poslova koji se odvijaju u sklopu zajedničkog posla.
Garancije	Strane u zajedničkim poslovima često moraju izdavati garancije trećima da će npr. primiti uslugu od zajedničkog posla ili mu dati financijska sredstva. Davanje takvih garancija ili obvezivanje strana na njihovo davanje nije samo za sebe presudno za izvođenje zaključka da je zajednički posao zajedničko upravljanje. Obilježje koje je presudno za utvrđivanje je li zajednički posao zajedničko upravljanje ili zajednički pothvat jest imaju li strane u poslu obveze temeljem financijskih obveza u vezi sa zajedničkim poslom (za neke od kojih strane možda jesu ili možda nisu dale garanciju).	

▼M32

B.28 Kad je ugovornim sporazumom utvrđeno da strane u poslu imaju pravo na imovinu i obveze po financijskim obvezama iz zajedničkog posla, one su strane u zajedničkom upravljanju i ne trebaju razmatrati druge činjenice i okolnosti (točke B.29 – B.33) da bi klasificirale zajednički posao.

Ocjenjivanje drugih činjenica i okolnosti

B.29 Kad uvjetima ugovornog sporazuma nije definirano da strane imaju pravo na imovinu i obveze temeljem financijskih obveza iz zajedničkog posla, strane su dužne razmotriti druge čimbenike i okolnosti da bi utvrdile je li zajednički posao zajedničko upravljanje ili zajednički pothvat.

B.30 Zajednički posao može biti strukturiran u obliku zasebnog subjekta pravnog oblika kojim se strane u poslu promatraju odvojeno od zasebnog subjekta. Strane u zajedničkom poslu ne moraju u uvjetima ugovornog sporazuma točno navesti svoja prava i obveze, ali na temelju razmatranja drugih čimbenika i okolnosti zajednički posao ipak može biti klasificiran kao zajedničko upravljanje. To bi bio slučaj kad druge činjenice i okolnosti stranama daju pravo na imovinu i obvezuju ih na financijske obveze iz zajedničkog posla.

B.31 Kad su poslovi u sklopu zajedničkog posla prvenstveno namijenjeni davanju ostvarene proizvodnje stranama u poslu, to je pokazatelj da strane imaju prava na većim dijelom sve ekonomske koristi imovine zajedničkog posla. Strane u takvim poslovima često osiguravaju svoj pristup ostvarenoj proizvodnji u zajedničkom poslu na način da ga sprječavaju u prodaji ostvarene proizvodnje trećima.

B.32 Utjecaj zajedničkog posla takvog ustroja i takve svrhe jest da se financijske obveze iz posla većim dijelom plaćaju iz novčanih priljeva ostvarenih od strana u poslu njihovim otkupom proizvedene količine. Kad su strane u zajedničkom poslu gotovo isključivo jedini izvor priljeva novca potrebnog za nastavak zajedničkog posla, to ukazuje na to da strane u poslu imaju obveze temeljem financijskih obveza iz zajedničkog posla.

Primjeri za primjenu

Primjer 5.

Pretpostavimo da dvije strane strukturiraju zajednički posao u obliku društva kapitala (subjekt C) u kojem svaka od njih ima vlasnički udjel od 50 posto. Svrha zajedničkog posla je proizvoditi materijal koji je svakoj strani u poslu potreban za njen proizvodni proces. Zajedničkim poslom osigurava se da strane upravljaju pogonom koji proizvodi materijal u količinama i prema specifikacijama kakvoće strana u zajedničkom poslu.

Pravni oblik subjekta C (društvo kapitala) kroz koje se odvijaju poslovi prvobitno ukazuje na to da su imovina i obveze u subjektu C njegova imovina, odnosno njegove obveze. Ugovornim sporazumom strane u poslu nisu utvrdile da imaju prava na imovinu, odnosno da odgovaraju za obveze subjekta C. Prema tome, pravni oblik subjekta C i uvjeti ugovornog sporazuma ukazuju na to da je riječ o zajedničkom pothvatu.

▼M32

No, strane razmatraju i sljedeće aspekte zajedničkog posla:

— Ugovorile su otkup proizvedene količine u subjektu C u omjeru 50:50. Subjekt C nema pravo prodati proizvedenu količinu trećima bez suglasnosti obiju strana sporazuma. Budući da je svrha sporazuma stranama isporučiti traženu proizvedenu količinu, prodaja trećima bila bi neuobičajena i beznačajna,

— Cijenu proizvedene količine prodane stranama obje strane odredile su na način da pokriju troškove proizvodnje i administrativne troškove subjekta C. Prema tom poslovnom modelu, zajednički posao zamišljen je da posluje na razini točke pokrića.

Iz prethodno opisanih činjenica, kao važne činjenice i okolnosti treba izdvojiti:

— obvezu strana u poslu da otkupe svu količinu koju je proizveo subjekt C, koja odražava isključivu ovisnost subjekta C o stranama u poslu po pitanju stvaranja novčanih tokova, a time i njihovu obvezu da financiraju plaćanje obveza subjekta C,

— činjenicu da strane u poslu imaju pravo na proizvedenu količinu subjekta C, što znači da one crpe sve ekonomske koristi imovine subjekta C, a time imaju i prava na njih.

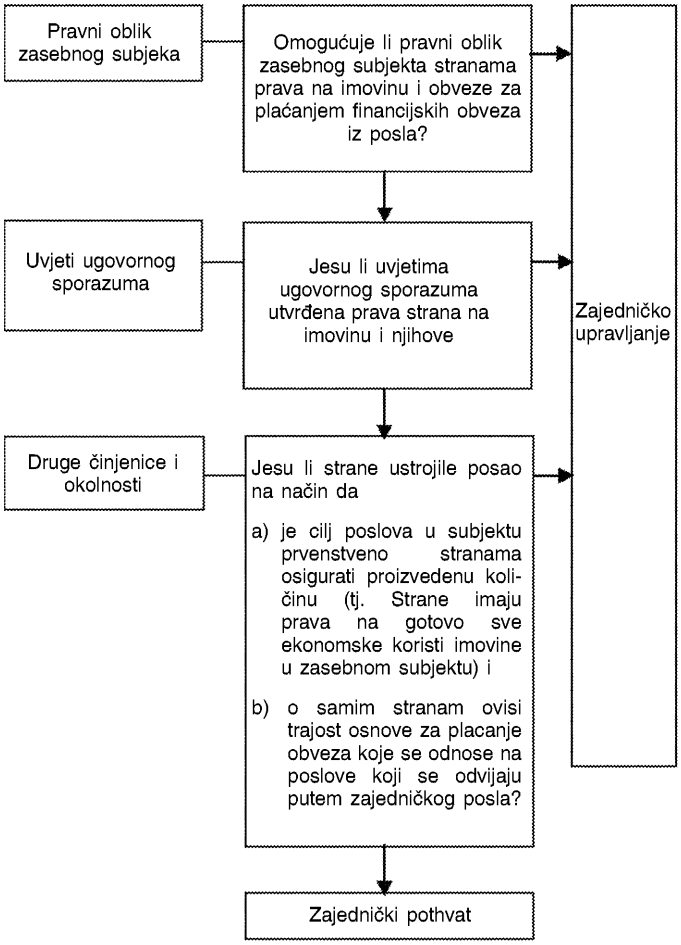
Navedene činjenice i okolnosti ukazuju na to da je riječ o zajedničkom upravljanju. Zaključak o klasifikaciji zajedničkog posla u ovim okolnostima ne bi se promijenio ni kad bi strane, umjesto da same iskoriste svoj dio u proizvedenoj količini u idućem proizvodnom procesu, dio proizvedene količine koji im pripada prodale trećima.

Kad bi strane promijenile uvjete ugovornog sporazuma na način koji bi im omogućio prodaju proizvedene količine trećima, subjekt C bi na sebe preuzeo potražnju, zalihe i kreditni rizik. U takvom scenariju, promjena činjenica i okolnosti nalagala bi preispitivanje klasifikacije zajedničkog posla. Navedene činjenice i okolnosti ukazuju na to da je riječ o zajedničkom pothvatu.

B.33 Idući dijagram ilustrira način na koji subjekt odlučuje o razvrstavanju nekog zajedničkog posla strukturiranog kroz zaseban subjekt:

Klasifikacija zajedničkog posla strukturiranog kao zaseban subjekt

▼M32



▼M46

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI STRANA U ZAJEDNIČKOM POSLU (TOČKE 21.A – 22.)

Obračunavanje stjecanja udjela u zajedničkom upravljanju

B.33.A Ako subjekt stječe udjel u zajedničkom upravljanju čija aktivnost čini poslovnu jedinicu u smislu MSFI-ja 3, subjekt je dužan primjenjivati, u mjeri svojega udjela u skladu s točkom 20., sva načela obračuna poslovnih spajanja iz MSFI-ja 3 i drugih MSFI-jeva koja nisu u suprotnosti sa smjernicama iz ovog MSFI-ja te objaviti informacije koje se u tim MSFI-jevima zahtijevaju u vezi s poslovnim spajanjima. Načela obračuna poslovnih spajanja koja nisu u suprotnosti sa smjernicama iz ovog MSFI-ja uključuju, ali nisu ograničena na sljedeće:

(a) mjerenje utvrdive imovine i obveza po poštenoj vrijednosti, osim stavaka za koje su u MSFI-ju 3 i drugim MSFI-jevima predviđene iznimke;

▼M46

(b) priznavanje troškova povezanih sa stjecanjem kao rashoda tijekom razdoblja u kojima su troškovi nastali, a usluge primljene, osim troškova izdavanja dužničkih ili vlasničkih vrijednosnih papira koji se priznaju u skladu s MRS-om 32 *Financijski instrumenti*: prezentiranje i MSFI-jem 9; ([1])

(c) priznavanje odgođene porezne imovine i odgođenih poreznih obveza koji proizlaze iz početnog priznavanja imovine ili obveza, osim odgođenih poreznih obveza koje proizlaze iz početnog priznavanja *goodwilla*, kako je predviđeno MSFI-jem 3 i MRS-om 12 *Porezi na dobit* za poslovna spajanja;

(d) priznavanje viška prenesene naknade u odnosu na neto iznose (zabilježene na datum stjecanja) utvrdive stečene imovine i preuzetih obveza, ako postoje, kao *goodwilla*; i

(e) podvrgavanje jedinice koja stvara novac i kojoj je *goodwill* dodijeljen provjeri umanjenja vrijednosti najmanje jednom godišnje i kadgod postoji naznaka da bi vrijednost jedinice mogla biti umanjena, u skladu sa zahtjevima MRS-a 36 *Umanjenje imovine* u pogledu *goodwilla* stečenog poslovnim spajanjem.

B.33.B Točke 21.A i B.33.A primjenjuju se i na uspostavu zajedničkog upravljanja ako i isključivo ako se u trenutku njegove uspostave doprinos jedne od strana koje sudjeluju u zajedničkom upravljanju sastoji od postojeće poslovne jedinice u smislu MSFI-ja 3. Međutim, te se točke ne primjenjuju na uspostavu zajedničkog upravljanja ako mu u trenutku njegove uspostave sve strane koje sudjeluju u zajedničkom upravljanju pridonose samo imovinom ili skupinama imovine koje ne čine poslovne jedinice.

B.33.C Zajednički upravitelj može povećati vlastiti udjel u zajedničkom upravljanju čija aktivnost čini poslovnu jedinicu u smislu MSFI-ja 3 stjecanjem dodatnog udjela u zajedničkom upravljanju. U takvim slučajevima prethodno stečeni udjeli u zajedničkom upravljanju ne mjere se ponovno ako zajednički upravitelj zadržava zajedničku kontrolu.

B.33.D Točke 21.A i B.33A – B.33.C ne primjenjuju se na stjecanje udjela u zajedničkom upravljanju ako su strane koje dijele zajedničku kontrolu, uključujući subjekt koji stječe udjel u zajedničkom upravljanju, i prije i nakon stjecanja pod zajedničkom kontrolom iste krajnje strane ili strana koje imaju kontrolu te ako ta kontrola nije privremena.

▼M32

Obračunavanje prodaje i unosa imovine u zajedničko upravljanje

B.34 Kad subjekt zaključi transakciju sa zajedničkim upravljanjem u kojem je zajednički upravitelj, kao što je prodaja ili unos imovine, transakciju vodi s drugim stranama u zajedničkom upravljanju, stoga je dužan dobit ili gubitak iz transakcije priznati samo do visine udjela drugih strana u zajedničkom upravljanju.

([1]) Ako subjekt primjenjuje ove izmjene, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako se upućivanje na MSFI 9 u ovim izmjenama tumači kao upućivanje na MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

▼M32

B.35 Kad takve transakcije pružaju dokaz o smanjenju neto utržive vrijednosti imovine koja se prodaje ili unosi u zajedničko upravljanje ili po osnovi gubitaka uslijed smanjene vrijednosti te imovine, zajednički upravitelj priznaje sve gubitke po tim osnovama u punom iznosu.

Obračunavanje kupnje imovine od zajedničkog upravljanja

B.36 Kad subjekt kao zajednički upravitelj sa zajedničkim upravljanjem zaključi transakciju kao što je kupnja imovine, svoj dio u dobiti i gubitku od kupoprodaje ne smije priznati sve dok imovinu ne proda trećima.

B.37 Kad takve transakcije pružaju dokaz o smanjenju neto utržive vrijednosti imovine koja se kupuje ili njenoj umanjenoj vrijednosti, zajednički upravitelj priznaje svoj udjel u gubicima po tim osnovama.

Dodatak C

Datum stupanja na snagu, prijelazne odredbe i povlačenje drugih MSFI-jeva

Ovaj Dodatak je sastavni dio ovoga MSFI-ja i ima jednaku važnost kao i drugi njegovi dijelovi.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

C.1 Subjekti su dužni ovaj MSFI primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt koji ovaj MSFI primijeni na neki raniji datum, dužan je tu činjenicu objaviti te istodobno primijeniti MSFI 10, MSFI 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*, MRS 27 i MRS 28 (s izmjenama iz 2011.).

▼M37

C1.A Dokument *Konsolidirani financijski izvještaji, zajednički poslovi i objavljivanje udjela u drugim subjektima: smjernice za prijelaz* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 11 i MSFI-ja 12), objavljen u lipnju 2012., izmijenio je točke od C2. do C5., od C7. do C10., i C12. i dodao točke C1.B, od C12.A do C12.B. Subjekt prijavljuje one izmjene za godišnja razdoblja, koja počinju od ili nakon 1. siječnja 2013. Ako subjekt prijavi MSFI 11 za ranije razdoblje, on mora prijaviti izmjene za to ranije razdoblje.

▼M46

C1.AA Publikacijom *Obračunavanje stjecanja udjela u zajedničkom upravljanju* (Izmjene MSFI-ja 11), objavljenom u svibnju 2014., izmijenjen je naslov nakon točke B.33 te su dodane točke 21.A, B.33.A – B.33.D i C.1.AA s pripadajućim naslovima. Subjekt je te izmjene dužan primjenjivati prospektivno u godišnjim razdobljima koja započinju 1. siječnja 2016. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena u ranijem razdoblju, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M32

PRIJELAZ

▼M37

C1.B Neovisno o zahtjevima iz točke 28. MRS-a 8. *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, kada se po prvi put prijavljuje ovaj MSFI, subjekt treba prikazati samo kvantitativne podatke koje zahtijeva točka 28. (f) MRS-a 8 za godišnje razdoblje koje neposredno prethodi prvom godišnjem razdoblju na koje se primjenjuje MSFI 11 („neposredno prethodno razdoblje”). Subjekt također može prikazati ove podatke za tekuće razdoblje ili za ranija usporedna razdoblja, ali se to od njega ne zahtijeva.

▼M37

Zajednički pothvat – primjena metode udjela umjesto proporcionalne konsolidacije

C2. Kod zamjene metode proporcionalne konsolidacije metodom udjela subjekt je dužan svoje ulaganje u zajednički pothvat priznati s početkom najranijeg prikazanog razdoblja. To prvo ulaganje mjeri se kao zbroj knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obveza koje je subjekt prethodno konsolidirao proporcionalnom metodom, uključujući svaki *goodwill* nastao stjecanjem. Ako je *goodwill* ranije pripadao nekoj većoj jedinici stvaranja novca ili skupinama jedinica stvaranja novca, subjekt ga je dužan rasporediti na zajednički pothvat na temelju relativnih knjigovodstvene vrijednosti zajedničkog pothvata i jedinice odnosno grupa jedinica stvaranja novca kojoj je pripadao.

C3. Početno stanje ulaganja utvrđeno sukladno točki C2. smatra se surogatnim troškom ulaganja kod prvog knjiženja. Subjekt je dužan na početno stanje ulaganja primijeniti točke od 40. do 43. MRS-a 28 (kako je izmijenjen 2011.) da bi procijenio da li se ulaganje smanjilo i svaki gubitak od umanjenja vrijednosti iskazati kao usklađenje zadržane dobiti na početku najranijeg prikazanog razdoblja. Iznimka kod prvog priznavanja iz točke 15. i točke 24. MRS-a 12 *Porezi na dobit* ne primjenjuje se kad subjekt ulaganje u zajednički pothvat priznaje kao posljedica primjene prijelaznih odredaba o zajedničkim pothvatima koji su ranije bili konsolidirani metodom proporcionalne konsolidacije.

C4. Ako se zbrajanjem sve imovine i svih obveza koje su ranije bile konsolidirane metodom proporcionalne konsolidacije dobije negativna neto imovina, subjekt je dužan utvrditi ima li zakonske ili izvedene obveze u odnosu na negativnu neto imovinu i ako ima, dužan je priznati odgovarajuću stvarnu obvezu. Ako subjekt zaključi da po negativnoj neto imovini nema nikakvu zakonsku ni izvedenu obvezu, ne priznaje pripadajuću stvarnu obvezu, ali je dužan uskladiti zadržanu dobit na početku najranijeg prikazanog razdoblja. Subjekt je dužan tu činjenicu objaviti, zajedno sa svojim dijelom gubitaka zajedničkih pothvata koje nije priznao i koji su se kumulirali od početka najranijeg prikazanog razdoblja do dana prve primjene ovoga MSFI-ja.

C5. Subjekt je dužan prikazati raščlambu imovine i obveza koje su objedinjene u jednoj stavci ulaganja na početku najranijeg prikazanog razdoblja. Navedena informacija priprema se kao zbroj za sve zajedničke pothvate na koje subjekt primjenjuje prijelazne odredbe iz točaka od C2. do C6.

▼M32

C.6 Nakon prvog knjiženja, subjekt je svoje ulaganje u zajednički pothvat dužan obračunati metodom udjela sukladno MRS-u 28 (s izmjenama iz 2011.).

▼M37

Zajedničko upravljanje – obračunavanje imovine i obveza umjesto primjene metode udjela

C7. Kod prelaska s metode udjela na računovodstvo imovine i obveza temeljem udjela u zajedničkom upravljanju, subjekt je dužan, na početku najranijeg prikazanog razdoblja, isknjižiti ulaganje ranije obračunavano metodom udjela, kao i sve druge stavke koje su sačinjavale dio subjektovog neto ulaganja u zajednički posao, primjenjujući točku 38. MRS-a 28 (kako je izmijenjen 2011.) i priznati svoj dio u svakoj imovini i svakoj obvezi po svom udjelu u zajedničkom upravljanju, zajedno s eventualnim *goodwillom* koji je bio dio knjigovodstvene vrijednosti tog ulaganja.

C8. Subjekt je dužan utvrditi svoje udjele u imovini i obvezama zajedničkog upravljanja na temelju svojih prava i obveza u postotku utvrđenom u ugovornom sporazumu. Subjekt knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza prvi puta mjeri razdvajajući ih od ulaganja na početku najranijeg prikazanog razdoblja koristeći informacije koje je koristio u primjeni metode udjela.

C9. Svaka razlika nastala između ulaganja koje je ranije obračunavano metodom udjela, zajedno sa svim drugim stavkama koje su sastavni dio subjektovog neto ulaganja prema točki 38. MRS-a 28 (kako je izmijenjen 2011.) i priznatog neto iznosa imovine i obveza, uključujući *goodwill*:

(a) prebija se s *goodwillom* koji se odnosi na to ulaganje, pri čemu se eventualna preostala razlika usklađuje u korist ili na teret zadržane dobiti na početku najranijeg prikazanog razdoblja ako je priznati neto iznos imovine i obveza, uključujući *goodwill*, viši od ulaganja (i drugih stavki koje su sačinjavale sastavni dio subjektovog neto ulaganja) koje se prestalo priznavati

(b) iskazuje se kao usklađenje zadržane dobiti na početku najranijeg prikazanog razdoblja ako je priznati neto iznos imovine i obveza, uključujući *goodwill*, niži od ulaganja (i drugih stavki koje su sačinjavale sastavni dio subjektovog neto ulaganja) koje se prestalo priznavati.

C10. Subjekt koji s metode udjela prelazi na obračunavanje imovine i obveza, dužan je prikazati odnos između ulaganja koje je prestao priznavati te imovine i obveza koje je priznao, zajedno sa svom eventualno preostalom razlikom iskazanom kao usklađenje zadržane dobiti na početku najranijeg prikazanog razdoblja.

▼M32

C.11 Izuzeće kod prvog iskazivanja iz točke 15. i točke 24. MRS-a 12 ne primjenjuje se kad subjekt priznaje imovinu i obveze temeljem svog udjela u zajedničkom upravljanju.

▼M37

Prijelazne odredbe za nekonsolidirane financijske izvještaje subjekta

C12. Subjekt koji je, sukladno točki 10. MRS-a 27., svoje udjele u zajedničkom upravljanju u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima ranije obračunavao kao ulaganje po trošku ili sukladno MSFI-ju 9, dužan je:

(a) prestati iskazivati ulaganje i početi iskazivati imovinu i obveze temeljem svog udjela u zajedničkom upravljanju u iznosima utvrđenima sukladno točkama od C7. do C9.

(b) prikazati odnos između ulaganja koje je prestao priznavati te imovine i obveza koje je priznao, zajedno sa svom eventualno preostalom razlikom iskazanom kao usklađenje zadržane dobiti na početku najranijeg prikazanog razdoblja.

Upute na „najranije razdoblje".

C12.A Neovisno o uputama na „najranije razdoblje" u točkama od C2. do C12., subjekt također može prikazati prilagođene usporedne podatke za svako ranije prikazano razdoblje, ali se od njega to ne zahtijeva. Ako subjekt prikaže prilagođene usporedne podatke za svako ranije razdoblje, svaka uputa na „najranije razdoblje" u točkama od C4. do C5.A tumači se kao „najranije prikazano prilagođeno usporedno razdoblje".

C12.B Ako subjekt prikaže neprilagođene usporedne podatke za ranija razdoblja, on jasno označava podatke koji nisu bili prilagođeni, navodi da su isti bili pripremljeni na različitoj osnovi te pojašnjava tu osnovu.

▼M32

C.13 Izuzeće kod prvog iskazivanja iz točke 15. i točke 24. MRS-a 12 ne primjenjuje se kad subjekt u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima priznaje svoju imovinu i svoje obveze po svom udjelu u zajedničkom upravljanju kao posljedica primjene prijelaznih odredaba iz točke C.12 koje se odnose na zajedničko upravljanje.

Pozivanje na MSFI 9

C.14 Subjekt koji primijeni ovaj MSFI, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako pozivanje u ovome MSFI-ju na MSFI 9 treba čitati kao pozivanje na MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

▼M46

Obračunavanje stjecanja udjela u zajedničkom upravljanju

C.14.A Publikacijom *Obračunavanje stjecanja udjela u zajedničkom upravljanju* (Izmjene MSFI-ja 11), objavljenom u svibnju 2014., izmijenjen je naslov nakon točke B.33 te su dodane točke 21.A, B.33.A – B.33.D, C.1.AA i pripadajući naslovi. Subjekt je te izmjene dužan primjenjivati prospektivno za stjecanja udjela u zajedničkom upravljanju čije aktivnosti čine poslovne jedinice u smislu MSFI-ja 3, u slučaju stjecanja ostvarenih od početka prvog razdoblja primjene tih izmjena. Kao posljedica toga iznosi priznati za stjecanja udjela u zajedničkom upravljanju u prethodnim razdobljima ne moraju se usklađivati.

▼M32

POVLAČENJE DRUGIH MSFI-jeva

C.15 Ovaj MSFI zamjenjuje sljedeće MSFI-jeve:

(a) MRS 31 *Udjeli u zajedničkim pothvatima*; i

(b) SIC 13 *Zajednički kontrolirani subjekti – nenovčani ulozi pothvatnika*.

▼M32

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 12

Objavljivanje udjela u drugim subjektima

CILJ

1. Cilj ovoga MSFI-ja jest subjektima propisati objavu informacija koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju odrediti:

(a) **prirodu njegovih udjela u drugim subjektima i s njima povezane rizike; i**

(b) **učinke takvih udjela na njegov financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove.**

Postizanje cilja

▼M38

2. Radi postizanja cilja iz točke 1., subjekt je obvezan objaviti:

(a) značajne prosudbe i pretpostavke do kojih je došao pri utvrđivanju:

(i) prirode svog udjela u drugom subjektu ili poslu;

(ii) vrste zajedničkog posla u kojem ima udjel (točke 7. – 9.);

(iii) sukladnosti s definicijom investicijskog subjekta, ako je primjenjivo (točka 9.A); i

▼M32

(b) informacije o svojim udjelima u:

i. ovisnim subjektima (točke 10. – 19.);

ii. zajedničkim poslovima i pridruženim subjektima (točke 20. – 23.); i

iii. strukturiranim subjektima koje subjekt ne kontrolira (nekonsolidirani strukturirani subjekti) (točke 24. – 31.).

3. Ako objave propisane ovim MSFI-jem, zajedno s onima propisanima drugim MSFI-jevima, ne ispunjavaju cilj iz 1. točke, subjekt je dužan objaviti svaku dodatnu informaciju koja je neophodna za postizanje tog cilja.

4. Subjekt je dužan razmotriti razinu raščlambe koja je neophodna da bi ispunio cilj objavljivanja informacija te u kojoj mjeri staviti težište na svaki zahtjev ovoga MSFI-ja. Dužan je informacije za objavu objediniti ili raščlaniti na način da korisna informacija ne bude prikrivena, bilo uvrštavanjem velike količine nevažnih detalja, bilo zbrajanjem stavki različitih obilježja (v. točke B.2 – B.6).

▼M32

DJELOKRUG

5. Ovaj MSFI primjenjuju subjekti koji imaju udjele u nekom od sljedećih subjekata:

(a) ovisnim subjektima;

(b) zajedničkim poslovima (tj. zajedničkom upravljanju ili zajedničkom pothvatu);

(c) pridruženim subjektima;

(d) nekonsolidiranim strukturiranim subjektima.

▼M58

5.A Osim kako je opisano u točki B.17., zahtjevi u ovom MSFI-ju primjenjuju se na udjele subjekta navedene u točki 5. koji su klasificirani kao namijenjeni prodaji (ili uključeni u skupinu za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena prodaji) ili kao poslovanje koje se neće nastaviti u skladu s MSFI-jem 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*.

▼M32

6. Ovaj MSFI ne primjenjuje se na:

(a) na planove, tj. fondove primanja nakon prestanka radnog odnosa ili druge planove dugoročnih primanja zaposlenih na koje se primjenjuje MRS 19 *Primanja zaposlenih*;

▼M51

(b) nekonsolidirane financijske izvještaje subjekta na koje se primjenjuje MRS 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji*. Međutim:

i. ako subjekt ima udjel u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu i nekonsolidirane financijske izvještaje sastavlja kao svoje jedine financijske izvještaje, u njihovoj pripremi primjenjuje zahtjeve iz točaka 24. – 31.;

ii. investicijski subjekt koji sastavlja financijske izvještaje u kojima su sva njegova ovisna društva mjerena po poštenoj vrijednosti s pomoću računa dobiti ili gubitka u skladu s točkom 31. MSFI-ja 10, prezentira objavljivanja koja se odnose na investicijske subjekte propisana ovim MSFI-jem.

▼M32

(c) udjele subjekta koji sudjeluje u zajedničkom poslu bez zajedničke kontrole nad tim poslom, osim ako temeljem tog udjela nema značajan utjecaj na posao ili ako nije riječ o udjelu u strukturiranom subjektu;

(d) udjele u drugom subjektu koji se obračunavaju sukladno MSFI-ju 9 *Financijski instrumenti*. Međutim, subjekt je ovaj MSFI dužan primijeniti:

i. kad je takav udjel udjel u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu koji se sukladno MRS-u 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima* mjere po fer vrijednosti kroz dobit i gubitak; ili

ii. kad je taj udjel udjel u nekonsolidiranim strukturiranom subjektu.

ZNAČAJNE PROSUDBE I PRETPOSTAVKE

7. Subjekt je dužan objaviti informacije o značajnim prosudbama i pretpostavkama (i njihovim promjenama) koje je koristio da bi utvrdio:

(a) **da ima kontrolu nad drugim subjektom, tj. subjektom koji je predmetom ulaganja kako je to opisano u točkama 5. i 6. MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*;**

(b) **da ima zajedničku kontrolu nad nekim poslom ili značajan utjecaj u nekom drugom subjektu; i**

▼M32

(c) **vrstu zajedničkog posla (tj. zajedničko upravljanje ili zajednički pothvat) ako je posao strukturiran kao zaseban subjekt.**

8. U značajne prosudbe i pretpostavke objavljene sukladno točki 7. ubrajaju se one koje je subjekt koristio kad su promjene činjenica i okolnosti bile takve naravi da se tijekom izvještajnog razdoblja promijenio zaključak o njegovoj kontroli, zajedničkoj kontroli ili značajnom utjecaju.

9. Radi ispunjenja obveze iz točke 7. subjekt je dužan objaviti npr. značajne prosudbe i pretpostavke koje je koristio u utvrđivanju da:

(a) nema kontrolu u drugom subjektu iako ima više od polovice glasačkih prava u njemu;

(b) ima kontrolu u drugom subjektu iako drži manje od polovice glasačkih prava u njemu;

(c) je agent ili principal (v. točke 58. – 72. MSFI-ja 10);

(d) nema značajan utjecaj iako ima 20 ili više posto glasačkih prava u drugom subjektu;

(e) ima značajan utjecaj iako ima 20 ili manje posto glasačkih prava u drugom subjektu.

▼M38

Status investicijskog subjekta

9.A Kada vladajuće društvo utvrdi da je investicijski subjekt u skladu s točkom 27. MSFI-ja 10, investicijski subjekt objavljuje informacije o značajnim prosudbama i pretpostavkama do kojih je došao pri utvrđivanju svog statusa investicijskog subjekta. Ako investicijski subjekt nema jedno tipično obilježje investicijskog subjekta ili više njih (vidi točku 28. MSFI-ja 10), dužan je objaviti razloge na temelju kojih je ipak zaključio da je investicijski subjekt.

9.B Kada subjekt postane investicijski subjekt ili prestane biti investicijskim subjektom, dužan je objaviti promjenu statusa i razloge te promjene. Uz to, subjekt koji postaje investicijski subjekt dužan je objaviti učinak promjene statusa na financijske izvještaje za prikazano razdoblje, uključujući:

(a) ukupnu poštenu vrijednost ovisnih društava koji se prestaju konsolidirati, na datum promjene statusa;

(b) ukupnu dobit ili gubitak, ako je primjenjivo, izračunane u skladu s točkom B.101. MSFI-ja 10; i

(c) stavku ili stavke u računu dobiti i gubitaka u kojima je priznata dobit ili gubitak (ako nisu prikazani odvojeno).

▼M32

UDJELI U OVISNIM SUBJEKTIMA

10. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih konsolidiranih financijskih izvještaja omogućuju da:

(a) **razumiju:**

i. **sastav grupe; i**

ii. **nekontrolirajuće udjele u poslovima i novčanim tokovima grupe (točka 12.); i**

(b) **ocijene:**

i. **narav i doseg bitnih ograničenja subjektove sposobnosti da pristupi imovini grupe i koristi ju, odnosno plaća obveze grupe (točka 13.);**

▼M32

ii. **narav i promjene rizika povezanih s njegovim udjelima u konsolidiranim strukturiranim subjektima (točke 14. – 17.);**

iii. **posljedice promjena subjektovog vlasničkog udjela u ovisnom subjektu koje ne dovode do gubitka kontrole (točka 18.); i**

iv. **posljedice gubitka kontrole u ovisnom društvu tijekom izvještajnog razdoblja (točka 19.).**

11. Kad financijski izvještaji nekog ovisnog subjekta korišteni u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja nose datum, odnosno pripremljeni su za neko razdoblje koje se razlikuje od datuma odnosno razdoblja konsolidiranih financijskih izvještaja (v. točke B.92 i B.93 MSFI-ja 10), subjekt je dužan objaviti:

(a) datum kraja izvještajnog razdoblja financijskih subjekata ovisnog subjekta; i

(b) razloge za korištenje različitog datuma ili razdoblja.

Nekontrolirajući udjeli u poslovima i novčanim tokovima grupe

12. Subjekt je dužan za svaki svoj ovisni subjekt koji ima nekontrolirajuće udjele materijalne za izvještajni subjekt objaviti:

(a) naziv ovisnog subjekta;

(b) sjedište poslovanja (i državu osnutka ako se razlikuje od poslovnog sjedišta) ovisnog subjekta;

(c) postotak vlasništva temeljem nekontrolirajućeg udjela;

(d) postotak glasačkih prava nekontrolirajućeg udjela ako se razlikuje od postotka vlasništva;

(e) dobit ili gubitak raspoređen na nekontrolirajuće udjele ovisnog subjekta tijekom izvještajnog razdoblja;

(f) akumulirane nekontrolirajuće udjele ovisnog subjekta na kraju izvještajnog razdoblja;

(g) skraćene financijske informacije o ovisnom subjektu (v. točku B.10).

Vrsta i opseg značajnih ograničenja

13. Subjekt je dužan objaviti:

(a) bitna ograničenja (npr. temeljem zakona, ugovora ili regulative) subjektove sposobnosti pristupa ili korištenja imovine i plaćanja obveza grupe kao što su:

i. ona koja ograničavaju sposobnost matice ili njenih ovisnih subjekata da prenosi novac ili drugu imovinu na druge subjekte u grupi ili iz njih;

ii. garancije i druge obveze temeljem kojih može biti zabranjena isplata dividende ili drugih isplata iz kapitala ili davanje zajmova ili predujmova drugim subjektima unutar grupe ili primanje istih od njih;

(b) narav i opseg zaštitnih prava nevladajućih udjela koja mogu bitno ograničiti sposobnost subjekta da pristupi imovini grupe i koristi ju ili plaća obveze grupe (kao što je slučaj kad matica ima obvezu platiti obveze ovisnog društva prije plaćanja svojih vlastitih obveza ili kad je ili za pristup imovini ili za plaćanje obveza ovisnog subjekta potrebna suglasnost nekontrolirajućih udjela);

▼M32

(c) knjigovodstveni iznosi imovine i obveza iz konsolidiranih financijskih izvještaja na koje se takva ograničenja primjenjuju.

Vrste rizika povezanih sa subjektovim udjelima u konsolidiranim strukturiranim subjektima

14. Subjekt je dužan objaviti uvjete ugovornih sporazuma po kojima matica ili njeni ovisni subjekti mogu imati obvezu davanja financijske potpore konsolidiranim strukturiranom subjektu, što uključuje događaje ili okolnosti koje izvještajni subjekt izlažu gubitku (npr. sporazumi o likvidnosti ili kreditnoj sposobnosti u vezi s obvezama otkupa imovine strukturiranog subjekta ili davanja financijske potpore).

15. Ako je matica ili bilo koji njen ovisni subjekt unutar izvještajnog razdoblja dao financijsku potporu ili neki drugi oblik potpore konsolidiranom strukturiranom subjektu (npr. otkupom imovine ili instrumenata koje je taj subjekt izdao) bez ugovorne obveze na davanje potpore, subjekt je dužan objaviti:

(a) vrstu i iznos potpore, zajedno s opisom situacije u kojoj je matica, odnosno njen ovisni subjekt pomogao strukturiranom subjektu pribaviti financijsku potporu; i

(b) razloge davanja potpore.

16. Ako je matica ili bilo koji njen ovisni subjekt unutar izvještajnog razdoblja bez ugovorne obveze dao financijsku potporu ili neki drugi oblik potpore prethodno konsolidiranom strukturiranom subjektu kojom je subjekt stekao kontrolu u strukturiranom subjektu, subjekt je dužan navesti obrazloženje relevantnih faktora za donošenje takve odluke.

17. Subjekt je dužan objaviti sve sadašnje nakane davanja financijske potpore ili drugih oblika potpore konsolidiranom strukturiranom subjektu, uključujući nakanu da strukturiranom subjektu pomogne pribaviti financijsku potporu.

Posljedice promjena vlasničkog udjela matice u ovisnom društvu bez gubitka kontrole

18. Subjekt je dužan prikazati analizu utjecaja promjena u svom vlasničkom udjelu u ovisnom subjektu bez gubitka kontrole na vlasničku glavnicu koja pripada vlasnicima matice.

Posljedice gubitka kontrole u ovisnom društvu tijekom izvještajnog razdoblja

19. Subjekt je dužan objaviti eventualnu dobit ili eventualni gubitak izračunan sukladno točki 25. MSFI-ja 10 i:

(a) dio te dobiti, odnosno tog gubitka koji se odnosi na mjerenje udjela zadržanog u bivšem ovisnom subjektu po fer vrijednosti na datum gubitka kontrole; i

(b) stavku, odnosno stavke dobiti i gubitka u sklopu kojih je ta dobit, odnosno taj gubitak iskazan (ako se ne prikazuju odvojeno).

▼**M38**

UDJELI U NEKONSOLIDIRANIM OVISNIM DRUŠTVIMA (INVESTICIJSKI SUBJEKTI)

19.A Investicijski subjekt koji je u skladu s MSFI-jem 10 dužan primijeniti izuzeće od obveze konsolidacije te umjesto toga obračunati svoja ulaganja u ovisno društvo po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitaka, obvezan je tu činjenicu objaviti.

19.B Za svako nekonsolidirano ovisno društvo investicijski subjekt objavljuje:

(a) naziv ovisnog društva;

(b) glavno mjesto poslovanja (i državu u kojoj je registrirano ako se razlikuje od glavnog mjesta poslovanja) ovisnog društva i

(c) udio investicijskog subjekta u vlasništvu i, ako se razlikuje, udio glasačkih prava.

19.C Ako je investicijski subjekt vladajuće društvo drugog investicijskog subjekta, vladajuće društvo objavljuje i informacije predviđene točkom 19.B podtočkama (a) – (c) za ulaganja koja su pod kontrolom njegova ovisnog investicijskog subjekta. Informacije se mogu objaviti tako da se financijski izvještaji ovisnog društva (ili ovisnih društava) koji sadrže prethodno spomenute informacije uključe u financijske izvještaje vladajućeg društva.

19.D Investicijski subjekt objavljuje:

(a) prirodu i opseg svih značajnih ograničenja (npr. ograničenja koja su posljedica uvjeta zajma, regulatornih zahtjeva ili ugovornih odnosa) sposobnosti nekonsolidiranih ovisnih društava da prenose sredstva investicijskom subjektu u obliku dividendi u novcu ili da otplaćuju zajmove ili predujmove koje im je investicijski subjekt odobrio; i

(b) sve tekuće obveze ili namjere koje se odnose na pružanje financijske ili druge potpore nekonsolidiranom ovisnom društvu, uključujući obveze ili namjere u vezi s podrškom ovisnom društvu pri pribavljanju financijske potpore.

19.E Ako su investicijski subjekt ili bilo koje njegovo ovisno društvo tijekom razdoblja izvještavanja pružili financijsku ili drugu vrstu potpore nekonsolidiranom ovisnom društvu (npr. kupnjom imovine ovisnog društva ili instrumenata koje je ono izdalo ili pomaganjem ovisnom društvu pri stjecanju financijske potpore), a da nisu imali ugovornu obvezu to učiniti, dužni su objaviti:

(a) vrstu i iznos potpore koju su osigurali svakom nekonsolidiranom ovisnom društvu; i

(b) razloge pružanja potpore.

19.F Investicijski subjekt obvezan je objaviti sve uvjete ugovornih sporazuma na temelju kojih subjekt ili njegova nekonsolidirana ovisna društva mogu imati obvezu davanja financijske potpore nekonsolidiranom strukturiranom subjektu koji je pod njihovom kontrolom, što uključuje događaje ili okolnosti koje bi izvještajnog subjekta mogle izložiti gubitku (npr. sporazumi o održavanju likvidnosti ili kreditnom rejtingu povezani s obvezom otkupa imovine strukturiranog subjekta ili davanjem financijske potpore strukturiranom subjektu).

▼M38

19.G Ako su investicijski subjekt ili bilo koje njegovo nekonsolidirano ovisno društvo tijekom razdoblja izvještavanja dali financijsku ili drugu vrstu potpore nekonsolidiranom strukturiranom subjektu nad kojim investicijski subjekt nije imao kontrolu, a da nisu imali ugovornu obvezu to učiniti, i ako je time investicijski subjekt stekao kontrolu nad strukturiranim subjektom, investicijski subjekt dužan je navesti obrazloženje bitnih čimbenika za donošenju odluke o davanju te potpore.

▼M32

UDJELI U ZAJEDNIČKIM POSLOVIMA I PRIDRUŽENIM SUBJEKTIMA

20. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju ocijeniti:

(a) **narav, opseg i financijske učinke njegovih udjela u zajedničkim poslovima i pridruženim subjektima, uključujući narav i učinke njegovih ugovornih odnosa s drugim ulagateljima s kojima dijeli kontrolu ili značajan utjecaj u zajedničkim poslovima i pridruženim subjektima (točke 21. i 22.); i**

(b) **narav i promjene rizika povezanih s njegovim udjelima u zajedničkim pothvatima i pridruženim subjektima (točka 23.).**

Narav, opseg i financijski učinci subjektovih udjela u zajedničkim poslovima i pridruženim subjektima

21. Subjekt je dužan objaviti:

(a) za svaki zajednički posao i pridruženi subjekt materijalan za izvještajni subjekt:

i. naziv zajedničkog posla, odnosno pridruženog subjekta;

ii. narav subjektovog odnosa sa zajedničkim poslom ili pridruženim subjektom (npr. davanjem opisa poslova koji se odvijaju u sklopu zajedničkog posla ili pridruženog subjekta te jesu li oni strateški važni za poslove subjekta);

iii. sjedište poslovanja (i državu osnutka ako je potrebno i ako se razlikuje od poslovnog sjedišta) zajedničkog posla, odnosno pridruženog subjekta;

iv. vlasnički udjel ili sudjelujući interes subjekta i, po potrebi i ako je različit, postotak glasačkih prava;

(b) za svaki zajednički pothvat i pridruženi subjekt materijalan za izvještajni subjekt:

i. je li ulaganje u zajednički pothvat, odnosno pridruženi subjekt mjereno metodom udjela ili po fer vrijednosti;

ii. skraćene financijske informacije o zajedničkom pothvatu, odnosno pridruženom subjektu kako je navedeno u točkama B.12 i B.13;

iii. ako se zajednički pothvat ili pridruženi subjekt obračunavaju metodom udjela, fer vrijednost subjektovog udjela u njemu ako postoji cijena koja za udjel kotira na tržištu;

▼M32

(c) financijske informacije iz točke B.16 o subjektovim udjelima u zajedničkim pothvatima i pridruženim subjektima koji nisu pojedinačno materijalni:

i. ukupno za sve pojedinačno nematerijalne zajedničke pothvate i odvojeno od njih;

ii. informacije za sve pojedinačno nematerijalne pridružene subjekte u ukupnom iznosu.

▼M38

21.A Investicijski subjekt nije dužan objaviti informacije iz točke 21. podtočaka (b) i (c).

▼M32

22. Subjekt je također dužan objaviti:

(a) narav i opseg bitnih ograničenja (npr. temeljem ugovora o kreditima/zajmovima, regulative ili ugovornih sporazuma između ulagatelja koji dijele kontrolu ili značajan utjecaj u zajedničkom pothvatu ili pridruženom subjektu) sposobnosti zajedničkih pothvata, odnosno pridruženih subjekata da prenose sredstva subjektu u obliku isplate dividende u novcu ili otplate zajmova i predujmova koje je dao subjekt;

(b) kad se datum ili razdoblje financijskih izvještaja zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta korištenih kod primjene metode udjela razlikuju od datuma, odnosno razdoblja financijskih izvještaja subjekta:

i. datum kraja izvještajnog razdoblja financijskih subjekata zajedničkog pothvata, odnosno pridruženog subjekta; i

ii. razloge za korištenje različitog datuma ili razdoblja;

(c) nepriznati udjel u gubitku zajedničkog pothvata ili ovisnog subjekta, i za izvještajno razdoblje i kumulativno, ako je subjekt primjenom metode udjela prestao priznavati svoj udjel u gubicima zajedničkog pothvata, odnosno pridruženog subjekta.

Rizici povezani sa subjektovim udjelima u zajedničkim pothvatima i pridruženim subjektima

23. Subjekt je dužan objaviti:

(a) obveze koje je preuzeo u odnosu na svoje zajedničke pothvate odvojeno od iznosa drugih preuzetih obveza, kako je to navedeno u točkama B.18 – B.20;

(b) nepredviđene obveze po osnovi svojih udjela u zajedničkim pothvatima ili pridruženim subjektima (uključujući svoj udjel u nepredviđenim obvezama koje dijeli s drugim ulagateljima sa zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem u zajedničkim pothvatima ili pridruženim subjektima) odvojeno od iznosa drugih nepredviđenih obveza sukladno MRS-u 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*.

UDJELI U NEKONSOLIDIRANIM STRUKTURIRANIM SUBJEKTIMA

24. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju:

(a) **da razumiju narav i opseg njegovih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (točke 26. – 28.); i**

(b) **ocijene narav i promjene rizika povezanih s njegovim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (točke 29. – 31.).**

▼M32

25. Informacije propisane točkom 24.b) uključuju informacije o subjektovoj izloženosti riziku temeljem njegovog sudjelovanja u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima u prethodnim razdobljima (npr. sponzoriranje strukturiranog subjekta), čak i ako na izvještajni datum više ne sudjeluje u strukturiranom subjektu temeljem ugovora.

▼M38

25.A Investicijski subjekt nije obvezan objaviti informacije predviđene točkom 24. za nekonsolidirani strukturirani subjekt koji je pod njegovom kontrolom i za koji prikazuje informacije predviđene točkama 19.A – 19.G.

▼M32

Narav udjela

26. Subjekt je dužan objaviti kvalitativne i kvantitativne informacije o svojim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima, što uključuje, ali nije ograničeno na narav, svrhu, veličinu i poslove strukturiranog subjekta te način na koji se strukturirani subjekt financira.

27. Ako je subjekt sponzorirao nekonsolidirani strukturirani subjekt o kojem ne navodi informacije propisane točkom 29. (npr. zato što na izvještajni datum u njemu nema udjel), dužan je objaviti:

(a) način na koji je utvrdio koje strukturirane subjekte je sponzorirao;

(b) prihode od strukturiranih subjekata tijekom izvještajnog razdoblja, zajedno s opisom vrste prikazanih prihoda; i

(c) knjigovodstvenu vrijednost (u vrijeme prijenosa) sve imovine koja je u izvještajnom razdoblju prenesena na strukturirane subjekte.

28. Subjekt je dužan prikazati informacije iz točke 27.(b) i 27.(c) tablično, osim ako neki drugi format ne bi bio prikladniji, i svoje sponzorske poslove razvrstati u relevantne kategorije (v. točke B.2 – B.6).

Narav rizika

29. Subjekt je dužan tablično ili u nekom drugom prikladnijem formatu dati sažeti pregled:

(a) knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza iskazanih u svojim financijskim izvještajima po osnovi svojih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima;

(b) stavke u izvještaju o financijskom položaju unutar kojih su imovina i obveze iz podtočke a) iskazane;

(c) iznos koji najbolje odražava najveću izloženost subjekta gubitku temeljem njegovih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima, zajedno s opisom načina na koji je utvrdio najveću moguću izloženost gubicima. Ako subjekt ne može kvantificirati svoju najveću moguću izloženost gubitku po svojim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima, dužan je objaviti tu činjenicu i razloge iz kojih je tako;

▼M32

(d) usporedbe knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obveza subjekta koje se odnose na njegove udjele u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima i njegovu najveću moguću izloženost gubitku prema tim subjektima.

30. Ako je subjekt u izvještajnom razdoblju nekonsolidiranom strukturiranom subjektu u kojem je ranije imao ili sada ima udjel (npr. otkupom imovine ili instrumenata koje je taj subjekt izdao) dao financijsku potporu ili neki drugi oblik potpore bez ugovorne obveze na to, dužan je objaviti:

(a) vrstu i iznos potpore, zajedno s opisom situacije u kojoj je strukturiranom subjektu pomogao pribaviti financijsku potporu; i

(b) razloge davanja potpore.

31. Subjekt je dužan objaviti sve sadašnje nakane davanja financijske potpore ili drugih oblika potpore nekonsolidiranom strukturiranom subjektu, uključujući nakanu da strukturiranom subjektu pomogne pribaviti financijsku potporu.

Dodatak A

Definicije

Ovaj Dodatak sastavni je dio ovoga MSFI-ja.

Prihodi od strukturiranog subjekta U ovome MSFI-ju se u prihode od **strukturiranog subjekta** ubrajaju, ali oni nisu ograničeni na opetovane i jednokratne naknade, kamate, dividende, dobitke ili gubitke od ponovnog mjerenja ili prestanka priznavanja udjela u strukturiranim subjektima, kao i dobitke i gubitke kod prijenosa imovine i obveza na strukturirani subjekt.

Udjeli u drugom subjektu U ovome MSFI-ju udjel u nekom drugom subjektu odnosi se na sudjelovanje subjekta u drugom subjektu, bilo po ugovornoj ili izvanugovornoj osnovi, kojom je subjekt izložen varijabilnosti prinosa zavisno o uspješnosti poslovanja toga drugoga subjekta. Udjel u drugom subjektu može se dokazati, ali ne isključivo držanjem glavničkih ili dužničkih instrumenata, kao i drugim oblicima sudjelovanja kao što su davanje financijskih sredstava, podupiranje likvidnosti, kreditno jamstvo i garancije. U to se ubrajaju mehanizmi kojima subjekt ima kontrolu ili zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u drugom subjektu. Subjekt ne mora nužno imati udjel u drugom subjektu isključivo po osnovi uobičajenog odnosa kupac-dobavljač.

Daljnje informacije o udjelima u drugim subjektima navedene su u točkama B.7 – B.9

▼M32

	Točke B.55 – B.57 MSFI-ja 10 sadrže pojašnjenja u vezi s varijabilnosti prinosa.
Strukturirani subjekt	Subjekt koji je ustrojen na način da glasačka ili slična prava nisu prevladavajući čimbenik u odlučivanju o tome tko u njemu ima kontrolu, kao što je slučaj kad se neka glasačka prava odnose isključivo na administrativne poslove i kad se relevantni poslovi vode isključivo temeljem ugovornih sporazuma. Daljnje informacije o strukturiranim subjektima navedene su u točkama B.22 – B.24.

▼M38

Sljedeći pojmovi definirani su u MRS-u 27 (kako je izmijenjen 2011.), MRS-u 28 (kako je izmijenjen 2011.), MSFI-ju 10 i MSFI-ju 11 *Zajednički poslovi* te se u tom smislu koriste u ovom standardu.

— pridruženi subjekt,

— konsolidirani financijski izvještaji,

— kontrola nad subjektom,

— metoda udjela,

— grupa,

— investicijski subjekt,

— zajednički posao,

▼M32

— zajednička kontrola,

— zajedničko upravljanje,

— zajednički pothvat,

— nekontrolirajući udjel,

— matica,

— zaštitna prava,

— relevantni poslovi,

— nekonsolidirani (odvojeni) financijski izvještaji,

— zaseban subjekt,

— značajan utjecaj,

— ovisni subjekt.

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj Dodatak sastavni je dio ovoga MSFI-ja. U njemu je opisana primjena točaka 1.-31. i ima jednaku važnost kao i drugi dijelovi ovoga MSFI-ja.

B.1 Primjeri iz ovoga Dodatka ilustriraju hipotetske situacije. Iako primjeri mogu u nekim aspektima održavati stvarno stanje, kod primjene MSFI-ja 12 potrebno je ocijeniti sve činjenice i okolnosti.

▼**M32**

OBJEDINJAVANJE (TOČKA 4.)

B.2 Subjekt, prema vlastitim okolnostima, odlučuje koliko dodatnih informacija treba dati da bi zadovoljio potrebe korisnika za informacijama, kao i o tome koje će aspekte dodatnih informacija naglasiti. Neophodno je naći mjeru između pretrpavanja financijskih izvještaja suvišnim pojedinostima koje korisnicima financijskih izvještaja ne moraju biti od pomoći i prikrivanja informacija pretjeranim objedinjavanjem.

B.3 Subjekt može objediniti informacije za objavu propisane ovim MSFI-jem o udjelima u sličnim subjektima ako je objedinjavanje u skladu s ciljem objavljivanja informacija i zahtjevima iz točke B.4 i njime se ne prikrivaju dane informacije. Subjekt je dužan objaviti način na koji je objedinjavao svoje udjele u sličnim subjektima.

B.4 Subjekt je dužan odvojeno prikazati informacije o udjelima u:

(a) ovisnim subjektima;

(b) zajedničkim pothvatima;

(c) zajedničkom upravljanju;

(d) pridruženim subjektima; i

(e) nekonsolidiranim strukturiranim subjektima.

B.5 Pri odlučivanju o objedinjavaju informacija subjekt je dužan razmotriti kvantitativne i kvalitativne informacije o različitim rizicima i obilježjima prinosa svakog subjekta koji namjerava objediniti te značaj svakog takvog subjekta za izvještajni subjekt. Subjekt je dužan propisane informacije prikazati na način koji će korisnicima financijskih izvještaja kvalitetno pojasniti narav i opseg njegovih udjela u drugim subjektima.

B.6 Slijede primjeri primjerene razine objedinjavanja unutar kategorija subjekata iz točke B.4:

(a) vrstu poslova (npr. istraživanje i razvoj, sekuritizacija potraživanja po karticama po principu revolving kredita);

(b) po gospodarskim granama;

(c) po teritorijalnom području (npr. država ili regija).

UDJELI U DRUGIM SUBJEKTIMA

B.7 Udjel u drugom subjektu odnosi se na ugovorno ili izvanugovorno sudjelovanje subjekta u drugom subjektu kojim je izvještajni subjekt izložen varijabilnosti prinosa na temelju uspješnosti toga drugoga subjekta. Razmatranje svrhe i ustroja drugog subjekta može izvještajnom subjektu biti od pomoći kad utvrđuje ima li udjel u tom subjektu, a time i je li dužan objaviti informacije propisane ovim MSFI-jem. Procjena obvezno uključuje razmatranje rizika koje subjekt prema ustroju treba stvarati te rizika koje on prema ustroju treba prenijeti na izvještajni subjekt i druge strane.

▼**M32**

B.8 Izvještajni subjekt u pravilu je izložen varijabilnosti prinosa temeljem uspješnosti drugog subjekta kroz držanje instrumenata (kao što su glavnički ili dužnički instrumenti koje je drugi subjekt izdao) ili po osnovi nekog drugog oblika sudjelovanja kojim se varijabilnost apsorbira. Primjerice, pretpostavimo da strukturirani subjekt ima kreditni portfelj. Strukturirani subjekt od drugog subjekta (izvještajnog subjekta) dobiva *swap* ugovor za izostanak plaćanja kredita da bi se zaštitio od izostanka plaćanja kamate i glavnice po kreditima. Izvještajni subjekt ima sudjelovanje kojim je izložen varijabilnosti prinosa temeljem uspješnosti strukturiranog subjekta jer *swap* ugovor za izostanak plaćanja kredita apsorbira varijabilnost prinosa strukturiranog subjekta.

B.9 Neki instrumenti namijenjeni su prijenosu rizika s izvještajnog subjekta na neki drugi subjekt. Oni stvaraju varijabilnost prinosa drugog subjekta, ali izvještajni subjekt u pravilu ne izlažu varijabilnosti prinosa temeljem uspješnosti tog drugog subjekta. Primjerice, pretpostavimo da je strukturirani subjekt osnovan radi stvaranja prilika za ulaganje ulagateljima koji se žele izložiti kreditnom riziku subjekta Z (subjekt Z nije povezana strana ni jedne strane u predmetnom poslu). Strukturirani subjekt pribavlja financijska sredstva izdavanjem zapisa ulagateljima koji su vezani za kreditni rizik subjekta Z (kreditno vezani zapisi) i koristi tako ostvarene prihode da bi ulagao u portfelj bezrizične financijske imovine. Strukturirani subjekt sklapanjem ugovora o zamjeni kredita s izostankom plaćanja (eng. *credit default swap*, CDS) s drugom stranom toga ugovora biva izložen kreditnom riziku subjekta Z. CDS-om se kreditni rizik subjekta Z prenosi na strukturirani subjekt u zamjenu za naknadu koju plaća druga strana toga ugovora. Ulagatelji u strukturirani subjekt dobivaju viši prinos koji uključuje i prinos strukturiranog subjekta na njegov portfelj imovine i naknadu po CDS-u. Druga strana ugovora o *swapu* ne sudjeluje u strukturiranom subjektu, pa tako nije niti izložena varijabilnosti prinosa temeljem uspješnosti strukturiranog subjekta jer se CDS-om varijabilnost prenosi na strukturirani subjekt i ne apsorbira se varijabilnost prinosa strukturiranog subjekta.

SKRAĆENE FINANCIJSKE INFORMACIJE O OVISNIM SUBJEKTIMA, ZAJEDNIČKIM POTHVATIMA I PRIDRUŽENIM SUBJEKTIMA (TOČKA 12. I TOČKA 21.)

B.10 O svakom ovisnom subjektu koji ima nekontrolirajuće udjele materijalne za izvještajni subjekt, subjekt je dužan objaviti:

(a) dividende isplaćene vlasnicima nekontrolirajućih udjela;

(b) skraćene financijske informacije o imovini, obvezama, dobiti i gubitku te novčanim tokovima ovisnog subjekta koje korisnicima omogućavaju da razumiju udjele koje vlasnici nekontrolirajućih udjela imaju u poslovima i novčanim tokovima grupe. Informacije mogu sadržavati, ali nisu ograničene na npr. tekuću imovinu, dugotrajnu imovinu, tekuće obveze, dugoročne obveze, prihode, dobit ili gubitak te ukupnu sveobuhvatnu dobit.

B.11 Skraćene financijske informacije propisane točkom B.10.b) obvezno se navode u iznosima prije eliminacije unutargrupnih stavki.

▼**M32**

B.12. Izvještajni subjekt dužan je o svakom zajedničkom pothvatu i pridruženom subjektu materijalnom za njega objaviti:

(a) dividende primljene od zajedničkog pothvata odnosno pridruženog subjekta;

(b) skraćene financijske informacije zajedničkog pothvata, odnosno pridruženog subjekta (v. točke B.14 i B.15), uključujući, ali ne ograničeno na:

i. tekuću imovinu;

ii. dugotrajnu imovinu;

iii. tekuće obveze;

iv. dugoročne obveze;

v. prihode;

vi. dobit i gubitak iz nastavljene aktivnosti;

vii. dobit i gubitak nakon poreza iz obustavljene aktivnosti;

viii. ostalu sveobuhvatnu dobit;

ix. ukupnu sveobuhvatnu dobit.

B.13 Osim skraćenih financijskih informacija propisanih točkom B.12, subjekt je dužan o svakom zajedničkom pothvatu koji je materijalan za izvještajni subjekt objaviti iznose:

(a) novca i novčanih ekvivalenata obuhvaćenih stavkom pod B.12.b) i.;

(b) tekuće financijske obveze (bez obveza prema dobavljačima i drugih obveza i rezerviranja) obuhvaćene stavkom pod B.12.b) iii.;

(c) dugoročne financijske obveze (bez obveza prema dobavljačima i drugih obveza i rezerviranja) obuhvaćene stavkom pod B.12.b) iv.;

(d) amortizaciju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine;

(e) kamatne prihode;

(f) kamatne rashode;

(g) rashod ili prihod po osnovi poreza na dobit.

B.14 Skraćene financijske informacije prikazane sukladno točkama B.12 i B.13 obvezno se iskazuju kao iznosi iskazani u financijskim izvještajima zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta sastavljenima prema MSFI-jevima (a ne kao udjeli subjekta u tim iznosima). Subjekt koji svoje udjele u zajedničkom pothvatu ili pridruženom subjektu obračunava metodom udjela, dužan je:

(a) iznose iskazane u financijskim izvještajima zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta sastavljenima prema MSFI-jevima uskladiti temeljem usklađenja koja je proveo primjenom metode udjela, kao što je usklađenje fer vrijednosti u vrijeme stjecanja i usklađenje temeljem razlika u računovodstvenim politikama;

(b) prikazati svođenje prikazanih skraćenih financijskih informacija na knjigovodstvenu vrijednost svog udjela u zajedničkom pothvatu odnosno pridruženom subjektu.

▼M32

B.15 Subjekt smije skraćene financijske informacije propisane točkama B.12 i B.13 prikazati na temelju financijskih izvještaja zajedničkog pothvata odnosno pridruženog subjekta ako:

(a) svoj udjel u zajedničkom pothvatu odnosno pridruženom subjektu mjeri po fer vrijednosti sukladno MRS-u 28 (s izmjenama iz 2011.); i

(b) zajednički pothvat odnosno zajednički subjekt svoje financijske izvještaje ne sastavlja prema MSFI-jevima i sastavljanje financijskih izvještaja prema njima ne bi bilo praktično ili bi prouzročilo neopravdano visoke troškove.

U tom slučaju subjekt je dužan objaviti osnovu na kojoj su pripremljene skraćene financijske informacije.

B.16 Subjekt je dužan u ukupnom iznosu objaviti knjigovodstvenu vrijednost svojih udjela u svim pojedinačno materijalnim zajedničkim pothvatima odnosno pridruženim subjektima koje obračunava metodom udjela. Subjekt je također dužan odvojeno objaviti ukupni iznos svog udjela u idućim stavkama zajedničkih pothvata i pridruženih subjekata iz prethodne rečenice.

(a) dobit ili gubitak iz nastavljene aktivnosti;

(b) dobit ili gubitak nakon poreza iz obustavljene aktivnosti;

(c) ostalu sveobuhvatnu dobit;

(d) ukupnu sveobuhvatnu dobit.

Subjekt je dužan navedene informacije za zajedničke pothvate objaviti odvojeno od onih koje se odnose na pridružene subjekte.

▼M58

B.17 Kad je subjektov udio u ovisnom subjektu, zajedničkom pothvatu ili pridruženom subjektu (ili dio njegova udjela u zajedničkom pothvatu ili pridruženom subjektu) u skladu s MSFI-jem 5 klasificiran kao namijenjen prodaji (ili je uključen u skupinu za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena prodaji), subjekt nije dužan objaviti skraćene financijske informacije o tom ovisnom subjektu, zajedničkom pothvatu ili pridruženom subjektu u skladu s točkama B.10. – B.16.

▼M32

PREUZETE OBVEZE ZAJEDNIČKIH POTHVATA (TOČKA 23.a)

B.18 Subjekt je dužan objaviti ukupan iznos preuzetih obveza koje nisu iskazane na izvještajni datum (uključujući svoj udjel u obvezama koje je preuzeo s drugim ulagateljima s kojima dijeli kontrolu u zajedničkom pothvatu) i povezane su s njegovim udjelima u zajedničkim pothvatima. Preuzete obveze su one po kojima u budućnosti može doći do odljeva novca ili drugih resursa.

B.19 Preuzete obveze koje nisu iskazane po kojima u budućnosti može doći do odljeva novca ili drugih resursa uključuju:

(a) neiskazane preuzete obveze za uplatom financijskih sredstava ili unos resursa kao posljedica npr.:

i. ugovora o osnivanju ili preuzimanju zajedničkog pothvata (prema kojem je subjekt npr. dužan uplatiti novac kroz određeno razdoblje);

ii. kapitalno intenzivnih projekata zajedničkog pothvata;

iii. bezuvjetne obveze kupnje, koja obuhvaća nabavku opreme, zaliha ili usluga koje se subjekt obvezao otkupiti od zajedničkog pothvata ili u njegovo ime;

▼M32

iv. neiskazane preuzete obveze davanja zajma ili drugih oblika financijske potpore zajedničkom pothvatu;

v. neiskazane preuzete obveze unosa resursa u zajednički pothvat, kao što su imovina ili usluge;

vi. druge neopozive preuzete obveze koje se odnose na zajednički pothvat;

(b) neiskazane preuzete obveze preuzimanja (dijela) vlasničkog udjela neke druge osobe u zajedničkom pothvatu ako u budućnosti nastupi ili izostane neki događaj.

B.20 Zahtjevi i primjeri iz točaka B.18 i B.19 ilustriraju neke vrste informacija za objavu propisanih točkom 18. MRS-a 24 *Objavljivanje povezanih osoba*.

UDJELI U NEKONSOLIDIRANIM STRUKTURIRANIM SUBJEKTIMA (TOČKE 24. – 31.)

Strukturirani subjekti

B.21 Strukturirani subjekt je subjekt koji je ustrojen na način da glasačka ili slična prava nisu prevladavajući čimbenik u odlučivanju o tome tko u njemu ima kontrolu, kao što je slučaj kad se neka glasačka prava odnose isključivo na administrativne poslove i kad se relevantni poslovi vode temeljem ugovornih sporazuma.

B.22 Strukturirani subjekt često ima neka ili sva sljedeća obilježja ili atribute:

(a) ograničenja u poslovima;

(b) uzak i strogo definiran cilj, kao što je provedba porezno efikasnog najma, istraživanja i razvoja, stvaranje izvora kapitala ili financiranja subjekta ili prilika za ulaganje prijenosom rizika i nagrada povezanih s imovinom strukturiranog subjekta na ulagatelje;

(c) manjak kapitala da bi se strukturiranom subjektu omogućilo da svoje poslove financira bez podređene financijske potpore;

(d) financiranje u obliku većeg broja ugovoreno vezanih instrumenata za ulagatelje kojima se stvara koncentracija kreditnog rizika ili drugih rizika (tranše).

B.23 U primjere subjekata koji se smatraju strukturiranim subjektima ubrajaju se, ali ne isključivo:

(a) sekuritizacijski subjekti;

(b) financiranje kroz pokriće imovinom;

(c) neki investicijski fondovi.

B.24 Subjekt kojim se kontrolira putem glasačkih prava nije strukturirani subjekt samo zato što npr. od trećih osoba nakon restrukturiranja dobiva financijska sredstva.

Priroda rizika po udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (točke 29. – 31.)

B.25 Uz informacije propisane točkama 29. – 31., subjekt je dužan objaviti dodatne informacije da bi ispunio cilj objavljivanja informacija iz točke 24.(b).

▼M32

B.26 Primjeri dodatnih informacija koje, zavisno o danim okolnostima, mogu biti važne za ocjenu rizika kojima je subjekt izložen kad ima udjel u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu:

(a) uvjet sporazuma kojima bi subjekt mogao biti dužan nekonsolidiranom strukturiranom subjektu davati financijsku potporu (npr. sporazumi o održavanju likvidnosti ili kreditnom rejtingu povezani s obvezom otkupa imovine strukturiranog subjekta ili davanjem financijske potpore strukturiranom subjektu), uključujući:

i. opis događaja ili okolnosti koje bi izvještajni subjekt izložile gubitku;

ii. postojanje eventualnih uvjeta koji bi obvezu ograničili;

iii. postojanje drugih strana koje daju financijsku potporu i, ako one postoje, kako je obveza izvještajnog subjekta rangirana u odnosu na obveze tih osoba;

(b) gubitke koje je subjekt ostvario u izvještajnom razdoblju po osnovi svojih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima;

(c) vrste prihoda koje je subjekt u izvještajnom razdoblju ostvario po svojim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima;

(d) je li subjekt dužan pokriti gubitke nekonsolidiranog strukturiranog subjekta prije drugih strana, gornju granicu gubitaka ove vrste za subjekt i, ako je relevantno, rang i iznose potencijalnih gubitaka koje snose osobe čiji udjeli u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu su niže rangirani od subjektovih udjela u njemu;

(e) informacije o eventualnim sporazumima o održavanju likvidnosti, davanju garancija ili drugim obvezama preuzetima u odnosu na treće koji mogu utjecati na fer vrijednost subjektovog udjela u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu ili rizik po tom udjelu;

(f) eventualne poteškoće koje je nekonsolidirani strukturirani subjekt imao u financiranju svojih poslova tijekom izvještajnog razdoblja;

(g) što se tiče financiranja nekonsolidiranog strukturiranog subjekta, oblike financiranja (npr. komercijalni zapisi ili srednjoročne obveznice) te njihov prosječni ponderirani rok. Navedene informacije mogu obuhvatiti i analizu dospijeća imovine i izvora financiranja nekonsolidiranog strukturiranog subjekta ako on ima dugotrajnu imovinu koja se financira kratkoročnim izvorima sredstava.

Dodatak C

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj Dodatak je sastavni dio ovoga MSFI-ja i ima jednaku važnost kao i drugi njegovi dijelovi.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

C.1 Subjekti su dužni ovaj MSFI primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Dopuštena je ranija primjena.

▼M37

C1.A Dokument *Konsolidirani financijski izvještaji, zajednički poslovi i objavljivanje udjela u drugim subjektima: smjernice za prijelaz* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 11 i MSFI-ja 12), objavljen u lipnju 2012., izmijenio je točke od C2.A do C2.B. Subjekt prijavljuje one izmjene za godišnja razdoblja koja počinju od ili nakon 1. siječnja 2013. Ako subjekt prijavi MSFI 12 za ranije razdoblje, on mora prijaviti izmjene za to ranije razdoblje.

▼M38

C.1.B Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 27), objavljenim u listopadu 2012., izmijenjeni su točka 2. i Dodatak A te su dodane točke 9.A – 9.B, 19.A – 19.G, 21.A i 25.A. Navedene izmjene subjekt primjenjuje za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako započne s primjenom tih izmjena prije tog datuma, subjekt je obvezan tu činjenicu objaviti i istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.

▼M51

C.1.C *Dokumentom Investicijski subjekti: Primjena iznimke od obveze konsolidacije* (Izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-a 28), izdanim u listopadu 2014., izmijenjena je točka 6. Subjekt tu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016. ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ranije započne s primjenom tih izmjena, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M58

C.1.D Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva – ciklus 2014. – 2016.* objavljenim u prosincu 2016. dodana je točka 5.A te je izmijenjena točka B.17. Subjekt te izmjene primjenjuje retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2017. ili nakon tog datuma.

▼M32

C.2 Subjekti se potiču na objavljivanje informacija propisanih ovim MSFI-jem u razdobljima koja prethode obračunskim godinama koje započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Neke informacije za objavu iz ovoga MSFI-ja nemaju za cilj subjekte navesti na to da se pridržavaju svih zahtjeva iz ovoga MSFI-ja niti da MSFI 10, MSFI 11, MRS 27 (s izmjenama iz 2011.) i MRS 28 (s izmjenama iz 2011.) primijene prije njihovog datuma stupanja na snagu.

▼M37

C2.A Zahtjevi za objavu iz ovog MSFI-ja ne moraju se primijeniti na prikazana razdoblja koja počinju prije godišnjeg razdoblja koje neposredno prethodi neposrednom godišnjem razdoblju na koje se primjenjuje MSFI 12.

C2.B Zahtjevi za objavu iz točaka od 24. do 31. i odgovarajuće smjernice iz točaka od B21. do B26. iz ovog MSFI-ja ne moraju se primijeniti na prikazana razdoblja koja počinju prije godišnjeg razdoblja koje neposredno prethodi neposrednom godišnjem razdoblju na koje se primjenjuje MSFI 12.

▼M32

POZIVANJE NA MSFI 9

C.3 Subjekt koji primijeni ovaj MSFI, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako pozivanje u ovome MSFI-ju na MSFI 9 treba čitati kao pozivanje na MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

▼M33

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 13

Mjerenje fer vrijednosti

CILJ

1. Ovaj MSFI:

(a) definira fer vrijednost;

(b) postavlja okvir za mjerenje fer vrijednosti u jednom MSFI-ju; i

(c) propisuje podatke koji se objavljuju o mjerama fer vrijednosti.

2. Fer vrijednost je mjera vrijednosti temeljena na tržištu, a ne mjera specifična za neki subjekt. Za neku imovinu i neke obveze mogu biti dostupne transakcije ili informacije vidljive na tržištu. Za neku drugu imovinu ili neke druge obveze vidljive transakcije ili informacije ne moraju biti dostupne. Međutim, cilj mjerenja fer vrijednost u oba je slučaja – procijeniti cijenu po kojoj tržišni sudionici na datum mjerenja prodaju imovinu, odnosno prenose obvezu u urednoj transakciji pod postojećim uvjetima, tj. izlaznu cijenu na datum mjerenja gledano iz perspektive tržišnog sudionika koji drži imovinu ili ima obvezu.

3. Kad cijena identične stavke imovine ili obveze nije vidljiva, subjekt mjeri fer vrijednost koristeći neki drugu metodu vrednovanja u kojoj se u najvećoj mogućoj mjeri koriste relevantni vidljivi ulazni podaci, a u najmanjoj mjeri ulazni podaci koji nisu vidljivi. Budući da je fer vrijednost tržišno utemeljena mjera, ona se mjeri koristeći pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili pri utvrđivanju cijene imovine ili obveze, što uključuje pretpostavke o rizicima. Stoga namjera subjekta da drži neku stavku imovine, odnosno plati ili na neki drugi način ispuni neku obvezu nije mjerodavna za mjerenje fer vrijednosti.

4. Definicija fer vrijednosti usredotočena je na imovinu i obveze jer su oni među glavnim predmetima računovodstvenog mjerenja. Uz to, ovaj IFRS obvezno se primjenjuje na vlastite glavničke instrumente subjekta koji su mjereni po fer vrijednosti.

DJELOKRUG

5. Ovaj MSFI primjenjuje se kad su mjere fer vrijednosti ili objavljivanje podataka o mjerama fer vrijednosti, kao i mjere poput fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje, temeljene na fer vrijednosti i objavljivanje podataka o njima propisano je ili dopušteno nekim drugim MSFI-jem, izuzevši u slučajevima utvrđenima u točkama 6. i 7.

6. Obveze koje se tiču mjerenja i objavljivanja informacija iz ovog MSFI-ja ne primjenjuju se na sljedeće:

(a) transakcije plaćanja temeljenih na dionicama iz djelokruga MSFI-ja 2 *Plaćanja temeljena na dionicama*;

(b) transakcije najma iz djelokruga MRS-a 17 *Najmovi*; i

(c) mjerenja i mjere koje su donekle slične fer vrijednosti, ali nisu fer vrijednost, kao što su neto utrživa vrijednost iz MRS-a 2 *Zalihe* ili vrijednost u uporabi iz MRS-a 36 *Umanjenje imovine*.

▼M33

7. Obveza objavljivanja informacija propisanih ovim MSFI-jem ne vrijedi za sljedeće:

(a) imovinu plana vrednovanu po fer vrijednosti sukladno MRS-u 19 *Primanja zaposlenih*;

(b) ulaganja u mirovinske planove vrednovane po fer vrijednosti sukladno MRS-u 26 *Računovodstvo i izvješćivanje o mirovinskim planovima*; i

(c) imovinu kod koje je nadoknadivi iznos fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja sukladno MRS-u 36.

8. Okvir mjerenja fer vrijednosti opisan u ovome MSFI-ju primjenjuje se i na prvo, i na kasnije mjerenje ako je fer vrijednost propisana ili dopuštena drugim MSFI-jevima.

MJERENJE

Definicija fer vrijednosti

9. Ovaj MSFI definira fer vrijednost kao cijenu koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji među tržišnim sudionicima na datum mjerenja.

10. Točka B2. opisuje opći pristup mjerenju fer vrijednosti.

Imovina ili obveza

11. Mjera fer vrijednosti odnosi se na određenu stavku imovine ili određenu obvezu. Prema tome, subjekt je prilikom mjerenja fer vrijednosti dužan uzeti u obzir obilježja dotične stavke imovine, odnosno obveze ako bi ih pri utvrđivanju njene cijene na datum mjerenja u obzir uzeli i tržišni sudionici. Među obilježjima su, primjerice, sljedeća:

(a) stanje i lokacija imovine; i

(b) eventualna ograničenja koja se odnose na prodaju ili korištenje imovine.

12. Utjecaj određenog obilježja na mjerenje razlikovat će se zavisno od načina na koji bi ga tržišni sudionici uzeli u obzir.

13. Imovina ili obveza mjerena po fer vrijednosti može biti ili:

(a) samostalna stavka imovine, odnosno samostalna obveza, npr. financijski instrument ili nefinancijska imovina; ili

(b) skupina stavki imovine ili obveza ili skupina stavki imovine i obveza, npr. jedinica koja stvara novac ili neka djelatnost.

14. Ovisi li za potrebe priznavanja i objavljivanja imovina, odnosno obveza samostalna, skupina imovine, skupina obveza ili skupina imovine i obveza o njenoj obračunskoj jedinici. Obračunska jedinica stavke imovine ili obveze utvrđuje se sukladno MSFI-ju koji propisuje ili dopušta mjeru fer vrijednosti, izuzevši kako je utvrđeno u ovom MSFI-ju.

▼M33

Transakcija

15. Mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se stavka imovine, odnosno obveza razmjenjuje u urednoj transakciji između tržišnih sudionika radi prodaje imovine, odnosno prijenosa obveze na datum mjerenja pod postojećim tržišnim uvjetima.

16. Mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se transakcija prodaje imovine, odnosno prijenosa obveze odvija ili:

(a) na glavnom tržištu predmetne imovine, odnosno predmetne obveze; ili

(b) ako glavno tržište ne postoji, na najpovoljnijem tržištu za predmetnu imovinu, odnosno obvezu.

17. Subjekt nije dužan temeljito istražiti sva moguća tržišta da bi odredio koje je glavno, odnosno, ako glavnog tržišta nema, najpovoljnije tržište, ali je dužan uzeti u obzir sve informacije koje su praktično dostupne. Ako ne postoji suprotan dokaz, glavnim tržištem, odnosno najpovoljnijim tržištem u nedostatku glavnog tržišta smatra se tržište na kojem bi subjekt uobičajeno sklopio transakciju prodaje imovine, odnosno prijenosa obveze.

18. Ako za predmetnu stavku imovine, odnosno obveze postoji glavno tržište, mjera fer vrijednosti predstavlja cijenu na tom tržištu, neovisno o tome je li ona vidljiva neposredno ili procijenjena nekom drugom metodom vrednovanja, čak i ako je cijena na datum mjerenja na nekom drugom tržištu možda povoljnija.

19. Subjekt mora na datum mjerenja imati pristup glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu. Budući da različiti subjekti (te različiti segmenti djelatnosti u samim subjektima) koji se bave različitim djelatnostima mogu imati pristup različitim tržištima, glavno, odnosno najpovoljnije tržište za istu stavku imovine, odnosno obvezu može se razlikovati zavisno od subjekta, odnosno djelatnosti unutar samih subjekata. Prema tome, glavno, odnosno najpovoljnije tržište, a time i tržišni sudionici, promatraju se iz perspektive dotičnog subjekta, što omogućuje uvažavanje razlika između subjekata, odnosno među subjektima različitih djelatnosti.

20. Premda subjekt mora imati mogućnost pristupa tržištu, on ne mora biti u mogućnosti prodati određeno sredstvo, odnosno prenijeti određenu obvezu na datum mjerenja da bi bio u mogućnosti izmjeriti fer vrijednost na temelju cijene na tom tržištu.

21. Čak i ako ne postoji vidljivo tržište kao izvor informacija o prodajnim cijenama neke stavke imovine, odnosno cijenama koje se plaćaju za neke obveze na datum mjerenja, mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se transakcija odvija na taj datum gledano iz perspektive tržišnog sudionika koji drži predmetnu stavku imovine, odnosno ima predmetnu obvezu. Tako pretpostavljena transakcija tvori osnovu za procjenjivanje cijene po kojoj će imovina biti prodana, odnosno obveza prenesena.

Tržišni sudionici

22. Subjekt je dužan fer vrijednost stavke imovine ili obveze mjeriti koristeći pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili kad bi utvrđivali cijenu predmetne stavke imovine, odnosno obveze, uz pretpostavku da tržišni sudionici djeluju u svom najboljem ekonomskom interesu.

▼M33

23. U izvođenju pretpostavki, subjekt nije dužan točno odrediti tržišne sudionike, ali je dužan točno odrediti obilježja po kojima se tržišni sudionici općenito razlikuju, promatrajući specifične čimbenike svake od sljedećih stavki:

(a) predmetne imovine, odnosno obveze;

(b) glavnog, odnosno najpovoljnijeg tržišta za predmetnu imovinu, odnosno obvezu; i

(c) tržišnih sudionika s kojima bi subjekt zaključio transakciju na tom tržištu.

Cijena

24. Fer vrijednost je cijena cijenu koja bi bila ostvarena na datum mjerenja prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji na glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu pod postojećim tržišnim uvjetima, tj. izlazna cijena, neovisno o tome je li ona neposredno vidljiva ili procijenjena nekom drugom metodom vrednovanja.

25. Cijena na glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu koja se koristi za mjerenje fer vrijednosti imovine, odnosno obveze ne usklađuje se za transakcijske troškove. Transakcijski troškovi obračunavaju se sukladno drugim MSFI-jevima. Transakcijski troškovi nisu obilježje imovine, odnosno obveze, već su specifični za svaku transakciju i razlikovat će se ovisno o načinu na koji subjekt zaključuje transakciju predmetnom imovinom, odnosno obvezom.

26. U transakcijske troškove ne uračunavaju se transportni troškovi. Ako je lokacija jedno od obilježja predmetne stavke imovine, kao što to može biti slučaj kod neke robe, cijena na glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu usklađuje se za eventualne troškove prijevoza stavke imovine s njene sadašnje lokacije do tržišta.

Primjena na nefinancijsku imovinu

Maksimalna i najbolja moguća uporaba kod nefinancijske imovine

27. Mjera fer vrijednosti nefinancijske imovine uzima u obzir sposobnost tržišnog sudionika za stvaranjem ekonomskih koristi njenom maksimalnom i najboljom mogućom uporabom ili njenom prodajom nekom drugom tržišnom sudioniku koji bi ju koristio po načelu maksimalne i najbolje moguće uporabe.

28. Maksimalna i najbolja moguća uporaba nefinancijske imovine uzima u obzir uporabu imovine koja je fizički moguća, zakonski dopuštena i financijski isplativa, što znači:

(a) fizički moguća uporaba uzima u obzir fizička obilježja imovine koja bi tržišni sudionici razmatrali pri utvrđivanju njene cijene, npr. lokaciju ili veličinu nekretnine;

(b) zakonski dopuštena uporaba uzima u obzir eventualna zakonska ograničenja koja se odnose na uporabu imovine koja bi tržišni sudionici razmatrali pri utvrđivanju njene cijene, npr. propisi o zoniranju objekata;

(c) financijski isplativa uporaba uzima u obzir stvaraju li se fizički mogućom i zakonom dopuštenom uporabom predmetne imovine odgovarajući prihodi, odnosno priljevi novca, uzimajući u obzir i troškove konverzije imovine s ciljem takve uporabe, koji bi tržišnim sudionicima ostvario traženi povrat ulaganja u imovinu radi takve njene uporabe.

▼M33

29. Maksimalna i najbolja moguća uporaba utvrđuje se iz perspektive tržišnih sudionika, čak i ako subjekt ima na umu drukčiju namjenu. Međutim, trenutna namjena za koju subjekt koristi nefinancijsko sredstvo uzima se kao da je njegova maksimalna i najbolja moguća uporaba, osim ako tržišni ili neki drugi čimbenici ne ukazuju na to da bi tržišni sudionici drukčijom uporabom ostvarili maksimalnu vrijednost imovine.

30. Subjekt može, da bi zaštitio svoj konkurentski položaj ili iz drugih razloga, odlučiti da stečenu nefinancijsku imovinu ne koristi aktivno ili u skladu s njenom maksimalnom i najboljom mogućom uporabom. To može, primjerice, biti slučaj kod stečene nematerijalne imovine koju subjekt planira koristiti defanzivno na način da spriječi druge da ju koriste. Bez obzira na to, subjekt je dužan fer vrijednost nefinancijske imovine mjeriti uz pretpostavku njene maksimalne i najbolje uporabe od tržišnih sudionika.

Premisa kod vrednovanja nefinancijske imovine

31. Maksimalna i najbolja moguća uporaba nefinancijske imovine postavlja premisu za vrednovanje fer vrijednosti imovine, koja je kako slijedi:

(a) Maksimalna i najbolja moguća uporaba nefinancijske imovine je ona kojom tržišni sudionici mogu ostvariti najvišu vrijednost uporabom imovine u kombinaciji s drugom imovinom kao skupinom, koja je instalirana ili na neki drugi način konfigurirana radi uporabe, ili u kombinaciji s drugom imovinom i obvezama, npr. segment djelatnosti.

i. Ako se maksimalna i najbolja moguća uporaba imovine ostvaruje njenim korištenjem u kombinaciji s drugom imovinom ili drugom imovinom i obvezama, fer vrijednost takve imovine je cijena koja bi bila ostvarena u sadašnjoj transakciji, uz pretpostavku da se imovina koristi s drugom imovinom, odnosno drugom imovinom i obvezama, te da su ta druga imovina i obveze, tj. njena komplementarna imovina i povezane obveze dostupne tržišnim sudionicima.

ii. Obveze povezane s imovinom i komplementarnom imovinom uključuju obveze kojima se financira obrtni kapital, ali se u njih ne uračunavaju obveze kojima se financira imovina koja nije u sastavu predmetne skupine imovine.

iii. Pretpostavke o maksimalnoj i najboljoj mogućoj uporabi nefinancijske imovine dosljedno se primjenjuju na svu imovinu (kod koje je maksimalna i najbolja moguća uporaba relevantna) u skupini imovine, odnosno skupini imovine i obveza s kojima bi se predmetna imovina koristila.

(b) Maksimalna i najbolja moguća uporaba nefinancijske imovine je ona koja tržišnim sudionicima može omogućiti maksimalnu vrijednost na samostalnoj osnovi. Ako maksimalna i najbolja moguća uporaba imovine znači njeno korištenje na samostalnoj osnovi, fer vrijednost takve imovine je cijena koja bi bila ostvarena u sadašnjoj transakciji prodaje imovine tržišnim sudionicima koji bi ju koristili na samostalnoj osnovi.

▼M33

32. Mjera fer vrijednosti nefinancijske imovine pretpostavlja da se imovina prodaje koristeći konzistentno obračunsku jedinicu utvrđenu u drugim MSFI-jevima, koja može biti pojedinačna stavka imovine. Tome je tako čak i kad mjera fer vrijednosti pretpostavlja da je maksimalna i najbolja moguća uporaba imovine koristiti ju s drugom imovinom ili drugom imovinom i obvezama zbog toga što mjera fer vrijednosti pretpostavlja da tržišni sudionik već drži komplementarnu imovinu i povezane obveze.

33. Točka B3. opisuje primjenu koncepta premise kod vrednovanja nefinancijske imovine.

Primjena na obveze i vlastite glavničke instrumente subjekta

Opća načela

34. Mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se neka financijska ili nefinancijska obveza, ili neki vlastiti glavnički instrument subjekta, npr. vlasnički udjeli izdani kao naknada u poslovnom spajanju, prenosi nekom tržišnom sudioniku na datum mjerenja. Prijenos obveze ili vlastitoga glavničkog instrumenta subjekta pretpostavlja sljedeće:

(a) Obveza ostaje nepodmirena i bio bi ju dužan ispuniti tržišni sudionik koji je primatelj. Na datum mjerenja obvezu ne bi podmirila druga strana u transakciji, niti bi ona bila zatvorena na neki drugi način.

(b) Vlastiti glavnički instrument subjekta ostaje nepodmiren i prava i obveze povezane s instrumentom preuzima tržišni sudionik koji je primatelj. Na datum mjerenja obvezu ne bi podmirila druga strana u transakciji, niti bi ona bila zatvorena na neki drugi način.

35. Čak i ako ne postoji vidljivo tržište s informacijama o cijenama prijenosa imovine ili vlastitoga glavničkog instrumenta subjekta, npr. zbog toga što je njihov prijenos ograničen ugovorom ili drugim pravnim ograničenjima, može postojati vidljivo tržište za njih ako ih druge strane drže kao imovinu, npr. korporativna obveznica ili kupovna opcija na dionice nekog subjekta.

36. Subjekt je u svakom slučaju dužan u najvećoj mogućoj mjeri iskoristiti relevantne vidljive ulazne podatke da bi ispunio cilj mjerenja fer vrijednosti, a to je procijeniti cijenu po kojoj bi obveza ili glavnički instrument bili preneseni u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja pod sadašnjim tržišnim uvjetima

Obveze i glavnički instrumenti koje druge strane drže kao imovinu

37. Kad kotirana cijena za prijenos identične ili slične obveze ili vlastitoga glavničkog instrumenta subjekta nije dostupna, a druga strana drži identičnu stavku kao imovinu, subjekt je dužan fer vrijednost takve obveze, odnosno takvoga glavničkog instrumenta mjeriti iz perspektive tržišnog sudionika koji identičnu stavku na datum mjerenja drži kao imovinu.

38. U tom slučaju subjekt je dužan fer vrijednost obveze, odnosno glavničkog instrumenta mjeriti kako slijedi:

(a) koristeći cijenu koja kotira na aktivnom tržištu za identičnu stavku koju druga strana drži kao imovinu ako je cijena dostupna;

▼M33

(b) ako cijena iz prethodnog stavka nije dostupna, koristeći druge vidljive ulazne podatke kao što je cijena identične stavke koju druga strana drži kao imovinu koja kotira na tržištu koje nije aktivno;

(c) ako vidljive cijene iz točke (a) i točke (b) nisu dostupne, koristeći drugu metodu vrednovanja kao što je:

i. *dobitni pristup* (npr. metoda sadašnje vrijednosti koja uzima u obzir budući priljev novca koji bi tržišni sudionik očekivao od držanja obveze ili glavničkog instrumenta kao imovine, vidjeti točku B10. i B11.).

ii. *tržišni pristup* (npr. koristeći cijene koje kotiraju za slične obveze ili glavničke instrumente koje druge strane drže kao imovinu, vidjeti točke B5. – B7.).

39. Subjekt je dužan kotiranu cijenu obveze ili vlastitoga glavničkog instrumenta kojeg druga strana drži kao imovinu uskladiti samo ako postoje čimbenici specifični za predmetnu imovinu koji ne ulaze u mjerenje fer vrijednosti predmetne obveze, odnosno glavničkog instrumenta. Subjekt je dužan pobrinuti se da cijena imovine ne odražava učinak ograničenja u njenoj prodaji. Među nekim čimbenicima koji mogu ukazivati na to da kotiranu cijenu imovine treba uskladiti su i:

(a) Cijena kotirana za imovinu odnosi se na sličnu, ali ne identičnu obvezu ili glavnički instrument koju, odnosno kojeg druga strana drži kao imovinu. Primjerice, obveza, odnosno glavnički instrument može imati osobito obilježje, npr. kreditnu sposobnost izdavatelja, koje se razlikuje od onoga koje je obuhvaćeno fer vrijednosti slične obveze, odnosno glavničkog instrumenta koja, odnosno koji se drži kao imovina.

(b) Obračunska jedinica predmetne imovine nije ista kao za predmetnu obvezu, odnosno predmetni glavnički instrument. Primjerice, u nekim slučajevima, kad je riječ o obvezama, cijena neke stavke imovine odražava kombiniranu cijenu za neki paket koji se sastoji i od potraživanja od izdavatelja, i od kreditnog jamstva treće strane. Ako obračunska jedinica za obvezu nije za kombinirani paket, cilj je izmjeriti fer vrijednost izdavateljeve obveze, a ne fer vrijednost kombiniranog paketa. Stoga u tim slučajevima subjekt bi vidljivu cijenu imovine uskladio na način da isključi utjecaj kreditnog jamstva treće strane.

Obveze i glavnički instrumenti koje druge strane ne drže kao imovinu

40. Kad kotirana cijena za prijenos identične ili slične obveze ili vlastitoga glavničkog instrumenta subjekta nije dostupna, a druga strana identičnu stavku ne drži kao imovinu, subjekt je dužan fer vrijednost takve obveze, odnosno takvoga glavničkog instrumenta mjeriti metodom vrednovanja iz perspektive tržišnog sudionika koji ima takvu obvezu, odnosno koji je istaknuo tražbinu po osnovi vlasničke glavnice.

41. Primjerice, subjekt može kod primjene metode sadašnje vrijednosti uzeti u obzir bilo koje od niže navedenog:

(a) buduće odljeve novca koje bi tržišni sudionik očekivao radi ispunjenja obveze, što uključuje naknadu koju bi tržišni sudionik tražio za preuzimanje obveze (vidjeti točke B31. – B33.);

▼M33

(b) iznos kojeg bi tržišni sudionik primio za zaključenje ili izdavanje identične obveze ili glavničkog instrumenta koristeći pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili kod utvrđivanja cijene identične stavke (npr. ista kreditna obilježja) na glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu za izdavanje obveze ili glavničkog instrumenta s istim ugovornim uvjetima.

Rizik neispunjenja

42. Fer vrijednost obveze održava utjecaj rizika neispunjenja. Rizik neispunjenja uključuje, ali ne mora biti ograničen na vlastiti kreditni rizik subjekta, kako je definiran u MSFI-ju 7 *Financijski instrumenti: objavljivanje*. Pretpostavka je da je rizik neispunjenja isti i prije, i nakon prijenosa obveze.

43. Kod mjerenja fer vrijednosti obveze subjekt je dužan uzeti u obzir utjecaj svog kreditnog rizika (kreditne sposobnosti) te sve druge čimbenike koji bi mogli utjecati na vjerojatnost ispunjenja, odnosno neispunjenja obveze. Navedeni utjecaj može se razlikovati zavisno od obveze, primjerice:

(a) znači li obveza isporuku novca (financijska obveza) ili obvezu isporuke dobara ili usluga (nefinancijska obveza);

(b) uvjeti kreditnog jamstva povezanog s predmetnom obvezom ako ono postoji.

44. Fer vrijednost obveze odražava učinak rizika neispunjenja na temelju obračunske jedinice obveze. Izdavatelj obveze koja je izdana s neodvojivim kreditnim jamstvom treće osobe koje se obračunava odvojeno od same obveze ne smije kod mjerenja fer vrijednosti obveze uračunati učinak kreditnog jamstva, npr. jamstvo treće osobe za dug. Ako se kreditno jamstvo obračunava odvojeno od same obveze, izdavatelj bi pri mjerenju fer vrijednosti obveze uzeo u obzir svoju vlastitu kreditnu sposobnost a ne onu treće osobe kao jamca.

Ograničenja u prijenosu obveze ili vlastitoga glavničkog instrumenta subjekta

45. Kod mjerenja fer vrijednosti obveze ili vlastitoga glavničkog instrumenta subjekta, subjekt ne smije uračunati zaseban ulazni podatak ni usklađenje drugih ulaznih podataka koji se odnose na ograničenje u prijenosu predmetne stavke. Učinak ograničenja koje sprečava prijenos obveze, odnosno vlastitoga glavničkog instrumenta subjekta uračunan je, bilo prešutno, bilo izričito, u druge podatke koji ulaze u mjerenje fer vrijednosti.

46. Primjerice, i vjerovnik, i dužnik prihvatili su na datum transakcije transakcijsku cijenu obveze u potpunosti upoznati s time da obveza sadrži ograničenje po pitanju njenog prijenosa. Kao posljedica uključivanja ograničenja u cijenu transakcije nije potreban zaseban ulazni podatak, kao ni usklađenje nekog postojećeg ulaznog podatka na datum transakcije da bi se uzelo u obzir ograničenje u prijenosu. Slično tome, na kasnije datume vrednovanja nije potreban zaseban ulazni podatak ili usklađenje postojećeg ulaznog podatka da bi se odrazio učinak ograničenja u prijenosu.

▼M33

Financijska obveza s obilježjem plaćanja na poziv

47. Fer vrijednost financijske obveze s obilježjem plaćanja na poziv, npr. depozit po viđenju, nije niža od iznosa plativog na poziv, diskontiranog od prvog datuma na koji bi se moglo zatražiti plaćanje.

Primjena na financijsku imovinu i financijske obveze s mogućnošću prijeboja u smislu tržišnog rizika ili rizika druge ugovorne strane

48. Subjekt koji drži skupinu financijske imovine i financijskih obveza izložen je tržišnim rizicima (prema definicijama iz MSFI-ja 7) te kreditnom riziku (prema definiciji iz MSFI-ja 7) po svakoj svojoj drugoj ugovornoj strani. Subjektu koji takvom skupinom financijske imovine i financijskih obveza upravlja na temelju svoje neto izloženosti bilo tržišnim rizicima, bilo kreditnom riziku, dopušteno je kod mjerenja fer vrijednosti primijeniti izuzeće iz ovog MSFI-ja. Izuzeće dopušta subjektu da fer vrijednost skupine financijske imovine i financijskih obveza mjeri na temelju cijene koja bi bila ostvarena u razmjeni, na datum mjerenja, neto duge pozicije (tj. neke stavke imovine) za određenu izloženost riziku ili prijenosu neto kratke pozicije (tj. obveze) u zamjenu za određenu izloženost riziku u urednoj transakciji između tržišnih sudionika pod sadašnjim tržišnim uvjetima. Sukladno tome, subjekt je dužan fer vrijednost skupine financijske imovine i financijskih obveza mjeriti na način na koji bi tržišni sudionici odredili cijenu neto izloženosti na datum mjerenja.

49. Subjektu je dopušteno primijeniti izuzeće iz točke 48. samo ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

(a) subjekt upravlja skupinom financijske imovine i financijskih obveza na temelju svoje neto izloženosti određenom tržišnom riziku, odnosno određenim tržišnim rizicima, ili kreditnom riziku određene druge ugovorne strane u skladu sa svojom dokumentiranom strategijom upravljanja rizicima ili dokumentiranom strategijom ulaganja;

(b) subjekt na toj osnovi daje svojim ključnim rukovoditeljima, kako su definirani u MRS-u 24 *Objavljivanje povezanih osoba*, informacije o skupini financijske imovine i financijskih obveza; i

(c) subjekt je dužan ili je odlučio navedenu financijsku imovinu i financijske obveze u izvještaju o financijskom položaju na kraju svakog izvještajnog razdoblja iskazati po fer vrijednosti.

50. Izuzeće iz točke 48. ne odnosi se na prikaz financijskih izvještaja. U nekim slučajevima se osnova za prikaz financijskih instrumenata u izvještaju o financijskom položaju razlikuje od osnove mjerenja financijskih instrumenata, primjerice, ako prikaz financijskih instrumenata u neto-iznosu nije propisan ili dopušten nekim MSFI-jem. U tom slučaju moguće je da će subjekt usklađenja na razini portfelja (vidjeti točke 53. – 56.) trebati raspodijeliti na pojedinačne stavke imovine i obveza koje sačinjavaju skupinu financijske imovine i financijskih obveza kojima se upravlja na temelju svoje neto izloženosti riziku. Subjekt je dužan spomenutu raspodjelu provesti razumno i dosljedno koristeći metodologiju koja je prikladna u danim okolnostima.

▼M33

51. Da bi mogao primijeniti izuzeće iz točke 48, subjekt je dužan odluku o računovodstvenoj politici donijeti sukladno MRS-u 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*. Subjekt koji koristi izuzeće dužan je primijeniti tu računovodstvenu politiku, zajedno sa svojom politikom raspodjele usklađenja po osnovi raspona između kupovne i prodajne cijene (vidjeti točke 53. – 55.) te kreditnih usklađenja (vidjeti točku 56.), ako postoje, na određeni portfelj dosljedno iz razdoblja u razdoblje.

▼M53

52. Iznimka iz točke 48. primjenjuje se samo na financijsku imovinu, financijske obveze i ostale ugovore koji su obuhvaćeni primjenom MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti* (ili MRS-a 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*, ako MSFI 9 još nije usvojen). Upućivanja na financijsku imovinu i financijske obveze iz točaka od 48. do 51. i točaka od 53. do 56. tumače se kao primjenjiva na sve ugovore koji su obuhvaćeni primjenom MSFI-ja 9 (ili MRS-a 9, ako MSFI 9 još nije usvojen) i koji se u skladu s njime obračunavaju, neovisno o tome jesu li u skladu s definicijom financijske imovine ili financijskih obveza iz MRS-a 32 *Financijski instrumenti*: *prezentiranje*.

▼M33

Izloženost tržišnim rizicima

53. Kod primjene izuzeća iz točke 48. radi mjerenja fer vrijednosti skupine financijske imovine i financijskih obveza kojom se upravlja na temelju subjektove neto izloženosti određenom tržišnom riziku ili nekolicini tržišnih rizika, subjekt je dužan primijeniti cijenu iz raspona između kupovne i prodajne cijene koja najbolje odražava subjektovu neto izloženost tim tržišnim rizicima (vidjeti točke 70. i 71.).

54. Kod primjene izuzeća iz točke 48., subjekt je dužan voditi računa o tome da tržišni rizik, odnosno tržišni rizici kojima je izložen po predmetnoj skupini financijske imovine i financijskih obveza bude većim dijelom isti. Primjerice, subjekt ne bi objedinjavao rizik kamatne stope povezan s određenom stavkom financijske imovine s cjenovnim rizikom robe povezanim s financijskom obvezom jer time ne bi ublažio svoju izloženost kamatnom riziku ili cjenovnom riziku robe. Kod primjene izuzeća iz točke 48. se u mjerenju fer vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza koje sačinjavaju skupinu uzima u obzir svaki bazni rizik koji proizlazi iz toga što parametri tržišnih rizika nisu identični.

55. Slično tome, trajanje subjektove izloženosti određenom tržišnom riziku (ili rizicima) povezanom s financijskom imovinom i financijskim obvezama mora biti većim dijelom isto. Primjerice, subjekt koji koristi budućnosnicu s rokom od 12 mjeseci za zaštitu novčanog toka povezanog s dvanaestomjesečnom vrijednošću izloženosti kamatnom riziku po petogodišnjem financijskom instrumentu unutar skupine koja se sastoji samo od takve financijske imovine i takvih financijskih obveza, fer vrijednost izloženosti dvanaestomjesečnom kamatnom riziku mjeri u neto iznosu, a preostalu izloženost kamatnom riziku, tj. u razdoblju od druge do pete godine u bruto iznosu.

Izloženost kreditnom riziku određene druge ugovorne strane

56. Kod primjene izuzeća iz točke 48. radi mjerenja fer vrijednosti skupine financijske imovine i financijskih obveza iz odnosa s određenom drugom ugovornom stranom, subjekt je dužan u mjeru fer vrijednosti uračunati

▼M33

učinak svoje neto izloženosti kreditnom riziku te ugovorne strane ili neto izloženost druge ugovorne strane kreditnom riziku subjekta ako bi tržišni sudionici uzeli u obzir svaki postojeći sporazum kojim se ublažava izloženost kreditnom riziku u slučaju izostanka plaćanja (npr. glavni sporazum o prijeboju ili sporazum kojim je utvrđena razmjena kolaterala na temelju neto izloženosti svake ugovorne strane kreditnom riziku druge ugovorne strane). Mjera fer vrijednosti obvezno odražava očekivanja tržišnih sudionika po pitanju vjerojatnosti da će takav sporazum biti zakonski provediv u slučaju izostanka plaćanja.

Prvo knjiženje fer vrijednosti

57. Kad je neka stavka financijske imovine stečena ili neka obveza preuzeta u razmjeni za tu stavku imovine, odnosno obvezu, transakcijska cijena je cijena plaćena za stjecanje predmetne stavke imovine, odnosno primljena za preuzimanje predmetne obveze (ulazna cijena). Nasuprot tome, fer vrijednost imovine ili obveze je cijena koja bi bila ostvarena prodajom imovine, odnosno plaćena za prijenos obveze (izlazna cijena). Nije nužno da subjekti prodaju imovinu po cijenama koje su platili da bi ju stekli. Slično tome, nije nužno da subjekti obveze prenose po cijenama ostvarenima za njihovo preuzimanje.

58. U mnogim slučajevima će transakcijska cijena biti jednaka fer vrijednosti (kao što je to npr. slučaj kad se na datum transakcije transakcija kupnje imovine odvija na tržištu na kojem bi se ista imovina prodavala).

59. Prilikom određivanja je li fer vrijednost kod prvog knjiženja jednaka transakcijskoj cijeni, subjekt je dužan uzeti u obzir čimbenike koji su specifični za predmetnu transakciju te predmetnu imovinu, odnosno obvezu. Točka B4. sadrži opis situacija u kojima transakcijska cijena ne mora odražavati fer vrijednost imovine, odnosno obveze pri njihovom prvom knjiženju.

60. Ako neki drugi MSFI propisuje ili dopušta mjerenje neke stavke imovine ili obveze kod prvog knjiženja po fer vrijednosti i ako se transakcijska cijena razlikuje od fer vrijednosti, subjekt je dužan tako nastale dobitke i gubitke uračunati u dobit i gubitak, osim ako navedeni MSFI ne propisuje drukčije.

Tehnike vrednovanja

61. Subjekt je dužan koristiti tehnike vrednovanja koje su primjerene danim okolnostima i za koje postoji dovoljno podataka za mjerenje fer vrijednosti, koristeći što više relevantnih vidljivih ulaznih podataka, a što manje ulaznih podataka koji nisu vidljivi.

62. Tehnika vrednovanja ima za cilj procijeniti cijenu po kojoj bi imovina bila prodana, odnosno obveza prenesena u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja pod sadašnjim tržišnim uvjetima. Tri tehnike vrednovanja koje se uvelike koriste su tržišni pristup, troškovni pristup i dobitni pristup. Glavni aspekti navedenih pristupa skraćeno su prikazani u točkama B5.–B11. Subjekt je dužan koristiti tehnike vrednovanja koje su podudarne s jednim ili više navedenih pristupa mjerenju fer vrijednosti.

▼M33

63. U nekim slučajevima će biti primjerena samo jedna tehnika vrednovanja (npr. kod vrednovanja imovine ili obveze koristeći cijene za identičnu imovinu, odnosno obveze koje kotiraju na aktivnom tržištu). U drugim slučajevima bit će prikladno koristiti više tehnika vrednovanja (npr. kod vrednovanja jedinice koja stvara novac). Ako se radi mjerenja fer vrijednosti koristi više tehnika vrednovanja, dobiveni rezultati, tj. pokazatelji fer vrijednosti ocjenjuju se razmatrajući vjerodostojnost niza vrijednosti izvedenih kao rezultat. Mjera fer vrijednosti je točka unutar dobivenog niza koja je u danim okolnostima najreprezentativnija kao fer vrijednost.

64. Ako je transakcijska cijena fer vrijednost kod prvog knjiženja i ako se fer vrijednost u idućim razdobljima bude mjerila tehnikom vrednovanja koja koristi ulazne podatke koji nisu vidljivi, takvu tehniku vrednovanja treba kalibrirati na način da njome dobiven rezultat kod prvog knjiženja bude jednak transakcijskoj cijeni. Kalibracijom se omogućava da tehnika vrednovanja uzme u obzir sadašnje tržišne uvjete, čime subjektu pomaže odrediti je li potrebno uskladiti tehniku vrednovanja (npr. moguće je postojanje obilježja imovine, odnosno obveze koje nije obuhvaćeno predmetnom tehnikom vrednovanja). Nakon prvog knjiženja, subjekt je dužan prilikom mjerenja fer vrijednosti koristeći tehniku koja rabi ulazne podatke koji nisu vidljivi pobrinuti se da takve tehnike vrednovanja odražavaju vidljive tržišne podatke (npr. cijenu slične stavke imovine ili obveze) na datum mjerenja.

65. Obvezna je konzistentna primjena tehnika vrednovanja koje se koriste za mjerenje fer vrijednosti. No, promjena tehnike vrednovanja ili njene primjene (npr. ponderiranja kad se koristi više tehnika vrednovanja ili kod promjene usklađenja primijenjenog na neku od tehnika vrednovanja) je prikladna ako se njome dobiva mjera koja je u danim okolnostima jednako reprezentativna ili reprezentativnija kao fer vrijednosti. Primjerice, navedeno je moguće u bilo kojem od niže navedenih slučajeva:

(a) razvoja novih tržišta;

(b) dostupnosti novih informacija;

(c) nedostupnosti ranije korištenih informacija;

(d) dorade tehnika vrednovanja; ili

(e) promjene tržišnih uvjeta.

66. Promjene proizašle iz promjene tehnike vrednovanja ili njene primjene obračunavaju se kao promjene računovodstvenih procjena sukladno MRS-u 8. No, kod promjena proizašlih iz promjene metode vrednovanja ili njene primjene ne postoji obveza objavljivanja podataka o promjeni računovodstvenih procjena propisanih MRS-om 8.

Ulazni podaci u tehnikama vrednovanja

Opća načela

67. U tehnikama vrednovanja koje se koriste za mjerenje fer vrijednosti trebaju se u najvećoj mogućoj mjeri koristiti relevantni vidljivi ulazni podaci i u najmanjoj mjeri ulazni podaci koji nisu vidljivi.

68. Primjeri tržišta na kojima ulazni podaci mogu biti vidljivi za neku imovinu i neke obveze (npr. financijske instrumente) su burzovna tržišta, dilerska tržišta, brokerska tržišta i tržišta na kojima sudionici izravno trguju bez posrednika, tzv. direktnim tržištima (vidjeti točku B34.).

▼M33

69. Subjekt je dužan odabrati ulazne podatke prema obilježjima stavke imovine ili obveze koje bi tržišni sudionici uzeli u obzir u transakciji predmetnom imovinom, odnosno obvezom (vidjeti točke 11. i 12.). Riječ je o obilježjima koja u nekim slučajevima imaju za posljedicu primjenu usklađenja, kao što je premija ili diskont (npr. premija za kontrolni paket ili diskont za nekontrolirajući udjel). Međutim, mjera fer vrijednosti ne obuhvaća premiju ni diskont koji nisu u skladu s obračunskom jedinicom navedenom u MSFI-ju koji propisuje, odnosno dopušta dotičnu mjeru fer vrijednosti (vidjeti točke 13. i 14.). U mjeru fer vrijednosti nije dopušteno uračunati premiju ili diskont koji odražava veličinu kao obilježje držanja (točnije, faktor blokade za koji se usklađuje kotirana cijena neke imovine ili obveze zbog toga što uobičajeni dnevni volumen trgovanja nije dostatan da bi apsorbirao količinu koju drži subjekt, kako je to opisano u točki 80.), a ne kao obilježje same imovine, odnosno obveze (npr. premija na kontrolu kod mjerenja fer vrijednosti kontrolnog udjela). Ako postoji cijena koja kotira na aktivnom tržištu, tj. ulazni podatak 1. razine, subjekt ju je uvijek dužan koristiti kod mjerenja fer vrijednosti, i to bez usklađenja, izuzev kako je navedeno u točki 79.

Ulazni podaci temeljeni na kupovnim i prodajnim cijenama

70. Ako neka stavka imovine ili neka obveza mjerena po fer vrijednosti ima kupovnu cijenu i prodajnu cijenu (npr. ulazni podatak s dilerskog tržišta), za mjerenje fer vrijednosti koristi se cijena unutar raspona između kupovne i prodajne cijene koja najreprezentativnije odražava fer vrijednost, neovisno o razini ulaznih podataka u sklopu hijerarhije fer vrijednosti (tj. 1., 2. ili 3. razini, vidjeti točke 72. – 90.). Korištenje kupovnih cijena za stavke imovine i prodajnih cijena za stavke obveza je dopušteno, ali nije propisano.

71. Ovaj MSFI ne isključuje korištenje srednjih cijena ili drugih konvencija koje tržišni sudionici koriste kao praktične za mjerenje fer vrijednosti unutar raspona između kupovne i prodajne cijene.

Hijerarhija fer vrijednosti

72. Radi veće konzistentnosti i usporedivosti mjera fer vrijednosti te s tim povezanih informacija za objavu ovim je MSFI-jem uspostavljena hijerarhija fer vrijednosti koja se sastoji od tri razine (vidjeti točke 76. – 90.) podataka koji ulaze u tehnike vrednovanja kojima se mjeri fer vrijednost. Ovom hijerarhijom najveća važnost dana je (neusklađenim) cijenama koje kotiraju na aktivnim tržištima za identičnu imovinu, odnosno obveze (ulazni podaci 1. razine), a najmanja na ulaznim podacima koji nisu vidljivi (*ulazni podaci 3. razine*).

73. U nekim slučajevima je ulazne podatke za mjerenje fer vrijednosti neke stavke imovine ili neke obveze moguće razvrstati u različite razine hijerarhije fer vrijednosti. Ako je tako, mjera fer vrijednosti razvrstava se u kategoriju hijerarhije fer vrijednosti kojoj pripada ulazni podatak najniže razine koji je značajan za mjerenje gledano u cjelini. Procjena značajnosti određenog ulaznog podatka u odnosu na ukupnu mjeru zahtijeva prosudbu, uz razmatranje čimbenika specifičnih za predmetnu imovinu, odnosno obvezu. Usklađenja koja se provode da bi se odredila fer vrijednost, kao što su troškovi prodaje kod mjerenja primjenom fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje, ne ulaze u određivanje razine hijerarhije fer vrijednosti kojoj određena mjera fer vrijednosti pripada.

▼M33

74. Na odabir primjerenih tehnika mjerenja može utjecati dostupnost relevantnih ulaznih podataka i njihova relativna subjektivnost (vidjeti točku 61.). Međutim, u hijerarhiji fer vrijednosti važnost se pridaje ulaznim podacima tehnika vrednovanja, a ne samim tehnikama vrednovanja koje se koriste za mjerenje fer vrijednosti. Primjerice, mjera fer vrijednosti izvedena tehnikom svođenja na sadašnju vrijednost može biti razvrstana u 2. ili 3. razinu, zavisno od ulaznih podataka koji su značajni za mjerenje u cjelini te razine unutar hijerarhije fer vrijednosti u koju su ulazni podaci razvrstani.

75. Ako neki dostupan ulazni podatak treba uskladiti za neki nedostupan ulazni podatak i usklađenjem se dobije znatno viša ili niža mjera fer vrijednosti, tako dobivena mjera razvrstava se u 3. razinu hijerarhije fer vrijednosti. Primjerice, ako bi neki tržišni sudionik u procjenjivanju cijene imovine uzeo u obzir ograničenje u njenoj prodaji, subjekt bi uskladio kotiranu cijenu za učinak ograničenja. Ako je kotirana cijena iz prethodnog stavka *ulazni podatak 2. razine* i usklađenje je provedeno temeljem ulaznog podatka koji nije vidljiv, a važan je za mjerenje u cjelini, mjera fer vrijednosti razvrstava se u 3. razinu hijerarhije fer vrijednosti.

Ulazni podaci 1. razine

76. Ulazni podaci 1. razine su (neusklađene) cijene koje kotiraju na aktivnim tržištima za identičnu imovinu, odnosno obveze koje su subjektu dostupne na datum mjerenja.

77. Cijena koja kotira na aktivnom tržištu najpouzdaniji je dokaz o fer vrijednosti i u mjerenju fer vrijednosti se koristi bez ikakvih usklađenja kad god je ona dostupna, osim kako je navedeno u točki 79.

78. Ulazni podatak 1. razine dostupan je za mnogu financijsku imovinu i mnoge financijske obveze, od kojih je neke moguće razmijeniti na više aktivnih tržišta (npr. na različitim burzama). Prema tome, 1. razina stavlja naglasak na utvrđivanje obaju sljedećih elemenata:

(a) glavnog tržišta za predmetnu imovinu, odnosno obvezu, odnosno najpovoljnijeg tržišta ako glavno tržište ne postoji; i

(b) može li subjekt zaključiti transakciju predmetnom imovinom, odnosno obveznom po cijeni koja na tom tržištu kotira na datum mjerenja.

79. Subjekt ne smije provoditi usklađenje ulaznog podatka 1. razine, izuzevši u sljedećim okolnostima:

(a) kad drži velik broj sličnih (ali ne identičnih) stavki imovine i obveza (npr. dužničke vrijednosnice) koje su mjerene po fer vrijednosti i kad postoji cijena koja kotira na aktivnom tržištu, ali nije lako dostupna za svaku pojedinačnu stavku imovine, odnosno obveza (tj. imajući u vidu velik broj slične imovine, odnosno obveza koje subjekt drži, bilo bi teško dobiti informacije o cijenama za svaku pojedinačnu imovinu, odnosno obvezu na datum mjerenja). U tom slučaju je kao praktična

▼M33

pomoć subjektu u mjerenju fer vrijednosti dopušteno koristiti alternativnu metodu za utvrđivanje cijene koja se ne zasniva isključivo na kotiranim cijenama (npr. utvrđivanje cijena pomoću matrica). Međutim, korištenjem alternativnih metoda za utvrđivanje cijena dobiva se mjera fer vrijednosti niže razine u hijerarhiji fer vrijednosti;

(b) kad cijena koja kotira na aktivnom tržištu ne odražava fer vrijednost na datum mjerenja, što može biti slučaj ako, primjerice, nakon zatvaranja tržišta ali prije datuma mjerenja nastupi neki bitan događaj, kao što su izravne transakcije na izvanburzovnom tržištu, transakcije trgovanja na brokerskom tržištu ili najave. Subjekt je dužan definirati politiku za utvrđivanje onih događaja koji mogu utjecati na mjere fer vrijednosti i dosljedno ju primjenjivati. No, ako se kotirana cijena uskladi da bi se uzele u obzir nove informacije, usklađenjem se dobiva mjera fer vrijednosti niže razine u hijerarhiji fer vrijednosti;

(c) kod mjerenja fer vrijednosti neke obveze ili subjektovog vlastitoga glavničkog instrumenta koristeći cijenu koja kotira za identičnu stavku kojom se na aktivnom tržištu trguje kao imovinom i cijenu je potrebno uskladiti da bi se obuhvatili čimbenici specifični za predmetnu stavku, odnosno imovinu (vidjeti točku 39.). Ako cijenu koja kotira za predmetnu imovinu nije potrebno uskladiti, dobiva se mjera fer vrijednosti 1. razine u hijerarhiji fer vrijednosti. Međutim, svakim usklađenjem cijene koja kotira za tu imovinu dobiva se mjera fer vrijednosti niže razine u hijerarhiji fer vrijednosti.

80. Ako subjekt ima poziciju koja se sastoji od jedne stavke imovine ili jedne obveze (uključujući poziciju koja se sastoji od većeg broja identične imovine, odnosno identičnih obveza, kao što je portfelj financijskih instrumenata) i predmetnim sredstvom, odnosno obvezom se trguje na aktivnom tržištu, fer vrijednost predmetne imovine, odnosno obveze mjeri se u sklopu 1. razine kao umnožak cijene koja kotira za pojedinačnu imovinu, odnosno obvezu i količine koju drži subjekt. Isto vrijedi čak i kad uobičajeni dnevni volumen trgovanja na tržištu nije dostatan da bi apsorbirao količinu koju drži subjekt i davanje naloga za prodaju pozicije u jednoj transakciji moglo bi utjecati na kotiranu cijenu.

Ulazni podaci 2. razine

81. Ulazni podaci 2. razine su ulazni podaci koji nisu cijene koje kotiraju i vidljive su za predmetnu imovinu, odnosno obvezu, bilo izravno, bilo neizravno.

82. Ako predmetna imovina, odnosno obveza podliježe određenom (ugovorenom) razdoblju, ulazni podatak 2. razine mora biti vidljiv za gotovo cijelo razdoblje predmetne imovine, odnosno obveze. Ulazni podaci 2. razine uključuju sljedeće:

(a) cijene koje za sličnu imovinu, odnosno slične obveze kotiraju na aktivnim tržištima;

▼M33

(b) cijene koje za sličnu imovinu, odnosno slične obveze kotiraju na tržištima koja nisu aktivna;

(c) ulazni podaci koji nisu dostupne kotirane cijene za predmetnu imovinu, odnosno obvezu, primjerice:

i. kamatne stope i krivulje prinosa dostupne u uobičajenim intervalima;

ii. implicitna kolebljivost; i

iii. kreditne marže;

(d) *tržišno potkrijepljeni ulazni podaci*.

83. Usklađenja ulaznih podataka 2. razine razlikuju se zavisno od čimbenika specifičnih za predmetnu imovinu, odnosno obvezu. U njih potpadaju, uz ostalo, i sljedeći:

(a) stanje i lokacija imovine;

(b) u kojoj mjeri se ulazni podaci odnose na stavke usporedive s predmetnom imovinom, odnosno obvezom (što uključuje čimbenike opisane u točki 39.); i

(c) volumen ili razina aktivnosti na tržištima na kojima se ulazni podaci promatraju.

84. Usklađenjem ulaznog podatka 2. razine koje je značajno za mjerenje u cjelini moguće je dobiti mjeru fer vrijednosti 3. razine u hijerarhiji fer vrijednosti ako se usklađenje provodi temeljem značajnih ulaznih podataka koji nisu vidljivi.

85. Korištenje ulaznih podataka 2. razine kod određenih stavki imovine i obveza opisano je u točki B35.

Ulazni podaci 3. razine

86. Ulazni podaci 3. razine su ulazni podaci o predmetnoj imovini, odnosno obvezi koji nisu vidljivi.

87. Ulazni podaci koji nisu vidljivi koriste se za mjerenje fer vrijednosti u mjeri u kojoj relevantni vidljivi ulazni podaci nisu dostupni, što omogućuje obuhvaćanje situacija kao što je slaba ili nepostojeća tržišna aktivnost u pogledu predmetne imovine, odnosno obveze na datum mjerenja. Međutim, cilj mjerenja fer vrijednosti i dalje je isti, tj. utvrditi izlaznu cijenu na datum mjerenja iz perspektive tržišnog sudionika koji drži imovinu, odnosno ima obvezu. Prema tome, ulazni podaci koji nisu vidljivi odražavaju pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili pri utvrđivanju cijene predmetne imovine ili obveze, što uključuje pretpostavke o rizicima.

▼**M33**

88. Pretpostavke o rizicima uključuju one o rizicima koji su svojstveni određenoj tehnici vrednovanja koja se koristi za mjerenje fer vrijednosti (kao što je cjenovni model) te rizik svojstven ulaznim podacima koji se koriste u dotičnoj tehnici vrednovanja. Mjerenje koje ne sadrži usklađenje po osnovi rizika ne dovodi do mjere fer vrijednosti ako bi tržišni sudionici uzeli u obzir neki rizik pri utvrđivanju cijene predmetne imovine, odnosno obveze. Primjerice, može biti potrebno provesti usklađenje zbog rizika povezanog sa znatnom nesigurnosti mjerenja (npr. kod značajnog smanjenja volumena ili razine aktivnosti u usporedbi s uobičajenom tržišnom aktivnosti u odnosu na predmetnu imovinu, odnosno obveze, te subjekt odluči da takva transakcija ili kotirana cijena ne odražava fer vrijednost prema opisima iz točaka B37.–B47.).

89. Subjekt je dužan izvesti ulazne podatke koji nisu vidljivi koristeći najbolje moguće informacije koje su dostupne u danim okolnostima, što može uključiti i njegove vlastite podatke. Pri izvođenju ulaznih podataka koji nisu vidljivi, subjekt može započeti sa svojim vlastitim podacima, ali ih je dužan uskladiti ako praktično dostupne informacije ukazuju da bi drugi tržišni sudionici koristili drukčije podatke ili ako subjekt ima neko osobito obilježje koje ne postoji kod drugih tržišnih sudionika (npr. sinergija specifična za subjekt). Subjekt nije obvezan uložiti ogromne napore da bi pribavio informacije o pretpostavkama tržišnih sudionika. No, dužan je uzeti u obzir sve informacije o tržišnim sudionicima koje su praktično dostupne. Ulazni podaci koji nisu vidljivi i izvedeni su na prethodno opisan način smatraju se pretpostavkama tržišnih sudionika i u skladu su s ciljem mjerenja fer vrijednosti.

90. Korištenje ulaznih podataka 3. razine kod određenih stavki imovine i obveza opisano je u točki B36.

OBJAVLJIVANJE

91. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju ocjenjivanje obaju sljedećih aspekata:

(a) kod imovine i obveza koje se u izvještaju o financijskom položaju nakon prvog knjiženja opetovano ili jednokratno mjere po fer vrijednosti, tehnike vrednovanja i ulazne podatke korištene u izvođenju mjera fer vrijednosti;

(b) kod opetovanog mjerenja fer vrijednosti koristeći značajne ulazne podatke koji nisu vidljivi (podatke 3. razine) utjecaj mjerenja na dobit i gubitak ili ostalu sveobuhvatnu dobit tekućeg razdoblja.

▼**M33**

92. Radi ispunjenja ciljeva iz točke 91. subjekt je dužan razmotriti sljedeće:

(a) razinu raščlanjenosti informacija koja je neophodna za ispunjenje zahtjeva koji se odnose na objavljivanje traženih informacija;

(b) u kojoj mjeri treba istaknuti različite propisane zahtjeve;

(c) u kojoj mjeri objediniti ili raščlaniti stavke; i

(d) jesu li korisnicima financijskih izvještaja potrebne dodatne informacije da bi mogli ocijeniti objavljene kvantitativne informacije.

Ako podaci objavljeni sukladno zahtjevima ovog MSFI-ja i drugim MSFI-jevima nisu dostatni za ispunjenje ciljeva utvrđenih točkom 91., subjekt je dužan objaviti dodatne informacije koje su nužne za ispunjenje tih ciljeva.

93. Radi ispunjenja ciljeva iz točke 91. subjekt je dužan u izvještaju o financijskom položaju nakon prvog priznavanja objaviti najmanje sljedeće informacije o svakoj klasi aktive i pasive (za informacije o utvrđivanju odgovarajućih klasa aktive i pasive vidjeti točku 94.) mjerenoj po fer vrijednosti (uključujući mjere zasnovane na fer vrijednosti iz djelokruga ovog MSFI-ja):

(a) kod opetovanog i jednokratnog mjerenja fer vrijednosti, mjere fer vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja, a kod jednokratnog mjerenja fer vrijednosti razloge za takvo mjerenje. Opetovano mjerenje fer vrijednosti imovine ili obveza je ono koje je drugim MSFI-jevima propisano ili dopušteno u izvještaju o financijskom položaju na kraju svakog izvještajnog razdoblja. Jednokratno mjerenje fer vrijednosti imovine ili obveza je ono koje drugi MSFI-jevi propisuju ili dopuštaju u izvještaju o financijskom položaju u određenim okolnostima (npr. kad subjekt neku stavku imovine namijenjenu prodaji mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje sukladno MSFI-ju 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i obustavljene aktivnosti* jer je ona niža od njene knjigovodstvene vrijednosti);

(b) kod opetovanog i jednokratnog određivanja mjera fer vrijednosti, razinu unutar hijerarhije fer vrijednosti kojoj mjere fer vrijednosti pripadaju gledano u cjelini (1., 2. ili 3. razina);

(c) o imovini i obvezama koje se drže na kraju izvještajnog razdoblja i opetovano su mjerene po fer vrijednosti, iznose koji su reklasificirani s 1. na 2. ili s 2. na 1. razinu hijerarhije fer vrijednosti, razloge za reklasifikaciju te politiku subjekta za utvrđivanje vremena u kojem je došlo do reklasifikacije (vidjeti točku 95.). Reklasifikacija u svaku razinu obvezno se objavljuje i opisuje odvojeno od reklasifikacije iz svake razine;

▼**M33**

(d) kod opetovanog i jednokratnog određivanja mjera fer vrijednosti razvrstanih u 2. i 3. razinu hijerarhije fer vrijednosti opis tehnike, odnosno tehnika vrednovanja i ulaznih podataka korištenih za mjerenje fer vrijednosti. Ako je došlo do promjene tehnike vrednovanja (npr. s tržišnog pristupa na dobitni pristup ili uvođenja još jedne tehnike vrednovanja), subjekt je dužan objaviti promjenu, kao i razloge za nju. Što se tiče mjera fer vrijednosti razvrstanih u 3. razinu hijerarhije fer vrijednosti, subjekt je dužan navesti kvantitativne informacije o značajnim ulaznim podacima koji nisu vidljivi i korišteni su u mjerenju fer vrijednosti. Subjekt nije dužan pripremati kvantitativne informacije da bi ispunio obvezu objavljivanja iz ove točke ako pri mjerenju fer vrijednosti kvantitativne ulazne podatke koji nisu vidljivi nije sam izveo (npr. kad subjekt koristi cijene iz ranijih transakcija ili informacije o cijenama trećih bez usklađenja). No, prilikom objavljivanja ovih podataka subjekt ne smije zanemariti kvantitativne ulazne podatke koji nisu vidljivi, a značajni su za mjerenje fer vrijednosti i praktično su mu dostupni;

(e) kod opetovanog određivanja mjera fer vrijednosti razvrstanih u 3. razinu hijerarhije fer vrijednosti, promjene od početnih do zaključnih stanja, uz odvojen prikaz promjena tijekom razdoblja koje su proizašle iz:

i. ukupnih dobitaka ili gubitaka razdoblja priznatih u dobit i gubitak te stavke dobiti i gubitka u sklopu kojih su oni iskazani;

ii. ukupnih dobitaka ili gubitaka razdoblja priznatih u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti te stavke ostale sveobuhvatne dobiti u sklopu kojih su oni iskazani;

iii. transakcija kupnje, prodaje, izdavanja ili namire (uz odvojen prikaz promjena po vrsti transakcije);

iv. iznosa koji su reklasificirani u 3. razinu ili iz nje, razloge reklasifikacije te politiku subjekta za utvrđivanje vremena u kojem je došlo do reklasifikacije (v. točku 95.). Reklasifikacija u 3. razinu obvezno se objavljuje i opisuje odvojeno od reklasifikacije iz 3. razine;

(f) kod opetovanog određivanja mjera fer vrijednosti razvrstanih u 3. razinu hijerarhije fer vrijednosti, iznos ukupnih dobitaka ili gubitaka razdoblja iz podtočke (e) i. uključenih u dobiti i gubitak koji se mogu pripisati promjeni nerealiziranih dobitaka ili gubitaka koji se odnose na tu imovinu i obveze na kraju izvještajnog razdoblja te stavku, odnosno stavke dobiti i gubitka unutar kojih su nerealizirani dobici, odnosno gubici iskazani;

(g) kod opetovanog i jednokratnog određivanja mjera fer vrijednosti razvrstanih u 3. razinu hijerarhije fer vrijednosti, opis procesa vrednovanja kojeg je subjekt primijenio (što uključuje, primjerice, način na koji subjekt odlučuje o svojim politikama vrednovanja i analizira promjene mjera fer vrijednosti iz razdoblja u razdoblje);

▼**M33**

(h) kod opetovanog određivanja mjera fer vrijednosti razvrstanih u 3. razinu hijerarhije fer vrijednosti:

i. za sve takve mjere narativan opis osjetljivosti mjera fer vrijednosti na promjene ulaznih podataka koji nisu vidljivi ako bi se uslijed njihove promjene mjera fer vrijednosti značajno povisila ili snizila. Ako postoje međuodnosi između takvih ulaznih podataka i drugih ulaznih podataka koji nisu vidljivi i koriste se u mjerenju fer vrijednosti, subjekt je također dužan opisati taj međuodnos i način na koji on može povećati ili ublažiti utjecaj promjena ulaznih podataka koji nisu vidljivi na mjeru fer vrijednosti. Radi ispunjenja obveze objavljivanja tih informacija, narativan opis osjetljivosti na promjene ulaznih podataka koji nisu vidljivi treba obuhvatiti barem one ulazne podatke koji nisu vidljivi i propisani su u podtočki (d);

ii. kod financijske imovine i financijskih obveza kod kojih bi promjena jednog ili više ulaznih podataka koji nisu vidljivi odrazila realno moguće alternativne pretpostavke koje bi dovele do značajne promjene njihove fer vrijednosti, subjekt je dužan navesti tu činjenicu i objaviti učinak takvih promjena. Subjekt je dužan objaviti način na koji je izračunao utjecaj promjene u vidu obuhvaćanja realno moguće alternativne pretpostavke. Za tu svrhu se značajnost ocjenjuje u odnosu na dobit i gubitak, te ukupnu aktivu i pasivu, odnosno kad se promjene fer vrijednosti iskazuju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, u odnosu na ukupnu vlasničku glavnicu;

(i) kod opetovanog i jednokratnog određivanja mjera fer vrijednosti, ako se maksimalna i najbolja moguća uporaba nefinancijske imovine razlikuje od njene sadašnje uporabe, subjekt je dužan tu činjenicu objaviti, kao i razloge zbog kojih se nefinancijska imovina koristi na način koji se razlikuje od njene maksimalne i najbolje moguće uporabe.

94. Subjekt je dužan odrediti odgovarajuće klase imovine i obveza prema:

(a) vrsti, obilježjima i rizicima predmetne imovine, odnosno obveze; i

(b) razini unutar hijerarhije fer vrijednosti u koju je razvrstana mjera fer vrijednosti.

Broj klasa za mjere fer vrijednosti 3. hijerarhijske razine može biti veći jer je riječ o mjerama višeg stupnja nesigurnosti i subjektivnosti. U određivanju odgovarajućih klasa imovina i obveza o kojima treba objaviti informacije o mjerama fer vrijednosti, potrebno je primijeniti prosudbu. Nerijetko će određenu klasu imovine i obveza trebati dodatno raščlaniti osim na stavke koje su prikazane u izvještaju o financijskom položaju. No, subjekt je dužan navesti informacije koje će biti dostatne za povezivanje sa stavkama iskazanima u izvještaju o financijskom položaju. Ako neki drugi MSFI propisuje klasu za određenu stavku imovine ili određenu obvezu, subjekt smije koristiti tu klasu za potrebe objavljivanja podataka propisanih ovim MSFI-jem ako ona udovoljava kriterijima iz ove točke.

▼M33

95. Subjekt je dužan objaviti svoju politiku za utvrđivanje vremena u kojem se smatra da je došlo do reklasifikacije između razina unutar hijerarhije fer vrijednosti prema točki 93. podtočki (c) i točki 93. podtočki (e) iv. i dosljedno ju primjenjivati. Politika o vremenu priznavanja reklasifikacije ista je i za reklasifikaciju u određenu razinu, i za reklasifikaciju iz određene razine. Među primjerima politika za određivanje vremena reklasifikacije su i sljedeći:

(a) datum događaja ili promjene okolnosti koja je uzrok reklasifikacije;

(b) početak izvještajnog razdoblja;

(c) kraj izvještajnog razdoblja.

96. Subjekt je dužan objaviti činjenicu da je u sklopu svoje računovodstvene politike odlučio primijeniti izuzeće iz točke 48.

97. Subjekt je dužan o svakoj klasi imovine i obveza koja u izvještaju o financijskom položaju nije iskazana po fer vrijednosti, ali za koju je objavio fer vrijednost, objaviti informacije propisane u točki 93. podtočki (b), točki 93. podtočki (d) i točki 93.podtočki (i). Međutim, subjekt nije dužan objaviti kvantitativne podatke o značajnim ulaznim podacima koji nisu vidljivi i korišteni su za mjerenje pokazatelja fer vrijednosti 3. razine hijerarhije fer vrijednosti kako je to propisano točkom 93. podtočkom (d). Subjekt za takvu imovinu i obveze nije dužan objaviti ostale podatke propisane ovim MSFI-jem.

98. Izdavatelj je dužan objaviti postojanje obveze mjerene po fer vrijednosti koja ima kreditno jamstvo treće osobe kao svoj sastavni dio, kao i je li ono uračunano u mjeru fer vrijednosti obveze.

99. Subjekt je dužan tablično prikazati kvantitativne informacije propisane ovim MSFI-jem, osim ako neki drugi format ne bi bio prikladniji.

Dodatak A

Definicije

Ovaj Dodatak sastavni je dio MSFI-ja.

Aktivno tržište	Tržište na kojem se odvijaju transakcije predmetnom imovinom, odnosno predmetnim obvezama dovoljno učestalo i u dovoljnom volumenu da omogućuju kontinuitet u informiranju o cijenama.
Troškovni pristup	Tehnika vrednovanja kojom se dobiva iznos koji bi bio potreban u sadašnjem trenutku da bi se zamijenio uslužni kapacitet neke imovine (koji se često naziva i tekućim troškom zamjene).
Ulazna cijena	Cijena plaćena za stjecanje nekog sredstva ili primljena za preuzimanje neke obveze u transakciji razmjene.
Izlazna cijena	Cijena koja bi bila primljena za prodaju neke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze.
Očekivani novčani tok	Vjerojatnosno vagani prosjek (tj. srednja vrijednost distribucije) mogućeg budućeg novčanog toka.

▼M33

Fer vrijednost	Cijena koja bi na datum mjerenja bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika.
Maksimalna i najbolja moguća uporaba	Uporaba nefinancijske imovine od tržišnih sudionika koji bi u najvećoj mogućoj mjeri iskoristili vrijednost imovine ili skupine imovine i obveza (npr. određene djelatnosti) u sklopu koje bi se imovina koristila.
Dobitni pristup	Tehnike mjerenja kojima se budući iznosi (npr. novčani tok ili prihodi i rashodi) svode na jedan tekući (tj. diskontirani) iznos. Mjera fer vrijednosti određuje se na temelju vrijednosti na koju ukazuju sadašnja tržišna očekivanja budućih iznosa.
Ulazni podaci	Pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u određivanju cijene predmetne imovine ili obveze, što uključuje pretpostavke o rizicima kao što su: (a) rizik svojstven određenoj tehnici vrednovanja koja se koristi za mjerenje fer vrijednosti (kao što je model utvrđivanja cijene); i (b) rizik svojstven podacima koji ulaze u korištenu tehniku vrednovanja. Ulazni podaci mogu biti vidljivi ili takvi koji nisu vidljivi.
Ulazni podaci 1. razine	Cijene (neusklađene) koje kotiraju na aktivnim tržištima za identičnu imovinu, odnosno identične obveze i koje su subjektu dostupne na datum mjerenja.
Ulazni podaci 2. razine	Ulazni podaci koji nisu kotirane cijene iz 1. razine koje su, bilo izravno, bilo neizravno, vidljive za predmetnu imovinu, odnosno obvezu.
Ulazni podaci 3. razine	Ulazni podaci o predmetnoj imovini, odnosno obvezi koji nisu vidljivi.
Tržišni pristup	Tehnika vrednovanja u kojoj se koriste cijene i druge relevantne informacije iz tržišnih transakcija identičnom ili usporedivom (tj. sličnom) imovinom, identičnim ili usporedivim (tj. sličnim) obvezama ili skupinom imovine i obveza kao što je segment djelatnosti.
Tržišno utemeljeni ulazni podaci	Ulazni podaci koji su većim dijelom izvedeni iz vidljivih podataka na tržištu ili njima potkrijepljeni korelacijom ili na neki drugi način.

▼M33

Tržišni sudionici	Kupci i prodavatelji na glavnom (ili najpovoljnijem) tržištu za predmetnu imovinu, odnosno obvezu koji imaju sva niže navedena obilježja: (a) neovisni su jedan o drugome, tj. nisu povezane osobe prema definiciji iz MRS-a 24, iako se cijena u transakciji među povezanim osobama može koristiti kao ulazni podatak u mjerenju fer vrijednosti ako subjekt raspolaže dokazom da je transakcija zaključena pod tržišnim uvjetima; (b) obaviješteni su, imaju realno moguća saznanja o predmetnoj imovini,odnosno obvezi te transakciji koja su stekli koristeći sve dostupne informacije, što uključuje informacije koje mogu biti dobivene uobičajenim postupcima dubinskog snimanja; (c) sposobni su zaključiti transakciju predmetnom imovinom, odnosno obvezom; (d) voljni su zaključiti transakciju predmetnom imovinom, odnosno obvezom, tj. motivirani su, ali nisu ni na koji način primorani na njeno zaključenje.
Najpovoljnije tržište	Tržište na kojem bi prodajom predmetne imovine bio primljen najviši iznos, odnosno za prijenos predmetne obveze plaćen najmanji iznos nakon što se uzmu u obzir transakcijski i transportni troškovi.
Rizik neispunjenja	Rizik da subjekt neće ispuniti neku svoju obvezu. Rizik neispunjenja uključuje, ali nije ograničen na subjektov vlastiti kreditni rizik.
Vidljivi ulazni podaci	Ulazni podaci izvedeni koristeći tržišne podatke, kao što su javno dostupne informacije o aktualnim događajima ili transakcijama, i koji odražava pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u utvrđivanju cijena predmetne imovine ili obveze.
Uredna transakcija	Transakcija koja podrazumijeva izloženost tržištu kroz određeno vrijeme prije datuma mjerenja radi poduzimanja marketinških aktivnosti koje su uobičajene za transakcije takvom imovinom ili obvezama i nije prisilna transakcija (npr. prisilna likvidacija ili hitna prodaja).

▼M33

Glavno tržište	Tržište na kojem se ostvaruje najveći volumen i najviša razina aktivnosti za predmetnu imovinu ili obvezu.
Premija za rizik	Naknada koju traže tržišni sudionici neskloni preuzimanju rizika za nesigurnost po pitanju priljeva novca od imovine, odnosno odljeva novca po obvezi. Naziva se i „usklađenje za rizik”.
Transakcijski troškovi	Troškovi prodaje imovine, odnosno prijenosa obveze na glavnom (ili najpovoljnijem) tržištu za predmetnu imovinu, odnosno obvezu koji su izravno povezani s prodajom imovine, odnosno preuzimanjem obveze i ispunjavaju oba sljedeća kriterija: (a) proizlaze izravno iz predmetne transakcije i bitni su za nju; (b) ne bi nastali kod subjekta da nije donesena odluka o prodaji imovine, odnosno prijenosu obveze (slično troškovima prodaje kako su definirani u MSFI-ju 5).
Troškovi prijevoza	Troškovi koji bi nastali prijevozom neke imovine s njene sadašnje lokacije do glavnog (ili najpovoljnijeg) tržišta.
Obračunska jedinica	Razina na kojoj se prema nekom MSFI-ju neka stavka imovine, odnosno obveze objedinjava ili raščlanjuje radi priznavanja.
Ulazni podaci koji nisu vidljivi	Ulazni podaci za koje ne postoje tržišni podaci i koji su izvedeni koristeći najbolje moguće informacije koje su dostupne o pretpostavkama koje bi tržišni sudionici koristili u određivanju cijene predmetne imovine, odnosno obveze.

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj Dodatak sastavni je dio MSFI-ja. U njemu je opisana primjena točaka 1.–99. i ima jednaku važnost kao i drugi dijelovi MSFI-ja.

B1. Prosudbe korištene u različitim situacijama vrednovanja mogu se razlikovati. U ovom Dodatku opisane su prosudbe koje se mogu primijeniti kad subjekt fer vrijednost mjeri u različitim situacijama vrednovanja.

▼**M33**

PRISTUP MJERENJU FER VRIJEDNOSTI

B2. Mjerenje fer vrijednosti ima za cilj procijeniti cijenu po kojoj bi imovina bila prodana, odnosno obveza prenesena u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja pod sadašnjim tržišnim uvjetima. Da bi izmjerio pokazatelj fer vrijednosti, subjekt je dužan utvrditi sljedeće:

(a) imovinu, odnosno obvezu koja je predmetom mjerenja (u skladu sa svojom obračunskom jedinicom);

(b) kod nefinancijske imovine, premisu vrednovanja koja je primjerena za njeno vrednovanje (u skladu s maksimalnom i najboljom mogućom uporabom imovine);

(c) glavno, odnosno najpovoljnije tržište za predmetnu imovinu, odnosno obvezu;

(d) tehniku ili tehnike vrednovanja primjerene za određivanje mjere fer vrijednosti razmatrajući dostupnost podataka koji će se koristiti za izvođenje ulaznih podataka koji odražavaju pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u određivanju cijene predmetne imovine, odnosno obveze, kao i razinu unutar hijerarhije mjera fer vrijednosti kojoj ti ulazni podaci pripadaju.

PREMISA VREDNOVANJA ZA NEFINANCIJSKU IMOVINU (TOČKE 31. – 33.)

B3. Kod mjerenja fer vrijednosti nefinancijske imovine koja se koristi u kombinaciji s drugom imovinom kao grupom (instaliranom ili na neki drugi način konfiguriranom za uporabu) ili u kombinaciji s drugom imovinom i obvezama (npr. određeni segment djelatnosti), učinak premise vrednovanja ovisi o danim okolnostima. Primjerice:

(a) fer vrijednost imovine može biti ista bez obzira na to koristi li se ona samostalno ili u kombinaciji s drugom imovinom ili drugom imovinom i obvezama. To može biti slučaj ako je imovina određeni segment djelatnosti kojeg bi tržišni sudionici nastavili. U tom slučaju transakcija bi podrazumijevala vrednovanje cijelog segmenta djelatnosti. Korištenje imovine kao skupine na osnovi trajne djelatnosti stvorilo bi sinergije koje bi bile dostupne tržišnim sudionicima (tj. sinergije tržišnog sudionika koje bi kao takve utjecale na fer vrijednost imovine kao samostalne stavke ili u kombinaciji s drugom imovinom ili drugom imovinom i obvezama);

(b) korištenje neke imovine u kombinaciji s drugom imovinom i obvezama može se uračunati u mjeru fer vrijednosti kroz usklađenje vrijednosti imovine po osnovi njenog korištenja kao samostalne imovine. To može biti slučaj ako je riječ o stroju i njegova fer vrijednost utvrđuje se koristeći vidljivu cijenu sličnog stroja (koji nije postavljen niti na neki drugi način konfiguriran za uporabu), usklađenu za transportne i instalacijske troškove tako da pokazatelj fer vrijednosti odražava sadašnje stanje i sadašnju lokaciju stroja (postavljen i konfiguriran za uporabu);

(c) korištenje neke imovine u kombinaciji s drugom imovinom ili drugom imovinom i obvezama može se uračunati u mjeru fer vrijednosti kroz pretpostavke tržišnog sudionika korištene za mjerenje fer vrijednosti imovine. Primjerice, ako je riječ imovini koja se sastoji od jedinstvenih zaliha u postupku prerade i koje bi tržišni sudionici konvertirali u gotove proizvode, fer vrijednost zaliha pretpostavljala bi da su tržišni sudionici nabavili ili bi nabavili sve specijalizirane strojeve potrebne za konverziju zaliha u gotove proizvode;

▼**M33**

(d) korištenje neke imovine u kombinaciji s drugom imovinom ili drugom imovinom i obvezama može se uvrstiti u tehniku vrednovanja koja se koristi za mjerenje fer vrijednosti imovine. To može biti slučaj kad se za mjerenje fer vrijednosti stavke nematerijalne imovine koristi metoda ostatka vrijednosti jer ona osobito uzima u obzir svu komplementarnu imovinu i povezane obveze u grupi u kojoj bi se nematerijalna imovina koristila;

(e) u ograničenim situacijama, subjekt može neku stavku koju koristi unutar skupine imovine mjeriti u iznosu koji je približan njenoj fer vrijednosti a koji je dobiven raspodjelom fer vrijednosti skupine imovine na pojedinačnu imovinu unutar skupine. To može biti slučaj ako je riječ o procjeni vrijednosti nekretnina i fer vrijednost investicijskih ulaganja u nekretninu (tj. skupinu imovine) raspodijeljena je na imovinu koja ju tvori (kao što je zemljište i ulaganje u zemljište).

FER VRIJEDNOST KOD PRVOG PRIZNAVANJA (točke 57. – 60.)

B4. Prilikom određivanja je li fer vrijednost kod prvog knjiženja jednaka transakcijskoj cijeni, subjekt je dužan uzeti u obzir čimbenike koji su specifični za predmetnu transakciju te predmetnu imovinu, odnosno obvezu. Primjerice, transakcijska cijena ne mora održavati fer vrijednost neke imovine ili obveze kod njenog prvog knjiženja ako postoji bilo koji sljedeći uvjeti:

(a) riječ je o transakciji među povezanim osobama, iako se cijena u transakciji među povezanim osobama može koristiti kao ulazni podatak u mjerenju fer vrijednosti ako subjekt raspolaže dokazom da je transakcija zaključena pod tržišnim uvjetima;

(b) transakcija se odvija u uvjetima krajnje nužde ili je prodavatelj prisiljen prihvatiti cijenu u transakciji. To je, primjerice, slučaj kad je prodavatelj u financijskim problemima;

(c) obračunska jedinica koja je predstavljena transakcijskom cijenom razlikuje se od obračunske jedinice predmetne imovine, odnosno predmetne obveze mjerene po fer vrijednosti. To može biti slučaj, primjerice, ako je predmetna imovina ili obveza mjerena po fer vrijednosti tek jedan sastavni dio transakcije (npr. u poslovnom spajanju), ako transakcija sadrži prava i povlastice koje nisu izrijekom utvrđene i mjere se odvojeno sukladno nekom drugom MSFI-ju, ili ako su transakcijski troškovi uračunani u transakcijsku cijenu;

(d) tržište na kojem se odvija predmetna transakcija različito je od glavnog (ili najpovoljnijeg) tržišta. Primjerice, tržište može biti različito ako je subjekt diler koji zaključuje transakcije s kupcima na maloprodajnom tržištu, ali je glavno (ili najpovoljnije) tržište izlazne transakcije kod drugih dilera na dilerskom tržištu.

▼M33

TEHNIKE VREDNOVANJA (TOČKE 61. – 66.)

Tržišni pristup

B5. Tržišni pristup koristi se cijenama i drugim relevantnim informacijama iz tržišnih transakcija identičnom ili usporedivom (tj. sličnom) imovinom, identičnim ili usporedivim (tj. sličnim) obvezama ili skupinom imovine i obveza kao što je određeni segment djelatnosti.

B6. Primjerice, u tehnikama vrednovanja u sklopu tržišnog pristupa često se koriste tržišni multiplikatori izvedeni iz skupa usporednih vrijednosti. Multiplikatori mogu biti u nizovima, pri čemu je za svaku usporednu vrijednost multiplikator različit. Izbor odgovarajućeg multiplikatora unutar niza nalaže prosudbu uzimajući u obzir kvalitativne i kvantitativne čimbenike specifične za predmetnu mjeru.

B7. U tehnike vrednovanja primjenom tržišnog pristupa ubraja se i utvrđivanje cijena pomoću matrica. Utvrđivanje cijene pomoću matrica je matematička tehnika koja se uglavnom koristi za vrednovanje nekih vrsta financijskih instrumenata, kao što su dužničke vrijednosnice, bez oslanjanja isključivo na konkretne vrijednosnice, već na odnos predmetnih vrijednosnica prema drugim referentnim uvrštenim vrijednosnicama.

Troškovni pristup

B8. Troškovnim pristupom dobiva se iznos koji bi bio potreban u sadašnjem trenutku da bi se zamijenio uslužni kapacitet neke imovine (koji se često naziva i tekući trošak zamjene).

B9. Gledano iz perspektive prodavatelja kao tržišnog sudionika, cijena koju bi on primio za predmetnu imovinu temelji se na trošku koju bi kupac kao tržišni sudionik imao u nabavi ili izgradnji zamjenske imovine usporedive koristi, usklađenom po osnovi zastarjelosti. Razlog tome je što kupac kao tržišni sudionik ne bi za neku imovinu platio više od iznosa po kojem bi mogao zamijeniti uslužni kapacitet te imovine. Zastarjelost obuhvaća fizičko propadanje, zatim funkcionalnu (tehnološku) zastarjelost te ekonomsku (vanjsku) zastarjelost i širi je pojam od amortizacije za potrebe financijskog izvještavanja (raspodjela povijesnog troška) ili oporezivanja (korištenje određenog vijeka uporabe). U mnogim se slučajevima metoda tekućeg troška zamjene koristi u mjerenju fer vrijednosti materijalne imovine koja se koristi u kombinaciji s drugom imovinom ili drugom imovinom i drugim obvezama.

Dobitni pristup

B10. Dobitnim pristupom se budući iznosi (npr. novčani tok ili prihodi i rashodi) svode na jedan tekući (tj. diskontirani) iznos. Kod primjene dobitnog pristupa, pokazatelj fer vrijednosti odražava sadašnja tržišna očekivanja budućih iznosa.

B11. U metode vrednovanja u sklopu ovog pristupa ubrajaju se, primjerice, sljedeće:

(a) tehnike svođenja na sadašnju vrijednost (vidjeti točke B12. – B30.);

(b) modeli za utvrđivanje cijena opcija, kao što je Black-Scholes-Mertonova formula ili binomni model (tj. model rastera), koji uključuju tehnike svođenja na sadašnju vrijednost i odražavaju i vremensku vrijednost, i intrinzičnu vrijednost opcije; te

▼M33

(c) metoda ostatka vrijednosti, koja se koristi za mjerenje fer vrijednosti neke nematerijalne imovine.

Tehnike svođenja na sadašnju vrijednost

B12. Primjena tehnika svođenja na sadašnju vrijednost radi mjerenja fer vrijednosti opisana je u točkama B13.–B30. U tim je točkama naglasak na tehnici kojom se provodi usklađenje primjenom diskontne stope i tehnici očekivanog novčanog toka (očekivane sadašnje vrijednosti). One ne propisuju korištenje samo točno određene tehnike svođenja na sadašnju vrijednost, niti ograničavaju primjenu tehnika svođenja na sadašnju vrijednost kod mjerenja fer vrijednosti na tehnike koje su u tim točkama obrađene. Tehnika svođenja na sadašnju vrijednost koja se koristi za mjerenje fer vrijednosti zavisit će od činjenica i okolnosti specifičnih za imovinu, odnosno obvezu koja je predmetom mjerenja (npr. jesu li na predmetnom tržištu vidljive cijene za usporedivu imovinu, odnosno usporedive obveze) te dostupnosti dostatnih podataka.

Sastavnice mjerenja sadašnje vrijednosti

B13. Sadašnja vrijednost (tj. primjena dobitnog pristupa) jest instrument koji se koristi da bi se budući iznosi (npr. priljevi, odnosno odljevi novca ili vrijednosti) sveli na sadašnji iznos koristeći diskontnu stopu. Mjera fer vrijednosti neke stavke imovine ili neke obveze dobivena tehnikom svođenja na sadašnju vrijednost obuhvaća sve sljedeće sastavnice gledano iz perspektive tržišnih sudionika na datum mjerenja:

(a) procjenu budućih novčanih priljeva od imovine, odnosno novčanih odljeva po obvezi koja je predmetom mjerenja;

(b) očekivana moguća odstupanja u iznosu i vremenu nastanka novčanih priljeva, odnosno odljeva uslijed nesigurnosti koja je svojstvena novčanim tokovima;

(c) vremensku vrijednost novca, koju predstavlja stopa na bezrizičnu monetarnu imovinu s dospijećem i rokovima koji se podudaraju s razdobljem priljeva, odnosno odljeva novca i koji za imatelja n predstavljaju ni nesigurnost po pitanju vremena nastanka niti rizik izostanka plaćanja (tj. bezrizična kamatna stopa);

(d) cijenu za nesigurnost koja je svojstvena novčanim tokovima (tj. premija za rizik);

(e) druge čimbenike koje bi tržišni sudionici u danim okolnostima uzeli u obzir;

(f) kod obveze, rizik neispunjenja obveze, uključujući vlastiti kreditni rizik subjekta kao dužnika.

Opća načela

B14. Tehnike svođenja na sadašnju vrijednost razlikuju se po načinu na koji uračunavaju sastavnice navedene u točki B13. No, u primjeni bilo koje tehnike svođenja na sadašnju vrijednost radi mjerenja fer vrijednosti treba se rukovoditi svim sljedećim općim načelima:

(a) priljevi i odljevi novca te diskontne stope trebaju odražavati pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u utvrđivanju cijene za predmetnu imovinu, odnosno obvezu;

(b) priljevi i odljevi novca te diskontne stope trebaju uzeti u obzir samo one čimbenike koji se mogu povezati s imovinom, odnosno obvezom koja je predmetom mjerenja;

▼M33

(c) radi izbjegavanja dvostrukog uračunavanja ili izostavljanja učinaka čimbenika rizika, diskontne stope trebaju odražavati pretpostavke koje se podudaraju s onima koje su svojstvene novčanim tokovima. Primjerice, diskontna stopa koja odražava nesigurnost po pitanju očekivanog izostanka plaćanja u budućnosti prikladna je ako se koriste ugovoreni priljevi, odnosno odljevi novca po nekom kreditu (tj. tehnika usklađenja diskontne stope). Ista ta stopa ne smije se koristiti ako se koriste očekivani (tj. vjerojatnosno vagani) priljevi i odljevi novca (tj. tehnika očekivane sadašnje vrijednosti) jer je u očekivane novčane priljeve i odljeve već uračunana pretpostavka o nesigurnosti po pitanju izostanka plaćanja u budućnosti, već umjesto nje treba koristiti diskontnu stopu koja je razmjerna riziku svojstvenom očekivanim novčanim priljevima i odljevima;

(d) pretpostavke o novčanim tokovima i diskontnim stopama trebaju biti interno usklađene. Primjerice, nominalne novčane tokove, u koje je uračunan učinak inflacije, treba diskontirati stopom koja sadrži učinak inflacije. Nominalna bezrizična kamatna stopa uključuje učinak inflacije. Stvarne novčane tokove, iz kojih je isključen učinak inflacije, treba diskontirati stopom iz koje je učinak inflacije isključen. Slično tome, novčane tokove nakon poreza treba diskontirati koristeći diskontnu stopu nakon poreza. Novčani tok prije poreza treba diskontirati stopom koja je u skladu s takvim novčanim tokovima;

(e) diskontne stope trebaju biti u skladu s ekonomskim čimbenicima valute u kojoj su novčani tokovi nominirani.

Rizik i nesigurnost

B15. Okolnosti u kojima se fer vrijednost mjeri primjenom tehnika svođenja na sadašnju vrijednost obilježava nesigurnost jer su iznosi novčanih tokova koji se u njima koriste procijenjeni, a ne poznati. U mnogim slučajevima su i iznos, i vrijeme priljeva, odnosno odljeva novca nesigurni. Nesigurnost postoji čak i kod ugovorno definiranih iznosa, kao što su plaćanja temeljem kredita, ako postoji rizik izostanka plaćanja.

B16. Tržišni sudionici u pravilu traže naknadu (tj. premiju za rizik) zbog preuzimanja nesigurnosti koja je svojstvena priljevu novca od imovine, odnosno odljevu novca po obvezi. Mjera fer vrijednosti treba sadržavati premiju za rizik u iznosu koji bi tržišni sudionici tražili kao naknadu za nesigurnost novčanog toka. U suprotnom, mjera ne bi vjerodostojno odražavala fer vrijednost. Utvrđivanje odgovarajuće premije za rizik može u nekim slučajevima biti otežano. No, stupanj težine utvrđivanja premije nije sam po sebi dovoljan razlog za neuračunavanje premije za rizik.

B17. Tehnike svođenja na sadašnju vrijednost razlikuju se po načinu usklađivanja temeljem rizika te vrsti novčanih tokova koji se u njima primjenjuju. Primjerice:

(a) tehnika usklađenja diskontne stope (vidjeti točke B18. – B22.) koristi diskontnu stopu usklađenu za rizik i ugovorene, obećane ili najizglednije novčane tokove;

(b) prva metoda tehnike očekivane sadašnje vrijednosti (vidjeti točku B25.) koristi očekivani novčani tok usklađen za rizik i bezrizičnu stopu

(c) druga metoda tehnike očekivane sadašnje vrijednosti (vidjeti točku B26.) koristi očekivani novčani tok koji nije usklađen za rizik te diskontnu stopu koja je usklađena kroz uračunavanje premije za rizik koju traže tržišni sudionici. Ta se stopa razlikuje od stope korištene u sklopu tehnike usklađene diskontne stope.

▼M33

Tehnika usklađene diskontne stope

B18. U sklopu tehnike usklađene diskontne stope koristi se jedan skup novčanih tokova iz niza mogućih procijenjenih iznosa, bilo da su to ugovoreni, bilo obećani (kao što je to slučaj kod obveznice), bilo najizgledniji novčani tokovi. U svim slučajevima, ti su novčani tokovi uvjetovani nastankom točno određenog događaja (npr. ugovoreni ili obećani novčani tok obveznice uvjetovan je izostajanjem dužnikovog neplaćanja). Diskontna stopa koja se koristi u sklopu tehnike usklađene diskontne stope izvodi se iz vidljivih stopa povrata na usporedivu imovinu, odnosno obveze kojima se trguje na tržištu. Prema tome, ugovoreni, obećani ili najizgledniji novčani tokovi diskontiraju se primjenom vidljive ili procijenjene tržišne stope za tako uvjetovane novčane tokove (tj. tržišnom stopom povrata).

B19. Tehnika usklađene diskontne stope nalaže analizu tržišnih podataka o usporedivoj imovini, odnosno usporedivim obvezama. Usporedivost se utvrđuje razmatranjem vrste novčanih tokova (npr. jesu li oni ugovoreni ili neugovoreni i postoji li vjerojatnost da se mijenjaju slično ekonomskim uvjetima), kao i drugih čimbenika (npr. kreditne sposobnosti, kolaterala, trajanja, ograničavajućih uvjeta i likvidnosti). Alternativno, ako jedna usporediva stavka imovine ili obveze ne odražava vjerodostojno rizike svojstvene novčanim priljevima po imovini, odnosno novčanim odljevima po obvezi koja je predmetom mjerenja, postoji mogućnost da se diskontna stopa izvede iz podataka o nekolicini usporedive imovine, odnosno obveza u vezi s bezrizičnom krivuljom prinosa (tj. koristeći tzv. „pristup razvoja”).

B20. Za ilustraciju pristupa razvoja, pretpostavimo da je imovina A ugovorno pravo na primitak 800 JV ([1]) u jednoj godini (tj. ne postoji nesigurnost po pitanju vremena). Postoji etablirano tržište za usporedivu imovinu i dostupne su informacije o takvoj imovini, uključujući informacije o cijeni. Od usporedive imovine:

(a) imovina B je ugovorno pravo na primitak 1,200 JV u jednoj godini i njena je tržišna cijena 1,083 JV. Dakle, pretpostavljena godišnja stopa povrata (tj. jednogodišnja tržišna stopa povrata) je 10,8 posto [(1,200 JV/1,083 JV) – 1];

(b) imovina C je ugovorno pravo na primitak 700 JV u dvije godine i njena je tržišna cijena 566 JV. Dakle, pretpostavljena godišnja stopa povrata (tj. dvogodišnja tržišna stopa povrata) je 11,2 posto [(700 JV/566 JV)^0,5 – 1];

(c) sve tri stavke imovine usporedive su u pogledu rizika (tj. disperzije mogućih isplata i odobrenja).

B21. Na temelju vremena ugovorenih primitaka po imovini A u odnosu na vrijeme za imovinu B i imovinu C (tj. godinu dana za imovinu B nasuprot dvije godine za imovinu C), imovina B smatra se usporedivijom s imovinom A. Koristeći ugovorene primitke za imovinu A (800 JV) te jednogodišnju tržišnu stopu izvedenu iz imovine B (10,8 %), dobiva se fer vrijednost imovine A u iznosu 722 JV (800 JV/1,108 JV). Alternativno, ako tržišne informacije o imovini B nisu dostupne, jednogodišnja tržišna stopa može se izvesti iz imovine C koristeći pristup razvoja. U tom slučaju dvogodišnju tržišnu stopu za imovinu C (11,2 %) treba svesti na jednogodišnju tržišnu stopu koristeći ročnu strukturu bezrizične krivulje prinosa. Mogu biti potrebne dodatne informacije i analize da bi se moglo utvrditi jesu li premija za rizik za jednogodišnju imovinu i premija za rizik za dvogodišnju imovinu iste. Ako se utvrdi da one nisu iste, dvogodišnja tržišna stopa povrata se daljnje usklađuje da bi se odrazio učinak razlike.

([1]) U ovom MSFI-ju novcani iznosi nominirani su u „jedinici valute (JV)”.

▼M33

B22. Kad se tehnika usklađene diskontne stope primjenjuje na fiksne iznose primitaka ili izdataka, u usklađenje diskontne stope treba uračunati rizike svojstvene priljevima novca od stavke imovine, odnosno odljevima novca po obvezi koja se mjeri. Kad se tehnika usklađene diskontne stope primjenjuje na fiksne iznose primitaka ili izdataka, u usklađenje diskontne stope treba uračunati rizike svojstvene priljevima novca od stavke imovine, odnosno odljevima novca po obvezi koja se mjeri.

Tehnika očekivane sadašnje vrijednosti

B23. Tehnika očekivane sadašnje vrijednosti uzima kao polazište skup novčanih tokova koji predstavljaju vjerojatnosno vagani prosjek svih mogućih novčanih tokova u budućnosti (tj. očekivanih novčanih tokova). Dobivena procjena identična je očekivanoj vrijednosti, koja je, statističkim rječnikom, vagani prosjek mogućih vrijednosti diskretne slučajne varijable u kojem su ponderi pripadajuće vjerojatnosti. Budući da su svi mogući novčani tokovi vjerojatnosno vagani, dobiveni očekivani novčani tok nije uvjetovan nastankom točno određenog događaja (za razliku o novčanih tokova koji se koriste u sklopu tehnike usklađene diskontne stope).

B24. Tržišni sudionici neskloni riziku bi pri donošenju odluke o ulaganju uzeli u obzir rizik da se stvarni novčani tokovi razlikuju od očekivanih. Teorija portfelja razlikuje dvije vrste rizika:

(a) nesistemski (specifični) rizik, a to je rizik specifičan za određenu imovinu, odnosno određenu obvezu;

(b) sistemski (nespecifični) rizik, a to je rizik kojeg određena stavka imovine, odnosno obveze dijeli s drugim stavkama u diversificiranom portfelju.

Prema teoriji portfelja, na tržištu na kojem postoji ravnoteža, tržišnim sudionicima naknađuje se samo to što će snositi sistemski rizik svojstven novčanim tokovima. (Na nedovoljno razvijenim ili neuravnoteženim tržištima mogu postojati drugi oblici povrata, odnosno naknade).

B25. Prvom metodom tehnike očekivane sadašnje vrijednosti očekivani priljevi novca od imovine usklađuju se za sistemski (tj. tržišni) rizik oduzimanjem premije za rizik novca (tj. dobivaju se očekivani novčani tokovi usklađeni za rizik). Očekivani novčani tokovi usklađeni za rizik predstavljaju ekvivalent sigurnosti novčanog toka, koji se diskontira primjenom bezrizične kamatne stope. Ekvivalent nesigurnosti novčanog toka odnosi se na očekivani novčani tok (kako je definiran) usklađen za rizik na način da tržišnom sudioniku nije u interesu određeni novčani tok razmijeniti za očekivani novčani tok. Primjerice, ako je tržišni sudionik spreman razmijeniti očekivani novčani tok od 1 200 JV za određeni novčani tok u iznosu 1 000 JV, iznos od 1 000 JV je ekvivalent sigurnosti iznosa od 1 200 JV (tj. 200 JV bi predstavljalo premiju za rizik novca). U tom slučaju tržišni sudionik ne bi bio zainteresiran za imovinu koju drži.

▼**M33**

B26. Nasuprot tome, drugom metodom u sklopu tehnike očekivane sadašnje vrijednosti provodi se usklađenje za sistemski (tj. tržišni) rizik na način da se premija za rizik primijeni na bezrizičnu kamatnu stopu. Prema tome, očekivani novčani tokovi diskontiraju se primjenom stope koja odgovara očekivanoj stopi povezanoj s vjerojatnosno vaganim novčanim tokovima (tj. očekivana stopa povrata). Za procjenjivanje očekivane stope povrata mogu se koristiti modeli za utvrđivanje cijena rizične imovine, kao što je model za vrednovanje kapitalne imovine. Budući da je diskontna stopa koja se koristi u tehnici usklađene diskontne stope stopa povrata koja je povezana s uvjetovanim novčanim tokovima, izgledno je da će ona biti viša od diskontne stope koja se koristi u drugoj metodi u sklopu tehnike očekivane sadašnje vrijednosti, koja je očekivana stopa povrata u odnosu na očekivane ili vjerojatnosno vagane novčane tokove.

B27. Za ilustraciju prve i druge metode, pretpostavimo da je očekivani priljev novca po nekoj stavci imovine u jednoj godini 780 JV, kako je utvrđeno na temelju mogućih novčanih tokova i vjerojatnosti prikazanih u nastavku. Važeća bezrizična kamatna stopa na novčani tok kroz godinu dana je 5 posto, a premija za sistemski rizik na neku stavku imovine istog profila rizičnosti je 3 posto.

Mogući novčani tok	Vjerojatnost	Vjerojatnosno vagani novčani tok
500 JV	15 %	75 JV
800 JV	60 %	480 JV
900 JV	25 %	225 JV
Očekivani novčani tok		780 JV

B28. U ovom jednostavnom ilustrativnom primjeru očekivani novčani tok (780 JV) predstavlja vjerojatnosno vagani prosjek triju mogućih ishoda. U situacijama koje su bliže stvarnosti postoje mnogi mogući ishodi. No, da bi bilo moguće primijeniti tehniku očekivane sadašnje vrijednosti, nije nužno uvijek uzeti u obzir distribucije svih mogućih novčanih tokova koristeći složene modele i tehnike. Umjesto toga, moguće je kreirati ograničen broj diskretnih scenarija i vjerojatnosti koji obuhvaćaju niz mogućih novčanih tokova. Primjerice, subjekt može koristiti novčane tokove ostvarene u nekom relevantnom prošlom razdoblju i uskladiti ga da bi obuhvatio promjene okolnosti koje su kasnije uslijedile (npr. promjene vanjskih čimbenika, uključujući ekonomske ili tržišne uvjete, trendove u sektorima i konkurenciju, kao i promjene internih čimbenika koji imaju specifičan utjecaj na subjekt), uzimajući u obzir pretpostavke tržišnih sudionika.

B29. U teoriji, sadašnja vrijednost (tj. fer vrijednost) novčanog priljeva za predmetnu imovinu je ista, bez obzira na to je li utvrđena prvom ili drugom metodom:

▼M33

(a) u prvoj metodi se očekivani novčani tokovi usklađuju za sistemski (tj. tržišni) rizik. Ako ne postoje tržišni podaci koji bi izravno ukazivali na iznos usklađenja po osnovi sistemskog rizika, usklađenje se može izvesti iz nekog modela za vrednovanje imovine koji se zasniva na konceptu ekvivalenata sigurnosti. Primjerice, usklađenje za rizik (tj. premija za rizik novca u iznosu 22 JV) može se utvrditi koristeći premiju za sistemski rizik u visini 3 posto (780 JV – [780 JV × (1,05/1,08)]), što daje očekivani novčani tok usklađen za rizik u iznosu 758 JV (780 JV – 22 JV). Iznos od 758 JV je sigurnosni ekvivalent iznosa od 780 JV i diskontira se primjenom bezrizične kamatne stope (5 posto). Sadašnja vrijednost (tj. fer vrijednost) imovine je 722 JV (758 JV/1,05);

(b) u drugoj metodi se očekivani novčani tokovi ne usklađuju za sistemski (tj. tržišni) rizik, već je usklađenje po osnovi sistemskog rizika uračunano u diskontnu stopu. Prema tome, očekivani novčani tokovi diskontiraju se primjenom očekivane stope povrata od 8 posto (što je zbroj bezrizične kamatne stope od 5 posto i premije za sistemski rizik u visini 3 posto). Sadašnja vrijednost (tj. fer vrijednost) imovine je 722 JV (758 JV/1,08).

B30. Kad se za mjerenje fer vrijednosti koristi neka od tehnika očekivane sadašnje vrijednosti, moguće je primijeniti ili prvu, ili drugu metodu. Izbor između prve i druge metode zavisi od činjenica i okolnosti specifičnih za imovinu, odnosno obvezu koja je predmetom mjerenja, dostupnosti dostatnih podataka i primijenjenih prosudbi.

PRIMJENA TEHNIKA SADAŠNJE VRIJEDNOSTI NA OBVEZE I VLASTITE GLAVNIČKE INSTRUMENTE SUBJEKTA KOJE DRUGE STRANE NE DRŽE KAO IMOVINU (TOČKE 40. I 41.)

B31. Kad se neka tehnika sadašnje vrijednosti koristi u mjerenju fer vrijednosti neke obveze koju druga strana ne vodi kao stavku imovine (npr. obveza temeljem razgradnje), subjekt je dužan, među ostalim, procijeniti budući odljev novca kojeg bi tržišni sudionici očekivali da bi ispunili tu obvezu. U buduće odljeve novca ugrađuju se očekivanja tržišnih sudionika po pitanju troškova ispunjenja obveze te naknade koju bi tržišni sudionik tražio za preuzimanje obveze. U naknadu je uračunan povrat kojeg bi tržišni sudionik tražio za:

(a) za poduzimanje predmetne aktivnosti (tj. vrijednost ispunjenja predmetne obveze, npr. koristeći resurse koji bi se mogli iskoristiti za druge aktivnosti); i

(b) preuzimanje rizika povezanog s obvezom (tj. *premija za rizik* zbog mogućnosti da se stvarni odljev novca razlikuje od očekivanog, vidjeti točku B33.).

B32. Primjerice, nefinancijska obveza ne sadrži ugovorenu stopu povrata i na tržištu nije vidljiv prinos na nju. U nekim slučajevima bit će nemoguće razlikovati sastavnice povrata kojeg bi tržišni sudionici tražili (npr. kad se koristi cijena trećeg ugovaratelja zasnovana na fiksnoj naknadi). U drugim će slučajevima subjekt morati procijeniti sastavnice odvojeno (npr. kad se koristi cijena koju bi treći ugovaratelj zaračunao dodavanjem bruto dobiti na troškove jer on u tom slučaju ne bi snosio rizik budućih promjena troškova).

▼**M33**

B33. Subjekt može premiju za rizik uračunati u mjerenje fer vrijednosti obveze ili subjektovog vlastitoga glavničkog instrumenta kojeg druga strana ne vodi kao imovinu na jedan od sljedećih načina:

(a) usklađenjem novčanih tokova (tj. kao povećanje novčanih odljeva); ili

(b) usklađenjem stope kojom se budući novčani tokovi svode na sadašnju vrijednost (tj. kao smanjenje diskontne stope).

Subjekt je dužan voditi računa o tome da usklađenje po osnovi rizika ne bude dvostruko uračunano ili izostavljeno. Primjerice, ako se procijenjeni novčani tokovi uvećavaju uračunavanjem naknade za preuzimanje rizika povezanog s obvezom, diskontna stopa ne smije se usklađivati po osnovi tog rizika.

ULAZNI PODACI ZA TEHNIKE VREDNOVANJA (TOČKE 67. - 71.)

B34. Primjeri tržišta na kojima ulazni podaci mogu biti vidljivi za neku imovinu i neke obveze (npr. financijske instrumente)

(a) *Burzovna tržišta.* Na burzovnom tržištu zaključne cijene su i lako dostupne, i u pravilu odražavaju za fer vrijednost. Među primjerima takvih tržišta je Londonska burza.

(b) *Dilerska tržišta*. Na dilerskom tržištu dileri su spremni trgovati (bilo kupovati, bilo prodavati za svoj račun), čime ostvaruju likvidnost koristeći vlastiti kapital za držanje stavki na zalihama za koje stvaraju tržište. U pravilu su kupovna i prodajna cijena (cijena po kojoj je diler voljan kupiti, odnosno prodati) dostupnije od zaključnih cijena. Izvanburzovna tržišta (na kojima se cijene javno iskazuju) su dilerska tržišta. Dilerska tržišta postoje i za neku drugu imovinu i neke druge obveze, uključujući neke financijske instrumente, neku robu i fizičku imovinu (npr. rabljenu opremu).

(c) *Brokerska tržišta.* Na brokerskom tržištu brokeri nastoje povezati kupce s prodavateljima, ali nisu spremni trgovati za svoj račun. Drugim riječima, brokeri ne koriste vlastiti kapital da bi vodili zalihe stavki za koje imaju tržište. Broker zna kupovne cijene kupaca i prodajne cijene prodavatelja, ali je kupca i prodavatelja tipično da ne zna cijenu koju traži, odnosno nudi druga strana. Ponekad su dostupne cijene izvršenih transakcija. Brokerska tržišta imaju elektroničke komunikacijske mreže putem kojih povezuju naloge za kupnju i prodaju te tržišta za poslovne i stambene nekretnine.

(d) *Direktna tržišta.* Na direktnom tržištu se o transakcijama izdavanja i ponovne prodaje pregovara bez posrednika. Javnosti može biti dostupno vrlo malo informacija o tim transakcijama.

HIJERARHIJA FER VRIJEDOSTI (TOČKE 72. – 90.)

Ulazni podaci 2. razine (točke 81. – 85.)

B35. Slijede primjeri ulaznih podataka 2. razine za određenu imovinu i određene obveze:

(a) *Ugovori o kamatnoj zamjeni u kojima se kamata prima po fiksnoj stopi i plaća po varijabilnoj stopi na temelju Londonske međubankarske stope (LIBOR) za zamjenu (eng. swap)*. Ulazni podatak 2. razine bila bi stopa LIBOR-a za zamjenu ako je ona vidljiva u uobičajeno objavljivanim intervalima kroz gotovo cijeli roka na koji je zamjena zaključena.

▼**M33**

(b) *Ugovori o kamatnoj zamjeni u kojima se kamata prima po fiksnoj stopi i plaća po varijabilnoj stopi na temelju krivulje prinosa nominirane u stranoj valuti.* Ulazni podatak 2. razine bila bi stopa zamjene (swapa) na temelju krivulje prinosa nominirane u stranoj valuti koja je vidljiva u uobičajeno objavljivanim intervalima kroz gotovo cijeli rok na koji je zamjena zaključena. To bi bio slučaj ako bi ugovor o zamjeni bio zaključen na rok od 10 godina i ako bi stopa bila vidljiva u uobičajeno objavljivanim intervalima kroz 9 godina, uz uvjet da odgovarajućom ekstrapolacija krivulje prinosa za 10. godinu ne bi bila značajna za mjerenje fer vrijednosti zamjene u cijelosti.

(c) *Ugovori o kamatnoj zamjeni u kojima se kamata prima po fiksnoj stopi i plaća po varijabilnoj stopi na temelju primarne stope određene banke.* Ulazni podatak 2. razine bila bi primarna stopa te banke izvedena ekstrapolacijom ako su ekstrapolirane vrijednosti potkrijepljene vidljivim podacima na tržištu, primjerice, korelacijom s kamatnom stopom koja je vidljiva kroz gotovo cijeli rok na koji je zamjena zaključena.

(d) *Trogodišnja opcija na dionice kojima se trguje na burzi*. Ulazni podatak 2. razine bila bi implicitna kolebljivost dionica izvedena ekstrapolacijom na 3. godinu ako postoje oba sljedeća uvjeta:

i. vidljive su cijene za jednogodišnju i dvogodišnju opciju;

ii. ekstrapolirana implicitna kolebljivost trogodišnje opcije potkrijepljena je podacima vidljivima na tržištu kroz gotovo cijeli rok opcije.

U tom bi slučaju implicitnu kolebljivost bilo moguće izvesti ekstrapoliranjem iz implicitne volatilnosti za jednogodišnju i dvogodišnju opciju na dionice i potkrijepiti ju implicitnom kolebljivosti trogodišnjih opcija na usporedive dionice subjekata, uz uvjet da je utvrđena korelacija između jednogodišnje i dvogodišnje implicitne kolebljivosti.

(e) *Ugovor o licenciji* Ulazni podatak 2. razine za ugovor o licenciji stečen poslovnim spajanjem koji je nedavno bio predmetom pregovora između stečenika, kao strane ugovora o licenciji, i nepovezane osobe bila bi licencna naknada utvrđena u ugovoru s nepovezanom osobom na početku samih *pregovora.*

(f) *Zalihe gotovih proizvoda na maloprodajnom mjestu* Ulazni podatak 2. razine za zalihe gotovih proizvoda stečene poslovnim spajanjem bila bi ili cijena za kupce na maloprodajnom tržištu, ili maloprodajna cijena na veleprodajnom tržištu, usklađena za razlike između stanja i lokacije predmeta na zalihama i usporedivih (tj. sličnih) predmeta zaliha, tako da pokazatelj fer vrijednosti odražava cijenu koja bi bila ostvarena u transakciji prodaje zaliha drugom trgovcu na malo koji bi poduzeo sve potrebne korake za prodaju zaliha. Slijedom toga, pokazatelj fer vrijednosti bio bi isti, neovisno o tome je li usklađena maloprodajna cijena (usklađenje prema dolje) ili veleprodajna cijena (usklađenje prema gore). Za mjerenje ovog pokazatelja fer vrijednosti u pravilu treba koristiti cijenu koja nalaže najmanji iznos subjektivnih usklađenja.

(g) *Zgrada u posjedu i uporabi* Ulazni podatak 2. razine bila bi cijena za četvorni metar zgrade (multiplikator iz procjene vrijednosti) izvedena iz vidljivih podataka na tržištu, npr. multiplikatori izvedeni iz cijena u promatranim transakcijama usporedivim (tj. sličnim) zgradama na sličnim lokacijama.

▼M33

(h) *Jedinica stvaranja novca* Ulazni podatak 2. razine bio bi multiplikator iz procjene vrijednosti (npr. multiplikator dobiti ili prihoda, ili nekog sličnog pokazatelja uspješnosti) izveden iz vidljivih podataka na tržištu, npr. multiplikatori izvedeni iz cijena u promatranim transakcijama usporedivim (tj. sličnim) jedinicama poslovanja/segmentima djelatnosti, uzimajući u obzir poslovne, tržišne financijske i nefinancijske čimbenike.

Ulazni podaci 3. razine (točke 86. – 90.)

B36. Slijede primjeri ulaznih podataka 3. razine za određenu imovinu i određene obveze:

(a) *Dugoročna valutna zamjena (eng. swap)* Ulazni podatak 3. razine bila bi kamatna stopa u određenoj valuti koja nije vidljiva i koju nije moguće potkrijepiti podacima vidljivim na tržištu u uobičajenim intervalima ili na neke druge načine kroz gotovo cijeli rok valutne zamjene. Kamatne stope u valutnoj zamjeni su stope zamjene koje se izračunavaju iz perspektive krivulja prinosa predmetnih država.

(b) *Trogodišnja opcija na dionice kojima se trguje na burzi*. Ulazni podatak 3. razine bila bi kolebljivost u prošlosti, tj. kolebljivost dionica izvedena iz njihovih povijesnih cijena. Povijesna kolebljivost u pravilu ne odražava sadašnja očekivanja tržišnih sudionika, čak ni ako je jedina dostupna informacija za određivanje cijene opcije.

(c) *Kamatna zamjena (eng. swap)* Ulazni podatak 3. razine bilo bi svođenje na srednju (neobvezujuću) cijenu o kojoj postoji konsenzus na tržištu za predmetnu zamjenu kroz usklađenje provedeno koristeći podatke koji nisu neposredno vidljivi i koje nije moguće na neki drugi način potkrijepiti podacima vidljivim na tržištu.

(d) *Obveza razgradnje preuzeta u sklopu poslovnog spajanja.* Ulazni podatak 3. razine bila bi sadašnja procjena zasnovana na vlastitim podacima subjekta o budućim odljevima novca koji će biti potrebni za ispunjenje obveze (uključujući očekivanja tržišnih sudionika po pitanju troškova ispunjenja obveze i naknade koju bi tržišni sudionik tražio za preuzimanje obveze razgradnje predmetne stavke imovine) ako ne postoje praktično dostupne informacije koje bi ukazivale na to da bi tržišni sudionici polazili od drukčijih pretpostavki. Navedeni ulazni podatak 3. razine koristio bi se u tehnici svođenja na sadašnju vrijednost zajedno s drugim ulaznim podacima, primjerice, tekućom bezrizičnom kamatnom stopom ili bezrizičnom kamatnom stopom usklađenom za kreditnu sposobnost ako bi učinak kreditne sposobnosti subjekta na fer vrijednost obveze bio obuhvaćen diskontnom stopom a ne procjenom budućih odljeva novca.

(e) *Jedinica stvaranja novca* Ulazni podatak 3. razine bila bi financijska prognoza (npr. novčanog toka ili dobiti i gubitka) koja se temelji na vlastitim podacima subjekta ako ne postoje praktično dostupne informacije koje bi ukazivale na to da bi tržišni sudionici polazili od drukčijih pretpostavki.

▼**M33**

MJERENJE FER VRIJEDNOSTI KOD ZNAČAJNOG PADA VOLUMENA ILI AKTIVNOSTI U VEZI SA STAVKOM IMOVINE ILI OBVEZOM

B37. Na fer vrijednost neke stavke imovine ili neke obveze može utjecati znatan pad volumena ili aktivnosti u odnosu na normalnu tržišnu aktivnost za predmetnu imovinu, odnosno obvezu (ili sličnu imovinu i slične obveze). Da bi subjekt na temelju dostupnih dokaza mogao utvrditi je li kod predmetne imovine, odnosno predmetne obveze došlo do znatnog pada volumena ili aktivnosti, dužan je ocijeniti značajnost i važnost čimbenika kao što su:

(a) malen broj transakcija u novije vrijeme;

(b) kotirane cijene nisu izvedene iz tekućih informacija;

(c) kotirane cijene znatno variraju, bilo kroz vrijeme, bilo među samim kreatorima tržišta (npr. na nekim brokerskim tržištima);

(d) indeksi koji su ranije bili visoko korelirani s fer vrijednosti predmetne imovine, odnosno predmetne obveze sada su vidljivo nekorelirani s najnovijim pokazateljima njihovih fer vrijednosti;

(e) došlo je do znatnog porasta premija za rizik po osnovi implicitne likvidnosti, prinosa ili pokazatelja uspješnosti (npr. stope dospjelih nenaplaćenih potraživanja ili ozbiljnosti gubitaka) u promatranim transakcijama ili kotiranim cijenama u odnosu na subjektovu procjenu očekivanih novčanih tokova, uzimajući u obzir sve dostupne podatke na tržištu o kreditnom i drugim rizicima neispunjenja koji se odnose na predmetnu imovinu, odnosno obvezu;

(f) velik ili znatno širi raspon između kupovne i prodajne cijene;

(g) značajan pad aktivnosti ili nepostojanje (glavnog) tržišta za novo izdanje predmetne ili slične imovine, odnosno obveze;

(h) malo javno dostupnih informacija (npr. za transakcije koje se odvijaju na direktnom tržištu).

B38. Ako subjekt zaključi da je došlo do značajnog pada volumena ili aktivnosti po predmetnoj imovini, odnosno obvezi u odnosu na tržišnu aktivnost koja je normalna za predmetnu ili sličnu imovinu, odnosno predmetnu ili sličnu obvezu, potrebna je daljnja analiza transakcija ili kotiranih cijena. Pad volumena ili aktivnosti sam za sebe ne mora ukazivati na to da neka cijena u transakciji ili kotirana cijena ne odražava fer vrijednost ili da neka transakcija na tom tržištu nije uredna. Međutim, ako subjekt utvrdi da neka transakcija ili kotirana cijena ne odražava fer vrijednost (npr. moguće su transakcije koje nisu uredne), bit će nužno takve transakcije, odnosno kotirane cijene uskladiti ako ih subjekt koristi kao osnovu za mjerenje fer vrijednosti, pri čemu usklađenje može biti značajno za mjeru fer vrijednosti u cjelini. Usklađenja mogu biti potrebna i u drugim okolnostima (npr. kad cijena slične imovine nalaže značajna usklađenja da bi ju bilo moguće usporediti s imovinom koja se mjeri ili kad je cijena stara).

▼M33

B39. Ovaj MSFI ne propisuje metodologiju za provedbu značajnih usklađenja transakcija ili kotiranih cijena. Korištenje tehnika vrednovanja u mjerenju fer vrijednosti obrađeno je u točkama 61-66. i B5.-B11. Neovisno o primijenjenoj tehnici vrednovanja, subjekt je dužan provesti prikladna usklađenja za rizike, što uključuje premiju za rizik koja odražava iznos koji bi tržišni sudionici tražili kao naknadu za nesigurnost priljeva novca od imovine, odnosno odljeva novca po obvezi (vidjeti točku B17.). U suprotnom, mjera ne odražava vjerodostojno fer vrijednost. Utvrđivanje odgovarajuće premije za rizik može u nekim slučajevima biti otežano. No, stupanj težine utvrđivanja premije nije sam po sebi dovoljan razlog za ne provođenje usklađenja zbog rizika. Usklađenje zbog rizika mora se provesti na način da odražava urednu transakciju između tržišnih sudionika na datum mjerenja pod sadašnjim tržišnim uvjetima.

B40. Ako je došlo do značajnog pada volumena ili aktivnosti kod predmetne imovine, odnosno obveze, može biti primjereno promijeniti tehniku vrednovanja ili primijeniti više tehnika vrednovanja (npr. tržišni pristup i jednu od tehnika svođenja na sadašnju vrijednost). Pri vaganju pokazatelja fer vrijednosti dobivenih primjenom većeg broja tehnika vrednovanja subjekt je dužan razmotriti vjerodostojnost niza mjera fer vrijednosti. Cilj je odrediti točku unutar tog niza koja je najreprezentativnija kao fer vrijednost u sadašnjim tržišnim uvjetima. Širok niz mjera fer vrijednosti može ukazivati na potrebu za daljnjom analizom.

B41. Čak i ako je došlo do značajnog pada volumena ili razine aktivnosti kod predmetne imovine, odnosno obveze, cilj mjerenja fer vrijednosti ostaje isti. Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji (tj. ne u uvjetima prisilne likvidacije ili hitne prodaje) između tržišnih sudionika na datum mjerenja.

B42. Procjenjivanje cijene po kojoj bi tržišni sudionici na datum mjerenja zaključili transakciju pod sadašnjim tržišnim uvjetima u okolnostima pada volumena ili aktivnosti kod predmetne imovine, odnosno obveze ovisi o činjenicama i okolnostima na datum mjerenja i nalaže primjenu prosudbi. Nakana subjekta da drži predmetnu imovinu, odnosno da plati ili na neki drugi način ispuni predmetnu obvezu nije važna za mjerenje fer vrijednosti jer je fer vrijednost tržišno utemeljena mjera i nije specifična za neki subjekt.

Prepoznavanje transakcija koje nisu uredne

B43. Utvrđivanje je li neka transakcija uredna ili ne, teže je u okolnostima značajnog pada volumena ili aktivnosti u odnosu na normalnu tržišnu aktivnost za predmetnu imovinu, odnosno obvezu (ili sličnu imovinu i slične obveze). U tim okolnostima nije primjereno izvesti zaključak da takvo tržište nije uredno (tj. da je riječ o prisilnoj likvidaciji ili hitnoj prodaji). Okolnosti koje mogu ukazivati na to da transakcija nije uredna su i sljedeće:

(a) razdoblje izloženosti tržištu prije datuma mjerenja nije dovoljno dugo da bi omogućilo provedbu marketinških aktivnosti uobičajenih za transakcije predmetnom imovinom, odnosno predmetnim obvezama pod sadašnjim tržišnim uvjetima;

(b) razdoblje izloženosti tržištu bilo je uobičajeno, ali je prodavatelj predmetnu imovinu, odnosno obvezu nudio samo jednom tržišnom sudioniku;

▼M33

(c) prodavatelj je u stečaju ili likvidaciji, odnosno isti mu predstoje (tj. u ozbiljnim je financijskim problemima);

(d) prodavatelj je bio dužan izvršiti prodaju radi ispunjenja uvjeta propisanih regulativom ili zakonom (tj. bio je prisiljen na prodaju)

(e) cijena u predmetnoj transakciji je statistički gledano ekstremna vrijednost u usporedbi s drugim nedavnim transakcijama istom ili sličnom imovinom, odnosno obvezama.

Subjekt je dužan ocijeniti okolnosti da bi na temelju težine dostupnih dokaza utvrdio je li transakcija uredna.

B44. U mjerenju fer vrijednosti ili procjenjivanju premije za tržišni rizik subjekt je dužan razmotriti sve sljedeće okolnosti:

(a) ako dokazi ukazuju na to da transakcija nije uredna, dužan je cijeni u toj transakciji pripisati manju ili nikakvu težinu (u odnosu na druge pokazatelje fer vrijednosti);

(b) ako dokazi ukazuju na to da je transakcija uredna, subjekt je dužan uzeti u obzir cijenu u takvoj transakciji. Iznos pondera na takvu transakcijsku cijenu u odnosu na druge pokazatelje fer vrijednosti ovisit će o činjenicama i okolnostima kao što su:

i. volumen transakcije;

ii. usporedivost predmetne transakcije s imovinom, odnosno obvezom koja se mjeri;

iii. vremenska blizina transakcije datumu mjerenja;

(c) ako subjekt nema dovoljno informacija da bi mogao zaključiti je li neka transakcija uredna, dužan je uzeti u obzir transakcijsku cijenu. No, ta transakcijska cijena ne mora odražavati fer vrijednost (tj. ona nije nužno jedina ili glavna osnova za mjerenje fer vrijednosti ili procjenjivanje premija za tržišni rizik). Kad subjekt nema dovoljno informacija da bi mogao zaključiti jesu li određene transakcije uredne, dužan je takvim transakcijama pridati manju težinu u usporedbi s drugim transakcijama za koje se zna da su uredne.

Subjekt nije dužan učiniti sve što je u njegovoj moći da bi utvrdio je li neka transakcija uredna, ali ne smije zanemariti informacije koje su praktično dostupne. Kad je subjekt strana u nekoj transakciji, pretpostavka je da ima dovoljno informacija da bi mogao zaključiti je li predmetna transakcija uredna.

Korištene kotiranih cijena trećih

B45. Ovaj MSFI ne brani korištenje kotiranih cijena koje su dale treće strane ako je subjekt utvrdio da su te cijene izvedene sukladno ovome MSFI-ju.

B46. Ako je kod predmetne imovine, odnosno obveze došlo do značajnog pada volumena ili aktivnosti, subjekt je dužan ocijeniti jesu li kotirane cijene trećih strana izvedene iz sadašnjih informacija koje odražavaju uredne transakcije ili primjenom neke tehnike vrednovanja koja odražava pretpostavke tržišnih sudionika (uključujući pretpostavke o rizicima). Kod određivanja pondera za kotiranu cijenu kao ulaznog podatka mjere fer vrijednosti subjekt treba kotiranim cijenama koje ne odražavaju rezultat transakcije pripisati manji ponder (u odnosu na druge pokazatelje fer vrijednosti koji odražavaju rezultate transakcija).

B47. Nadalje, vrsta istaknute cijene (npr. je li to indikativna cijena ili obvezujuća ponuda) također se obvezno uzima u obzir pri vaganju dostupnih dokaza, pri čemu se cijenama koje su istaknuli treći i koje predstavljaju obvezujuću ponudu pripisuje viši ponder.

▼M33

Dodatak C

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj Dodatak sastavni je dio MSFI-ja i ima jednaku važnost kao i drugi dijelovi standarda.

C1. Subjekt je dužan ovaj MSFI primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt koji ovaj MSFI primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

C2. Ovaj MSFI primjenjuje se prospektivno s početkom godišnjeg razdoblja u kojem je prvi puta primijenjen.

C3. Objavljivanje podataka propisanih ovim MSFI-jem nije obvezno kod usporednih informacija prikazanih za razdoblja prije prve primjene ovog MSFI-ja.

▼M42

C4. Dokumentom *Godišnja poboljšanja: ciklus 2011. – 2013.*, objavljenim u prosincu 2013., izmijenjena je točka 52. Navedenu je izmjenu subjekt obvezan primjenjivati za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Navedenu je izmjenu subjekt obvezan primjenjivati prospektivno od početka godišnjeg razdoblja u kojem je MSFI 13 prvi put primijenjen. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom te izmjene za ranije razdoblje, obvezan je tu činjenicu objaviti.

▼M53

C5. U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 52. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M52

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 15

Prihodi na temelju ugovora s kupcima

CILJ

1. **Cilj je ovog standarda utvrditi načela koja je subjekt dužan primjenjivati radi izvještavanja korisnika financijskih izvještaja o korisnim informacijama u pogledu vrste, iznosa, vremenskog okvira i neizvjesnosti *prihoda* i novčanih tokova koji proizlaze iz *ugovora* s *kupcem*.**

Ispunjavanje cilja

2. Kako bi se ispunio cilj iz točke 1., temeljno je načelo ovog standarda to da je subjekt dužan priznati prihod radi prikazivanja prijenosa obećane robe ili usluga kupcima u iznosu koji odražava naknadu na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za tu robu ili usluge.

3. Subjekt je pri primjeni ovog standarda dužan uzeti u obzir uvjete iz ugovora te sve relevantne činjenice i okolnosti. Subjekt je dužan ovaj standard, uključujući upotrebu svih praktičnih rješenja, dosljedno primjenjivati na ugovore sa sličnim obilježjima i u sličnim okolnostima.

4. Ovim se standardom utvrđuje obračunavanje pojedinačnog ugovora s kupcem. Međutim, kao praktično rješenje, subjekt može primijeniti ovaj Standard na portfelj ugovora (ili *obveze na činidbu*) sa sličnim obilježjima ako opravdano očekuje da se učinci na financijske izvještaje koje bi imala primjena ovog standarda na portfelj ne bi bitno razlikovali od učinaka primjene ovog standarda na pojedinačne ugovore (ili obveze na činidbu) u okviru tog portfelja. Pri obračunavanju portfelja subjekt je dužan upotrijebiti procjene i pretpostavke koje odražavaju veličinu i sastav portfelja.

PODRUČJE PRIMJENE

5. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti na sve ugovore s kupcima, osim sljedećih:

(a) ugovora o najmu iz područja primjene MRS-a 17 *Najmovi*;

(b) ugovora o osiguranju iz područja primjene MSFI-ja 4 *Ugovori o osiguranju*;

(c) financijskih instrumenata i drugih ugovornih prava ili obveza iz područja primjene MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti*, MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, MSFI-ja 11 *Zajednički poslovi*, MRS-a 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* i MRS-a 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*; i

(d) nenovčanih razmjena između subjekata koji obavljaju istu poslovnu aktivnost kako bi se olakšala prodaja kupcima ili potencijalnim kupcima. Na primjer, ovaj se standard ne bi primjenjivao na ugovor između dvaju naftnih društava koja su dogovorila razmjenu nafte radi pravovremenog zadovoljenja potražnje kupaca na različitim utvrđenim lokacijama.

▼**M52**

6. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na ugovor (osim ugovora navedenih u točki 5.) samo ako je druga stranka u ugovoru kupac. Kupac je stranka koja je sa subjektom sklopila ugovor o stjecanju robe ili usluga koje su rezultat redovnog poslovanja subjekta u zamjenu za naknadu. Druga stranka u ugovoru ne bi bio kupac ako je, na primjer, druga stranka sklopila ugovor sa subjektom o sudjelovanju u djelatnosti ili postupku u kojem stranke ugovora dijele rizike i koristi koji proizlaze iz djelatnosti ili postupka (poput razvoja imovine u okviru sporazuma o suradnji) umjesto stjecanja rezultata redovnog poslovanja subjekta.

7. Ugovor s kupcem može jednim dijelom biti obuhvaćen područjem primjene ovog standarda, a drugim dijelom područjem primjene drugih standarda navedenih u točki 5.

(a) Ako se drugim standardima određuje kako razdvojiti i/ili početno mjeriti jedan dio ili više dijelova ugovora, subjekt je dužan najprije primijeniti zahtjeve o razdvajanju i/ili mjerenju iz tih standarda. Subjekt je dužan iz *cijene transakcije* isključiti iznos dijela (ili dijelova) ugovora koji se početno mjeri u skladu s drugim standardima te primijeniti točke od 73. do 86. radi raspodjele mogućeg preostalog iznosa cijene transakcije na sve obveze na činidbu u okviru ovog standarda i na sve druge dijelove ugovora utvrđene u točki 7. podtočki (b).

(b) Ako se drugim standardima ne određuje način razdvajanja i/ili početnog mjerenja jednog dijela ili više dijelova ugovora, subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na razdvajanje i/ili početno mjerenje dijela (ili dijelova) ugovora.

8. Ovim se standardom utvrđuje način obračunavanja dodatnih troškova stjecanja ugovora s kupcem i troškova nastalih radi ispunjenja ugovora s kupcem ako ti troškovi nisu obuhvaćeni područjem primjene drugog standarda (vidjeti točke od 91. do 104.). Subjekt je dužan primijeniti te točke samo na nastale troškove koji se odnose na ugovor s kupcem (ili dio tog ugovora) koji je obuhvaćen područjem primjene ovog standarda.

PRIZNAVANJE

Utvrđivanje ugovora

9. Subjekt je dužan obračunati ugovor s kupcem koji je obuhvaćen područjem primjene ovog standarda samo ako su ispunjeni svi kriteriji navedeni u nastavku:

(a) stranke ugovora odobrile su ugovor (pismeno, usmeno ili u skladu s drugom uobičajenom poslovnom praksom) i obvezale su se izvršavati svoje odnosne obveze;

(b) subjekt može utvrditi prava svake stranke u pogledu robe ili usluga koji se prenose;

(c) subjekt može utvrditi uvjete plaćanja u pogledu robe ili usluga koje se prenose;

▼M52

(d) ugovor je komercijalnog sadržaja (odnosno, očekuje se da će kao rezultat ugovora doći do promjene rizika, vremenskog okvira ili iznosa budućih novčanih tokova subjekta); i

(e) subjekt će vjerojatno naplatiti naknadu na koju će imati pravo u zamjenu za robu ili usluge koje će se prenijeti kupcu. Pri ocjenjivanju vjerojatnosti naplate određenog iznosa naknade subjekt je dužan uzeti u obzir samo mogućnost i namjeru kupca da plati taj iznos naknade po dospijeću. Iznos naknade na koju će subjekt imati pravo može biti niži od cijene navedene u ugovoru ako je naknada promjenjiva jer subjekt kupcu može ponuditi ustupak u pogledu cijene (vidjeti točku 52.).

10. Ugovor je sporazum između dvije stranke ili više njih kojim nastaju ostvariva prava i izvršive obveze. Ostvarivost prava i izvršivost obveza u ugovoru pravno je pitanje. Ugovori mogu biti pismeni, usmeni ili prešutni u okviru uobičajene poslovne prakse subjekta. Praksa i postupci sklapanja ugovora s kupcima razlikuju se u različitim zakonodavstvima, industrijama i subjektima. Nadalje, mogu se razlikovati i unutar jednog subjekta (na primjer, mogu ovisiti o kategoriji kupca ili o vrsti obećane robe ili usluga). Tu praksu i postupke subjekt je dužan uzeti u obzir pri određivanju nastaju li i kada na temelju ugovora s kupcem ostvariva prava i izvršive obveze.

11. Moguće je da određeni ugovori s kupcima nemaju fiksno trajanje te ih bilo koja stranka u svakom trenutku može raskinuti ili izmijeniti. Drugi ugovori mogu se automatski obnavljati u skladu s razdobljima utvrđenima u ugovoru. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na cjelokupno trajanje ugovora (odnosno, ugovorno razdoblje) u kojem stranke ugovora imaju ostvariva prava i izvršive obveze.

12. Za potrebe primjene ovog standarda, ugovor ne postoji ako svaka stranka ugovora ima jednostrano ostvarivo pravo raskida ugovora koji je u cijelosti neizvršen bez obveze naknade drugoj stranci (ili strankama). Ugovor se smatra u cijelosti neizvršenim ako su ispunjena oba kriterija navedena u nastavku:

(a) subjekt kupcu još nije prenio obećanu robu ili usluge; i

(b) subjekt još nije primio te još nema pravo primiti naknadu u zamjenu za obećanu robu ili usluge.

13. Ako ugovor s kupcem ispunjuje kriterije iz točke 9. pri njegovu sklapanju, subjekt ne smije ponovno procijeniti te kriterije, osim ako postoje naznake o znatnoj promjeni činjenica i okolnosti. Na primjer, ako se sposobnost kupca da plati naknadu znatno pogorša, subjekt procjenjuje je li vjerojatno da će subjekt naplatiti naknadu na koju će subjekt imati pravo u zamjenu za preostalu robu ili usluge koje će se prenijeti kupcu.

▼M52

14. Ako ugovor s kupcem ne ispunjuje kriterije iz točke 9., subjekt je dužan nastaviti procjenjivati ugovor kako bi utvrdio jesu li kriteriji iz točke 9. naknadno ispunjeni.

15. Ako ugovor s kupcem ne ispunjuje kriterije iz točke 9., a subjekt od kupca primi naknadu, subjekt je dužan priznati primljenu naknadu kao prihod samo u slučaju jednog od sljedećih događaja:

(a) subjekt nema preostalih obveza prijenosa robe ili usluga kupcu i primio je cjelokupnu ili gotovo cjelokupnu naknadu koju je obećao kupac, te ona nije povratna; ili

(b) ugovor je raskinut, a naknada primljena od kupca nije povratna.

16. Subjekt je dužan priznati naknadu primljenu od kupca kao obvezu dok ne nastane jedan od događaja iz točke 15. ili do naknadnog ispunjenja kriterija iz točke 9. (vidjeti točku 14.). Ovisno o činjenicama i okolnostima povezanima s ugovorom, priznata obveza predstavlja obvezu subjekta da naknadno prenese robu ili usluge ili vrati primljenu naknadu. U svakom slučaju, obveza se mjeri na temelju iznosa naknade primljene od kupca.

Kombinacija ugovora

17. Subjekt je dužan kombinirati dva ili više ugovora sklopljena u isto vrijeme ili približno u isto vrijeme s istim kupcem (ili povezanim stranama kupca) i obračunati ugovore kao jedan ugovor ako je ispunjen jedan od kriterija navedenih u nastavku ili više njih:

(a) o ugovorima se pregovara kao o paketu s jedinstvenim komercijalnim ciljem;

(b) iznos naknade koja se plaća u okviru jednog ugovora ovisi o cijeni ili činidbi iz drugog ugovora; ili

(c) roba ili usluge obećani u okviru ugovorâ (ili određena roba ili usluge obećani u svakom od ugovora) jedinstvena su obveza na činidbu u skladu s točkama od 22. do 30.

Izmjene ugovora

18. Izmjena ugovora promjena je područja primjene ili cijene (ili i jednog i drugog) ugovora koju odobre ugovorne stranke. U nekim industrijama i zakonodavstvima izmjena ugovora može se opisati kao nalog za izmjenu, preinaka ili dopuna. Izmjena ugovora postoji kad ugovorne stranke odobre izmjenu kojom se stvaraju nova ostvariva prava i izvršive obveze stranaka ugovora ili izmjenjuju postojeća. Izmjena ugovora može se odobriti pismeno, usmenim dogovorom ili se može podrazumijevati zbog uobičajene poslovne prakse. Ako ugovorne stranke nisu odobrile izmjenu ugovora, subjekt je dužan nastaviti primjenjivati ovaj standard na postojeći ugovor do odobrenja izmjene ugovora.

▼**M52**

19. Izmjena ugovora može postojati čak i ako se ugovorne stranke ne slažu oko područja primjene ili cijene (ili i jednog i drugog) koji proizlaze iz izmjene ili ako su stranke odobrile izmjenu područja primjene ugovora, ali još nisu odredile odgovarajuću izmjenu cijene. Pri određivanju ostvarivosti prava i izvršivosti obveza koje nastaju ili se izmjenjuju izmjenom, subjekt je dužan uzeti u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, uključujući uvjete iz ugovora i druge dokaze. Ako su ugovorne stranke odobrile izmjenu područja primjene ugovora, ali još nisu odredile odgovarajuću izmjenu cijene, subjekt je dužan procijeniti izmjenu cijene transakcije koja proizlazi iz izmjene u skladu s točkama od 50. do 54. o procjeni promjenjive naknade i točkama od 56. do 58. o ograničavanju procjena promjenjive naknade.

20. Subjekt je dužan obračunati izmjenu ugovora kao zaseban ugovor ako su ispunjena oba uvjeta navedena u nastavku:

(a) područje primjene ugovora povećava se zbog dodavanja obećane robe ili usluga koje se razlikuju (u skladu s točkama od 26. do 30.); i

(b) cijena ugovora povećava se za iznos naknade koji odražava subjektove *samostalne prodajne cijene* dodatne obećane robe ili usluga i sve odgovarajuće prilagodbe te cijene kako bi odražavala okolnosti tog ugovora. Na primjer, subjekt može prilagoditi samostalnu prodajnu cijenu dodatne robe ili usluge za popust koji primi kupac jer subjekt ne treba snositi troškove povezane s prodajom koje bi snosio u slučaju prodaje slične robe ili usluge novom kupcu.

21. Ako se izmjena ugovora ne obračunava kao zaseban ugovor u skladu s točkom 20., subjekt je dužan obračunati obećanu robu ili usluge koje još nisu prenesene na dan izmjene ugovora (odnosno, preostalu obećanu robu ili usluge) na jedan od načina navedenih u nastavku, ovisno o tome koji je primjenjiv:

(a) Subjekt je dužan obračunati izmjenu ugovora kao raskid postojećeg ugovora i stvaranje novog ugovora ako se preostala roba ili usluge razlikuju od robe ili usluga prenesenih na da izmjene ugovora ili ranije. Iznos naknade koji se raspodjeljuje na preostale obveze na činidbu (ili na preostalu različitu robu ili usluge u okviru jedne obveze na činidbu utvrđene u skladu s točkom 22. podtočkom (b)) jest zbroj sljedećeg:

i. naknade koju je obećao kupac (uključujući iznose koji su već primljeni od kupca) koja je bila uključena u procjenu cijene transakcije i koja nije bila priznata kao prihod; i

ii. naknade koja je obećana kao dio izmjene ugovora.

▼M52

(b) Subjekt je dužan obračunati izmjenu ugovora kao dio postojećeg ugovora ako se preostala roba ili usluge ne razlikuju te stoga čine dio jedne obveze na činidbu, koja je djelomično ispunjena na dan izmjene ugovora. Učinak izmjene ugovora na cijenu transakcije i na mjerenje napretka k potpunom ispunjenju obveze na činidbu koje provodi subjekt priznaje se kao prilagodba prihoda (kao povećanje ili smanjenje prihoda) na dan izmjene ugovora (odnosno, prilagodba prihoda izvršava se na kumulativnoj osnovi na temelju stupnja izvršenosti).

(c) Ako su preostala roba ili usluge kombinacija podtočaka (a) i (b), subjekt je dužan obračunati učinke izmjene na neispunjene (uključujući djelomično neispunjene) obveze na činidbu u izmijenjenom ugovoru na način koji je u skladu s ciljevima iz ove točke.

Utvrđivanje obveza na činidbu

22. **Pri sklapanju ugovora subjekt je dužan procijeniti robu ili usluge obećane u okviru ugovora s kupcem i utvrditi kao obvezu na činidbu svako obećanje prijenosa kupcu:**

(a) različite robe ili usluge (ili paketa roba ili usluga); ili

(b) niza različite robe ili usluga koje su u znatnoj mjeri iste i imaju isti obrazac prijenosa kupcu (vidjeti točku 23.).

23. Niz različite robe ili usluga ima isti obrazac prijenosa kupcu ako su ispunjena oba kriterija navedena u nastavku:

(a) sva različita roba ili usluge u nizu koje subjekt obeća prenijeti kupcu ispunjavale bi kriterije iz točke 35. u skladu s kojima bi ih se smatralo obvezom na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena; i

(b) u skladu s točkama 39. i 40. ista bi se metoda upotrebljavala za mjerenje napretka subjekta prema potpunom ispunjenju obveze na činidbu u pogledu prijenosa kupcu sve različite robe ili usluga u nizu.

Obećanja u ugovorima s kupcima

24. U ugovoru s kupcem općenito se izričito navodi roba ili usluge koje subjekt obećava prenijeti kupcu. Međutim, obveze na činidbu utvrđene u ugovoru s kupcem ne moraju biti ograničene na robu ili usluge izričito navedene u tom ugovoru. Razlog je tome taj što kupac može uključiti i obećanja koja se podrazumijevaju u okviru uobičajene poslovne prakse subjekta, objavljenih politika ili posebnih izjava ako, u trenutku sklapanja ugovora, zbog tih obećanja kupac opravdano očekuje da će mu subjekt prenijeti robu ili uslugu.

▼M52

25. U obveze na činidbu nisu uključene aktivnosti koje subjekt mora poduzeti radi ispunjenja ugovora, osim ako se tim aktivnostima kupcu prenosi roba ili usluge. Na primjer, pružatelj usluga možda će morati izvršiti različite administrativne zadatke kako bi sastavio ugovor. Izvršenjem tih zadataka kupcu se ne prenose usluge tijekom izvršavanja tih zadataka. Stoga se te pripremne aktivnosti ne smatraju obvezom na činidbu.

Različita roba ili usluge

▼M54

26. Ovisno o ugovoru, obećana roba ili usluge mogu među ostalim uključivati sljedeće:

(a) prodaju robe koju je subjekt proizveo (na primjer, zalihe proizvođača);

(b) preprodaju robe koju je subjekt kupio (na primjer, roba trgovca na malo);

(c) preprodaju prava na robu ili usluge koje je subjekt kupio (na primjer, karta koju je preprodao subjekt koji djeluje kao nalogodavac, kako je opisano u točkama B.34. – B.38.);

(d) obavljanje ugovorom dogovorenog zadatka (ili zadataka) za kupca;

(e) pružanje usluge spremnosti na pružanje robe ili usluga (na primjer, nedefinirana ažuriranja programske opreme koja se pružaju kada i ako su dostupna) ili na stavljanje robe ili usluga na raspolaganje kupcu kako bi ih upotrijebio kako i kada odluči;

(f) pružanje usluge organiziranja prijenosa robe ili usluga kupcu za drugu stranku (na primjer, djelovanje u svojstvu agenta druge stranke, kako je opisano u točkama B.34. – B.38.);

(g) dodjelu prava na robu ili usluge koje će se pružiti u budućnosti i koje kupac može preprodati ili pružiti svojem kupcu (na primjer, subjekt koji prodaje proizvod trgovcu na malo obećava da će prenijeti dodatnu robu ili usluge pojedincu koji proizvod kupi od trgovca na malo);

(h) izgradnju, proizvodnju ili razvoj imovine u ime kupca;

(i) izdavanje licencija (vidjeti točke B.52. – B.63.B.); i

(j) pružanje mogućnosti kupnje dodatne robe ili usluga (kada je na temelju takvih mogućnosti kupcu dano materijalno pravo, kako je opisano u točkama B.39. – B.43.).

27. Roba ili usluga obećana kupcu razlikuje se ako su ispunjena oba kriterija navedena u nastavku:

(a) kupac može ostvariti koristi od same robe ili usluge ili u kombinaciji s drugim resursima koji su izravno dostupni kupcu (odnosno, roba ili usluga može se razlikovati); i

▼**M54**

(b) obećanje subjekta da će kupcu prenijeti robu ili usluge moguće je utvrditi odvojeno od ostalih obećanja u okviru ugovora (odnosno, obećanje prijenosa robe ili usluga razlikuje se u kontekstu ugovora).

▼**M52**

28. Kupac može ostvariti korist od robe ili usluge u skladu s točkom 27. podtočkom (a) ako se roba ili usluga može upotrijebiti, potrošiti, prodati za iznos viši od vrijednosti otpada ili čuvati na način kojim se ostvaruje ekonomska korist. U slučaju pojedine robe ili usluga kupac može ostvarivati korist iz same robe ili usluge. U slučaju druge robe ili usluga kupac može ostvarivati korist iz robe ili usluge samo u kombinaciji s drugim izravno dostupnim resursima. Izravno dostupan resurs roba je ili usluga koja se prodaje odvojeno (prodaje ju subjekt ili neki drugi subjekt) ili resurs koji je kupac već stekao od subjekta (uključujući robu ili usluge koje bi subjekt već prenio kupcu na temelju ugovora) ili iz drugih transakcija ili događaja. Različitim se čimbenicima može dokazati da kupac može ostvariti korist od same robe ili usluge ili u kombinaciji s drugim resursima koji su mu izravno dostupni. Na primjer, činjenica da subjekt redovito odvojeno prodaje robu ili uslugu upućivala bi na to da kupac može ostvariti korist od same robe ili usluge ili u kombinaciji s drugim izravno dostupnim resursima.

▼**M54**

29. Kada se procjenjuje mogu li se obećanja subjekta da će prenijeti robu ili usluge kupcu utvrditi odvojeno u skladu s točkom 27. podtočkom (b), cilj je utvrditi je li vrsta obećanja u kontekstu ugovora takva da se svaka od te robe ili usluga prenosi pojedinačno ili se umjesto toga prenosi kombinirana stavka odnosno stavke za koje su obećana roba ili usluge ulazni proizvodi (*inputs*). Čimbenici koji upućuju na to da nije moguće odvojeno utvrditi dva ili više obećanja u pogledu prijenosa robe ili usluga kupcu među ostalim uključuju sljedeće:

(a) subjekt pruža znatnu uslugu povezivanja robe ili usluga s drugom robom ili uslugama obećanima u ugovoru u paket robe ili usluga koje predstavljaju kombinirani proizvod (*output*) ili proizvode z koje je kupac sklopio ugovor. Drugim riječima, subjekt upotrebljava robu ili usluge kao ulazni proizvod za proizvodnju ili isporuku kombiniranog proizvoda ili proizvodâ koje je utvrdio kupac. Kombinirani proizvod ili proizvodi mogu uključivati više od jedne faze, elementa ili jedinice.

(b) jedna ili više stavki robe ili usluga znatno izmjenjuju ili prilagođavaju jednu ili više stavki druge robe ili usluga koji su obećani u ugovoru ili su njima znatno izmijenjene ili prilagođene.

(c) roba ili usluge u velikoj su mjeri međuovisne ili su u velikoj mjeri međusobno povezane. Drugim riječima, na svaku stavku robe ili usluga znatno utječe jedna ili više stavki druge robe ili usluga koje su obuhvaćene ugovorom. Na primjer, ponekad dvije ili više stavki robe ili usluga znatno utječu jedna na drugu jer subjekt ne bi mogao ispuniti svoje obećanje kada bi svaku stavku robe ili usluga prenosio odvojeno.

▼M52

30. Ako obećana roba ili usluga nije različita, subjekt je dužan kombinirati tu robu ili uslugu s drugom obećanom robom ili uslugama dok ne utvrdi paket robe ili usluga koji je različit. U nekim bi slučajevima to dovelo do toga da subjekt obračunava svu robu ili usluge obećane u ugovoru kao jednu obvezu na činidbu.

Ispunjenje obveza na činidbu

31. Subjekt je dužan priznati prihod kada (ili u mjeri u kojoj) subjekt ispuni obvezu na činidbu prijenosom obećane robe ili usluge (odnosno, imovine) kupcu. Imovina se smatra prenesenom kada kupac stekne (ili u mjeri u kojoj stekne) kontrolu nad tom imovinom.

32. Za svaku obvezu na činidbu utvrđenu u skladu s točkama od 22. do 30. subjekt je pri sklapanju ugovora dužan utvrditi ispunjuje li se obveza na činidbu tijekom određenog vremena (u skladu s točkama od 35. do 37.) ili je ispunjena u određenom trenutku (u skladu s točkom 38.). Ako subjekt ne ispuni obvezu na činidbu tijekom određenog vremena, obveza na činidbu ispunjuje se u određenom trenutku.

33. Roba i usluge smatraju se imovinom, čak i ako je to samo trenutačno, kad su primljene i upotrijebljene (što je slučaj s brojnim uslugama). Kontrola nad imovinom odnosi se na mogućnost upravljanja upotrebom imovine i ostvarivanje gotovo svih preostalih koristi od nje. U kontrolu je uključena mogućnost sprječavanja drugih subjekata da upravljaju upotrebom imovine i ostvaruju koristi od nje. Koristi od imovine mogući su novčani tokovi (priljevi ili uštede pri odljevima) koji se mogu ostvariti izravno ili neizravno na brojne načine poput onih navedenih u nastavku:

(a) upotrebom imovine u proizvodnji robe ili pružanju usluga (uključujući javne usluge);

(b) upotrebom imovine radi povećanja vrijednosti druge imovine;

(c) upotrebom imovine radi podmirivanja obveza ili smanjenja izdataka;

(d) prodajom ili razmjenom imovine;

(e) davanjem imovine u zalog kao osiguranje zajma; i

(f) držanjem imovine.

34. Kada se ocjenjuje ima li kupac kontrolu nad imovinom, subjekt je dužan uzeti u obzir sve ugovore o otkupu imovine (vidjeti točke od B.64. do B.76.).

Obveze na činidbu koje se ispunjuju tijekom određenog vremena

35. Subjekt prenosi kontrolu nad robom ili uslugom tijekom određenog vremena te stoga tijekom određenog vremena ispunjuje obvezu na činidbu i priznaje prihod ako je ispunjen jedan od sljedećih kriterija:

▼**M52**

(a) kupac istodobno prima i upotrebljava koristi koje proizlaze iz činidbe subjekta tijekom njegova izvršenja činidbe (vidjeti točke B.3. i B.4.);

(b) u okviru izvršenja činidbe subjekta stvara se ili poboljšava imovina (na primjer, poslovi u tijeku) koju kontrolira kupac tijekom njezina stvaranja ili poboljšanja (vidjeti točku B.5.); ili

(c) u okviru izvršenja činidbe subjekta ne stvara se imovina koju subjekt može upotrijebiti na drugačiji način (vidjeti točku 36.) i subjekt ima ostvarivo pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka (vidjeti točku 37.).

36. Imovinu nastalu iz činidbe subjekt ne može upotrijebiti na drugačiji način ako taj subjekt podliježe ugovornim ograničenjima u pogledu izravnog upravljanja imovinom u druge svrhe tijekom stvaranja ili poboljšanja te imovine ili praktičnim ograničenjima u pogledu izravnog upravljanja imovinom u njezinu završnom obliku u druge svrhe. Može li subjekt upotrijebiti imovinu na drugačiji način procjenjuje se pri sklapanju ugovora. Nakon sklapanja ugovora subjekt ne smije ažurirati procjenu drugačije upotrebe imovine ako ugovorne stranke ne odobre izmjenu ugovora kojom se znatno izmjenjuje obveza na činidbu. U točkama od B.6. do B.8. navedene su smjernice na temelju kojih se procjenjuje može li subjekt imovinu upotrebljavati na drugačiji način.

37. Pri procjeni ima li ostvarivo pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka u skladu s točkom 35. podtočkom (c) subjekt je dužan uzeti u obzir uvjete iz ugovora i sve propise koji se primjenjuju na ugovor. Pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka ne mora se odnositi na fiksni iznos. Međutim, u bilo kojem trenutku tijekom trajanja ugovora subjekt mora imati pravo na iznos koji služi najmanje kao naknada subjektu za činidbu izvršenu do određenog trenutka ako kupac ili neka druga stranka raskine ugovor iz razloga koji nije subjektovo neispunjenje obećanja u pogledu obveze. U točkama od B.9. do B.13. nalaze se smjernice za procjenu postojanja i ostvarivosti prava na plaćanje te toga hoće li zbog svojeg prava na plaćanje subjekt imati pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka.

Obveze na činidbu koje se ispunjuju u određenom trenutku

38. Ako se obveza na činidbu ne ispunjuje tijekom određenog vremena u skladu s točkama od 35. do 37., subjekt ispunjuje obvezu u određenom trenutku. Kako bi se utvrdio trenutak u kojem kupac stječe kontrolu nad obećanom imovinom i subjekt ispunjuje obvezu na činidbu, subjekt je dužan uzeti u obzir zahtjeve u pogledu kontrole iz točaka od 31. do 34. Nadalje, subjekt je dužan uzeti u obzir pokazatelje prijenosa kontrole u koje su uključeni, među ostalim, sljedeći:

(a) subjekt ima trenutačno pravo na plaćanje za imovinu – ako kupac trenutačno ima obvezu plaćanja za imovinu, to može upućivati na činjenicu da je kupac stekao mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine koja je predmet razmjene.

▼M52

(b) kupac ima zakonsko vlasništvo nad imovinom – zakonsko vlasništvo može upućivati na to koja ugovorna stranka ima mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine ili ograničavanja pristupa drugih subjekata tim koristima. Stoga prijenos zakonskog vlasništva nad imovinom može upućivati na činjenicu da je kupac stekao kontrolu nad imovinom. Ako subjekt zadrži zakonsko vlasništvo isključivo kao zaštitu od neplaćanja kupca, tim pravima subjekta kupca se ne bi sprječavalo da stekne kontrolu nad imovinom.

(c) subjekt je prenio fizičko vlasništvo nad imovinom – fizičko vlasništvo kupca nad imovinom može upućivati na činjenicu da kupac ima mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine ili ograničavanja pristupa drugih subjekata tim koristima. Međutim, fizičko vlasništvo ne smije se podudarati s kontrolom nad imovinom. Na primjer, u nekim ugovorima o otkupu i u nekim sporazumima o konsignaciji, kupac ili primatelj može imati fizičko vlasništvo nad imovinom pod kontrolom subjekta. S druge strane, u nekim ugovorima o isporuci nakon plaćanja (*bill-and-hold arrangements*) subjekt može imati fizičko vlasništvo nad imovinom koja je pod kontrolom kupca. U točkama od B.64. do B.76., od B.77. do B.78. i od B.79. do B.82. navedene su smjernice za obračunavanje ugovora o otkupu, sporazuma o konsignaciji, odnosno ugovora o isporuci nakon plaćanja.

(d) na temelju vlasništva nad imovinom za kupca proizlaze znatni rizici i nagrade – prijenos kupcu znatnih rizika i nagrada iz vlasništva nad imovinom može upućivati na to da je kupac stekao mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine. Međutim, pri ocjeni rizika i nagrada iz vlasništva nad obećanom imovinom subjekt je dužan isključiti sve rizike zbog kojih bi mogla nastati zasebna obveza na činidbu uz obvezu izvršenja prijenosa imovine. Na primjer, subjekt je možda prenio kontrolu nad imovinom kupcu, ali još nije ispunio dodatnu obvezu na činidbu u pogledu pružanja usluga održavanja povezanih s prenesenom imovinom.

(e) kupac je primio imovinu – kupčev primitak imovine može upućivati na to da je stekao mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine. Pri ocjeni učinka koji ugovorna klauzula o kupčevu primitku može imati na određivanje trenutka prijenosa imovine subjekt je dužan uzeti u obzir smjernice iz točaka od B.83. do B.86.

Mjerenje napretka k potpunom ispunjenju obveze na činidbu

39. Za svaku obvezu na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena u skladu s točkama od 35. do 37., prihod koji je nastao tijekom određenog vremena subjekt je dužan priznati mjerenjem napretka k potpunom ispunjenju te obveze na činidbu. Cilj je mjerenja napretka prikazati činidbu subjekta u pogledu prijenosa kontrole nad robom ili uslugama obećanima kupcu (odnosno, ispunjenje subjektove obveze na činidbu).

▼**M52**

40. Subjekt je dužan primijeniti jedinstvenu metodu mjerenja napretka na svaku obvezu na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena te je subjekt dužan dosljedno primjenjivati tu metodu na slične obveze na činidbu i u sličnim okolnostima. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt je dužan ponovno izmjeriti napredak k potpunom ispunjenju obveze na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena.

Metode mjerenja napretka

41. U primjerene metode mjerenja napretka uključene su metode *outputa* i metode *inputa*. U točkama od B.14. do B.19. navedene su smjernice za upotrebu metoda *outputa* i metoda *inputa* za mjerenje napretka subjekta k potpunom ispunjenju obveze na činidbu. Pri utvrđivanju odgovarajuće metode mjerenja napretka subjekt je dužan uzeti u obzir vrstu robe ili usluge koju je subjekt obećao prenijeti kupcu.

42. Subjekt je dužan iz primjene metode mjerenja napretka isključiti svu robu ili usluge u pogledu kojih subjekt ne prenosi kontrolu kupcu. S druge strane, subjekt je dužan u mjerenje napretka uključiti svu robu ili usluge u pogledu kojih pri ispunjavanju te obveze na činidbu subjekt prenosi kontrolu kupcu.

43. Budući da se okolnosti s vremenom mijenjaju, subjekt je dužan ažurirati svoje mjerenje napretka kako bi prikazao moguće promjene ishoda obveze na činidbu. Te se promjene u mjerenju napretka subjekta obračunavaju kao promjene računovodstvenih procjena u skladu s MRS-om 8, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

Razumno mjerenje napretka

44. Subjekt je dužan priznati prihod od obveze na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena samo ako subjekt može razumno izmjeriti napredak k potpunom ispunjenju obveze na činidbu. Subjekt ne može razumno izmjeriti napredak k potpunom ispunjenju obveze na činidbu ako mu nedostaju pouzdane informacije potrebne za primjenu odgovarajuće metode mjerenja napretka.

45. U nekim okolnostima (na primjer, u ranim fazama ugovora) subjekt možda neće moći razumno izmjeriti ishod obveze na činidbu, ali subjekt očekuje povrat troškova nastalih pri ispunjavanju obveze na činidbu. U tim okolnostima subjekt je dužan priznati prihod samo do iznosa nastalih troškova sve dok ne postane moguće razumno izmjeriti ishod obveze na činidbu.

MJERENJE

46. Kad se ispuni (ili u mjeri u kojoj se ispuni) obveza, subjekt je dužan priznati kao prihod iznos cijene transakcije (isključujući procjene promjenjive naknade koje su ograničene u skladu s točkama od 56. do 58.) koji je dodijeljen toj obvezi na činidbu.

▼M52

Određivanje cijene transakcije

47. Subjekt je pri određivanju cijene transakcije dužan uzeti u obzir uvjete iz ugovora i svoju uobičajenu poslovnu praksu. Cijena transakcije iznos je naknade na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga kupcu, isključujući iznose naplaćene u ime trećih strana (na primjer određeni porezi na promet). U naknadu obećanu u ugovoru s kupcem mogu biti uključeni fiksni iznosi, promjenjivi iznosi ili jedno i drugo.

48. Vrsta, vremenski okvir i iznos naknade koju je obećao kupac utječu na procjenu cijene transakcije. Pri utvrđivanju cijene transakcije subjekt je dužan uzeti u obzir učinke sljedećeg:

(a) promjenjive naknade (vidjeti točke od 50. do 55. i 59.);

(b) ograničene procjene promjenjive naknade (vidjeti točke od 56. do 58.);

(c) postojanja važne komponente financiranja u ugovoru (vidjeti točke od 60. do 65.);

(d) nenovčane naknade (vidjeti točke od 66. do 69.); i

(e) naknade koja se isplaćuje kupcu (vidjeti točke od 70. do 72.).

49. U svrhu određivanja cijene transakcije subjekt je dužan pretpostaviti da će se roba ili usluge prenijeti kupcu kako je obećano u skladu s postojećim ugovorom te da ugovor neće biti otkazan, obnovljen ili izmijenjen.

Promjenjiva naknada

50. Ako naknada obećana u ugovoru uključuje promjenjivi iznos, subjekt je dužan procijeniti iznos naknade na koji će subjekt imati pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga kupcu.

51. Iznos naknade može biti promjenjiv zbog diskonta, rabata, povrata, kredita, ustupaka u pogledu cijene, poticaja, bonusa za uspješnost, kazni ili drugih sličnih stavki. Obećana naknada može biti promjenjiva i ako pravo subjekta na naknadu ovisi o nastanku ili izostanku određenog budućeg događaja. Na primjer, iznos naknade bio bi promjenjiv ako je proizvod prodan s pravom povrata ili ako je obećan fiksni iznos kao bonus za uspješnost po postizanju određenog cilja.

52. Promjenjivost povezana s naknadom koju je obećao kupac može se izričito navesti u ugovoru. Osim što može biti promjenjiva u skladu s uvjetima iz ugovora, obećana je naknada promjenjiva ako postoji bilo koja od sljedećih okolnosti:

▼**M52**

(a) kupac ima opravdano očekivanje koje proizlazi iz uobičajene poslovne prakse, objavljenih politika ili posebnih izjava subjekta kojima se izjavljuje da će subjekt prihvatiti iznos naknade koji je niži od cijene navedene u ugovoru. Odnosno, očekuje se da će subjekt ponuditi ustupak u pogledu cijene. Ovisno o pravnom sustavu, industriji ili kupcu, na tu se ponudu može upućivati kao na diskont, rabat, povrat ili kredit.

(b) druge činjenice i okolnosti upućuju na to da subjekt pri sklapanju ugovora s kupcem namjerava ponuditi kupcu ustupak u pogledu cijene.

53. Subjekt je dužan procijeniti iznos promjenjive naknade upotrebom bilo koje od metoda navedenih u nastavku, ovisno o tome za koju od njih subjekt očekuje da će se njome bolje predvidjeti iznos naknade na koju će imati pravo:

(a) očekivana vrijednost – očekivana je vrijednost zbroj iznosa određenih na osnovi vjerojatnosti u rasponu mogućih iznosa naknade. Očekivana vrijednost može biti odgovarajuća procjena iznosa promjenjive naknade ako subjekt ima velik broj ugovora sa sličnim obilježjima.

(b) najvjerojatniji iznos – iznos koji je najvjerojatniji u rasponu mogućih iznosa naknada (odnosno, jedan najvjerojatniji ishod ugovora). Najvjerojatniji iznos može biti odgovarajuća procjena iznosa promjenjive naknade ako ugovor ima samo dva moguća rezultata (na primjer, subjekt ili ostvaruje bonus za uspješnost ili ga ne ostvaruje).

54. Subjekt je dužan tijekom trajanja ugovora dosljedno primjenjivati jednu metodu za procjenu učinka neizvjesnosti na iznos promjenjive naknade na koju će subjekt imati pravo. Nadalje, subjekt je dužan uzeti u obzir sve informacije (povijesne, trenutačne i predviđanja) koje su mu razumno dostupne i utvrđuje razuman broj mogućih iznosa naknade. Informacije koje subjekt upotrebljava za procjenu iznosa promjenjive naknade obično bi bile slične informacijama koje uprava subjekta upotrebljava u postupku izrade ponude i procjene troškova te za utvrđivanje cijena obećane robe ili usluga.

Obveze povrata

55. Subjekt je dužan priznati obvezu povrata ako subjekt primi naknadu od kupca i očekuje da će tu naknadu djelomično ili u cijelosti vratiti kupcu. Obveza povrata mjeri se po iznosu naknade koji je primljen (ili se potražuje) na koji subjekt ne očekuje da će imati pravo (odnosno, iznosi koji nisu uključeni u cijenu transakcije). Obveza povrata (i odgovarajuća promjena cijene transakcije te, stoga, *ugovorna obveza*) ažurira se na kraju svakog izvještajnog razdoblja u skladu s promjenama okolnosti. U obračunu obveze povrata povezane s prodajom s pravom povrata subjekt je dužan primijeniti smjernice iz točaka od B.20. do B.27.

▼**M52**

Ograničavajuće procjene promjenjive naknade

56. Subjekt je dužan u cijenu transakcije uključiti dio iznosa promjenjive naknade ili njezin ukupan iznos procijenjen u skladu s točkom 53. samo u mjeri u kojoj je vrlo vjerojatno da neće doći do znatnog poništenja u iznosu ukupnog priznatog prihoda nakon naknadnog rješenja neizvjesnosti povezanih s promjenjivom naknadom.

57. Pri procjeni toga je li vrlo vjerojatno da neće doći do znatnog poništenja u iznosu ukupnog priznatog prihoda nakon naknadnog rješenja neizvjesnosti povezanih s promjenjivom naknadom subjekt je dužan uzeti u obzir i razinu vjerojatnosti i opseg poništenja prihoda. U čimbenike koji mogu povećati vjerojatnost i opseg poništenja rashoda uključeni su, među ostalim, sljedeći:

(a) iznos naknade vrlo je podložan čimbenicima izvan utjecaja subjekta. U te čimbenike mogu biti uključeni volatilnost tržišta, prosudbe ili postupci trećih strana, vremenski uvjeti i visok rizik od zastarjelosti obećane robe ili usluge.

(b) očekuje se da neizvjesnost u pogledu iznosa naknade dugo neće biti riješena.

(c) iskustvo subjekta (ili drugi dokazi) sa sličnim vrstama ugovora ograničeno je ili to iskustvo (ili drugi dokazi) ima ograničenu predvidivu vrijednost.

(d) subjekt ima praksu ponude širokog raspona ustupaka u pogledu cijene ili promjene uvjeta plaćanja u okviru sličnih ugovora u sličnim okolnostima.

(e) u ugovoru je naveden velik broj i širok raspon mogućih iznosa naknade.

58. Subjekt je dužan primijeniti točku B.63. u obračunu naknade u obliku licencije temeljene na prodaji ili licencije temeljene na upotrebi koja je obećana u zamjenu za licenciju za intelektualno vlasništvo.

Ponovna procjena promjenjive naknade

59. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt je dužan ažurirati procijenjenu cijenu transakcije (uključujući ažuriranje procjene je li procjena promjenjive naknade ograničena) kako bi vjerodostojno predstavio okolnosti na kraju izvještajnog razdoblja i promjene okolnosti tijekom izvještajnog razdoblja. Subjekt je dužan obračunati promjene cijene transakcije u skladu s točkama od 87. do 90.

▼**M52**

Postojanje važne komponente financiranja u ugovoru

60. Pri određivanju cijene transakcije subjekt je dužan prilagoditi obećani iznos naknade u skladu s učincima vremenske vrijednosti novca ako se vremenskim okvirom plaćanja koji su dogovorile ugovorne stranke (izričito ili prešutno) kupcu ili subjektu omogućuje znatna korist iz financiranja prijenosa robe ili usluga kupcu. U tim okolnostima ugovor sadržava važnu komponentu financiranja. Važna komponenta financiranja može postojati bez obzira na to je li obećanje financiranja izričito navedeno u ugovoru ili se podrazumijeva iz uvjeta plaćanja koje su dogovorile ugovorne stranke.

61. Cilj prilagodbe obećanog iznosa naknade za važnu komponentu financiranja jest omogućiti subjektu da prizna prihod u iznosu koji odražava cijenu koju bi kupac bio platio za obećanu robu ili usluge da je kupac tu robu ili usluge platio gotovinom kad su prenesene (ili u mjeri u kojoj su prenesene) kupcu (odnosno, cijena za plaćanje gotovinom). Subjekt je dužan uzeti u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti u procjeni postojanja komponente financiranja u ugovoru i je li ta komponenta financiranja važna za ugovor, uključujući sljedeće:

(a) moguću razliku između iznosa obećane naknade i cijene za plaćanje gotovinom za obećanu robu ili usluge; i

(b) skupni učinak sljedećeg:

i. očekivano razdoblje između trenutka u kojem subjekt prenosi obećanu robu ili usluge kupcu i trenutka u kojem kupac plaća tu robu ili usluge; i

ii. prevladavajuće kamatne stope na relevantnom tržištu.

62. Bez obzira na procjenu iz točke 61., ugovor s kupcem ne bi sadržavao važnu komponentu financiranja ako postoji bilo koji od sljedećih čimbenika:

(a) kupac je platio robu ili usluge unaprijed te o vremenskom okviru prijenosa te robe ili usluga odlučuje kupac.

(b) znatan iznos naknade koju je obećao kupac promjenjiv je te se iznos ili vremenski okvir te naknade razlikuje ovisno o nastanku ili izostanku budućeg događaja koji nije u znatnoj mjeri pod kontrolom kupca ili subjekta (na primjer, ako je naknada licencija temeljena na prodaji).

▼M52

(c) razlika između obećane naknade i cijene robe ili usluge za plaćanje gotovinom (kako je opisano u točki 61.) proizlazi iz razloga koji ne uključuju pružanje financijskih sredstava kupcu ili subjektu, a razlika između tih iznosa razmjerna je razlogu zbog kojeg je došlo do razlike. Na primjer, uvjetima plaćanja može se subjektu ili kupcu pružiti zaštita od nezadovoljavajućeg ispunjavanja nekih ili svih obveza iz ugovora od strane druge stranke.

63. Kao praktično rješenje, subjekt ne mora prilagoditi obećani iznos naknade za učinke važne komponente financiranja ako subjekt pri sklapanju ugovora očekuje da će razdoblje između trenutka u kojem subjekt prenosi obećanu robu ili uslugu kupcu i trenutka u kojem kupac plaća tu robu ili uslugu trajati godinu dana ili manje.

64. Kako bi ostvario cilj iz točke 61., tijekom prilagodbe obećanog iznosa naknade zbog važne komponente financiranja subjekt je dužan upotrijebiti diskontnu stopu koja će se odražavati u odvojenoj financijskoj transakciji između subjekta i njegova kupca pri sklapanju ugovora. U toj bi se stopi odražavale kreditne značajke stranke koja prima financiranje u okviru ugovora te sva osiguranja plaćanja i jamčevine koje kupac pruža subjektu, uključujući imovinu prenesenu u okviru ugovora. Subjekt će možda moći odrediti tu stopu utvrđivanjem stope kojom se diskontira nominalna vrijednost obećane naknade na cijenu koju bi kupac platio u gotovini za robu ili usluge kad ih se prenese (ili u mjeri u kojoj ih se prenese) kupcu. Nakon sklapanja ugovora subjekt ne smije ažurirati diskontnu stopu u skladu s promjenama kamatnih stopa ili drugim okolnostima (poput promjene u procjeni kreditnog rizika kupca).

65. Subjekt je dužan iskazati učinke financiranja (kamatni prihodi ili kamatni rashodi) odvojeno od prihoda iz ugovora s kupcima u izvješću o sveobuhvatnoj dobiti. Kamatni prihodi ili kamatni rashodi priznaju se samo u onoj mjeri u kojoj se *ugovorna imovina* (ili potraživanje) ili ugovorna obveza priznaje u obračunu ugovora s kupcem.

Nenovčana naknada

66. Kako bi odredio cijenu transakcije za ugovore u kojima kupac obećava naknadu u obliku različitom od gotovine, subjekt je dužan izmjeriti nenovčanu naknadu (ili obećanje nenovčane naknade) po poštenoj vrijednosti.

67. Ako subjekt ne može razumno ocijeniti poštenu vrijednost nenovčane naknade, subjekt je dužan izmjeriti naknadu neizravno, upućivanjem na samostalnu prodajnu cijenu robe ili usluga obećanih kupcu (ili kategoriji kupaca) u zamjenu za naknadu.

68. Poštena vrijednost nenovčane naknade može se razlikovati zbog oblika naknade (na primjer, promjena cijene udjela koji subjekt ima pravo primiti od kupca). Ako se poštena vrijednost nenovčane naknade koju je obećao kupac razlikuje iz drugih razloga, a ne zbog oblika naknade (na primjer, poštena vrijednost može se razlikovati zbog činidbe subjekta), subjekt je dužan primijeniti zahtjeve iz točaka od 56. do 58.

▼**M52**

69. Ako kupac uloži robu ili usluge (na primjer, materijale, opremu ili radnu snagu) kako bi subjektu olakšao ispunjivanje ugovora, subjekt je dužan procijeniti preuzima li kontrolu nad tom uloženom robom ili uslugama. Ako preuzima, subjekt je dužan obračunati uloženu robu ili usluge kao nenovčanu naknadu primljenu od kupca.

Naknada koja se isplaćuje kupcu

70. U naknadu koja se isplaćuje kupcu uključeni su gotovinski iznosi koje subjekt plaća ili očekuje da će ih platiti kupcu (ili drugim strankama koje od kupca kupuju robu ili usluge subjekta). U naknadu koja se isplaćuje kupcu uključen je i kredit ili druge stavke (na primjer, kupon ili vaučer) koje se mogu primijeniti na iznose koji se duguju subjektu (ili drugim strankama koje od kupca kupuju robu ili usluge subjekta). Subjekt je dužan obračunati naknadu koja se isplaćuje kupcu kao smanjenje cijene transakcije te samim time prihoda, osim ako se plaćanje kupcu izvršava u zamjenu za drugu robu ili uslugu (kako je opisano u točkama od 26. do 30.) koju kupac prenosi subjektu. Ako je u naknadu koja se isplaćuje kupcu uključen promjenjiv iznos, subjekt je dužan procijeniti cijenu transakcije (uključujući procjenu ograničenosti procjene promjenjive naknade) u skladu s točkama od 50. do 58.

71. Ako je naknada koja se isplaćuje kupcu plaćanje za drugu robu ili uslugu kupca, subjekt je dužan obračunati kupnju robe ili usluge na jednak način kao druge kupnje od dobavljača. Ako je iznos naknade koja se isplaćuje kupcu veći od poštene vrijednosti različite robe ili usluge koju subjekt prima od kupca, subjekt je dužan obračunati tu prekomjernu vrijednost kao smanjenje cijene transakcije. Ako subjekt ne može razumno ocijeniti poštenu vrijednost robe ili usluge primljene od kupca, dužan je obračunati ukupnu naknadu koja se isplaćuje kupcu kao smanjenje cijene transakcije.

72. U skladu s tim, ako se naknada koja se isplaćuje kupcu obračunava kao smanjenje cijene transakcije, subjekt je dužan priznati smanjenje prihoda kad nastane (ili u mjeri u kojoj nastane) kasniji od događaja navedenih u nastavku:

(a) subjekt priznaje prihod za prijenos povezane robe ili usluga kupcu; i

(b) subjekt plaća ili obećava platiti naknadu (čak i ako naknada ovisi o nekom budućem događaju). Obećanje se može podrazumijevati iz uobičajene poslovne prakse subjekta.

Raspodjela cijene transakcije na obveze na činidbu

73. Cilj je raspodjele cijene transakcije omogućiti subjektu da raspodijeli cijenu transakcije na svaku obvezu na činidbu (ili različitu robu ili uslugu) u iznosu koji predstavlja iznos naknade na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga kupcu.

▼**M52**

74. Kako bi ispunio cilj raspodjele, subjekt je dužan raspodijeliti cijenu transakcije na svaku obvezu na činidbu utvrđenu u ugovoru na temelju relativne samostalne prodajne cijene u skladu s točkama od 76. do 80., osim kako je navedeno u točkama od 81. do 83. (za raspodjelu diskonta) i točkama od 84. do 86. (za raspodjelu naknade u koju su uključeni promjenjivi iznosi).

75. Točke od 76. do 86. ne primjenjuju se ako ugovor ima samo jednu obvezu na činidbu. Međutim, točke od 84. do 86. mogu se primjenjivati ako subjekt obeća prenijeti niz različite robe ili usluga koji su utvrđeni kao jedna obveza na činidbu u skladu s točkom 22. podtočkom (b), a u obećanu su naknadu uključeni promjenjivi iznosi.

Raspodjela koja se temelji na samostalnim prodajnim cijenama

76. Kako bi raspodijelio cijenu transakcije na sve obveze na činidbu na temelju relativne samostalne prodajne cijene, subjekt je dužan pri sklapanju ugovora odrediti samostalnu prodajnu cijenu različite robe ili usluga u svakoj obvezi na činidbu u ugovoru i raspodijeliti cijenu transakcije razmjerno tim samostalnim prodajnim cijenama.

77. Samostalna prodajna cijena jest cijena po kojoj bi subjekt zasebno prodao obećanu robu ili uslugu kupcu. Najbolji dokaz samostalne prodajne cijene jest uočljiva cijena robe ili usluge kad subjekt tu robu ili uslugu proda zasebno u sličnim okolnostima i sličnim kupcima. Cijena iskazana u ugovoru ili cjeniku za robu ili uslugu može biti (ali ne smije se pretpostaviti da jest) samostalna prodajna cijena te robe ili usluge.

78. Ako se samostalna prodajna cijena ne može izravno uočiti, subjekt je dužan procijeniti samostalnu prodajnu cijenu po iznosu koji bi za rezultat imao raspodjelu cijene transakcije koja ispunjuje cilj raspodjele iz točke 73. Pri procjeni samostalne prodajne cijene subjekt je dužan uzeti u obzir sve informacije (uključujući tržišne uvjete, čimbenike koji se odnose posebno na subjekt i informacije o kupcu ili kategoriji kupca) koje su razumno dostupne subjektu. Pritom je subjekt dužan u najvećoj mogućoj mjeri upotrebljavati uočljive *inpute* i dosljedno primjenjivati metode procjene u sličnim okolnostima.

79. U prikladne metode procjene samostalne prodajne cijene robe ili usluge uključeno je, među ostalima, sljedeće:

(a) pristup koji se temelji na prilagođenoj procjeni tržišta – subjekt može ocijeniti tržište na kojem prodaje robu ili usluge i procijeniti cijenu koju bi kupac na tom tržištu bio spreman platiti za tu robu ili usluge. U taj bi pristup moglo biti uključeno i upućivanje na cijene konkurenata subjekta za sličnu robu ili usluge i prilagodba tih cijena, prema potrebi, kako bi se uzeli u obzir troškovi i marže subjekta.

(b) pristup koji se temelji na očekivanoj cijeni uvećanoj za marže – subjekt bi mogao predvidjeti svoje očekivane troškove ispunjavanja obveza na činidbu te zatim dodati odgovarajuću maržu za tu robu ili uslugu.

▼**M52**

(c) pristup koji se temelji na preostalom iznosu – subjekt može procijeniti samostalnu prodajnu cijenu upućivanjem na ukupnu cijenu transakcije umanjenu za zbroj uočenih samostalnih prodajnih cijena druge robe ili usluga obećanih u ugovoru. Međutim, subjekt može upotrijebiti pristup koji se temelji na preostalom iznosu kako bi u skladu s točkom 78. procijenio samostalnu prodajnu cijenu robe ili usluge samo ako je ispunjen jedan od kriterija navedenih u nastavku:

i. subjekt prodaje istu robu ili usluge različitim kupcima (istodobno ili približno istodobno) za širok raspon iznosa (odnosno, prodajna se cijena u velikoj mjeri razlikuje jer se reprezentativnu samostalnu prodajnu cijenu ne može razlikovati od prošlih transakcija ili drugih uočljivih dokaza); ili

ii. subjekt još nije utvrdio cijenu za tu robu ili usluge, a roba ili usluge prethodno nisu samostalno prodavani (odnosno, prodajna je cijena neizvjesna).

80. Mogla bi biti potrebna upotreba kombinacije metoda za procjenu samostalnih prodajnih cijena robe ili usluga obećanih u ugovoru ako dvije ili više isporuka te robe ili usluga imaju znatno promjenjive ili neizvjesne samostalne prodajne cijene. Na primjer, subjekt može upotrijebiti pristup koji se temelji na preostalom iznosu kako bi procijenio ukupnu samostalnu prodajnu cijenu za tu obećanu robu ili usluge sa znatno promjenjivim ili neizvjesnim samostalnim prodajnim cijenama, a zatim upotrijebiti drugu metodu za procjenu samostalnih prodajnih cijena pojedinačne robe ili usluga u odnosu na tu procijenjenu ukupnu prodajnu cijenu utvrđenu pristupom koji se temelji na preostalom iznosu. Ako subjekt upotrebljava kombinaciju metoda za procjenu samostalne prodajne cijene sve obećane robe ili usluga u okviru ugovora, subjekt je dužan procijeniti bi li raspodjela cijene transakcije po tim procijenjenim samostalnim prodajnim cijenama bila u skladu s ciljem raspodjele iz točke 73. i zahtjevima za procjenu samostalnih prodajnih cijena iz točke 78.

Raspodjela diskonta

81. Kupac prima diskont za kupnju paketa robe ili usluga ako je zbroj samostalnih prodajnih cijena te obećane robe ili usluga u okviru ugovora viši od naknade obećane u ugovoru. Ako subjekt nema uočljivih dokaza u skladu s točkom 82. kojima može potvrditi da se čitav diskont odnosi na samo jednu obvezu na činidbu iz ugovora ili više njih, ali ne na sve, subjekt je dužan razmjerno raspodijeliti diskont na sve obveze na činidbu u ugovoru. Razmjerna raspodjela diskonta u tim okolnostima posljedica je subjektove raspodjele cijene transakcije na sve obveze na činidbu na temelju relativnih samostalnih prodajnih cijena odnosne različite robe ili usluga.

82. Subjekt je dužan raspodijeliti cjelokupan diskont na jednu obvezu na činidbu u ugovoru ili više njih, ali ne na sve, ako su ispunjeni svi kriteriji navedeni u nastavku:

(a) subjekt redovito prodaje svu različitu robu ili usluge (ili sve pakete različite robe ili usluga) u okviru ugovora na samostalnoj osnovi;

▼**M52**

(b) subjekt isto tako redovito na samostalnoj osnovi prodaje paket (ili pakete) nekih od tih različitih roba ili usluga s diskontom primijenjenim na samostalne prodajne cijene robe ili usluga u svakom paketu; i

(c) diskont koji se primjenjuje na svaki paket robe ili usluga opisanih u točki 82. podtočki (b) gotovo je jednak diskontu u ugovoru te se analizom robe ili usluga u svakom paketu pružaju uočljivi dokazi obveze na činidbu (ili obveza na činidbu) na koje se odnosi ukupan diskont u ugovoru.

83. Ako se sveukupan diskont raspodjeljuje na jednu obvezu na činidbu u ugovoru ili više njih, u skladu s točkom 82., subjekt je dužan raspodijeliti diskont prije primjene pristupa koji se temelji na preostalom iznosu radi procjene samostalne prodajne cijene robe ili usluge u skladu s točkom 79. podtočkom (c).

Raspodjela promjenjive naknade

84. Promjenjiva naknada obećana u ugovoru može se primijeniti na cijeli ugovor ili na određeni dio ugovora, primjerice na jedno od sljedećeg:

(a) jednu obvezu na činidbu u ugovoru ili više njih, ali ne na sve (na primjer, bonus može ovisiti o tome hoće li subjekt prenijeti obećanu robu ili usluge unutar određenog razdoblja); ili

(b) jednu različitu isporuku robe ili usluga ili više njih, ali ne na sve, obećanu u nizu različite robe ili usluga koji je sastavni dio jedne obveze na činidbu u skladu s točkom 22. podtočkom (b) (na primjer, naknada obećana za drugu godinu dvogodišnjeg ugovora o uslugama čišćenja uvećat će se na temelju kretanja određenog indeksa inflacije).

85. Subjekt je dužan raspodijeliti ukupan promjenjivi iznos (i naknadne izmjene tog iznosa) na obvezu na činidbu ili na različitu robu ili uslugu koja je dio jedne obveze na činidbu u skladu s točkom 22. podtočkom (b) ako su ispunjena oba kriterija navedena u nastavku:

(a) uvjeti promjenjivog plaćanja odnose se isključivo na napore subjekta da ispuni obvezu na činidbu ili prenese različitu robu ili uslugu (ili na određeni ishod ispunjivanja obveze na činidbu ili prijenosa različite robe ili usluge); i

(b) raspodjela ukupnog promjenjivog iznosa naknade na obvezu na činidbu ili na različitu robu ili uslugu u skladu je s ciljem raspodjele iz točke 73. ako se uzmu u obzir sve obveze na činidbu i uvjeti plaćanja iz ugovora.

86. Zahtjevi iz točaka od 73. do 83. u pogledu raspodjele primjenjuju se na raspodjelu preostalog iznosa cijene transakcije koji ne ispunjuje kriterije iz točke 85.

▼M52

Izmjene cijene transakcije

87. Nakon sklapanja ugovora cijena transakcije može se mijenjati iz različitih razloga, uključujući rješavanje neizvjesnih događaja ili druge promjene okolnosti zbog kojih se mijenja iznos naknade na koji subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za obećanu robu ili usluge.

88. Subjekt je dužan na obveze na činidbu iz ugovora raspodijeliti sve naknadne izmjene cijene transakcije na jednakoj osnovi kao pri sklapanju ugovora. Stoga subjekt ne smije preraspodijeliti cijenu transakcije kako bi odražavala izmjene samostalnih prodajnih cijena nakon sklapanja ugovora. Iznosi raspodijeljeni na ispunjene obveze na činidbu priznaju se kao prihod, ili kao smanjenje prihoda, u razdoblju u kojem dođe do izmjena cijene transakcije.

89. Subjekt je dužan raspodijeliti izmjenu cijene transakcije u cijelosti na jednu obvezu na činidbu ili na različitu robu ili usluge ili više njih, ali ne na sve, obećanu u nizu koji je dio jedne obveze na činidbu u skladu s točkom 22. podtočkom (b) samo ako su ispunjeni kriteriji iz točke 85. u pogledu raspodjele promjenjive naknade.

90. Subjekt je dužan obračunati izmjenu cijene transakcije koja nastane kao rezultat izmjene ugovora u skladu s točkama od 18. do 21. Međutim, za izmjenu cijene transakcije koja nastane nakon izmjene ugovora, subjekt je dužan primijeniti točke od 87. do 89. radi raspodjele izmjene cijene transakcije na jedan od načina navedenih u nastavku, ovisno o tome koji je primjenjiv:

(a) subjekt je dužan raspodijeliti izmjenu cijene transakcije na obveze na činidbu utvrđene u ugovoru prije izmjene ako se, i u mjeri u kojoj je to moguće, izmjena cijene transakcije može pripisati iznosu promjenjive naknade obećane prije izmjene te se izmjena obračunava u skladu s točkom 21. podtočkom (a).

(b) u svim drugim slučajevima u kojima izmjena nije obračunana kao zaseban ugovor u skladu s točkom 20., subjekt je dužan raspodijeliti izmjenu cijene transakcije na obveze na činidbu u izmijenjenom ugovoru (odnosno, obveze na činidbu koje su neispunjene ili su djelomično neispunjene neposredno nakon izmjene).

TROŠKOVI UGOVORA

Dodatni troškovi stjecanja ugovora

91. Subjekt je dužan priznati dodatne troškove stjecanja ugovora s kupcem kao imovinu ako subjekt očekuje povrat tih troškova.

92. Dodatni troškovi stjecanja ugovora oni su troškovi koje snosi subjekt pri stjecanju ugovora s kupcem, a koje ne bi snosio da nije bilo stjecanja ugovora (na primjer, u slučaju provizije od prodaje).

93. Troškovi stjecanja ugovora koji bi nastali bez obzira na to je li ugovor stečen priznaju se kao rashod kad nastanu, osim ako te troškove snosi isključivo kupac bez obzira na to je li ugovor stečen.

▼M52

94. Kao praktično rješenje, subjekt može priznati dodatne troškove stjecanja ugovora kao rashod kad nastanu ako je razdoblje amortizacije imovine koju bi subjekt u suprotnome priznao godinu dana ili manje.

Troškovi ispunjenja ugovora

95. Ako troškovi nastali pri ispunjavanju ugovora s kupcem nisu uključeni u područje primjene nekog drugog standarda (na primjer, MRS-a 2, *Zalihe*, MRS-a 16, *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili MRS-a 38, *Nematerijalna imovina*), subjekt je dužan priznati imovinu iz nastalih troškova radi ispunjenja ugovora samo ako ti troškovi ispunjuju sve kriterije navedene u nastavku:

(a) troškovi su izravno povezani s ugovorom ili s očekivanim ugovorom koji subjekt može posebno navesti (na primjer, troškovi povezani s uslugama koje će se pružiti nakon produljenja postojećeg ugovora ili troškovi pripreme imovine za prijenos u okviru određenog ugovora koji još nije odobren);

(b) zbog troškova se stvaraju ili povećavaju resursi subjekta koji će se upotrijebiti za ispunjivanje (ili nastavak ispunjivanja) obveza na činidbu u budućnosti; i

(c) očekuje se povrat troškova.

96. Za troškove nastale pri ispunjivanju ugovora s kupcem koji su obuhvaćeni područjem primjene nekog drugog standarda, subjekt je dužan te troškove obračunati u skladu s drugim standardima.

97. U troškove koji se odnose izravno na ugovor (ili određeni očekivani ugovor) uključen je bilo koji od troškova navedenih u nastavku:

(a) izravan rad (na primjer, plaće i nadnice zaposlenika koji obećane usluge pružaju izravno kupcu);

(b) izravan materijal (na primjer, materijal koji se upotrebljava za pružanje obećanih usluga kupcu);

(c) raspodijeljeni troškovi koji se odnose izravno na ugovor ili ugovorne aktivnosti (na primjer, troškovi upravljanja ugovorom i nadzora ugovora, osiguranja i amortizacije alata i opreme upotrijebljenih u ispunjavanju ugovora);

(d) troškovi koje snosi isključivo kupac u okviru ugovora; i

(e) ostali troškovi koji nastaju samo zbog toga što je subjekt sklopio ugovor (na primjer, plaćanje podizvođača).

98. Subjekt je dužan priznati troškove navedene u nastavku kao rashode kad nastanu:

(a) opće i administrativne troškove (ako te troškove ne snosi isključivo kupac u okviru ugovora. U tom slučaju subjekt je dužan ocijeniti te troškove u skladu s točkom 97.);

▼**M52**

(b) troškove upotrijebljenog materijala, rada ili drugih resursa radi ispunjivanja ugovora, koji nisu odraženi u cijeni ugovora;

(c) troškove koji se odnose na ispunjene obveza na činidbu (ili djelomično ispunjene obveze na činidbu) u okviru ugovora (odnosno, troškove koji se odnose na prijašnju činidbu); i

(d) troškovi za koje subjekt ne može razlučiti odnose li se troškovi na neispunjene obveze na činidbu ili na ispunjene obveze na činidbu (ili djelomično ispunjene obveze na činidbu).

Amortizacija i umanjenje vrijednosti

99. Imovina priznata u skladu s točkom 91. ili 95. amortizira se na sustavnoj osnovi koja je u skladu s prijenosom kupcu robe ili usluga na koje se imovina odnosi. Imovina se može odnositi na robu ili usluge koje se prenose u okviru određenog očekivanog ugovora (kako je opisano u točki 95. podtočki (a)).

100. Subjekt je dužan ažurirati amortizaciju kako bi prikazao znatnu promjenu u vremenskom okviru u kojem subjekt očekuje prijenos kupcu robe ili usluga na koje se imovina odnosi. Takva se promjena obračunava kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS-om 8.

101. Subjekt je dužan priznati gubitak od umanjenja vrijednosti kao dobit ili gubitak u onoj mjeri u kojoj je knjigovodstvena vrijednost imovine priznata u skladu s točkom 91. ili 95. viša od sljedećeg:

(a) preostali iznos naknade koji subjekt očekuje da će primiti u zamjenu za robu ili usluge na koje se odnosi imovina; umanjeno za

(b) troškovi koji se izravno odnose na pružanje te robe ili usluga i koji nisu priznati kao rashodi (vidjeti točku 97.).

102. Za potrebe primjene točke 101. na određivanje iznosa naknade koju subjekt očekuje primiti, subjekt je dužan upotrijebiti načela za određivanje cijene transakcije (osim za zahtjeve u točkama od 56. do 58. o ograničavajućim procjenama promjenjive naknade) i prilagoditi taj iznos kako bi odražavao učinke kreditnog rizika kupca.

103. Prije nego što subjekt prizna gubitak od umanjene vrijednosti za imovinu priznatu u skladu s točkom 91. ili 95., subjekt je dužan priznati sve gubitke od umanjenja vrijednosti za imovinu povezanu s ugovorom koji su priznati u skladu s nekim drugim standardom (na primjer MRS-om 2, MRS-om 16 i MRS-om 38). Nakon primjene provjere umanjenja vrijednosti iz točke 101., subjekt je dužan uključiti proizišlu knjigovodstvenu vrijednost imovine priznatu u skladu s točkom 91. ili 95. u knjigovodstvenu vrijednost jedinice koja stvara novac i kojoj pripada, a za potrebe primjene MRS-a 36, *Umanjenje imovine*, na tu jedinicu koja stvara novac.

▼**M52**

104. Subjekt je dužan priznati kao dobit ili gubitak poništenje dijela gubitka od umanjenja vrijednosti ili čitavog gubitka od umanjenja vrijednosti prethodno priznatog u skladu s točkom 101. ako uvjeti zbog kojih je došlo do umanjenja vrijednosti više ne postoje ili su se poboljšali. Uvećana knjigovodstvena vrijednost imovine ne smije biti viša od iznosa koji bi bio određen (bez amortizacije) da gubitak od umanjenja vrijednosti nije prethodno priznat.

PREZENTIRANJE

105. Kad bilo koja od ugovornih stranaka ispuni ugovor, subjekt je dužan prezentirati ugovor u izvještaju o financijskom položaju kao ugovornu imovinu ili ugovornu obvezu, ovisno o odnosu između činidbe subjekta i plaćanja kupca. Subjekt je dužan zasebno prezentirati sva bezuvjetna prava na naknadu kao potraživanje.

106. Ako kupac plati naknadu ili ako subjekt ima pravo na iznos naknade koji je bezuvjetan (odnosno, potraživanje), prije nego što subjekt kupcu prenese robu ili uslugu, subjekt je dužan prezentirati ugovor kao ugovornu obvezu kad je plaćanje izvršeno ili kad je plaćanje dospjelo (ovisno o tome koji događaj nastupi ranije). Ugovorna obveza jest obveza subjekta da prenese kupcu robu ili usluge za koje je subjekt od kupca primio naknadu (ili je iznos naknade dospio na plaćanje).

107. Ako subjekt izvrši prijenos robe ili usluga kupcu prije nego što kupac plati naknadu ili prije nego što naknada dospije na plaćanje, subjekt je dužan prezentirati ugovor kao ugovornu imovinu, isključujući sve iznose prezentirane kao potraživanja. Ugovorna je imovina pravo subjekta na naknadu u zamjenu za robu ili usluge koje je subjekt prenio kupcu. Subjekt je dužan procijeniti ugovornu obvezu kako bi utvrdio postoji li umanjenje vrijednosti u skladu s MSFI-jem 9. Umanjenje ugovorne imovine mjeri se, prezentira i objavljuje na istoj osnovi kao i financijska imovina obuhvaćena područjem primjene MSFI-ja 9 (vidjeti i točku 113. podtočku (b)).

108. Potraživanje je bezuvjetno pravo subjekta na naknadu. Pravo na naknadu bezuvjetno je ako se zahtijeva samo protek vremena prije nego što ta naknada dospije na plaćanje. Na primjer, subjekt bi priznao potraživanje ako ima trenutačno pravo na plaćanje iako bi taj iznos u budućnosti mogao biti podložan povratu. Subjekt je dužan obračunati potraživanje u skladu s MSFI-jem 9. Nakon početnog priznavanja potraživanja iz ugovora s kupcem, sve razlike između mjerenja potraživanja u skladu s MSFI-jem 9 i odgovarajućeg iznosa priznatog prihoda prezentiraju se kao rashod (na primjer, kao gubitak od umanjenja vrijednosti).

109. U ovom se standardu upotrebljavaju izrazi „ugovorna imovina” i „ugovorna obveza”, ali se subjektu ne zabranjuje upotreba drugih opisa tih stavki u izvještaju o financijskom položaju. Ako subjekt upotrebljava drugi opis za ugovornu imovinu, subjekt je dužan navesti dodatne informacije za korisnika financijskih izvještaja radi razlikovanja potraživanja i ugovorne imovine.

▼M52

OBJAVA

110. Cilj je zahtjeva u pogledu objave taj da subjekt objavi dostatne informacije kako bi se korisnicima financijskih izvještaja omogućilo razumijevanje vrste, iznosa, vremenskog okvira i neizvjesnosti prihoda i novčanih tokova proizišlih iz ugovora s kupcima. Kako bi postigao taj cilj, subjekt je dužan objaviti kvalitativne i kvantitativne podatke o sljedećem:

(a) svojim ugovorima s kupcima (vidjeti točke od 113. do 122.);

(b) važnim prosudbama i promjenama prosudbi nastalima pri primjeni ovog standarda na te ugovore (vidjeti točke do 123. do 126.); i

(c) svoj imovini priznatoj iz troškova stjecanja ili ispunjivanja ugovora s kupcem u skladu s točkom 91. ili 95. (vidjeti točke 127. i 128.).

111. Subjekt je dužan razmotriti razinu detaljnosti potrebnu za ispunjivanje cilja u pogledu objavljivanja te koliko je potrebno usredotočiti se na svaki od različitih zahtjeva. Subjekt je dužan objediniti ili raščlaniti objave kako se korisne informacije ne bi prikrile zbog uključivanja velike količine nepotrebnih detalja ili zbog objedinjavanja stavki znatno različitih obilježja.

112. Subjekt ne treba objavljivati informacije u skladu s ovim standardom ako je dostavio informacije u skladu s nekim drugim standardom.

Ugovori s kupcima

113. Subjekt je dužan objaviti sve iznose navedene u nastavku za izvještajno razdoblje ako ti iznosi nisu zasebno predstavljeni u izvješću o sveobuhvatnoj dobiti u skladu s drugim standardima:

(a) priznate prihode iz ugovora s kupcima koje je subjekt dužan objaviti odvojeno od ostalih svojih izvora prihoda; i

(b) sve priznate gubitke od umanjenja vrijednosti (u skladu s MSFI-jem 9) potraživanja ili ugovorne imovine proizišlih iz ugovorâ subjekta s kupcima, koje je subjekt dužan objaviti odvojeno od gubitaka od umanjenja vrijednosti iz drugih ugovora.

Raščlamba prihoda

114. Subjekt je dužan raščlaniti priznate prihode iz ugovora s kupcima u kategorije kojima se prikazuje na koji način gospodarski čimbenici utječu na vrstu, iznos, vremenski okvir i neizvjesnost prihoda i novčanih tokova. Pri odabiru kategorija koje se upotrebljavaju za raščlambu prihoda subjekt je dužan primijeniti smjernice iz točaka od B87. do B89.

▼**M52**

115. Nadalje, subjekt je dužan objaviti dostatne informacije kojima korisnicima financijskih izvještaja omogućuje razumijevanje odnosa između objavljivanja raščlanjenih prihoda (u skladu s točkom 114.) i informacija o prihodima koje se objavljuju za svaki segment o kojemu se izvještava ako subjekt primjenjuje MSFI 8, *Poslovni segmenti*.

Ugovorne bilance

116. Subjekt je dužan objaviti sljedeće:

(a) početne i završne bilanci potraživanja, ugovorne imovine i ugovornih obveza iz ugovora s kupcima, ako nisu na drugi način odvojeno prikazane ili objavljene;

(b) prihode priznate u izvještajnom razdoblju koji su bili uključeni u bilancu ugovornih obveza na početku tog razdoblja; i

(c) prihode priznate u izvještajnom razdoblju iz ispunjenih obveza na činidbu (ili djelomično ispunjenih) u prethodnim razdobljima (na primjer, promjene cijene transakcije).

117. Subjekt je dužan objasniti kako se vrijeme ispunjenja njegovih obveza na činidbu (vidjeti točku 119. podtočku (a)) odnosi na uobičajeno vrijeme plaćanja (vidjeti točku 119. podtočku (b)) i učinak tih čimbenika na bilance ugovorne imovine i ugovornih obveza. U dostavljenom objašnjenju mogu se upotrijebiti kvalitativni podaci.

118. Subjekt je dužan dostaviti objašnjenje za znatne promjene bilanci ugovorne imovine i ugovornih obveza tijekom izvještajnog razdoblja. U to se objašnjenje uključuju kvalitativni i kvantitativni podaci. U primjere promjena u bilancama ugovorne imovine i ugovornih obveza subjekta uključeni su sljedeći:

(a) promjene zbog poslovnih spajanja;

(b) preinake prihoda na temelju stupnja dovršenosti na kumulativnoj osnovi kojima se utječe na odgovarajuću ugovornu imovinu ili ugovornu obvezu, uključujući preinake koje proizlaze iz promjene načina mjerenja napretka, promjene procjene cijene transakcije (uključujući sve promjene u procjeni ograničenosti procjene promjenjive naknade) ili izmjene ugovora;

(c) umanjenje vrijednosti ugovorne imovine;

(d) promjena u vremenskom okviru u kojem pravo na naknadu postaje bezuvjetno (odnosno, u kojem se ugovorna imovina reklasificira kao potraživanje); i

(e) promjena u vremenskom okviru u kojem se ispunjuje obveza na činidbu (odnosno, u kojem se priznaju prihodi proizišli iz ugovorne obveze).

▼**M52**

Obveze na činidbu

119. Subjekt je dužan objaviti informacije o svojim obvezama na činidbu u okviru ugovorâ s kupcima, uključujući opis svih sljedećih stavki:

(a) kada subjekt uobičajeno ispunjuje svoje obveze na činidbu (na primjer, nakon isporuke pošiljke, nakon dostave, pri pružanju usluga ili nakon dovršetka pružanja usluge), uključujući kada se ispunjuju obveze izvršenja u okviru ugovora o isporuci nakon plaćanja;

(b) važni uvjeti plaćanja (na primjer, uobičajeno dospijeće plaćanja, sadržava li ugovor značajnu komponentu financiranja, je li iznos naknade promjenjiv i je li procjena promjenjive naknade obično ograničena u skladu s točkama od 56. do 58.);

(c) vrsta robe ili usluga koje je subjekt obećao prenijeti, s naglaskom na sve obveze na činidbu neke druge stranke koje se odnose na organizaciju prijenosa robe ili usluga (odnosno, ako subjekt djeluje kao agent);

(d) obveze vraćanja, povrata i druge slične obveze; te

(e) vrste jamstava i povezane obveze.

Cijena transakcije raspodijeljena na preostale obveze na činidbu

120. Subjekt je dužan objaviti sljedeće informacije o svojim preostalim obvezama na činidbu:

(a) ukupan iznos cijene transakcije raspodijeljen na obveze na činidbu koje su neispunjene (ili djelomično neispunjene) na kraju izvještajnog razdoblja; i

(b) objašnjenje u pogledu toga kada subjekt očekuje da će iznos objavljen u skladu s točkom 120. podtočkom (a) biti priznat kao prihod, a koje je subjekt dužan objaviti na jedan od načina navedenih u nastavku:

i. na kvantitativnoj osnovi upotrebom vremenskih raspona koji bi bili najprimjereniji za trajanja preostalih obveza na činidbu; ili

ii. upotrebom kvalitativnih podataka.

121. Kao praktično rješenje, subjekt ne mora objaviti informacije iz točke 120. za obvezu na činidbu ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:

(a) obveza na činidbu dio je ugovora koji ima početno očekivano trajanje od godinu dana ili manje; ili

(b) subjekt priznaje prihode od ispunjenja obveza na činidbu u skladu s točkom B.16.

▼**M52**

122. Subjekt je dužan kvalitativno objasniti primjenjuje li praktično rješenje iz točke 121. i je li neka naknada iz ugovora s kupcima isključena iz cijene transakcije te stoga nije uključena u informacije objavljene u skladu sa točkom 120. Na primjer, u procjenu cijene transakcije ne bi bili uključeni procijenjeni iznosi promjenjive naknade koji su ograničeni (vidjeti točke od 56. do 58.).

Važne prosudbe tijekom primjene ovog standarda

123. Subjekt je dužan objaviti prosudbe i promjene prosudbi nastale tijekom primjene ovog standarda koje znatno utječu na utvrđivanje iznosa i vremenskog rasporeda prihoda na temelju ugovora s kupcima. Subjekt je posebno dužan objasniti prosudbe i promjene prosudbi upotrijebljene pri utvrđivanju sljedećeg:

(a) vremena ispunjavanja obveze na činidbu (vidjeti točke 124. i 125.); i

(b) cijene transakcije i iznosa raspodijeljenih na obveze na činidbu (vidjeti točku 126.).

Određivanje vremena ispunjivanja obveza na činidbu

124. Za obveze na činidbu koje se ispunjuju tijekom određenog vremena subjekt je dužan objaviti sljedeće:

(a) metode upotrijebljene za priznavanje prihoda (na primjer, opis upotrijebljenih metoda *outputa* ili metoda *inputa* i načina primjene tih metoda); i

(b) objašnjenje razloga zbog kojih upotrijebljene metode predstavljaju vjerodostojan prikaz prijenosa robe ili usluga.

125. Za obveze na činidbu koje se ispunjuju u određenom trenutku subjekt je dužan objaviti važne prosudbe nastale tijekom procjene trenutka u kojem kupac preuzima kontrolu nad obećanom robom ili uslugama.

Određivanje cijene transakcije i iznosa raspodijeljenih na obveze na činidbu

126. Subjekt je dužan objaviti informacije o metodama, *inputima* i pretpostavkama koje se upotrebljavaju za sljedeće:

(a) određivanje cijene transakcije koja uključuje, među ostalim, procjenu promjenjive naknade, prilagodbu naknade zbog učinaka vremenske vrijednosti novca i mjerenje nenovčane naknade;

(b) ocjenjivanje ograničenosti procjene promjenjive naknade;

(c) raspodjelu cijene transakcije, uključujući procjenu samostalnih prodajnih cijena obećane robe ili usluga i raspodjelu diskonta i promjenjive naknade na određeni dio ugovora (prema potrebi); i

▼M52

(d) mjerenje obveza vraćanja, povrata i drugih sličnih obveza.

Imovina koja se priznaje iz troškova stjecanja ili ispunjenja ugovora s kupcem

127. Subjekt je dužan opisati sljedeće:

(a) prosudbe nastale pri određivanju iznosa troškova nastalih u svrhu stjecanja ili ispunjenja ugovora s kupcem (u skladu s točkom 91. ili 95.); i

(b) metodu koju upotrebljava pri određivanju amortizacije u svakom izvještajnom razdoblju.

128. Subjekt je dužan objaviti sljedeće:

(a) završne bilance imovine priznate iz troškova nastalih u svrhu stjecanja ili ispunjenja ugovora s kupcem (u skladu s točkom 91. ili 95.), prema glavnoj kategoriji imovine (na primjer, troškovi stjecanja ugovorâ s kupcima, troškovi prije sklapanja ugovora i troškove pripreme); te

(b) iznos amortizacije i sve gubitke zbog umanjenja vrijednosti priznate u izvještajnom razdoblju.

Praktična rješenja

129. Ako subjekt odluči upotrijebiti praktično rješenje iz točke 63. (u pogledu postojanja značajne komponente financiranja) ili točke 94. (u pogledu dodatnih troškova stjecanja ugovora), tu je činjenicu dužan objaviti.

Dodatak A

Definicije

Ovaj je dodatak sastavni dio standarda.

Ugovor	Ugovor je sporazum između dviju ili više stranaka kojim nastaju ostvariva prava i izvršive obveze.
Ugovorna imovina	Pravo subjekta na naknadu u zamjenu za robu ili usluge koje je subjekt prenio **kupcu** ako to pravo ovisi o čimbeniku koji nije protek vremena (na primjer, o budućoj činidbi subjekta).
Ugovorna obveza	Obveza subjekta da **kupcu** prenese robu ili usluge za koje je subjekt od kupca primio naknadu (ili je iznos naknade dospio na plaćanje).
Kupac	Stranka koja je sa subjektom sklopila ugovor o nabavi robe ili usluga koje su rezultat redovnog poslovanja subjekta u zamjenu za naknadu.

▼M52

Prihodi	Povećanja ekonomskih koristi tijekom računovodstvenog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, što ima za posljedicu povećanje vlasničkog kapitala, osim povećanja povezanih s uplatama sudionika u kapitalu.
Obveza na činidbu	Obećanje u **ugovoru** s **kupcem** u pogledu prijenosa kupcu: (a) različite robe ili usluga (ili paketa roba ili usluga); ili (b) niza različitih roba ili usluga koje su u znatnoj mjeri iste i imaju isti obrazac prijenosa kupcu.
Prihodi	**Prihod** nastao tijekom redovnog poslovanja subjekta.
Samostalna prodajna cijena (robe ili usluge)	Cijena po kojoj bi subjekt obećanu robu ili uslugu zasebno prodao **kupcu**.
Cijena transakcije (za ugovor s kupcem)	Iznos naknade na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga **kupcu**, isključujući iznose prikupljene u ime trećih strana.

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj je dodatak sastavni dio standarda. U njemu je opisana primjena točaka od 1. do 129. i jednako je mjerodavan kao i ostali dijelovi ovog standarda.

▼M54

B.1. Ovaj vodič za primjenu podijeljen je u sljedeće kategorije:

▼M52

(a) obveze na činidbu koje se ispunjuju tijekom određenog vremena (točke od B.2. do B.13.);

(b) metode za mjerenje napretka k potpunom ispunjenju obveze na činidbu (točke od B.14. do B.19.);

(c) prodaja s pravom povrata (točke od B.20. do B.27.);

(d) jamstva (točke od B.28. do B.33.);

(e) nalogodavac u usporedbi s agentom (točke od B.34. do B.38.);

(f) mogućnosti kupca u pogledu dodatne robe ili usluga (točke od B.39. do B.43.);

▼M52

(g) neostvarena prava kupaca (točke od B.44. do B.47.);

(h) nepovratne naknade koje se plaćaju unaprijed (i određeni povezani troškovi) (točke od B.48. do B.51.);

▼M54

(i) izdavanje licencija (točke B.52. – B.63.B);

▼M52

(j) ugovori o otkupu (točke od B.64. do B.76.);

(k) sporazumi o konsignaciji (točke B.77. i B.78.)

(l) ugovori o isporuci nakon plaćanja (točke od B.79. do B.82.);

(m) kupčev primitak (točke od B.83. do B.86.); i

(n) objava raščlanjenih prihoda (točke od B.87. do B.89.).

Obveze na činidbu koje se ispunjuju tijekom određenog vremena

B.2. U skladu s točkom 35., obveza na činidbu ispunjuje se tijekom određenog vremena ako je ispunjen jedan od kriterija navedenih u nastavku:

(a) kupac istodobno prima i upotrebljava koristi koje proizlaze iz činidbe subjekta tijekom subjektova izvršenja činidbe (vidjeti točke B.3. i B.4.);

(b) u okviru subjektova izvršenja činidbe stvara se ili poboljšava imovina (na primjer, poslovi u tijeku) koju kupac kontrolira dok se imovina stvara ili poboljšava (vidjeti točku B5.); ili

(c) u okviru subjektova izvršenja činidbe ne stvara se imovina koju subjekt može upotrijebiti na drugačiji način (vidjeti točke od B.6. do B.8.) i subjekt ima ostvarivo pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka (vidjeti točke od B.9. do B.13.).

Istodobno primanje i upotreba koristi iz činidbe subjekta (točka 35. podtočka (a))

B.3. Za neke vrste obveza na činidbu bit će jednostavno procijeniti prima li kupac koristi iz činidbe subjekta dok subjekt izvršuje činidbu te upotrebljava li te koristi istodobno dok ih prima. U primjere su uključene rutinske usluge ili usluge koje se ponavljaju (poput usluga čišćenja) u kojima je moguće odmah utvrditi primitak i istovremenu kupčevu upotrebu koristi iz činidbe subjekta.

▼**M52**

B.4. Za druge vrste obveza na činidbu subjekt možda neće odmah moći utvrditi prima li kupac i upotrebljava li istodobno koristi iz činidbe subjekta dok subjekt izvršuje činidbu. U tim okolnostima obveza na činidbu ispunjuje se tijekom određenog vremena ako subjekt odredi da neki drugi subjekt neće morati u znatnoj mjeri ponovno izvršiti radove koje je subjekt izvršio do određenog trenutka kad bi taj drugi subjekt trebao ispuniti preostale obveze na činidbu za kupca. Pri određivanju bi li neki drugi subjekt trebao u znatnoj mjeri ponovno izvršiti radove koje je subjekt izvršio do određenog trenutka, subjekt je dužan učiniti sljedeće:

(a) zanemariti potencijalna ugovorna ili praktična ograničenja kojima bi se u suprotnom subjektu onemogućio prijenos preostalih obveza na činidbu na drugi subjekt; i

(b) pretpostaviti da drugi subjekt koji ispunjuje preostale obveze na činidbu ne bi ostvario korist iz imovine koju trenutačno kontrolira subjekt i koja bi ostala pod kontrolom subjekta ako bi obveza na činidbu bila prenesena na drugi subjekt.

Kupac nadzire imovinu tijekom njezina nastanka ili poboljšanja (točka 35. podtočka (b))

B.5. Pri određivanju kontrolira li kupac imovinu tijekom njezina nastanka ili poboljšanja u skladu s točkom 35. podtočkom (b), subjekt je dužan primijeniti zahtjeve u pogledu kontrole iz točaka od 31. do 34. i 38. Imovina koja nastaje ili koju se poboljšava (na primjer, imovina iz poslova u tijeku) može biti materijalna ili nematerijalna.

Subjektovim izvršenjem činidbe ne stvara se imovina koja se može upotrijebiti na drugačiji način (točka 35. podtočka (c))

B.6. Pri procjeni može li subjekt imovinu upotrijebiti na drugačiji način u skladu s točkom 36., subjekt je dužan uzeti u obzir učinke ugovornih i praktičnih ograničenja na sposobnost subjekta da izravno usmjeri tu imovinu na neku drugu upotrebu, na primjer prodaja drugom kupcu. Mogućnost raskida ugovora s kupcem nije relevantna za procjenu bi li subjekt mogao izravno usmjeriti imovinu na neku drugu upotrebu.

B.7. Ugovorno ograničenje sposobnosti subjekta da imovinu usmjeri na drugu upotrebu mora biti znatno kako subjekt imovinu ne bi mogao upotrijebiti na alternativan način. Ugovorno je ograničenje znatno ako bi kupac mogao ostvariti svoja prava na obećanu imovinu kad bi imovinu pokušao usmjeriti na drugu upotrebu. S druge strane, ugovorno ograničenje nije znatno ako se, primjerice, imovina u velikoj mjeri može zamijeniti s drugom imovinom koju bi subjekt mogao prenijeti drugom kupcu bez kršenja ugovora i bez stvaranja znatnih troškova koji u suprotnom ne bi bili nastali u vezi s tim ugovorom.

▼**M52**

B.8. Praktično ograničenje sposobnosti subjekta da usmjeri imovinu na drugu upotrebu postoji ako bi subjekt snosio znatne ekonomske gubitke pri usmjeravanju imovine na drugu upotrebu. Znatan ekonomski gubitak mogao bi nastati kad bi subjekt snosio znatne troškove preoblikovanja imovine ili kad bi imovinu mogao prodati samo uz znatan gubitak. Na primjer, subjekt može biti praktično ograničen od preusmjeravanja imovine čije su specifikacije jedinstvene za određenog kupca ili se nalaze u udaljenim područjima.

Pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka (točka 35. podtočka (c))

B.9. U skladu s točkom 37. subjekt ima pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka kad bi subjekt imao pravo na iznos koji služi najmanje kao naknada subjektu za činidbu izvršenu do određenog trenutka u slučaju da kupac ili neka druga stranka raskine ugovor iz razloga koji nije subjektovo neispunjenje obećanja u pogledu činidbe. Iznos koji bi služio kao naknada subjektu za činidbu izvršenu do određenog trenutka bio bi iznos koji približno odgovara prodajnoj cijeni robe ili usluga prenesenih do određenog trenutka (na primjer, povrat troškova koje je snosio subjekt zbog ispunjivanja obveze na činidbu uvećan za razumnu profitnu maržu), a ne iznos kojim se pokriva samo mogući gubitak dobiti subjekta u slučaju raskida ugovora. Naknada razumne profitne marže ne mora biti jednaka profitnoj marži koja se očekuje u slučaju ispunjivanja ugovora u skladu s obećanjem, ali bi subjekt trebao imati pravo na naknadu u bilo kojem od iznosa navedenih u nastavku:

(a) dijelu očekivane profitne marže u ugovoru koja u razumnoj mjeri odražava opseg činidbe subjekta u okviru ugovora prije nego ga kupac (ili neka druga stranka) raskine; ili

(b) razumnom povratu subjektovih troškova kapitala za slične ugovore (ili uobičajene operativne marže subjekta u sličnim ugovorima) ako je marža koja se odnosi posebno na ugovor viša od povrata koji subjekt obično ostvaruje iz sličnih ugovora.

B.10. Pravo subjekta na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka ne mora biti trenutačno bezuvjetno pravo na plaćanje. Često će subjekt imati bezuvjetno pravo na plaćanje isključivo nakon dogovorenog cilja ili nakon potpunog ispunjenja obveze na činidbu. Pri procjeni ima li pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka, subjekt je dužan razmotriti bi li imao ostvarivo pravo zahtijevati ili zadržati plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka kad bi došlo do raskida ugovora prije završetka iz drugih razloga, a ne zbog subjektova neispunjenja obećanja u pogledu činidbe.

▼**M52**

B.11. U okviru nekih ugovora kupac može imati pravo na raskid ugovora samo u određenim razdobljima tijekom trajanja ugovora ili kupac možda uopće nema pravo na raskid ugovora. Ako kupac pokrene raskid ugovora bez prava na raskid ugovora u tom trenutku (uključujući ako kupac ne izvrši svoje obveze u skladu s obećanjima), ugovor (ili drugi zakoni) mogao bi subjektu omogućiti pravo na nastavak prijenosa kupcu robe ili usluga obećanih u ugovoru i zahtijevanje od kupca plaćanja naknade obećane u zamjenu za tu robu ili usluge. U tim okolnostima subjekt ima pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka jer subjekt ima pravo nastaviti izvršavati svoje obveze u skladu s ugovorom i zahtijevati od kupca da izvrši svoje obveze (u koje je uključeno plaćanje obećane naknade).

B.12. Pri procjeni postojanja i ostvarivosti prava na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka, subjekt je dužan uzeti u obzir uvjete iz ugovora i sve zakone ili pravne presedane kojima bi se mogli dopuniti ili poništiti ti uvjeti iz ugovora. U to bi bila uključena i procjena sljedećeg:

(a) dodjeljuje li se subjektu u okviru zakona, administrativne prakse ili pravnog presedana pravo na plaćanje za činidbu do određenog trenutka iako to pravo nije navedeno u ugovoru s kupcem;

(b) upućuje li relevantni pravni presedan na to da slična prava na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka u okviru sličnih ugovora nemaju obvezujući pravni učinak; ili

(c) jesu li uobičajene poslovne prakse subjekta u okviru kojih odabire da neće ostvariti pravo na plaćanje dovele do toga da je to pravo postalo neostvarivo u tom pravnom okruženju. Međutim, bez obzira na mogućnost subjekta da odluči odreći se svojeg prava na plaćanje u sličnim ugovorima, subjekt bi i dalje imao pravo plaćanja do određenog trenutka ako u okviru ugovora s kupcem njegovo pravo na plaćanje za činidbu do određenog trenutka ostane ostvarivo.

B.13. Raspored plaćanja utvrđen u ugovoru ne upućuje nužno na to ima li subjekt ostvarivo pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka. Iako su u rasporedu plaćanja u ugovoru utvrđeni vremenski okvir i iznos naknade koju plaća kupac, iz rasporeda plaćanja ne mora nužno biti vidljivo pravo subjekta na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka. To primjerice može biti zato što bi u ugovoru moglo biti utvrđeno da je naknada primljena od kupca povratna iz drugih razloga, a ne zbog subjektova neispunjenja obećanja iz ugovora u pogledu činidbe.

Metode za mjerenje napretka k potpunom ispunjenju obveze na činidbu

B14. U metode koje je moguće upotrijebiti za mjerenje napretka subjekta k potpunom ispunjenju obveze na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena u skladu s točkama od 35. do 37. uključene su sljedeće:

▼**M52**

(a) metode *outputa* (vidjeti točke od B15. do B17.); i

(b) metode *inputa* (vidjeti točke B18. i B19.).

Metode outputa

B15. Metodama *outputa* priznaju se prihodi na temelju izravnih mjerenja vrijednosti za kupca robe ili usluga koje su prenesene do određenog datuma u odnosu na preostalu robu ili usluge obećane u okviru ugovora. U metode *outputa* uključene su metode poput ispitivanja činidbe izvršene do određenog datuma, procjena ostvarenih rezultata, ostvarenih ciljeva, proteklog vremena i proizvedenih ili dostavljenih jedinica. Kad subjekt procjenjuje hoće li primijeniti metodu *outputa* na mjerenje svojeg napretka, subjekt je dužan razmotriti bi li odabranim *outputom* mogao vjerodostojno prikazati napredak subjekta k potpunom ispunjenju obveze na činidbu. Metodom *outputa* ne bi se pružio vjerodostojan prikaz napretka subjekta ako se odabranim *outputom* ne bi moglo mjeriti neku robu ili usluge za koje je kontrola prenesena na kupca. Na primjer, metodama *outputa* koje se temelje na proizvedenim ili dostavljenim jedinicama ne bi se vjerodostojno prikazala uspješnost subjekta u ispunjivanju obveze na činidbu ako je na kraju izvještajnog razdoblja činidba subjekta rezultirala nedovršenim proizvodom ili gotovom robom koju kontrolira kupac, a te stavke nisu uključene u mjerenje *outputa*.

B16. Kao praktično rješenje, ako subjekt ima pravo na naknadu od kupca u iznosu koji izravno odgovara vrijednosti koju kupac ostvaruje iz činidbe subjekta izvršene do određenog datuma (na primjer, ugovor o uslugama u okviru kojeg subjekt naplaćuje fiksni iznos za svaki sat pružanja usluge), subjekt može priznati prihode u iznosu za koji subjekt ima pravo izdati račun.

B17. Nedostatci su metoda *outputa* činjenice da *outputi* upotrijebljeni za mjerenje napretka možda neće biti izravno uočljivi te da informacije potrebne za njihovu primjenu možda neće biti dostupne subjektu bez nepotrebnih troškova. Stoga bi moglo biti potrebno upotrijebiti metode *inputa*.

Metode inputa

B18. Metodama *inputa* priznaju se prihodi na temelju napora ili *inputa* koje subjekt upotrebljava radi ispunjenja obveze na činidbu (na primjer, upotrijebljeni resursi, utrošeni sati rada, nastali troškovi, proteklo vrijeme ili strojni sati rada) u odnosu na ukupan očekivani *input* radi ispunjenja te obveze na činidbu. Ako su napori ili *inputi* subjekta ravnomjerno raspoređeni na ukupno razdoblje izvršenja činidbe, može biti primjereno da subjekt priznaje prihod na linearnoj osnovi.

B19. Nedostatak je metoda *inputa* da možda neće postojati izravan odnos između *inputa* subjekta i prijenosa kontrole nad robom ili uslugama kupcu. Stoga je subjekt dužan iz metode *inputa* isključiti učinke svih *inputa* koji, u skladu s ciljem mjerenja napretka iz točke 39., ne prikazuju činidbu subjekta u prijenosu kontrole nad robom ili uslugama kupcu. Na primjer, pri upotrebi metode *inputa* temeljene na troškovima, prilagodba mjerenja napretka mogla bi biti potrebna u sljedećim okolnostima:

▼M52

(a) ako se nastalim troškom ne pridonosi napretku subjekta u ispunjavanju obveze na činidbu. Na primjer, subjekt ne bi priznao prihode na temelju nastalih troškova koji se mogu pripisati znatnim neučinkovitostima u činidbi subjekta koje se nisu odrazile u cijeni ugovora (na primjer, troškovi za neočekivane količine potrošenog materijala, uloženog rada ili drugih resursa koji su nastali radi ispunjivanja obveze na činidbu).

(b) ako nastali trošak nije razmjeran napretku subjekta u ispunjivanju obveze na činidbu. U tim bi se okolnostima činidba subjekta najbolje mogla prikazati prilagodbom metode *inputa* tako da se prihodi priznaju samo do iznosa tog nastalog troška. Na primjer, vjerodostojan bi se prikaz činidbe subjekta mogao dobiti priznavanjem prihoda u iznosu jednakom trošku za robu upotrijebljenu radi ispunjenja obveze na činidbu ako subjekt pri sklapanju ugovora očekuje da će biti ispunjeni svi uvjeti navedeni u nastavku:

i. roba nije različita;

ii. očekuje se da će kupac preuzeti kontrolu nad robom znatno prije nego što primi usluge povezane s tom robom;

iii. trošak prenesene robe znatan je u odnosu na ukupne očekivane troškove potpunog ispunjenja obveze na činidbu; i

iv. subjekt nabavlja robu od treće strane i nije u znatnoj mjeri uključen u osmišljavanje i proizvodnju robe (ali subjekt djeluje kao nalogodavac u skladu s točkama od B34. do B38.).

Prodaja s pravom povrata

B20. U nekim ugovorima subjekt kupcu prenosi kontrolu nad proizvodom te kupcu dodjeljuje pravo povrata proizvoda iz različitih razloga (primjerice nezadovoljstvo proizvodom) i pravo ostvarivanja bilo koje kombinacije sljedećih stavki:

(a) puni ili djelomični povrat plaćene naknade;

(b) kredit koji se može primijeniti na dugovane iznose ili iznose koji će se dugovati subjektu; i

(c) drugi proizvod u zamjenu.

B21. Pri obračunu prijenosa proizvoda s pravom povrata (i nekih usluga koje se pružaju, a podliježu pravu povrata) subjekt je dužan priznati sve sljedeće stavke:

(a) prihode od prenesenih proizvoda u iznosu naknade na koju subjekt očekuje da će imati pravo (stoga prihodi ne bi bili priznati za proizvode čiji se povrat očekuje);

▼**M52**

(b) obvezu povrata; i

(c) imovinu (i odgovarajuću prilagodbu troškova prodaje) na temelju svojeg prava na povrat proizvoda od kupaca po podmirivanju obveze povrata.

B22. Obećanje subjekta da će biti spreman prihvatiti vraćen proizvod tijekom razdoblja povrata ne smije se obračunati kao obveza na činidbu uz obvezu osiguranja povrata.

B23. Subjekt je dužan primijeniti zahtjeve iz točaka od 47. do 72. (uključujući zahtjeve u pogledu ograničavajućih procjena promjenjive naknade iz točaka od 56. do 58.) u svrhu određivanja iznosa naknade na koji subjekt očekuje da ima pravo (odnosno, isključujući proizvode čiji se povrat očekuje). Za sve primljene iznose (ili potraživane iznose) na koje subjekt ne očekuje da ima pravo, subjekt ne smije priznati prihod pri prijenosu proizvoda kupcima, ali je dužan priznati te primljene iznose (ili potraživane iznose) kao obvezu povrata. Naknadno na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt je dužan ažurirati svoju procjenu iznosâ na koje očekuje da ima pravo u zamjenu za prenesene proizvode i primjenjuje odgovarajuće promjene na cijenu transakcije te stoga na iznos priznatog prihoda.

B24. Subjekt je dužan ažurirati mjerenje obveze povrata na kraju svakog izvještajnog razdoblja zbog promjena očekivanja u pogledu iznosâ povrata. Subjekt je dužan priznati odgovarajuće prilagodbe kao prihod (ili smanjenje prihoda).

B25. Imovina priznata kao pravo subjekta na povrat proizvoda od kupca po podmirivanju obveze povrata početno se mjeri na temelju prethodne knjigovodstvene vrijednosti proizvoda (na primjer, zalihe) umanjene za sve očekivane troškove povrata tih proizvoda (uključujući moguća smanjenja vrijednosti koju vraćeni proizvodi predstavljaju za subjekt). Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt je dužan ažurirati mjerenje imovine proizišle iz promjena očekivanja u pogledu proizvoda koji će biti vraćeni. Subjekt je dužan prezentirati imovinu odvojeno od obveze povrata.

B26. Zamjene jednog proizvoda za drugi iste vrste, kvalitete, stanja i cijene (na primjer, jedne boje ili veličine za drugu) koje provode kupci ne smatraju se povratom za potrebe primjene ovog standarda.

B27. Ugovori u kojima kupac može vratiti neispravan proizvod u zamjenu za ispravan proizvod procjenjuju se u skladu sa smjernicama o jamstvima iz točaka od B28. do B33.

▼**M52**

Jamstva

B28. Uobičajeno je da subjekt osigurava (u skladu s ugovorom, zakonodavstvom ili uobičajenom poslovnom praksom subjekta) jamstvo u pogledu prodaje proizvoda (bez obzira na to radi li se o robi ili usluzi). Vrste jamstava mogu se znatno razlikovati u različitim sektorima i ugovorima. Nekim se jamstvima kupcu pruža osiguranje da će dotični proizvod funkcionirati na način na koji su stranke predvidjele jer je u skladu s dogovorenim specifikacijama. Drugim se jamstvima kupcu pruža usluga uz osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama.

B29. Ako kupac ima mogućnost odvojene kupnje jamstva (na primjer zbog toga što je cijena jamstva određena odvojeno ili se o njemu odvojeno pregovara), jamstvo se smatra različitom uslugom jer subjekt kupcu obećava pružiti uslugu uz proizvod čija je funkcionalnost opisana u ugovoru. U tim je okolnostima subjekt dužan obračunati obećano jamstvo kao obvezu na činidbu u skladu s točkama od 22. do 30. i raspodijeliti dio cijene transakcije na tu obvezu na činidbu u skladu s točkama od 73. do 86.

B30. Ako kupac nema mogućnost odvojene kupnje jamstva, subjekt je dužan obračunati jamstvo u skladu s MRS-om 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*, osim ako se obećanim jamstvom ili dijelom obećanog jamstva kupcu pruža usluga uz osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama.

B31. Pri procjeni pruža li se jamstvom kupcu usluga uz osiguranje usklađenosti proizvoda s dogovorenim specifikacijama, subjekt je dužan uzeti u obzir čimbenike, primjerice one navedene u nastavku:

(a) zahtijeva li se jamstvo zakonodavstvom – ako se od subjekta zakonodavnim odredbama zahtijeva pružanje jamstva, činjenica da takve zakonodavne odredbe postoje upućuje na to da se obećano jamstvo ne smatra obvezom na činidbu jer takvi zahtjevi općenito postoje kako bi se kupce zaštitilo od rizika kupnje neispravnih proizvoda.

(b) trajanje razdoblja pokrivenosti jamstvom – što je dulje razdoblje, to je vjerojatnije da će se obećano jamstvo smatrati obvezom na činidbu jer je vjerojatnije da će se pružiti usluga uz osiguranje da je proizvod usklađen s dogovorenim specifikacijama.

(c) vrsta zadataka koje subjekt obećava izvršiti – ako subjekt treba izvršiti određene zadatke kako bi pružio osiguranje da je proizvod usklađen s dogovorenim specifikacijama (na primjer, usluga otpreme pri povratu neispravnog proizvoda), zbog tih zadataka vjerojatno ne nastaje obveza na činidbu.

▼M52

B32. Ako se jamstvom ili dijelom jamstva kupcu pruža usluga uz osiguranje usklađenosti proizvoda s dogovorenim specifikacijama, obećana usluga smatra se obvezom na činidbu. Stoga je subjekt dužan raspodijeliti cijenu transakcije na proizvod i uslugu. Ako subjekt obeća jamstvo u obliku osiguranja i jamstvo u obliku usluge, ali ih ne može u razumnoj mjeri odvojeno obračunati, subjekt je dužan obračunati oba jamstva zajedno kao jednu obvezu na činidbu.

B33. Na temelju zakonodavnih odredaba kojima se od subjekta zahtijeva da plati naknadu u slučaju da njegovi proizvodi uzrokuju ozljedu ili štetu ne nastaje obveza na činidbu. Na primjer, proizvođač može prodavati proizvode u jurisdikciji u kojoj je u skladu sa zakonodavstvom proizvođač odgovoran za svu štetu (na primjer osobnom imovinom) koju bi kupac mogao prouzročiti pri upotrebi proizvoda u svrhe kojima je namijenjen. Slično tomu, obveza na činidbu ne nestaje zbog obećanja subjekta da će kupcu osigurati nadoknadu za obveze i štetu koje proizlaze iz potraživanja nastalih jer se proizvodima subjekta krše patenti, autorska prava, žigovi ili druga prava. Subjekt je dužan takve obveze obračunavati u skladu s MRS-om 37.

Nalogodavac u usporedbi s agentom

▼M54

B.34. Ako je druga stranka uključena u pružanje robe ili usluga kupcu, subjekt je dužan utvrditi smatra li se njegovo obećanje obvezom na činidbu u smislu njegova pružanja određene robe ili usluga (odnosno, subjekt je nalogodavac) ili u pogledu ugovaranja da tu robu ili usluge pruži druga stranka (odnosno, subjekt je agent). Subjekt utvrđuje je li nalogodavac ili agent za svaku određenu robu ili uslugu obećanu kupcu. Određena roba ili usluga jest različita roba ili usluga (ili različit paket robe ili usluga) koja će se pružiti kupcu (vidjeti točke 27. – 30.). Ako ugovor s kupcem uključuje više od jedne stavke određene robe ili usluge, subjekt za neke određene stavke robe ili usluga može biti nalogodavac, a za druge agent.

B.34.A Kako bi utvrdio vrstu svojeg obećanja (kako je opisano u točki B.34.), subjekt je dužan učiniti sljedeće:

(a) utvrditi određenu robu ili usluge koje će se pružiti kupcu (što, primjerice, može biti pravo da robu ili uslugu pruži druga stranka (vidjeti točku 26.)); i

(b) procijeniti kontrolira li (kako je opisano u točki 33.) svu određenu robu ili svaku određenu uslugu prije prijenosa te robe ili usluge kupcu.

B.35. Subjekt je nalogodavac ako kontrolira određenu robu ili uslugu prije prijenosa te robe ili usluge kupcu. Međutim, subjekt nužno ne kontrolira određenu robu ako zakonsko vlasništvo nad tom robom stekne samo kratkotrajno prije nego što se zakonsko vlasništvo prenese kupcu. Subjekt koji djeluje kao nalogodavac obvezu na činidbu u pogledu pružanja određene robe ili usluge može ispuniti sam ili može uključiti neku drugu stranku (na primjer, podizvođača) radi ispunjenja nekih ili svih dijelova obveze na činidbu u njegovo ime.

▼**M54**

B.35.A Ako je u pružanje robe ili usluga kupcu uključena druga stranka, subjekt koji djeluje kao nalogodavac stječe kontrolu nad bilo čim od sljedećeg:

(a) robom ili drugom imovinom druge stranke koju zatim prenosi kupcu.

(b) pravom da uslugu pruži druga stranka, što subjektu omogućuje da toj stranci naloži da pruži uslugu kupcu u njegovo ime.

(c) robom ili uslugom druge stranke koju zatim kombinira s drugom robom ili uslugama u okviru pružanja određene robe ili usluge kupcu. Na primjer, ako subjekt pruža znatnu uslugu povezivanja robe ili usluga (vidjeti točku 29. podtočku (a)) koje pruža druga stranka s određenom robom ili uslugom za koju je kupac sklopio ugovor, subjekt kontrolira tu robu ili uslugu prije prijenosa te robe ili usluge kupcu. To je stoga što subjekt prvo stječe kontrolu nad ulaznim proizvodima za određenu robu ili uslugu (koja uključuje robu ili usluge drugih stranaka) i usmjerava njihovu uporabu kako bi stvorio kombinirani proizvod koji je određena roba ili usluga.

B.35.B Kada subjekt koji je nalogodavac ispuni obvezu na činidbu (ili dok je ispunjava), subjekt priznaje prihod u bruto iznosu naknade na koju očekuje da ima pravo u zamjenu za određenu prenesenu robu ili uslugu.

B.36. Subjekt je agent ako je njegova obveza na činidbu dogovoriti da određenu robu ili usluge pruži druga stranka. Subjekt koji je agent ne kontrolira određenu robu ili uslugu koju pruža druga stranka prije prijenosa te robe ili usluge kupcu. Kada subjekt koji je agent ispuni obvezu na činidbu (ili dok je ispunjava), subjekt priznaje prihod u iznosu naknade ili provizije na koju očekuje da ima pravo u zamjenu za dogovor da određenu robu ili usluge pruži druga stranka. Naknada ili provizija subjekta može biti neto iznos naknade koju subjekt zadržava nakon plaćanja drugoj stranci naknade primljene u zamjenu za robu ili usluge koje će ta stranka pružiti.

B.37. Pokazatelji da subjekt kontrolira određenu robu ili uslugu prije njezina prijenosa na kupca (te, posljedično, da je nalogodavac (vidjeti točku B.35.)) među ostalim uključuju sljedeće:

(a) subjekt je prvenstveno odgovoran ispuniti obećanje da će pružiti određenu robu ili uslugu. To obično uključuje odgovornost za prihvatljivost određene robe ili usluge (na primjer, prvenstvena odgovornost da roba ili usluga budu u skladu sa specifikacijama kupca). Ako je subjekt prvenstveno odgovoran za ispunjenje obećanja da će pružiti određenu robu ili uslugu, to može upućivati na to da druga stranka uključena u pružanje određene robe ili usluge djeluje u ime subjekta.

▼M54

(b) za subjekt nastaje rizik zaliha prije prijenosa određene robe ili usluge na kupca ili nakon prijenosa kontrole na kupca (na primjer, ako kupac ima pravo povrata). Na primjer, ako subjekt stekne ili se obveže da će steći određenu robu ili uslugu prije stjecanja ugovora s kupcem, to može upućivati na to da subjekt ima mogućnost usmjeravanja upotrebe i stjecanja gotovo svih preostalih koristi od robe ili usluge prije njezina prijenosa na kupca.

(c) subjekt ima diskrecijsko pravo pri utvrđivanju cijene određene robe ili usluge. Utvrđivanje cijene koju kupac plaća za određenu robu ili uslugu može upućivati na to da subjekt ima mogućnost usmjeravanja upotrebe te robe ili usluge i stjecanja gotovo svih preostalih koristi. No u određenim slučajevima agent može imati diskrecijsko pravo pri utvrđivanju cijena. Na primjer, agent može imati određenu fleksibilnost pri utvrđivanju cijena kako bi ostvario dodatan prihod iz svoje usluge ugovaranja da robu ili usluge kupcima pruže druge stranke.

B.37.A. Pokazatelji iz točke B.37. mogu biti više ili manje relevantni za procjenu kontrole ovisno o vrsti određene robe ili usluge i uvjetima ugovora. Nadalje, različitim se pokazateljima u različitim ugovorima mogu pružiti uvjerljiviji dokazi.

B.38. Ako druga stranka preuzme obveze na činidbu i ugovorna prava subjekta u ugovoru tako da subjekt više nije obvezan ispuniti obvezu na činidbu u pogledu prijenosa određene robe ili usluge kupcu (odnosno, subjekt više ne djeluje kao nalogodavac), subjekt ne smije priznati prihode za tu obvezu na činidbu. Umjesto toga, subjekt je dužan procijeniti hoće li priznati prihode za ispunjenje obveze na činidbu radi stjecanja ugovora za drugu stranku (odnosno, djeluje li subjekt kao agent).

▼M52

Mogućnosti kupca u pogledu dodatne robe ili usluga

B39. Mogućnosti kupca da stekne dodatnu robu ili usluge besplatno ili uz diskont mnogobrojne su, a uključuju prodajni bonus, nagradne bodove za kupce, mogućnosti obnavljanja ugovora ili druge diskonte na buduću robu ili usluge.

B40. Ako u ugovoru subjekt kupcu dodijeli mogućnost stjecanja dodatne robe ili usluga, na temelju te mogućnosti nastaje obveza na činidbu u ugovoru samo ako se tom mogućnošću kupcu osigurava materijalno pravo koje ne bi primio bez sklapanja tog ugovora (na primjer, diskont kojim se uvećava raspon diskonta koji se općenito daju za tu robu ili usluge toj kategoriji kupca na tom zemljopisnom području ili tržištu). Ako se u okviru te mogućnosti kupcu osigurava materijalno pravo, kupac zapravo subjektu plaća unaprijed za buduću robu ili usluge te subjekt priznaje prihod kad se ta buduća roba ili usluge prenesu ili kad istekne ta mogućnost.

▼M52

B41. Ako kupac ima mogućnost stjecanja dodatne robe ili usluge po cijeni koja bi odražavala samostalnu prodajnu cijenu te robe ili usluge, tom se mogućnošću kupcu ne osigurava materijalno pravo čak niti ako se ta mogućnost može ostvariti samo sklapanjem prethodnog ugovora. U tim je slučajevima subjekt dao marketinšku ponudu koju je dužan obračunati u skladu s ovim standardom samo ako kupac ostvari mogućnost kupnje dodatne robe ili usluga.

B42. Točkom 74. zahtijeva se raspodjela cijene transakcije na obveze na činidbu na temelju relativne samostalne prodajne cijene. Ako samostalna prodajna cijena mogućnosti kupca da stekne dodatnu robu ili usluge nije izravno uočljiva, subjekt ju je dužan procijeniti. U toj se procjeni odražava diskont koji bi kupac dobio pri ostvarivanju mogućnosti, prilagođen za sljedeće dvije stavke:

(a) sve diskonte koje bi kupac mogao primiti bez ostvarivanja mogućnosti; i

(b) vjerojatnost ostvarivanja te mogućnosti.

B43. Ako kupac ima materijalno pravo stjecanja buduće robe ili usluga, a ta roba ili usluge slične su izvornoj robi ili uslugama u ugovoru te se pružaju u skladu s uvjetima iz izvornog ugovora, subjekt može, kao praktičnu alternativu procjeni samostalne prodajne cijene mogućnosti, raspodijeliti cijenu transakcije na tu moguću robu ili usluge na temelju robe ili usluga koje očekuje pružiti i odgovarajuće očekivane naknade. Te se vrste mogućnosti općenito upotrebljavaju za obnavljanja ugovora.

Neostvarena prava kupaca

B44. U skladu s točkom 106., po primitku predujma od kupca subjekt je dužan priznati ugovornu obvezu u iznosu predujma za svoju obvezu na činidbu u pogledu prijenosa, ili spremnosti za prijenos, robe ili usluga u budućim razdobljima. Subjekt je dužan prestati priznavati tu ugovornu obvezu (i priznavati prihod) kad prenese tu robu ili usluge te stoga ispuni svoju obvezu na činidbu.

B45. Nepovratnim predujmom koji kupac plaća subjektu omogućuje se kupcu pravo primitka robe ili usluge u budućem razdoblju (i obvezuje se subjekt na spremnost za prijenos robe ili usluge). Međutim, kupci ne mogu ostvariti sva svoja ugovorna prava. Ta neostvarena prava često se smatraju neiskorištenim darovnim bodovima.

B46. Ako subjekt očekuje da će imati pravo na iznos neiskorištenih darovnih bodova u okviru ugovorne obveze, subjekt je dužan priznati očekivani iznos neiskorištenih darovnih bodova kao prihod razmjerno obrascu prava koja je ostvario kupac. Ako subjekt ne očekuje da će imati pravo na iznos neiskorištenih darovnih bodova, subjekt je dužan priznati očekivani iznos neiskorištenih darovnih bodova kao prihod kada vjerojatnost da će kupac ostvariti svoja preostala prava postane mala. Kako bi se utvrdilo očekuje li subjekt da će imati pravo na iznos neiskorištenih darovnih bodova, subjekt je dužan uzeti u obzir zahtjeve iz točaka od 56. do 58. u pogledu ograničavajućih procjena promjenjive naknade.

▼M52

B47. Subjekt je dužan priznati obvezu (a ne prihod) za svaku primljenu naknadu koja je primjenjiva na neostvarena prava kupca koja je subjekt obvezan uputiti drugoj stranci, na primjer vladinu tijelu, u skladu s primjenjivim zakonima o nepreuzetoj imovini.

Nepovratne naknade koje se plaćaju unaprijed (i određeni povezani troškovi)

B48. U nekim ugovorima subjekt kupcu naplaćuje nepovratnu naknadu koja se plaća unaprijed na datum sklapanja ugovora ili oko tog datuma. U primjere su uključene naknade za upis u ugovorima o članstvu u teretanama, aktivacijske naknade u ugovorima za telekomunikacijske usluge, naknade za pripremu u nekim ugovorima o uslugama te početne naknade u nekim ugovorima o opskrbi.

B49. Kako bi utvrdio obveze na činidbu u takvim ugovorima, subjekt je dužan procijeniti odnosi li se naknada na prijenos obećane robe ili usluge. Iako se nepovratna naknada koja se plaća unaprijed odnosi na aktivnost koju subjekt mora provesti na datum sklapanja ugovora ili oko tog datuma u svrhu ispunjenja ugovora, u brojnim slučajevima ta aktivnost ne rezultira prijenosom obećane robe ili usluge kupcu (vidjeti točku 25.). Umjesto toga, naknada koja se plaća unaprijed jest predujam za buduću robu ili usluge te bi se stoga priznavala kao prihod nakon pružanja te buduće robe ili usluga. Razdoblje priznavanja prihoda produžilo bi se i nakon početnog ugovornog razdoblja ako subjekt kupcu dodijeli mogućnost obnavljanja ugovora te se tom mogućnošću kupcu osigurava materijalno pravo kako je opisano u točki B40.

B50. Ako se nepovratna naknada koja se plaća unaprijed odnosi na robu ili uslugu, subjekt je dužan procijeniti hoće li obračunati robu ili uslugu kao odvojenu obvezu na činidbu u skladu s točkama od 22. do 30.

B51. Subjekt može djelomično naplatiti nepovratnu naknadu kao nadoknadu troškova nastalih pri sastavljanju ugovora (ili drugih administrativnih troškova kako su opisani u točki 25.). Ako se tim pripremnim aktivnostima ne ispunjuje obveza na činidbu, subjekt je dužan zanemariti te aktivnosti (i povezane troškove) pri mjerenju napretka u skladu s točkom B19. To je zato što se pripremnim aktivnostima ne prikazuje prijenos usluga kupcu. Subjekt je dužan procijeniti jesu li troškovi nastali pri sastavljanju ugovora rezultirali imovinom koja se priznaje u skladu s točkom 95.

Izdavanje licencija

▼M54

B.52. Licencijom se utvrđuju prava kupca na intelektualno vlasništvo subjekta. Licencije za intelektualno vlasništvo mogu među ostalim uključivati licencije za bilo što od sljedećeg:

(a) programsku opremu i tehnologiju;

(b) filmove, glazbu i druge oblike medija i zabave;

(c) franšize; i

(d) patente, žigove i autorska prava.

▼M54

B.53. Uz obećanje dodjele licencije (ili licencija) kupcu, subjekt kupcu može obećati i prijenos druge robe ili usluga. Ta obećanja mogu biti izričito navedena u ugovoru ili se podrazumijevati u skladu s uobičajenom poslovnom praksom, objavljenim politikama ili određenim izjavama subjekta (vidjeti točku 24.). Kao i u drugim vrstama ugovora, ako je u ugovor s kupcem uključeno obećanje u pogledu dodjele licencije (ili licencija) uz ostalu obećanu robu ili usluge, subjekt primjenjuje točke 22. – 30. za utvrđivanje svih obveza na činidbu u ugovoru.

▼M52

B54. Ako se obećanje u pogledu dodjele licencije ne razlikuje od ostale obećane robe ili usluga u ugovoru u skladu s točkama od 26. do 30., subjekt je dužan obračunati obećanje u pogledu dodjele licencije i tu ostalu robu ili usluge zajedno kao jednu obvezu na činidbu. U primjere licencije koje se ne razlikuju od ostale robe ili usluga obećanih u ugovoru uključeno je sljedeće:

(a) licencija koja je sastavni dio materijalne robe i ključna je za funkcionalnost robe; te

(b) licencija na temelju koje kupac može ostvariti korist samo u kombinaciji s povezanom uslugom (primjerice usluga na internetu koju pruža subjekt, a kojom se dodjelom licencije kupcu omogućuje pristup sadržaju).

B55. Ako se licencija ne razlikuje, subjekt je dužan primijeniti točke od 31. do 38. kako bi utvrdio je li obveza na činidbu (u koju je uključena obećana licencija) obveza na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena ili u određenom trenutku.

B56. Ako se obećanje u pogledu dodjele licencije razlikuje od ostale obećane robe ili usluga u okviru ugovora te je stoga obećanje u pogledu dodjele licencije zasebna obveza na činidbu, subjekt je dužan utvrditi prenosi li se licencija kupcu u određenom trenutku ili tijekom određenog vremena. Pri tom određivanju subjekt je dužan odrediti omogućuje li se kupcu vrstom obećanja subjekta u pogledu dodjele licencije kupcu bilo koje od sljedećeg:

(a) pravo pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta tijekom čitavog razdoblja trajanja licencije; ili

(b) pravo upotrebe intelektualnog vlasništva subjekta u određenom trenutku u kojem se dodjeljuje licencija.

Određivanje vrste obećanja subjekta

▼M54

B.57. [izbrisano]

B.58. Obećanje subjekta u pogledu dodjele licencije jest obećanje da će omogućiti pravo pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta ako su ispunjeni svi kriteriji navedeni u nastavku:

▼M54

(a) ugovorom se zahtijeva, ili kupac u razumnoj mjeri očekuje, da subjekt poduzme radnje kojima znatno utječe na intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava (vidjeti točke B.59. i B.59.A.);

(b) zbog prava koja se dodjeljuju licencijom kupac je izravno izložen svim pozitivnim ili negativnim učincima radnji subjekta utvrđenih u točki B.58. podtočki (a); i

(c) te radnje ne rezultiraju prijenosom robe ili usluge kupcu tijekom provedbe tih radnji (vidjeti točku 25.).

▼M52

B59. U čimbenike koji bi mogli upućivati na to da bi kupac mogao u razumnoj mjeri očekivati da će subjekt poduzeti radnje kojima se znatno utječe na intelektualno vlasništvo uključene su uobičajena poslovna praksa, objavljene politike ili određene izjave subjekta. Iako nije presudan čimbenik, postojanje zajedničkog ekonomskog interesa (na primjer, licencija temeljenih na prodaji) subjekta i kupca povezanog s intelektualnim vlasništvom na koje kupac ima prava isto tako može upućivati na to da bi kupac u razumnoj mjeri mogao očekivati da će subjekt poduzeti takve radnje.

▼M54

B.59.A. Subjektove radnje znatno utječu na intelektualno vlasništvo na koje kupac ima pravo ako vrijedi jedno sljedećeg:

(a) očekuje se da će te radnje znatno promijeniti oblik (na primjer, koncepcija ili sadržaj) ili funkcionalnost (na primjer, sposobnost izvršenja funkcije ili zadaće) intelektualnog vlasništva; ili

(b) sposobnost kupca da stekne koristi od intelektualnog vlasništva u velikoj mjeri proizlazi iz tih radnji ili o njima u velikoj mjeri ovisi. Na primjer, korist od robne marke često proizlazi iz ili ovisi o tekućim radnjama subjekta kojima se podupire ili održava vrijednost intelektualnog vlasništva.

U skladu s time, ako intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava ima znatnu samostalnu funkcionalnost, znatan dio koristi od tog intelektualnog vlasništva proizlazi iz te funkcionalnosti. Posljedično, radnje subjekta ne bi znatno utjecale na sposobnost kupca da stekne korist od tog intelektualnog vlasništva osim ako te radnje znatno ne mijenjaju njegov oblik ili funkcionalnost. Vrste intelektualnog vlasništva koje često imaju znatnu samostalnu funkcionalnost uključuju programsku opremu, biološke spojeve ili formule lijekova te gotov medijski sadržaj (na primjer, filmovi, televizijske emisije i glazbene snimke).

▼M52

B60. Ako su ispunjeni kriteriji iz točke B58., subjekt je dužan obračunati obećanje u pogledu dodjele licencije kao obvezu na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena jer će kupac istodobno primati i ostvarivati koristi iz subjektove činidbe koja se odnosi na osiguranje pristupa intelektualnom vlasništvu tijekom izvršenja te činidbe (vidjeti točku 35. podtočku (a)). Subjekt je dužan primijeniti točke od 39. do 45. kako bi odabrao odgovarajuću metodu mjerenja svojeg napretka k potpunom ispunjenju te obveze na činidbu u pogledu omogućivanja pristupa.

▼**M52**

B61. Ako kriteriji iz točke B58. nisu ispunjeni, svrha je subjektova obećanja osigurati pravo na upotrebu intelektualnog vlasništva subjekta dok to intelektualno vlasništvo postoji (u smislu oblika i funkcionalnosti) u trenutku u kojem se licencija dodjeljuje kupcu. To znači da kupac može upravljati upotrebom licencije i ostvariti gotovo sve preostale koristi iz nje u trenutku prijenosa licencije. Subjekt je dužan obračunati obećanje u pogledu osiguranja prava na upotrebu intelektualnog vlasništva subjekta kao obvezu na činidbu koja se ispunjava u određenom trenutku. Subjekt je dužan primijeniti točku 38. kako bi utvrdio trenutak u kojem se licencija prenosi kupcu. Međutim, prihod se ne može priznati za licenciju kojom se osigurava pravo na upotrebu intelektualnog vlasništva subjekta prije početka razdoblja tijekom kojeg kupac može upotrebljavati licenciju i ostvarivati korist iz nje. Na primjer, ako razdoblje trajanja licencije za upotrebu programske opreme započne prije nego što subjekt dodijeli (ili na drugi način učini dostupnim) kôd kojim se kupcu omogućuje da odmah upotrebljava programsku opremu, subjekt ne bi priznao prihod prije nego što se taj kôd dodijeli (ili na drugi način učini dostupnim).

B62. Subjekt je dužan zanemariti čimbenike navedene u nastavku pri utvrđivanju dodjeljuje li se licencijom pravo pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta ili pravo upotrebe intelektualnog vlasništva subjekta:

(a) vremenska ograničenja, zemljopisnu regiju ili upotrebu – tim se ograničenjima definiraju značajke obećane licencije, a ne definira se ispunjuje li subjekt svoju obvezu na činidbu u određenom trenutku ili tijekom određenog vremena.

(b) jamstva koja pruža subjekt u pogledu valjanog patenta za intelektualno vlasništvo i zaštite tog patenta od neovlaštene upotrebe – obećanje u pogledu zaštite patentnog prava nije obveza na činidbu jer se činom zaštite patenta štiti vrijednost imovine intelektualnog vlasništva subjekta i pruža osiguranje kupcu da prenesena licencija zadovoljava specifikacije licencije obećane u ugovoru.

Licencije temeljene na prodaji ili upotrebi

B63. Neovisno o zahtjevima iz točaka od 56. do 59., subjekt je dužan priznati prihod za licencije temeljene na prodaji ili upotrebi obećane u zamjenu za licenciju za intelektualno vlasništvo samo kada (i u onoj mjeri u kojoj) nastane kasniji od događaja navedenih u nastavku:

(a) nastanak naknadne prodaje ili upotrebe; i

(b) ispunjena je (ili djelomično ispunjena) obveza na činidbu na koju je raspodijeljen dio licencije temeljene na prodaji ili upotrebi ili čitava licencija temeljena na prodaji ili upotrebi.

▼**M54**

B.63.A. Zahtjev za licenciju temeljenu na prodaji ili upotrebi iz točke B.63. primjenjuje se ako se licencija odnosi samo na licenciju za intelektualno vlasništvo ili ako je licencija za intelektualno vlasništvo glavni element obuhvaćen licencijom (na primjer, licencija za intelektualno vlasništvo može biti glavni element obuhvaćen licencijom ako subjekt razumno očekuje da će kupac licenciji pripisati znatno veću vrijednost nego ostaloj robi ili uslugama na koje se licencija odnosi).

▼**M54**

B.63.B. Ako je zahtjev iz točke B.63.A. ispunjen, prihod od licencije temeljene na prodaji ili upotrebi priznaje se u cijelosti u skladu s točkom B.63. Ako zahtjev iz točke B.63.A. nije ispunjen, na licenciju temeljenu na prodaji ili upotrebi primjenjuju se zahtjevi o promjenjivoj naknadi iz točaka 50. – 59.

▼**M52**

Ugovori o otkupu

B64. Ugovor o otkupu jest ugovor kojim subjekt prodaje imovinu i istodobno obećava da će otkupiti imovinu ili ima mogućnost (u okviru istog ugovora ili drugog ugovora) otkupa imovine. Otkupljena imovina može biti imovina koja je izvorno prodana kupcu, imovina koja je u znatnoj mjeri jednaka toj imovini ili druga imovina čiji je sastavni dio izvorno prodana imovina.

B65. Ugovori o otkupu općenito mogu biti u tri oblika:

(a) obveza subjekta u pogledu otkupa imovine (terminski ugovor);

(b) pravo subjekta na otkup imovine (opcija kupnje); i

(c) obveza subjekta u pogledu otkupa imovine na zahtjev kupca (opcija prodaje).

Terminski ugovor ili opcija kupnje

B66. Ako subjekt ima obvezu ili pravo otkupa imovine (terminski ugovor ili opcija kupnje), kupac ne preuzima kontrolu nad imovinom jer kupac ima ograničenu sposobnost upravljanja upotrebom imovine i ostvarivanja svih preostalih koristi iz nje iako kupac možda ima fizičko vlasništvo nad imovinom. Stoga je subjekt dužan obračunati ugovor kao jednu od dviju mogućnosti navedenih u nastavku:

(a) najam u skladu s MRS-om 17 *Najmovi*, ako subjekt može ili mora otkupiti imovinu u iznosu nižem od izvorne prodajne cijene imovine; ili

(b) financijski sporazum u skladu s točkom B68. ako subjekt može ili mora otkupiti imovinu u iznosu koji je jednak izvornoj prodajnoj cijeni imovine ili viši od nje.

B67. Pri usporedbi cijene otkupa i prodajne cijene subjekt je dužan uzeti u obzir vremensku vrijednost novca.

B68. Ako ugovor o otkupu predstavlja financijski sporazum, subjekt je dužan i dalje priznavati tu imovinu te isto tako priznati financijsku obvezu za sve naknade koje je primio od kupca. Subjekt je dužan razliku između iznosa naknade primljenog od kupca i iznosa naknade koji se plaća kupcu priznati kao kamatu i, prema potrebi, kao troškove obrade ili opće troškove (na primjer, osiguranje).

B69. Ako opcija istekne i neiskorištena je, subjekt je dužan prestati priznavati obvezu i priznati prihod.

▼M52

Opcija prodaje

B70. Ako subjekt ima obvezu otkupa imovine na zahtjev kupca (opcija prodaje) po cijeni nižoj od izvorne prodajne cijene imovine, subjekt je pri sklapanju ugovora dužan razmotriti ima li kupac znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje tog prava. Ako kupac ostvaruje to pravo, kupac plaća čitavu naknadu za pravo na upotrebu određene imovine tijekom određenog razdoblja. Stoga, ako kupac ima znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje tog prava, subjekt je dužan obračunati ugovor kao najam u skladu s MRS-om 17.

B71. Kako bi utvrdio ima li kupac znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje svojeg prava, subjekt je dužan uzeti u obzir razne čimbenike, uključujući povezanost cijene otkupa i očekivane tržišne vrijednosti imovine na dan otkupa te koliko je vremena ostalo do isteka prava. Na primjer, ako se očekuje da će cijena otkupa biti znatno veća od tržišne vrijednosti imovine, to može upućivati na to da kupac ima znatan ekonomski poticaj za izvršavanje opcije prodaje.

B72. Ako kupac nema znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje svojeg prava po cijeni nižoj od izvorne prodajne cijene imovine, subjekt je dužan obračunati ugovor kao da je riječ o prodaji proizvoda s pravom povrata kako je opisana u točkama B20. – B27.

B73. Ako je cijena otkupa imovine jednaka izvornoj prodajnoj cijeni ili veća od nje te je veća od očekivane tržišne vrijednosti imovine, ugovor se smatra financijskim sporazumom te se stoga obračunava kako je opisano u točki B68.

B74. Ako je cijena otkupa imovine jednaka izvornoj prodajnoj cijeni ili veća od nje te je manja od očekivane tržišne vrijednosti imovine ili jednaka toj vrijednosti, a kupac nema znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje tog prava, subjekt je dužan obračunati ugovor kao da je riječ o prodaji proizvoda s pravom povrata kako je opisano u točkama od B20. do B27.

B75. Pri usporedbi cijene otkupa i prodajne cijene subjekt je dužan uzeti u obzir vremensku vrijednost novca.

B76. Ako opcija istekne i neiskorištena je, subjekt je dužan prestati priznavati obvezu i priznati prihod.

Sporazumi o konsignaciji

B77. Kad subjekt dostavlja proizvod drugoj stranci (primjerice posredniku ili distributeru) za prodaju krajnjim kupcima, subjekt je dužan procijeniti je li ta druga stranka preuzela kontrolu nad proizvodom u tom trenutku. Proizvod koji je dostavljen drugoj stranci može se smatrati dijelom sporazuma o konsignaciji ako ta druga stranka nije preuzela kontrolu nad proizvodom. U skladu s time subjekt ne priznaje prihode po dostavi proizvoda drugoj stranci ako se dostavljeni proizvod čuva u konsignacijskom skladištu.

▼M52

B78. U pokazatelje koji upućuju na to da je riječ o sporazumu o konsignaciji uključeni su, među ostalim, sljedeći:

(a) proizvod je pod kontrolom subjekta do nastanka određenog događaja primjerice prodaje proizvoda kupcu posrednika ili do isteka određenog razdoblja;

(b) subjekt može zatražiti povrat proizvoda ili prenijeti proizvod trećoj strani (primjerice nekom drugom posredniku); i

(c) posrednik nema bezuvjetnu obvezu plaćanja proizvoda (iako se može zahtijevati plaćanje pologa).

Ugovori o isporuci nakon plaćanja

B79. Ugovor o isporuci nakon plaćanja jest ugovor u okviru kojeg subjekt kupcu naplaćuje proizvod, ali subjekt zadržava fizičko vlasništvo nad proizvodom do njegova prijenosa kupcu u nekom budućem trenutku. Na primjer, kupac može zatražiti od subjekta sklapanje takvog ugovora jer kupac nema dovoljno prostora za proizvod ili zbog zastoja u rasporedima proizvodnje kupca.

B80. Subjekt je dužan odrediti kad je ispunio obvezu na činidbu u pogledu prijenosa proizvoda procjenom trenutka u kojem kupac preuzima kontrolu nad tim proizvodom (vidjeti točku 38.). U nekim ugovorima kontrola se prenosi u trenutku u kojem je proizvod dostavljen na lokaciju kupca ili u trenutku u kojem je proizvod otpremljen, ovisno o uvjetima iz ugovora (uključujući uvjete u pogledu dostave i otpreme). Međutim, u nekim ugovorima kupac može preuzeti kontrolu nad proizvodom čak i ako taj proizvod ostaje u fizičkom vlasništvu subjekta. U tom slučaju kupac može upravljati upotrebom proizvoda i ostvariti gotovo sve preostale koristi iz njega, čak i ako je odlučio da neće ostvariti svoje pravo preuzimanja fizičkog vlasništva nad tim proizvodom. Stoga subjekt nema kontrolu nad proizvodom. Umjesto toga, subjekt kupcu pruža usluge skrbništva nad imovinom kupca.

B81. Uz primjenu zahtjeva iz točke 38., kako bi kupac mogao preuzeti kontrolu nad proizvodom u okviru ugovora o isporuci nakon plaćanja, moraju biti ispunjeni svi kriteriji navedeni u nastavku:

(a) razlog sklapanja ugovora o isporuci nakon plaćanja mora biti značajan (na primjer, kupac je zatražio takav ugovor);

(b) za proizvod se mora zasebno utvrditi da pripada kupcu;

(c) proizvod trenutačno mora biti spreman za fizički prijenos kupcu; i

(d) subjekt ne smije moći upotrijebiti proizvod ili ga prenijeti drugom kupcu.

▼M52

B82. Ako subjekt prizna prihod za prodaju proizvoda na temelju isporuke nakon plaćanja, subjekt je dužan razmotriti ima li preostalih obveza na činidbu (na primjer, u pogledu usluga skrbništva) u skladu s točkama od 22. do 30. na koje je subjekt dužan raspodijeliti dio cijene transakcije u skladu s točkama od 73. do 86.

Kupčev primitak

B83. U skladu s točkom 38. podtočkom (e) kupčev primitak imovine može upućivati na to da je kupac preuzeo kontrolu nad imovinom. Klauzulama o kupčevu primitku kupcu se omogućuje da otkaže ugovor ili da zatraži od subjekta poduzimanje korektivnih radnji ako roba ili usluga ne ispunjuje dogovorene specifikacije. Subjekt je dužan uzeti u obzir te klauzule pri procjeni trenutka u kojem kupac preuzima kontrolu nad robom ili uslugom.

B84. Ako subjekt može objektivno odrediti da je kontrola nad robom ili uslugom prenesena kupcu u skladu s dogovorenim specifikacijama u ugovoru, kupčev primitak smatra se formalnošću kojom se ne bi utjecalo na subjektovo određivanje trenutka u kojem kupac preuzima kontrolu nad robom ili uslugom. Na primjer, ako se klauzula o kupčevu primitku temelji na ispunjenju određenih značajki u pogledu veličine i težine, subjekt bi mogao odrediti jesu li ti kriteriji ispunjeni prije nego što primi potvrdu o kupčevu primitku. Iskustvo subjekta s ugovorima za sličnu robu ili usluge moglo bi poslužiti kao dokaz da je roba ili usluga koja je pružena kupcu u skladu sa specifikacijama dogovorenima u ugovoru. Ako se prihod priznaje prije kupčeva primitka, subjekt ipak mora uzeti u obzir postoje li preostale obveze na činidbu (na primjer, ugradnja opreme) i procijeniti je li potrebno obračunati ih zasebno.

B85. Međutim, ako subjekt ne može objektivno odrediti da je roba ili usluga pružena kupcu u skladu sa specifikacijama dogovorenima u ugovoru, subjekt ne bi mogao zaključiti da je kupac preuzeo kontrolu sve dok subjekt ne primi potvrdu o kupčevu primitku. Razlog je tomu činjenica da u tim okolnostima subjekt ne može odrediti da je kupac sposoban upravljati upotrebom robe ili usluge i ostvariti gotovo sve preostale koristi iz robe ili usluge.

B86. Ako subjekt dostavi kupcu proizvode za potrebe probe ili procjene, a kupac nije obvezan platiti naknadu do isteka probnog razdoblja, kontrola nad proizvodom ne prenosi se kupcu sve dok kupac ne prihvati proizvod ili dok ne istekne probno razdoblje.

Objava raščlanjenih prihoda

B87. Točkom 114. zahtijeva se od subjekta da raščlanjuje prihode iz ugovora s kupcima u kategorije kojima se prikazuje na koji način gospodarski čimbenici utječu na vrstu, iznos, vremenski okvir i neizvjesnost prihoda i novčanih tokova. Stoga mjera u kojoj se prihodi subjekta raščlanjuju za potrebe te objave ovisi o čimbenicima i okolnostima koje se odnose na ugovore subjekta s kupcima. Određeni

▼**M52**

subjekti možda će trebati upotrijebiti više od jedne vrste kategorije kako bi ostvarili cilj iz točke 114. u pogledu raščlambe prihoda. Drugi će subjekti možda ostvariti cilj upotrebom samo jedne vrste kategorije za raščlambu prihoda.

B88. Pri odabiru vrste kategorije (ili kategorija) koja se upotrebljava za raščlambu prihoda, subjekt je dužan uzeti u obzir način na koji su informacije o prihodu subjekta prezentirane za druge potrebe, uključujući sve navedeno u nastavku:

(a) objave koje se prezentiraju izvan financijskih izvještaja (na primjer, izvješća o dobiti, godišnji izvještaji ili prezentacije ulagatelja);

(b) informacije koje redovito pregledava glavni operativni donositelj odluka radi procjene financijske uspješnosti operativnih segmenata; i

(c) druge informacije slične vrstama informacija utvrđenima u točki B88. podtočkama (a) i (b) koje upotrebljava subjekt ili korisnici financijskih izvještaja subjekta radi procjene financijske uspješnosti subjekta ili donošenja odluka u pogledu raspodjele resursa.

B89. U primjere kategorija koje bi mogle biti primjerene uključene su, među ostalim, sljedeće:

(a) vrsta robe ili usluge (na primjer, glavne linije proizvoda);

(b) zemljopisna regija (na primjer, zemlja ili regija);

(c) tržište ili vrsta kupca (na primjer, državna ili nedržavna tijela kao kupci);

(d) vrsta ugovora (na primjer, ugovori s fiksnom cijenom i ugovori u okviru kojih se plaćaju utrošeno vrijeme i materijal);

(e) trajanje ugovora (na primjer, kratkoročni i dugoročni ugovori);

(f) vremenski raspored prijenosa robe ili usluga (na primjer, prihodi od robe ili usluga prenesenih kupcima u određenom trenutku i prihodi od robe ili usluga koje se prenose tijekom određenog vremena); i

(g) prodajni kanali (na primjer, roba prodana izravno kupcu i roba prodana putem posrednika).

▼M52

Dodatak C

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj je Dodatak sastavni dio ovog standarda i ima jednaku važnost kao i drugi dijelovi standarda.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

C1. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti na godišnja izvještajna razdoblja koja počinju 1. siječnja 2018. ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ranije započne s primjenom ovog standarda, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M54

C.1.B. Dokumentom *Pojašnjenja MSFI-ja 15* Prihodi na temelju ugovora s kupcima, objavljenim u travnju 2016., izmijenjene su točke 26., 27., 29., B.1., B.34. –B.38., B.52. – B.53., B.58., C.2., C.5. i C.7., izbrisana je točka B.57. te su dodane točke B.34.A., B.35.A., B.35.B., B.37.A., B.59.A., B.63.A., B.63.B., C.7.A. i C.8.A. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja izvještajna razdoblja koja započinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M52

PRIJELAZNE ODREDBE

▼M54

C2. Za potrebe prijelaznih odredbi iz točaka C3. – C.8.A.:

(a) datumom početka primjene smatra se početak izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje ovaj standard; i

(b) ispunjenim ugovorom smatra se ugovor u okviru kojeg je subjekt prenio svu robu ili usluge utvrđene u skladu s MRS-om 11 *Ugovori o izgradnji*, MRS-om 18 *Prihodi* te povezanim Tumačenjima.

▼M52

C3. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard upotrebom jedne od dviju metoda navedenih u nastavku:

(a) retroaktivno na svako prethodno izvještajno razdoblje prezentirano u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, uz primjenu rješenja iz točke C5.; ili

(b) retroaktivno s kumulativnim učinkom početne primjene ovog standarda na datum početne primjene u skladu s točkama C7. i C8.

C4. Neovisno o zahtjevima iz točke 28. MRS-a 8, pri prvoj primjeni ovog standarda subjekt treba prezentirati samo kvantitativne podatke koji se zahtijevaju u skladu s točkom 28. podtočkom (f) MRS-a 8. za godišnje razdoblje koje neposredno prethodi prvom godišnjem razdoblju na koje se primjenjuje ovaj standard („neposredno prethodno razdoblje”) i samo ako subjekt primjenjuje ovaj standard retroaktivno u skladu s točkom C3. podtočkom (a). Subjekt može, ali nije obvezan, prikazati te informacije i za tekuće razdoblje ili za ranija usporediva razdoblja.

▼M54

C5. Subjekt može upotrijebiti jedno praktično rješenje navedeno u nastavku ili više njih pri retroaktivnoj primjeni ovog standarda u skladu s točkom C.3. podtočkom (a):

(a) za ispunjene ugovore subjekt ne mora prepravljati ugovore:

i. koji započinju i završavaju u okviru jednog godišnjeg izvještajnog razdoblja; ili

ii. koji su ispunjeni ugovori na početku prvog prikazanog razdoblja.

(b) za ispunjene ugovore koji uključuju promjenjivu naknadu subjekt može upotrijebiti cijenu transakcije na datum završetka ugovora umjesto procjene iznosa promjenjive naknade u usporednim izvještajnim razdobljima.

(c) za ugovore koji su izmijenjeni prije početka prvog prikazanog razdoblja subjekt ne mora retroaktivno prepraviti ugovor za te izmjene ugovora u skladu s točkama 20. i 21. Subjekt umjesto toga izražava skupni učinak svih izmjena do kojih je došlo prije početka prvog prikazanog razdoblja pri:

i. utvrđivanju ispunjenih i neispunjenih obveza na činidbu;

ii. određivanju cijene transakcije; i

iii. raspodjeli cijene transakcije na ispunjene i neispunjene obveze na činidbu.

(d) za sva izvještajna razdoblja prikazana prije datuma početne primjene subjekt ne mora objaviti iznos cijene transakcije raspodijeljen na preostale obveze na činidbu ni objašnjenje u pogledu trenutka u kojem subjekt očekuje da će priznati taj iznos kao prihod (vidjeti točku 120.).

▼M52

C6. Za sva praktična rješenja iz točke C5. koja subjekt upotrebljava, subjekt je dužan primjenjivati to rješenje sustavno na sve ugovore u svim prezentiranim izvještajnim razdobljima. Nadalje, subjekt je dužan objaviti sve informacije navedene u nastavku:

(a) upotrijebljena rješenja; i

(b) u razumno mogućoj mjeri, kvalitativnu procjenu procijenjenog učinka primjene svakog od tih rješenja.

▼M54

C7. Ako subjekt odluči primjenjivati ovaj standard retroaktivno u skladu s točkom C.3. podtočkom (b), subjekt je dužan priznati kumulativni učinak početne primjene ovog standarda kao prilagodbu početnog stanja zadržane dobiti (ili, prema potrebi, druge komponente vlasničkog kapitala) iz godišnjeg izvještajnog razdoblja u koje je uključen datum početne primjene. U okviru te prijelazne metode subjekt može odlučiti primijeniti ovaj standard retroaktivno samo na ugovore koji nisu ispunjeni ugovori na datum početne primjene (na primjer, 1. siječnja 2018. za subjekt čija poslovna godina završava 31. prosinca).

▼M54

C7A. Subjekt koji ovaj standard primjenjuje retroaktivno u skladu s točkom C.3. podtočkom (b) može upotrijebiti i praktično rješenje opisano u točki C.5. podtočki (c):

(a) za sve izmjene ugovora do kojih dođe prije početka prvog prikazanog razdoblja; ili

(b) za sve izmjene ugovora do kojih dođe prije datuma prve primjene.

Ako subjekt primjenjuje to praktično rješenje, dužan ga je primjenjivati dosljedno na sve ugovore i objaviti informacije propisane točkom C.6.

▼M52

C8. Za izvještajna razdoblja u koja je uključen datum početne primjene, subjekt je dužan omogućiti obje dodatne objave navedene u nastavku ako se ovaj standard primjenjuje retroaktivno u skladu s točkom C3. podtočkom (b);

(a) iznos koji utječe na svaku stavku financijskog izvještaja u tekućem izvještajnom razdoblju zbog primjene ovog standarda u usporedbi s MRS-om 11, MRS-om 18 i povezanim Tumačenjima koja su bila na snazi prije promjene; i

(b) objašnjenje razloga znatnih promjena utvrđenih u točki C8. podtočki (a).

▼M54

C8A. Subjekt primjenjuje *Pojašnjenja MSFI-ja 15* (vidjeti točku C.1.B.) retroaktivno u skladu s MRS-om 8. Pri retroaktivnoj primjeni izmjena subjekt primjenjuje izmjene kao da su na datum prve primjene bile uključene u MSFI 15. Posljedično, subjekt ne primjenjuje izmjene na izvještajna razdoblja ili na ugovore koji ne podliježu zahtjevima iz MSFI-ja 15 u skladu s točkama C.2. – C.8. Na primjer, ako subjekt primjenjuje MSFI 15 u skladu s točkom C.3. podtočkom (b) samo na ugovore koji nisu ispunjeni ugovori na datum prve primjene, subjekt ne prepravlja ispunjene ugovore na datum prve primjene MSFI-ja 15 za učinke tih izmjena.

▼M52

Upućivanje na MSFI 9

C9. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard, ali još ne primjenjuje MSFI 9 *Financijski instrumenti*, sva upućivanja u ovom standardu na MSFI 9 smatraju se upućivanjima na MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

OPOZIV DRUGIH STANDARDA

C10. Ovaj standard zamjenjuje standarde navedene u nastavku:

(a) MRS 11 *Ugovori o izgradnji*

(b) MRS 18 *Prihodi*;

(c) MOTFI 13 *Programi očuvanja lojalnosti kupaca*;

(d) MOTFI 15 *Ugovori o izgradnji nekretnina*;

(e) MOTFI 18 *Prijenos imovine s kupaca*; i

(f) SIC 31 *Prihod – nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja*.

▼B

IFRIC TUMAČENJE 1

Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza

REFERENCE

▼M5

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)

▼B

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* (kako je revidiran 2003.)

— MRS 23 *Troškovi posudbe*

— MRS 36 *Umanjenje imovine* (kako je revidiran 2004.)

— MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*

POZADINA

1. Brojni subjekti imaju obveze demontirati, ukloniti i obnoviti pojedine nekretnine, postrojenja i opremu. U ovome se tumačenju takve obveze nazivaju „obvezama demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnim obvezama". Sukladno MRS-u 16, trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme uključuje početno procijenjene troškove obveza demontaže i uklanjanja imovine, i obveze obnove mjesta na kojemu se ona nalazi. Te obveze subjekt preuzima prilikom nabave odnosne imovine ili kao posljedica uporabe te imovine tijekom određenog razdoblja u svrhe različite od proizvodnje zaliha. U MRS-u 37 navode se zahtjevi u vezi s mjerenjem obveza demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza. Ovo tumačenje sadrži upute za obračunavanje učinka promjena mjerenja postojećih obveza demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovo se tumačenje primjenjuje na promjene mjerenja svih postojećih obveza demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza, koje se:

   (a) priznaju kao dio troška nabave pojedine nekretnine, postrojenja i opreme u skladu s MRS-om 16; i

   (b) priznaju kao obveza u skladu s MRS-om 37.

   Na primjer, obveza demontaže, uklanjanja, obnavljanja ili slična obveza može postojati za demontažu pogona, uklanjanje štete na okolišu kod ekstraktivnih djelatnosti ili uklanjanje opreme.

PROBLEM

3. U ovom se tumačenju objašnjava način na koji treba obračunavati učinak sljedećih događaja na promjenu mjerenja postojećih obveza demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza:

   (a) promjena procijenjenog odljeva resursa s gospodarskim koristima (npr. novčanih tokova) potrebnih za podmirenje obveze;

▼B

(b) promjene tekuće tržišne diskontne stope, kako je utvrđena u točki 47. MRS-a 37 (to uključuje i promjene vremenske vrijednosti nova i rizike svojstvene obvezi); i

(c) povećanje koje odražava protok vremena (naziva se također izravnavanjem diskonta).

SLUŽBENO STAJALIŠTE

4. Promjene mjerenje postojećih obveza demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza koje su posljedica promjena procijenjenog vremena ili iznosa odljeva resursa s gospodarskim koristima potrebnih za podmirenje obveze, ili posljedica promjene diskontne stope, obračunavaju se u skladu s točkama od 5. do 7. u nastavku.

5. Ako se povezana imovina mjeri uporabom modela troška:

(a) u skladu s podtočkom (b) promjene se obveze dodaju ili oduzimaju od troška nabave povezane imovine u tekućem razdoblju;

(b) iznos oduzet od troška nabave imovine ne smije premašiti njezinu knjigovodstvenu vrijednosti. Ako smanjenje obveze premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, taj se višak odmah priznaje u računu dobiti i gubitaka.

(c) ako usklađivanje dovede do povećanja troška nabave imovne, subjekt mora utvrditi ukazuje li to na činjenicu da se nova knjigovodstvena vrijednost imovine možda neće moći u potpunosti nadoknaditi. U tom slučaju subjekt mora ispitati imovinu na umanjenje vrijednosti na način da procijeni njezinu nadoknadivu vrijednost, te obračunava gubitak od umanjenja vrijednosti u skladu s MRS 36.

6. Ako se povezana imovina mjeri uporabom modela revalorizacije:

(a) promjene obveze mijenjaju revalorizacijsku rezervu ili deficit koji su prethodno priznati za tu imovinu tako da:

►M5 i. smanjenje obveze (ovisno o stavku (b)) prizna u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti te se pribroji revalorizacijskom višku u kapitalu, ◄ no priznaje se u računu dobiti i gubitaka u mjeri u kojoj poništava revalorizacijski deficit za imovinu koji je prethodno bio priznat u računu dobiti i gubitaka;

►M5 ii. povećanje obveze prizna u dobit ili gubitak, osim kada se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti te se odbije od revalorizacijskog viška u kapitalu do visine ◄ revalorizacijske rezerve za tu imovinu;

(b) ako smanjenje obveze premašuje knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila priznata da je imovina obračunata uporabom modela troška, taj se višak odmah priznaje u računu dobiti i gubitaka;

▼B

(c) promjena obveze ukazuje na moguću potrebu za revalorizacijom imovine kako bi se osiguralo da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od vrijednosti koja bi bila utvrđena uporabom poštene vrijednosti na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄. ►M5 Svaka se takva revalorizacija uzima u obzir prilikom utvrđivanja iznosa koji se priznaje u dobit ili gubitak ili u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti iz stavka (a). Ako je revalorizacija neophodna, revalorizira se sva imovine iz dotične kategorije; ◄

▼M5

(d) MRS-om 1 nalaže se objavljivanje svih sastavnica ostalih sveobuhvatnih prihoda ili rashoda u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti. U skladu s ovim zahtjevom, promjena revalorizacijskog viška proizašla iz promjene obveze iskazuje se odvojeno i kao takva se objavljuje.

▼B

7. Usklađeni amortizirajući iznos imovine amortizira se tijekom njezinoga korisnog vijeka uporabe. Stoga, kad odnosna imovina dođe do kraja svojega korisnog vijeka uporabe, sve se naknadne promjene obveze priznaju u računu dobiti i gubitaka u trenutku njihova nastanka. To vrijedi i za model troška i za model revalorizacije.

▼M1

8. Periodično poništenje popusta priznaje se u dobit ili gubitak kao financijski rashod kada nastane. Postupak kapitalizacije koji dopušta MRS 23 nije dopušten.

▼B

DATUM STUPANJA NA SNAGU

9. Subjekt primjenjuje ovo tumačenje za godišnja razdoblja koja započinju 1. rujna 2004. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom tumačenja za razdoblje koje započinje prije 1. rujna 2004., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M5

9.A MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjena je točka 6. Subjekt ovu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i ova izmjena.

▼B

PRIJELAZNE ODREDBE

10. S promjenama računovodstvenih politika postupa se u skladu sa zahtjevima iz MRS-a 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena ([1]).

([1]) Ako subjekt primjenjuje ovo tumačenja za razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2005., subjekt je dužan ispuniti zahtjeve iz prijašnje verzije MRS-a 8 pod naslovom Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne greške i promjene računovodstvenih politika, osim ako subjekt primjenjuje revidiranu verziju toga standarda za to ranije razdoblje.

▼B

IFRIC TUMAČENJE 2

Udjeli članova u zadružnim subjektima i slični instrumenti

REFERENCE

— MRS 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje* (kako je revidiran 2003.) ([1])

▼M53

—————

— MSFI 9 *Financijski instrumenti*

▼M33

— MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*

▼B

POZADINA

1. Zadruge i druge slične subjekte čine skupine osoba kako bi zadovoljile zajedničke gospodarske ili socijalne potrebe. U nacionalnim je zakonima zadruga obično utvrđena kao društvo čiji je cilj poticati gospodarski napredak svojih članova zajedničkim poslovanjem (načelo samopomoći). Udjeli članova u zadruzi obično se nazivaju udjelima ili dionicama članova, ili sličnim nazivima, a u nastavku se nazivaju „udjelima članova”.

2. U MRS-u 32 utvrđuju se načela za razvrstavanje financijskih instrumenata u financijske obveze ili vlasnički kapital. Posebno se ta načela primjenjuju na razvrstavanje instrumenata koje je moguće prodati, a koji omogućuju posjedniku da proda te instrumente izdavatelju za novac ili drugi financijski instrument. Primjena tih načela na udjele članova u zadružnim subjektima i slične instrumente je teška. Neki članovi Odbora za međunarodne računovodstvene standarde zatražili su pomoć za razumijevanje na koji se način načela iz MRS-a 32 primjenjuju na udjele članova i slične instrumente koji imaju određena obilježja, te okolnosti u kojima ta obilježja utječu na razvrstavanje u obveze ili vlasnički kapital.

PODRUČJE PRIMJENE

3. Ovo se tumačenje primjenjuje na financijske instrumente koji ulaze u područje primjene MRS-a 32, uključujući financijske instrumente izdane članovima zadružnih subjekata, kojima se dokazuje vlasništvo članova nad udjelima u subjektu. Ovo se tumačenje ne primjenjuje na financijske instrumente koji će se podmiriti ili se mogu podmiriti u vlasničkim instrumentima subjekta.

PROBLEM

4. Brojni financijski instrumenti, uključujući udjele članova, imaju obilježja vlasničkog kapitala, uključujući glasačka prava i prava sudjelovanja u raspodjeli dividendi. Neki financijski instrumenti daju posjedniku pravo da zahtijeva otkup za novac ili drugu financijsku imovinu, ali mogu uključivati ili se na njih mogu primjenjivati ograničenja u smislu hoće li financijski instrumenti biti otkupljeni. Kako bi se ti uvjeti otkupa trebali ocijeniti pri određivanju bi li financijske instrumente trebalo razvrstati kao obveze ili vlasnički kapital?

([1]) ►M6 U kolovozu 2005., MRS 32 je izmijenjen kao MRS 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje*. U veljači 2008. IASB je donio izmjene MRS-a 32 koje nalažu da se instrumenti klasificiraju kao vlasnički instrumenti ako imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D MRS-a 32. ◄

▼B

SLUŽBENO STAJALIŠTE

5. Ugovorno pravo posjednika financijskog instrumenta (uključujući udjele članova u zadružnim subjektima) da zahtijeva otkup ne nalaže samo po sebi da se taj financijski instrument mora razvrstati kao financijska obveza. Umjesto toga subjekt mora razmotriti sve uvjete financijskog instrumenta pri utvrđivanju hoće li razvrstati financijski instrument kao financijsku obvezu ili vlasnički kapital. Ti uvjeti uključuju primjenjive lokalne zakone i druge propise, te osnivački akt subjekta na snazi da datum razvrstavanja, ali ne i očekivane buduće izmjene tih zakona, propisa ili osnivačkog akta.

▼M6

6. Udjeli članova koji bi bili klasificirani kao vlasnički instrument da članovi nemaju pravo zahtijevati otkup su vlasnički instrumenti ako postoji bilo koji uvjet iz točaka 7. i 8. ili ako udjeli članova imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D MRS-a 32. Depoziti po viđenju, uključujući sredstva na tekućim računima, depozitnim računima i slični ugovori koji nastaju kada članovi nastupaju u svojstvu klijenta su financijske obveze subjekta.

▼B

7. Udjeli članova u vlasnički kapital ako subjekt ima bezuvjetno pravo da odbije otkup udjela članova.

8. Lokalni zakoni, propisi ili osnivački akt subjekta mogu propisivati različite vrste zabrana otkupa udjela članova, npr. bezuvjetne zabrane ili zabrane temeljene na mjerilima likvidnosti. Ako je otkup bezuvjetno zabranjen lokalnim zakonima, propisima ili osnivačkim aktom subjekta, udjeli članova su vlasnički kapital. Međutim, odredbe lokalnih zakona, propisa ili osnivačkog akta subjekta koje zabranjuju otkup samo ako su ispunjeni (ili ako nisu ispunjeni) uvjeti - kao što su ograničenja likvidnosti - ne znače da su udjeli članova vlasnički kapital.

▼M6

9. Bezuvjetna zabrana može biti apsolutna tako da brani sve oblike otkupa. Bezuvjetna zabrana može biti djelomična tako da zabranjuje otkup udjela članova ako bi otkup prouzročio smanjenje broja udjela članova ili iznosa uplaćenog kapitala na temelju udjela članova ispod određene razine. Udjeli članova iznad zabrane otkupa su obveze, osim ako subjekt ima bezuvjetno pravo odbiti otkup kako je opisano pod točkom 7. ili ako udjeli članova imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D MRS-a 32. U nekim slučajevima, broj udjela ili iznos uplaćenog kapitala na koje se primjenjuje zabrana otkupa može se vremenom promijeniti. Takva promjena zabrane otkupa dovodi do prijenosa između financijskih obveza i vlasničkog kapitala.

▼B

10. Prilikom početnog priznavanja subjekt mjeri svoju financijsku obvezu otkupa po poštenoj vrijednosti. U slučaju udjela članova s obilježjem otkupa, subjekt mjeri poštenu vrijednost financijske obveze otkupa u vrijednosti koja nije niža od najvećeg plativog iznosa temeljem odredaba o otkupu iz osnivačkog akta subjekta ili primjenjivog zakona, diskontiranog od prvoga datuma na koji je moguće zahtijevati plaćanje iznosa (vidjeti primjer 3).

▼M36

11. Kako je propisano u točki 35. MRS-a 32, raspodjele dobiti imateljima vlasničkih instrumenata priznaju se izravno u vlasničkom kapitalu. Kamate, dividende i drugi prihodi povezani s financijskim instrumentima, koji su razvrstani kao financijske obveze, su rashodi, bez obzira na to jesu li ti plaćeni iznosi pravno određeni kao dividende, kamate ili drugo.

▼B

12. U Dodatku, koji je sastavni dio općega stajališta, navode se primjeri primjene ovog općega stajališta.

OBJAVLJIVANJE

13. Ako promjena zabrane otkupa uzrokuje prijenos između kategorije financijskih obveza i kategorije vlasničkog kapitala, subjekt odvojeno objavljuje iznos, vrijeme i razlog prijenosa.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

14. Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe ovog tumačenja jednake su onima koji vrijede za MRS 32 (kako je revidiran 2003.). Subjekt primjenjuje ovo tumačenje za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili kasnije. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog tumačenja za razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti. Ovo se tumačenje primjenjuje retroaktivno.

▼M6

14.A Subjekt je dužan izmjene iz točaka 6., 9., A1. i A12. primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Ako subjekt primjeni Financijske instrumente s opcijom prodaje i obveze na temelju likvidacije (izmjene MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljene u veljači 2008. na ranije razdoblje, izmjene iz točaka 6., 9., A1. i A12. primjenjuju se na to ranije razdoblje.

▼M33

16. MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je točka A8. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 13.

▼M36

17. *Godišnjim poboljšanjima iz ciklusa 2009. – 2011.*, koja su izdana u svibnju 2012., izmijenjena je točka 11. Subjekt primjenjuje te izmjene naknadno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu MRS-a 32 kao *dio Godišnjih poboljšanja iz ciklusa 2009. – 2011.* na ranije razdoblje, izmjena iz točke 11. primjenjuje se na navedeno ranije razdoblje.

▼M53

19. U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke A8. i A10., a brišu se točke 15. i 18. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼B

Dodatak

Primjeri primjene općega stajališta

Ovaj je dodatak sastavni dio tumačenja.

▼M6

A1. U Dodatku je navedeno sedam primjera za primjenu konsenzusa Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja. Popis primjera nije konačan, te su moguće drukčije kombinacije činjenica. U svakom primjeru se pretpostavlja da nema drugih uvjeta osim onih koji su navedeni u činjenicama iz primjera koji bi nalagali da se financijski instrument klasificira kao financijska obveza i da financijski instrument nema sva relevantna obilježja ili ne ispunjava uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D MRS-a 32.

▼B

BEZUVJETNO PRAVO NA ODBIJANJE OTKUPA (TOČKA 7.)

Primjer 1

Činjenice

A2. U osnivačkom aktu subjekta navodi se da se otkup vrši isključivo po nahođenju subjekta. U osnivačkom aktu nije naveden ikoji daljnji opis ili ograničenje tog prava subjekta. U prošlosti subjekt nije nikada odbio otkup udjela članova, iako upravni odbor ima pravo to učiniti.

Razvrstavanje

A3. Subjekt ima bezuvjetno pravo da odbije otkup i udjeli članova su vlasnički kapital. U MRS-u 32 utvrđuju se načela za razvrstavanje koja se temelje na uvjetima financijskog instrumenta, te se navodi da diskrecijska plaćanja izvršena u prošlosti ili namjera vršenja diskrecijskih plaćanja ne uzrokuju svrstavanje udjela članova u obveze. U točki VP26. MRS-a 32 navodi se sljedeće:

Ako su povlaštene dionice neotkupive, primjereno se razvrstavanje temelji na drugim pravima koja su povezana s tim dionicama. Razvrstavanje se temelji na procjeni sadržaja ugovornog sporazuma i definicijama financijske obveze i vlasničkog instrumenta. Ako raspodjela dobiti posjednicima kumulativnih ili nekumulativnih povlaštenih dionica ovisi o odluci izdavatelja, dionice se smatraju vlasničkim instrumentima. Na razvrstavanje povlaštene dionice u vlasničke instrumente ili financijske obveze ne utječu na primjer:

(a) povijest raspodjela;

(b) namjera provedbe raspodjela u budućnosti;

(c) mogući negativni utjecaj na cijenu redovnih dionica izdavatelja ako se ne provede raspodjela (zbog ograničenja plaćanja dividendi na redovne dionice ako se ne isplate dividende na povlaštene dionice);

(d) iznos rezervi izdavatelja;

(e) izdavateljevo očekivanje dobiti ili gubitka za razdoblje; ili

(f) sposobnost ili nesposobnost izdavatelja da utječe na iznos vlastite dobiti ili gubitaka za razdoblje.

Primjer 2

Činjenice

A4. U osnivačkom aktu subjekta navodi se da se otkup vrši isključivo po nahođenju subjekta. Međutim, u osnivačkom se aktu također navodi da se zahtjev za otkup automatski odobrava osim ako subjekt nije u stanju izvršiti plaćanje bez kršenja lokalnih propisa u pogledu likvidnosti ili rezerviranja.

Razvrstavanje

A5. Subjekt nema bezuvjetno pravo da odbije otkup i udjeli članova su financijska obveza Gore opisana ograničenja temelje se na sposobnosti subjekta da podmiri svoju obvezu. Njima se ograničava otkup samo ako nisu ispunjeni zahtjevi u vezi s likvidnošću ili rezerviranjima, i to samo do trenutka njihova ispunjenja. Stoga u skladu s načelima iz MRS-a 32 ta ograničenja ne uzrokuju razvrstavanje financijskog instrumenta u vlasnički kapital. U točki VP25. MRS-a 32 navodi se sljedeće:

▼B

Povlaštene dionice mogu se izdati s različitim pravima. Prilikom određivanja je li povlaštena dionica financijska obveza ili vlasnički instrument, izdavatelj ocjenjuje određena prava povezana s tom dionicom kako bi utvrdio ima li ona osnovna obilježja financijske obveze. Na primjer, povlaštena dionica s pravom otkupa na određeni datum ili s opcijom prodaje posjednika sadrži financijsku obvezu budući da izdavatelj ima obvezu prijenosa financijske imovine posjedniku dionice. Nemogućnost izdavatelja da ispuni obvezu otkupa povlaštene dionice na temelju ugovora uslijed pomanjkanja sredstava, zakonskih ograničenja ili nedostatnih prihoda ili rezerviranja ne poništava postojanje te obveze. [Naglasak je dodan.]

ZABRANE OTKUPA (točke 8. i 9.)

Primjer 3

Činjenice

A6. Zadružni subjekt je u prošlim razdobljima izdao svojim članovima udjele na različite datume i za različite iznose kako slijedi:

(a) 1. siječnja 20X1. 100 000 udjela po cijeni od 10 novčanih jedinica po udjelu (1 000 000 novčanih jedinica);

(b) 1. siječnja 20X2. 100 000 udjela po cijeni od 20 novčanih jedinica po udjelu (dodatnih 2 000 000, te je ukupna vrijednost izdanih udjela 3 000 000 novčanih jedinica).

Udjeli se mogu otkupiti po viđenju po vrijednosti u kojoj su izdani.

A7. U osnivačkom aktu subjekta navodi se da kumulativni otkupi ne smiju prijeći 20 posto najvećeg broja ikada izdanih udjela članova. 31. prosinca 20X2. subjekt ima 200 000 izdanih udjela, što je najveći broj udjela članova ikada izdan i u prošlosti nisu otkupljeni ikoji udjeli. 1. siječnja 20X3. subjekt izmjenjuje svoj osnivački akt i povećava dopušteno ograničenje kumulativnih otkupa na 25 posto najvećeg broja ikada izdanih udjela članova.

Razvrstavanje

Prije izmjene osnivačkog akta

▼M53

A8. Udjeli članova koji premašuju zabranu otkupa jesu financijske obveze. Zadružni subjekt mjeri tu financijsku obvezu po fer vrijednosti pri početnom priznavanju. Budući da su udjeli otkupivi na poziv, zadružni subjekt mjeri fer vrijednost takvih financijskih obveza u skladu s točkom 47. MSFI-ja 13: „Fer vrijednost financijske obveze s obilježjem plaćanja na poziv (npr. depozit po viđenju) nije niža od iznosa plativog na poziv…”. Prema tome, zadružni subjekt klasificira u financijske obveze najveći iznos plativ na poziv u skladu s odredbama o otkupu.

▼B

A9. 1. siječnja 20X1. najveći iznos koji je potrebno platiti u skladu s odredbama o otkupu jest 20 000 udjela po cijeni od 10 novčanih jedinica po udjela, te sukladno tomu subjekt razvrstava iznos od 200 000 novčanih jedinica kao financijsku obvezu, a 800 000 novčanih jedinica kao vlasnički kapital. Međutim, uslijed novog izdavanja udjela po cijeni od 20 novčanih jedinica, 1. siječnja 20X2. najveći se iznos koji je potrebno platiti u skladu s odredbama o otkupu povećava na 40 000 udjela po cijeni od 20 novčanih jedinica po udjelu. Izdavanje dodatnih udjela po cijeni od 20 novčanih jedinica stvara novu obvezu koja se mjeri prilikom početnog priznavanja po poštenoj vrijednosti. Nakon izdavanja tih udjela obveza iznosi 20 posto ukupno izdanih udjela (200 000), koji se mjere u vrijednosti od po 20 novčanih jedinica, odnosno 800 000 novčanih udjela. Zbog toga je potrebno priznati dodatnu obvezu u iznosu od 600 000 novčanih jedinica. U ovome se primjeru ne priznaje ikoja dobit, ni gubitak. Sukladno tomu subjekt razvrstava 800 000 novčanih jedinica u financijske obveze, a 2 200 000 novčanih jedinica u vlasnički kapital. Ovim se primjerom pretpostavlja da se ti iznosi nisu promijenili između 1. siječnja 20X1. i 31. prosinca 20X2.

Nakon izmjene osnivačkog akta

▼M53

A10. Nakon izmjene osnivačkog akta od zadružnog subjekta može se zatražiti da otkupi najviše 25 posto izdanih udjela ili najviše 50 000 udjela po cijeni od 20 novčanih jedinica po udjelu. Prema tome, 1. siječnja 20X3. zadružni subjekt klasificira u financijske obveze iznos od 1 000 000 novčanih jedinica, što je najveći iznos plativ na poziv u skladu s odredbama o otkupu, kako je utvrđeno u točki 47. MSFI-ja 13. Stoga 1. siječnja 20X3. subjekt prenosi iz vlasničkog kapitala u financijske obveze iznos od 200 000 novčanih jedinica, dok 2 000 000 novčanih jedinica ostaje klasificirano kao vlasnički kapital. U ovome primjeru subjekt ne priznaje dobit ni gubitak od prijenosa.

▼B

Primjer 4

Činjenice

A11. Lokalni zakon koji uređuje poslovanje zadruga ili uvjeti osnivačkog akta subjekta zabranjuju subjektu otkup udjela članova ako bi se tim otkupom smanjio uplaćeni kapital iz udjela iz udjela članova ispod 75 posto najvećeg iznosa uplaćenog kapitala iz udjela članova. Najveći iznos za odnosnu zadrugu je 1 000 000 novčanih jedinica. Na ►M5 kraju izvještajnog razdoblja ◄ stanje uplaćenog kapitala jest 900 000 novčanih jedinica.

Razvrstavanje

A12. U ovome se slučaju 750 000 novčanih jedinica razvrstava u vlasnički kapital, a 150 000 novčanih jedinica u financijske obveze. Pored već navedenih točaka, u dijelu točke 18. podtočke (b) MRS-a 32 navodi se sljedeće:

▼M6

… financijski instrument koji imatelju daje pravo prodaje instrumenta izdavatelju za novac ili drugu financijsku imovinu (instrument s opcijom prodaje) jest financijska obveza, izuzev instrumenata koji su klasificirani kao vlasnički instrumenti sukladno točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D. Financijski instrument je financijska obveza čak i kad je iznos novca ili druge financijske imovine utvrđen na temelju određenog indeksa ili neke druge stavke koja može rasti ili padati. Postojanje opcije kojom imatelj može instrument prodati izdavatelju za gotov novac ili drugu financijsku imovinu znači da instrument s opcijom prodaje ispunjava definiciju financijske obveze, osim onih instrumenata koji su klasificirani kao vlasnički instrumenti u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D

▼B

A13. Zabrana otkupa iz ovog primjera razlikuje se od ograničenja opisanih u točkama 19. i VP25. MRS-a 32. Ta ograničenja su ograničenja sposobnosti subjekta da isplati iznos temeljem financijske obveze, odnosno onemogućuju plaćanje obveze samo ako su ispunjeni određeni uvjeti. Suprotno tomu, u ovome se primjeru opisuje bezuvjetna zabrana otkupa iznad utvrđenog iznosa, bez obzira na sposobnost subjekta da otkupi udjele članova (npr. s obzirom na njegova novčane sredstva, dobit ili rezerviranja koje je moguće raspodijeliti). U stvarnosti zabrana otkupa onemogućuje subjektu da stvori financijsku obvezu za otkup u iznosu većem od određenog iznosa uplaćenog kapitala. Stoga dio udjela na koji je se primjenjuje zabrana otkupa nije financijska obveza. Iako je moguće otkupiti udjele svakoga člana posebno, dio ukupno izdanih udjela nije moguće otkupiti ni u kojim okolnostima osim u slučaju likvidacije subjekta.

Primjer 5

Činjenice

A14. Činjenice u ovome primjeru jednake su činjenicama iz primjera 4. Pored toga na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄ zahtjevi u vezi s likvidnošću propisani lokalnim zakonodavstvom onemogućuju subjektu da otkupi ikoje udjele članova, osim ako novac i kratkoročna ulaganja kojima subjekt raspolaže premašuju određeni iznos. Posljedica tih zahtjeva u vezi s likvidnošću na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄ jest da subjekt ne može platiti više od 50 000 novčanih jedinica za otkup udjela članova.

Razvrstavanje

A15. Kao u primjeru 4, subjekt razvrstava 750 000 novčanih jedinica u vlasnički kapital, a 150 000 novčanih jedinica u financijske obveze. Razlog tomu je što se iznos razvrstan kao obveza temelji na bezuvjetnom pravu subjekta da odbije otkup, a ne na uvjetovanim ograničenjima koja onemogućuju otkup samo ako nije ispunjen uvjet likvidnosti ili drugi uvjeti, a i u tom slučaju samo do njihova ispunjenja. U ovome se slučaju primjenjuju odredbe iz točaka 19. i VP25. MRS-a 32.

Primjer 6

Činjenice

A16. Osnivački akt subjekta zabranjuje otkup udjela članova, osim do iznosa prihoda primljenih od izdavanja dodatnih udjela novim ili postojećim članovima tijekom prethodne tri godine. Prihodi od izdavanja udjela članova moraju se upotrijebiti za otkup udjela za koje su članovi zatražili otkup. Tijekom prethodne tri godine prihodi od izdavanja udjela članova iznosili su 12 000 novčanih jedinica, te nisu bili otkupljeni ikoji udjeli članova.

Razvrstavanje

A17. Subjekt razvrstava 12 000 novčanih jedinica udjela članova u financijske obveze. Sukladno zaključcima iz primjera 4, udjeli članova na koje se primjenjuju bezuvjetna zabrana otkupa nisu financijske obveze. Takva se bezuvjetna zabrana primjenjuje na iznos jednak prihodima od udjela izdanih prije prethodne tri godine, te se sukladno tomu taj iznos razvrstava u vlasnički kapital. Međutim, na iznos jednak prihodima od udjela izdanih u prethodne tri godine ne primjenjuje se bezuvjetna zabrana otkupa. Sukladno tomu prihodi od izdavanja udjela članova u prethodne tri godine uzrokuju nastanak financijskih obveza dok više ne budu raspoloživi za otkup udjela članova. Zbog toga subjekt ima financijsku obvezu jednaku prihodima od udjela izdanih u prethodne tri godine, bez mogućih otkupa izvršenih tijekom toga razdoblja.

▼B

Primjer 7

Činjenice

A18. Subjekt je zadružna banka. Lokalno zakonodavstvo koje uređuje poslovanje zadružnih banaka propisuje da barem 50 posto ukupnih „nepodmirenih obveza” subjekta (izraz utvrđen u propisima za uključivanje računa udjela članova) mora biti u obliku uplaćenog kapitala članova. Učinak toga propisa jest da ako su sve nepodmirene obveze zadruge u obliku udjela članova, zadruga može otkupiti sve udjele. 31. prosinca 20X1. subjekt ima nepodmirene obveze u vrijednosti od ukupno 200 000 novčanih jedinica, od kojih su 125 000 novčanih jedinica računi udjela članova. Uvjeti računa udjela članova dopuštaju posjedniku da ostvari otkup udjela po viđenju i ne postoje ograničenja otkupa u osnivačkom aktu subjekta.

Razvrstavanje

A19. U ovome se primjeru udjeli članova razvrstavaju u financijske obveze. Zabrana otkupa slična je ograničenjima opisanima u točkama 19. i VP25. MRS-a 32. Ograničenje je uvjetovano ograničenje sposobnosti subjekta da isplati iznos temeljem financijske obveze, odnosno onemogućuje plaćanje obveze samo ako su ispunjeni određeni uvjeti. Podrobnije, od subjekta bi se moglo zahtijevati da otkupi udjele članova u čitavome iznosu (125 000 novčanih jedinica) ako je podmirio sve svoje druge obveze (75 000 novčanih jedinica). Stoga zabrana otkupa ne onemogućuje subjektu da stvori financijsku obvezu za otkup više od određenog broja udjela članova ili iznosa uplaćenog kapitala. Ona omogućuje subjektu da odgodi otkup do ispunjenja uvjeta, odnosno do podmirenja drugih obveza. Na udjele članova iz ovog primjera ne primjenjuje se bezuvjetna zabrana otkupa i oni se razvrstavaju u financijske obveze.

▼B

IFRIC TUMAČENJE 4

Utvrđivanje sadrži li sporazum najam

REFERENCE

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* (kako je revidiran 2003.)

— MRS 17 *Najmovi* (kako je revidiran 2003.)

— MRS 38 *Nematerijalna imovina* (kako je revidiran 2004.)

▼M33

— MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*

▼B

POZADINA

1. Subjekt može zaključiti sporazum, koji uključuje transakciju ili niz povezanih transakcija, koji nema pravni oblik najma, ali se njime prenosi pravo na uporabu imovine (npr. nekretnine, postrojenja ili opreme) u zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja. Primjeri sporazuma u kojima jedan subjekt (dobavljač) može prenijeti takvo pravo uporabe imovine drugome subjektu (kupcu), često zajedno s povezanim uslugama, uključuju:

   — sporazume o eksternalizaciji (npr. eksternalizacija funkcija obrade podataka subjekta);

   — sporazume u telekomunikacijskom sektoru, u kojemu dobavljači mrežnih kapaciteta zaključuju ugovore radi prijenos prava na kapacitete kupcima;

   — ugovori s klauzulom „puno za prazno” i slični ugovori, u okviru kojih kupci moraju izvršiti određena plaćanja bez obzira na to preuzimaju li isporuku ugovorenih proizvoda ili usluga (npr. ugovor s klauzulom „puno za prazno” za stjecanje gotovo čitave proizvodnje generatora električne energije dobavljača).

2. Ovo tumačenje sadrži upute za utvrđivanje jesu li takvi sporazumi najmovi ili sadrže li najmove koje bi trebalo obračunavati u skladu s MRS-om 17. Ne sadrži upute za utvrđivanje kako bi takav najam trebalo razvrstati u skladu s tim standardom.

3. U nekim je sporazumima osnovna imovina, koja je predmet najma, dio veće imovine. Ovo se tumačenje ne odnosi na način na koji se utvrđuje kad je dio veće imovine sam po sebi osnovna imovina u smislu MRS-a 17. Međutim, ovo se tumačenje primjenjuje na sporazume u kojima osnovna imovina predstavlja obračunsku jedinicu iz MRS-a 16 ili MRS-a 38.

PODRUČJE PRIMJENE

▼M9

4 Ovo se tumačenje ne primjenjuje na sporazume koji:

(a) jesu najam ili sadrže najmove izuzete iz djelokruga MRS 17; ili

(b) su sporazumi o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru iz djelokruga IFRIC 12 Sporazumi o koncesiji za usluge.

▼B

PROBLEMI

5. Problemi obrazloženi u ovome tumačenju su sljedeći:

(a) kako utvrditi je li sporazum najam ili sadrži li najam, kako je utvrđen u MRS-u 17;

(b) kad je potrebno ocijeniti ili ponovno ocijeniti je li sporazum najam ili sadrži najam; i

(c) ako je sporazum najam ili ako sadrži najam, kako je potrebno odvojiti plaćanja najma od plaćanja za sve ostale elemente sporazuma.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

Utvrđivanje je li sporazum najam ili sadrži li najam

6. Utvrđivanje je li sporazum najam ili sadrži li najam trebalo bi se temeljiti na sadržaju ugovora i nalaže ocjenjivanje sljedećega:

(a) ovisi li ispunjenje sporazuma o uporabi određene imovine (imovina); i

(b) prenosi li se sporazumom pravo uporabe imovine.

Ispunjenje sporazuma ovisi o uporabi određene imovine.

7. Iako određena imovina može biti izričito navedena u sporazumu, ona nije predmet najma ako ispunjenje sporazuma ne ovisi o uporabi određene imovine. Na primjer, ako je dobavljač dužan isporučiti određenu količinu robe ili usluga i ima pravo i sposobnost dobaviti tu imovinu ili pružiti usluge uz uporabu druge imovine koja nije posebno navedena u sporazumu, ispunjenje sporazuma ne ovisi o određenoj imovini i sporazum ne sadrži najam. Jamstvena obveza koja dopušta ili nalaže zamjenu iste ili slične imovine ako određena imovina ne djeluje pravilno ne isključuje postupanje povezano s najmom. Nadalje, ugovorna odredba (uvjetna ili drugačija) koja dopušta ili zahtijeva od dobavljača da zamijeni drugu imovinu iz bilo kojeg razloga na određeni datum ili nakon toga datuma ne isključuje postupanje povezane s najmom prije datuma zamjene.

8. Imovina je neizravno određena ako, na primjer, dobavljač posjeduje ili unajmljuje samo jednu imovinu s kojom ispunjava obvezu i ako za dobavljača uporaba druge imovine nije gospodarski isplativa ili izvediva radi ispunjenja obveze.

Sporazumom se prenosi pravo uporabe imovine

9. Sporazumom se prenosi pravo uporabe imovine ako se sporazumom prenosi na kupca (najmoprimca) pravo nadzora nad uporabom osnovne imovine. Pravo nadzora nad uporabom osnovne imovine se prenosi ako je ispunjen bilo koji od sljedećih uvjeta:

(a) Kupac ima sposobnost ili pravo na uporabu imovine, ili usmjeravati druge pri uporabi imovinu na način koji odredi pri stjecanju ili nadziranju učinaka ili drugih koristi od imovine čija vrijednost nije zanemariva.

▼B

(b) Kupac ima sposobnost ili pravo na nadzor fizičkoga pristupa osnovnoj imovini pri stjecanju ili nadziranju učinaka ili drugih koristi od imovine čija vrijednost nije zanemariva.

(c) Činjenice i okolnosti ukazuju na to da je malo vjerojatno da će jedna ili više stranki, osim kupca, preuzeti učinke ili druge koristi čija vrijednost nije zanemariva, ako koje će proizvesti ili stvoriti imovina tijekom razdoblja valjanosti sporazuma, a cijena koju će kupac platiti za te učinke nije ugovorno utvrđena po jedinici proizvoda, niti je jednaka tekućoj tržišnoj cijeni po jedinici proizvoda u trenutku njegove isporuke.

Ocjenjivanje ili ponovno ocjenjivanje je li sporazum najam ili sadrži li najam

10. Ocjenjivanje sadrži li sporazum najam vrši se po sklapanju sporazuma, odnosno na datum sporazuma ili na datum na koji su stranke prihvatile glavne odredbe sporazuma, ovisno o tome koji je datum raniji, i to na temelju svih činjenica i okolnosti. Ponovno ocjenjivanje sadrži li sporazum najam nakon početka valjanosti sporazuma vrši se samo ako je ispunjen bilo koji od sljedećih uvjeta:

(a) Došlo je do promjene ugovornih uvjeta, osim ako se ta promjena odnosi samo na obnovu ili produljenje sporazuma.

(b) Izvršena je opcija obnove ili su se stranke dogovorile o produljenju sporazuma, osim ako su uvjeti obnove ili produljenja izvorno bili uključeni u uvjete najma u skladu s točkom 4. MRS-a 17. Obnova ili produljenje sporazuma koji ne uključuju izmjenu ikojih drugih uvjeta iz izvornoga sporazuma prije isteka izvornoga sporazuma ocjenjuju se u skladu s točkama 6. do 9. samo u pogledu razdoblja obnove ili produljenja.

(c) Došlo je do promjene u utvrđivanju ovisi li ispunjenje sporazuma o određenoj imovini.

(d) Došlo je do značajne promjene imovine, na primjer značajne fizičke promjene na nekretnini, postrojenju ili opremi.

11. Ponovno ocjenjivanje sporazuma mora se temeljiti na činjenicama i okolnostima koje postoje na datum ponovnoga ocjenjivanja, uključujući preostalo razdoblje valjanosti sporazuma. Promjene procjene (na primjer, procijenjene vrijednosti proizvoda koji se moraju isporučiti kupcu ili drugim mogućim kupcima) ne uzrokuju ponovno ocjenjivanje. Ako se sporazum ponovno ocjenjuje i ako se utvrdi da sadrži najam (ili da ne sadrži najam), primjenjuje se računovodstvo najma (ili se ono prestaje primjenjivati) od:

(a) u slučajevima iz podtočaka (a), (c) ili (d) točke 10., kad dođe do promjene okolnosti zbog koje se vrši ponovno ocjenjivanje;

(b) u slučaju iz podtočke (b) točke 10., početka razdoblja obnove ili produljenja.

▼B

Odvajanje plaćanja najma od drugih plaćanja

12. Ako sporazum sadrži najam, stranke sporazuma primjenjuju zahtjeve MRS-a 17 na element najma u sporazumu, osim ako su izuzete iz primjene tih zahtjeva u skladu s točkom 2. MRS-a 17. Sukladno tomu, ako sporazum sadrži najam, taj se najam razvrstava kao financijski najam ili poslovni najam u skladu s točkama od 7. do 19. MRS-a 17. Drugi elementi sporazuma koji ne ulaze u područje primjene MRS-a 17 obračunavaju se u skladu s drugim standardima.

13. Radi primjene zahtjeva iz MRS-a 17, plaćanja i druge naknade predviđene sporazumom odvajaju se prilikom sklapanja sporazuma ili ponovnoga ocjenjivanja sporazuma na plaćanja najma i plaćanja za druge elemente sporazuma na temelju njihovih razmjernih poštenih vrijednosti. Minimalna plaćanja najma, kako su utvrđena točkom 4. MRS-a 17, uključuju samo plaćanja najma (odnosno prava na uporabu imovine), a isključuju plaćanja za druge elemente sporazuma (npr. za usluge i troškove ulaznih komponenti).

14. U nekim slučajevima odvajanje plaćanja najma od plaćanja za druge elemente sporazuma zahtijeva od kupca uporabu metode procjene. Na primjer, kupac može procijeniti plaćanja najma na temelju ugovora o najmu za usporedivu imovinu koji ne sadrži druge elemente, ili na način da procijeni plaćanja za druge elemente sporazuma na temelju usporedivih sporazuma te ih potom oduzme od ukupnih plaćanja predviđenih sporazumom.

15. Ako kupac zaključi da nije moguće pouzdano odvojiti plaćanja:

(a) u slučaju financijskoga najma, priznaje imovinu i obvezu u iznosu koji je jednak poštenoj vrijednosti osnovne imovine koja je određena u točkama 7. i 8. kao predmet najma. Naknadno se obveza smanjuje kako se budu vršila plaćanja, te se priznaju uračunati financijski troškovi obveze uz uporabu stupnjevite kamatne stope kupca ([1]);

(b) u slučaju poslovnoga najma, postupa sa svim plaćanjima na temelju sporazuma kao s plaćanjima najma radi ispunjenja zahtjeva u vezi s objavljivanjem iz MRS-a 17; ali:

i. objavljuje ta plaćanja odvojeno od minimalnih plaćanja najma iz drugih sporazuma koji ne uključuju plaćanja za druge elemente koji nisu najam; i

ii. navodi da objavljena plaćanja uključuju plaćanja za elemente sporazuma koji nisu najam.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

16. Subjekt primjenjuje ovo tumačenje za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog tumačenja za razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2006., dužan je tu činjenicu objaviti.

([1]) ►**M33** MRS 17 rabi izraz „fer vrijednost” na način koji se donekle razlikuje od definicije fer vrijednosti iz MSFI-ja 13. Prema tome, kod primjene MRS-a 17 subjekt mjeri fer vrijednost sukladno MRS-u 17, a ne MSFI-ju 13. ◄

▼B

PRIJELAZNE ODREDBE

17. U MRS 8 navodi se kako subjekt treba primijeniti promjenu računovodstvene politike koja nastaje prvom primjenom ovog tumačenja. Subjekt ne mora ispuniti te zahtjeve prilikom prve primjene ovog tumačenja. Ako subjekt koristi to izuzeće, dužan je primijeniti točke od 6. do 9. tumačenja na sporazume koji su postojali na početku prvoga razdoblja za koje su prezentirani usporedni podaci u skladu s MSFI na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale na početku toga razdoblja.

▼B

IFRIC TUMAČENJE 5

Udjeli u fondovima za stavljanje izvan pogona, uklanjanje, obnavljanje i sanaciju okoliša

REFERENCE

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

▼M32

_____

— MRS 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*

_____

▼B

— MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*

▼M53

_____

— MSFI 9 *Financijski instrumenti*

▼M32

— MSFI 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*

— MSFI 11 *Zajednički poslovi*

▼B

— SIC 12 *Konsolidacija - subjekti posebne namjene (kako je revidiran 2004.)*

POZADINA

1. Svrha fondova za stavljanje izvan pogona, uklanjanje, obnavljanje i sanaciju okoliša, dalje u tekstu „fondovi za stavljanje izvan pogona” ili „fondovi”, jest izdvojiti imovinu radi financiranja nekih ili svih troškova stavljanja postrojenja (kao što je nuklearno postrojenje) ili određene opreme (kao što su automobili) izvan pogona, ili za sanaciju okoliša (kao što je čišćenje zagađene vode ili razminiravanje zemljišta), što se zajedno naziva „stavljanjem izvan pogona”.

2. Doprinosi koji se uplaćuju u te fondove mogu biti dobrovoljni ili propisani uredbom ili zakonom. Fondovi mogu biti ustrojeni na jedan od sljedećih načina:

   (a) fondovi koje je osnovao jedan udjeličar kako bi financirao vlastite obveze stavljanja izvan pogona, bilo za određenu lokaciju ili za više prostorno raspršenih lokacija;

   (b) fondovi koje je osnovalo više udjeličara kako bi financirali svoje pojedinačne ili zajedničke troškove stavljanja izvan pogona, pri čemu udjeličari imaju pravo na naknadu za troškove stavljanja izvan pogona u iznosu njihovih doprinosa, uvećanih za stvarnu zaradu od tih doprinosa i umanjenih za njihov udio u troškovima upravljanja fondom. Udjeličari mogu imati obvezu uplaćivanja dodatnih doprinosa, na primjer, u slučaju stečaja drugoga udjeličara;

   (c) fondovi koje je osnovalo više udjeličara kako bi financirali svoje pojedinačne ili zajedničke troškove stavljanja izvan pogona, pri čemu se potrebna razina doprinosi temelji na postojećoj aktivnosti udjeličara, a koristi koje ostvaruje taj udjeličar temelje se na njegovoj prošloj aktivnosti. U tim slučajevi postoji moguće nepodudaranje između iznosa doprinosa koji je uplatio udjeličar (na temelju postojeće aktivnosti) i vrijednosti koja se može ostvariti iz fonda (na temelju prošle aktivnosti).

3. Takvi fondovi obično imaju sljedeća obilježja:

   (a) fondom odvojeno upravljaju nezavisni povjerenici;

▼B

(b) subjekti (udjeličari) uplaćuju doprinose u fond, koji se ulažu u imovinu koja može uključivati ulaganja u dužničke i vlasničke instrumente, te su raspoloživi kao pomoć udjeličarima prilikom plaćanja troškova stavljanja izvan pogona. Povjerenici određuju kako se ulažu doprinosi u okviru ograničenja predviđenih osnivačkim aktom fonda i primjenjivim zakonodavstvom ili drugim propisima;

(c) udjeličari zadržavaju obvezu plaćanja troškova stavljanja izvan pogona. Međutim, udjeličari mogu primiti naknadu za troškove stavljanja izvan pogona od fonda do iznosa nastalih troškova stavljanja izvan pogona ili do udjela udjeličara u imovini fonda, ovisno o tome koji je iznos niži;

(d) udjeličari mogu imati ograničeni pristup ili nemaju pristupa imovini fonda koja premašuje imovinu upotrijebljenu za podmirenje prihvatljivih troškova stavljanja izvan pogona.

PODRUČJE PRIMJENE

4. Ovo se tumačenje primjenjuje na računovodstvo u financijskim izvještajima udjeličara za udjele koji proizlaze iz fondova za stavljanje izvan pogona koji imaju oba sljedeća obilježja:

(a) imovinom se upravlja odvojeno (bilo da se nalazi u posjedu zasebne pravne osobe ili kao izdvojena imovina u drugome subjektu); i

(b) udjeličarevo pravo pristupa imovini je ograničeno.

▼M53

5. Preostali udio u fondu koji premašuje pravo na naknadu, kao što je ugovorno pravo na raspodjelu dobiti nakon dovršenja svih poslova stavljanja izvan pogona ili zatvaranja fonda, može biti vlasnički instrument koji je obuhvaćen područjem primjene MSFI-ja 9 te se ovo tumačenje ne primjenjuje na njega.

▼B

PROBLEMI

6. Problemi obrazloženi u ovome tumačenju su sljedeći:

(a) kako bi udjeličar trebao obračunavati svoj udio u fondu?

(b) ako udjeličar ima obvezu uplate dodatnih doprinosa, na primjer u slučaju stečaja drugoga udjeličara, kako bi trebao obračunavati tu obvezu?

SLUŽBENO STAJALIŠTE

Obračunavanje udjela u fondu

7. Udjeličar priznaje svoju obvezu plaćanja troškova stavljanja izvan pogona kao obvezu i odvojeno priznaje svoj udio u fondu, osim ako udjeličar nije dužan platiti troškove stavljanja izvan pogona čak i ako fond ne izvrši plaćanje.

▼M32

8. Udjeličar je dužan utvrditi ima li kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u fondu primjenom MSFI-ja 10, MSFI-ja 11 i MRS-a 28. Ako da, dužan je svoj udjel u fondu obračunati u skladu s navedenim standardima.

▼M32

9. Ako udjelničar nema kontrolu ili zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u fondu, dužan je pravo na primitak raspodjela iz fonda obračunati kao naknadu sukladno MRS-u 37. Naknada se mjeri u nižem od sljedećih iznosa:

▼B

(a) iznosu priznate obveze stavljanja izvan pogona; ili

(b) udjelu udjeličara u poštenoj vrijednosti neto imovine fonda koja se pripisuje udjeličarima, ovisno o tome koji je iznos niži.

Promjene knjigovodstvene vrijednosti prava na primitak naknade, osim naknada uplaćenih u fond i plaćanja iz fonda, priznaju se u računu dobiti i gubitaka u razdoblju nastanka tih promjena.

Obračunavanje obveza uplate dodatnih doprinosa

10. Ako udjeličar ima obvezu uplatiti moguće dodatne doprinosa, na primjer u slučaju stečaja drugoga udjeličara ili ako se vrijednost e imovine u posjedu fonda smanji toliko da ona više nije dostatna za ispunjenje obveza fonda za isplatu naknada, ta je obveza nepredviđena obveza na koju se primjenjuje MRS 37. Udjeličar priznaje obvezu samo ako je vjerojatno da će morati uplatiti dodatne doprinose.

Objavljivanje

11. Udjeličar mora objaviti vrstu svojih udjela u fondu, te sva ograničenja pristupa imovini fonda.

12. Ako udjeličar ima obvezu uplate mogućih dodatnih doprinosa koja se ne priznaje kao obveza (vidjeti točku 10.), objavljuje podatke propisane točkom 86. MRS-a 37.

13. Ako udjeličar obračunava svoj udio u fondu u skladu s točkom 9., objavljuje podatke propisane točkom 85. podtočkom (c) MRS-a 37.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

14. Subjekt primjenjuje ovo tumačenje za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog tumačenja za razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2006., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M32

14.B MSFI-jem 10 i MSFI-jem 11, izdanima u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 8. i 9. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 10 i MSFI 11.

▼M53

14.D U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenja se točka 5. i brišu se točke 14.A i 14.C. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼B

PRIJELAZNE ODREDBE

15. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu sa zahtjevima iz MRS-a 8.

▼B

IFRIC TUMAČENJE 6

Obveze koje proizlaze iz sudjelovanja na specifičnim tržištima - otpad električne i elektroničke opreme

REFERENCE

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*

POZADINA

1. U točki 17. MRS-a 37 navodi se da je obvezujući događaj prošli događaj koji dovodi do nastanka sadašnje obveze za koju subjekt nema ikoju drugu stvarnu mogućnost nego da je podmiri.

2. U točki 19. MRS-a 37 navodi se da se rezerviranja priznaju samo za „obveze koje su posljedica prošlih događaja, bez obzira na buduće djelovanje subjekta”.

3. Direktiva Europske unije o otpadu električne i elektroničke opreme, kojom se uređuje prikupljanje, obrada, oporaba i ekološki prihvatljivo odlaganje otpadne opreme, potakla je niz pitanja o tome kad bi trebalo priznati obvezu za razgradnje otpada električne i elektroničke opreme. U Direktivi se pravi razlika između „novog otpada” i „otpada iz prijašnjih razdoblja”, te otpada iz privatnih kućanstava i otpada iz izvora koji nisu privatna kućanstva. Novi otpad odnosi se na proizvode prodane nakon 13. kolovoza 2005. Sva oprema iz kućanstava prodana prije toga datuma smatra se otpadom iz prijašnjih razdoblja u smislu Direktive.

4. U Direktivi se navodi da bi trošak odlaganja otpadne opreme iz kućanstava iz prijašnjih razdoblja trebali snositi proizvođači te vrste opreme koji su prisutni na tržištu u razdoblju koje je potrebno utvrditi odgovarajućim propisom svake države članice (razdoblje mjerenja). U Direktivi se navodi da svaka država članica mora uspostaviti mehanizam kako bi proizvođači razmjerno doprinosili troškovima, „npr. razmjerno njihovome udjelu na tržištu s obzirom na vrstu opreme.”

5. Nekoliko pojmova koji se koriste u tumačenju, kao što su „udio u tržištu” i „razdoblje mjerenja” moguće je definirati na različite načine u odgovarajućim propisima pojedinih država članica. Na primjer, trajanje razdoblja mjerenja može iznositi godinu dana ili samo jedan mjesec. Slično tomu, mjerenje udjela u tržištu i jednadžba za izračun obveze mogu se razlikovati u različitim nacionalnim propisima. Međutim, svi ti primjeri utječu samo na mjerenje obveze, na koje se ovo tumačenje ne primjenjuje.

PODRUČJE PRIMJENE

6. Ovo tumačenje sadrži upute za priznavanje u financijskim izvještajima proizvođača obveza za odlaganje otpada u skladu s Direktivom EU-a o otpadu električne i elektroničke opreme s obzirom da prodaju opreme za kućanstva iz prijašnjih razdoblja.

▼B

7. Tumačenje se ne odnosi na novi otpad, ni na otpad iz prijašnjih razdoblja iz izvora koji nisu privatna kućanstva. Obveza za takvo odlaganje otpada primjereno je obrazložena u MRS-u 37. Međutim, ako se u nacionalnom zakonodavstvu s novim otpadom iz privatnih kućanstava postupa na sličan način kao s otpadom iz privatnih kućanstava iz prijašnjih razdoblja, načela tumačenja primjenjuju se s obzirom na hijerarhiju iz točaka od 10. do 12. MRS-a 8. Hijerarhija iz MRS-a 8 također je bitna za druge propise kojima se utvrđuju obveze na način sličan modelu raspodjele troškova iz Direktive EU-a.

PROBLEM

8. Od IFRIC-a je zatraženo da u vezi s razgradnjom otpada električne i elektroničke opreme utvrdi što čini obvezujući događaj u skladu s točkom 14. podtočkom (a) MRS-a 37 za priznavanje rezerviranja za troškove odlaganja otpada:

— proizvodnja ili prodaja opreme za kućanstva iz prijašnjih razdoblja?

— sudjelovanje na tržištu tijekom razdoblja mjerenja?

— nastanak troškova prilikom vršenja aktivnosti odlaganja otpada?

SLUŽBENO STAJALIŠTE

9. Sudjelovanje na tržištu tijekom razdoblja mjerenja je obvezujući događaj u skladu s točkom 14. podtočkom (a) MRS-a 37. Stoga obveza za troškove odlaganja otpadne opreme za kućanstva iz prijašnjih razdoblja ne nastaje prilikom proizvodnje ili prodaje proizvoda. Budući da je obveza vezana uz opremu za kućanstva iz prijašnjih razdoblja povezana sa sudjelovanjem na tržištu tijekom razdoblja mjerenja, a ne s proizvodnjom ili prodajom predmeta koji se odlažu kao otpad, obveza ne postoji osim i dokle postoji udio u tržištu tijekom razdoblja mjerenja. Vrijeme obvezujućeg događaja može također biti nezavisno od određenog razdoblja u kojemu su poduzete aktivnost odlaganja otpada i u kojemu su nastali povezani troškovi.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

10. Subjekt primjenjuje ovo tumačenje za godišnja razdoblja koja započinju 1. prosinca 2005. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom tumačenja za razdoblje koje započinje prije 1. prosinca 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

11. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu s MRS-om 8.

▼B

IFRIC TUMAČENJE 7

Primjena prepravljanja prema MRS 29 -Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima

REFERENCE

— MRS 12 *Porez na dobit*

— MRS 29 *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima*

POZADINA

1. Ovo tumačenje sadrži upute za primjernu zahtjeva iz MRS-a 29 u razdoblju izvještavanja u kojemu je subjekt utvrdio [1] postojanje hiperinflacije u gospodarstvu njegove funkcijske valute, dok to gospodarstvo nije bilo hiperinflacijsko u prethodnome razdoblju, te stoga subjekt mora prepraviti svoje financijske izvještaje u skladu s MRS-om 29.

PROBLEMI

2. Pitanja obrazložena u ovome tumačenju su sljedeća:

   (a) kako bi trebalo protumačiti zahtjev „… iskazani u mjernoj jedinici koja vrijedi na ►**M5** kraju izvještajnog razdoblja ◄” iz točke 8. MRS-a 29 ako subjekt primjenjuje standard?

   (b) kako bi subjekt trebao obračunavati početne odgođene porezne stavke u svojim prepravljenim financijskim izvještajima?

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. U razdoblju izvještavanja u kojemu je subjekt utvrdio postojanje hiperinflacije u gospodarstvu svoje funkcijske valute, dok u prethodnome razdoblju ono nije bilo hiperinflacijsko, subjekt primjenjuje zahtjeve MRS-a 29 kao da je to gospodarstvo uvijek bilo hiperinflacijsko. Stoga za nenovčane stavke koje se mjere po povijesnom trošku subjekt mora prepraviti ►**M5** početni izvještaj o financijskom položaju ◄ na početku prvoga razdoblja prezentiranog u financijskim izvještajima kako bi uzeo u obzir učinak inflacije od datuma stjecanja imovine i nastanka ili preuzimanja obveza do ►**M5** kraja izvještajnog razdoblja ◄ za razdoblje izvještavanja. Za nemonetarne stavke iskazane u ►**M5** početnom izvještaju o financijskom položaju ◄ u iznosima koji su vrijedili na datume koji nisu datum stjecanja imovine ili nastanka obveza, tim se prepravljanjem mora uzeti u obzir učinak inflacije od datuma na koji su utvrđene te knjigovodstvene vrijednosti do ►**M5** kraja izvještajnog razdoblja ◄ za razdoblje izvještavanja.

4. Na ►**M5** kraju se izvještajnog razdoblja ◄ odgođene porezne stavke priznaju i mjere u skladu s MRS-om 12. Međutim, iznosi odgođenoga poreza u ►**M5** početnom izvještaju o financijskom položaju ◄ za razdoblje izvještavanja utvrđuju se kako slijedi:

   (a) subjekt mora ponovno izmjeriti odgođene porezne stavke u skladu s MRS-om 12 nakon prepravljanja nominalnih knjigovodstvenih vrijednosti svojih nemonetarnih stavki na datum ►**M5** početnog izvještaja o financijskom položaju ◄ za razdoblje izvještavanja primjenom mjerne jedinice na taj datum;

[1] Utvrđivanje hiperinflacije temelji se na prosudbi subjekta u vezi s mjerilima iz točke 3. MRS-a 29.

▼B

(b) odgođene porezne stavke koje su ponovno izmjerene u skladu s podtočkom (a) prepravljaju se kako bi se uzela u obzir promjena mjerne jedinice od datuma ►M5 početnog izvještaja o financijskom položaju ◄ razdoblja izvještavanja do ►M5 kraja tog izvještajnog razdoblja ◄.

Subjekt primjenjuje pristup iz podtočaka (a) i (b) pri prepravljanju odgođenih poreznih stavki u ►M5 početnom izvještaju o financijskom položaju ◄ za sva usporedna razdoblja prezentirana u prepravljenim financijskim izvještajima za razdoblje izvještavanja u kojemu subjekt primjenjuje MRS 29.

5. Nakon što subjekt prepravi svoje financijske izvještaje, sve se odgovarajuće vrijednosti u financijskim izvještajima za naredno razdoblje izvještavanja, uključujući odgođene porezne stavke, prepravljaju uz uporabu promjene mjerne jedinice za to naredno razdoblje izvještavanja samo u prepravljenim financijskim izvještajima za prethodno razdoblje izvještavanja.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

6. Subjekt primjenjuje ovo tumačenje za godišnja razdoblja koja započinju 1. ožujka 2006. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog tumačenja za razdoblje koje započinje prije 1. ožujka 2006., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

IFRIC TUMAČENJE 10

Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine i umanjenje imovine

REFERENCE

— MRS 34 *Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine*

— MRS 36 *Umanjenje imovine*

▼M53

———————

— MSFI 9 *Financijski instrumenti*

▼B

POZADINA

▼M53

1. Subjekt je dužan procijeniti umanjenje vrijednosti *goodwilla* na kraju svakog izvještajnog razdoblja i, po potrebi, priznati gubitak od umanjenja vrijednosti na taj datum u skladu s MRS-om 36. Međutim, na kraju kasnijeg izvještajnog razdoblja uvjeti se mogu toliko promijeniti da bi gubitak od umanjenja vrijednosti bio manji ili ga uopće ne bi bilo da je procjena umanjenja vrijednosti provedena samo na taj datum. Ovo tumačenje sadržava smjernice o tome mogu li se takvi gubici od umanjenja vrijednosti uopće poništiti.

2. U tumačenju se objašnjava povezanost zahtjeva iz MRS-a 34 i priznavanja gubitaka od umanjenja vrijednosti *goodwilla* iz MRS-a 36 te učinak te povezanosti na kasnije financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine i godišnje financijske izvještaje.

▼B

PROBLEM

3. Točka 28. MRS-a 34 zahtijeva od subjekta da primjenjuje iste računovodstvene politike u svojim financijskim izvještajima za razdoblja tijekom godine kao u godišnjim financijskim izvještajima. U toj se točki također navodi da „učestalost izvještavanja subjekta (godišnje, polugodišnje ili tromjesečno) ne smije utjecati na mjerenje njegovih godišnjih rezultata. Kako bi se postigao taj cilj, mjerenje za potrebe izvještavanja za razdoblja tijekom godine mora se temeljiti na podacima od početka godine do kraja odnosnoga razdoblja tijekom godine.”

4. U točki 124. MRS-a 36 navodi se da se „gubitak od umanjenja priznat za *goodwill* ne smije poništiti u narednom razdoblju”.

▼M53

5. [Izbrisano]

6. [Izbrisano]

7. U tumačenju se rješava sljedeće pitanje:

Mora li subjekt poništiti gubitke od umanjenja vrijednosti priznate u razdoblju tijekom godine za *goodwill* ako gubitak ne bi bio priznat ili bi bio priznat manji gubitak da je procjena umanjenja vrijednosti provedena samo na kraju kasnijeg izvještajnog razdoblja?

▼B

SLUŽBENO STAJALIŠTE

▼M53

8. Subjekt ne poništava gubitak od umanjenja vrijednosti priznat u prijašnjem razdoblju tijekom godine za *goodwill*.

▼B

9. Subjekt ne smije primijeniti ovo opće stajalište po analogiji na druga područja mogućih proturječja između MRS-a 34 i drugih standarda.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

10. Subjekt primjenjuje ovo tumačenje za godišnja razdoblja koja započinju 1. studenoga 2006. ili kasnije. Preporuča se ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom tumačenja za razdoblje koje započinje prije 1. studenoga 2006., dužan je tu činjenicu objaviti. Subjekt prospektivno primjenjuju ovo tumačenje na *goodwill* od datuma na koji započne s primjenom MRS-a 36; primjenjuje ovo tumačenje prospektivno na ulaganja u vlasničke instrumente ili financijsku imovinu koji se iskazuju po trošku nabave od datuma na koji je po prvi put primijenio mjerila za mjerenje iz MRS-a 39.

▼M53

14. U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 1., 2., 7. i 8., a brišu se točke 5., 6. i od 11. do 13. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M23

_____

▼M9

IFRIC TUMAČENJE 12

Sporazumi o koncesiji za usluge

REFERENCE

— *Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*

— MSFI 1 – *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*

— MSFI 7 – *Financijski instrumenti: objavljivanje*

▼M53

— MSFI 9 – *Financijski instrumenti*

▼M52

— MSFI 15 – *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*

▼M9

— MRS 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

▼M52

_____

▼M9

— MRS 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*

— MRS 17 – *Najmovi*

▼M52

_____

▼M9

— MRS 20 – *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*

— MRS 23 – *Troškovi posudbe*

— MRS 32 – *Financijski instrumenti: prezentiranje*

— MRS 36 – *Umanjenje imovine*

— MRS 37 – *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*

— MRS 38 – *Nematerijalna imovina*

▼M53

_____

▼M9

— IFRIC 4 – *Utvrđivanje sadrži li sporazum najam*

— SIC-29 – *Sporazumi o koncesiji za usluge: objavljivanje*

TEMELJI

1. U mnogim je zemljama infrastrukturu za javne usluge, kao što su ceste, mostovi, tuneli, zatvori, bolnice, zračne luke, postrojenja za vodoopskrbu, elektroenergetske i telekomunikacijske mreže, tradicionalno gradio, njima upravljao i održavao javni sektor te se financirala iz javnog proračuna.

▼M9

2. U nekim su zemljama vlade uvele sporazume o koncesijama za usluge kako bi privukle privatni sektor na sudjelovanje u razvoju, financiranju, upravljanju i održavanju infrastrukture. Infrastruktura može već postojati ili biti u izgradnji za vrijeme trajanja sporazuma o usluzi. Sporazum iz područja primjene ovog tumačenja u pravilu uključuje subjekt iz privatnog sektora (subjekt) koji gradi ili nadograđuje (primjerice, povećanjem kapaciteta) infrastrukturu te upravlja infrastrukturom i održava je u određenom razdoblju. Subjekt za svoje usluge prima naknadu za vrijeme trajanja sporazuma. Sporazum je reguliran ugovorom u kojem su utvrđeni standardi izvedbe, mehanizmi usklađenja cijena te način rješavanja sporova. Takav se sporazum često opisuje kao „izgradi-upravljaj-prenesi", „obnovi-upravljaj-prenesi" ili sporazum o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru.

3. Jedno od obilježja ovakvih sporazuma o pružanju usluga jest da je obveza koju preuzima subjekt zapravo obavljanje javne usluge. Javna politika je da se usluge povezane s infrastrukturom pružaju javnosti, bez obzira na identitet stranke koja upravlja uslugama. Sporazum o pružanju usluga ugovorno obvezuje subjekta na pružanje javnih usluga u ime subjekta iz javnog sektora. Druga uobičajena obilježja su:

(a) stranka koja dodjeljuje ugovor (davatelj koncesije) jest subjekt iz javnog sektora, uključujući državno tijelo, ili subjekt iz privatnog sektora na koji je prenesena odgovornost za uslugu;

(b) subjekt je odgovoran za barem određeni dio upravljanja infrastrukturom i povezane usluge te ne nastupa isključivo kao zastupnik u ime davatelja koncesije;

(c) ugovorom se utvrđuje početna cijena koju će zaračunavati subjekt i njime se regulira revizija cijena za vrijeme trajanja sporazuma o usluzi;

(d) subjekt je dužan infrastrukturu na kraju razdoblja sporazuma prenijeti na davatelja koncesije u određenom stanju za malu naknadu ili bez dodatne naknade, bez obzira na stranku koja ju je prvobitno financirala.

PODRUČJE PRIMJENE

4. Ovo tumačenje sadrži upute za subjekte za vođenje računovodstva za sporazuma o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru.

5. Ovo se tumačenje primjenjuje na sporazume o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru ako:

(a) davatelj koncesije kontrolira ili regulira usluge koje subjekt mora pružiti koristeći infrastrukturu, kome ih treba pružati i po kojoj cijeni; i

(b) davatelj koncesije upravlja putem vlasništva, stvarnog prava ili na neki drugi način svakim značajnim preostalim udjelom u infrastrukturi na kraju razdoblja sporazuma.

6. Infrastruktura korištena u sporazumu o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru cijeli svoj vijek uporabe (vijek trajanja imovine) potpada u područje primjene ovog tumačenja ako su ispunjeni uvjeti iz stavka 5. točke (a). U stavcima UP1. - UP8. navedene su upute za utvrđivanje potpadaju li,i u kojoj mjeri, sporazumi o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru u područje primjene ovog tumačenja.

▼M9

7. Ovo se tumačenje primjenjuje i na:

(a) infrastrukturu koju subjekt gradi ili stječe od treće strane radi sporazuma o usluzi; i

(b) postojeću infrastrukturu pristup kojoj davatelj koncesije omogućuje subjektu za potrebe sporazuma o usluzi.

8. Ovo tumačenje ne sadrži odredbe o računovodstvenom iskazivanju infrastrukture koju je subjekt držao i priznavao kao nekretninu, postrojenje i opremu prije zaključenja sporazuma o pružanju usluge. Na takvu se infrastrukturu primjenjuju zahtjevi prestanka priznavanja iz MSFI (utvrđeni u MRS 16).

9. Ovo tumačenje ne određuje način računovodstvenog iskazivanja kod davatelja koncesije.

PITANJA

10. Ovo tumačenje sadrži opća načela priznavanja i mjerenja obveza i povezanih prava iz sporazuma o koncesijama za usluge. Zahtjevi koji se odnose na objavljivanje informacija o sporazumima o koncesijama za usluge se nalaze u SIC-u 29 „Sporazumi o koncesijama za usluge: objavljivanje”. Pitanja koja obrađuje ovo tumačenje su:

(a) postupak koji se primjenjuje na prava subjekta na infrastrukturi;

(b) priznavanje i mjerenje naknade na temelju sporazuma;

(c) usluge izgradnje ili nadogradnje;

(d) usluge upravljanja;

(e) troškovi posudbe;

(f) kasniji računovodstveni tretman financijskog imovine ili nematerijalne imovine; i

(g) predmeti koje davatelj koncesije daje subjektu.

KONSENZUS

Postupak koji se primjenjuje na prava subjekta na infrastrukturi

11. Infrastruktura iz područja primjene ovog tumačenja ne priznaje se u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme subjekta jer se ugovornim sporazumom o usluzi na subjekta ne prenosi pravo nadzora uporabe infrastrukture za javne usluge. Subjekt ima pristup infrastrukturi samo u svrhu pružanja javne usluge u ime davatelja koncesije u skladu s uvjetima utvrđenima u ugovoru.

Priznavanje i mjerenje naknade na temelju sporazuma

12. Prema uvjetima ugovornog sporazuma iz područja primjene ovog tumačenja, subjekt nastupa kao davatelj usluge. Subjekt gradi ili nadograđuje infrastrukturu (usluge izgradnje ili nadogradnje) koja se koristi za pružanje javne usluge te njome upravlja i održava je (usluge upravljanja) kroz određeno vremensko razdoblje.

▼M52

13. Subjekt je dužan priznati i mjeriti prihode u skladu s MSFI-jem 15 za usluge koje pruža. Na temelju vrste naknade određuje se njezin naknadni računovodstveni tretman. Naknadno obračunavanje primljene naknade kao financijske imovine i kao nematerijalne imovine detaljno je opisano u točkama od 23. do 26. u nastavku.

Usluge izgradnje ili nadogradnje

14. Subjekt je dužan obračunati usluge izgradnje ili nadogradnje u skladu s MSFI-jem 15.

Naknada koju davatelj koncesije daje subjektu

15. Ako subjekt pruža usluge izgradnje ili nadogradnje, naknada koju prima ili potražuje subjekt priznaje se u skladu s MSFI-jem 15. Naknada može biti pravo na:

▼M9

(a) financijsku imovinu; ili

(b) nematerijalnu imovinu.

16. Subjekt priznaje financijsku imovinu do iznosa bezuvjetnog ugovornog prava na primitak novca ili neku drugu financijsku imovinu od davatelja koncesije ili po njegovim uputama za usluge izgradnje; davatelj koncesije ima tek neznatnu razinu diskrecije, ako je uopće ima, da izbjegne plaćanje, obično zato što je sporazum pravno provediv. Subjekt ima bezuvjetno pravo na primitak novca ako davatelj koncesije ugovorno jamči subjektu plaćanje (a) određenog ili odredivog iznosa ili (b) eventualnog manjka između iznosa primljenih od korisnika javne usluge i određenog ili odredivog iznosa, čak i ako je plaćanje uvjetovano time da subjekt osigura da infrastruktura udovoljava određenim kriterijima kvalitete ili učinkovitosti.

17. Subjekt nematerijalnu imovinu priznaje do iznosa prava (dozvole) koju je dobio da korisnicima javnih usluga zaračunava naknadu. Pravo zaračunavanja naknade korisnicima javne usluge nije bezuvjetno pravo na primitak novca jer iznosi ovise o tome u kojoj mjeri se javna usluga koristi.

▼M52

18. Ako je subjekt za svoje usluge izgradnje plaćen dijelom financijskom imovinom, a dijelom nematerijalnom imovinom, neophodno je svaku komponentu naknade subjekta obračunati odvojeno. Primljena naknada ili potraživanje za naknadu za obje komponente početno se priznaje u skladu s MSFI-jem 15.

19. Vrsta naknade koju subjektu daje davatelj koncesije određuje se na temelju ugovornih uvjeta i mjerodavnog ugovornog prava ako postoji. Na temelju vrste naknade određuje se naknadno obračunavanje kako je opisano u točkama od 23. do 26. Međutim, obje vrste naknade klasificiraju se kao ugovorna imovina tijekom razdoblja izgradnje ili nadogradnje u skladu s MSFI-jem 15.

▼M52

Usluge upravljanja

20. Subjekt je dužan obračunati usluge upravljanja u skladu s MSFI-jem 15.

▼M9

Ugovorna obveza obnove infrastrukture do određene razine uporabivosti

21. Subjekt može imati ugovorne obveze koje je dužan ispuniti kao uvjet za dobivanje dozvole (a) za održavanje infrastrukture do određene razine uporabivosti ili (b) obnove infrastrukture do određenog stanja prije nego što ju prenese davatelju koncesije na kraju sporazuma o pružanju usluge. Ugovorne obveze održavanja ili obnavljanja infrastrukture, izuzev elemenata nadogradnje (vidjeti stavak 14.), priznaju se i mjere u skladu s MRS 37, tj. po najboljoj mogućoj procjeni izdataka koji bi bili potrebni kako bi se podmirila sadašnja obveza na datum izvještaja o financijskom položaju.

Troškovi posudbe subjekta

22. U skladu s MRS 23, troškovi posudbe povezani sa sporazumom priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali, osim ako subjekt ima ugovorno pravo na primitak nematerijalne imovine (pravo zaračunavanje naknade korisnicima javne usluge). U tom se slučaju troškovi posudbe povezani sa sporazumom kapitaliziraju tijekom faze izgradnje po sporazumu u skladu sa spomenutim standardom.

Financijska imovina

▼M53

23. Na financijsku imovinu priznatu u skladu s točkama 16. i 18. primjenjuju se MRS 32, MSFI 7 i MSFI 9.

24. Iznos potraživanja od davatelja koncesije ili po njegovoj diskrecijskoj odluci u skladu s MSFI-jem 9 mjeri se:

(a) po amortiziranom trošku;

(b) po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit ili

(c) po fer vrijednosti kroz račun dobit i gubitka.

25. Ako se potraživanje od davatelja koncesije mjeri po amortiziranom trošku ili po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, MSFI-jem 9 zahtijeva se da se kamate izračunane metodom efektivne kamatne stope priznaju u računu dobiti i gubitka.

▼M9

Nematerijalna imovina

26. Na nematerijalnu imovinu priznatu u skladu sa stavcima 17. i 18. primjenjuje se MRS 18. Stavci 45.-47. MRS 38 sadrže upute o načinu mjerenja nematerijalne imovine stečene u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili više njih ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine.

▼M52

Predmeti koje davatelj koncesije daje subjektu

27. U skladu s točkom 11. predmeti infrastrukture kojima je davatelj koncesije subjektu omogućio pristup za potrebe sporazuma o pružanju usluga ne priznaju se kao nekretnina, postrojenje i oprema subjekta. Davatelj koncesije može subjektu ustupiti druge predmete koje subjekt može držati ili kojima može rukovati po vlastitoj želji. Ako je takva imovina dio naknade koju davatelj koncesije plaća za usluge, ona nije državna potpora kako je definirana MRS-om 20. Umjesto toga, obračunava se kao dio cijene transakcije kako je utvrđeno u MSFI-ju 15.

▼M9

DATUM STUPANJA NA SNAGU

28. Subjekt primjenjuje ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2008. Dozvoljena je ranija primjena. Ako subjekt tumačenje primijeni na razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2008., dužan je tu činjenicu objaviti.

▼M52

28.D MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjeni su odjeljak „Upućivanja”, točke od 13. do 15., od 18. do 20. i točka 27. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼M53

28.E U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke od 23. do 25., a brišu se točke od 28.A do 28.C. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M9

PRIJELAZNE ODREDBE

29. Podložno stavku 30., promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu s MRS 8, tj. retroaktivno.

30. Ako subjektu nije izvedivo ovo tumačenje na neki konkretan sporazum o pružanju usluga primijeniti retroaktivno s početkom najranijeg prikazanog razdoblja, dužan je:

(a) priznati financijsku i nematerijalnu imovinu koja je postojala na početku najranijeg prikazanog razdoblja;

(b) koristiti ranije knjigovodstvene vrijednosti za tu financijsku i nematerijalnu imovinu (bez obzira na njihovu raniju klasifikaciju) kao njihove knjigovodstvene vrijednosti na taj datum; i

(c) financijsku i nematerijalnu imovinu podvrgnuti testu umanjenja na taj dan, osim ako to nije izvedivo, u kojem slučaju se iznosi testiraju na umanjenje na početku tekućeg razdoblja.

Dodatak A.

UPUTE ZA PRIMJENU

Ovaj je Dodatak sastavni dio tumačenja.

PODRUČJE PRIMJENE (stavak 5.)

UP1. U stavku 5. tumačenja navodi se da infrastruktura potpada u područje primjene ovog tumačenja ako vrijede sljedeći uvjeti:

(a) davatelj koncesije kontrolira ili regulira usluge koje subjekt mora pružiti koristeći infrastrukturu, kome ih treba pružati i po kojoj cijeni; i

▼M9

(b) davatelj koncesije upravlja – putem vlasništva, stvarnog prava ili na neki drugi način – svakim značajnim preostalim udjelom u infrastrukturi na kraju razdoblja sporazuma.

UP2. Kontrola ili regulacija iz uvjeta u točki (a) može se provoditi ugovorom ili na neki drugi način (primjerice putem regulatornog tijela) te uključuje okolnosti u kojima davatelj koncesije kupuje sve proizvode, kao i situaciju u kojoj neke ili sve krajnje proizvode kupuju ostali korisnici. Kod primjene ovog uvjeta, davatelj koncesije i sve povezane stranke promatraju se zajedno. Ako je davatelj koncesije subjekt iz javnog sektora, cijeli javni sektor, zajedno s regulatornim tijelima koja djeluju u javnom interesu, se za svrhu ovog tumačenja smatra povezanim s davateljem koncesije.

UP3. Za potrebe uvjeta iz točke (a), davatelj koncesije ne mora imati potpunu kontrolu nad cijenom: dovoljno je da davatelj koncesije regulira cijenu, da je regulirana ugovorom ili da ju regulira regulatorno tijelo primjerice mehanizmom određivanja najviše cijene. Međutim, uvjet se primjenjuje na bit ugovora. Obilježja koja nisu bitna, kao što je najviši iznos koji se primjenjuje samo u rijetkim okolnostima, zanemaruju se. Suprotno, ako je subjektu ugovorom dopuštena sloboda u određivanju cijene, ali se svaki višak dobiti vraća davatelju koncesije, određuje se najviši iznos prinosa koji pripada subjektu te je cjenovni element provjere kontrole ispunjen.

UP4. Za potrebe uvjeta iz točke (b), kontrola davatelja koncesije nad svakim značajnim preostalim udjelom treba istodobno ograničiti praktičnu mogućnost subjekta da proda ili založi predmetnu infrastrukturu i davatelju koncesije osigurati trajno pravo na korištenje infrastrukture tijekom razdoblja sporazuma. Preostali udjel u infrastrukturi je procijenjena tekuća vrijednost infrastrukture kao da je infrastruktura starosti i u stanju koje se očekuje na kraju razdoblja sporazuma.

UP5. Kontrolu valja razlikovati od upravljanja. Ako davatelj koncesije zadržava i stupanj kontrole kako je opisan u stavku 5. točki (a) i bilo koji značajan preostali udjel u infrastrukturi, subjekt samo upravlja infrastrukturom u ime davatelja koncesije, premda u mnogim slučajevima može imati široke diskrecijske ovlasti u upravljanju.

UP6. Prema uvjetima iz točaka (a) i (b) prepoznaje se kada infrastrukturu, uključujući sve potrebne zamjene (vidjeti stavak 21.) kontrolira subjekt tijekom cijelog njezinog ekonomskog vijeka. Primjerice, ako subjekt treba zamijeniti dio nekog predmeta infrastrukture u razdoblju sporazuma (npr. gornji sloj ceste ili krov neke građevine), taj se predmet infrastrukture promatra kao cjelina. Tako je uvjet iz točke (b) ispunjen za cijelu infrastrukturu, uključujući dio koji se zamjenjuje, ako davatelj koncesije kontrolira bilo koji značajan preostali udjel u konačnoj zamjeni tog dijela.

UP7. Ponekad je korištenje infrastrukture dijelom regulirano na način opisan u stavku 5. točki (a), a dijelom je neregulirano. No, ovakvi sporazumi poprimaju razne oblike:

▼**M9**

(a) svaka infrastruktura koja je fizički odvojiva i kojom se može upravljati neovisno te koja udovoljava definiciji jedinice koja stvara novac iz MRS-a 36, analizira se odvojeno ako se koristi kao cjelina za neregulirane svrhe. Primjerice, to vrijedi kada u jednoj bolnici postoji privatno krilo, dok preostali dio bolnice davatelj koncesije koristi za liječenje pacijenata javnozdravstvenog sustava.

(b) kod nereguliranih djelatnosti koje su u cijelosti sporedne (kao što je trgovina u sklopu bolnice), obvezno se primjenjuje provjera kontrole kao da je riječ o uslugama koje ne postoje jer u slučajevima u kojima davatelj koncesije kontrolira te usluge na način opisan u stavku 5., postojanje sporednih djelatnosti ne umanjuje kontrolu davatelja koncesije nad infrastrukturom.

UP8. Subjekt može imati pravo na korištenje odvojive infrastrukture opisane u stavku UP7. točki (a) ili objekata koji se koriste za pružanje nereguliranih sporednih usluga opisanih u stavku UP7. točki (b). U oba slučaja zapravo se možda radi o najmu koji davatelj koncesije daje subjektu; takav se slučaj obračunava u skladu s MRS 17.

▼M3

IFRIC TUMAČENJE 13

Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca

REFERENCE

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 18 *Prihodi*

— MRS 37 *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidljiva imovina*

▼M33

— MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*

▼M3

TEMELJI

1. Subjekti koriste programe nagrađivanja lojalnosti kupaca kako bi kupcima dali poticaje za kupnju svoje robe ili svojih usluga. Ako kupac kupuje robu ili usluge, subjekt kupcu daje nagradne kredite (koji se često nazivaju „bodovima”). Kupac može nagradne kredite iskoristiti za nagrade kao što su besplatna roba ili usluge, odnosno roba ili usluge uz popust.

2. Programi funkcioniraju na razne načine. Od kupaca se može zahtijevati da prikupe određeni minimalni broj ili minimalnu vrijednost nagradnih kredita kako bi ih mogli iskoristiti. Nagradni krediti mogu biti povezani s pojedinačnom ili skupnom kupnjom, ili nastavkom uobičajene kupnje u određenom razdoblju. Subjekt može sam upravljati programima lojalnosti kupaca ili može sudjelovati u programu kojim upravlja treća strana. Ponuđene nagrade mogu obuhvatiti robu ili usluge koje isporučuje sam subjekt i/ili prava na robu ili usluge trećih strana.

DJELOKRUG

3. Ovo se tumačenje odnosi na nagradne kredite kao oblik nagrađivanja lojalnosti kupaca koje:

   (a) subjekt odobrava svojim kupcima u sklopu prodajne transakcije, tj. prodaje robe, pružanja usluga ili korištenja imovine subjekta od strane kupca; i

   (b) kupci mogu, pod uvjetom da su ispunjeni eventualni dodatni uvjeti, u budućnosti iskoristiti za besplatnu robu ili usluge, odnosno robu ili usluge uz popust.

   Tumačenje obrađuje računovodstveni tretman subjekata koji svojim kupcima odobravaju nagradne kredite.

PITANJA

4. Pitanja koja se rješavaju ovim tumačenjem:

   (a) treba li obvezu subjekta da u budućnosti odobri besplatnu robu ili usluge, odnosno robu ili usluge uz popust (dalje u tekstu „nagrade”) priznati i vrednovati:

      i. tako da se dio primljene naknade, odnosno potraživanja za naknadu na temelju prodajne transakcije rasporedi na nagradni kredit zajedno s odgađanjem priznavanja prihoda (uz primjenu stavke 13 MRS-a 18); ili

      ii. procjenjujući buduće troškove isporuke nagrade (uz primjenu stavke 19 MRS-a 18) i

   (b) ako se naknada raspoređuje na nagradne kredite:

      i. koliki iznos treba rasporediti na njih;

▼M3

ii. kada treba priznati prihode; i

iii. ako nagradu isporučuje treća strana, kako mjeriti prihode.

KONSENZUS

5. Subjekt je dužan primijeniti stavku 13 MRS-a 18 i nagradne kredite obračunavati kao odvojeno odrediv dio prodajne transakcije u sklopu koje su krediti odobreni („prvotna prodaja”). Fer vrijednost primljene naknade, odnosno potraživanja za naknadu prilikom prvotne prodaje raspoređuje se između nagradnih kredita i drugih komponenata prodajne transakcije.

▼M33

6. Naknada koja se raspoređuje na nagradne bodove mjeri se na temelju njihove fer vrijednosti.

▼M3

7. Ako subjekt sam isporučuje nagrade, dužan je naknadu rasporediti na nagradne kredite kao prihode nakon iskorištavanja kredita i ispunjenja svoje obveze isporuke nagrade. Priznati iznos prihoda temelji se na broju nagradnih kredita koji su iskorišteni u zamjenu za nagradu razmjerno ukupnom broju nagrada za koje se očekuje da će biti iskorištene.

8. Ako nagrade isporučuje treća strana, subjekt je dužan procijeniti da li naknadu koja se raspoređuje na nagradne kredite naplaćuje za svoj račun (tj. kao principal u transakciji) ili u ime treće strane (tj. kao posrednik treće strane).

(a) Ako subjekt naknadu naplaćuje u ime treće strane, dužan je:

i. svoje prihode vrednovati u neto iznosu koji je zadržao na svom računu, tj. kao razliku između naknade koja je raspoređena na nagradne kredite i iznosa obveze prema trećoj strani za isporuku nagrada; i

ii. tako određen neto iznos priznati kao prihod kada treća strana postane obvezna isporučiti nagrade i stekne pravo na primitak naknade za isporuku. Riječ je o događajima koji su mogući čim su dodijeljenih nagradni krediti. Alternativno, ako kupac može birati da li će nagradu zatražiti od subjekta ili treće strane, događaji mogu nastati tek nakon što kupac odabere da nagradu zatraži od treće strane.

(b) Ako subjekt naplaćuje naknadu za svoj račun, dužan je svoje prihode vrednovati kao bruto naknadu raspoređenu na nagradne kredite i prihode priznati kada ispuni svoje obveze na temelju nagrada.

9. Ako se u bilo kojem trenutku očekuje da će troškovi koji su neizbježni radi ispunjenja obveze na temelju isporuke nagrada premašiti iznos primljene naknade, odnosno potraživanja za naknadu (tj. naknadu raspoređenu na nagradne kredite u vrijeme prvotne prodaje koja još nije priznata kao prihod, uvećanu za svako daljnje potraživanje za naknadu kada kupac iskoristi nagradne kredite), subjekt ima štetne ugovore. Temeljem razlike iznad iznosa naknade se priznaje obveza u skladu s MRS-om 37. Potreba priznavanja obveze može nastati i ako dođe do porasta troškova isporuke nagrada, primjerice ako subjekt promijeni svoja očekivanja po pitanju broja nagradnih kredita koji će biti iskorišteni.

▼M3

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

10. Subjekt ovo tumačenje primjenjuje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2008. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primjeni za razdoblje koje započinje prije 1. srpnja 2008. godine, objavit će tu činjenicu.

▼M29

10.A Odlomak AG2 izmijenjen je Poboljšanjima MSFI izdanima u svibnju 2010. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2011. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje te izmjene za ranije razdoblje, tu činjenicu objavljuje.

▼M33

10.B MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjene su točke 6. i VP1. – VP3. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼M3

11. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu s MRS 8.

Dodatak

Upute za primjenu

Ovaj je dodatak sastavni dio tumačenja.

Mjerenje fer vrijednosti nagradnih kredita

▼M33

UP1 Točka 6. konsenzusa nalaže da se naknada raspoređena na nagradne bodove mjeri pozivajući se na njihove fer vrijednosti. Ako ne postoji cijena koja na tržištu kotira za identičan nagradni bod, fer vrijednost se mora izmjeriti koristeći neku drugu tehniku vrednovanja.

UP2 Subjekt može fer vrijednost nagradnih bodova odrediti na temelju fer vrijednosti nagrada za koje ih je moguće otkupiti. Fer vrijednost takvih nagradnih bodova obuhvaća, ako postoje:

(a) iznos popusta ili pogodnosti koja bi inače bila ponuđena kupcima koji prilikom prve kupoprodaje nisu ostvarili nagradne bodove;

(b) dio nagradnih bodova za koje se ne očekuje da će ih kupci otkupiti; i

(c) rizik neispunjenja.

Ako kupci mogu birati nagrade iz palete različitih nagrada, fer vrijednost nagradnih bodova treba odražavati fer vrijednosti palete raspoloživih nagrada, vaganih prema očekivanoj učestalosti izbora svake nagrade.

UP3 U nekim se okolnostima mogu koristiti druge tehnike vrednovanja. Primjerice, ako treća osoba isporučuje nagrade, a subjekt trećoj osobi plaća za svaki nagradni bod koji ona daje, subjekt može fer vrijednost nagradnih bodova procijeniti na temelju iznosa kojeg plaća trećoj osobi, dodajući realnu profitnu maržu. Izbor i primjena tehnike vrednovanja koja udovoljava zahtjevima iz točke 6. konsenzusa i koja je najprimjerenija u danim okolnostima nalažu prosudbu.

▼M4

IFRIC TUMAČENJE 14

MRS 19 - Ograničenja povezana s imovinom planova definiranih primanja, zahtjevi za minimalno financiranje i njihova interakcija

REFERENCE

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvješća*

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 19 *Primanja zaposlenih* ►M31 (kako je izmijenjen 2011.) ◄

— MRS 37 *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*

TEMELJI

▼M31

1. U skladu sa stavkom 64. MRS-a 19, mjerenje neto imovine na temelju plana definiranih primanja ograničava se na višak u planu definiranih primanja ili na gornju granicu vrijednosti imovine, ovisno što je niže. U stavku 8. MRS-a 19. gornja granica vrijednosti imovine definirana je kao „sadašnja vrijednost svake gospodarske koristi koja je dostupna u obliku povrata sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa koji se uplaćuju u plan”. Postavlja se pitanje kada se povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim, posebno ako postoji zahtjev za minimalnim financiranjem.

▼M4

2. Zahtjevi za minimalno financiranje postoje u mnogim zemljama kako bi se učvrstilo obećanje dano članovima plana primanja za zaposlene. Riječ je o odredbama kojima su u pravilu određeni minimalni iznosi doprinosa koje treba uplaćivati u plan u određenom razdoblju. Dakle, zahtjev za minimalno financiranje može ograničiti mogućnost subjekta da umanji buduće doprinose.

3. Nadalje, ograničenje kod mjerenja imovine plana definiranih primanja može dovesti do nedostatnosti zahtjeva za minimalno financiranje. U pravilu, zahtjev za uplatu doprinosa u plan neće utjecati na mjerenje imovine ili obveze iz plana definiranih primanja. To je zato što jednom uplaćeni doprinosi postaju imovinom plana, tako da je dodatna neto obveza jednaka nuli. Međutim, zahtjev za minimalno financiranje može prouzročiti nastanak financijske obveze ako subjektu propisani doprinosi ne budu raspoloživi nakon uplate.

▼M27

3.A U studenom 2009. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde izmijenio je MOTFI 14 kako bi se uklonile neželjene posljedice proizašle iz postupanja s avansnim uplatama budućih doprinosa u određenim uvjetima kada postoji zahtjev za minimalno financiranje.

▼M4

DJELOKRUG

4. Ovo se tumačenje primjenjuje na sva primanja iz definiranih planova primanja nakon prestanka radnog odnosa i druga dugoročna primanja zaposlenih iz definiranih planova primanja.

5. Za potrebe ovog tumačenja, zahtjevi za minimalno financiranje odnose se na potrebno financiranje plana primanja nakon prestanka radnog odnosa ili nekog drugog plana dugoročnih definiranih primanja.

▼M4

PITANJA

▼M31

6. Ovo se Tumačenje odnosi na sljedeća pitanja:

(a) kada se povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim u skladu s definicijom gornje granice vrijednosti imovine iz stavka 8. MRS-a 19;

▼M4

(b) kako zahtjev za minimalno financiranje može utjecati na raspoloživost smanjenja budućih doprinosa;

(c) kada može nastati obveza na temelju zahtjeva za minimalnim financiranjem.

KONSENZUS

Raspoloživost povrata sredstava ili smanjenja budućih doprinosa

7. Subjekt je dužan utvrditi raspoloživost povrata ili smanjenja budućih uplata u skladu s uvjetima plana i svim propisanim zahtjevima u područjima pravne nadležnosti pod koje plan potpada.

8. Ekonomska korist u obliku povrata ili smanjenja budućih doprinosa raspoloživa je subjektu ako ju subjekt može ostvariti u nekom trenutku za vrijeme trajanja plana ili kad su obveze iz plana podmirene. Konkretno, ekonomska korist može biti raspoloživa čak i ako ju nije moguće odmah realizirati na dan izvještaja o financijskom položaju.

9. Raspoloživa ekonomska korist ne ovisi o načinu na koji subjekt namjerava iskoristiti višak. Subjekt je dužan odrediti najveću moguću ekonomsku korist koja je raspoloživa na temelju povrata financijskih sredstava, smanjenja budućih doprinosa ili kombinacijom oboga. Subjekt ne priznaje ekonomske koristi iz kombinacije povrata i smanjenja budućih doprinosa na temelju pretpostavki koje se međusobno isključuju.

10. U skladu s MRS-om 1, subjekt je dužan objaviti informacije o glavnim izvorima procjene neizvjesnosti na dan izvještaja o financijskom položaju koji nose značajan rizik materijalnog usklađenja knjigovodstvenog iznosa neto bilančne imovine ili obveze. To može uključiti objavljivanje ograničenja u trenutačnoj realizaciji viška ili objavljivanje osnove koja je korištena u određivanju iznosa raspoložive ekonomske koristi.

Ekonomska korist raspoloživa u obliku povrata

Pravo na povrat

11. Povrat je raspoloživ subjektu samo ako subjekt ima bezuvjetno pravo na povrat:

(a) tijekom razdoblja plana, bez pretpostavke da je obveze iz plana potrebno podmiriti kako bi se ostvario povrat (npr. u nekim područjima pravne nadležnosti subjekt može imati pravo na povrat tijekom razdoblja valjanosti plana bez obzira na to da li su obveze iz plana podmirene ili ne); ili

(b) pod pretpostavkom postupnog podmirenja obveza iz plana kroz vrijeme do trenutka u kojem su svi članovi napustili plan; ili

▼M4

(c) pod pretpostavkom jednokratnog podmirenja svih obveza iz plana (tj. kod ukidanja plana).

Bezuvjetno pravo na povrat može postojati bez obzira na razinu financiranosti plana na dan izvještaja o financijskom položaju.

12. Ako pravo subjekta na povrat viška ovisi o nastanku odnosno izostanku jednog neizvjesnog događaja u budućnosti ili više njih na koje subjekt ne može u potpunosti utjecati, subjekt nema bezuvjetno pravo, te stoga ne smije priznati imovinu.

13. Subjekt je dužan ekonomsku korist raspoloživu u obliku povrata mjeriti u iznosu viška na dan izvještaja o financijskom položaju (koji je jednak fer vrijednosti imovine plana umanjenoj za sadašnju vrijednost obveze na temelju plana definiranih primanja) koji ima pravo primiti kao povrat, umanjenom za sve povezane troškove. Primjerice, ako se na povrat plaća neki porez koji nije porez na dobit, subjekt je dužan iznos mjeriti u iznosu povrata umanjenom za taj porez.

14. Prilikom mjerenja iznosa raspoloživog povrata kod ukidanja plana (stavak 11. točka (c)), subjekt je dužan u plan uključiti troškove podmirenja obveza iz plana i realizacije povrata. Primjerice, subjekt je dužan ustegnuti iznos honorara za profesionalne usluge ako se one isplaćuju iz plana i ne isplaćuje ih sam subjekt, kao i troškove premija osiguranja koji mogu nastati radi osiguranja obveze pri likvidaciji plana.

15. Ako je povrat određen u cijelom iznosu ili dijelu viška umjesto u fiksnom iznosu, subjekt ne provodi usklađenje po osnovi vremenske vrijednosti novca, čak ni ako je povrat moguće realizirati samo na neki budući datum.

Ekonomska korist raspoloživa u obliku smanjenja doprinosa

▼M27

16. Ako ne postoji zahtjev za minimalno financiranje za doprinose koji se odnose na buduću uslugu, gospodarska korist dostupna kao smanjenje budućih doprinosa je

(a) [briše se]

(b) budući trošak usluge za subjekt za svako razdoblje unutar očekivanog života plana ili očekivanog života subjekta, ako je drugonavedeno razdoblje kraće. Budući trošak usluge isključuje iznose koje će snositi zaposlenici.

▼M31

17. Subjekt utvrđuje buduće troškove rada primjenjujući pretpostavke koje su u skladu s onima upotrijebljenima za utvrđivanje obveze na temelju definiranih primanja i sa situacijom na kraju izvještajnog razdoblja kako je utvrđeno MRS-om 19. Subjekt stoga pretpostavlja da se u budućnosti primanja iz plana neće mijenjati sve do izmjene plana te pretpostavlja da će u budućnosti broj zaposlenika ostati stabilan, osim ako subjekt ne smanji broj zaposlenika obuhvaćenih planom. U potonjem slučaju pretpostavka u vezi s budućim brojem zaposlenika uključuje smanjenje.

▼M27

Učinak zahtjeva za minimalno financiranje na gospodarsku korist dostupnu kao smanjenje budućih doprinosa

18. Subjekt na određeni datum analizira bilo koji zahtjev za minimalno financiranje u vezi s doprinosima koji su potrebni kako bi pokrili (a) bilo kakav postojeći deficit za prošlu uslugu na temelju minimalnog financiranja i (b) buduće usluge.

▼M4

19. Doprinosi za pokriće eventualnog manjka po osnovi minimalnog financiranja koji se odnose na već primljene usluge ne utječu na buduće doprinose za budući rad. Oni mogu prouzročiti nastanak obveze u skladu sa stavcima 23-26.

▼M27

20. Ako postoji zahtjev za minimalnim financiranjem za doprinose koji se odnose na buduće usluge, gospodarska korist dostupna kao smanjenje budućih doprinosa zbroj je:

(a) bilo kojeg iznosa koji umanjuje doprinose zahtjeva za minimalno financiranje za buduće usluge jer je subjekt izvršio avansnu uplatu (tj. uplatio iznos prije nego što je to bilo zatraženo); i

(b) procijenjene buduće usluge u svakom razdoblju u skladu sa stavcima 16. i 17. umanjene za procijenjene doprinose zahtjeva za minimalno financiranje koji bi bili zatraženi za buduće usluge u razdobljima kada nisu izvršene avansne uplate kako je opisano pod (a).

21. Subjekt procjenjuje buduće doprinose na temelju zahtjeva za minimalno financiranje za buduće usluge, uzimajući u obzir učinak bilo kakvog postojećeg viška, određenog na temelju minimalnog financiranja, ali isključujući avansnu uplatu opisanu u stavku 20. točki (a). Subjekt koristi procjene u skladu s načelom minimalnog financiranja i, za bilo koji čimbenik koji nije određen tim načelom, procjene u skladu s onima kojima se određuje obveza primitka te u okolnostima na kraju izvještajnog razdoblja kako ga određuje IAS 19. Procjena uključuje sve promjene koje se očekuju kao rezultat uplaćivanja minimalnih doprinosa u roku. Međutim, procjena ne uključuje učinak očekivanih promjena uvjeta minimalnog financiranja koje nisu propisane niti ugovorene na kraju izvještajnog razdoblja.

22. Kada subjekt odredi iznos opisan u stavku 20. točki (b), ako budući doprinosi za minimalno financiranje za buduće usluge prelaze budući trošak usluge IAS 19 u bilo kojem datom razdoblju, taj višak umanjuje iznos gospodarske dobiti dostupne kao smanjenje u budućim doprinosima. Međutim, iznos opisan u stavku 20. točki (b) nikada ne može biti manji od nule.

▼M4

Kada zahtjev za minimalno financiranje može biti osnova za nastanak obveze

23. Ako subjekt na temelju zahtjeva za minimalno financiranje ima obvezu platiti doprinose kako bi pokrio postojeći manjak po osnovi minimalnog financiranja za već primljene usluge, dužan je utvrditi da li će obveze na temelju doprinosa biti raspoložive kao povrat ili smanjenje budućih doprinosa nakon njihove uplate u plan.

▼M31

24. U mjeri u kojoj plativi doprinosi neće biti na raspolaganju nakon uplate u plan, subjekt priznaje financijsku obvezu u trenutku nastanka obveze. Za iznos spomenute obveze umanjuje se neto imovina ili uvećava neto obveza na temelju definiranih primanja, tako da se ne očekuje da će primjena stavka 64. MRS-a 19 dovesti do nastanka dobitaka ili gubitaka nakon uplate doprinosa.

———————

▼M4

DATUM STUPANJA NA SNAGU

27. Subjekt je dužan ovo tumačenje primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine. Subjektima je dopuštena njegova ranija primjena.

▼M5

27.A MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjena je točka 26. Subjekt tu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i ta izmjena.

▼M27

27.B „*Avansne uplate na temelju zahtjeva za minimalno financiranje*": dodan je stavak 3.A i izmijenjeni su stavci 16.-18. i 20.-22. Subjekt primjenjuje ove izmjene za godišnja razdoblja počevši od 1. siječnja 2011. ili nakon toga datuma. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje izmjene na ranije razdoblje, izvještava o toj činjenici.

▼M31

27.C U skladu s MRS-om 19 (kako je izmijenjen 2011.) mijenjaju se stavci 1., 6., 17. i 24. i brišu se stavci 25. i 26. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 19 (kako je izmijenjen 2011.).

▼M4

PRIJELAZNE ODREDBE

28. Subjekt ovo tumačenje primjenjuje od početka prvog razdoblja koje je prezentirano u prvim financijskim izvještajima na koje se tumačenje primjenjuje. Subjekt je dužan svako početno usklađenje proizašlo iz primjene ovog tumačenja priznati kroz zadržanu dobit na početku tog razdoblja.

▼M27

29. Subjekt primjenjuje izmjene iz stavaka 3.A, 16.-18. i 20.-22. od početka najranijeg usporedivog razdoblja prikazanog u prvim financijskim izvješćima u kojima subjekt primjenjuje ovo Tumačenje. Ako je subjekt prethodno primijenio ovo Tumačenje prije negoli je primijenio njegove izmjene, priznaje razliku nastalu primjenom izmjena i u zadržanoj zaradi na početku najranijeg usporedivog razdoblja.

▼**M13**

15. TUMAČENJE IFRIC

Ugovori o izgradnji nekretnina

REFERENCE

— MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)

— MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške

— MRS 11 – Ugovori o izgradnji

— MRS 18 – Prihodi

— MRS 37 – Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina

— IFRIC 12 – Sporazumi o koncesijama za usluge

— IFRIC 13 – Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca

TEMELJI

1. U sektoru nekretnina, subjekti koji se bave izgradnjom nekretnina, bilo neposredno ili posredstvom podizvođača, mogu s jednim kupcem ili više njih sklopiti ugovore prije nego što je izgradnja dovršena. Takvi ugovori mogu biti u raznim oblicima.

2. Primjerice, subjekti koji se bave izgradnjom stambenih objekata mogu započeti marketinške aktivnosti povezane s pojedinačnim stambenim jedinicama (stanovima ili kućama) prije završetka izgradnje, tj. dok je izgradnja još u tijeku ili čak prije nego što je započela. Svaki kupac sklapa ugovor sa subjektom radi kupnje određene jedinice kada ona bude spremna za useljenje. Kupac u pravilu daje polog subjektu koji se vraća samo ako subjekt ne isporuči izgrađenu jedinicu sukladno ugovorenim uvjetima. Kupovna cijena u pravilu se plaća subjektu tek nakon ugovorenog dovršetka, kada kupac dolazi u posjed jedinice.

3. Subjekti koji se bave izgradnjom poslovnih ili industrijskih objekata mogu sklopiti ugovor s jednim kupcem. Od kupca se može zatražiti postupno plaćanje u razdoblju od inicijalnog ugovora do ugovornog dovršetka. Izgradnja se može odvijati na zemljištu koje kupac prije izgradnje ima u vlasništvu ili u zakupu.

PODRUČJE PRIMJENE

4. Ovo se tumačenje primjenjuje na računovodstveno priznavanje prihoda i povezanih troškova subjekata koji se bave izgradnjom nekretnina, bilo neposredno ili posredstvom podizvođača.

5. Ugovori iz djelokruga ovog tumačenja su ugovori o izgradnji nekretnina. Uz izgradnju nekretnina, ugovori mogu uključivati i isporuku drugih dobara ili pružanje drugih usluga.

PITANJA

6. Ovo tumačenje obrađuje dva pitanja:

   (a) Potpada li ugovor pod područje primjene MRS-a 11 ili MRS-a 18?

   (b) Kada treba priznati prihode od izgradnje nekretnina?

▼**M13**

KONSENZUS

7. Rasprava koja je izložena u nastavku temelji se na pretpostavci da je subjekt prethodno analizirao ugovor o izgradnji nekretnine te sve povezane ugovore i zaključio da neće zadržati ni kontinuirano sudjelovanje u upravljanju do mjere koja se uobičajeno povezuje s vlasništvom ni stvarnu kontrolu nad izgrađenom nekretninom koja bi priječila priznavanje nekih ili svih naknada kao prihoda. Ako je zapriječeno priznavanje neke naknade kao prihoda, tekst koji slijedi primjenjuje se samo na onaj dio ugovora za koji će prihodi biti priznati.

8. Subjekt može jednim ugovorom, uz izgradnju nekretnine obuhvatiti i isporuku dobara ili pružanje usluga (npr. prodaju zemljišta ili pružanje usluga upravljanja nekretninom). U skladu sa stavkom 13. MRS-a 18, moguće je da takav ugovor treba raščlaniti na zasebno prepoznatljive komponente, među kojima je i komponenta koja se odnosi na izgradnju nekretnine. Fer vrijednost ukupne primljene naknade ili potraživanja za naknadu na temelju ugovora raspoređuje se na svaku komponentu. Ako su utvrđene zasebne komponente, subjekt na komponentu izgradnje nekretnine primjenjuje stavke 10. – 12. ovog tumačenja kako bi utvrdio potpada li navedena komponenta pod područje primjene MRS-a 11 ili MRS-a 18. Zatim se na svaku komponentu ugovora koja je utvrđena kao ugovor o izgradnju primjenjuju kriteriji segmentiranja iz MRS-a 11.

9. Tekst koji slijedi odnosi se na ugovor o izgradnji nekretnine, ali se također primjenjuje i na komponentu izgradnje nekretnine utvrđenu u okviru ugovora koji uključuje druge komponente.

Utvrđivanje potpada li ugovor pod područje primjene MRS-a 11 ili MRS-a 18

10. Utvrđivanje potpada li ugovor pod područje primjene MRS-a 11 ili MRS-a 18 ovisi o uvjetima ugovora i svim okolnim činjenicama i drugim okolnostima. Spomenuto utvrđivanje nalaže prosudbu svakog pojedinog ugovora.

11. MRS 11 primjenjuje se u slučaju kada ugovor udovoljava definiciji ugovora o izgradnji iz stavka 3. MRS-a 11: „ugovor posebno sklopljen za izgradnju nekog sredstva ili skupine sredstava …”. Ugovor o izgradnji nekretnine udovoljava definiciji ugovora o izgradnji kada je kupac u mogućnosti odrediti glavne strukturne elemente nacrta nekretnine prije nego što započne izgradnja i/ili glavne strukturne promjene kada je izgradnja već u tijeku (bez obzira koristi li tu mogućnost ili ne). Kada se primjenjuje MRS 11, ugovor o izgradnji također uključuje sve ugovore ili komponente u vezi s pružanjem usluga koje su izravno povezane s izgradnjom nekretnine u skladu sa stavkom 5. točkom (a) MRS-a 11 i stavkom 4. MRS-a 18.

12. Suprotno tome, ugovor o izgradnji nekretnine kod kojeg kupci imaju tek ograničenu mogućnost utjecaja na nacrt nekretnine, npr. mogu odabrati nacrt između niza opcija koje ponudi subjekt ili mogu odrediti tek manja odstupanja u odnosu na osnovni nacrt, jest ugovor o prodaji robe iz područja primjene MRS-a 18.

Obračunavanje prihoda na temelju ugovora o izgradnji nekretnina

Predmetni ugovor je ugovor o izgradnji

13. Kada predmetni ugovor potpada pod područje primjene MRS-a 11 i njegov je ishod moguće pouzdano procijeniti, subjekt je dužan priznati prihode s obzirom na stupanj dovršenosti ugovorene aktivnosti sukladno MRS-u 11.

▼**M13**

14. Moguće je da predmetni ugovor ne udovoljava definiciji ugovora o izgradnji te stoga ne potpada pod područje primjene MRS-a 18. U tom slučaju, subjekt je dužan utvrditi radi li se o ugovoru o pružanju usluga ili ugovoru o prodaji robe.

Predmetni ugovor je ugovor o pružanju usluga

15. Ako subjekt nije dužan pribaviti i isporučiti građevinski materijal, moguće je da se radi samo o ugovoru o pružanju usluga u skladu s MRS-om 18. U tom slučaju, ako su ispunjeni kriteriji iz stavka 20. MRS-a 18, MRS 18 nalaže da se prihodi iskažu s obzirom na stupanj dovršenosti transakcije primjenom metode postotka dovršenosti. Zahtjevi MRS-a 11 u pravilu su primjenjivi na priznavanje prihoda i povezanih troškova takve transakcije (stavak 21. MRS-a 18).

Predmetni ugovor je ugovor o prodaji robe

16. Ako je subjekt dužan pružiti usluge zajedno s građevinskim materijalom kako bi ispunio svoju ugovornu obvezu isporuke nekretnine kupcu, radi se o ugovoru o prodaji robe i na njega se primjenjuju kriteriji priznavanja prihoda iz stavka 14. MRS-a 18.

17. Subjekt može na kupca prenijeti kontrolu i značajne rizike i nagrade povezane s vlasništvom nad radovima u tijeku u njihovoj trenutačnoj fazi kako napreduje izgradnja. U tom slučaju, ako su kontinuirano tijekom izgradnje ispunjavani svi kriteriji iz stavka 14. MRS-a 18, subjekt je dužan prihode priznati s obzirom na stupanj dovršenosti primjenom metode postotka dovršenosti. Zahtjevi MRS-a 11 u pravilu su primjenjivi na priznavanje prihoda i povezanih troškova takve transakcije.

18. Subjekt može na kupca jednokratno prenijeti svu kontrolu i sve značajne rizike i nagrade povezane s vlasništvom nad nekretninom (npr. po dovršetku, prilikom ili nakon isporuke). U tom slučaju, subjekt je dužan priznati prihode samo ako su ispunjeni svi kriteriji iz stavka 14. MRS-a 18.

19. Kada je subjekt dužan obaviti daljnje radove na nekretnini koja je već isporučena kupcu, dužan je priznati obvezu i trošak u skladu sa stavkom 19. MRS-a 18 i obvezu mjeriti sukladno MRS-u 37. Kada je subjekt dužan isporučiti dodatnu robu ili pružiti dodatne usluge koje je moguće odrediti odvojeno od nekretnine koja je već isporučena kupcu, preostalu robu ili usluge treba utvrditi kao zasebnu komponentu prodaje u skladu sa stavkom 8. ovog tumačenja.

Objavljivanje

20. Kada subjekt za ugovore koji ispunjavaju sve kriterije iz stavka 14. MRS-a 18 kontinuirano tijekom izgradnje priznaje prihode primjenom metode postotka dovršenosti (vidjeti stavak 17. tumačenja), dužan je objaviti:

(a) način na koji utvrđuje koji ugovori kontinuirano tijekom izgradnje ispunjavaju sve kriterije iz stavka 14. MRS-a 18;

(b) iznos prihoda proizašlih iz takvih ugovora tijekom zadanog razdoblja; i

(c) metode korištene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora u tijeku.

▼**M13**

21. Za ugovore navedene u stavku 20. koji su u tijeku na izvještajni datum, subjekt je također dužan objaviti:

(a) ukupan iznos nastalih troškova i priznatih dobitaka do tog datuma (umanjen za priznate gubitke); i

(b) iznos primljenih predujmova.

IZMJENE DODATKA MRS-u 18

22.-23. [Izmjene se ne odnose na same standarde označene brojevima]

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

24. Subjekt je dužan ovo tumačenje primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Dopuštena je njegova ranija primjena. Ako subjekt tumačenje primijeni na razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2009., dužan je tu činjenicu objaviti.

25. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se naknadno sukladno MRS-u 8.

▼M10

IFRIC TUMAČENJE 16

Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje

REFERENCE

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 21 *Učinci promjena tečajeva stranih valuta*

— MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*

▼M53

— MSFI 9 *Financijski instrumenti*

▼M10

TEMELJI

1. Mnogi izvještajni subjekti imaju ulaganja u inozemna poslovanja (kako su definirani u točki 8. MRS-a 21), koja mogu biti ovisna društva, pridružena društva, zajednički pothvati ili podružnice. MRS 21 nalaže subjektima da funkcijsku valutu svakog svojeg inozemnog poslovanja odrede kao valutu primarnog ekonomskog okružja predmetnog poslovanja. Kod preračunavanja rezultata i financijskog položaja inozemnog poslovanja u prezentacijsku valutu, subjekt je dužan priznavati tečajne razlike u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti do otuđenja inozemnog poslovanja.

2. Računovodstvo zaštite kod valutnog rizika koji proizlazi iz neto ulaganja u inozemno poslovanje primjenljiv je samo kada je neto imovina predmetnog inozemnog poslovanja uključena u financijske izvještaje ►M32 [1] ◄. Stavka koja je predmetom zaštite po pitanju valutnog rizika koji proizlazi iz neto ulaganja u inozemno poslovanje može biti iznos neto imovine koji je jednak ili niži od knjigovodstvenog iznosa neto imovine inozemnog poslovanja.

▼M53

3. MSFI-jem 9 zahtijeva se da se u okviru odnosa računovodstvene zaštite od rizika odredi prihvatljiva zaštićena stavka i prihvatljivi instrument zaštite od rizika. Ako u slučaju zaštite neto ulaganja od rizika postoji utvrđeni odnos zaštite od rizika, dobit ili gubitak od instrumenta zaštite od rizika za koji je utvrđeno da je učinkovit kao zaštita neto ulaganja od rizika priznaje se kroz ostalu sveobuhvatnu dobit i uključuje u tečajne razlike koje proizlaze iz preračunavanja rezultata i financijskog položaja inozemnog poslovanja.

▼M10

4. Subjekt s mnogo inozemnih poslovanja može biti izložen višestrukim valutnim rizicima. Ovo tumačenje sadrži upute o načinu utvrđivanja valutnih rizika koji su prihvatljivi kao zaštićeni rizici u zaštiti neto ulaganja inozemnog poslovanja.

▼M53

5. MSFI-jem 9 subjektu se dopušta da kao instrumente zaštite od valutnog riziks odredi derivatni ili nederivatni financijski instrument (ili kombinaciju derivatnog i nederivatnog instrumenta). U ovom tumačenju sadržane su smjernice o tome gdje se unutar grupe mogu držati instrumenti zaštite neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika kako bi bili prihvatljivi za primjenu računovodstva zaštite od rizika.

[1] Što je slučaj kod konsolidiranih financijskih izvještaja, financijskih izvještaja u kojima su udjeli u npr. pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima obračunani primjenom metode udjela i kod financijskih izvještaja u koje je uvrštena podružnica ili zajedničko upravljanje kako su definirani u MSFI-ju 11 *Zajednički poslovi*.

▼M53

6. MRS-om 21 i MSFI-jem 9 zahtijeva se da se, kada matično društvo otuđuje inozemno poslovanje, kumulativni iznosi priznati kroz ostalu sveobuhvatnu dobit koji se odnose na tečajne razlike koje proizlaze iz preračunavanja rezultata i financijskog položaja inozemnog poslovanja i na dobit ili gubitak od instrumenta zaštite od rizika za koji je utvrđeno da je učinkovit kao zaštita neto ulaganja od rizika reklasificiraju iz vlasničkog kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađenje. U ovom tumačenju sadržane su smjernice o načinu na koji subjekt mora utvrditi iznose koji se reklasificiraju iz vlasničkog kapitala u dobit ili gubitak, a odnose se i na instrument zaštite od rizika i na zaštićenu stavku.

▼M10

DJELOKRUG

▼M53

7. Ovo se tumačenje primjenjuje na subjekt koji svoja neto ulaganja u inozemno poslovanje štiti od valutnog rizika i koji želi ispuniti mjerila za primjenu računovodstva zaštite od rizika u skladu s MSFI-jem 9. Iz praktičnih razloga, u ovom se tumačenju takav subjekt naziva matičnim društvom, a financijski izvještaji u kojima je sadržana neto imovina inozemnog poslovanja nazivaju se konsolidiranim financijskim izvještajima. Svako se upućivanje na matično društvo jednako primjenjuje na subjekt koji ima neto ulaganje u inozemno poslovanje, a koji je zajednički pothvat, pridruženi subjekt ili podružnica.

▼M10

8. Ovo se tumačenje primjenjuje samo na zaštitu neto ulaganja u inozemno poslovanje i analogijom se ne bi trebalo primjenjivati na ostale vrste računovodstva zaštite.

PITANJA

9. Ulaganja u inozemne dijelove poslovanja mogu biti u izravnom vlasništvu matice ili neizravnom vlasništvu putem ovisnog društva ili ovisnih društava matice. Pitanja koja obrađuje ovo tumačenje:

(a) priroda zaštićenog rizika i iznos zaštićene stavke po kojima je moguće odrediti odnos zaštite:

i. smije li matica kao zaštićeni rizik odrediti samo tečajne razlike proizašle iz razlike između funkcijskih valuta matice i njezinog inozemnog poslovanja ili kao zaštićeni rizik smije odrediti i tečajne razlike proizašle iz razlike između prezentacijske valute konsolidiranih financijskih izvještaja matice i funkcijske valute inozemnog poslovanja;

ii. ako je inozemno poslovanje u neizravnom vlasništvu matice, mogu li se u zaštićeni rizik uključiti samo tečajne razlike proizašle iz razlika među funkcijskim valutama inozemnog poslovanja i njegove neposredne matice ili se u zaštićeni rizik mogu također uključiti sve tečajne razlike između funkcijske valute inozemnog poslovanja i posrednog ili krajnjeg matičnog subjekta (tj. utječe li činjenica da je neto ulaganje u inozemno poslovanje u posjedu putem posredne matice na ekonomski rizik krajnje matice);

▼**M10**

(b) gdje se unutar grupe može držati zaštitni instrument:

i. je li moguće zasnovati zaštitni odnos prihvatljiv sa stajališta računovodstva zaštite samo ako je subjekt koji štiti svoje neto ulaganje strana u zaštitnom instrumentu ili može li bilo koji subjekt unutar grupe, bez obzira na svoju funkcijsku valutu, držati zaštitni instrument;

ii. utječu li priroda zaštitnog instrumenta (izvedenog ili neizvedenog) ili metoda konsolidacije na procjenu učinkovitosti zaštite;

(c) koji iznosi se prilikom otuđenja inozemnog poslovanja trebaju preknjižiti s glavnice u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađivanje:

i. kada se otuđi zaštićeno inozemno poslovanje, koje iznose iz pričuve koju matica vodi po osnovi preračuna stranih valuta s naslova zaštitnog instrumenta i s naslova tog inozemnog poslovanja treba u konsolidiranim financijskim izvještajima matice preknjižiti s glavnice u dobit ili gubitak

ii. utječe li metoda konsolidacije na utvrđivanje iznosa koji se reklasificiraju s glavnice u dobit ili gubitak.

KONSENZUS

Priroda zaštićenog rizika i iznos zaštićene stavke za koje je moguće odrediti zaštitni odnos

10. Računovodstvo zaštite smije se primijeniti samo na tečajne razlike između funkcijske valute inozemnog poslovanja i funkcijske valute matice.

11. Pri zaštiti od valutnog rizika koji proizlazi iz neto ulaganja u inozemno poslovanje, zaštićena stavka može biti iznos neto imovine jednak ili niži od knjigovodstvenog iznosa neto imovine inozemnog poslovanja u konsolidiranim financijskim izvještajima matice. Knjigovodstveni iznos neto ulaganja inozemnog poslovanja koji se u konsolidiranim financijskim izvještajima matice može odrediti kao zaštićena stavka ovisi o tome je li neka matica inozemnog poslovanja na nižoj razini primijenila računovodstvo zaštite na svu neto imovinu tog inozemnog poslovanja ili dio nje te je li takav način obračunavanja očuvan u konsolidiranim financijskim izvještajima matice.

12. Zaštićeni se rizik može odrediti kao valutna izloženost koja nastaje između funkcijske valute inozemnog poslovanja i funkcijske valute bilo koje njegove matice (neposredne, posredne ili krajnje). Činjenica da je neto ulaganje u posjedu putem posredne matice ne utječe na prirodu ekonomskog rizika koji proizlazi iz valutne izloženosti prema krajnjoj matici.

▼M10

13. Izloženost valutnom riziku koji proizlazi iz neto ulaganja u inozemno poslovanje može samo jednom ispuniti kriterije prihvatljivosti za primjenu računovodstva zaštite u konsolidiranim financijskim izvještajima. Prema tome, ako se zaštita od istog rizika iste neto imovine inozemnog poslovanja provodi kod više od jedne matice unutar grupe (primjerice, provode je i neposredna i posredna matica), samo je jedan zaštitni odnos prihvatljiv za primjenu računovodstva zaštite u konsolidiranim financijskim izvještajima krajnje matice. Zaštitni odnos koji je odredila jedna matica u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima ne mora voditi druga matica na višoj razini. Međutim, ako ga matica na višoj razini ne vodi, računovodstvo zaštite koje je primijenila matica na nižoj razini mora biti ukinuto prije priznavanja računovodstva zaštite kod matice na višoj razini.

Gdje se unutar grupe može držati zaštitni instrument

▼M53

14. Kao instrument zaštite neto ulaganja u inozemno poslovanje od rizika može biti određen derivatni ili nederivatni instrument (ili kombinacija derivatnog i nederivatnog instrumenta). Subjekt ili subjekti unutar grupe mogu držati instrument ili instrumenti zaštite od rizika sve dok su ispunjeni zahtjevi iz točke 6.4.1. MSFI-ja 9 koji se odnose na određivanje, dokumentiranje i učinkovitost zaštite neto ulaganja od rizika. Posebno je potrebno jasno dokumentirati strategiju grupe za zaštitu od rizika zbog mogućnosti različitog određivanja na različitim razinama grupe.

▼M10

15. Za potrebe ocjenjivanja učinkovitosti, promjena vrijednosti zaštitnog instrumenta u odnosu na valutni rizik izračunava se na temelju funkcijske valute one matice u odnosu na čiju se funkcijsku valutu mjeri zaštitni rizik, sukladno dokumentaciji o računovodstvu zaštite. Ovisno o tome gdje se drži zaštitni instrument, u odsustvu računovodstva zaštite ukupna promjena vrijednosti može se priznati u dobiti ili gubitku, u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, ili oboje. Međutim, na ocjenu učinkovitosti ne utječe je li promjena vrijednosti zaštitnog instrumenta priznata u dobit ili gubitak, ili u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti. U postupku primjene računovodstva zaštite ukupan se učinkovit dio promjene uključuje u ostalu sveobuhvatnu dobit. Na ocjenu učinkovitosti ne utječe je li zaštitni instrument izvedeni ili neizvedeni instrument, kao ni metoda konsolidacije.

Otuđenje zaštićenog inozemnog poslovanja

▼M53

16. Kada se otuđuje inozemno poslovanje koje se štitilo od rizika, iznos koji se reklasificira u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje iz rezervacije za preračunavanje stranih valuta u konsolidiranim financijskim izvještajima matičnog društva u vezi s instrumentom zaštite od rizika jest iznos koji se treba utvrditi u skladu s točkom 6.5.14. MSFI-ja 9. Taj je iznos kumulativna dobit ili gubitak od instrumenta zaštite od rizika koji je utvrđen kao učinkovita zaštita od rizika.

▼M10

17. Iznos koji je u konsolidiranim financijskim izvještajima matice po osnovi zaštitnog instrumenta reklasificiran u dobit ili gubitak s naslova neto ulaganja u inozemno poslovanje sukladno točki 48. MRS-a 21 jest iznos koji je uključen u pričuvu matice na temelju preračunavanja stranih valuta s naslova tog inozemnog poslovanja. U konsolidiranim financijskim izvještajima krajnje matice, na ukupan neto iznos priznat kao pričuva iz preračunavanja stranih valuta po

▼M10

svim inozemnim poslovanjima ne utječe metoda konsolidacije. Međutim, koristi li krajnja matica metodu izravne ili postupne konsolidacije ([1]) može utjecati na iznos uključen u matičinu pričuvu iz preračunavanja stranih valuta s naslova pojedinačnog inozemnog poslovanja. Primjena metode postupne konsolidacije može dovesti do reklasifikacije u dobit ili gubitak iznosa koji se razlikuje od iznosa upotrijebljenog za utvrđivanje učinkovitosti zaštite. Tu je razliku moguće eliminirati tako da se odredi iznos koji se odnosi na predmetno inozemno poslovanje koji bi nastao da je bila upotrijebljena metoda izravne konsolidacije. MRS 21 ne propisuje spomenuto usklađivanje. Međutim, riječ je o izboru računovodstvene politike koju zatim treba dosljedno primjenjivati na sva neto ulaganja.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

▼M22

18. Subjekt je dužan primjenjivati ovo tumačenje počevši od 1. listopada 2008. ili nakon tog datuma. Subjekt primjenjuje izmjenu stavka 14. izvršenu Poboljšanjima MSFI-ja izdanim u travnju 2009. na godišnja razdoblja koja počinju na ili nakon 1. srpnja 2009. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovo Tumačenje na neko ranije razdoblje koje počinje prije 1. listopada 2008. ili izmjenu stavka 14. prije 1. srpnja 2009., dužan je objaviti tu činjenicu.

▼M53

18.B U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 3., od 5. do 7., 14., 16., VP1. i VP8., a briše se točka 18.A. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M10

PRIJELAZNE ODREDBE

19. MRS-om 8 propisuje se način na koji subjekt primjenjuje promjenu računovodstvene politike koja je posljedica prve primjene nekog tumačenja. Kod prve primjene ovog tumačenja subjekt nije dužan postupiti u skladu s tim zahtjevima. Ako je subjekt odredio zaštitni instrument kao zaštitu neto ulaganja, ali zaštita ne ispunjava uvjete za primjenu računovodstva zaštite iz ovog tumačenja, dužan je primijeniti MRS 39 kako bi to računovodstvo zaštite prospektivno ukinuo.

Dodatak

Upute za primjenu

Ovaj je Dodatak sastavni dio tumačenja.

▼M53

VP1. U ovom je Dodatku prikazana primjena ovog tumačenja na temelju korporativnoga ustroja navedenog u nastavku. Opisani odnosi zaštite od rizika u svim bi slučajevima podlijegali provjeri učinkovitosti u skladu s MSFI-jem 9, premda ta provjera nije obrađena u ovom Dodatku. Matično društvo, koje je krajnje matično društvo, prezentira svoje konsolidirane financijske izvještaje u svojoj funkcionalnoj valuti

([1]) Izravna metoda je metoda konsolidacije u kojoj se financijski izvještaji inozemnog poslovanja izravno preračunavaju u funkcijsku valutu krajnje matice. Postupna metoda je metoda konsolidacije u kojoj se financijski izvještaji inozemnog poslovanja prvo preračunavaju u funkcijsku valutu posredne matice ili više njih i zatim preračunavaju u funkcijsku valutu krajnje matice (ili prezentacijsku valutu ako je različita).

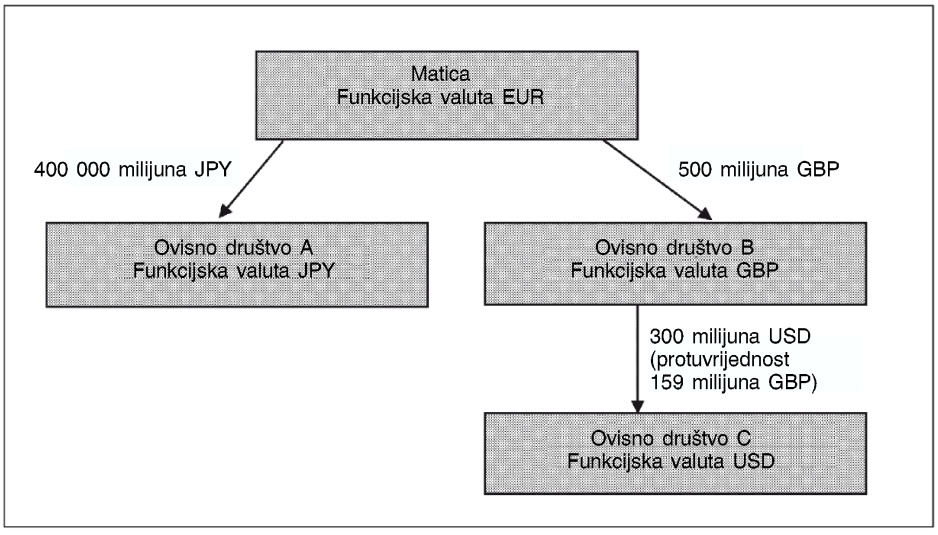
▼M53

odnosno eurima (EUR). Svako je ovisno društvo u stopostotnom vlasništvu matičnog društva. U neto ulaganje matičnog društva u ovisno društvo B u iznosu od 500 milijuna GBP (funkcionalna je valuta britanska funta – GBP) uključeno je 159 milijuna GBP kao protuvrijednost neto ulaganja ovisnog društva B u ovisno društvo C u iznosu od 300 milijuna USD (funkcionalna je valuta američki dolar – USD). Drugim riječima, neto imovina ovisnog društva B, osim njegova ulaganja u ovisno društvo C, iznosi 341 milijun GBP.

▼M10

Priroda zaštićenog rizika i iznos zaštićene stavke za koje je moguće odrediti zaštitni odnos (točke 10.-13.)

UP2. Matica može štititi svoja neto ulaganja u ovisna društva A, B i C od valutnog rizika koji proizlazi iz funkcijskih valuta svakog od njih (japanski jen – JPY, britanska funta i američki dolar) u odnosu na euro. Osim toga, matica može provoditi zaštitu od valutnog rizika iz odnosa američkog dolara, koji je funkcijska valuta ovisnog društva B, i britanske funte, koja je funkcijska valuta ovisnog društva C. U svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, ovisno društvo B može provoditi zaštitu svojeg neto ulaganja u ovisno društvo C od valutnog rizika koji proizlazi iz njihovih funkcijskih valuta, američkog dolara i britanske funte. U idućim primjerima, rizik određen za zaštitu je valutni rizik promptnog tečaja jer zaštitni instrumenti nisu izvedenice. Da su zaštitni instrumenti terminski ugovori (forward), matica bi mogla odrediti valutni rizik terminskog tečaja.



Iznos zaštićene stavke za koju je moguće odrediti zaštitni odnos (točke 10.-13.)

UP3. Matica želi zaštititi svoje neto ulaganje u ovisno društvo C od valutnog rizika. Pretpostavimo da ovisno društvo ima vanjsku pozajmicu od 300 milijuna USD. Neto imovina ovisnog društva A na početku izvještajnog razdoblja je 400 000 milijuna JPY uključujući i utržak od vanjske pozajmice od 300 milijuna USD.

▼**M10**

UP4. Zaštićena stavka može biti iznos neto imovine jednak knjigovodstvenoj vrijednosti neto ulaganja matice u ovisno društvo C (300 milijuna USD) u njezinim konsolidiranim financijskim izvještajima ili niži od nje. Matica u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima može vanjsku pozajmicu ovisnog društva A u iznosu 300 milijuna USD odrediti kao zaštitu od valutnog rizika po promptnom tečaju eura u odnosu na američki dolar (EUR/USD) koji je povezan s njezinim neto ulaganjem u neto imovinu ovisnog društva C u iznosu 300 milijuna USD. U tom se slučaju i razlike iz tečaja eura u odnosu na američki dolar (EUR/USD) po vanjskoj pozajmici ovisnog društva A u iznosu 300 milijuna USD i razlike iz tečaja eura u odnosu na američki dolar (EUR/USD) s naslova neto ulaganja u ovisno društvo C u iznosu 300 milijuna USD u matičinim konsolidiranim financijskim izvještajima nakon primjene računovodstva zaštite iskazuju unutar pričuve iz preračunavanja stranih valuta.

UP5. U odsustvu računovodstva zaštite, ukupne tečajne razlike po tečaju američkog dolara u odnosu na euro s naslova vanjske pozajmice ovisnog društva A u iznosu 300 milijuna USD bi se u konsolidiranim financijskim izvještajima matice priznale kako slijedi:

— na temelju promjene promptnog tečaja USD/JPY, preračunato u eure, u dobit ili gubitak, i

— na temelju promjene promptnog tečaja JPY/EUR u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

Umjesto načina određivanja iz točke UP4., matica u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima može vanjsku pozajmicu ovisnog društva A u iznosu 300 milijuna USD odrediti kao zaštitu od valutnog rizika po promptnom tečaju britanske funte u odnosu na američki dolar (GBP/USD) iz odnosa između ovisnog društva C i ovisnog društva B. U tom bi se slučaju ukupne razlike iz tečaja američkog dolara u odnosu na euro (USD/EUR) s naslova vanjske pozajmice ovisnog društva A u iznosu 300 milijuna USD u konsolidiranim financijskim izvještajima matice priznale kako slijedi:

— na temelju promjene promptnog tečaja GBP/USD u pričuvu iz preračunavanja stranih valuta u odnosu na ovisno društvo C,

— na temelju promjene promptnog tečaja GBP/JPY, preračunato u eure, u dobit ili gubitak, i

— na temelju promjene promptnog tečaja JPY/EUR u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

UP6. Matica ne može vanjsku pozajmicu ovisnog društva A u iznosu 300 milijuna USD u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima odrediti i kao zaštitu od rizika po promptnom tečaju EUR/USD i kao zaštitu od rizika po promptnom tečaju GBP/USD. Jedan zaštitni instrument može štititi isti određeni rizik samo jednom. Ovisno društvo B ne može u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima primijeniti računovodstvo zaštite jer se zaštitni instrument drži izvan grupe koju čine ovisno društvo B i ovisno društvo C.

▼M10

Gdje se unutar grupe može držati zaštitni instrument (točke 14. i 15.)?

UP7. Kako je navedeno u točki UP5., ukupna promjena vrijednosti po valutnom riziku povezanom s vanjskom pozajmicom ovisnog društva A u iznosu 300 milijuna USD bi se u matičnim konsolidiranim financijskim izvještajima u odsustvu računovodstva zaštite iskazala i u dobiti ili gubitku (promptni tečaj USD/JPY) i u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti (promptni tečaj EUR/JPY). Oba iznosa uključuju se u ocjenjivanje učinkovitosti zaštite određene u točki UP4. jer se i promjena vrijednosti zaštitnog instrumenta i promjena vrijednosti zaštićene stavke izračunavaju prema funkcijskoj valuti matice – euru u odnosu na američki dolar, koji je funkcijska valuta ovisnog društva C, sukladno dokumentaciji o zaštiti. Metoda konsolidacije (tj. metoda izravne ili metoda postupne konsolidacije) ne utječe na ocjenu učinkovitosti zaštite.

Iznosi reklasificirani u dobit ili gubitak prilikom otuđenja inozemnog poslovanja (točke 16. i 17.)

▼M53

VP8. Pri otuđenju ovisnog društva C sljedeći se iznosi u konsolidiranim financijskim izvještajima matičnog društva reklasificiraju iz rezervacije za preračunavanje stranih valuta u račun dobiti i gubitka:

(a) u odnosu na vanjsku pozajmicu ovisnog društva A u iznosu od 300 milijuna USD, iznos koji mora biti utvrđen u skladu s MSFI-jem 9, tj. ukupna promjena vrijednosti povezana s valutnim rizikom koja je priznata kroz ostalu sveobuhvatnu dobit kao učinkovit dio zaštite od rizika i

▼M10

(b) u odnosu na neto ulaganje u ovisno društvo C u iznosu 300 milijuna USD, iznos koji je utvrđen po metodi konsolidacije subjekta. Ako matica koristi metodu izravne konsolidacije, svoju pričuvu iz preračunavanja stranih valuta će s naslova ovisnog društva C utvrditi izravno po valutnom tečaju eura u odnosu na američki dolar (EUR/USD). Ako matica koristi metodu postupne konsolidacije, svoju pričuvu iz preračunavanja stranih valuta će s naslova ovisnog društva C utvrditi prema pričuvi iz preračunavanja stranih valuta koju je priznalo ovisno društvo B po valutnom tečaju britanske funte u odnosu na američki dolar (GBP/USD), preračunavajući ju u svoju funkcijsku valutu primjenom valutnog tečaja eura u odnosu na britansku funtu (EUR/GBP). Ako je matica u prethodnim razdobljima primjenjivala postupnu konsolidaciju, to je ne obvezuje niti je sprečava da iznos pričuve iz preračunavanja stranih valuta koji treba reklasificirati prilikom otuđivanja ovisnog društva C utvrdi kao iznos koji bi bio priznat da je oduvijek koristila metodu izravne konsolidacije, ovisno o njezinoj računovodstvenoj politici.

Zaštita više inozemnih poslovanja (točke 11., 13. i 15.)

UP9. U idućim se primjerima pokazuje kako je, u konsolidiranim izvještajima matice, rizik koji može biti predmetom zaštite uvijek rizik između njezine funkcijske valute (euro) i funkcijske valute ovisnog društva B i ovisnog društva C. Bez obzira na način na koji su zaštite određene, najveći iznosi koji se kao učinkovita zaštita mogu u konsolidiranim financijskim izvještajima matice uključiti u pričuvu iz preračunavanja stranih valuta ako se provodi zaštita obaju inozemnih poslovanja su 300 milijuna USD s naslova rizika iz odnosa eura i američkog dolara (EUR/USD) i 341 milijun GBP s naslova rizika iz odnosa eura i britanske funte (EUR/GBP). Ostale promjene vrijednosti zbog promjena valutnih tečajeva iskazuju se u sklopu konsolidirane dobiti ili konsolidiranoga gubitka matice. Naravno, bilo bi moguće da matica odredi samo 300 milijuna USD za promjene promptnog tečaja američkog dolara u odnosu na britansku funtu (USD/GBP) ili samo 500 milijuna GBP za promjene promptnog tečaja britanske funte u odnosu na euro (GBP/EUR).

▼M10

Matica drži i zaštitne instrumente u USD i zaštitne instrumente u GBP

UP10. Matica može poželjeti zaštititi se od valutnog rizika u odnosu na svoje neto ulaganje u ovisno društvo B, kao i u odnosu na svoje neto ulaganje u ovisno društvo C. Pretpostavimo da matica drži primjerene zaštitne instrumente nominirane u američkim dolarima i britanskim funtama koje može odrediti kao zaštitu svojih neto ulaganja u ovisno društvo B i ovisno društvo C. Stavke koje matica u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima može odrediti za zaštitu uključuju, ali nisu ograničene na sljedeće:

(a) zaštitni instrument u iznosu 300 milijuna USD određen kao zaštita neto ulaganja u ovisno društvo C u iznosu 300 milijuna USD, pri čemu je rizik od kojeg se provodi zaštita izloženost promptnom tečaju (EUR/USD) između matice i ovisnog društva C i zaštitni instrument do 341 milijuna GBP određen kao zaštita neto ulaganja u ovisno društvo B u iznosu 341 milijuna GBP, pri čemu je rizik od kojeg se provodi zaštita izloženost promptnom tečaju (EUR/GBP) između matice i ovisnog društva B.

(b) zaštitni instrument u iznosu 300 milijuna USD određen kao zaštita neto ulaganja u ovisno društvo C u iznosu 300 milijuna USD, pri čemu je rizik od kojeg se provodi zaštita izloženost promptnom tečaju (GBP/USD) između ovisnog društva B i ovisnog društva C i zaštitni instrument do 500 milijuna GBP određen kao zaštita neto ulaganja u ovisno društvo B u iznosu 500 milijuna GBP, pri čemu je rizik od kojeg se provodi zaštita izloženost promptnom tečaju (EUR/GBP) između matice i ovisnog društva B.

UP11. Tečajni rizik EUR/USD na temelju neto ulaganja matice u ovisno društvo C različit je od tečajnog rizika EUR/GBP na temelju neto ulaganja matice u ovisno društvo B. Međutim, u slučaju opisanom u točki UP10. podtočki (a) matica se, odredivši zaštitni instrument u američkim dolarima, već u potpunosti zaštitila od tečajnog rizika EUR/USD po svojem neto ulaganju u ovisno društvo C. Da je matica zaštitni instrument u britanskim funtama koji posjeduje također odredila za zaštitu svojeg neto ulaganja u ovisno društvo B u iznosu 500 milijuna GBP, 159 milijuna GBP tog neto ulaganja, koji predstavljaju protuvrijednost neto ulaganja u ovisno društvo C u američkim dolarima, u matičnim konsolidiranim financijskim izvještajima bilo bi dva puta zaštićeno od tečajnog rizika GBP/EUR.

UP12. U slučaju opisanom u točki UP10. podtočki (b), ako matica kao zaštićeni rizik odredi izloženost promptnom tečaju GBP/USD između ovisnog društva B i ovisnog društva C, samo dio promjene vrijednosti zaštitnog instrumenta matice u iznosu 300 milijuna USD povezan s tečajem britanske funte u odnosu na američki dolar (GBP/USD) uključuje se u matičnu pričuvu iz preračunavanja stranih valuta s naslova ovisnog društva C. Preostali dio promjene (istovjetan promjeni tečaja GBP/EUR po osnovi 159 milijuna GBP) iskazuje se unutar konsolidirane dobiti ili konsolidiranoga gubitka matice, kao pod točkom UP5. Budući da određivanje tečajnog rizika USD/GBP između ovisnog društva B i ovisnog društva C ne uključuje tečajni rizik GBP/EUR, matica je također u mogućnosti dio svojeg neto ulaganja u ovisno društvo B do iznosa od 500 milijuna GBP odrediti kao rizik povezan s izloženošću promptnom tečaju (GBP/EUR) između matice i ovisnog društva B.

▼M10

Ovisno društvo B drži zaštitni instrument u USD

UP13. Pretpostavimo da ovisno društvo B ima vanjsko zaduženje po zajmu u iznosu 300 milijuna USD po kojem su primljena sredstva prenesena na maticu na temelju međukompanijskog zajma nominiranog u britanskim funtama. Budući da su i imovina i obveze porasle za 159 milijuna GBP, neto imovina ovisnog društva B ostaje nepromijenjena. Ovisno društvo B bi u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima spomenuti vanjski dug moglo odrediti kao zaštitu svojeg neto ulaganja u ovisno društvo C od tečajnog rizika GBP/USD. Matica bi mogla zaštitni instrument koji je odredilo ovisno društvo B i dalje voditi kao zaštitu svojeg neto ulaganja u iznosu 300 milijuna USD u ovisno društvo C od tečajnog rizika GBP/USD (vidjeti točku 13.), a zaštitni instrument u britanskim funtama (GBP) koji drži odrediti kao zaštitu cijelog svojeg neto ulaganja u ovisno društvo B u iznosu 500 milijuna GBP. Prva zaštita, koju je odredilo ovisno društvo B, bila bi procijenjena u funkcijskoj valuti ovisnog društva B (britansku funtu), dok bi druga zaštita, koju je odredila matica, bila procijenjena u funkcijskoj valuti matice (euro). U tom je slučaju zaštitnim instrumentom u USD u matičinim konsolidiranim financijskim izvještajima zaštićen samo tečajni rizik GBP/USD povezan s matičinim neto ulaganjem u ovisno društvo C, a ne cijeli tečajni rizik EUR/USD. Prema tome, u konsolidiranim financijskim izvještajima matice može biti provedena zaštita cijelog tečajnog rizika EUR/GBP povezanog s matičinim neto ulaganjem u ovisno društvo B u iznosu 500 milijuna GBP.

UP14. Međutim, mora se razmotriti i način obračunavanja matičinog zajma u iznosu 159 milijuna GBP po kojem matica ima obvezu prema ovisnom društvu B. Ako se obveza matice na temelju zajma ne promatra kao dio njezinog neto ulaganja u ovisno društvo B jer ne ispunjava uvjete iz točke 15. MRS-a 21, razlike koje prilikom preračunavanja proizlaze iz tečaja britanske funte u odnosu na euro bile bi iskazane kroz konsolidiranu dobit ili konsolidirani gubitak matice. Ako se obveza matice prema ovisnom društvu B na temelju zajma u iznosu 159 milijuna GBP promatra kao dio matičinog neto ulaganja, to neto ulaganje iznosilo bi samo 341 milijun GBP, te bi sukladno tomu iznos koji bi matica mogla odrediti kao stavku koja se štiti od tečajnog rizika GBP/EUR bio umanjen sa 500 milijuna GBP na 341 milijun GBP.

UP15. Kada bi matica ukinula odnos zaštite koji je odredilo ovisno društvo B, mogla bi vanjsko zaduženje ovisnog društva B u iznosu 300 milijuna USD odrediti kao zaštitu za svoje neto ulaganje u ovisno društvo C u iznosu 300 milijuna USD od tečajnog rizika EUR/USD te zaštitni instrument u britanskim funtama koji drži odrediti kao zaštitu za svoje neto ulaganje u ovisno društvo B samo do iznosa 341 milijuna GBP. U tom bi se slučaju učinkovitost obiju zaštita izračunavala po funkcijskoj valuti matice (euro). Slijedom toga, i promjena vrijednosti tečaja USD/GBP vanjske pozajmice ovisnog društva B i promjena vrijednosti tečaja GBP/EUR matičine obveze prema ovisnom društvu B na temelju zajma (ukupno ekvivalentna promjeni USD u odnosu na EUR) bi u matičinim konsolidiranim financijskim izvještajima bile uključene u pričuvu iz preračunavanja stranih valuta. Budući da je matica svoje neto ulaganje u ovisno društvo C već u potpunosti zaštitila od tečajnog rizika EUR/USD, svoje neto ulaganje u ovisno društvo B može zaštititi od tečajnog rizika EUR/GBP samo do iznosa 341 milijuna GBP.

▼M17

IFRIC TUMAČENJE 17

Raspodjela nenovčane imovine vlasnicima

REFERENCE

— MSFI 3 – *Poslovna spajanja* (kako je izmijenjen 2008.)

— MSFI 5 – *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*

— MSFI 7 – *Financijski instrumenti: objavljivanje*

▼M32

— MSFI 10 – *Konsolidirani financijski izvještaji*

▼M33

— MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*

▼M17

— MRS 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je izmijenjen 2007.)

— MRS 10 – *Događaji nakon izvještajnog razdoblja*

— MRS 27 – *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (kako je izmijenjen u svibnju 2008.)

POZADINA

1. Ponekad subjekt svojim vlasnicima [1], koji djeluju u svojstvu vlasnika, raspodjeljuje kao dividendu imovinu koja nije novčana (nenovčanu imovinu). U takvim slučajevima subjekt može svojim vlasnicima ponuditi i izbor između nenovčane imovine i novca. Od IFRIC-a su zatražene smjernice o pitanju na koji način bi subjekt trebao obračunavati takvu raspodjelu.

2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-jevi) ne pružaju smjernice u pogledu načina na koji subjekt treba vrednovati dobit koju raspodjeljuje svojim vlasnicima (koja se uobičajeno naziva dividendom). MRS 1 nalaže subjektima da pojedinosti o dividendi koju priznaju kao raspodjelu dobiti vlasnicima navedu ili u izvještaju o promjenama kapitala ili u bilješkama uz financijske izvještaje.

PODRUČJE PRIMJENE

3. Ovo tumačenje primjenjuje se na sljedeće oblike nereciprocne raspodjele imovine subjekta njegovim vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika:

   (a) raspodjelu nenovčane imovine (npr. jedinica imovine, postrojenja i opreme, dijelova poslovanja kako su definirani u MSFI-ju 3, vlasničkih udjela u drugom subjektu ili skupina za otuđenje kako su definirane u MSFI-ju 5); i

   (b) raspodjelu kojom se vlasnicima nudi izbor između primitka nenovčane ili novčane imovine.

4. Ovo tumačenje primjenjuje se samo na raspodjelu imovine pri kojoj se sa svim vlasnicima iste klase vlasničkih instrumenata jednako postupa.

[1] U stavku 7. MRS-a 1 vlasnici su definirani kao imatelji instrumenata razvrstanih u vlasnički kapital.

▼M17

5. Ovo tumačenje ne odnosi se na raspodjelu nenovčane imovine nad kojom prije i nakon raspodjele krajnju kontrolu ima ista strana ili više njih. Ovo izuzeće primjenjuje se na zasebne, pojedinačne i konsolidirane financijske izvještaje subjekta koji obavlja raspodjelu.

6. Sukladno stavku 5., ovo tumačenje ne primjenjuje se kada prije i nakon raspodjele krajnju kontrolu nad nenovčanom imovinom imaju iste strane. U stavku B2. MSFI-ja 3 navodi se sljedeće: „Smatra se da skupina pojedinaca ima kontrolu nad nekim subjektom kada, kao posljedica ugovornog sporazuma, imaju skupnu ovlast upravljanja financijskim i poslovnim politikama tog subjekta, kako bi ostvarili korist od njegovih aktivnosti”. Prema tome, da bi raspodjela bila izvan područja primjene ovog tumačenja na temelju činjenice da iste strane kontroliraju imovinu i prije i nakon raspodjele, skupina pojedinačnih imatelja udjela kojima se imovina raspodjeljuje moraju na temelju ugovornog sporazuma imati krajnju skupnu ovlast nad subjektom koji raspodjeljuje imovinu.

▼M32

7. Sukladno točki 5., ovo tumačenje ne primjenjuje se kad subjekt raspodjeljuje neke svoje udjele u vlasništvu ovisnog subjekta, ali zadržava kontrolu u njemu. Subjekt koji raspodjeljuje imovinu i nakon toga priznaje nekontrolirajuće udjele u ovisnom subjektu, raspodjelu obračunava sukladno MSFI-ju 10.

▼M17

8. Ovo tumačenje obrađuje samo način obračuna kod subjekta koji obavlja raspodjelu nenovčane imovine. Ono ne obrađuje način obračuna kod imatelja udjela kojima se nenovčana imovina raspodjeljuje.

PITANJA

9. Kada subjekt objavi odluku o raspodjeli i ima obvezu raspodijeliti predmetnu imovinu svojim vlasnicima, mora priznati obvezu za dividende. Slijedom toga, ovo tumačenje obrađuje sljedeća pitanja:

(a) Kada subjekt treba priznati obvezu za dividende?

(b) Kako subjekt treba vrednovati obvezu za dividende?

(c) Kada subjekt isplaćuje dividendu, kako treba obračunati eventualnu razliku između knjigovodstvene vrijednosti raspodijeljene imovine i knjigovodstvene vrijednosti obveze za dividende?

KONSENZUS

Kada priznati obvezu za dividende

10. Obveza za dividende priznaje se nakon što je dividenda valjano odobrena i više nije diskrecijsko pravo subjekta, to jest na datum:

(a) kada je odluku o isplati dividende, npr. uprave ili upravnog odbora, odobrilo nadležno tijelo, npr. imatelji udjela, ako je takvo odobrenje propisano mjerodavnim pravom; ili

(b) kada, npr. uprava ili upravni odbor, objavi dividendu, ako mjerodavnim pravom nije propisano daljnje odobrenje.

▼M17

Vrednovanje obveze za dividende

11. Subjekt vrednuje obvezu za dividende vlasnicima kroz raspodjelu nenovčane imovine po fer vrijednosti imovine za raspodjelu.

12. Ako subjekt svojim vlasnicima ponudi mogućnost izbora između nenovčane imovine i novca, subjekt procjenjuje obvezu za dividende uzimajući u obzir i fer vrijednost svake ponuđene mogućnosti i vjerojatnost izbora vlasnika za svaku ponuđenu mogućnost.

13. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja te na datum namire, subjekt provjerava i usklađuje knjigovodstvenu vrijednost obveze za dividende, zajedno s eventualnim promjenama knjigovodstvene vrijednosti obveze za dividende koja je priznata u vlasničkom kapitalu kao usklađenje iznosa za raspodjelu.

Obračunavanje eventualne razlike između knjigovodstvene vrijednosti raspodijeljene imovine i knjigovodstvene vrijednosti obveze za dividende kada subjekt namiruje obvezu za dividende

14. Kada subjekt namiruje obvezu za dividende, priznaje eventualnu razliku između knjigovodstvene vrijednosti raspodijeljene imovine i knjigovodstvene vrijednosti obveze za dividende kao dobit ili gubitak.

Prezentiranje i objavljivanje

15. Subjekt iskazuje razliku iz stavka 14. kao zasebnu stavku dobiti ili gubitka.

16. Subjekt objavljuje sljedeće informacije, ako je to primjenjivo:

(a) knjigovodstvenu vrijednost obveze za dividende na početku i na kraju razdoblja; i

(b) povećanje ili smanjenje knjigovodstvene vrijednosti priznate za razdoblje u skladu sa stavkom 13. proizašlo iz promjene fer vrijednosti imovine za raspodjelu.

▼M33

17. Ako subjekt nakon kraja izvještajnog razdoblja, ali prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, donese odluku o isplati dividende koja je u naravi nenovčana imovina, dužan je objaviti:

▼M17

(a) vrstu imovine za raspodjelu;

(b) knjigovodstvenu vrijednost imovine za raspodjelu na kraju izvještajnog razdoblja; i

▼M33

(c) fer vrijednost imovine za raspodjelu na kraju izvještajnog razdoblja ako se razlikuje od njene knjigovodstvene vrijednosti, kao i informacije o metodi (metodama) korištenoj za mjerenje fer vrijednosti propisanoj u točkama 93.b), 93.d), 93.g) i 93.i) te točki 99. MSFI-ja 13.

▼**M17**

DATUM STUPANJA NA SNAGU

18. Subjekt primjenjuje ovo tumačenje prospektivno na godišnja razdoblja koja započinju 1. srpnja 2009. ili nakon tog datuma. Naknadna primjena nije dopuštena. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primijeni tumačenje na razdoblje koje započinje prije 1. srpnja 2009., dužan je tu činjenicu objaviti te primijeniti MSFI 3 (kako je izmijenjen 2008.), MRS 27 (kako je izmijenjen u svibnju 2008.) i MSFI 5 (kako je izmijenjen ovim tumačenjem).

▼**M32**

19. MSFI-jem 10, izdanim u svibnju 2011. godine, izmijenjena je točka 7. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 10.

▼**M33**

20. MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je točka 17. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 13.

▼**M18**

IFRIC TUMAČENJE 18

Prijenos imovine s kupaca

REFERENCE

— *„Okvir za pripremu i prezentaciju financijskih izvještaja”*

— MSFI 1 – *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (kako je izmijenjen 2008.)*

— MRS 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*

— MRS 18 – *Prihodi*

— MRS 20 – *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*

— IFRIC 12 – *Sporazumi o koncesijama za usluge*

POZADINA

1. U komunalnom sektoru, subjekt može od svojih kupaca primiti jedinicu imovine, postrojenje i opremu koje je dužan upotrijebiti da bi kupce priključio na mrežu i omogućio im stalan pristup isporuci dobara kao što su električna energija, plin ili voda. Alternativno, subjekt može od kupaca primiti novac za nabavku ili izgradnju takvih jedinica imovine, postrojenja i opreme. U pravilu su kupci dužni uplatiti dodatne iznose za kupnju dobara ili usluga na temelju potrošnje.

2. Do prijenosa imovine s kupaca može doći i u drugim sektorima osim komunalnog. Primjerice, subjekt koji eksternalizira svoju funkciju informacijske podrške može svoje postojeće jedinice imovine, postrojenja i opremu prenijeti na vanjskog davatelja usluga.

3. U nekim slučajevima, prenositelj imovine ne mora biti subjekt koji će u konačnici imati stalan pristup isporuci dobara ili usluga i biti njihov primatelj. Međutim, radi praktičnosti, u ovom tumačenju kupcem se naziva subjekt koji prenosi imovinu.

PODRUČJE PRIMJENE

4. Ovo tumačenje primjenjuje se na računovodstveni postupak kod prijenosa jedinica imovine, postrojenja i opreme kod subjekata koji od svojih kupaca primaju tako prenesenu imovinu.

5. Ugovori iz područja primjene ovog tumačenja su ugovori prema kojima subjekt od kupca prima jedinicu imovine, postrojenje i opremu koje je zatim dužan upotrijebiti ili za priključenje kupca na mrežu ili za omogućavanje stalnog pristupa kupcu isporuci dobara ili usluga, ili za oboje.

6. Ovo tumačenje primjenjuje se i na ugovore kod kojih subjekt od kupca prima novac, ako se primljeni iznos novca mora upotrijebiti isključivo za izgradnju ili nabavku jedinice imovine, postrojenja i opreme, a subjekt je zatim dužan upotrijebiti predmetnu jedinicu imovine, postrojenje i opremu ili da bi kupca priključio na mrežu ili da bi mu omogućio stalan pristup isporuci dobara ili usluga, ili oboje.

▼**M18**

7. Ovo tumačenje ne primjenjuje se na ugovore u kojima se kod prijenosa radi ili o državnoj potpori kako je definirano u MRS-u 20 ili o infrastrukturi koja se koristi u okviru sporazuma o uslugama koncesije iz područja primjene IFRIC tumačenja 12.

PITANJA

8. Ovo tumačenje obrađuje sljedeća pitanja:

(a) Je li ispunjena definicija imovine?

(b) Ako je ispunjena definicija imovine, kako bi prenesenu jedinicu imovine, postrojenje i opremu trebalo vrednovati pri prvom priznavanju?

(c) Ako su jedinica imovine, postrojenje i oprema prilikom prvog priznavanja vrednovani po fer vrijednosti, kako obračunati s tim povezano odobrenje?

(d) Kako bi subjekt trebao obračunati prijenos novca s kupca?

KONSENZUS

Je li ispunjena definicija imovine?

9. Kada kupac prenese subjektu jedinicu imovine, postrojenje i opremu, subjekt procjenjuje udovoljava li prenesena stavka definiciji imovine navedenoj u „Okviru”. U stavku 49. točki (a) „Okvira” navodi se da je „imovina resurs nad kojim subjekt ima kontrolu kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev buduće imovinske koristi za taj subjekt”. U većini slučajeva, subjekt stječe pravo vlasništva nad prenesenom jedinicom imovine, postrojenjem i opremom. Međutim, kod utvrđivanja postojanja određene imovine, pravo vlasništva nije ključno. Prema tome, ako kupac i dalje ima kontrolu nad prenesenom stavkom, definicija imovine ne bi bila ispunjena unatoč prijenosu vlasništva.

10. Subjekt koji ima kontrolu nad određenom imovinom općenito ima pravo raspolagati imovinom po vlastitom nahođenju. Primjerice, subjekt može imovinu razmijeniti za drugu imovinu, upotrijebiti je u proizvodnji dobara ili pružanju usluga, odrediti cijenu po kojoj je drugi mogu koristiti ili je raspodijeliti vlasnicima. Subjekt kojem kupac prenosi jedinicu imovine, postrojenje i opremu kod procjene kontrole nad prenesenom stavkom uzima u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti. Primjerice, iako je subjekt dužan prenesenu jedinicu imovine, postrojenje i opremu upotrijebiti da bi kupcu pružio jednu ili više usluga, on može imati mogućnost odlučivanja o načinu rukovanja predmetnom stavkom, načinu njezina održavanja ili vremenu njezine zamjene. U tom slučaju, subjekt bi u pravilu zaključio da ima kontrolu nad prenesenom jedinicom imovine, postrojenjem i opremom.

Kako vrednovati prenesenu jedinicu imovine, postrojenje i opremu pri prvom priznavanju?

11. Ako subjekt zaključi da je definicija imovine ispunjena, priznaje prenesenu imovinu kao jedinicu imovine, postrojenje i opremu u skladu sa stavkom 7. MRS-a 16 i pri prvom priznavanju kao njegovu nabavnu vrijednost određuje fer vrijednost u skladu sa stavkom 24. navedenog standarda.

▼M18

Kako obračunati povezano odobrenje?

12. U izlaganju koje slijedi, pretpostavka je da je subjekt koji prima jedinicu imovine, postrojenje i opremu zaključio da prenesenu stavku treba priznati i vrednovati u skladu sa stavcima 9. – 11.

13. U stavku 12. MRS-a 18 navodi se sljedeće: „Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjenu za različite proizvode ili usluge, ta se razmjena smatra transakcijom koja ostvaruje prihode”. U skladu s uvjetima ugovora iz područja primjene ovog tumačenja, prijenos jedinice imovine, postrojenja i opreme bio bi razmjena za različite proizvode ili usluge. Slijedom toga, subjekt priznaje prihode u skladu s MRS-om 18.

Utvrđivanje zasebno odredivih usluga

14. Subjekt može ugovoriti isporuku jedne ili više usluga u zamjenu za prenesenu jedinicu imovine, postrojenje i opremu, kao što je priključenje kupca na mrežu, omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga, ili oboje. Sukladno stavku 13. MRS-a 18, subjekt utvrđuje zasebno odredive usluge sadržane u ugovoru.

15. Obilježja koje ukazuju na to da je priključenje kupca na mrežu zasebno odrediva usluga uključuju sljedeće:

(a) uspostavljeno je priključenje kupca na uslugu i ono predstavlja samostalnu vrijednost za kupca;

(b) fer vrijednost priključenja na uslugu moguće je pouzdano odrediti.

16. Obilježje koje ukazuje na to da je omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga zasebno odrediva usluga jest da kupac koji vrši prijenos u budućnosti dobiva stalan pristup, odnosno dobra ili usluge, ili pak oboje, po cijeni nižoj od one koja bi bila zaračunata bez prijenosa jedinice imovine, postrojenja i opreme.

17. Suprotno tome, obilježje koje ukazuje na to da obveza da se kupcu omogući stalan pristup isporuci dobara ili usluga proizlazi iz uvjeta dozvole za rad subjektu ili nekog drugog propisa, a ne iz ugovora koji se odnosi na prijenos jedinice imovine, postrojenja i opreme, jest to da kupac koji vrši prijenos za stalan pristup, odnosno za dobra ili usluge, ili za oboje, plaća istu cijenu kao oni koji ne prenose imovinu.

Priznavanje prihoda

18. Ako je utvrđena samo jedna usluga, subjekt priznaje prihod kada je usluga pružena, sukladno stavku 20. MRS-a 18.

19. Ako je utvrđeno više zasebno odredivih usluga, sukladno stavku 13. MRS-a 18 potrebno je fer vrijednost ukupne primljene naknade ili potraživanja za naknadu na temelju ugovora rasporediti na svaku pojedinu uslugu i zatim se na svaku uslugu primjenjuju kriteriji priznavanja iz MRS-a 18.

20. Ako je stalna usluga utvrđena kao sastavni dio ugovora, razdoblje tijekom kojeg se priznaje prihod za tu uslugu u pravilu je utvrđeno uvjetima ugovora s kupcem. Ako to razdoblje nije utvrđeno ugovorom, prihod se priznaje tijekom razdoblja koje nije dulje od korisnog vijeka trajanja prenesene imovine koja se koristi za pružanje stalne usluge.

▼**M18**

Kako bi subjekt trebao obračunati prijenos novca s kupca?

21. Kada kupac subjektu prenese novac, subjekt procjenjuje pripada li ugovor području primjene ovog tumačenja u skladu sa stavkom 6. Ako pripada, subjekt procjenjuje udovoljava li izgrađena ili nabavljena jedinica imovine, postrojenje i oprema definiciji imovine u skladu sa stavcima 9. i 10. Ako je definicija imovine ispunjena, subjekt priznaje jedinicu imovine, postrojenje i opremu po njegovoj nabavnoj vrijednosti sukladno MRS-u 16 i priznaje prihode u skladu sa stavcima 13. – 20. u iznosu novca koji je primio od kupca.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

22. Subjekt je dužan ovo tumačenje primijeniti prospektivno na imovinu prenesenu s kupaca koja je primljena 1. srpnja 2009. ili nakon tog datuma. Ranija primjena je dopuštena, pod uvjetom da su u vrijeme prijenosa dobivene informacije, uključujući informaciju o procjeni vrijednosti, koje su neophodne za primjenu ovog tumačenja na ranije prijenose. Subjekt objavljuje datum od kojeg primjenjuje ovo tumačenje.

▼M28

TUMAČENJE 19 MOTFI-ja

Zatvaranje financijskih obveza glavničkim instrumentima

REFERENCE

— *Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*

— MSFI 2 *„Plaćanje temeljeno na dionicama”*

— MSFI 3 *„Poslovna spajanja”*

▼M53

— MSFI 9 *Financijski instrumenti.*

▼M33

— MSFI 13 *„Mjerenje fer vrijednosti”*

▼M28

— MRS 1 *„Prezentiranje financijskih izvještaja”*

— MRS 8 *„Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške”*

— MRS 32 *„Financijski instrumenti: prezentiranje”*

▼M53

_____

▼M28

POZADINA

1. Dužnik i vjerovnik mogu ponovo ispregovarati uvjete koji vrijede za neku financijsku obvezu s ishodom da dužnik cijelu svoju obvezu ili dio nje zatvori izdavanjem glavničkih instrumenata vjerovniku. Ove transakcije se ponekad spominju kao „zamjena potraživanja za vlasnički ulog”. Od MOTFI-ja su zatražene smjernice o vođenju računovodstva za takve transakcije.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovo tumačenje obrađuje način na koji subjekt vodi računovodstvo kad su uvjeti financijske obveze ponovno ispregovarani s ishodom da subjekt izdaje glavničke instrumente vjerovniku subjekta radi zatvaranja cjelokupne financijske obveze ili njenog dijela. Tumačenje ne obrađuje vođenje računovodstva vjerovnika.

3. Subjekti ovo tumačenje ne smiju primjenjivati na transakcije u okolnostima u kojima:

   (a) je vjerovnik istodobno i izravni ili neizravni dioničar i nastupa u tom svojstvu kao izravni ili neizravni imatelj udjela;

   (b) su vjerovnik i subjekt pod zajedničkom kontrolom iste stranke ili stranaka i prije i nakon transakcije, a transakcija je u suštini podjela dionica od strane subjekta ili ulog u kapital subjekta;

   (c) je zatvaranje financijske obveze izdavanjem glavničkih instrumenata u skladu s izvornim uvjetima financijske obveze.

PITANJA

▼M53

4. U ovom se tumačenju rješavaju sljedeća pitanja:

   (a) Jesu li vlasnički instrumenti koje subjekt izdaje radi prestanka cjelokupne ili djelomične financijske obveze „plaćena naknada” u skladu s točkom 3.3.3. MSFI-ja 9?

▼M28

(b) Kako bi subjekt trebao vrednovati vlasničke instrumente koje je izdao radi zatvaranja takve financijske obveze prilikom prvog priznavanja?

(c) Kako bi subjekt trebao obračunati eventualnu razliku između knjigovodstvene vrijednosti zatvorene financijske obveze i vrijednosti izdanih glavničkih instrumenata prilikom njihovog prvog priznavanja?

KONSENZUS

▼M53

5. Izdavanje vlasničkih instrumenata subjekta vjerovniku radi prestanka cjelokupne ili djelomične financijske obveze subjekta plaćena je naknada u skladu s točkom 3.3.3. MSFI-ja 9. Subjekt briše financijsku obvezu (ili dio financijske obveze) iz izvještaja o financijskom položaju isključivo ako je prestala u skladu s točkom 3.3.1. MSFI-ja 9.

▼M28

6. Subjekt je dužan glavničke instrumente izdane vjerovniku radi zatvaranja cjelokupne ili financijske obveze ili njenog dijela prilikom prvog priznavanja vrednovati po fer vrijednosti izdanih glavničkih instrumenata, osim ako fer vrijednost nije moguće pouzdano odrediti.

▼M53

7. Ako subjekt nije u mogućnosti pouzdano izmjeriti fer vrijednost izdanih vlasničkih instrumenata, dužan ih je mjeriti tako da odražavaju fer vrijednost financijske obveze koja prestaje. Točka 47. MSFI-ja 13 ne primjenjuje se pri mjerenju fer vrijednosti financijske obveze koja prestaje, a koja ima obilježje plaćanja na poziv (npr. depozit po viđenju).

▼M28

8. Ako se zatvara samo dio financijske obveze, subjekt je dužan procijeniti da li se neki dio naknade odnosi na izmijenjene uvjete financijske obveze koja ostaje otvorena. Ako se dio plaćene naknade odnosi na izmjenu uvjeta preostalog dijela financijske obveze, subjekt je dužan plaćenu naknadu rasporediti između dijela zatvorene obveze i preostaloga otvorenog dijela obveze. Prilikom raspoređivanja, subjekt je dužan razmotriti sve relevantne činjenice i okolnosti koje se odnose na transakciju.

▼M53

9. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti financijske obveze koja prestaje (ili dijela financijske obveze) i plaćene naknade priznaje se u računu dobiti i gubitka u skladu s točkom 3.3.3. MSFI-ja 9. Izdani se vlasnički instrumenti prvi put priznaju i mjere na datum prestanka financijske obveze (ili dio te obveze).

10. Pri prestanku samo dijela financijske obveze naknada se raspoređuje u skladu s točkom 8. Naknada raspoređena na preostali dio obveze uzima se u obzir pri procjeni kojom se utvrđuje je li došlo do značajne promjene uvjeta preostalog dijela obveze. Ako je preostala obveza značajno promijenjena, subjekt je promjenu dužan obračunati kao prestanak izvorne obveze i priznati novu obvezu kako se to zahtijeva točkom 3.3.2. MSFI-ja 9.

▼M28

11. Subjekt je dužan dobit ili gubitak koje je priznao u skladu sa stavcima 9. i 10. objaviti kao odvojenu stavku dobiti ili gubitka ili u bilješkama uz financijske izvještaje.

▼**M28**

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

12. Subjekt je dužan ovo tumačenje primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2010. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni ovo tumačenje na neko razdoblje koje započinje prije 1. srpnja 2010. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.

13. Subjekt je dužan promjenu računovodstvene politike primijeniti u skladu s MRS-om 8 od početka najranijega usporednog razdoblja koje prikazuje.

▼**M33**

15. MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmijenjena je točka 7. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primijeni MSFI 13.

▼**M53**

17. U MSFI-ju 9, objavljenom u srpnju 2014., mijenjaju se točke 4., 5., 7., 9. i 10., a brišu se točke 14. i 16. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼**M33**

TUMAČENJE OTMSFI-ja 20

Troškovi uklanjanja otkrivke u proizvodnoj fazi površinskoj kopa

REFERENCE

— *Koncepcijski okvir za financijsko izvještavanje*

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*

— MRS 2 *Zalihe*

— MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*

— MRS 38 *Nematerijalna imovina*

POLAZIŠTE

1. U rudarskim aktivnostima koje se odnose na površinske kopove moguće je da subjekti moraju ukloniti otpadni materijal (tzv. otkrivku) da bi mogli doći do naslaga mineralnih ruda. Aktivnost uklanjanja otpada ove vrste poznat je kao uklanjanje otkrivke.

2. U fazi razvoja rudnika (prije početka proizvodnje), troškovi uklanjanja otkrivke u pravilu se kapitaliziraju kao dio troška izgradnje, razvoja i konstrukcije rudnika, koji se amortizira. Navedeni kapitalizirani troškovi amortiziraju se sustavno, u pravilu primjenom funkcionalne metode amortizacije, nakon početka proizvodnje.

3. Rudarski subjekt može nastaviti otklanjati otkrivku i imati s tim povezane troškove u proizvodnoj fazi rudnika.

4. Materijal uklonjen prilikom uklanjanja otkrivke u fazi proizvodnje neće biti stopostotan otpad, već će se često sastojati od rudače i otpada. Udjel rudače u otpadu može se kretati u rasponu od neekonomičnog niskog udjela do profitabilnog visokog udjela. Uklanjanjem materijala s niskim udjelom rudače u otpadu može se dobiti neki iskoristiv materijal, koji se može koristiti u proizvodnji zaliha. Uklanjanjem je također moguće ostvariti pristup dubljim naslagama materijala s većim udjelom rudače u otpadu. Prema tome, subjekt može imati dvostruku korist od aktivnosti uklanjanja otkrivke: prva je iskoristiva rudača, koja se može koristiti za proizvodnju zaliha, a druga je bolji pristup daljnjim količinama materijala koji će se vaditi u budućim razdobljima.

5. Ovo tumačenje razmatra kada i kako obračunati odvojeno te dvije koristi od aktivnosti uklanjanja otkrivke, kao i kako ih mjeriti, i na početku, i kasnije.

DJELOKRUG

6. Ovo tumačenje primjenjuje se na troškove uklanjanja otpada koji nastaju aktivnostima na površinskom kopu za vrijeme proizvodne faze u rudniku („troškovi uklanjanja otkrivke u proizvodnji”).

▼**M33**

PITANJA

7. U ovome tumačenju obrađena su sljedeća pitanja:

(a) priznavanje troškova uklanjanja otkrivke kao imovine;

(b) prvo mjerenje imovine nastale uklanjanjem otkrivke;

(c) kasnije mjerenje imovine nastale uklanjanjem otkrivke.

KONSENZUS

Priznavanje troškova uklanjanja otkrivke kao imovine

8. Ako se aktivnostima uklanjanja otkrivke ostvaruju koristi u vidu proizvedenih zaliha, subjekt je dužan troškove uklanjanja otkrivke obračunati prema načelima iz MRS-a 2 *Zalihe*. Ako je riječ o koristi u vidu boljeg pristupa rudači, subjekt je dužan troškove uklanjanja otkrivke priznati kao dugotrajnu imovinu ako su ispunjeni kriteriji iz točke 9. Kad se u ovom tumačenju spominje dugotrajna imovina, ona se odnosi na imovinu nastalu aktivnostima uklanjanja otkrivke.

9. Subjekt je dužan priznati imovinu nastalu aktivnostima uklanjanja otkrivke onda, i samo onda ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

(a) vjerojatno je da će vezano uz aktivnost uklanjanja otkrivke u subjekt pritjecati buduće ekonomske koristi (bolji pristup naslagama rudače);

(b) subjekt može odrediti segment naslage rudače kojoj je omogućen bolji pristup; i

(c) troškove koji se odnose na aktivnost otklanjanja otkrivke tog segmenta moguće je pouzdano izmjeriti.

10. Imovina nastala aktivnostima uklanjanja otkrivke obračunava se kao povećanje ili poboljšanje postojeće imovine. Drugim riječima, imovina nastala aktivnostima uklanjanja otkrivke obračunava se kao dio postojeće imovine.

11. Klasifikacija imovine nastale aktivnostima uklanjanja otkrivke u materijalnu ili nematerijalnu ista je kao i za postojeću imovinu. Drugim riječima, vrsta postojeće imovine određuje hoće li subjekt imovinu nastalu uklanjanjem otkrivke razvrstati u materijalnu ili nematerijalnu imovinu.

Prvo mjerenje imovine nastale uklanjanjem otkrivke

12. Subjekt je dužan imovinu nastalu uklanjanjem otkrivke prvo vrednovati po trošku, koji predstavlja kumulativne troškove izravno povezane s obavljanjem aktivnosti uklanjanja otkrivke kojom se ostvaruje bolji pristup utvrđenom segmentu rudače, uvećano za pripadajuće opće troškove proizvodnje. Istodobno s aktivnošću otklanjanja otkrivke mogu se odvijati neke nuzgredne operacije, ali koje nisu neophodne za nastavak aktivnosti uklanjanja otkrivke u proizvodnji prema planu. Troškovi povezani s takvim nuzgrednim operacijama uračunavaju se u trošak imovine nastale uklanjanjem otkrivke.

▼M33

13. Kad troškove imovine nastale uklanjanjem otkrivke nije moguće razdvojiti od troškova proizvedenih zaliha, subjekt je dužan troškove uklanjanja otkrivke u proizvodnji rasporediti na proizvedene zalihe i imovinu nastalu uklanjanjem otkrivke po ključu koji se zasniva na relevantnom pokazatelju proizvodnje. Pokazatelj proizvodnje izračunava se za utvrđeni segment naslage rudače i koristi kao referentan u utvrđivanju dodatne aktivnosti stvaranja buduće koristi. Među primjerima takvih pokazatelja su:

(a) trošak proizvedenih zaliha u usporedbi s očekivanim troškom;

(b) količina izvađenog otpada u usporedbi s očekivanom količinom u odnosu na zadanu količinu proizvodnje rudače; i

(c) sadržaj minerala u izvađenoj rudači u usporedbi s očekivanim sadržajem u odnosu na zadanu količinu proizvedene rudače.

Kasnije mjerenje imovine nastale uklanjanjem otkrivke

14. Imovina nastala uklanjanjem otkrivke se nakon prvog priznavanja vodi ili po trošku, ili u revaloriziranom iznosu umanjenom za amortizaciju i gubitke zbog umanjenja vrijednosti, na isti način kao i postojeća imovina koje je sastavni dio.

15. Imovina nastala uklanjanjem otkrivke amortizira se sustavno kroz očekivani korisni vijek utvrđenog segmenta naslage rudače koji je sve pristupačniji zahvaljujući aktivnosti uklanjanja otkrivke. Primjenjuje se metoda funkcionalne amortizacije, osim ako neka druga metoda ne bi bila primjerenija.

16. Očekivani korisni vijek utvrđenog segmenta naslage rudače koji se primjenjuje u amortizaciji materijalne ili nematerijalne imovine nastale uklanjanjem otkrivke razlikovat će se od očekivanog korisnog vijeka koji se primjenjuje u amortizaciji samog rudnika i imovine povezane s korisnim vijekom rudnika. Izuzeća su moguća u ograničenim okolnostima kad se aktivnošću uklanjanja otkrivke ostvaruje bolji pristup cijelom preostalom dijelu naslage rudače. To je, primjerice, moguće blizu kraja korisnog vijeka rudnika kad utvrđena naslaga predstavlja zadnji sloj naslage rudače koji treba izvaditi.

▼M33

Dodatak A

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj Dodatak sastavni je dio ovog tumačenja i ima jednaku važnost kao i drugi dijelovi tumačenja.

A1. Subjekti su dužni ovo tumačenje primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt koji ovo tumačenje primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

A2. Subjekti su dužni ovo tumačenje primijeniti na troškove uklanjanja otkrivke u proizvodnji nastale na početku ili nakon početka najranijeg prikazanog razdoblja.

A3. Na početku najranijeg prikazanog razdoblja, svaki prethodno priznati iznos imovine nastale aktivnošću uklanjanja otkrivke u fazi proizvodnje („prethodna imovina nastala uklanjanjem otkrivke”) prenosi se na postojeću imovinu na koju se aktivnost uklanjanja odnosi kao njen sastavni dio do iznosa preostalog utvrdivog segmenta naslage rudače s kojim se prethodna imovina nastala uklanjanjem otkrivke može povezati. Takvi se iznosi amortiziraju kroz preostali očekivani koristan vijek utvrđenog segmenta naslage rudače na koju se svaka prethodna imovina nastala uklanjanjem otkrivke odnosi.

A4. Ako ne postoji utvrdiv segment naslage rudače na koju se odnosi prethodna imovina nastala uklanjanjem otkrivke, ona se priznaje unutar početnog stanja zadržane dobiti na početku najranijeg prikazanog razdoblja.

▼M41

IFRIC 21

IFRIC Tumačenje 21 Pristojbe [1]

UPUĆIVANJA

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 12 *Porez na dobit*

— MRS 20 *Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći*

— MRS 24 *Objavljivanje povezanih stranaka*

— MRS 34 *Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine*

— MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*

— IFRIC 6 *Obveze koje proizlaze iz sudjelovanja na specifičnim tržištima – otpad električne i elektroničke opreme*

POZADINA

1. Vlada može od subjekta tražiti plaćanje pristojbe. Odbor za tumačenje IFRS-a primio je zahtjeve za upute o obračunavanju pristojbi u financijskim izvještajima subjekta koji plaća pristojbu. Pitanje se odnosi na to kada treba priznati obvezu plaćanja pristojbe koja se računovodstveno obrađuje u skladu s MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovo se Tumačenje odnosi na računovodstvenu obradu obveze plaćanja pristojbe ako ta obveza pripada području primjene MRS 37. Ono se odnosi i na računovodstvenu obradu obveze plaćanja pristojbe čiji su iznos i vrijeme plaćanja sigurni.

3. Ovo se Tumačenje ne odnosi na računovodstvenu obradu troškova koji proizlaze iz priznavanja obveze plaćanja pristojbe. Subjekti bi trebali primjenjivati druge Standarde kako bi odlučili nastaje li priznavanjem obveze plaćanja pristojbe imovina ili trošak.

4. Za potrebe ovog Tumačenja, pristojba je odljev resursa s gospodarskim koristima koji države nameću subjektima u skladu sa zakonodavstvom (tj. zakonima i/ili propisima), s izuzetkom sljedećih:

   (a) onih odljeva resursa koji pripadaju u područje primjene drugih Standarda (kao što su porezi na dobit koji pripadaju u područje primjene MRS 12 *Porez na dobit*; i

   (b) novčanih kazni ili drugih kazni izrečenih zbog kršenja zakonodavstva.

   "Država" znači vlada, vladine agencije i slična tijela na lokalnoj, državnoj ili međunarodnoj razini.

[1] Umnožavanje je dopušteno unutar Europskoga gospodarskog prostora. Sva postojeća prava pridržana su izvan EGP-a, s iznimkom prava na umnožavanje za osobne potrebe ili drugih primjerenih korištenja. Daljnje informacije mogu se zatražiti od OMRS-a na stranici www.iasb.org

▼**M41**

5. Plaćanje koje subjekt izvrši radi pribavljanja imovine ili pružanja usluga u skladu s ugovorom koji ima s državom nije pristojba u skladu s definicijom tog pojma.

6. Subjekt ne mora primjenjivati ovo Tumačenje na obveze koje proizlaze iz sustava trgovanja emisijskim jedinicama.

PITANJA

7. Kako bi se objasnila računovodstvena obrada obveze plaćanja pristojbe, ovo Tumačenje odgovara na sljedeća pitanja:

(a) Koji obvezujući događaj uzrokuje priznavanje obveze plaćanja pristojbe?

(b) Uzrokuje li ekonomska obveza nastavka rada u budućnosti izvedenu obvezu plaćanja pristojbe koja nastaje radom u tom budućem razdoblju?

(c) Implicira li pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja da subjekt ima sadašnju obvezu platiti pristojbu koja će nastati radom u budućem razdoblju?

(d) Nastaje li priznavanje obveze plaćanja pristojbe u nekom određenom trenutku ili, u nekim okolnostima, nastaje progresivno tijekom duljeg vremenskog razdoblja?

(e) Koji obvezujući događaj uzrokuje priznavanje obveze plaćanja pristojbe koje nastaje u slučaju postizanja minimalnog praga?

(f) Jesu li načela za priznavanje obveze plaćanja pristojbe u godišnjim financijskim izvještajima i u financijskim izvještavanjima za razdoblja tijekom godine ista?

KONSENZUS

8. Obvezujući događaj koji uzrokuje obvezu plaćanja pristojbe je aktivnost koja povlači plaćanje pristojbe kako je ona definirana u zakonodavstvu. Na primjer, ako je aktivnost koja povlači plaćanje pristojbe stvaranje prihoda u trenutnom razdoblju, a izračun pristojbe temelji se na prihodu koji je nastao u prethodnom razdoblju, obvezujući događaj za tu pristojbu je stvaranje prihoda u trenutnom razdoblju. Stvaranje prihoda u prethodnom razdoblju je neophodno, ali ne i dostatno za nastanak sadašnje obveze.

9. Subjekt nema izvedenu obvezu plaćanja pristojbe koja nastaje radom u budućem razdoblju kao rezultat toga što on ima ekonomsku obvezu nastaviti raditi u tom budućem razdoblju.

10. Priprema financijskih izvještaja pod pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja ne implicira da subjekt ima sadašnju obvezu platiti pristojbu koja će nastati radom u budućem razdoblju.

11. Obveza plaćanja pristojbe priznaje se progresivno ako se obvezujući događaj događa tijekom duljeg vremenskog razdoblja (tj. ako se aktivnost koja povlači plaćanje pristojbe, kako je ona definirana u zakonodavstvu, odvija tijekom duljeg vremenskog razdoblja). Na primjer, ako je obvezujući događaj stvaranje prihoda tijekom duljeg vremenskog razdoblja, odgovarajuća obveza se priznaje kako subjekt stvara taj prihod.

▼**M41**

12. Ako obveza plaćanja pristojbe nastaje kada se postigne minimalni prag, računovodstvena obrada obveze koja proizlazi iz te obveze bit će dosljedna načelima utvrđenima u stavcima 8.–14. ovog Tumačenja (a posebno stavcima 8. i 11.). Na primjer, ako je obvezujući događaj postizanje praga minimalne aktivnosti (kao što je minimalni iznos prihoda ili obavljene prodaje ili proizvedenih rezultata), odgovarajuća obveza se priznaje kada se dosegne minimalni praga aktivnosti.

13. Subjekt u financijskom izvještavanju za razdoblja tijekom godine treba primjenjivati ista načela priznavanja koja primjenjuje u godišnjim financijskim izvještajima. Kao rezultat toga, obveza plaćanja pristojbe u financijskom izvještavanju za razdoblja tijekom godine se:

    (a) ne priznaje ako ne postoji sadašnja obveza plaćanja pristojbe na kraju razdoblja za financijsko izvještavanje; i

    (b) priznaje ako sadašnja obveza plaćanja pristojbe postoji na kraju razdoblja za financijsko izvještavanje.

14. Subjekt priznaje imovinu ako je unaprijed platio pristojbu, ali još nema sadašnju obvezu plaćanja te pristojbe.

▼**M41**

Dodatak A

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj dodatak je sastavni dio Tumačenja i jednako je važan kao i drugi dijelovi Tumačenja.

A1 Subjekt primjenjuje ovo Tumačenje za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2014. ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena. Ako neki subjekt započne s primjenom ovog Tumačenja za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

A2 Promjene u računovodstvenim politikama koje proizlaze iz početne primjene ovog Tumačenja naknadno se objašnjavaju u skladu s MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

▼**M61**

MOTFI-jevo tumačenje 22

Transakcije u stranoj valuti i predujam

UPUĆIVANJA

— Konceptualni okvir za financijsko izvješćivanje

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta*

KONTEKST

1. U točki 21. MRS-a 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta* subjektu se nalaže da transakcije u stranoj valuti pri početnom priznavanju u svojoj funkcionalnoj valuti evidentira tako da se na iznos u stranoj valuti primijeni spot tečaj između funkcijske i strane valute (tečaj) koji vrijedi na datum transakcije. U točki 22. MRS-a 21 navodi se da je datum transakcije datum na koji transakcija prvi put ispunjava uvjete za priznavanje u skladu s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (standardi).

2. Kad subjekt plaća ili prima predujam u stranoj valuti, subjekt načelno priznaje nenovčanu imovinu ili nenovčane obveze ([1]) prije priznavanja povezane imovine, rashoda ili prihoda. Povezana imovina, rashod ili prihod (ili njihov dio) znači iznos priznat primjenom odgovarajućih standarda, koji dovodi do prestanka priznavanja nenovčane imovine ili nenovčane obveze koje proizlaze iz predujma.

3. Odbor za tumačenje MSFI-jeva (Odbor za tumačenje) početno je dobio pitanje o tome kako pri priznavanju prihoda utvrditi „datum transakcije” u skladu s točkama 21. i 22. MRS-a 21. Pitanje se posebno odnosilo na okolnosti u kojima subjekt priznaje nenovčanu obvezu koja proizlazi iz primitka predujma prije nego što subjekt prizna povezani prihod. U raspravi o tom pitanju Odbor za tumačenje naglasio je da primitak ili plaćanje predujma u stranoj valuti nisu ograničeni na prihodovne transakcije. Stoga je Odbor za tumačenje odlučio pojasniti datum transakcije za potrebe utvrđivanja tečaja koji se primjenjuje pri početnom priznavanju povezane imovine, rashoda ili prihoda kada je subjekt primio ili platio predujam u stranoj valuti.

PODRUČJE PRIMJENE

4. Ovo se tumačenje primjenjuje na transakcije u stranoj valuti (ili njihov dio) kada subjekt priznaje nenovčanu imovinu ili nenovčanu obvezu koja proizlazi iz plaćanja ili primitka predujma prije nego što subjekt prizna povezanu imovinu, rashod ili prihod (ili njihov dio).

5. Ovo tumačenje ne primjenjuje se kad subjekt pri početnom priznavanju povezanu imovinu, rashod ili prihod mjeri:

   (a) po fer vrijednosti; ili

   (b) po fer vrijednosti naknade plaćene ili primljene na datum koji nije datum početnog priznavanja nenovčane imovine ili nenovčane obveze koja proizlazi iz predujma (na primjer, mjerenje *goodwilla* primjenom MSFI-ja 3 *Poslovna spajanja*).

([1]) Na primjer, točkom 106. MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, zahtijeva se da ako kupac plati naknadu ili ako subjekt ima pravo na iznos naknade koji je bezuvjetan (odnosno, potraživanje), prije nego što subjekt kupcu prenese robu ili uslugu, subjekt je dužan prezentirati ugovor kao ugovornu obvezu kad je plaćanje izvršeno ili kad je plaćanje dospjelo (ovisno o tome koji događaj nastupi ranije).

▼**M61**

6. Subjekt nije dužan ovo tumačenje primjenjivati na:

   (a) poreze na dohodak; ili

   (b) ugovore o osiguranju (uključujući ugovore o reosiguranju) koje izdaje ili ugovore o reosiguranju koje je sklopio.

PITANJE

7. Ovim tumačenjem pojašnjava se pitanje utvrđivanja datuma transakcije za potrebe utvrđivanja tečaja koji se primjenjuje pri početnom priznavanju povezane imovine, rashoda ili prihoda (ili njihova dijela) pri prestanku priznavanja nenovčane imovine ili nenovčane obveze koja proizlazi iz plaćanja ili primitka predujma u stranoj valuti.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

8. Pri primjeni točaka 21. i 22 MRS-a 21 datum transakcije za potrebe utvrđivanja tečaja koji se primjenjuje pri početnom priznavanju povezane imovine, rashoda ili prihoda (ili njihova dijela) znači datum na koji subjekt prvi put priznaje nenovčanu imovinu ili nenovčanu obvezu koja proizlazi iz plaćanja ili primitka predujma.

9. U slučaju višestrukih plaćanja ili primitaka predujma, subjekt utvrđuje datum transakcije za svako plaćanje ili primitak predujma.

▼**M61**

Dodatak A

Stupanje na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj Dodatak sastavni je dio MOTFI-ja 22 i jednako je mjerodavan kao i drugi dijelovi MOTFI-ja 22.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

A.1. Subjekt je ovo tumačenje dužan primijeniti na godišnja izvještajna razdoblja koja počinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom ovog tumačenja za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

A.2. Pri prvoj primjeni subjekt ovo tumačenje primjenjuje ili:

(a) retroaktivno uz primjenu MRS-a 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške;* ili

(b) prospektivno na svu imovina, rashode i prihode iz područja primjene ovog tumačenja koji su početno priznati:

i. na početku ili nakon početka izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje tumačenje; ili

ii. na početku ili nakon početka prethodnog izvještajnog razdoblja koje je navedeno kao usporedne informacije u financijskim izvještajima izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje tumačenje.

A.3. Subjekt koji primjenjuje točku A.2. podtočku (b) pri prvoj primjeni primjenjuje tumačenje na imovinu, rashode i prihode koji su početno priznati na početku ili nakon početka izvještajnog razdoblja iz točke A.2. podtočke (b) alineje i. ili ii. za koje je subjekt prije tog datuma priznao nenovčanu imovinu ili nenovčane obveze koje proizlaze iz predujma.

▼**M61**

Dodatak B

Izmjena iz ovog Dodatka primjenjuje se na godišnja izvještajna razdoblja koja počinju 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma. Ako subjekt ovo tumačenje primjenjuje za ranije razdoblje, izmjena se primjenjuje za to ranije razdoblje.

Izmjena MSFI-ja 1 *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*

Dodaje se točka 39.AC.

39.AC. U MOTFI-ju 22 *Transakcije u stranoj valuti i predujam* dodana je točka D.36. te je izmijenjena točka D.1. Subjekt je tu izmjenu dužan primjenjivati pri primjeni MOTFI-ja 22.

U Dodatku D izmjenjuje se točka D.1. Dodaju se naslov i točka D.36.

D.1. Subjekt može odabrati primjenu jednog ili više od sljedećih izuzeća:

(a) transakcije plaćanja koje se temelje na dionicama (točke D.2. i D.3.);

(b) …

(t) određivanje ugovora o kupnji ili prodaji nefinancijske stavke (točka D.33.);

(u) prihod (točke D.34. i D.35.); i

(v) transakcije u stranoj valuti i predujam (točka D.36.).

Transakcije u stranoj valuti i predujam

D.36. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI tumačenje MOTFI 22 *Transakcije u stranoj valuti i predujam* ne mora primjenjivati na imovinu, rashode ili prihod iz područja primjene tog tumačenja koji su početno priznati prije datuma prelaska na MSFI-jeve.

▼B

SIC TUMAČENJE 7

Uvođenje eura

REFERENCE

▼M5

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)

▼B

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

▼M5

— MRS 10 *Događaji nakon izvještajnog razdoblja*

▼B

— MRS 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta (kako je revidiran 2003.)*

▼M11

— MRS 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (s izmjenama iz 2008.)

▼B

PROBLEM

1. Od 1. siječnja 1999. s početkom djelovanja Ekonomske i monetarne unije (EMU) euro postaje valuta sa svojom valjanosti, a tečaj konverzije između eura i sudjelujućih nacionalnih valuta postat će neopozivo fiksni, odnosno od toga datuma nestaje rizik naknadnih tečajnih razlika povezanih s tim valutama.

2. Pitanje se odnosi na primjenu MRS-a 21 na prijelaz s nacionalnih valuta država članica Europske unije na euro (prijelaz).

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Zahtjevi MRS-a 21 u vezi s preračunavanjem transakcija u stranoj valuti i financijskih izvještaja inozemnog poslovanja trebali bi se strogo primijeniti na prijelaz. Ista se osnova primjenjuje na utvrđivanje tečajeva kad države budu naknadno pristupale EMU.

4. To posebno znači sljedeće:

(a) monetarna imovina i obveze u stranoj valuti koji su rezultat transakcija moraju se i dalje preračunavati u funkcijsku valutu po zaključnom tečaju. Sve je tečajne razlike potrebno istom priznati kao prihod ili rashod, osim što subjekt mora i nastaviti s primjenom svojih postojećih računovodstvenih politika za dobit i gubitke od tečajnih razlika u vezi sa zaštitama predviđene transakcije od rizika od promjene tečaja stranih valuta;

▼M11

(b) ukupne tečajne razlike koje se odnose na preračunavanje financijskih izvještaja inozemnih dijelova poslovanja, priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, pripisuju se glavnici i preknjižavaju se iz glavnice u dobit ili gubitak samo prilikom otuđenja neto ulaganja u inozemno poslovanje, i

▼B

(c) tečajne razlike koje nastaju preračunavanjem obveza iskazanih u sudjelujućim valutama ne uključuju se u knjigovodstvenu vrijednost povezane imovine.

DATUM OPĆEGA STAJALIŠTA

Listopad 1997.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

Ovo tumačenje stupa na snagu 1. lipnja 1998. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu sa zahtjevima iz MRS-a 8.

▼M5

MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjena je točka 4. Subjekt tu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i ta izmjena.

▼M11

MRS-om 27 (s izmjenama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008.) izmijenjena je točka 4.(b). Subjekt je izmjenu dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama iz 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je tu izmjenu primijeniti i na to ranije razdoblje.

▼B

SIC TUMAČENJE 10

Državna pomoć - bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima

REFERENCE

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 20 *Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći*

PROBLEM

1. U nekim je državama cilj državne pomoći subjektima poticanje ili dugoročna potpora poslovnim djelatnosti u određenim regijama ili industrijskim sektorima. Uvjeti za primitak takve pomoći ne moraju biti posebno povezani s poslovnim djelatnostima subjekta. Primjeri takve pomoći su prijenosi resursa od strane države u korist subjekata koji:

   (a) posluju u određenom industrijskom sektoru;

   (b) nastavljaju s poslovanjem u nedavno privatiziranim industrijskim granama; ili

   (c) pokreću ili nastavljaju poslovanje u slabije razvijenim područjima.

2. Pitanje se odnosi na to je li takva državna pomoć „državna potpora" u smislu MRS-a 20 i je li ju stoga potrebno obračunavati u skladu s tim standardom.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Državna pomoć subjektima odgovara definiciji državne potpore iz MRS-a 20 čak i ako ne postoje uvjeti posebno povezani s poslovnim djelatnostima subjekta, osim zahtjeva da mora poslovati u određenim regijama ili industrijskim sektorima. Takve se potpore stoga ne knjiže izravno u korist vlasničkog ►M5 udjela ◄.

DATUM OPĆEGA STAJALIŠTA

Siječanj 1998.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

Ovo tumačenje stupa na snagu 1. kolovoza 1998. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu s MRS-om 8.

▼M32

_____

_____

▼B

SIC TUMAČENJE 15

Poslovni najmovi - poticaji

REFERENCE

▼M5

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)

▼B

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 17 *Najmovi* (kako je revidiran 2003.)

PROBLEM

1. Pri ugovaranju novog ili obnovljenog poslovnog najma najmodavac može pružiti najmoprimcu poticaje za sklapanje ugovora. Primjeri takvih poticaja su novčane isplate najmoprimcu prije početka najma ili nadoknada ili preuzimanje troškova najmoprimca od strane najmodavca (kao što su troškovi premještanja, unaprjeđenja imovine u najmu i troškovi povezani s prijašnjim najmom najmoprimca). Također je moguće dogovoriti da početno razdoblje najma bude bez najamnine ili uz smanjenu najamninu.

2. Pitanje je kako priznati poticaje kod poslovnoga najma u financijskim izvještajima najmoprimca i najmodavca.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Svi poticaji za sklapanje novog ili obnovljenog poslovnog najma trebaju se priznati kao sastavni dio neto naknade ugovorene za uporabu imovine koja je predmet najma, bez obzira na vrstu poticaja, ili oblik ili vrijeme plaćanja.

4. Najmodavac priznaje ukupni trošak poticaja kao smanjenje prihoda od najma tijekom razdoblja najma na pravocrtnoj osnovi, osim ako neka druga sustavna osnova bolje predstavlja vremenski okvir u kojemu se smanjuje korist od imovine dane u najam.

5. Najmoprimac priznaje ukupne koristi poticaja kao smanjenje troškova najma tijekom razdoblja najma na pravocrtnoj osnovi, osim ako neka druga sustavna osnova bolje predstavlja vremenski okvir u kojemu najmoprimac ostvaruje koristi od uporabe imovine koja je predmet najma.

6. Troškovi koje snosi najmoprimac, uključujući troškove povezane s prijašnjim najmom (na primjer, troškovi prekida najma, premještanja ili unaprjeđenja imovine u najmu) najmoprimac obračunava u skladu sa standardima koji se primjenjuju na te troškove, uključujući troškove koji su stvarno nadoknađeni putem poticaja.

DATUM OPĆEGA STAJALIŠTA

Lipanj 1998.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

Ovo tumačenje stupa na snagu za razdoblja najma koja započinju 1. siječnja 1999. ili kasnije.

▼M33

———————

▼B

SIC TUMAČENJE 25

Porez na dobit - promjene u poreznom tretmanu subjekta ili njegovih dioničara

REFERENCE

▼M5

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)

▼B

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 12 *Porez na dobit*

PROBLEM

1. Uslijed promjene poreznog tretmana subjekta ili njegovih dioničara, porezne obveze ili imovina subjekta mogu se povećati ili smanjiti. Do toga može doći, na primjer, uslijed javnog kotiranja vlasničkih instrumenata subjekta ili reorganizacije vlasničkog kapitala subjekta. Do toga može doći i zbog preseljenja većinskog dioničara u inozemstvo. Zbog takvog se događaja subjekt može drugačije oporezivati; može, na primjer, steći ili izgubiti porezne olakšice ili se na njega u budućnosti može primjenjivati različita stopa poreza.

2. Promjena poreznog tretmana subjekta ili njegovih dioničara može imati trenutačni učinak na tekuće porezne obveze ili imovinu subjekta. Promjena može također dovesti do povećanja ili smanjenja odgođenih poreznih obveza ili imovine koje je subjekt priznao, ovisno o učinku promjene poreznog tretmana na porezne posljedice koje će nastati povratom ili podmirenjem knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza subjekta.

3. Pitanje je kako subjekt treba obračunavati porezne posljedice promjene njegova poreznog tretmana ili poreznog tretmana njegovih dioničara.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

▼M5

4. Promjena u poreznom statusu subjekta ili vlasnika njegovih udjela ne vodi smanjenju ili povećanju iznosa priznatih izvan dobiti ili gubitka. Posljedice promjene poreznog statusa za tekući i odgođeni porez uključuju se u dobit ili gubitak razdoblja, osim kada se te posljedice odnose na transakcije i događaje koje u istom ili drugom razdoblju rezultiraju izravnim odobrenjem ili terećenjem u priznatom iznosu kapitala ili na iznose priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti. Porezne posljedice koje se odnose na promjene u priznatom iznosu kapitala u istom ili drugom razdoblju (izvan dobiti ili gubitka) terete ili se odobravaju izravno u kapital. Porezne posljedice koje se odnose na iznose priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti priznaju se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

▼**B**

DATUM OPĆEGA STAJALIŠTA

Kolovoz 1999.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

Ovo tumačenje stupa na snagu 15. srpnja 2000. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu s MRS-om 8.

▼**M5**

MRS-om 1 (kako je reividiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se koristi u MSFI-jima. Povrh toga, izmijenjena je točka 4. Subjekt ovu izmjenu primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i ova izmjena.

▼B

SIC TUMAČENJE 27

Procjena sadržaja transakcija koje uključuju pravni oblik najma

REFERENCE

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

▼M52 _____

▼B

— MRS 17 *Najmovi* (kako je revidiran 2003.)

▼M52 _____

▼B

— MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*

▼M53 _____

▼B

— MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*

▼M53

— MSFI 9 *Financijski instrumenti*

▼M52

— MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*

▼B

PROBLEM

1. Subjekt može izvršiti transakciju ili niz strukturiranih transakcija (sporazum) s nepovezanom strankom ili strankama (ulagačem), koje uključuju pravni oblik najma. Na primjer, subjekt može dati u najam imovinu ulagaču i uzeti istu tu imovinu natrag u najam ili može zakonito prodati imovinu i potom je natrag uzeti u najam. Oblik svakoga sporazuma i njegovi uvjeti mogu se znatno razlikovati. U slučaju najma i povratnog najma sporazum može biti namijenjen ostvarenju porezne olakšice za ulagača, koju on dijeli sa subjektom u obliku naknade, a ne prijenosu prava na uporabu imovine.

2. Kad sporazum s ulagačem uključuje pravni oblik najma, pitanja su sljedeća:

   (a) kako odrediti je li niz transakcija povezan i bi li se one trebale obračunavati kao jedna transakcija;

   (b) odgovara li sporazum definiciji najma iz MRS-a 17; i, ako to nije slučaj,

      i. predstavljaju li zasebni ulagački račun i obveze plaćanja najma, koji mogu postojati, imovinu i obveze subjekta (npr. uzmimo u obzir primjer opisan u točki A2. podtočki (a) Dodatka A);

▼B

ii. kako subjekt treba obračunavati druge obveze koje proizlaze iz sporazuma; i

iii. kako subjekt treba obračunavati naknadu koju može primiti od ulagača.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Niz transakcija koje uključuju pravni oblik najma je povezan i potrebno ih je obračunavati kao jednu transakciju ako je ukupni gospodarski učinak moguće razumjeti samo na temelju niza transakcija kao cjeline. To je slučaj, na primjer, kad su transakcije u nizu usko međusobno povezane, ugovorene kao jedna transakcija i kad se vrše istodobno ili u neprekinutom slijedu. (U Dodatku A obrazložena je primjena ovog tumačenja.)

4. Obračunavanje mora odražavati sadržaj sporazuma. Potrebno je ocijeniti sve aspekte i implikacije sporazuma kako bi se utvrdio njegov sadržaj, pri čemu se veća važnost pridaje onim aspektima i implikacijama koji imaju gospodarski učinak.

5. MRS 17 primjenjuje se kad sadržaj sporazuma uključuje prijenos prava uporabe imovine tijekom dogovorenoga razdoblja. Pokazatelji koji pojedinačno ukazuju na to da sporazum ne mora u biti uključivati najam u skladu s MRS-om 17 uključuju sljedeće (u Dodatku B obrazložena je primjena ovog tumačenja):

(a) subjekt je zadržao sve rizike i koristi povezane s vlasništvom nad osnovnom imovinom i uživa gotovo ista prava na njezinu uporabu kao i prije sporazuma;

(b) glavni razlog sporazuma jest postići određeni porezni učinak, a ne prenijeti pravo uporabe imovine; i

(c) uključena je opcija pod uvjetima koji čine njezino izvršenje gotovo sigurnim (npr. opcija prodaje koju je moguće izvršiti po cijeni koja je dostatno veća od očekivane poštene vrijednosti kad tu opciju bude moguće izvršiti).

6. Definicije i upute iz točaka od 49. do 64. Okvira primjenjuju se pri utvrđivanju predstavljaju li u biti zasebni ulagački račun i obveze plaćanja najma imovinu i obveze subjekta. Pokazatelji koji skupno ukazuju na to da u biti zasebni ulagački račun i obveze plaćanja najma ne odgovaraju definicijama imovine i obveze, te ih stoga subjekt ne priznaje, uključuju sljedeće:

(a) subjekt nije u stanju vršiti nadzor nad ulagačkim računom pri postizanju svojih ciljeva i nije dužan vršiti plaćanja najma. To se događa, na primjer, ako se unaprijed plaćeni iznos položi na zasebni ulagački račun kako bi se zaštitilo ulagača i on se može iskoristiti samo za plaćanje ulagača, te je ulagač suglasan da se obveze plaćanja najma moraju podmiriti iz sredstava na ulagačkom računu, a subjekt nije u stanju zadržati plaćanja ulagaču s ulagačkog računa;

(b) subjekt ima vrlo niski rizik nadoknade čitavoga iznosa bilo koje naknade primljene od ulagača i mogućeg plaćanja dodatnoga iznosa ili, ako naknada nije primljena, vrlo niski rizik plaćanja iznosa temeljem drugih obveza (npr. jamstva). Vrlo niski rizik plaćanja postoji ako, na primjer, uvjeti sporazuma zahtijevaju da se unaprijed plaćeni iznos uloži u neriziču imovinu za koju se očekuje da će stvoriti dostatne novčane tokove za ispunjenje obveza plaćanja najma; i

▼B

(c) osim početnih novčanih tokova na početku sporazuma, jedini novčani tokovi koji se očekuju u okviru sporazuma su plaćanja najma, koja se podmiruju isključivo sredstvima sa zasebnog ulagačkog računa, uspostavljenog početnim novčanim tokovima.

▼M53

7. Ostale obveze iz sporazuma, uključujući pružena jamstva i obveze nastale pri prijevremenom raskidu, obračunavaju se u skladu s MRS-om 37, MSFI-jem 4 ili MSFI-jem 9, ovisno o uvjetima.

▼M52

8. Zahtjevi iz MSFI-ja 15 primjenjuju se na činjenice i okolnosti svakoga sporazuma pri utvrđivanju kad se naknada priznaje kao prihod koji subjekt može primiti. Potrebno je uzeti u obzir čimbenike kako što su postojanje daljnjeg sudjelovanja u obliku značajnog budućeg ispunjavanja obveza na činidbu potrebnog za ostvarenje naknade, postojanje zadržanih rizika, uvjeta sporazuma o jamstvu i rizika otplate naknade. Pokazatelji koji pojedinačno upućuju na to da je priznavanje čitave naknade kao prihoda prilikom njezina primitka, ako je primljena na početku sporazuma, neprimjereno uključuju sljedeće:

▼B

(a) obveze obavljanja ili suzdržavanja od obavljanja određenih značajnih aktivnosti su uvjeti ostvarenja primljene naknade, te stoga izvršenje pravno obvezujućeg sporazuma nije najznačajnija radnja utvrđena sporazumom;

(b) utvrđena su ograničenja uporabe osnovne imovine, čiji su praktični učinak ograničenje i značajna promjena mogućnosti uporabe imovine od strane subjekta (npr. iskorištavanja, prodaje ili davanja u zalog kao osiguranje plaćanja);

(c) mogućnost nadoknade bilo kojeg iznosa naknade i mogućeg plaćanja dodatnoga iznosa nije mala. Na primjer, to se događa ako:

i. osnovna imovina nije specijalizirana imovina koja je potrebna subjektu za njegovo poslovanje, te stoga postoji mogućnost da će subjekt morati platiti određeni iznos za prijevremeni raskid sporazuma; ili

ii. uvjeti sporazuma nalažu subjektu ili subjekt može djelomično ili u potpunosti sam odlučiti da uloži unaprijed plaćeni iznos u imovinu izloženu riziku koji nije zanemariv (npr. riziku od promjene tečaja stranih valuta, kamatnom ili kreditnom riziku). U tim okolnostima rizik da vrijednost ulaganja neće biti dostatna za ispunjenje obveza plaćanja najma nije mali, te stoga postoji mogućnost da će subjekt morati platiti određeni iznos.

9. Naknada se prezentira u računu dobiti i gubitaka na temelju njezinog gospodarskog sadržaja i naravi.

OBJAVLJIVANJE

10. Svi aspekti sporazuma koji u biti ne uključuje najam u skladu s MRS-om 17 uzimaju se u obzir pri utvrđivanju odgovarajućih podataka za objavu koji su potrebni za razumijevanje sporazuma i usvojenog računovodstvenog postupka. U svakom razdoblju u kojemu postoji sporazum subjekt objavljuje sljedeće:

▼B

(a) opis sporazuma, uključujući;

i. osnovnu imovinu i moguća ograničenja njezine uporabe;

ii. trajanje i druge značajne uvjete sporazuma;

iii. transakcije koje su međusobno povezane, uključujući moguće opcije; i

(b) računovodstveni postupak koji se primjenjuju na primljenu naknadu, iznos priznat kao prihod u razdoblju i stavku računa dobiti i gubitaka u koji je uključen.

11. Podaci koji se objavljuju u skladu s točkom 10. ovog tumačenja iskazuju se posebno za svaki sporazum ili skupno za svaku skupinu sporazuma. Skupinu čine objedinjeni sporazumi s osnovnom imovinom slične vrste (npr. elektrane).

DATUM OPĆEGA STAJALIŠTA

Veljača 2000.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

▼M53

Ovo tumačenje stupa na snagu 31. prosinca 2001. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu s MRS-om 8.

Točka 7. mijenja se MSFI-jem 9. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 9.

▼M52

MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjeni su odjeljak „Upućivanja” i točka 8. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

▼B

SIC TUMAČENJE 29

▼M9

Sporazumi o koncesiji usluga: objavljivanje

▼B

REFERENCE

▼M5

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)

▼B

— MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* (kako je revidiran 2003.)

— MRS 17 *Najmovi* (kako je revidiran 2003.)

— MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*

— MRS 38 *Nematerijalna imovina* (kako je revidiran 2004.)

PROBLEM

1. Subjekt (korisnik koncesije) može sklopiti sporazuma s drugim subjektom (davateljem koncesije) o pružanju usluga koje omogućuju pristup javnosti značajnoj gospodarskoj i socijalnoj infrastrukturi. Davatelj koncesije može biti subjekt iz privatnog ili javnog sektora, uključujući državno tijelo. Primjeri sporazuma o koncesijama za usluge uključuju infrastrukturu za pročišćavanje i opskrbu vodom, autoceste, parkirališta, tunele, mostove, zračne luke i telekomunikacijske mreže. Primjeri sporazuma koji nisu sporazumi o koncesijama za usluge uključuju eksternalizaciju unutarnjih poslova subjekta (npr. kavana za zaposlenike, održavanje zgrade i računovodstvo ili informatičke usluge).

2. Sporazum o koncesijama za usluge obično znači da davatelj koncesije prenosi korisniku koncesije za vrijeme trajanja koncesije:

   (a) pravo na pružanje usluga koje omogućuju pristup javnosti značajnoj gospodarskoj i socijalnoj infrastrukturi; i

   (b) u nekim slučajevima pravo na uporabu određene materijalne imovine, nematerijalne imovine ili financijske imovine;

   a u zamjenu se korisnik koncesije:

   (c) obvezuje na pružanje usluga pod određenim uvjetima za vrijeme trajanja koncesije; i

   (d) po potrebi obvezuje da će po isteku koncesije vratiti prava primljena na početku koncesije i/ili stečena za vrijeme trajanja koncesije.

3. Zajedničko obilježje svih sporazuma o koncesijama za usluge jest da korisnik koncesije prima pravo i preuzima obvezu pružanja javnih usluga.

4. Pitanje je koje je podatke potrebno objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje korisnika koncesije i davatelja koncesije.

▼B

5. Određeni aspekti i podaci za objavu u vezi s određenim sporazumima o koncesijama za usluge već su predviđeni postojećim međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (npr. MRS 16 se primjenjuje na nabavu nekretnina, postrojenja i opreme, MRS 17 se primjenjuje na najmove imovine, a MRS 38 se primjenjuje na nabavu nematerijalne imovine). Međutim, sporazum o koncesijama za usluge može uključivati izvršive ugovore koji nisu predviđeni međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, osim ako se radi o štetnim ugovorima, u kojem se slučaju primjenjuje MRS 37. Stoga se ovo tumačenje primjenjuje na dodatne podatke koji se objavljuju u vezi sa sporazumima o koncesijama za usluge.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

6. Uzimaju se u obzir svi aspekti sporazuma o koncesijama za usluge pri određivanju primjerenih podataka za objavu u bilješkama. U svakome razdoblju korisnik koncesije i davatelj koncesije objavljuju sljedeće:

(a) opis sporazuma;

(b) značajne uvjete sporazuma koji mogu utjecati na iznos, vrijeme i izvjesnost budućih novčanih tokova (npr. trajanje koncesije, datumi izmjene kamatnih stopa i osnova na kojoj se utvrđuju izmjena kamatnih stopa ili ponovno ugovaranje);

(c) vrsta i opseg (npr. količina, vrijeme ili iznos, ovisno o slučaju):

i. prava na uporabu određene imovine;

ii. obveza pružanja ili prava na primanje usluga;

iii. obveza nabave ili izgradnje nekretnina, postrojenja i opreme;

iv. obveza isporuke ili prava na primitak određene imovine po isteku koncesije;

v. mogućnost produljenja i raskida; i

vi. ostalih prava i obveza (npr. značajnih popravaka); i

(d) promjene sporazuma do kojih dođe tijekom toga razdoblja ►M9 -; i ◄

▼M9

(e) na koji je način sporazum o uslugama klasificiran.

6A. Subjekt objavljuje iznos prihoda te dobit ili gubitak priznate tijekom razdoblja razmjene usluga izgradnje za financijsku ili nematerijalnu imovinu.

▼B

7. Podaci koji se objavljuju u skladu s točkom 6. ovog tumačenja iskazuju se posebno za svaki sporazum o koncesijama za usluge ili skupno za svaku skupinu sporazuma o koncesijama za usluge. Skupinu čine objedinjeni sporazumi o koncesijama za usluge slične naravi (npr. naplata cestarine, telekomunikacijske usluge i usluge pročišćavanja otpadnih voda).

▼B

DATUM OPĆEGA STAJALIŠTA

Svibanj 2001.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

Ovo tumačenje stupa na snagu 31. prosinca 2001.

▼B

SIC TUMAČENJE 31

Prihod - nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja

REFERENCE

— MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

— MRS 18 *Prihodi*

PROBLEM

1. Subjekt (prodavač) može izvršiti nenovčanu transakciju za pružanje usluga oglašavanja u zamjenu za usluge oglašavanja koje prima od svojega klijenta (klijent). Oglasi se mogu prikazati na Internetu, plakatima, televiziji ili radiju, objaviti u časopisima ili novinama, ili prezentirati putem nekog drugoga medija.

2. U nekim slučajevima subjekt ne razmjenjuju novac, ni ikoju drugu naknadu. U drugim slučajevima subjekti izmjenjuju jednake ili gotovo jednake iznose novca ili druge naknade.

3. Prodavač koji pruža usluge oglašavanja tijekom svojega redovnog poslovanja priznaje prihod u skladu s MRS-om 18 on nenovčane transakcije koja uključuje usluge oglašavanja ako su, između ostaloga, razmijenjene usluge različite (točke 12. MRS-a 18) i ako je iznos prihoda moguće pouzdano izmjeriti (točka 20. podtočka (a) MRS-a 18). Ovo se tumačenje primjenjuje samo na razmjenu različitih usluga oglašavanja. Razmjena sličnih usluga oglašavanja nije transakcija koja stvara prihod u skladu s MRS-om 18.

4. Pitanje je u kojim okolnostima može prodavač pouzdano izmjeriti prihod po poštenoj vrijednosti usluga oglašavanja koje su primljene ili pružene u okviru nenovčane transakcije.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

5. Prihod od nenovčane transakcije koja uključuje usluge oglašavanja ne može se pouzdano izmjeriti po poštenoj vrijednosti primljenih usluga oglašavanja. Međutim, prodavač može pouzdano izmjeriti prihod po poštenoj vrijednosti usluga oglašavanja koje je pružio u okviru nenovčane transakcije, i to samo na temelju novčanih transakcija koje:

   (a) uključuju usluge oglašavanja slične uslugama oglašavanja u nenovčanoj transakciji;

   (b) se vrše učestalo;

   (c) čine većinu transakcija i iznosa u odnosu na sve transakcije za pružanje usluga oglašavanja koje su slične oglašavanju u okviru nenovčane transakcije;

   (d) uključuju naknadu u novcu i/ili drugi oblik naknade (npr. utržive vrijednosne papire, nemonetarnu imovinu i druge usluge) čiju je poštenu vrijednost moguće pouzdano izmjeriti; i

   (e) nisu izvršene s istom strankom kao nenovčana transakcija.

DATUM OPĆEGA STAJALIŠTA

Svibanj 2001.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

Ovo tumačenje stupa na snagu 31. prosinca 2001. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu s MRS-om 8.

▼B

SIC TUMAČENJE 32

Nematerijalna imovina - troškovi web stranica

REFERENCE

▼M5

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)

▼B

— MRS 2 *Zalihe* (kako je revidiran 2003.)

▼M52

_____

▼B

— MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* (kako je revidiran 2003.)

— MRS 17 *Najmovi* (kako je revidiran 2003.)

— MRS 36 *Umanjenje imovine* (kako je revidiran 2004.)

— MRS 38 *Nematerijalna imovina* (kako je revidiran 2004.)

— MSFI 3 *Poslovna spajanja*

▼M52

— MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*

▼B

PROBLEM

1. Subjektu mogu nastati unutarnji izdaci za izradu i uređivanje vlastitih web stranica za unutarnji ili vanjski pristup. Web stranice uređene za vanjski pristup mogu se koristiti za različite namjene, kao što su promocija i reklamiranje proizvoda i usluga subjekta, pružanje elektronskih usluga i prodaju proizvoda i usluga. Web stranice uređene za unutarnji pristup mogu se koristiti za pohranjivanje politika subjekta i podataka o klijentima, te za pretraživanje određenih podataka.

2. Faze izrade web stranica mogu se opisati kako slijedi:

   (a) Planiranje - uključuje poduzimanje studija izvedivosti, utvrđivanje ciljeva i specifikacija, pregled alternativa i odabir preferencija.

   (b) Razvoj aplikacija i infrastrukture - uključuje nabavu domene, kupnju i razvoj strojne i programske opreme, ugradnja razvijenih aplikacija i ispitivanje opterećenosti.

   (c) Razvoj grafičkog oblikovanja - uključuje oblikovanje izgleda web stranica.

   (d) Razvoj sadržaja - uključuje izradu, kupnju pripremu i prijenos podataka tekstualne ili grafičke vrste na web stranice prije dovršenja izrade web stranica. Te je podatke moguće pohraniti u posebnim bazama podataka koje su integrirane s web stranicama (ili se njima pristupa s web stranica), ili koje su kodirane izravno u web stranice.

3. Nakon dovršenja izrade web stranica započinje operativna faza. U toj fazi subjekt održava i unapređuje aplikacije, infrastrukturu, grafičko oblikovanje i sadržaj web stranica.

4. Pri obračunavanju se unutarnjih izdataka za izradu i uređivanje web stranica subjekta za unutarnji ili vanjski pristup postavljaju sljedeća pitanja:

   (a) jesu li web stranice nematerijalna imovina stvorena unutar subjekta na koju se primjenjuju zahtjevi MRS-a 38; i

▼B

(b) koji je primjereni računovodstveni postupak za takve izdatke.

5. Ovo se tumačenje ne primjenjuje na izdatke za kupnju, razvoj i uporabu strojne opreme (npr. web serveri, staging serveri, proizvodni serveri i internet priključci) web stranica. Ti se izdaci obračunavaju u skladu s MRS-om 16. ►M5 Povrh toga, kada subjekt ima izdatak prema davatelju internetskih usluga za usluge smještaja i održavanja web stranica subjekta, taj se izdatak priznaje kao rashod u skladu s točkom 1.88. MRS-a 1 i *Okvirom*, po primitku usluge. ◄

6. MRS 38 se ne primjenjuje na nematerijalnu imovinu u posjedu subjekta koja je namijenjena prodaji u okviru redovnoga poslovanja (vidjeti MRS 2 i MRS 11) ili najmove koji ulaze u područje primjene MRS-a 17. Sukladno se tomu ovo tumačenje ne primjenjuje na izdatke za izradu ili uređivanje web stranica (ili programske opreme za web stranice) namijenjenih prodaji drugome subjektu. Ako su web stranice predmet poslovnoga najma, najmodavac primjenjuje ovo tumačenje. Ako su web stranice predmet financijskog najma, najmoprimac primjenjuje ovo tumačenje nakon početnog priznavanja imovine koja je predmet najma.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

7. Vlastite web stranice subjekta, koje su rezultat izrade i koje su namijenjene unutarnjem ili vanjskom pristupu, su nematerijalna imovina stvorena unutar subjekta na koju se primjenjuju zahtjevi MRS-a 38.

8. Web stranice nastale razvijanjem priznaju se kao nematerijalna imovina ako i samo ako subjekt ispunjava zahtjeve iz točke 57. MRS-a 38 uz opće zahtjeve za priznavanje i početno mjerenje opisane u točki 21 MRS-a 38. Subjekt mora posebno biti u stanju ispuniti zahtjev za dokazivanjem na koji će način njegove web stranice stvoriti vjerojatne buduće gospodarske koristi u skladu s točkom 57. podtočkom (d) MRS-a 38, na primjer, ako web stranica može stvarati prihod, uključujući izravni prihod od narudžbi putem web stranica. Subjekt nije u stanju dokazati na koji će način će web stranice izrađene isključivo ili primarno radi promocije i reklamiranja vlastitih proizvoda i usluga stvoriti vjerojatne buduće gospodarske koristi, te se stoga svi izdaci za izradu takvih web stranica priznaju kao rashod prilikom njihova nastanka.

9. Unutarnji izdaci za izradu i uređivanje web stranica subjekta obračunavaju se u skladu s MRS-om 38. Potrebno je ocijeniti vrstu svake aktivnosti za koju su nastali izdaci (npr. izobrazba zaposlenih i održavanja web stranica) i fazu izrade ili fazu nakon izrade web stranica kako bi se utvrdio odgovarajući računovodstveni postupak (dodatne upute sadržane su u Dodatku ovog tumačenja). Na primjer:

(a) faza planiranja slična je po naravi fazi istraživanja iz točaka od 54. do 56. MRS-a 38. Izdaci nastali u toj fazi priznaju se kao rashod u trenutku njihova nastanka;

▼B

(b) faza razvoja aplikacija i infrastrukture, faza grafičkog oblikovanja i faza razvoja sadržaja (u mjeri u kojoj se sadržaj razvija za svrhe različite od reklamiranja i promocije proizvoda i usluga subjekta) slične su po naravi fazi razvoja iz točaka od 57. do 64. MRS-a 38. Izdaci nastali u tim fazama uključuju se u trošak web stranica priznat kao nematerijalna imovina u skladu s točkom 8. ovog tumačenja kad se izdaci mogu izravno pripisati i kad su potrebni za izradu, oblikovanje ili pripremu web stranica kako bi one mogle djelovati u skladu s namjerama rukovodstva. Na primjer, izdaci za kupnju ili stvaranje sadržaja (osim sadržaja kojime se reklamiraju i promoviraju proizvodi i usluge subjekta) posebno za web stranice, ili izdaci potrebni kako bi se omogućila uporaba sadržaja (npr. naknada za kupnju licence za reprodukciju) na web stranicama uključuju se u trošak izrade ako je ispunjen ovaj uvjet. Međutim, u skladu s točkom 71. MRS-a 38 izdaci za nematerijalnu imovinu koji su na početku priznati kao rashod u prethodnim financijskim izvještajima ne priznaju se kao dio troška nematerijalne imovine na kasniji datum (npr. ako su troškovi autorskoga prava u potpunosti amortizirani i sadržaj je naknadno prikazan na web stranicama);

(c) izdaci nastali u fazi razvoja sadržaja, u mjeri u kojoj se sadržaj razvija za reklamiranje i promociju proizvoda i usluga subjekta (npr. digitalne fotografije proizvoda), priznaju se kao rashod prilikom njihova nastanka u skladu s točkom 69. podtočkom (c) MRS-a 38. Na primjer, pri obračunavanju izdataka za profesionalne usluge izrade digitalnih fotografija proizvoda subjekta i za unaprijeđeni prikaz tih fotografija, izdaci se priznaju kao rashod u trenutku primitka tih profesionalnih usluga tijekom postupka, a ne kad se digitalne fotografije prikažu na web stranicama;

(d) operativna faza započinje nakon što je izrada web stranica dovršena. Izdaci nastali u toj fazi priznaju se kao rashod u trenutku njihova nastanka, osim ako ispunjavaju mjerila za priznavanje iz točke 18. MRS-a 38.

10. Web stranice priznate kao nematerijalna imovina u skladu s točkom 8. ovog tumačenja mjere se nakon početnog priznavanja primjenom zahtjeva iz točaka od 72. do 87. MRS-a 38. Najbolja procjena korisnoga vijeka trajanja web stranica mora biti kratka.

DATUM OPĆEGA STAJALIŠTA

Svibanj 2001.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

Ovo tumačenje stupa na snagu 25. ožujka 2002. Učinci primjene ovog tumačenja obračunavaju se uz uporabu prijelaznih odredaba iz inačice MRS-a 38 izdane 1998. Stoga ako web stranice ne ispunjavaju mjerila za priznavanje kao nematerijalna imovina, ali su prethodno bile priznate kao imovina, stavka se prestaje priznavati na datum stupanja na snagu ovog tumačenja. Ako web stranice postoje i ako izdaci za njihovu izradu ispunjavaju mjerila za priznavanje kao nematerijalna imovina, ali nisu prethodno priznate kao imovina, nematerijalna se imovina ne priznaje na datum stupanja na snagu ovog tumačenja. Ako web stranice postoje i ako izdaci za njihovu izradu ispunjavaju mjerila za priznavanje kao nematerijalna imovina, te su prethodno priznate kao imovina i početno mjerene po trošku nabave, početno se priznati iznos smatra ispravno utvrđenim.

▼**M52**

MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjena je terminologija koja se upotrebljava u MSFI-jima. Nadalje, izmijenjena je točka 5. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuju i izmjene.

MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjeni su odjeljak „Upućivanja” i točka 6. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.