

2009

Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB®)

MSFI za MSS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SADRŽAJ

ODJELJAK

1	<i>MALI I SREDNJI SUBJEKTI</i>	1
2	<i>KONCEPTI I SVEOBUH VATNI PRINCIPI</i>	2
3	<i>PREZENTACIJA FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA</i>	9
4	<i>IZVJEŠTAJ O FINANSIJSKOM POLOŽAJU</i>	13
5	<i>IZVJEŠTAJ O SVEOBUH VATNOJ DOBITI I BILANS USPJEHA</i>	16
6	<i>IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U KAPITALU I IZVJEŠTAJ O DOBITI I ZADRŽANOJ DOBITI</i>	18
7	<i>IZVJEŠTAJ O NOVČANIM TOKOVIMA</i>	20
8	<i>BILJEŠKE UZ FINANSIJSKE IZVJEŠTAJE</i>	24
9	<i>KONSOLIDOVANI I ODVOJENI FINANSIJSKI IZVJEŠTAJI</i>	26
10	<i>RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, PROCJENE I GREŠKE</i>	30
11	<i>OSNOVNI FINANSIJSKI INSTRUMENTI</i>	33
12	<i>PITANJA VEZANA ZA OSTALE FINANSIJSKE INSTRUMENTE</i>	44
13	<i>ZALIHE</i>	49
14	<i>ULAGANJA U PRIDRUŽENE SUBJEKTE</i>	53
15	<i>ULAGANJA U ZAJEDNIČKE POTHVATE</i>	56
16	<i>ULAGANJE U NEKRETNINE</i>	59
17	<i>NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA</i>	61
18	<i>NEMATERIJALNA IMOVINA OSIM GOODWILLA</i>	65
19	<i>POSLOVNA SPAJANJA I GOODWILL</i>	69
20	<i>NAJMOVI</i>	73
21	<i>REZERVIRANJA, POTENCIJALNE OBAVEZE I POTENCIJALNA IMOVINA</i>	79
22	<i>OBAVEZE I KAPITAL</i>	82
23	<i>PRIHODI</i>	85
24	<i>DRŽAVNE POTPORE</i>	90
25	<i>TROŠKOVI POSUDBE</i>	91
26	<i>PLAĆANJE PO OSNOVU DIONICA</i>	92
27	<i>UMANJENJE VRIJEDNOSTI IMOVINE</i>	96
28	<i>PRIMANJA ZAPOSLENIH</i>	102
29	<i>POREZ NA DOBIT</i>	110
30	<i>PREVOĐENJE STRANIH VALUTA</i>	115
31	<i>HIPERINFLACIJA</i>	119
32	<i>DOGAĐAJI NAKON IZVJEŠTAJNOG PERIODA</i>	121
33	<i>OBJAVLJIVANJA POVEZANIH STRANA</i>	123
34	<i>SPECIJALIZOVANE AKTIVNOSTI</i>	126
35	<i>PRELAZAK NA MSFI ZA MSS</i>	129
	<i>RJEČNIK POJMOVA</i>	133

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

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

Odjeljak 1

Mali i srednji subjeki

Namjeravani djelokrug ovog MSFI

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

Opis malih i srednjih subjekata

- 1.2 Mali i srednji subjeki su subjeki koji:
- nemaju **javnu odgovornost**, i
 - objavljaju **finansijske izvještaje opće namjene** za eksterne korisnike. Primjeri eksternih korisnika obuhvataju vlasnike koji nisu uključeni u upravljanje poslovanjem, postojeće i potencijalne povjerioce, i agencije za kreditni rejting.
- 1.3 Subjekt je odgovoran prema javnosti ako:
- se njegovim dužničkim instrumentima ili instrumentima kapitala trguje na javnom tržištu ili je u procesu emisije takvih instrumenata za trgovanje na javnom tržištu (domaćoj ili inostranoj berzi ili neslužbenoj berzi (OTC tržište), uključujući i lokalna i regionalna tržišta), ili
 - drži imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana kao jedan od svojih primarnih poslova. Ovo je tipično slučaj sa bankama, kreditnim unijama, osiguravajućim društvima, brokerima/dilerima vrijednosnih papira, zajedničkim ili uzajamnim fondovima i investicionim bankama.
- 1.4 Neki subjeki mogu držati imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana zato što drže i upravljaju finansijskim resursima koje su im povjerali klijenti, kupci ili članovi koji nisu uključeni u upravljanje subjektom. Međutim, ako oni to rade iz razloga koji su sporedni za primarno poslovanje (što, na primjer, može biti slučaj sa turističkim agentima ili agentima za nekretnine, školama, dobrotvornim organizacijama, zadružnim preduzećima koja zahtijevaju nominalne članarine i prodavcima koji dobijaju avansna plaćanja prije isporuke robe ili usluga, poput komunalnih preduzeća), to ih ne čini odgovornim prema javnosti.
- 1.5 Ukoliko javno odgovorni subjekt koristi ovaj MSFI, njegovi finansijski izvještaji se neće opisivati kao izvještaji koji su u skladu sa *MSFI za MSS* – čak i ako zakon ili propis u nadležnoj jurisdikciji dozvoljava ili zahtijeva da ovaj MSFI bude korišten od strane javno odgovornih subjekata.
- 1.6 **Zavisnom subjektu** čija **matrica** koristi **potpune MSFI**, ili je dio konsolidovane **grupe** koja koristi potpune MSFI, nije zabranjeno da koristi ovaj MSFI u sopstvenim finansijskim izvještajima ako taj zavisani subjekt sam po sebi nema javnu odgovornost. Ukoliko se njegovi finansijski izvještaji opisuju kao izvještaji u skladu sa *MSFI za MSS*, on se mora uskladiti sa svim odredbama ovog MSFI.

Odjeljak 2

Koncepti i sveobuhvatni principi

Djelokrug ovog odjeljka

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

Cilj finansijskih izvještaja malih i srednjih subjekata

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

Kvalitativne karakteristike informacija u finansijskim izvještajima

Razumljivost

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

Relevantnost

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

Značajnost

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

Pouzdanost

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

Sušтина ispred forme

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

Opreznost

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

Potpunost

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

Uporedivost

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

Pravovremenost

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

Ravnoteža između koristi i troškova

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

Finansijski položaj

- 2.15 Finansijski položaj subjekta je odnos imovine, obaveza i kapitala na određeni datum i na način prezentiran u **izvještaju o finansijskom položaju**. Oni se definišu na sljedeći način:
- (a) **Imovina (sredstvo)** je resurs koji subjekt kontroliše kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u subjekt.
 - (b) **Obaveza** je sadašnja obaveza subjekta proistekla iz prošlih događaja, za čije izmirenje se očekuje da će rezultirati odlivom iz subjekta resursa koji sadrže ekonomske koristi.

- (c) **Kapital** je preostalo učešće u imovini subjekta nakon što se oduzmu sve njegove obaveze.
- 2.16 Neke stavke koje zadovoljavaju definiciju imovine ili obaveze se možda neće priznati kao imovina ili obaveza u izvještaju o finansijskom položaju zato što ne zadovoljavaju kriterije za **priznavanje** iz paragrafa 2.27–2.32. Naročito očekivanje priliva ili odliva budućih ekonomskih koristi u ili iz subjekta mora biti dovoljno izvjesno da bi zadovoljilo kriterij vjerovatnoće prije nego što se imovina ili obaveze priznaju.

Imovina (sredstvo)

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

Obaveze

- 2.20 Osnovna karakteristika obaveze je da subjekt ima sadašnju obavezu da djeluje ili postupa na određeni način. Ta obaveza može biti ili zakonska ili izvedena obaveza. Zakonska obaveza je zakonski sprovedljiva kao posljedica obavezujućeg ugovora ili određenih propisa. Izvedena obaveza je obaveza koja proističe iz postupaka subjekta kada:
- (a) po ustanovljenom modelu prethodne prakse, objavljenim politikama ili dovoljno specifičnoj sadašnjoj izjavi, subjekt ukazuje drugim stranama da će prihvatiti određene odgovornosti, i
 - (b) kao rezultat, subjekt je stvorio validno očekivanje tih drugih strana da će on ispuniti te odgovornosti.
- 2.21 Izmirenje sadašnje obaveze obično uključuje isplatu novca, transfer druge imovine, pružanje usluga, zamjenu te obaveze nekom drugom obavezom, ili pretvaranje obaveze u kapital. Obaveza se, također, može zaključiti na druge načine, kao što su odricanje povjerioca od svojih prava ili gubljenje prava povjerioca.

Kapital

- 2.22 Kapital je ostatak priznate imovine subjekta nakon umanjenja za priznate obaveze. On se može podklasifikovati u izvještaju o finansijskom položaju. Na primjer, u korporativnom subjektu, podklasifikacije mogu uključiti imovinu koju su uložili dioničari, neraspoređenu dobit i dobitke ili gubitke koji se priznaju direktno u kapital.

Uspješnost

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

Prihodi

- 2.25 Definicija prihoda obuhvata i prihode i dobitke.

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

Rashodi

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

Priznavanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda

- 2.27 Priznavanje je proces uvrštavanja u finansijske izvještaje stavke koja zadovoljava definiciju imovine, obaveze, prihoda ili rashoda i ispunjava sljedeće kriterije:
- (a) **vjerovatno** je da će se buduće ekonomske koristi povezane sa tom stavkom priticati ili oticati iz subjekta; i
 - (b) cijena ili vrijednost stavke se može pouzdano izmjeriti.
- 2.28 Propuštanje priznavanja stavke koja zadovoljava ove kriterije se ne ispravlja objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika ili bilješkama ili objašnjenja.

Vjerovatnoća buduće ekonomske koristi

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

Pouzdanost mjerenja

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

Mjerenje imovine, obaveza, prihoda i rashoda

- 2.33 **Mjerenje** je proces utvrđivanja novčanih iznosa po kojima subjekt mjeri vrijednost imovine, obaveza, prihoda i rashoda u finansijskim izvještajima. Mjerenje uključuje odabir osnova za mjerenje. Ovaj MSFI precizira koju osnovu za mjerenje subjekt treba koristiti za različite vrste imovine, obaveza, prihoda i rashoda.
- 2.34 Dvije uobičajene osnove za mjerenje su historijski trošak i fer vrijednost:
- (a) Za imovinu, **historijski trošak** je plaćeni iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost naknade date za imovinu u vrijeme njenog sticanja. Za obaveze, historijski trošak je iznos primitaka u novcu ili u novčanim

ekvivalentima ili fer vrijednost nenovčane imovine primljene u razmjeni za obavezu u vrijeme kada je ona nastala ili, u nekim okolnostima (na primjer, porez na dobit), iznos u novcu ili novčanim ekvivalentima za koje se očekuje da budu plaćeni radi izmirenja obaveze u normalnom toku poslovanja. Amortizovani historijski trošak je historijski trošak imovine ili obaveze uvećan ili umanjen za onaj dio historijskog troška koji je prethodno priznat kao prihod ili rashod.

- (b) **Fer vrijednost** je iznos za koji se imovina može razmijeniti ili za koji se obaveza može izmiriti između obaviještenih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.

Sveobuhvatni principi priznavanja i mjerenja

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

Obračunska osnova

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

Priznavanje u finansijskim izvještajima

Imovina

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

Obaveze

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

Prihodi

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

Rashodi

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

Ukupna sveobuhvatna dobit i dobit ili gubitak

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

Mjerenje prilikom početnog priznavanja

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

Naknadno mjerenje

Finansijska imovina i finansijske obaveze

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

Nefinansijska imovina

- 2.49 Većina nefinansijske imovine koju je subjekt na početku priznao po historijskom trošku se naknadno mjeri po drugim osnovama za mjerenje. Na primjer:
- Subjekt nekretnine, postrojenja i opremu mjeri po amortizovanoj nabavnoj vrijednosti ili nadoknadivom iznosu, zavisno šta je niže,
 - Subjekt zalihe mjeri po nabavnoj vrijednosti ili prodajnoj cijeni umanjenoj za troškove dovršenja i prodaje, zavisno od toga šta je niže,
 - Subjekt priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti povezan sa nefinansijskom imovinom koja je u upotrebi ili se drži za prodaju.

Namjera mjerenja imovine u ovim nižim izosima je da se osigura da imovina nije izmjerena po iznosu većem od onog koji subjekt očekuje da nadoknadi prodajom ili korištenjem te imovine.

- 2.50 Za sljedeće vrste nefinansijske imovine, ovaj MSFI dozvoljava ili zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti:
- (a) ulaganja u **pridružene subjekte** i **zajedničke poduhvate** koje subjekt mjeri po fer vrijednosti (pogledati paragrafe 14.10 i 15.15),
 - (b) **ulaganje u nekretnine** koje subjekt mjeri po fer vrijednosti (pogledati paragraf 16.7),
 - (c) poljoprivredna imovina (**biološka imovina** i **poljoprivredni proizvodi** u trenutku žetve) koje subjekt mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje (pogledati paragraf 34.2).

Obaveze osim finansijskih obaveza

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

Prebijanje

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

Odjeljak 3

Prezentacija finansijskih izvještaja

Djelokrug ovog odjeljka

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

Fer prezentacija

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

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

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

Usaglašenost sa *MSFI za MSS*

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

- (a) prirodu zahtjeva u ovom MSFI i razlog zbog kojeg je uprava zaključila da bi usaglašavanje s tim zahtjevom u datim okolnostima dovelo u toliku zabludu da bi to bilo u suprotnosti s ciljem finansijskih izvještaja iznesenom u Odjeljku 2,
- (b) za svaki prezentirani period, korekcije svih stavki u finansijskim izvještajima za koje je uprava zaključila da bi bile neophodne radi postizanja fer prezentacije.

Neograničenost vremena poslovanja

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

Učestalost izvještavanja

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

Dosljednost prezentacije

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

Uporedne informacije

- 3.14 Osim onda kada ovaj MSFI ne dozvoljava ili ne zahtijeva suprotno, subjekt treba objaviti uporedne informacije iz prethodnog uporednog perioda za sve iznose prezentirane u finansijskim izvještajima tekućeg perioda. Subjekt uporedne informacije treba uključiti za narativnu i opisnu informaciju onda kada je to relevantno za razumijevanje finansijskih izvještaja tekućeg perioda.

Značajnost i sažimanje

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

Potpuni set finansijskih izvještaja

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

Označavanje finansijskih izvještaja

- 3.23 Subjekt treba jasno označiti svaki od finansijskih izvještaja i bilješke i napraviti razliku između njih i drugih informacija u istom dokumentu. Osim toga, subjekt treba prezentirati sljedeće informacije, posebno ih ističući, i ponoviti ih kada je to neophodno za razumijevanje prezentiranih informacija:
- (a) naziv subjekta koji objavljuje izvještaje i svaku promjenu naziva od kraja prethodnog izvještajnog perioda,
- (b) da li se finansijski izvještaji odnose na pojedinačni subjekt ili na **grupu** subjekata,
- (c) datum kraja izvještajnog perioda i period za koji su finansijski izvještaji sačinjeni,
- (d) **izvještajnu valutu** u kojoj su izraženi prezentirani podaci, onako kako je definisano u Odjeljku 30 – *Prevođenje stranih valuta*,
- (e) nivo zaokruživanja, ako ga je bilo, korišten prilikom prezentiranja iznosa u finansijskih izvještajima.
- 3.24 Subjekt u bilješkama treba objaviti sljedeće:

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

Prezentacija informacija koje ovaj MSFI ne zahtijeva

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

Odjeljak 4

Izveštaj o finansijskom položaju

Djelokrug ovog odjeljka

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

Informacije koje treba prezentirati u izveštaju o finansijskom položaju

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

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

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

Kratkotrajna imovina

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

Kratkoročne obaveze

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

Redoslijed i format stavki u izvještaju o finansijskom položaju

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

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

- 4.11 Subjekt treba objaviti, ili u izvještaju o finansijskom položaju ili u bilješkama, sljedeće podgrupe prezentiranih linijskih stavki:
- (a) nekretnine, postrojenja i oprema po grupama odgovarajućim za taj subjekt;
 - (b) potraživanja od kupaca i druga potraživanja odvojeno prikazujući potraživanja od povezanih strana, potraživanja od drugih strana, kao i potraživanja po osnovu obračunatih još nefakturisanih prihoda;
 - (c) zalihe, odvojeno prikazujući iznose zaliha:
 - (i) koje se drže za prodaju u uobičajenom toku poslovanja,
 - (ii) koje su u procesu proizvodnje za takvu prodaju,
 - (iii) koje su u obliku materijala ili sirovina koje će biti potrošene u procesu proizvodnje ili pružanjem usluga.
 - (d) obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze, odvojeno prikazujući iznose neizmirenenih obaveza prema dobavljačima i povezanim stranama, kao i pasivnih vremenskih razgraničenja;

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

Odjeljak 5

Izveštaj o sveobuhvatnoj dobiti i Bilans uspjeha

Djelokrug ovog odjeljka

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

Prezentacija sveobuhvatne dobiti

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

Pristup zasnovan na jednom izvještaju

- 5.4 Kod pristupa zasnovanog na jednom izvještaju, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti treba uključiti sve stavke prihoda i rashoda priznate u tom periodu osim ako ovaj MSFI ne zahtijeva drugačije. Ovaj MSFI predviđa različit tretman za sljedeće okolnosti:
- (a) efekti ispravki grešaka i promjena **računovodstvenih politika** se prezentiraju kao retroaktivne korekcije prethodnih perioda, a ne kao dio dobiti ili gubitka perioda u kojem su nastali (pogledati Odjeljak 10),
 - (b) tri vrste **ostale sveobuhvatne dobiti** se priznaju kao dio sveobuhvatne dobiti, izvan dobiti i gubitka, onda kada nastanu:
 - (i) neki **dobici i gubici** nastali prevođenjem **finansijskih izvještaja** inostranog poslovanja (pogledati *Odjeljak 30 Prevođenje stranih valuta*),
 - (ii) neki aktuarski dobiti i gubici (pogledati *Odjeljak 28 Primanja zaposlenih*),
 - (iii) neke promjene u fer vrijednosti instrumenata zaštite (pogledati *Odjeljak 12 Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*).
- 5.5. Subjekt, minimalno, u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti treba uključiti stavke koje prezentiraju sljedeće iznose za period:
- (a) **prihode**,
 - (b) troškove finansiranja,
 - (c) udio u dobiti ili gubitku od ulaganja u **pridružene subjekte** (pogledati *Odjeljak 14 Ulaganja u pridružene subjekte*) i **zajedničke poduhvate** (pogledati *Odjeljak 15 Ulaganja u zajedničke poduhvate*), obračunat koristeći metod udjela,
 - (d) **porezni rashod**, isključujući porez raspoređen na stavke (e), (g) i (h) navedene ispod (pogledati paragraf 29.27),
 - (e) jedan iznos koji čini zbir:
 - (i) dobiti ili gubitka poslije oporezivanja zbog **prekinutog poslovanja**, i
 - (ii) dobiti ili gubitka poslije oporezivanja priznatih mjerenjem po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje ili poslije otuđenja neto imovine koja tvori prekinuto poslovanje,
 - (f) dobit ili gubitak (ukoliko subjekt nema stavke ostale sveobuhvatne dobiti, ova stavka ne mora biti prezentirana),
 - (g) svaku stavku ostale sveobuhvatne dobiti (pogledati paragraf 5.4. (b)) razvrstanu po prirodi (isključujući iznose pod (h)),

- (h) udio ostale sveobuhvatne dobiti pridruženih subjekata i zajedničkih poduhvata, obračunat korištenjem metode udjela,
 - (i) ukupna sveobuhvatna dobit (ukoliko subjekt nema stavke ostale sveobuhvatne dobiti, može se koristiti neki drugi naziv za ovu stavku, kao što su dobit ili gubitak).
- 5.6 Subjekt u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti treba odvojeno objaviti sljedeće stavke koje se odnose na raspoređivanje dobiti ili gubitka za period:
- (a) dobit ili gubitak perioda koji se može pripisati:
 - (i) manjinskim (nekontrolirajućim) interesima,
 - (ii) vlasnicima matičnog subjekta,
 - (b) ukupna sveobuhvatna dobit perioda koja se može pripisati:
 - (i) manjinskim (nekontrolirajućim) interesima,
 - (ii) vlasnicima matičnog subjekta.

Pristup zasnovan na dva izvještaja

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

Zahtjevi primjenljivi na oba pristupa

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

Analiza rashoda

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

Analiza po prirodi rashoda

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

Analiza po funkciji rashoda

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

Odjeljak 6

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

Djelokrug ovog odjeljka

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

Izveštaj o promjenama u kapitalu

Svrha

- 6.2 Izveštaj o promjenama u kapitalu prezentira dobit ili gubitak subjekta za **izveštajni period**, stavke prihoda i rashoda priznate u **ostaloj sveobuhvatnoj dobiti** perioda, efekte promjena **računovodstvenih politika** i ispravki grešaka priznatih za taj period, iznose ulaganja kapitalnih ulagača, kao i iznose dividendi i drugih raspodjela kapitalnim ulagačima tokom perioda.

Informacije koje treba prezentirati u izveštaju o promjenama u kapitalu

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

Izveštaj o dobiti i zadržanoj zaradi

Svrha

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

Informacije koje treba prezentirati u izveštaju o dobiti i zadržanoj zaradi

- 6.5 Subjekt u izveštaju o dobiti i zadržanoj zaradi treba prezentirati sljedeće stavke, kao dodatak informacijama koje su zahtijevane u Odjeljku 5 *Izveštaj o sveobuhvatnoj dobiti i Bilans uspjeha*:
- (a) zadržanu zaradu na početku izveštajnog perioda,
 - (b) objavljene i isplaćene ili isplative dividende tokom perioda,
 - (c) prepravljanja zadržane zarade za ispravke grešaka prethodnih perioda,

- (d) prepravljanja zadržane zarade za promene računovodstvene politike,
- (e) zadržanu zaradu na kraju izvještajnog perioda.

Odjeljak 7

Izvještaj o novčanim tokovima

Djelokrug ovog odjeljka

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

Novčani ekvivalenti

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

Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o novčanim tokovima

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

Poslovne aktivnosti

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

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

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

Uлагаčke aktivnosti

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

- (a) novčane isplate za sticanje nekretnina, postrojenja i opreme (uključujući i samostalno izgrađene nekretnine, postrojenja i opremu), nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine,
- (b) novčani primici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne i druge dugotrajne imovine,
- (c) novčane isplate za sticanje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim poduhvatima (osim isplata za one instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za preprodaju ili trgovanje),

- (d) novčani primici od prodaje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim poduhvatima (osim primitaka za one instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za trgovanje ili preprodaju),
 - (e) novčani avansi i zajmovi dati drugim stranama,
 - (f) novčani primici od povrata avansa i zajmova datih drugim stranama,
 - (g) novčane isplate za posebne ugovore kao što su futures, forward, opcija i swap, osim kada se ovi ugovori drže za preprodaju ili trgovanje, ili isplate koje se kvalificuju kao finansijske aktivnosti,
 - (h) novčani primici od posebnih ugovora kao što su futures, forward, opcija i swap, osim kada se ovi ugovori drže za preprodaju ili trgovanje, ili primici koji se kvalificuju kao finansijske aktivnosti.
- Kada se ugovor računovodstveno tretira kao zaštita (hedging) (pogledati *Odjeljak 12 Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*), subjekt treba klasifikovati novčane tokove na isti način kao i novčane tokove zaštićenih stavki.

Finansijske aktivnosti

- 7.6 Finansijske aktivnosti su aktivnosti koje dovode do promjena veličine i sastava uloženog kapitala i uzetih zajmova subjekta. Primjeri novčanih tokova nastalih iz finansijskih aktivnosti su:
- (a) novčani primici od izdavanja dionica ili drugih vlasničkih instrumenata,
 - (b) novčane isplate vlasnicima radi sticanja ili otkupa dionica subjekta
 - (c) novčani primici od izdavanja zadužnica, zajmova, mjenica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih ili dugoročnih pozajmljivanja,
 - (d) novčane otplate pozajmljenih iznosa,
 - (e) novčane isplate korisnika najma za umanjenje neizmirene obaveze po osnovu **finansijskog najma**.

Izveštavanje o novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti

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

Indirektna metoda

- 7.8 Kod indirektno metode, neto novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti određuju se usklađivanjem dobiti ili gubitka za efekte:
- (a) promjene stanja zaliha i potraživanja i obaveza iz poslovanja tokom perioda,
 - (b) nenovčanih stavki kao što su **amortizacija, rezervisanja, odloženi porez**, obračunati prihodi (rashodi) koji još uvijek nisu naplaćeni (plaćeni) u novcu, nerealizovane pozitivne i negativne kursne razlike, neraspoređena dobit **pridruženih subjekata** i subjekata sa **manjinskim (nekontrolirajućim) interesom**.

Direktna metoda

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

Izveštavanje o novčanim tokovima iz ulagačkih i finansijskih aktivnosti

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

Novčani tokovi u stranoj valuti

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

Kamate i dividende

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

Porez na dobit

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

Nenovčane transakcije

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

Komponente novca i novčanih ekvivalenata

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

Ostala objavljivanja

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

Odjeljak 8

Bilješke uz finansijske izvještaje

Djelokrug ovog odjeljka

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

Struktura bilješki

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

Objavljivanje računovodstvenih politika

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

Informacije o prosudbama

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

Informacije o ključnim izvorima neizvjesnosti kod procjena

8.7 Subjekt u bilješkama treba objaviti informacije o ključnim pretpostavkama koje se tiču budućnosti i o ostalim ključnim izvorima neizvjesnosti kod procjena na izvještajni datum, a koje nose značajan rizik od uzrokovanja značajnih prilagođavanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obaveza tokom naredne finansijske godine. Imajući u vidu ovu imovinu i obaveze, bilješke obuhvataju detalje o:

(a) njihovoj prirodi,

(b) njihovom knjigovodstvenom iznosu na kraju izvještajnog perioda.

Odjeljak 9

Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji

Djelokrug ovog odjeljka

- 9.1 Ovaj odjeljak definiše okolnosti u kojima subjekt prezentira **konsolidovane finansijske izvještaje** i postupke za sastavljanje ovih izvještaja. On, također, uključuje uputstvo za **odvojene finansijske izvještaje** i **kombinovane finansijske izvještaje**.

Zahtjev za prezentiranjem konsolidovanih finansijskih izvještaja

- 9.2 Osim kada je dozvoljeno ili zahtijevano paragrafom 9.3, **matični subjekt** treba prezentirati konsolidovane finansijske izvještaje u kojima konsoliduje svoja ulaganja u **zavisne subjekte**, a u skladu sa ovim MSFI. Konsolidovani finansijski izvještaji trebaju obuhvatiti sve zavisne subjekte matičnog subjekta.
- 9.3 Matični subjekt ne treba prezentirati konsolidovane finansijske izvještaje ako:
- (a) su ispunjena oba sljedeća uslova:
- (i) matični subjekt je i sam zavisni subjekt, i
 - (ii) njegov krajnji matični subjekt (ili bilo koji matični subjekt nižeg reda) sastavlja konsolidovane **finansijske izvještaje opće namjene** koji su u skladu sa **punim MSFI** ili sa ovim MSFI; ili
- (b) nema zavisne subjekte osim onih koji su stečeni s namjerom prodaje ili otuđenja u roku od jedne godine. Matični subjekt takav zavisni subjekt treba računovodstveno iskazati:
- (i) po fer vrijednosti uz promjene fer vrijednosti priznate u dobiti ili gubitku, ukoliko se fer vrijednost udjela može pouzdano izmjeriti, i
 - (ii) u drugim slučajevima, po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti (pogledati paragraf 11.14 (c)).
- 9.4 Zavisni subjekt je subjekt koji je pod kontrolom matičnog subjekta. **Kontrola** je moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama subjekta na način kojim bi se stekle koristi od njegovih aktivnosti. Ukoliko je subjekt osnovao subjekt posebne namjene (SPN) radi ostvarivanja ograničenih i dobro definisanih ciljeva, on treba konsolidovati SPN kada suština odnosa upućuje na to da je SPN pod kontrolom tog subjekta (pogledati paragrafe od 9.10-9.12).
- 9.5 Pretpostavlja se da kontrola postoji kada matični subjekt posjeduje, direktno ili indirektno preko zavisnih subjekata, više od polovine glasačkog prava u okviru subjekta. Ova pretpostavka se može prevazići u izuzetnim okolnostima ukoliko se može jasno dokazati da takvo vlasništvo ne daje kontrolu. Kontrola, također, postoji kada matični subjekt posjeduje polovinu ili manje glasačkog prava u subjektu, ali ima:
- (a) moć nad više od polovine glasačkog prava po osnovu sporazuma sa drugim ulagačima;
 - (b) moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama subjekta po statutu ili sporazumu;
 - (c) moć imenovanja ili smjenjivanja većine članova upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela, a taj odbor ili tijelo kontrolišu subjekt;
 - (d) moć pribavljanja većine glasova na sastancima upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela, a taj odbor ili tijelo kontrolišu subjekt.
- 9.6 Kontrola se, također, može postići posjedovanjem opcija ili zamjenjivih instrumenata koji se mogu trenutno iskoristiti ili imajući zastupnika sa sposobnošću usmjeravanja aktivnosti u korist subjekta koji ima kontrolu.
- 9.7 Zavisni subjekt se ne isključuje iz konsolidacije samo zato što je ulagač organizacija koja ulaže u rizične poslove ili sličan subjekt.
- 9.8 Zavisni subjekt se ne isključuje iz konsolidacije zato što su njegove poslovne aktivnosti drugačije od onih kojim se bave ostali subjekti unutar konsolidovane grupe. Konsolidovanjem takvih subjekata se pružaju relevantne informacije, kao i objavljivanjem dodatnih informacija u konsolidovanim finansijskim izvještajima o različitim poslovnim aktivnostima zavisnih subjekata.

- 9.9 Zavisni subjekt se ne isključuje iz konsolidacije zato što posluje pod jurisdikcijom koja nameće ograničenja na prenos novca i druge imovine izvan te jurisdikcije.

Subjeki posebne namjene (SPN)

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

Postupci konsolidacije

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

Salda i transakcije unutar grupe

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

Jednoobrazni izvještajni datum

- 9.16 Finansijski izvještaji matičnog subjekta i njegovih zavisnih subjekata, korišteni u sastavljanju konsolidovanih finansijskih izvještaja, trebaju biti sastavljeni na **isti izvještajni datum**, osim ako to nije **izvodljivo**.

Jednoobrazne računovodstvene politike

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

Sticanje i otuđenje zavisnih subjekata

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

Manjinski (nekontrolirajući) interes u zavisnim subjektima

- 9.20 Subjekt u konsolidovanom izvještaju o finansijskom položaju manjinski (nekontrolirajući) interes treba prezentirati u okviru kapitala, odvojeno od kapitala vlasnika matičnog subjekta, onako kako zahtijeva paragraf 4.2 (q).
- 9.21 Subjekt manjinske (nekontrolirajuće) interese u dobiti ili gubitku grupe treba objaviti odvojeno u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, onako kako zahtijeva paragraf 5.6 (ili u bilansu uspjeha, ako se prezentira, onako kako zahtijeva paragraf 5.7).
- 9.22 Dobit ili gubitak, kao i svaki dio ostale sveobuhvatne dobiti, trebaju biti pripisani vlasnicima matičnog subjekta i manjinskim (nekontrolirajućim) interesima. Ukupna sveobuhvatna dobit treba biti pripisana vlasnicima matičnog subjekta i manjinskim (nekontrolirajućim) interesima čak i ako to dovodi do toga da manjinski (nekontrolirajući) interesi imaju negativan saldo.

Objavljanja u konsolidovanim finansijskim izvještajima

- 9.23 U konsolidovanim finansijskim izvještajima trebaju biti izvršena sljedeća objavljanja:
- činjenicu da su ovi izvještaji konsolidovani finansijski izvještaji,
 - osnov za zaključak da postoji kontrola kada matični subjekt ne posjeduje, direktno ili indirektno preko zavisnih subjekata, više od polovine glasačkog prava,
 - bilo koju razliku u datumima izvještavanja finansijskih izvještaja matičnog subjekta i njegovih zavisnih subjekata korištenih prilikom sastavljanja konsolidovanih finansijskih izvještaja,
 - prirodu i stepen bilo kakvih značajnih ograničenja (na primjer, koje nastaju kao rezultat ugovora o zajmovima ili zakonskih zahtjeva) sposobnosti zavisnih subjekata da prenose sredstva matičnom subjektu u obliku novčanih dividendi ili za otplatu zajmova.

Odvojeni finansijski izvještaji

Prezentacija odvojenih finansijskih izvještaja

- 9.24 Paragraf 9.2 zahtijeva od matičnog subjekta da prezentira konsolidovane finansijske izvještaje. Ovaj MSFI ne zahtijeva prezentaciju **odvojenih finansijskih izvještaja** matičnog subjekta ili pojedinačnih zavisnih subjekata.
- 9.25 Finansijski izvještaji subjekta koji nema zavisni subjekt nisu odvojeni finansijski izvještaji. Prema tome, subjekt koji nije matični subjekt nego ulagač u pridruženi subjekt ili ima **poduhvatnički** interes u zajedničkom poduhvatu prezentira svoje finansijske izvještaje u skladu s Odjeljkom 14 ili Odjeljkom 15, tj. onim koji je odgovarajući. On može, također, odabrati da prezentira odvojene finansijske izvještaje.

Odabir računovodstvene politike

- 9.26 Kada matični subjekt, ili ulagač u pridruženi subjekt, ili ulagač koji ima udio u zajednički kontrolisanom subjektu sastavlja odvojene finansijske izvještaje i opisuje ih kao izvještaje koji su u skladu sa *MSFI za MSS*, ti izvještaji trebaju biti usklađeni sa svim zahtjevima ovog MSFI. Subjekt treba politiku računovodstvenog obuhvatanja za svoja ulaganja u zavisne, pridružene i zajednički kontrolisane subjekte ili:
- (a) po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti, ili
 - (b) po **fer vrijednosti** sa promjenama fer vrijednosti priznatim kao dobit ili gubitak.
- Subjekt treba primjenjivati istu računovodstvenu politiku na sva ulaganja u jednoj klasi (zavisni, pridruženi ili zajednički kontrolisani subjekti), ali može odabrati različite politike za različite klase.

Objavljivanja u odvojenim finansijskim izvještajima

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

Kombinovani finansijski izvještaji

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

Objavljivanje u kombinovanim finansijskim izvještajima

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

Odjeljak 10

Računovodstvene politike, procjene i greške

Djelokrug ovog odjeljka

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

Odabir i primjena računovodstvenih politika

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

Dosljednost računovodstvenih politika

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

Promjene računovodstvenih politika

- 10.8 Subjekt treba promijeniti računovodstvenu politiku samo ako je promjena:
- (a) propisana izmjenama ovog MSFI, ili je
 - (b) dovela do toga da finansijski izvještaji pružaju pouzdane i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na finansijski položaj subjekta, njegov finansijski rezultat ili novčane tokove.
- 10.9 Sljedeće nisu promjene računovodstvene politike:
- (a) primjena računovodstvene politike na transakcije, druge događaje ili okolnosti koji se suštinski razlikuju od onih koji su se javljali ranije,
 - (b) primjena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili okolnosti koji se nisu javljali ranije ili nisu bili značajni.

- (c) promjena na model nabavne vrijednosti kada pouzdano mjerilo fer vrijednosti više nije dostupno (ili obrnuto) za imovinu za koju bi ovaj MSFI inače zahtijevao ili dozvoljavao mjerenje po fer vrijednosti.
- 10.10 Ukoliko ovaj MSFI dozvoljava odabir računovodstvenog tretmana (uključujući i osnov za mjerenje) za određenu transakciju, drugi događaj ili okolnost i subjekt mijenja svoj prethodni odabir, to je onda promjena računovodstvene politike.

Primjena promjena računovodstvenih politika

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

Retroaktivna primjena

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

Objavljivanje promjene računovodstvene politike

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

Promjene računovodstvenih procjena

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

Objavljivanje o promjeni procjene

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

Ispravke grešaka iz prethodnih perioda

- 10.19 Greške iz prethodnih perioda su propusti i pogrešna iskazivanja u finansijskim izvještajima subjekta za jedan ili više prethodnih perioda koja nastaju usljed nemogućnosti korištenja ili pogrešnog korištenja pouzdanih informacija koje:
- (a) su bile dostupne kada su finansijski izvještaji za te periode bili odobreni za objavljivanje, i
 - (b) su, ako je to bilo razumno očekivati, mogle biti pribavljene i uzete u obzir prilikom sastavljanja i prezentacije tih finansijskih izvještaja.
- 10.20 Takve greške uključuju efekte matematičkih grešaka, grešaka u primjeni računovodstvenih politika, previda ili pogrešnih tumačenja činjenica, kao i krivotvorenje.
- 10.21 U mjeri u kojoj je to izvodljivo, subjekt značajne greške iz prethodnih perioda treba retroaktivno ispraviti u prvom finansijskom izvještaju odobrenom za objavljivanje poslije njihovog otkrivanja:
- (a) prepravkom uporednih iznosa za prethodne prezentirane periode u kojima su greške nastale, ili
 - (b) ukoliko se greška desila prije najranijeg prethodnog prezentiranog perioda, prepravkom početnih stanja imovine, obaveza i kapitala za najraniji prethodni prezentirani period.
- 10.22 Onda kada je neizvodljivo utvrditi efekte greške iz određenog perioda na uporedne informacije iz jednog ili više prethodnih prezentiranih perioda, subjekt treba prepraviti početna stanja imovine, obaveza i kapitala za najraniji period za koji je retroaktivna objava izvodljiva (što može biti i tekući period).

Objavljivanje grešaka iz prethodnih perioda

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

Odjeljak 11

Osnovni finansijski instrumenti

Djelokrug odjeljaka 11 i 12

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

Odabir računovodstvene politike

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

Uvod u Odjeljak 11

- 11.3 Finansijski instrument je ugovor koji dovodi do nastanka finansijske imovine jednog subjekta i finansijske obaveze ili instrumenta kapitala drugog subjekta.
- 11.4 Odjeljak 11 zahtijeva model amortizovanog troška za sve osnovne finansijske instrumente osim ulaganja u nekonvertibilne i povlaštene dionice bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta i obične dionice bez ponovnog otkupa od strane emitenta kojima se **javno trguje** ili čija se vrijednost može i drugačije pouzdano izmjeriti.
- 11.5 Osnovni finansijski instrumenti u djelokrugu Odjeljka 11 su oni koji zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.8. Primjeri finansijskih instrumenata koji obično ispunjavaju ove uslove uključuju:
- (a) gotov novac,
 - (b) depozite po videnju i depozite s fiksnim rokom kada je subjekt deponent, na primjer bankovne račune,
 - (c) komercijalne zapise i mjenice koje se drže,
 - (d) račune potraživanja i obaveza, potraživanja i obaveze po osnovu mjenica i zajmova,
 - (e) obveznice i slične dužničke instrumente,
 - (f) ulaganja u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta,
 - (g) obavezivanja za uzimanje zajma ukoliko se obaveza ne može izmiriti u novcu.
- 11.6 Primjeri finansijskih instrumenata koji obično ne ispunjavaju uslove iz paragrafa 11.8 i koji su zbog toga u djelokrugu Odjeljka 12 uključuju:
- (a) vrijednosne papire osigurane imovinom, kao što su kolateralizovane hipotekarne obaveze, ugovori o ponovnom otkupu i sekuritizovani paketi potraživanja,
 - (b) opcije, prava, varanti, ffjučersi, forwardi i swapovi kamatnih stopa koji se mogu izmiriti u novcu ili zamjenom za drugi finansijski instrument,
 - (c) finansijski instrumenti koji se mogu okvalifikovati i koji su označeni kao instrumenti zaštite u skladu sa zahtjevima Odjeljka 12,
 - (d) obavezivanje davanja zajma drugom subjektu,

(e) obavezivanje uzimanja zajma ukoliko se obaveza ne može izmiriti u novcu.

Djelokrug Odjeljka 11

- 11.7 Odjeljak 11 se primjenjuje na sve finansijske instrumente koji ispunjavaju uslove iz paragrafa 11.8 osim sljedećih:
- (a) ulaganja u zavisne subjekte, pridružene subjekte i zajedničke poduhvate koji su računovodstveno obuhvaćeni u skladu sa Odjeljkom 9 *Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji*, Odjeljkom 14 *Ulaganja u pridružene subjekte* ili Odjeljkom 15 *Ulaganja u zajedničke poduhvate*,
 - (b) finansijski instrumenti koji zadovoljavaju definiciju vlastitog kapitala subjekta (pogledati Odjeljak 22 *Obaveze i kapital* i Odjeljak 26 *Plaćanje po osnovu dionica*),
 - (c) najmovi, na koji se primjenjuje Odjeljak 20 *Najmovi*. Međutim, zahtjevi za prestanak priznavanja u paragrafima 11.33-11.38 se primjenjuju na prestanak priznavanja potraživanja po osnovu najмова koje je priznao najmodavac i obaveza po osnovu najмова koje je priznao najmoprimac. Također, Odjeljak 12 se može primijeniti na najmove sa karakteristikama određenim u paragrafu 12.3 (f),
 - (d) prava i obaveze poslodavca prema planovima primanja zaposlenih, na koje se primjenjuje Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*.

Osnovni finansijski instrumenti

- 11.8 Subjekt treba računovodstveno obuhvatiti sljedeće finansijske instrumente kao osnovne finansijske instrumente u skladu sa Odjeljkom 11:
- (a) gotov novac,
 - (b) dužnički instrument (kao što su račun potraživanja i obaveza, potraživanje i obaveza po osnovu mjenica ili zajma) koji ispunjava uslove iz paragrafa 11.9
 - (c) obavezivanje za uzimanje zajma:
 - (i) koje se ne može izmiriti u novcu, i
 - (ii) od kojeg se očekuje da, kada se obaveza izvrši, zadovolji uslove iz paragrafa 11.9,
 - (d) ulaganje u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta,
- 11.9 Dužnički instrument koji zadovoljava sve uslove od (a) do (d) date ispod se računovodstveno treba obuhvatiti u skladu sa Odjeljkom 11:
- (a) Povrati vlasniku su:
 - (i) fiksni iznos;
 - (ii) fiksna stopa povrata tokom vijeka trajanja instrumenta;
 - (iii) varijabilni povrat koji je, tokom vijeka trajanja instrumenta, jednak jednoj navedenoj kotiranoj ili vidljivoj kamatnoj stopi (kao što je LIBOR); ili
 - (iv) neka kombinacija takve fiksne i varijabilnih stopa (kao što je LIBOR plus 200 osnovnih poena), pod uslovom da su i fiksna i varijabilna stopa pozitivne (na primjer, swap kamatne stope sa pozitivnom fiksnom stopom i negativnom varijabilnom stopom ne bi zadovoljio ovaj kriterij). Za povrat sa fiksnom i varijabilnom kamatnom stopom, kamata se računa množenjem stope za primjenjivi period sa neizmirenim iznosom glavnice tokom tog perioda.
 - (b) Ne postoji ugovorna odredba koja bi mogla, po svojim uslovima, za rezultat imati da vlasnik izgubi iznos glavnice ili bilo kakve kamate koja se može pripisati tekućem ili prethodnim periodima. Činjenica da je dužnički instrument podređen drugom dužničkom instrumentu nije primjer takve ugovorne odredbe.
 - (c) Ugovorne odredbe koje dozvoljavaju emitentu (ili dužniku) da unaprijed plati dužnički instrument ili dozvoljavaju vlasniku (ili povjeriocu) da je proda nazad emitentu prije roka dospijeca nisu uslovljene budućim događajima.
 - (d) Ne postoje uslovljeni povrati ili odredbe o otplati osim za povrate sa varijabilnom stopom opisane pod (a) i odredbi o plaćanju unaprijed opisanim pod (c).

- 11.10 Primjeri finansijskih instrumenata koji bi obično zadovoljili uslove iz paragrafa 11.9 su:
- (a) dugovanja i potraživanja po osnovu trgovinskih računa i mjenica, kao i zajmovi od banaka ili ostalih trećih strana,
 - (b) računi dobavljača u stranoj valuti. Međutim, bilo koja promjena računa dobavljača zbog promjene kursne stope se priznaje u dobiti ili gubitku onako kako se traži prema paragrafu 30.10.
 - (c) zajmovi dati zavisnim ili pridruženim subjektima ili primljeni od njih, a koji dospijevaju po viđenju,
 - (d) dužnički instrumenti koji bi odmah postali potraživanje ukoliko emitent ne ispuni obavezu plaćanja kamate ili glavnice (takva odredba ne krši uslove iz paragrafa 11.9).
- 11.11 Primjeri finansijskih instrumenata koji ne zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.9 (i zbog toga su u djelokrugu Odjeljka 12) uključuju:
- (a) ulaganje u instrumente kapitala drugog subjekta osim nekonvertibilnih povlaštenih dionica, kao i običnih i povlaštenih dionica bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta (pogledati paragraf 11.u (d)),
 - (b) swap kamatne stope kojim se ostvaruje povrat novčanog toka koji je pozitivan ili negativan, ili forward obaveza za kupovinu robe ili finansijskog instrumenta koji se može izmiriti u gotovini i koji je, po izmirenju, mogao imati pozitivan ili negativan novčani tok, zbog toga što takvi swapovi i forwardi ne zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.9 (a),
 - (c) opcije i forward ugovori, zbog toga što povrati vlasniku nisu fiksni i što uslov iz paragrafa 11.9 (a) nije zadovoljen,
 - (d) ulaganja u konvertibilni dug, zbog toga što povrat vlasniku može varirati zavisno od cijene emitentovih vlasničkih dionica prije nego samo od tržišnih kamatnih stopa,
 - (e) potraživanja po osnovu zajma datog trećoj strani koja joj daje pravo ili obavezu plaćanja unaprijed u slučaju promjene poreznih ili računovodstvenih propisa, zbog toga što takav zajam ne zadovoljava uslove iz paragrafa 11.9 (c).

Početo priznavanje finansijskih sredstava i obaveza

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

Početo mjerenje

- 11.13 Poslije početnog priznavanja finansijske imovine ili finansijske obaveze, subjekt iste treba mjeriti po transakcijskoj cijeni (uključujući troškove transakcije izuzev prilikom početnog mjerenja finansijske imovine ili finansijske obaveze koji se mjere po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak) i osim kada ugovor, zapravo, predstavlja finansijsku transakciju. Finansijska transakcija može nastati u vezi prodaje robe ili usluga, na primjer, ukoliko se plaćanje odgađa preko mjere uobičajenih poslovnih uslova ili je finansirano po kamatnoj stopi koja nije tržišna. Ukoliko ugovor predstavlja finansijsku transakciju, subjekt finansijsku imovinu ili finansijsku obavezu treba mjeriti po sadašnjoj vrijednosti budućih plaćanja diskontovanih po tržišnoj kamatnoj stopi za sličan dužnički instrument.

Primjeri – finansijska imovina

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

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

Primjeri – finansijske obaveze

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

Naknadno mjerenje

- 11.14 Na kraju svakog **izvještajnog perioda**, subjekt finansijske instrumente treba mjeriti kako slijedi, bez ikakvog umanjenja za troškove transakcije koji se subjektu mogu pojaviti prilikom prodaje ili drugog otuđenja:
- (a) Dužnički instrumenti koji zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.8 (b) se trebaju mjeriti po **amortizovanom trošku** korištenjem **metode efektivne kamate**. Paragrafi 11.15-11.20 pružaju uputstva za određivanje amortizovanog troška korištenjem metode efektivne kamate. Dužnički instrumenti koji se klasifikuju kao kratkotrajna imovina ili kratkoročna obaveza se trebaju mjeriti po nediskontovanom iznosu novca ili druge naknade za koju se očekuje da će biti plaćena ili naplaćena (tj. neto od umanjenja vrijednosti – pogledati paragrafe 11.21-11.26) osim kada ugovor, zapravo, predstavlja finansijsku transakciju (pogledati paragraf 11.13). Ukoliko ugovor predstavlja finansijsku transakciju, subjekt dužnički instrument treba mjeriti po sadašnjoj vrijednosti budućih plaćanja diskontovanih po tržišnoj kamatnoj stopi za sličan dužnički instrument.
 - (b) Obaveza za primanje zajma koja ispunjava uslove iz paragrafa 11.8 (c) se treba mjeriti po nabavnoj vrijednosti (koja je nekad nula) umanjenom za umanjenje vrijednosti.
 - (c) Ulaganja u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta koja zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.8 (d) se trebaju mjeriti kako slijedi (paragrafi 11.27-11.33 daju uputstva za fer vrijednost):
 - (i) Ukoliko se dionicama trguje javno ili se njihova fer vrijednost može i drugačije pouzdano izmjeriti, ulaganje se treba mjeriti po fer vrijednosti sa promjenama u fer vrijednosti koje se priznaju u dobiti ili gubitku.
 - (ii) sva druga takva ulaganja se trebaju mjeriti po nabavnoj vrijednosti umanjenom za umanjenje vrijednosti. Umanjenje vrijednosti ili nenaplativost se moraju utvrditi za finansijske instrumente pod (a), (b) i (c)(ii) navedenim iznad. Paragrafi 11.21-11.26 pružaju uputstva.

Amortizovani trošak i metod efektivne kamate

- 11.15 Amortizovani trošak finansijske imovine ili finansijske obaveze na svaki izvještajni datum je neto iznos sljedećeg:
- (a) iznos po kojem su finansijska imovina ili finansijska obaveza izmjereni prilikom početnog priznavanja,
 - (b) umanjenog za bilo kakve otplate glavnice,
 - (c) uvećanog ili umanjenog za kumulativnu amortizaciju korištenjem metode efektivne kamate bilo koje razlike između iznosa prilikom početnog priznavanja i iznosa po dospijeću,
 - (d) umanjenog, u slučaju finansijske imovine, za bilo kakvo smanjenje (direktno ili korištenjem računa ispravke vrijednosti) za umanjenje vrijednosti ili nenaplativost.
- Finansijska sredstva i finansijske obaveze koje nemaju iskazanu kamatnu stopu i koje su klasifikovane kao kratkotrajna imovina ili kratkoročne obaveze se na početku mjere po nediskontovanom iznosu u skladu sa paragrafom 11.14 (a). Prema tome, iznad navedeno pod (c) se na njih ne primjenjuje.
- 11.16 Metod efektivne kamate je metod računanja amortizovanog troška finansijske imovine ili finansijske obaveze (ili grupe finansijske imovine ili finansijskih obaveza) i raspodjele prihoda ili rashoda od kamate tokom relevantnog

perioda. Efektivna kamata je kamata koja tačno diskontuje procijenjene buduće novčane isplate ili primitke tokom očekivanog vijeka trajanja finansijskog instrumenta ili, kada je to prikladno, kraćeg perioda na knjigovodstvenu iznos finansijske imovine ili finansijske obaveze. Efektivna kamatna stopa se utvrđuje na osnovu knjigovodstvene vrijednosti finansijske imovine ili finansijske obaveze prilikom početnog mjerenja. Prema metodi efektivne kamate:

- (a) amortizovani trošak finansijske imovine (obaveze) je sadašnja vrijednost budućih novčanih primitaka (isplata) diskontovanih po efektivnoj kamatnoj stopi, i
 - (b) rashod (prihod) od kamate u periodu je jednak knjigovodstvenom iznosu finansijske obaveze (imovine) na početku perioda pomnožen sa efektivnom kamatnom stopom tog perioda.
- 11.17 Kada računa efektivnu kamatnu stopu, subjekt treba procijeniti novčane tokove uzimajući u obzir sve ugovorne uslove finansijskog instrumenta (na primjer, plaćanje unaprijed, kupovne i slične opcije) i poznate kreditne gubitke koje je pretrpio, ali ne treba razmatrati moguće buduće kreditne gubitke koji još nisu nastupili.
- 11.18 Kada računa efektivnu kamatnu stopu, subjekt treba amortizovati svaku povezanu naknadu, plaćene ili primljene finansijske nadoknade (kao što su „poeni“), troškove transakcije i druge premije ili diskonte tokom očekivanog vijeka trajanja instrumenta. Izuzetno, subjekt treba koristiti kraći period ako je to period na koji se odnose naknade, plaćene ili primljene finansijske nadoknade, troškovi transakcije i druge premije ili diskonti. Ovo će biti slučaj kada se varijabli na koju se odnose naknade, plaćene ili primljene finansijske nadoknade i druge premije ili diskonti prije roka dospijea ponovo utvrđuje cijena po tržišnim kamatnim stopama. U tom slučaju, odgovarajući period amortizacije je period do narednog takvog ponovnog određivanja cijene.
- 11.19 Za finansijsku imovinu i finansijske obaveze sa varijabilnom stopom, periodična ponovna procjena novčanih tokova mijenja efektivnu kamatnu stopu da bi se odrazilo promjene tržišnih kamatnih stopa. Ukoliko se finansijska imovina ili finansijsko sredstvo sa varijabilnom stopom na početku priznaju u iznosu koji je jednak potraživanju ili dugovanju po osnovu glavnice prilikom dospijea, ponovna procjena budućih plaćanja po osnovu kamate obično nema značajan efekat na knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obaveze.
- 11.20 Ukoliko subjekt revidira svoje procjene vezane za plaćanja ili primanja, subjekt treba prilagoditi knjigovodstvenu vrijednost finansijske imovine ili obaveze (ili grupe finansijskih instrumenata) da bi se prikazala sadašnja i revidirana procjena novčanih tokova. Subjekt treba ponovo izračunati knjigovodstvenu vrijednost računajući sadašnju vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova po prvobitnoj efektivnoj kamatnoj stopi finansijskog instrumenta. Subjekt ovo prilagođavanje priznaje kao prihod ili rashod u dobiti ili gubitku na datum ponovne procjene.

Primjer određivanja amortizovanog troška petogodišnjeg zajma koristeći metodu efektivne kamatne stope

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

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

20X4	1,065.83	74.16	(40.00)	1,100.00
			(1,100.00)	0
* Efektivna kamatna stopa od 6,9583% je stopa kojom se diskontuje očekivani novčani tok od obveznice na početnu knjigovodstvenu vrijednost:				
$40/(1.069583)^1 + 40/(1.069583)^2 + 40/(1.069583)^3 + 40/(1.069583)^4 + 1,140/(1.069583)^5 = 950$				

Umanjenje vrijednosti finansijskih instrumenata mjerenih po nabavnoj vrijednosti ili amortizovanom trošku

Priznavanje

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

Mjerenje

- 11.25 Subjekt gubitak od umanjenja vrijednosti treba mjeriti kod sljedećih instrumenata koji su izmjereni po nabavnoj vrijednosti ili amortizovanom trošku, i to kako slijedi:
- za instrument izmjeren po amortizovanom trošku u skladu sa paragrafom 11.14 (a), gubitak od umanjenja vrijednosti je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i sadašnje vrijednosti procijenjenih novčanih tokova diskontovanih po prvobitnoj efektivnoj kamatnoj stopi imovine. Ukoliko takav finansijski instrument ima varijabilnu kamatnu stopu, diskontna stopa za mjerenje bilo kakvog gubitka od umanjenja vrijednosti je trenutna efektivna kamatna stopa iz ugovora.

- (b) za instrument izmjeren po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti u skladu sa paragrafom 11.14 (b) i (c)(ii), gubitak od umanjenja vrijednosti je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i najbolje procjene (koja nužno mora biti gruba procjena) iznosa (koji može biti nula) koji bi subjekt primio za tu imovinu da je prodana na datum izvještavanja.

Poništenje

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

Fer vrijednost

- 11.27 Paragraf 11.14 (c)(i) zahtijeva da se ulaganje u obične ili povlaštene dionice mjeri po fer vrijednosti ukoliko se fer vrijednost dionica može pouzdano izmjeriti. Subjekt za procjenu fer vrijednosti dionica treba koristiti sljedeću hijerarhiju:
- Najbolji dokaz fer vrijednosti je kotirana cijena identične imovine na aktivnom tržištu. Ovo je obično trenutna ponuđena cijena.
 - Kada kotirane cijene nisu dostupne, cijena najskorije transakcije za identičnu imovinu pruža dokaz fer vrijednosti sve dok nije bilo značajne promjene ekonomskih okolnosti ili nije bilo značajnog protoka vremena od kada se ta transakcija desila. Ukoliko subjekt može pokazati da posljednja cijena transakcije nije dobra procjena fer vrijednosti (na primjer, zbog toga što odražava iznos koji bi subjekt primio ili platio u prinudnoj transakcij, primoranoj likvidaciji ili prodaji usljed pljenidbe), ta cijena se prilagođava.
 - Ukoliko tržište za tu imovinu nije aktivno i ako najskorije transakcije identične imovine same po sebi nisu dobra procjena fer vrijednosti, subjekt fer vrijednost treba procijeniti koristeći tehnike procjene. Cilj korištenja tehnike procjene je procijeniti kakva bi cijena transakcije bila na dan mjerenja u nezavisnoj razmjeni motivisanoj uobičajenim poslovnim razmatranjima.

Ostali odjeljci ovog MSFI se vežu za uputstva o fer vrijednosti iz paragrafa 11.27-11.32, uključujući Odjeljak 12, Odjeljak 14, Odjeljak 15 i Odjeljak 16 *Ulaganja u nekretnine*. U primjeni ovog uputstva na imovinu pokrivenu ovim odjeljcima, reference na bične ili povlaštene dionice u ovom paragrafu bi se trebale čitati tako da uključuju vrste imovine pokrivena ovim odjeljcima.

Tehnika procjene

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

Nepostojanje aktivnog tržišta: instrumenti kapitala

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

Prestanak priznavanja finansijske imovine

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

početku mjeriti po fer vrijednosti ili treba, ako je kolateral već prodalo, prestati priznavati svoju obavezu vraćanja kolaterala.

- (d) Izuzev u slučaju pod (c), lice prenosilac treba nastaviti evidentirati kolateral kao svoju imovinu, a lice na koje se vrši prenos ne treba priznavati taj kolateral kao sredstvo.

Primjer – prenos koji ispunjava uslove za prestanak priznavanja

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

Primjer – prenos koji ne ispunjava uslove za prestanak priznavanja

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

Prestanak priznavanja finansijske obaveze

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

Objavljivanja

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

Objavljivanja računovodstvenih politika za finansijske instrumente

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

Izveštaj o finansijskom položaju – kategorije finansijske imovine i finansijskih obaveza

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

Prestanak priznavanja

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

Kolateral

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

Neispunjavanje obaveza i kršenje uslova zajma

- 11.47 Za dugovanja po osnovu zajmova priznata na datum izvještavanja, a za koja postoji kršenje uslova ili neispunjavanje obaveze po osnovu glavnice, kamate, garantnog fonda ili uslova otkupa koji nisu otklonjeni do datuma izvještavanja, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) detalje vezane za ta kršenja ili neispunjenja obaveza,
 - (b) knjigovodstveni iznos obaveze po osnovu zajma na datum izvještavanja,

- (c) da li je kršenje ili neispunjenje obaveza otklonjeno ili su uslovi otplate zajma ponovo dogovoreni, a prije nego što su finansijski izvještaji odobreni za objavu.

Stavke prihoda, rashoda, dobitaka ili gubitaka

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

Odjeljak 12

Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente

Djelokrug odjeljaka 11 i 12

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

Odabir računovodstvene politike

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

Djelokrug Odjeljka 12

- 12.3 Odjeljak 12 se primjenjuje na sve finansijske instrumente osim sljedećih:
- (a) onih koji su pokriveni Odjeljkom 11,
 - (b) udjeli u zavisnim subjektima (pogledati Odjeljak 9 *Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji*), pridruženim subjektima (pogledati Odjeljak 14 *Ulaganja u pridružene subjekte*) i zajedničkim poduhvatima (pogledati Odjeljak 15 *Ulaganja u zajedničke poduhvate*),
 - (c) prava i obaveze poslodavaca prema planovima primanja zaposlenih (pogledati Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*),
 - (d) prava po ugovorima o osiguranju osim ako ugovor o osiguranju može dovesti do gubitka bilo koje od strana, a kao rezultat ugovornih uslova koji nisu povezani sa:
 - (i) promjenama osiguranog rizika,
 - (ii) promjenama deviznih kurseva, ili
 - (iii) neizvršenjem obaveza jedne od ugovornih strana.
 - (e) finansijskih instrumenata koji zadovoljavaju definiciju vlastitog kapitala subjekta (pogledati Odjeljak 22 *Obaveze i kapital* i Odjeljak 26 *Plaćanje po osnovu dionica*),
 - (f) najmova (pogledati Odjeljak 20 *Najmovi*) osim ako najam može dovesti do gubitka najmodavcu ili najmoprimcu, a kao rezultat ugovornih uslova koji nisu povezani sa:
 - (i) promjenama cijene iznajmljene imovine,
 - (ii) promjenama deviznih kurseva, ili
 - (iii) neizvršenjem obaveza jedne od ugovornih strana.
 - (g) ugovora za potencijalne naknade u poslovnom spajanju (pogledati Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*). Ovaj izuzetak se primjenjuje samo na onoga ko je sticalac.
- 12.4 Većina ugovora o kupovini ili prodaji nefinansijskih stavki kao što su roba, zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema su isključeni iz ovog odjeljka zbog toga što to nisu finansijski instrumenti. Međutim, ovaj odjeljak se primjenjuje na sve ugovore koji nameću rizik kupcu ili prodavcu, a koji nisu tipični ugovori o kupovini ili prodaji materijalne imovine. Na primjer, ovaj odjeljak se primjenjuje na ugovore koji mogu dovesti do gubitka kod

- kupca ili prodavca kao rezultat ugovornih uslova koji nisu povezani sa promjenama cijene nefinansijske stavke, promjenama deviznih kurseva ili neizvršenjem obaveza jedne od ugovornih strana.
- 12.5 Kao dodatak ugovorima opisanim u paragrafu 12.4, ovaj odjeljak se primjenjuje i na ugovore o kupovini ili prodaji nefinansijskih stavki ako se ugovor može izmiriti neto u novcu ili drugim finansijskim instrumentom, ili razmjenom finansijskih instrumenata kao da su ugovori finansijski instrumenti, uz sljedeći izuzetak: ugovori koji su zaključeni i koji se nastavljaju držati radi prijema ili isporuke nefinansijske stavke u skladu sa očekivanom kupovinom, prodajom ili zahtjevima za upotrebu od strane subjekta, nisu finansijski instrumenti u smislu ovog odjeljka.

Početo priznavanje finansijske imovine i obaveza

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

Početo mjerenje

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

Naknadno mjerenje

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

Fer vrijednost

- 12.10 Subjekt za mjerenje fer vrijednosti u skladu sa ovim odjeljkom treba primjenjivati uputstvo za fer vrijednost iz paragrafa 11.27-11.32 kao i za mjerenje fer vrijednosti u skladu sa Odjeljkom 11.
- 12.11 Fer vrijednost finansijske obaveze koja dopijeva po zahtjevu nije manja od iznosa koji se treba platiti po zahtjevu, diskontovanog od prvog dana na koji se moglo zahtijevati da iznos bude plaćen.
- 12.12 Subjekt troškove transakcije ne treba uključiti prilikom početnog mjerenja finansijske imovine ili obaveza koje će se naknadno mjeriti po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Ukoliko se isplata imovine odlaže ili se finansira po kamatnoj stopi koja nije tržišna, subjekt imovinu na početku treba mjeriti po sadašnjoj vrijednosti budućih isplata diskontovanih po tržišnoj kamatnoj stopi.

Umanjenje vrijednosti finansijskih instrumenata mjerenih po nabavnoj vrijednosti ili amortizovanom trošku

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

Prestanak priznavanja finansijske imovine ili finansijske obaveze

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

Računovodstvo zaštite

- 12.15 Ukoliko su zadovoljeni precizirani kriteriji, subjekt može postaviti odnos zaštite između **instrumenta zaštite** i zaštićene **stavke** na način da to ispunjava uslove za računovodstvo zaštite. Računovodstvo zaštite dozvoljava da se dobit ili gubitak po osnovu instrumenta zaštite i zaštićene stavke istovremeno priznaju u dobit ili gubitak.
- 12.16 Da bi se ispunili uslovi za računovodstvo zaštite, subjekt treba udovoljiti svim sljedećim uslovima:
- (a) subjekt postavlja i dokumentuje odnos zaštite tako da se zaštićeni rizik, zaštićena stavka i instrument zaštite mogu jasno utvrditi i da je rizik u zaštićenoj stavci zaštićeni rizik preko instrumenta zaštite,
 - (b) rizik koji je predmet zaštite je jedan od rizika određenih u paragrafu 12.17,
 - (c) instrument zaštite je onaj određen u paragrafu 12.18,
 - (d) subjekt očekuje da instrument zaštite bude vrlo učinkovit u eliminisanju naznačenog zaštićenog rizika.
Učinkovitost zaštite je stepen do kojeg se promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova zaštićene stavke koje se mogu pripisati zaštićenom riziku poništavaju promjenama fer vrijednosti ili novčanih tokova instrumenta zaštite.
- 12.17 Ovaj MSFI dozvoljava računovodstvo zaštite samo za sljedeće rizike:
- (a) rizik kamatne stope dužničkog instrumenta mjenenog po amortizovanom trošku,
 - (b) rizik deviznog kursa ili kamatne stope u čvrstoj obavezi ili **vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji**,
 - (c) rizik cijene robe koja se drži ili u čvrstoj obavezi ili vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji kupovine ili prodaje robe,
 - (d) rizik deviznog kursa u neto ulaganju u inostrano poslovanje.
- Rizik deviznog kursa dužničkog instrumenta mjenenog po amortizovanom trošku nije na gore navedenoj listi zbog toga što računovodstvo zaštite ne bi imalo nikakav značajan učinak na finansijske izvještaje. Osnovni računi, mjenice i potraživanja i obaveze po osnovu zajmova se obično mjere po amortizovanom trošku (pogledati paragraf 11.5 (d)). Ovo bi uključivalo obaveze nominovane u stranoj valuti. Paragraf 30.10 zahtijeva da se svaka promjena knjigovodstvene vrijednosti obaveze uzrokovana promjenom u deviznom kursu prizna u dobit ili gubitak. Prema tome, i promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite (međuvalutni swap) i promjena knjigovodstvene vrijednosti obaveze povezana s promjenom u deviznom kursu bi se trebali priznati u dobit ili gubitak i trebali bi se međusobno prebiti osim do visine razlike između promptnog kursa (po kojem se mjeri obaveza) i forward kursa (po kojem se mjeri swap).
- 12.18 Ovaj MSFI dozvoljava računovodstvo zaštite samo ako instrument zaštite ispunjava sve sljedeće uslove:
- (a) to je swap kamatne stope, swap strane valute, forward ugovor o razmjeni strane valute ili forward ugovor o razmjeni robe za koji se očekuje da bude vrlo učinkovit u eliminisanju rizika utvrđenog u paragrafu 12.17 i koji je naznačen kao zaštićeni rizik,
 - (b) uključuje stranu koja je vanjska u odnosu na izvještajni subjekt (tj. vanjska za **grupu**, segment ili pojedinačni subjekt koji izvještava),
 - (c) njegova vjerovatna vrijednost je jednaka naznačenom iznosu glavnice ili vjerovatnom iznosu zaštićene stavke,
 - (d) ima određen rok dospjeća koji nije kasniji od
 - (i) roka dospjeća finansijskog instrumenta koji je zaštićen,
 - (ii) roka očekivanog izvršenja nabavke robe ili obaveze prodaje, ili
 - (iii) nastanka vrlo vjerovatne predviđene transakcije strane valute ili robe čija se zaštita vrši.
 - (e) nema karakteristike plaćanja unaprijed, prijevremenog raskida ili produženja.

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

- 12.19 Ukoliko su uslovi iz paragrafa 12.16 zadovoljeni i ukoliko je rizik koji je predmet rizika izloženost riziku fiksne kamatne stope dužničkog instrumenta mjenenog po amortizovanom trošku ili riziku cijene robe koju drži, subjekt treba:

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

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

- 12.23 Ukoliko su zadovoljeni uslovi iz paragrafa 12.16 i zaštićeni rizik je:
- (a) rizik varijabilne kamatne stope dužničkog instrumenta mjenog po amortizovanom trošku,
 - (b) rizik deviznog kursa u **čvrstoj obavezi** ili vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji,
 - (c) rizik cijene robe u čvrstoj obavezi ili vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji, ili
 - (d) rizik deviznog kursa za neto ulaganje u inostrano poslovanje,
- subjekt u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti treba priznati dio promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite koji je bio učinkovit u eliminisanju promjene fer vrijednosti ili očekivanih novčanih tokova zaštićene stavke. Subjekt u dobit ili gubitak treba priznati svaki višak fer vrijednosti instrumenta zaštite iznad promjene fer vrijednosti očekivanih novčanih tokova (što se ponekad naziva neučinkovitost zaštite). Dobit ili gubitak od zaštite priznat u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti se treba reklasifikovati u dobit ili gubitak kada se zaštićena stavka prizna u dobit ili gubitak ili kada se okonča odnos zaštite.
- 12.24 Ukoliko je zaštićeni rizik rizik varijabilne kamatne stope dužničkog instrumenta mjenog po amortizovanom trošku, subjekt treba naknadno priznati periodična neto novčana izmirenja od swapa kamatne stope koji je instrument zaštite u dobit ili gubitak perioda u kojem su neto izmirenja obračunata.
- 12.25 Subjekt treba prekinuti računovodstvo zaštite određeno u paragrafu 12.23 ako:
- (a) instrument zaštite istekne ili se proda ili raskine,
 - (b) zaštita više ne zadovoljava kriterije za računovodstvo zaštite iz paragrafa 12.16,
 - (c) u zaštiti neke predviđene transakcije, poredvidena transakcije više nije vrlo vjerovatna, ili
 - (d) subjekt povuče to naznačavanje.
- Ukoliko se više ne očekuje da se predviđena transakcija desi ili se zaštićeni dužnički instrument, mjereno po amorizovanom trošku, prestane priznavati, svaka dobit ili gubitak od instrumenta zaštite koji je bio priznat u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti se treba reklasifikovati iz ostale sveobuhvatne dobiti u dobit ili gubitak.

Objavljivanja

- 12.26 Subjekt koji primjenjuje ovaj odjeljak treba vršiti sva objavljivanja zahtijevana u Odjeljku 11, uključujući u ta objavljivanja i finansijske instrumente koji su obuhvaćeni djelokrugom ovog odjeljka, kao i one koji su obuhvaćeni Odjeljkom 11. Pored toga, ukoliko subjekt koristi računovodstvo zaštite, on treba izvršiti dodatna objavljivanja iz paragrafa 12.27-12.29.
- 12.27 Subjekt treba odvojeno objaviti sljedeće za zaštitu svake od četiri vrste rizika opisane u paragrafu 12.17:

- (a) opis zaštite,
 - (b) opis finansijskih instrumenata naznačenih kao instrumenti zaštite i njihovih fer vrijednosti na izvještajni datum,
 - (c) prirodu rizika koji su predmet zaštite, uključujući i opis zaštićene stavke.
- 12.28 Ukoliko subjekt koristi računovodstvo zaštite za zaštitu rizika fiksne kamatne stope ili rizika cijene za robu koja se drži (paragrafi 12.19-12.22), on treba objaviti sljedeće:
- (a) iznos promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite priznate u dobit ili gubitak,
 - (b) iznos promjene fer vrijednosti zaštićene stavke priznate u dobit ili gubitak.
- 12.29 Ukoliko subjekt koristi računovodstvo zaštite za zaštitu rizika varijabilne kamatne stope, rizika deviznog kursa, rizika cijene robe u čvrstoj obavezi ili vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji, ili neto ulaganje u inostrano poslovanje (paragrafi 12.23-12.25), on treba objaviti sljedeće:
- (a) periode u kojima se očekuje nastanak novčanih tokova i u kojima se očekuje da utiču na dobit ili gubitak,
 - (b) opis svake predviđene transakcije za koju se ranije koristilo računovodstvo zaštite, ali za koju se više ne očekuje da se desi,
 - (c) iznos promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite koja je priznata u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tokom perioda (paragraf 12.23),
 - (d) iznos koji je reklasifikovan iz ostale sveobuhvatne dobiti na dobit ili gubitak perioda (paragrafi 12.23-12.25),
 - (e) iznos svakog viška fer vrijednosti instrumenta zaštite iznad promjene fer vrijednosti očekivanih novčanih tokova koji je priznat u dobit ili gubitak (paragraf 12.24).

Odjeljak 13 Zalihe

Djelokrug ovog odjeljka

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

Mjerenje zaliha

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

Trošak zaliha

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

Troškovi nabave

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

Troškovi konverzije

- 13.8 Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove direktno povezane s jedinicama proizvodnje, kao što je direktan rad. Također uključuju i sistematski raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi

proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na obim proizvodnje, kao što su trošak amortizacije i održavanja proizvodnih zgrada i proizvodne opreme, te troškove upravljanja i administrativne troškove pogona. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji direktno ili gotovo direktno zavise o obimu proizvodnje, kao što su indirektni materijal i indirektni rad.

Raspoređivanje općih troškova proizvodnje

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

Zajednički proizvodi i nusproizvodi

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

Ostali troškovi uključeni u zalihe

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

Troškovi koji se isključuju iz zaliha

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

Trošak zaliha pružatelja usluga

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

Trošak poljoprivrednog proizvoda koji je plod biološke imovine

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

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

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

Metode troškova

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

Umanjenje vrijednosti zaliha

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

Priznavanje rashoda

- 13.20 Kad su zalihe prodane, subjekt treba priznati knjigovodstvenu vrijednost tih zaliha kao rashod u periodu u kojem je priznat odnosni prihod.
- 13.21 Neke zalihe mogu se rasporediti na druga sredstva, na primjer, zalihe koje se koriste kao komponenta nekretnine, postrojenja ili opreme izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe koje su na ovaj način raspoređene na neko drugo sredstvo naknadno se obračunavaju u skladu sa odredbama odjeljka ovih MSFI relevantnih za tu vrstu imovine.

Objavlivanje

- 13.22 Subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) **računovodstvene politike** usvojene za mjerenje zaliha, uključivši korištenu metodu obračuna troška zaliha;
 - (b) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha i knjigovodstvenu vrijednost zaliha klasificiranu na način prikladan za subjekt;
 - (c) iznos zaliha priznat kao rashod tokom perioda;
 - (d) gubitke od umanjenja vrijednosti priznate ili ukinute kroz dobit ili gubitak u skladu sa Odjeljkom 27;

- (e) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja obaveza.

Odjeljak 14 Ulaganja u pridružene subjekte

Djelokrug ovog odjeljka

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

Definicija pridruženih subjekata

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

Mjerenje – izbor računovodstvene politike

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

Model troška

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

Metoda udjela

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

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

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

Model fer vrijednosti

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

Prezentiranje finansijskih izvještaja

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

Objavlivanja

- 14.12 Ulagatelj u pridružene subjekte treba objaviti sljedeće:
- (a) svoju **računovodstvenu politiku** za ulaganja u pridružene subjekte.
 - (b) **knjigovodstveni iznos** ulaganja u pridružene subjekte (vidjeti paragraf 4.2(j)).
 - (c) fer vrijednost ulaganja u pridružene subjekte koji se tretiraju primjenom metode udjela, a za koje postoje objavljene cijene kotacija.
- 14.13 Za ulaganja u pridružene subjekte koji se tretiraju primjenom modela troška, subjekt treba objaviti iznos dividendi i ostalih raspodjela priznatih kao prihod.
- 14.14 Za ulaganja u pridružene subjekte koji se tretiraju primjenom metode udjela, subjekt treba zasebno objaviti svoj udjel u dobiti ili gubitku tih pridruženih subjekata i svoj udjel u svim **prekinutim poslovanjima** takvih pridruženih subjekata.
- 14.15 Za ulaganja u pridružene subjekte koji se tretiraju primjenom modela fer vrijednosti, subjekt treba objaviti informacije u skladu sa zahtjevima u paragrafima 11.41 – 11.44.

Odjeljak 15

Ulaganja u zajedničke pothvate

Djelokrug ovog odjeljka

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

Definicija zajedničkih pothvata

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

Zajednički kontrolirane djelatnosti

- 15.4 Djelatnost nekog zajedničkog pothvata obuhvaća korištenje imovine i drugih resursa pothvatnika umjesto uspostave korporacije, partnerstva ili drugog subjekta ili finansijske strukture koja je odvojena od samih pothvatnika. Svaki se pothvatnik koristi svojom vlastitom nekretninom, postrojenjem i opremom, te vodi vlastite zalihe. To mu također stvara vlastite rashode i obaveze, te pribavlja vlastite finansijske izvore, što predstavlja njegove vlastite obaveze. Aktivnosti zajedničkog pothvata mogu obavljati pothvatnikovi namještenici usporedo sa sličnim aktivnostima pothvatnika. Sporazum o zajedničkom pothvatu obično predviđa način na koji se prihodi od prodaje zajedničkog proizvoda i svi nastali zajednički rashodi dijele između pothvatnika.
- 15.5 U pogledu svojih udjela u zajednički kontroliranim djelatnostima, pothvatnik treba priznati u svojim finansijskim izvještajima:
- imovinu koja kontrolira i obaveze koje nastaju, i
 - rashode koji nastaju i svoj udio u prihodu koji zaradi od prodaje robe ili pružanja usluga zajedničkim pothvatom.

Zajednički kontrolirana imovina

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

Zajednički kontrolirani subjekti

- 15.8 Zajednički kontrolirani subjekt je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu korporacije, partnerstva ili drugog subjekta, u kojem svaki pothvatnik ima udjel. Subjekt posluje na isti način kao druga poduzeća, samo što ugovorni aranžman između pothvatnika uspostavlja zajedničku kontrolu nad gospodarskom aktivnošću subjekta.

Mjerenje – izbor računovodstvene politike

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

Model troška

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

Metoda udjela

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

Model fer vrijednosti

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

Transakcije između pothvatnika i zajedničkog pothvata

- 15.16 Kada pothvatnik pridonosi ili prodaje imovinu zajedničkom pothvatu, priznavanje bilo kojeg dijela dobitka ili gubitka iz transakcije treba odražavati suštinu transakcije. Dok je imovina zadržana zajedničkim pothvatom i uz uvjet da je pothvatnik prenio značajne rizike i nagrade od vlasništva, pothvatnik treba priznati samo onaj dio dobitka ili gubitka koji se može pripisati udjelima drugih pothvatnika. Pothvatnik treba priznati puni iznos gubitka kada uplata ili prodaja pruža dokaz o gubitku od umanjenja vrijednosti.
- 15.17 Kada pothvatnik kupuje imovinu od zajedničkog pothvata, pothvatnik ne smije priznati svoj udjel u dobiti od zajedničkog pothvata iz transakcije dok ne proda imovinu nekoj nezavisnoj osobi. Pothvatnik treba priznati svoj udjel u gubicima proizašlih iz tih transakcija na isti način kao i dobit, samo što se gubici trebaju odmah priznati kada predstavljaju **gubitak od umanjenja**.

Ako ulagatelj nema zajedničku kontrolu

- 15.18 Ulagatelj u zajedničkom pothvatu koji nema zajedničku kontrolu treba tretirati takva ulaganja u skladu sa Odjeljkom 11, ili, ako postoji značajan uticaj u zajedničkom pothvatu, u skladu sa Odjeljkom 14 *Ulaganja u pridružene subjekte*.

Objavlivanja

- 15.19 Ulagatelj u zajedničkom pothvatu treba objaviti:
- (a) svoju **računovodstvenu politiku** koju koristi kod priznavanja svojih udjela u zajednički kontroliranim subjektima.
 - (b) **knjigovodstveni iznos** ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte (vidjeti paragraf 4.2.(k)).
 - (c) fer vrijednost ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte koji se tretiraju primjenom metode udjela za koje postoji objavljene kotacije cijena.
 - (d) ukupan iznos svih obaveza povezanih s zajedničkim pothvatima, uključujući svoj udjel u obavezama po osnovi kapitala koje su nastale zajedno s drugim pothvatnicima, kao i svoj udjel preuzetih obaveza po osnovi kapitala samih zajedničkih pothvata.
- 15.20 Kod zajednički kontroliranih subjekata koji se vrednuju po metodi udjela, pothvatnik također treba objaviti informacije u skladu sa zahtjevima iz paragrafa 14.14 za ulaganja po metodi udjela.
- 15.21 Kod zajednički kontroliranih subjekata koji se tretiraju po modelu fer vrijednosti, pothvatnik treba objaviti informacije u skladu sa zahtjevima iz točaka 11.41 – 11.44.

Odjeljak 16

Ulaganje u nekretnine

Djelokrug ovog odjeljka

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

Definiranje i početno priznavanje ulaganja u nekretnine

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

Mjerenje kod početnog priznavanja

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

Mjerenje poslije priznavanja

- 16.7 Ulaganje u nekretnine, čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova i napora, treba mjeriti po fer vrijednosti na svaki **izvještajni datum** sa promjenama u fer vrijednosti koje se priznaju u dobiti ili gubitku. Ako se udjel u nekretnini, koja se drži pod najmom, klasificira kao ulaganje u nekretnine, stavka koja se vrednuje po fer vrijednosti je taj udjel, a ne predmetna nekretnina. Paragrafi 11.27 – 11.32 definiraju načine utvrđivanja fer vrijednosti. Subjekt treba računovodstveno tretirati sva ostala ulaganja u nekretnine kao nekretnine, postrojenja i opremu koristeći model troška – amortizacije – umanjenja vrijednosti iz Odjeljka 17.

Prijenosi

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

Objavljivanje

- 16.10 Subjekt treba, za sva ulaganja u nekretnine koje vrednuje po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak (paragraf 16.7), objaviti sljedeće:
- (a) metode i značajne pretpostavke primijenjene kod utvrđivanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine;
 - (b) opseg u kojem se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (mjerene ili objavljene u finansijskim izvještajima) temelji na procjeni nezavisnog, kvalificiranog procjenitelja s nedavnim iskustvom u procjeni sličnih nekretnina na istoj lokaciji. Ako nije bilo takve procjene, tu činjenicu treba objaviti;
 - (c) postojanje i iznose ograničenja povezanih s realizacijom ulaganja u nekretnine ili zadržavanjem dobitaka i primitaka od otuđenja;
 - (d) ugovorne obaveze na kupnju, izgradnju ili razvoj ulaganja u nekretnine ili popravke, održavanje ili unapređenja;
 - (e) usklađenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju perioda, koje uključuje sljedeće:
 - (i) povećanja, zasebno prikazujući ona povećanja koja proizlaze iz sticanja putem poslovnih spajanja;
 - (ii) neto dobitke ili gubitke od usklađenja fer vrijednosti;
 - (iii) prijenosi u nekretnine, postrojenja i opremu kada više nije moguće pouzdano mjeriti fer vrijednost bez prekomjernih troškova i napora (vidi toču 16.8);
 - (iv) prijenosi na i sa zaliha i nekretnina koje koriste;
 - (v) ostale promjene.
- Ova usklađenja ne treba prikazivati za prethodne periode.
- 16.11 U skladu sa Odjeljkom 20, vlasnik ulaganja u nekretnine osigurava objavljivanja informacija davatelja najma o zaključenim najmovima. Subjekt koji drži ulaganje u nekretninu pod finansijskim ili poslovnim najmom osigurava objavljivanja primatelja najma za finansijske najmove i objavljivanja davatelja najma za sve zaključene poslovne najmove.

Odjeljak 17

Nekretnine, postrojenja i oprema

Djelokrug ovog odjeljka

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

Priznavanje

- 17.4 Subjekt treba primjeniti kriterij priznavanja definiran u paragrafu 2.27 pri odlučivanju da li priznati stavku nekretnine, postrojenja ili opreme. Stoga, subjekt treba priznati trošak nabave stavke nekretnine, postrojenja i opreme kao imovinu ako, i samo ako:
- je **vjerovatno** da će buduće ekonomske koristi povezane sa predmetom priticati subjektu, i
 - se trošak predmeta može pouzdano izmjeriti.
- 17.5 Rezervni dijelovi i oprema za pružanje usluga obično se evidentiraju kao zalihe i priznaju se kao rashod kada su utrošeni. Međutim, veći rezervni dijelovi i oprema u rezervi kvalificiraju se kao nekretnina, postrojenje i oprema kada ih subjekt očekuje koristiti duže od jednog perioda. Slično tome, ako se rezervni dijelovi i oprema za održavanje mogu upotrebljavati samo uz neki predmet nekretnine, postrojenja i opreme, oni se smatraju kao nekretnine, postrojenja i oprema.
- 17.6 Sastavni dijelovi nekih predmeta nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtijevati zamjenu u redovitim vremenskim razmacima (npr. krov zgrade). Subjekt treba priznati u **knjigovodstvenu vrijednost** nekretnine, postrojenja i opreme trošak zamijenjenog dijela takve imovine kada on nastane, te ako se očekuje da će buduće ekonomske koristi pritićati u subjekt. Knjigovodstvena vrijednost zamijenjenih dijelova se prestaje **priznavati** u skladu sa odredbama 17.27 – 17.30. Paragraf 17.16 propisuje da ako važni dijelovi nekog predmeta nekretnine, postrojenja i opreme imaju imaju značajno različite obrasce trošenja ekonomskih koristi, subjekt treba rasporediti početni trošak nabave sredstva na njegove važne dijelove i zasebno **amortizirati** svaki takav dio tokom njegovog **korisnog vijeka upotrebe**.
- 17.7 Uslov da bi nekretnina, postrojenje i oprema mogli kontinuirano funkcionirati (na primjer, autobus) može biti obavljanje redovnih većih pregleda bez obzira koji su dijelovi bili zamijenjeni. Kad god se obavi redovan veliki pregled, trošak tog pregleda se priznaje u knjigovodstvenu vrijednost tog sredstva nekretnina, postrojenja i opreme kao trošak zamjene ako su zadovoljeni kriteriji za priznavanje. Ostatak knjigovodstvene vrijednosti prijašnjih pregleda (kao fizički odvojen dio) treba se otpisati. Takav se otpis provodi bez obzira je li trošak prijašnjeg pregleda utvrđen u transakciji u kojoj je imovina kupljeno ili izgrađeno. Ako je potrebno, procijenjeni budući troškovi sličnih pregleda se mogu koristiti kao indikacija o troškovima kada je imovina bilo kupljeno ili izgrađeno.
- 17.8 Zemljišta i zgrade su zasebna sredstva, i subjekt ih treba zasebno računovodstveno tretirati, čak i kada su zajedno stečeni.

Mjerenje prilikom priznavanja

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

Sastavni dijelovi troška

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

Mjerenje troška

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

Razmjena sredstava

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

Mjerenje nakon početnog priznavanja

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

Amortizacija

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

Amortizirajući iznos i period amortizacije

- 17.18 **Amortizirajući iznos** pojedine imovine treba rasporediti sistematski tokom korisnog vijeka upotrebe.
- 17.19 Faktori kao što su promjena načina korištenja imovine, značajna i neočekivana trošenja i habanja, tehnološka unaprijeđenja, te promjene u tržišnim cijenama mogu ukazivati da se ostatak vrijednosti ili korisni vijek upotrebe imovine promjenio od posljednjeg godišnjeg **izvještajnog datuma**. Ako takvi pokazatelji postoje, subjekt treba preispitati svoje prethodne procjene i ako se sadašnja očekivanja razlikuju, promijeniti ostatak vrijednosti, metodu amortizacije ili korisni vijek upotrebe. Subjekt treba priznati promjene u ostatku vrijednosti, metodi amortizacije ili korisnom vijeku upotrebe kao promjenu **računovodstvene procjene** u skladu sa paragrafima 10.15 – 10.18.
- 17.20 Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava. Amortizacija imovine prestaje kada se sredstvo prestaje priznavati kao imovina. Amortizacija ne prestaje kad se imovina prestaje koristiti i povlači iz upotrebe, osim u slučaju ako je to imovina u potpunosti amortizirano. Međutim, prema metodama amortizacije na bazi korištenja, iznos amortizacije može biti nula ako nema proizvodnje.
- 17.21 Subjekt treba razmotriti sve sljedeće faktore kod utvrđivanja korisnog vijeka upotrebe imovine:
- očekivanu upotrebu sredstva. Upotreba se ocjenjuje na osnovi očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkog učinka,
 - očekivano fizičko trajanje i trošenje koje zavisi o proizvodnim faktorima, kao što je broj smjena u kojima će se imovina koristiti, program popravaka i održavanja u subjektu i briga o održavanju sredstva dok se ne koristi,
 - tehničko i ekonomsko starenje koje proističe iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koju daje imovina; i
 - zakonska ili slična ograničenja vezana uz korištenje sredstva, kao što je datum isteka najmova.

Metode amortizacije

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

Umanjenje vrijednosti

Priznavanje i mjerenje umanjenja vrijednosti

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

Naknada za umanjenje

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

Nekretnine, postrojenja i oprema koji se drže za prodaju

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

Prestanak priznavanja

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

Objavljivanje

- 17.31 Za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme koja se smatra odgovarajućom u skladu sa paragrafom 4.11(a), subjekt treba objaviti:
- (a) osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednost,
 - (b) korištene metode amortizacije,
 - (c) korisne vjekove upotrebe ili korištene stope amortizacije,
 - (d) bruto knjigovodstvena vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zbrojeno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju perioda,
 - (e) povezivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju perioda kojim se prikazuju:
 - (i) povećanja,
 - (ii) otuđenja,
 - (iii) sticanja putem **poslovnih spajanja**,
 - (iv) prijenosi u ulaganja u nekretnine ako je postalo dostupno pouzdano mjerenje fer vrijednosti (vidjeti paragraf 16.8),
 - (v) gubici od umanjenja imovine priznati ili ukinuti kroz dobit ili gubitak u skladu sa Odjeljkom 27,
 - (vi) amortizaciju
 - (vii) ostale promjene.
- Ova promjene se ne moraju prikazivati za prethodne periode.
- 17.32 Subjekt također treba objaviti i sljedeće:
- (a) postojanje i knjigovodstveni iznos nekretnina, postrojenja i opreme nad kojima subjekt ima ograničeno vlasništvo ili su su založeni kao jamstvo za obaveze,
 - (b) iznos ugovornih obaveza preuzetih pri sticanju nekretnine, postrojenja i opreme.

Odjeljak 18 Nematerijalna imovina osim goodwilla

Djelokrug ovog odjeljka

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

Priznavanje

Opće načelo za priznavanje nematerijalne imovine

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

Sticanje kao dio poslovnog spajanja

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

Početo mjerjenje

- 18.9 Nematerijalna imovina početno se mjeri po trošku.

Zasebno sticanje

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

Sticanje kao dio poslovnog spajanja

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

Sticanje kroz državne potpore

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

Razmjena imovine

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

Interno dobivena nematerijalna imovina

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

Prethodni rashodi koji se ne priznaju kao imovina

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

Naknadno mjerenje

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

Amortizacija tokom korisnog vijeka upotrebe

- 18.19 Za potrebe ovog MSFI, smatra se da sva nematerijalna imovina ima ograničeni korisni vijek upotrebe. Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koja proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne treba biti duži od perioda ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći, zavisno od perioda tokom kojeg subjekt očekuje koristiti tu imovinu. Ako se ugovorna ili druga zakonska prava prenesu na ograničeni period koji se može obnoviti, korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine treba uključiti i period(e) obnavljanja samo ako postoji dokaz koji pokrepljuje aktivnost obnavljanja od strane subjekta bez značajnih troškova.
- 18.20 Ako subjekt nije u mogućnosti pouzdano procijeniti korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine, pretpostavlja se da je korisni vijek upotrebe deset (10) godina.

Period amortizacije i metode amortizacije

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

Ostatak vrijednosti

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

Provjera perioda amortizacije i metode amortizacije

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

Nadoknadivost knjigovodstvenog iznosa – gubici od umanjenja vrijednosti

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

Povlačenje iz upotrebe i otuđenje

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

Objavlivanje

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

Odjeljak 19

Poslovna spajanja i goodwill

Djelokrug ovog odjeljka

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

Definicija poslovnih spajanja

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

Računovodstvo

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

Identificiranje sticatelja

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

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

Trošak poslovnog spajanja

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

Usklađivanje troška poslovnog spajanja uvjetovano budućim događajima

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

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

- 19.14 Sticatelj treba, na datum sticanja, rasporediti trošak poslovnog spajanja priznavanjem imovine i obaveza stečenika koja se može identificirati i rezerviranja za potencijalne obaveze koja zadovoljavaju uvjete za priznavanje iz paragrafa 19.20 po njihovoj fer vrijednosti na taj datum. Svaka razlika između troška poslovnog spajanja i sticateljeva udjela u neto fer vrijednosti imovine, obaveza i rezerviranja koji se mogu identificirati i koji su priznati, treba se računovodstveno tretirati u skladu sa paragrafima 19.22 – 19.24 (kao goodwill ili takozvani „negativni goodwill“).
- 19.15 Sticatelj treba zasebno priznati imovinu, obaveze i potencijalne obaveze stečenika koja se može identificirati na datum sticanja, samo ako zadovoljava sljedeće kriterije na taj datum:
- (a) u slučaju imovine, osim nematerijalne, vjerovatno je da će svaka buduća povezana ekonomska korist priticati sticatelju, i da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti.
 - (b) u slučaju obaveza, osim potencijalnih obaveza, vjerovatno je da će podmirenje obaveza zahtijevati odliv resursa, i da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti
 - (c) u slučajevima nematerijalne imovine i potencijalnih obaveza da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti.
- 19.16 Sticateljev izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti treba obuhvatiti dobiti i gubitke stečenika poslije datuma sticanja uključivanjem prihoda i rashoda stečenika po osnovu troška poslovnog spajanja kod sticatelja. Na primjer, troškovi amortizacije uključeni nakon datuma sticanja u sticateljev izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti koji se odnose na imovinu stečenika koja se amortizira, trebaju se temeljiti na fer vrijednosti te imovine koja se amortizira na datum sticanja, odnosno trošku kod sticatelja.
- 19.17 Primjena metode sticanja počinje od datuma sticanja, što predstavlja datum na koji sticatelj stiče kontrolu nad stečnikom. Budući da je kontrola moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama subjekta ili djelatnosti na način da osigura koristi od njegovih aktivnosti, nije neophodno da se transakcija pravno realizira ili zaključi prije nego što sticatelj stekne kontrolu. Sve relevantne činjenice i okolnosti koje se odnose na poslovno spajanje, trebaju se razmotriti kod procjene kada je sticatelj stekao kontrolu.
- 19.18 U skladu sa paragrafom 19.14, sticatelj zasebno priznaje samo imovinu, obaveze i potencijalne obaveze stečenika koja se može identificirati i koje su postojale na datum sticanja i koje zadovoljavaju uvjete priznavanja iz paragrafa 19.15. Stoga:

- (a) sticatelj treba priznati obaveze za obustavljanje ili smanjenje aktivnosti stečenika kao dio raspoređivanja troška spajanja samo kada stečenik ima, na datum sticanja, postojeću obavezu za restrukturiranje priznatu u skladu sa Odjeljkom 21 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*; i
 - (b) sticatelj, kada raspoređuje trošak spajanja, ne treba priznati obaveze za buduće gubitke ili druge troškove za koje se očekuje da će nastati kao rezultat poslovnog spajanja.
- 19.19 Ako nije dovršeno početno računovodstveno tretiranje poslovnog spajanja do kraja izvještajnog perioda u kojem je spajanje nastalo, sticatelj treba priznati u svojim finansijskim izvještajima iznose rezerviranja za one stavke za koje tretman nije dovršen. U roku od dvanaest mjeseci od datuma sticanja, sticatelj treba retroaktivno uskladiti iznose rezerviranja priznatih kao imovinu i obaveze na datum sticanja (odnosno da ih računovodstveno tretira kao da su nastali na datum sticanja) kako bi odrazilo nove informacije. Nakon dvanaest mjeseci od datuma sticanja, usklađivanja početnog tretmana poslovnog spajanja trebaju se priznati samo kako bi ispravila pogreška u skladu sa Odjeljkom 10 *Računovodstvene politike, procjene i pogreške*.

Potencijalne obaveze

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

Goodwill

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

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

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

Objavlivanja

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

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

Za sva poslovna spajanja

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

Usklađivanja se ne moraju prezentirati za prethodne periode.

Odjeljak 20 Najmovi

Djelokrug ovog odjeljka

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

Klasifikacija najmova

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

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

Finansijski izvještaji najmoprimca – finansijski najam

Početo priznavanje

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

Naknadno mjerenje

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

Objavlivanja

- 20.13 Najmoprimac treba objaviti sljedeće informacije kod finansijskog najma:
- (a) za svaku **skupinu imovine**, neto **knjigovodstvena vrijednost** na kraju **izvještajnog perioda**.
 - (b) ukupan iznos budućih minimalnih plaćanja najma na kraju izvještajnog perioda, za svaki sljedeći period:
 - (i) kraće od jedne godine;
 - (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
 - (iii) duže od pet godina.
 - (c) opći opis značajnih ugovora o najmu najmoprimca uključujući, na primjer, informacije o potencijalnim najamninama, postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcija kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijene, podnajmove kao i ograničenja nametnuta ugovorom o najmu.
- 20.14 Nadalje, zahtjevi u svezi objavljivanja u skladu sa Odjeljcima 17, 18, 27 i 34 primjenjuju se na najmoprimce za unajmljenu imovinu pod finansijskim najmom.

Finansijski izvještaji najmoprimca – poslovni najam

Priznavanje i mjerenje

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

Primjer primjene paragrafa 20.15(b):

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

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

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

Objavljivanja

- 20.16 Najmoprimac treba objaviti sljedeće informacije za poslovni najam:
- ukupna buduća minimalna plaćanja najma prema neopozivim poslovnim najmovima za svaki sljedeći period:
 - kraće od jedne godine;
 - duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
 - duže od pet godina.
 - plaćene najamnine priznate kao trošak.
 - opći opis najmoprimčevih značajnih ugovora o najmu uključujući, na primjer, informacije o potencijalnim najaminama, postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcije kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijena, podnajmove, i ograničenja nametnuta ugovorom o najmu.

Finansijski izvještaji najmodavca: finansijski najam

Početo priznavanje i mjerenje

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

Naknadno mjerenje

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

Proizvođači ili dileri kao najmodavci

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

Objavlivanja

- 20.23 Najmodavac treba objaviti sljedeće informacije kod finansijskog najma:
- (a) povezanost između ukupnih bruto ulaganja u najam na kraju izvještajnog perioda, i sadašnje vrijednosti potraživanja za minimalna plaćanja najma na kraju izvještajnog perioda. Pored toga treba objaviti ukupna bruto ulaganja u najam i sadašnju vrijednost potraživanja za minimalna plaćanja najma na kraju izvještajnog perioda, za svaki od sljedećih perioda:
 - (i) kraće od jedne godine;
 - (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
 - (iii) duže od pet godina.
 - (b) nezarađeni finansijski prihod.
 - (c) nezajamčeni ostatak vrijednosti koja je obračunana i iskazana kao korist najmodavca.
 - (d) akumulirana ispravka za nenaplaćena potraživanja minimalnih najamnina.

- (e) nepredviđene najamnine koje su priznate kao prihod u periodu.
- (f) opći opis najmodavčevih značajnih ugovora o najmu uključujući, na primjer, informacije o potencijalnim najamninama, postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcije kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijena, i ograničenja nametnuta ugovorom o najmu.

Finansijski izvještaji najmodavca: poslovni najam

Priznavanje i mjerenje

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

Objavljanja

- 20.30 Najmodavac treba objaviti sljedeće informacije kod poslovnog najma:
 - (a) buduća minimalna plaćanja najma prema neopozivim poslovnim najmovima u ukupnom iznosu za svako od sljedećih perioda:
 - (i) kraće od jedne godine; i
 - (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
 - (iii) duže od pet godina.
 - (b) ukupne nepredviđene najamnine priznate kao prihod u periodu.
 - (c) opći opis najmodavčevih značajnih sporazuma o najmu, uključujući, na primjer, informacije o potencijalnim najamninama, postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcije kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijena, i ograničenja nametnuta ugovorom o najmu.
- 20.31 Nadalje, zahtjevi objavljanja koji se odnose na imovinu sadržani u Odjeljcima 17, 18, 27 i 34 primjenjuju se na najmodavce za imovinu pod poslovnim najmom.

Transakcija prodaje i povratnog najma

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

Transakcija prodaje i povratnog najma koja za rezultat ima finansijski najam

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

Transakcija prodaje i povratnog najma koja za rezultat ima poslovni najam

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

Objavljivanja

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

Odjeljak 21

Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina

Djelokrug ovog odjeljka

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

Početo priznavanje

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

Početo mjerenje

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

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

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

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

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

Naknadno mjerenje

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

Potencijalne obaveze

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

Potencijalna imovina

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

Objavljivanje

Objavljivanja o rezerviranjima

- 21.14 Za svaku skupinu rezerviranja subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) usklađivanje koje prikazuje
- (i) knjigovodstvena vrijednost na početku i na kraju perioda;
- (ii) dodatna rezerviranja u tome periodu, uključujući i usklađivanja koja rezultiraju iz promjena u mjerenju diskontiranog iznosa,

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

Usporedne informacija za prethodne periode se ne zahtijevaju.

Objavljanja o potencijalnim obavezama

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

Ako je **neizvodivo** izvršiti jedno ili više od zahtjevanih objavljanja, ta činjenica se mora naznačiti.

Objavljanja o potencijalnoj imovini

- 21.16 Ako je priliv ekonomskih koristi vjerovatan (više vjerovatan, nego što nije vjerovatan), ali nije sasvim siguran, subjekt će objaviti sažeti opis prirode potencijalne imovine na **kraju izvještajnog perioda** i ako je praktički izvedivo bez nepotrebnih troškova i napora, procjenu njihova finansijskog učinka, mjerenu prema načelima datim za rezerviranje u paragrafima 21.7 – 21.11. Ako je neizvodivo izvršiti ovo objavljanje, ta činjenica se mora naznačiti.

Štetna objavljanja

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

Odjeljak 22

Obaveze i kapital

Djelokrug ovog odjeljka

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

Klasifikacija instrumenata kao obaveza ili kapitala

- 22.3 Kapital je preostali udjel u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obaveza. Obaveza je sadašnja obaveza subjekta koja proizlazi iz prošlih događaja, za čije podmirenje se očekuje da će rezultirati odlivom resursa subjekta koje utjelovljuju ekonomske koristi. Kapital obuhvaća ulaganja **vlasnika** subjekta, plus povećanja tih ulaganja ostvarena kroz profitabilno poslovanje i zadržana za korištenje u poslovanju subjekta, minus smanjenja ulaganja vlasnika kao rezultat neprofitabilnog poslovanja i raspodjela vlasnicima.
- 22.4 Neki finansijski instrumenti koji zadovoljavaju definiciju **obaveze** se klasificiraju kao kapital iz razloga što predstavljaju preostali udjel u neto imovini subjekta:
- Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavatelju je finansijski instrument koji imatelju daje pravo da proda taj instrument natrag izdavatelju za novac ili drugu finansijsku imovinu ili ga izdavatelj automatski isplaćuje ili otkupljuje u slučaju nastanka neizvjesnog budućeg događaja ili smrti ili umirovljenja imatelja instrumenta. Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavatelju koji ispunjava sva sljedeća obilježja, klasificira se kao instrument kapitala:
 - daje pravo imatelju na razmjerni dio neto imovine subjekta u slučaju likvidacije subjekta. Neto imovina subjekta je ona imovina koja prostaje nakon odbitka svih ostalih potraživanja na njegovu imovinu.
 - Instrument je u skupini instrumenata koja je podređena svim ostalim skupinama instrumenata.
 - Svi finansijski instrumenti u skupini instrumenata koja je podređena svim drugim skupinama instrumenata imaju istovjetna obilježja.
 - Izuzev ugovorne obaveze izdavatelja da otkupi ili isplati instrument za novac ili drugu finansijsku imovinu, instrument ne uključuje druge ugovorne obaveze davanja novca ili druge finansijske imovine drugom subjektu, ili razmjenu finansijske imovine ili finansijskih obaveza sa drugim subjektom pod uvjetima koji su potencijalno nepovoljni za subjekt, niti je ugovor koji se mora ili može izmiriti putem vlastitih instrumenata kapitala subjekta.
 - ukupno očekivani novčani tokovi pripisivi instrumentu tokom perioda trajanja instrumenta su u biti temeljeni na dobiti ili gubitku, promjeni u priznatoj neto imovini ili promjeni u fer

vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta tokom perioda instrumenta (isključujući sve učinke instrumenta).

- (b) Instrumenti, ili dijelovi instrumenata, koji su podređeni svim ostalim skupinama instrumenata, se klasificiraju kao kapital ukoliko subjektu nameću obavezu da drugoj strani isporuči razmjerni dio neto imovine subjekta u slučajevima likvidacije.
- 22.5 U nastavku su primjeri instrumenata koji se klasificiraju kao obaveze, a ne kao kapital:
- (a) Instrument se klasificira kao obaveza ako je raspodjela neto imovine kod likvidacije ograničena maksimalnim iznosom (gornja granica). Naprimjer, ako u likvidaciji imatelj instrumenata prime razmjerni dio neto imovine, ali je ovaj iznos ograničen gornjom granicom i ako se višak neto imovine raspodjeli humanitarnoj organizaciji ili državi, taj instrument se ne klasificira kao kapital.
 - (b) Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavatelju se klasificira kao kapital ako, kada se opcija prodaje realizira, imatelj prima razmjerni dio neto imovine subjekta mjenog u skladu sa ovim MSFI. Međutim, ako imatelj ima pravo na iznos utvrđen na nekoj drugoj osnovi (kao što je lokalni standardi), instrument se klasificira kao obaveza.
 - (c) Instrument se klasificira kao obaveza ako obavezuje subjekt na plaćanje imatelju prije likvidacije, kao što su obavezne dividende.
 - (d) Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavatelju koji je klasificiran kao kapital u finansijskim izvještajima zavisnog subjekta, klasificira se kao obaveza u konsolidiranim finansijskim izvještajima **grupe**.
 - (e) Prioritetna dionica koja osigurava obavezan otkup od strane izdavatelja za fiksni ili određivi iznos na fiksni ili određivi budući datum, ili daje imatelju pravo da zahtjeva od izdavatelja otkup instrumenta na ili poslije određenog datuma za fiksni ili određivi iznos, je finansijska obaveza.
- 22.6 Dionice članova u kooperativnim subjektima i slični instrumenti su kapital ako:
- (a) subjekt ima bezuvjetno pravo da odbije otkup dionica članova, ili
 - (b) otkup je bezuvjetno zabranjen lokalnim zakonom, propisima ili aktima subjekta.

Prvotno izdavanje dionica ili drugih instrumenata kapitala

- 22.7 Subjekt treba priznati izdavanje dionica ili drugih instrumenata kapitala kao kapital kada izdaje te instrumente i druga strana je obavezna osigurati novac ili druge resurse subjektu u zamjenu za te instrumente.
- (a) Ako se instrumenti kapitala izdaju prije nego subjekt primi novac ili druge resurse, subjekt treba prezentirati iznos potraživanja kao odbitnu stavku kapitala u izvještaju o finansijskom položaju, a ne kao imovinu.
 - (b) Ako subjekt primi novac ili druge resurse prije izdavanja instrumenata kapitala, i ako se od subjekta ne može zahtjevati isplata novca ili drugih primljenih resursa, subjekt treba priznati odgovarajuće povećanje kapitala u iznosu primljene naknade.
 - (c) U mjeri u kojoj su instrumenti kapitala upisani, ali nisu izdati, te subjekt još nije primio novac ili druge resurse, subjekt ne treba priznati povećanje kapitala.
- 22.8 Subjekt treba mjeriti instrumente kapitala po fer vrijednosti novca ili drugih resursa koje je primio ili može primiti, neto od direktnih troškova izdavanja instrumenata kapitala. Ako je plaćanje odgođeno i vremenska vrijednost novca je značajna, početno mjerenje treba biti utemeljeno na **sadašnjoj vrijednosti**.
- 22.9 Subjekt treba računovodstveno tretirati transakcijske troškove za transakcije kapitalom kao umanjenje kapitala, neto od svih povezanih poreznih koristi.
- 22.10 Način prezentiranja povećanje kapitala po osnovu izdavanja dionica ili drugih instrumenata kapitala u izvještaju o finansijskom položaju je određen primjenivim zakonima. Naprimjer, originalna vrijednost (ili druga nominalna vrijednost) dionica i iznos plaćen kao višak preko nominalne vrijednosti se mogu zasebno prezentirati.

Prodaja opcija, prava i jamstava

- 22.11 Subjekt treba primjeniti načela iz točaka 22.7 – 22.10 na kapital izdan kroz prodaju opcija, prava, jamstava i drugih sličnih instrumenata kapitala.

Kapitalizacija ili bonusna izdavanja dionica i dijeljenje dionica

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

Konvertibilne obaveze ili slični složeni finansijski instrumenti

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

Vlastite dionice

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

Raspodjele vlasnicima

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

Manjinski (nekontrolirajući) interes i transakcije dionicama konsolidiranog zavisnog subjekta

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

Odjeljak 23

Prihodi

Djelokrug ovog odjeljka

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

Mjerenje prihoda

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

Odgođeno plaćanje

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

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

Razmjena dobara i usluga

- 23.6 Subjekt neće priznati prihod:

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

Identificiranje transakcije koja stvara prihod

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

Prodaja proizvoda

- 23.10 Prihodi od prodaje proizvoda priznat će se kada su zadovoljeni svi sljedeći uvjeti:
- (a) subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima,
 - (b) subjekt ne zadržava kontinuirano sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom, niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima,
 - (c) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
 - (d) **vjerojatno** je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt, i
 - (e) troškovi, koji su nastali ili će nastati vezani za transakciju, mogu se pouzdano izmjeriti.
- 23.11 Procjena o tome kada je subjekt prenio kupcu značajne rizike i koristi od vlasništva, zahtijeva ispitivanje okolnosti transakcije. U većini slučajeva, prijenos rizika i koristi vlasništva podudara se s prijenosom prava vlasništva ili prijenosom posjedovanja na kupca. Ovo je slučaj kod većine trgovina na malo. U drugim slučajevima prijenos rizika i koristi od vlasništva nastaje u različito vrijeme od onoga kada se pravno prenosi vlasništvo ili posjedovanje na kupca.
- 23.12 Ako subjekt zadržava značajne rizike vlasništva, prihod se ne priznaje. Primjeri situacija u kojima subjekt može zadržati značajne rizike i koristi od vlasništva jesu:
- (a) kada subjekt zadržava obvezu za nezadovoljavajuće izvršenje, nepokriveno uobičajenim jamstvima;
 - (b) kada je primitak prihoda od pojedine prodaje uvjetovan s kupčevom prodajom njegovih proizvoda;
 - (c) kada se isporučeni proizvodi instaliraju i instaliranje je značajan dio ugovora koji subjekt još nije dovršio; i
- (d) kada kupac ima pravo opozvati kupnju iz razloga navedenoga u ugovoru o kupnji ili bez ikakvog razloga a na osnovu kupčevog diskrecionog prava, i subjekt nije siguran glede vjerojatnosti povrata
- 23.13 Ako subjekt zadržava samo beznačajni rizik vlasništva, to je transakcija prodaje i prihod se priznaje. Na primjer, subjekt priznaje prihod kada pravno zadržava vlasništvo nad robom isključivo da zaštiti naplativost dospjelog

iznosa. Slično, subjekt priznaje prihod u situacijama kada nudi povrat novca ako kupac utvrdi da roba ima grešku ili nije zadovoljan iz drugih razloga i subjekt može pouzdano procijeniti buduće povrate. U takvim slučajevima subjekt priznaje rezerviranja za povrate u skladu sa Odjeljkom 21 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.

Pružanje usluga

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

Ugovori o izgradnji

- 23.17 Kada je ishod **ugovora o izgradnji** moguće pouzdano procijeniti, prihodi i troškovi povezani s ugovorom o izgradnji trebaju se priznati kao prihod, odnosno rashod prema stupnju dovršenosti ugovornih aktivnosti na kraju izvještajnog perioda (ponekad se ovo naziva metoda stupnja dovršenosti). Pouzdana procjena ishoda zahtjeva pouzdane procjene stupnja dovršenosti, budućih troškova i naplativosti potraživanja. Paragrafi 23.21 – 23.27 obezbjeđuju upute za primjenu metode stupnja dovršenosti.
- 23.18 Zahtjevi iz ovoga Odjeljka uobičajeno se primjenjuju zasebno na svaki pojedini ugovor o izgradnji. Međutim, u određenim okolnostima bit će neophodno primijeniti ovaj Odjeljak na komponente pojedinačnog ugovora koje se mogu zasebno identificirati ili zajedno na skupinu ugovora, kako bi se na pravi način mogla prikazati suština nekog ugovora ili skupine ugovora.
- 23.19 Kad se ugovor odnosi na više stavki imovine, izgradnja svake pojedine imovine treba se smatrati kao zaseban ugovor o izgradnji kad:
- (a) su za svaku imovinu podnesene odvojene ponude,
 - (b) je svaka imovina predmet posebnog pregovaranja i kad su izvođač radova i naručitelj u mogućnosti prihvatiti ili odbiti dio ugovora koji se odnosi na pojedinu imovinu, i
 - (c) je moguće odrediti troškove i prihode svake pojedinačne imovine.
- 23.20 Skupinu ugovora, bez obzira da li se radi o jednom ili više naručitelja, treba smatrati kao jedan ugovor o izgradnji ako:
- (a) je skupina ugovora sklopljena u jednom paketu,
 - (b) su ugovori međusobno tako usko povezani da su zapravo dio jednog projekta s općom profitnom maržom, i
 - (c) se ugovori izvršavaju istovremeno ili u kontinuiranom slijedu.

Metoda stupnja dovršenosti

- 23.21 Ova metoda se koristi kod priznavanja prihoda od pružanja usluga (vidjeti paragrafe 23.14 – 23.16) i od ugovora o izgradnji (vidjeti paragrafe 23.17 – 23.20). Subjekt treba pregledati i, kada je potrebno, promijeniti procjenu prihoda i troškova kako budu napredovali aktivnosti pružanja usluga ili ugovora o izgradnji.

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

Kamate, tantijemi i dividende

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

Objavljivanja

Opća objavljivanja o prihodima

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

- (viii) svih ostalih značajnih vrsta prihoda.

Objavljivanja koja se odnose na prihod od ugovora o izgradnji

23.31 Subjekt treba objaviti sljedeće:

- (a) iznos prihoda ugovora koji su priznati kao prihod u periodu,
- (b) metode korištene za utvrđivanje prihoda ugovora koji su priznati kao prihod u periodu,
- (c) metode korištene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora koji su u toku.

23.32 Subjekt treba prezentirati:

- (a) bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove kao imovinu, i
- (b) bruto iznos obaveza prema naručiteljima za ugovorene radove kao obavezu.

Odjeljak 24 Državne potpore

Djelokrug ovog odjeljka

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

Priznavanje i mjerenje

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

Objavljivanja

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

Odjeljak 25 *Troškovi posudbe*

Djelokrug ovog odjeljka

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

Priznavanje

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

Objavljivanje

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

Odjeljak 26

Plaćanja po osnovu dionica

Djelokrug ovog odjeljka

- 26.1 Ovaj odjeljak treba primjeniti kod računovodstvenog tretmana svih **plaćanja po osnovu dionica** uključujući:
- (a) **Plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju instrumentima kapitala** u kojima subjekt dobra ili usluge stiče u razmjeni za instrumente **kapitala** subjekta (uključivši dionice ili opcije na dionice);
 - (b) **Plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju u novcu** u kojima subjekt stiče dobra ili usluge na način da nastalu obavezu prema dobavljačima tih dobara ili usluga mjeri na temelju cijene (ili vrijednosti) dionica ili drugih instrumenata kapitala subjekta; i
 - (c) transakcije u kojima subjekt prima ili stiče dobra ili usluge i u kojima prema uvjetima sporazuma subjekt ili dobavljač dobara, odnosno pružatelj usluga može birati hoće li subjekt transakciju podmiri u novcu (ili drugoj imovini) ili izdavanjem instrumenata kapitala.
- 26.2 Transakcije po osnovu dionica koje se podmiruju u novcu obuhvaćaju prava utemeljena na povećanju vrijednosti dionica. Na primjer, subjekt može zaposlenicima u okviru njihovih primanja dodijeliti pravo zasnovano na povećanju vrijednosti dionice kao dio njihovog paketa nagrađivanja, pri čemu zaposlenici imaju pravo na buduće novčane isplate (a ne na instrumente kapitala) zasnovane na povećanju cijene dionice subjekta iznad određenog nivoa u određenom periodu. Ili, subjekt svojim zaposlenicima može dati pravo na buduće novčane isplate na način da im da pravo na dionice (uključujući dionice koje trebaju biti izdate prilikom izvršenja opcije na dionice) za koje ili postoji obaveza otkupa (npr. nakon prestanka radnog odnosa), ili za koje zaposlenici mogu odlučiti da su otkupive.

Priznavanje

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

Priznavanje kada su ispunjeni uvjeti sticanja prava

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

Mjerenje plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju kapitalom

Načelo mjerenja

- 26.7 Za transakcije plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju kapitalom, subjekt treba mjeriti primljena dobra ili usluge, te odgovarajuće povećanje kapitala, po fer vrijednosti stečenih dobara ili usluga, osim ako fer vrijednost nije moguće pouzdano procijeniti. Ako subjekt nije u mogućnosti pouzdano procijeniti fer vrijednost stečenih

dobara ili usluga, subjekt treba mjeriti njihovu vrijednost, te odgovarajuće povećanje kapitala, na temelju fer vrijednosti datih instrumenata kapitala. U svrhu primjene ovog zahtjeva na transakcije sa zaposlenicima ili drugim stranama koje pružaju slične usluge, subjekt treba mjeriti fer vrijednost primljenih usluga na temelju fer vrijednosti datih instrumenata kapitala, jer obično nije moguće pouzdano procijeniti fer vrijednost primljenih usluga.

- 26.8 Kod transakcija sa zaposlenicima (uključujući i druge koji osiguravaju slične usluge), fer vrijednost instrumenata kapitala treba se mjeriti na datum dodjeljivanja. Kod transakcija sa drugim stranama izuzev zaposlenika, datum mjerenja je datum kada subjekt stiče dobra ili druga strana pruži uslugu.
- 26.9 Dodjela instrumenata kapitala može biti uvjetovana ispunjenjem određenih uvjeta sticanja od strane zaposlenika koji se odnose na usluge ili rezultate rada. Na primjer, dodjela dionica ili dioničkih opcija zaposleniku uobičajeno je uvjetovana ostankom zaposlenika u radnom odnosu sa subjektom tokom određenog vremena. Mogu postojati i određeni uvjeti vezani uz rezultate koje je potrebno ostvariti, kao što je postizanje određenog orasta dobiti subjekta (netržišni uvjeti sticanja) ili određeno povećanje cijene dionice subjekta (tržišni uvjeti sticanja). Sve uvjete sticanja koji se odnose samo na usluge zaposlenog ili na netržišni uvjet u pogledu rezultata rada treba uzeti u obzir kod procjene broja instrumenata kapitala čije se sticanje očekuje. Naknadno, subjekt treba provjeriti tu procjenu, ako je neophodno, ako nove informacije ukazuju da se broj instrumenata kapitala čije se sticanje očekuje razlikuje od prethodne procjene. Na datum sticanja, subjekt treba provjeriti procjenu radi izjednačavanja sa brojem instrumenata kapitala koji se konačno stiču. Svi tržišni uvjeti sticanja i nesticajni uvjeti trebaju se uzeti u obzir kada se procjenjuje fer vrijednost dionica ili opcija na dionice na datum mjerenja, bez naknadnog usklađivanja nezavisno o ishodu.

Dionice

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

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

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

Izmjene uvjeta pod kojima su izdati instrumenti kapitala

- 26.12 Ukoliko subjekt izmjeni uvjete sticanja na način koji je povoljan za zaposlenog, na primjer, kroz smanjenje cijene izvršenja opcije ili smanjenjem perioda sticanja ili izmjenom ili eliminiranjem uvjeta vezanih za rezultate, subjekt treba uzeti u obzir izmijenjene uvjete sticanja prilikom računovodstvenog tretmana plaćanja po osnovu dionica, kako slijedi:
- (a) Ako izmjena povećava fer vrijednost dodijeljenih instrumenata kapitala (ili povećava broj dodijeljenih instrumenata kapitala), izmjerenu odmah prije ili poslije izmjene, subjekt treba uključiti dodijeljenu inkrementalnu fer vrijednost u mjerenje iznosa priznatog za primljene usluge kao naknadu za dodijeljene instrumente kapitala. Dodijeljena inkrementalna fer vrijednost je razlika između fer vrijednosti izmijenjenog instrumenta kapitala i prvobitne vrijednosti instrumenta kapitala, pri čemu su obadviije procijenjene na datum izmjene. Ako se izmjena desi tokom perioda sticanja, dodijeljena inkrementalna fer vrijednost se uzima u obzir kod mjerenja iznosa priznatog za primljene usluge tokom perioda od datuma izmjene pa sve do datuma kada se izmijenjeni instrumenti kapitala stiču, kao dodatak iznosu temeljenom na fer vrijednosti prvobitnih instrumenata kapitala na datum dodijeljivanja, koji se priznaje tokom preostalog prvobitnog perioda sticanja.
 - (b) Ako izmjena smanjuje ukupnu fer vrijednost ugovora plaćanja po osnovu dionica, ili očigledno na neki drugi način nije povoljna za zaposlenog, subjekt ipak treba računovodstveno tretirati primljene usluge kao naknadu za dodijeljene instrumente kapitala kao da se izmjena nije ni dogodila.

Otkazivanja i podmirenja

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

Plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju u novcu

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

Transakcije plaćanja po osnovu dionica s alternativom podmirenja u novcu

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

U okolnostima pod (a) i (b), subjekt treba tretirati transakcije kao plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju kapitalom u skladu sa paragrafima 26.7 – 26.13.

Planovi grupe

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

Planovi odobreni od vlade

- 26.17 Neke lokalna zakonodavstva imaju zakonski utemeljene programe po kojima ulagatelji kapitala (kao što su zaposlenici) mogu steći kapital bez pružanja dobara ili usluga koji se mogu zasebno identificirati (ili pružanjem

dobara ili usluga koje su očigledno manje vrijednosti od fer vrijednosti dodijeljenih instrumenata kapitala). Ovo ukazuje da je druga naknada primljena ili će biti primljena (kao što su prošle ili buduće usluge zaposlenih). Ovo su transakcije plaćanja po osnovu dionica koje se podmiruju kapitalom i koje su u okviru djelokruga ovog odjeljka. Subjekt treba mjeriti primljena (ili koja će se primiti) dobra ili usluge koje se ne mogu identificirati kao razliku između fer vrijednosti plaćanja po osnovu dionica i fer vrijednosti svih dobara ili usluga koje su primljene (ili koje će biti primljene) i koji se mogu identificirati, mjenjenih na datum dodjeljivanja.

Objavlivanja

- 26.18 Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o prirodi i obimu plaćanja po osnovu dionica koji su postojali tokom perioda:
- (a) opis svakog tipa sporazuma o plaćanju po osnovu dionica koji je postojao u bilo kojem trenutku tokom perioda, uključivši opće uvjete i uvjete svakog sporazuma, kao što su zahtjevi vezani za uvjete sticanja, najdulji period valjanosti datih opcija te način podmirenja (npr. u novcu ili instrumentima kapitala). Subjekt sa suštinski sličnim tipovima sporazuma o isplata po osnovu dionica može navedene informacije objaviti skupno.
 - (b) Broj i prosječne ponderirane izvršne cijene dioničkih opcija za svaku sljedeću skupinu opcija
 - (i) opcije nepodmirene na početku perioda.
 - (ii) opcije date tokom perioda.
 - (iii) opcije izgubljene tokom perioda.
 - (iv) opcije izvršene tokom perioda.
 - (v) opcije istekle tokom perioda.
 - (vi) opcije nepodmirene na kraju perioda.
 - (vii) opcije izvršive na kraju perioda.
- 26.19 Za sporazume plaćanja po osnovu dionica koji se podmiruju kapitalom, subjekt treba objaviti informacije o načinu mjerenja fer vrijednosti primljenih dobara ili usluga ili vrijednosti dodijeljenih instrumenata kapitala. Ako je korištena metodologija vrednovanja, subjekt treba objaviti primjenjenu metodu i razloge odabira iste.
- 26.20 Za sporazume plaćanja po osnovu dionica koji se podmiruju u novcu, subjekt treba objaviti informacije o načinu mjerenja obaveze.
- 26.21 Za sporazume plaćanja po osnovu dionica koji su izmijenjeni tokom perioda, subjekt treba objaviti objašnjenja tih izmjena.
- 26.22 Ako je subjekt dio grupnog plana plaćanja po osnovu dionica, i ako priznaje i mjeri svoje rashode plaćanja po osnovu dionica na osnovu razumnog rasporeda troškova priznatih za grupu, treba objaviti tu činjenicu i osnovu za raspored (vidjeti paragraf 26.16).
- 26.23 Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o učinku transakcija plaćanja po osnovu dionica na dobit ili gubitak subjekta za period i na finansijski položaj:
- (a) ukupni rashod priznat u dobiti ili gubitku za period.
 - (b) ukupni knjigovodstveni iznos na kraju perioda za obaveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja po osnovu dionica.

Odjeljak 27

Umanjenje vrijednosti imovine

Cilj i djelokrug

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

Umanjenje vrijednosti zaliha

Prodajna cijena umanjena za troškove dovršenja i prodaje

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

Ukidanje umanjenja vrijednosti

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

Umanjenje vrijednosti imovine osim zaliha

Opća načela

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

Pokazatelji umanjena vrijednosti

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

Vanjski izvori informacija

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

Interni izvori informacija

- (e) postoji dokaz zastarjelosti ili fizičkog oštećenja sredstva;
- (f) značajne promjene su se dogodile tokom perioda ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti sa negativnim učinkom na subjekt, u obimu ili načinu na koji se imovina koristi ili očekuje koristiti. Te promjene obuhvaćaju imovinu koja se stavlja van upotrebe, planove za prestanak ili restrukturiranje poslovanja kojem imovina pripada, planove za otuđenje imovine prije prethodno očekivanog datuma, i ponovnu procjenu korisnog vijeka upotrebe imovine kao ograničenog prije nego neograničenog;
- (g) postoji dokaz iz internih izvještaja koji pokazuje da ekonomska uspješnost imovine već je ili će biti lošija nego se očekuje. U tom kontekstu, ekonomska uspješnost podrazumijeva rezultate poslovanje i novčane tokove.
- 27.10 Ako postoji pokazatelj da vrijednost imovine može biti umanjena, to može ukazivati da bi subjekt trebao provjeriti preostali korisni vijek upotrebe, **metodu amortizacije** ili **ostatak vrijednosti** imovine i uskladiti ih prema odjeljku ovog MSFI koji se može primijeniti na imovinu (npr. Odjeljak 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i Odjeljak 18 *Nematerijalna imovina osim goodwilla*), čak i ako gubitak od umanjena vrijednosti imovine nije priznat za tu imovinu.

Mjerenje nadoknadivog iznosa

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

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje

- 27.14 Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je iznos koji se može dobiti prodajom imovine ili jedinice koja stvara novac u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih stranaka, umanjena za troškove otuđenja.

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

Vrijednost u upotrebi

- 27.15 Vrijednost u upotrebi je **sadašnja vrijednost** budućih novčanih tokova koji se očekuju da će pritijecati od imovine. Procjena vrijednosti imovine u upotrebi uključuje sljedeće korake:
- procjenu budućih novčanih priliva i odliva koji proizlaze iz neprekinute upotrebe imovine i iz njegovog konačnog otuđenja, i
 - primjenu odgovarajuće diskontne stope na gore navedene buduće novčane tokove.
- 27.16 Sljedeći elementi se odražavaju pri izračunu vrijednosti u uporabi:
- procjena budućih novčanih tokova koji se očekuju od upotrebe imovine,
 - očekivanje mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova,
 - vremenska vrijednost novca, koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamata,
 - cijena neizvjesnosti inherentna imovini,
 - ostali faktori, kao što je nelikvidnost koju će učesnici na tržištu uzeti u obzir pri određivanju cijene budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje od imovine.
- 27.17 Pri mjerenju vrijednosti u upotrebi, procjenjivanje budućih novčanih tokova treba uključiti:
- projekcije novčanih priliva od neprekidne upotrebe imovine;
 - projekcije novčanih odliva koji nužno nastaju pri stvaranju novca iz neprekinute upotrebe imovine (uključujući novčane odlive za dovođenje imovine u upotrebu) i koji se mogu direktno pripisati ili na razuman i dosljedan način rasporediti na imovinu, i
 - neto novčane tokove, ako postoje, koji se očekuju primiti (ili platiti) za otuđenje imovine na kraju korisnog vijeka upotrebe u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih stranaka.
- Subjekt može koristiti neke prethodne finansijske proračune ili predviđanja pri procjeni novčanih tokova, ako su raspoloživi. Da bi se procijenili novčani tokovi izvan perioda obuhvaćenih posljednjim proračunima ili predviđanjima, subjekt se može koristiti ekstrapolacijom projekcija temeljenu na proračunima ili predviđanjima koristeći stabilne ili opadajuće stope rasta za naredne godine, osim ako se može opravdati rastuća stopa.
- 27.18 Procjene budućih novčanih tokova neće uključivati:
- novčane prilive ili odlive od finansijskih aktivnosti, ili
 - povrate ili plaćanja poreza na dobit.
- 27.19 Budući novčani tokovi trebaju se procijeniti za imovinu u njezinom sadašnjem stanju. Procjene budućih novčanih tokova ne trebaju sadržavati procijenjene buduće novčane prilive ili odlive koji se očekuju da će proisteći iz:
- budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obavezu; ili
 - poboljšanja ili povećanja uspješnosti imovine.
- 27.20 Diskontna stopa (stope) koja se koristi u izračunavanju sadašnje vrijednosti treba biti stopa (stope) prije poreza koja odražava tekuće tržišne procjene:
- vremenske vrijednosti novca, i
 - rizika specifičnih sredstvu za koje nije proveden ispravak procjene budućih novčanih tokova.

Diskontna stopa (stope) koja se koristi za određivanje vrijednosti sredstva u upotrebi ne odražava rizike u odnosu na koje su prepravljene procjene budućih novčanih tokova, kako bi se izbjeglo dvostruko obračunavanje.

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

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

Dodatni zahtjevi kod umanjenja vrijednosti goodwilla

- 27.24 Goodwill se, sam po sebi, ne može prodati. Goodwill ne stvara novčane tokove subjektu koji su nezavisni od novčanih tokova druge imovine. Kao posljedica, fer vrijednost goodwilla se ne može direktno mjeriti. Stoga se fer vrijednost goodwilla mora izvoditi iz mjerenja fer vrijednosti jedinice(a) koja stvara novac koje je goodwill sastavni dio.
- 27.25 U svrhe testiranja umanjenja vrijednosti imovine, goodwill stečen tokom poslovnog spajanja će, počevši od datuma sticanja, biti raspodijeljen na sve sticateljeve jedinice koje stvaraju novac, za koje se očekuju ekonomske koristi od sinergije takvog spajanja, nezavisno o tome da li su ostala stečena imovina i obaveze stečenog subjekta dodijeljeni tim jedinicama.
- 27.26 Dio nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac se može pripisati manjinskom (nekontrolirajućem) interesu u goodwillu. U svrhe testiranja umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac sa goodwill-om, a koja nije u potpunom vlasništvu, knjigovodstveni iznos te jedinice se nominalno prilagodava, prije usporedbe sa njenim nadoknadivim iznosom, kroz određivanje bruto knjigovodstvenog iznosa goodwilla raspoređenog na jedinicu da bi se uključio goodwill koji se može pripisati manjinskom (nekontrolirajućem) interesu. Ovaj nominalno prilagođen knjigovodstveni iznos se tada uspoređuje sa nadoknadivim iznosom jedinice kako bi se utvrdilo da li je umanjena vrijednost jedinice koja stvara novac.
- 27.27 Ako se goodwill ne može rasporediti na pojedinačnu jedinicu koja stvara novac (ili grupe jedinica koje stvaraju novac) na sistematskoj osnovi, onda u svrhe testiranja goodwilla subjekt treba testirati umanjenje vrijednosti goodwilla određivanjem nadoknadivog iznosa za (a) ili (b):
- (a) stečeni subjekt u cjelini, ako se goodwill odnosi na stečeni subjekt koji još nije integriran. Integriran podrazumijeva da je stečeno poslovanje restrukturirano ili razdvojeno u izvještajni subjekt ili druge zavisne subjekte.
 - (b) cijela grupa subjekata, isključujući bilo koji subjekt koji nije integriran, ako se goodwill odnosi na subjekt koji nije integriran.

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

Ukidanje gubitaka od umanjenja vrijednosti

- 27.28 Gubitak od umanjenja vrijednosti goodwilla se ne treba ukidati u narednom periodu.
- 27.29 Za svu imovinu, osim goodwilla, subjekt treba na svaki izvještajni datum procijeniti da li postoje pokazatelji da gubitak od umanjenja vrijednosti priznat u prethodnim periodima možda više ne postoji ili je možda manji. Pokazatelji da je gubitak od umanjenja vrijednosti manji ili više ne postoji su općenito suprotni onim

pokazateljima definiranim u paragrafu 27.9. Ako takvi pokazatelji postoje, subjekt treba utvrditi da li ukinuti dio ili cjelokupan gubitak od umanjenja vrijednosti iz prethodnih perioda. Procedura za takvu procjenu će zavisiti o tome da li je prethodni gubitak od umanjenja vrijednosti bio utemeljen na:

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

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

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

- (a) Subjekt treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine na tekući izvještajni datum.
- (b) Ako procijenjeni nadoknadivi iznos pojedine imovine prelazi njezin knjigovodstveni iznos, subjekt treba povećati knjigovodstveni iznos do nadoknadivog iznosa, pod ograničenjima opisanim pod (c) u daljnjem tekstu. To povećanje je ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti. Subjekt treba odmah priznati ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti u dobiti ili gubitku.
- (c) Ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti ne može povećati knjigovodstveni iznos imovine iznad knjigovodstvenog iznosa koji bi se utvrdio (neto od amortizacije) da gubitak od umanjenja vrijednosti imovine nije priznat u prethodnim periodima.
- (d) Nakon ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti, subjekt treba prilagoditi trošak amortizacije te imovine u narednim periodima u svrhu rasporeda revidiranog knjigovodstvenog iznosa imovine, umanjenog za ostatak vrijednosti (ako postoji), na sistematskoj osnovi kroz preostali korisni vijek upotrebe.

Ukidanje kada je nadoknadivi iznos procijenjen za jedinicu koja stvara novac

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

- (a) Subjekt treba procijeniti nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac na tekući izvještajni datum.
- (b) Ako procijenjeni nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac prelazi njezin knjigovodstveni iznos, to povećanje predstavlja ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti. Subjekt treba rasporediti iznos tog ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti na imovinu te jedinice, osim na goodwill, razmjerno knjigovodstvenom iznosu te imovine, pod ograničenjima opisanim pod (c) u daljnjem tekstu. Ta povećanja knjigovodstvenog iznosa treba tretirati kao ukidanje gubitaka od umanjenja vrijednosti za pojedinu imovinu, te odmah priznati u dobiti ili gubitku.
- (c) Pri raspoređivanju ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti za jedinicu stvara novac, knjigovodstvena vrijednost neke imovine ne treba se povećati iznad nižeg od sljedećih vrijednosti:
 - (i) njenog nadoknadivog iznosa, i
 - (ii) knjigovodstvene vrijednosti koja bi se mogla odrediti (neto od amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja vrijednosti priznatog za tu imovinu u prethodnim periodima.
- (d) Svaki višak iznosa ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti koji se ne može rasporediti na imovinu, zbog ograničenja navedenog u (c), treba se razmjerno rasporediti na drugu imovinu jedinice koje stvara novac, osim goodwilla.
- (e) Nakon priznavanja ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti, ako je primjenjivo, subjekt treba prilagoditi iznos troška amortizacije za svaku imovinu u okviru jedinice koja stvara novac u narednim periodima u svrhu rasporeda revidiranog knjigovodstvenog iznosa imovine, umanjenog za ostatak vrijednosti (ako postoji), na sistematskoj osnovi kroz preostali korisni vijek upotrebe.

Objavlivanja

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

- (a) iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti imovine koji su priznati u dobitcima i gubicima tokom perioda i stavku(e) izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti (i računa dobiti i gubitka, ako je prezentiran) u kojima se ti gubici nalaze.
- (b) iznos ukidanja gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobitcima i gubicima tokom perioda i stavku(e) izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti (i računa dobiti i gubitka, ako je prezentiran) u kojima su ti gubici ukinuti.

27.33 Subjekt treba objaviti informacije zahtijevane u paragrafu 27.32 za svaku od sljedećih skupina imovine:

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

Odjeljak 28

Primanja zaposlenih

Djelokrug odjeljka

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

Opće načelo priznavanja svih primanja zaposlenih

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

Kratkoročna primanja zaposlenih

Primjeri

- 28.4 Kratkoročna primanja zaposlenih uključuju stavke kao što su:
- (a) plaće, zarade i doprinosi za socijalno osiguranje;
 - (b) naknade za kratkorčna odsustva (kao što su plaćeni godišnji odmor, plaćeno bolovanje), kada se očekuje da se odsustva dese u okviru dvanaest mjeseci poslije kraja perioda u kojem je zaposlenik pružio svoje s njima povezane usluge;
 - (c) učešća u dobiti i obaveze za bonuse, koje dospijevaju u okviru dvanaest mjeseci od kraja perioda u kojem zaposleni pružaju svoje s njima povezane usluge; i
 - (d) nenovčane naknade (kao što su zdravstvena zaštita, smještaj, korištenje automobile te besplatno ili uz povlaštenu cijenu korištenje dobara ili usluga) za trenutno zaposlene.

Mjerenje kratkoročnih primanja općenito

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

Priznavanje i mjerenje – kratkoročna plaćena odsustva

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

Priznavanje – planovi učešća u dobiti i bonusa

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

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

- 28.9 Primanja poslije prestanka zaposlenja uključuju, na primjer:
- (a) primanja nakon penzionisanja, kao što su penzije, i
 - (b) druga primanja poslije prestanka zaposlenja, kao što su životno osiguranje poslije prestanka zaposlenja i zdravstvena njega poslije prestanka zaposlenja.
- Aranžmani prema kojima subjekt obezbjeđuje primanja poslije prestanka zaposlenja su **planovi primanja poslije prestanka zaposlenja**. Subjekt primjenjuje ovaj odjeljak na sve takve aranžmane, bez obzira na to uključuju li oni ili ne i osnivanje posebnog subjekta koji prima doprinose i koji isplaćuje primanja. U nekim slučajevima, ovi aranžmani proizilaze iz aktivnosti subjekta čak i pri odsustvu formalnog, dokumentovanog plana.
- 28.10 Planovi primanja poslije zaposlenja razvrstavaju se kao **planovi definisanih doprinosa** ili kao **planovi definisanih primanja**, zavisno od glavnih uslova i okolnosti.
- (a) Planovi definisanih doprinosa su planovi primanja poslije prestanka zaposlenja po kojima subjekt plaća fiksne doprinose u zaseban subjekt (fond) i nema zakonske niti izvedene obaveze da plaća dalje doprinose ili čini direktne isplate zaposlenima, ako fond nema dovoljno sredstava za isplatu svih primanja koja se odnose na usluge zaposlenih u tekućem i prethodnim periodima. Dakle, iznos primanja poslije prestanka zaposlenja koje je zaposlenik primio jeste određen iznosom doprinosa koje je subjekt uplatio (a možda i sam zaposleni) planu primanja poslije prestanka zaposlenja ili osiguravatelju, zajedno sa povratom na ulaganja proizašlih iz doprinosa.
 - (b) Planovi definisanih primanja su planovi primanja po prestanku zaposlenja koji nisu planovi definisanih doprinosa. Prema planu definisanih primanja, subjektova obaveza je da obezbijedi dogovorena primanja sadašnjim i bivšim zaposlenicima, i aktuarski rizik (da će primanja koštati više ili manje nego što se očekuje) i rizik ulaganja (da će se povrat na sredstva izdvojena u fond razlikovati od očekivanih) suštinski padaju na teret subjekta. Ako je aktuarsko ili ulagačko iskustvo lošije od očekivanog, obaveza subjekta se može povećati i obrnuto, u slučaju da je aktuarsko ili ulagačko iskustvo bolje od očekivanog.

Planovi više poslodavaca i državni planovi

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

Osigurana primanja

- 28.12 Subjekt može platiti premije osiguranja radi finansiranja plana primanja poslije prestanka zaposlenja. Subjekt će da tretira takav plan kao plan definisanih doprinosa, osim ako subjekt ima zakonsku ili izvedenu obavezu da ili:

- (a) direktno isplati primanja zaposlenih kada dospijevaju, ili
- (b) da uplati daljnje iznose ako osiguravatelj ne isplati sva buduća primanja zaposlenih koja se odnose na rad u tekućem i ranijim periodima.

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

Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definisanih doprinosa

Priznavanje i mjerenje

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

Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definisanih primanja

Priznavanje

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

Mjerenje obaveze za definisano primanje

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

Uključivanje stečenih i nestečenih primanja

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

Diskontiranje

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

Aktuarska metoda vrednovanja

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

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

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

Uvođenje plana, promjene, smanjenja i podmirenja

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

Sredstva plana definisanih primanja

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

Trošak plana definisanih primanja

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

Priznavanje – izbor računovodstvene politike

- 28.24 Od subjekta se zahtijeva da prizna sve aktuarske dobitke i gubitke u periodu u kome nastanu. Subjekt će:
- priznati sve aktuarske dobitke i gubitke u dobit ili gubitak, ili
 - priznati sve aktuarske dobitke i gubitke u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti
- što predstavlja izbor računovodstvene politike. Subjekt će izabranu računovodstvenu politiku primjenjivati dosljedno za sve njegove planove definisanih primanja i sve aktuarske dobitke i gubitke. Aktuarski dobitci i gubici koji su priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti će se prezentirati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.
- 28.25 Neto promjena obaveze za definisana primanja koja je priznata kao trošak plana definisanih primanja uključuje
- promjenu obaveze za definisana primanja proizašlu iz pruženih usluga zaposlenih tokom izvještajnog perioda.
 - kamatu na obaveze po osnovu definisanih primanja tokom izvještajnog perioda.
 - povrat na bilo koja sredstva plana i neto promjenu fer vrijednosti priznatog prava na nadoknadu (vidjeti paragraf 28.28) tokom izvještajnog perioda.
 - aktuarske dobitke i gubitke nastale tokom izvještajnog perioda.
 - povećanja ili smanjenja obaveze za definisana primanja proizašla iz uvođenja novog plana ili promjene postojećeg plana u izvještajnom periodu (vidjeti paragraf 28.21)
 - smanjenja obaveze za definisana primanja proizašlog iz smanjenja ili podmirenja postojećeg plana u izvještajnom periodu (vidjeti paragraf 28.21)
- 28.26 Usluga zaposlenih dovodi do nastanka obaveze po planu definisanih primanja, čak i ako su primanja uslovljena budućim zaposlenjima (drugim riječima, ona još nisu stečena). Usluga zaposlenog prije datuma sticanja prava dovodi do nastanka izvedene obaveze jer, na datum svaki naredni izvještajni datum, se smanjuje iznos buduće usluge koju će neki zaposleni morati da izvrši prije sticanja prava na dato primanje. Prilikom mjerenja svoje obaveze po osnovu definisanog primanja, subjekt razmatra vjerovatnoću da neki zaposlenici možda neće zadovoljiti zahtjeve za sticanje. Slično tome, iako određena primanja po prestanku zaposlenja (na primjer, zdravstvena zaštita po prestanku zaposlenja) postaju plativa jedino ako nastane određeni događaj kad zaposlenik nije više zaposlen (na primjer bolest), obaveza nastaje kada zaposlenik izvrši uslugu koja će mu obezbijediti pravo na tu naknadu ukoliko se određeni događaj desi. Vjerovatnoća da će se određeni događaj desiti utiče na mjerenje date obaveze, ali ne određuje da li ta obaveza postoji.
- 28.27 Ukoliko su definisana primanja umanjena za iznos koji će zaposlenima biti plaćen u okviru plana sponzorisanog od države, subjekt će mjeriti svoju obavezu po osnovu definisanih primanja na osnovici koja odražava primanja plativa po državnom planu, ali samo ako:
- su ovi planovi propisani prije izvještajnog datuma, ili
 - prošlost ili drugi pouzdan dokaz ukazuju da će se ta državna primanja promijeniti na neki predvidljiv način, na primjer, u skladu sa budućim promjenama općeg nivoa cijena ili općeg nivoa zarada.

Refundiranja

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

Ostala dugoročna primanja zaposlenih

- 28.29 Ostala dugoročna primanja zaposlenih uključuju, na primjer
- (a) dugoročna plaćena odsustva kao što je odsustvo na osnovu dugog staža ili slično.
 - (b) primanja na osnovu dugog staža.
 - (c) primanja po osnovu dugoročne nesposobnosti.
 - (d) učešće u dobiti i bonusi plativi dvanaest mjeseci ili više nakon kraja perioda u kome je zaposleni izvršio s tim povezane usluge.
 - (e) odložena naknada koja dopijeva dvanaest mjeseci ili više nakon kraja perioda u kome je zarađena.
- 28.30 Subjekt će priznati obavezu za ostala dugoročna primanja zaposlenih mjerenu kao neto sumu sljedećih iznosa:
- (a) sadašnja vrijednost obaveza po osnovu primanja na izvještajni datum, minus
 - (b) fer vrijednost sredstava plana (ako postoje) na izvještajni datum, iz kojih se direktno podmiruju te obaveze.
- Subjekt će priznati promjene u obavezi u skladu sa paragrafom 28.23.

Otpremnine

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

Priznavanje

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

Mjerenje

- 28.36 Subjekt će mjeriti otpremnine kao najbolju procjenu izdatka koji bi se zahtijevao za izmirenje obaveze na izvještajni datum. U slučaju ponude date radi ohrabrivanja dobrovoljnog prihvatanja statusa viška, mjerenje otpremnine treba se zasnivati na broju zaposlenih za koje se očekuje da će prihvatiti tu ponudu.
- 28.37 Kada otpremnine dopijevaju za isplatu za duže od 12 mjeseci nakon završetka izvještajnog perioda, treba ih mjeriti prema njihovoj diskontovanoj sadašnjoj vrijednosti.

Planovi grupe

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

Objavljivanja

Objavljivanja o kratkoročnim primanjima zaposlenih

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

Objavljivanja o planovima definisanih doprinosa

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

Objavljivanja o planovima definisanih primanja

- 28.41 Subjekt će objaviti sljedeće informacije o planovima definisanih primanja (osim za plan definisanih primanja više poslodavaca koji je računovodstveno obuhvaćen kao plan definisanih doprinosa u skladu sa paragrafom 28.11 i na koji se primjenjuju zahtjevi objavljivanja iz paragrafa 28.40). Ukoliko subjekt ima više od jednog plana definisanih primanja, ova objavljivanja se mogu vršiti zborno, odvojeno za svaki plan ili takvim grupisanjem koje se smatra najkorisnijim:
- (a) opšti opis tipa datog plana, uključujući politiku finansiranja.
 - (b) računovodstvenu politiku subjekta za priznavanje aktuarskih dobitaka i gubitaka (u dobitku ili gubitku ili kao stavke ostale sveobuhvatne dobiti) i iznos aktuarskih dobitaka i gubitaka priznatih tokom perioda.
 - (c) narativno objašnjenje ukoliko subjekt primjenjuje bilo koje pojednostavljenje iz paragrafa 28.19 pri mjerenju obaveze po osnovu definisanih primanja.
 - (d) datum posljednjeg sveobuhvatnog aktuarskog vrednovanja i, ukoliko on nije na izvještajni datum, opis usklađivanja izvršenih radi mjerenja obaveze po osnovu definisanih primanja na izvještajni datum.
 - (e) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja obaveza po osnovu definisanih primanja prikazujući odvojeno isplaćena primanja i sve ostale promjene.
 - (f) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja fer vrijednosti sredstava plana i početnog i krajnjeg stanja bilo kog prava na refundaciju priznatog kao sredstvo, prikazujući odvojeno, ako je primjenjivo:
 - (i) doprinose;
 - (ii) isplaćena primanja; i
 - (iii) ostale promjene sredstava plana.
 - (g) ukupne troškove koji se odnose na plan definisanih primanja za period, objavljujući odvojeno iznose
 - (i) priznate u dobit ili gubitak kao rashod, i
 - (ii) uključene u nabavnu vrijednost nekog sredstva.
 - (h) za svaku veću klasu sredstava plana, što uključuje ali nije ograničeno na instrumentekapitala, dužničke instrumente, nekretnine i sva druga sredstva, procenat ili iznos koji svaka veća klasa čini u fer vrijednosti cjelokupnih sredstava plana na izvještajni datum.
 - (i) iznose sadržane u fer vrijednosti sredstava plana za:
 - (i) svaku klasu sopstvenih finansijskih instrumenata subjekta, i
 - (ii) svaku nekretninu ili druga sredstva koja subjekt koristi.
 - (j) stvarni povrat na sredstva plana.

- (k) glavne korištene aktuarske pretpostavke, uključujući, gde je primjenljivo:
- (i) diskontne stope;
 - (ii) očekivane stope povrata na svako sredstvo plana za periode prikazane u finansijskim izvještajima;
 - (iii) očekivane stope rasta zarada;
 - (iv) stope trenda zdravstvenih troškova;
 - (v) sve druge korištene značajne aktuarske pretpostavke.

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

Objavljivanja o drugim dugoročnim primanjima

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

Objavljivanja o otpremninama

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

Odjeljak 29

Porez na dobit

Djelokrug ovog odjeljka

- 29.1 Za svrhe ovog Standarda, **porez na dobit** uključuje sve domaće i inostrane poreze koji se zasnivaju na **oporezivoj dobiti**. Porez na dobit takođe uključuje poreze, kao što su porezi po odbitku, koje plaća zavisni subjekt, pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat pri raspodjeli, subjektu koji sačinjava izvještaj.
- 29.2 Ovaj odjeljak se odnosi na računovodstvo poreza na dobit. Od subjekta se zahteva da prizna tekuće i buduće porezne posljedice transakcija i ostalih događaja koji su priznati u finansijskim izvještajima. Priznate porezne iznose čine **tekući porez** i **odloženi porez**. Tekući porez je iznos obaveze (povrata) koji se odnosi na oporezivu dobit (porezni gubitak) za tekući period ili prethodne periode. Odloženi porez je porez koji je plativ ili povrativ u budućim periodima, obično kao rezultat pokrivanja ili izmirenja **sredstava** ili **obaveza** subjekta za iznos knjigovodstvene vrijednosti i poreznih efekata prenosa neiskorištenih poreznih gubitaka i poreznog kredita.

Računovodstveni postupci u vezi sa porezom na dobit

- 29.3 Subjekt računovodstveno tretira porez na dobit sljedećim postupcima od (a) do (i):
- (a) priznavanje tekućeg poreza, mjenenog kao iznos koji uključuje efekte mogućih ishoda pregleda od strane poreznih vlasti (paragrafi 29.4-29.8).
 - (b) identifikacija sredstava i obaveza za koje se očekuje da će uticati na oporezivu dobit ukoliko su bili nadoknađeni ili izmireni za njihov sadašnji knjigovodstveni iznos (paragrafi 29.9 i 29.10)
 - (c) određivanje **porezne osnove** sljedećih stavki na kraju **izvještajnog perioda**:
 - (i) sredstava i obaveza pod (b). Porezna osnova sredstava i obaveza se utvrđuje prema posljedicama prodaje sredstava ili izmirenja obaveza za njihov sadašnji knjigovodstveni iznos (paragrafi 29.11 i 29.12).
 - (ii) drugih stavki koje imaju poreznu osnovu iako nisu priznate kao sredstva ili obaveze, tj. stavke priznate kao prihod ili rashod i koje će biti oporezive ili odbitne stavke u budućim periodima (paragraf 29.13).
 - (d) izračunavanje bilo kojih **privremenih razlika**, neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenog poreznog kredita (paragraf 29.14).
 - (e) priznavanje **odloženih poreznih sredstava** i **odloženih poreznih obaveza** nastalih iz privremenih razlika, neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenog poreznog kredita (paragrafi 29.15-29.17).
 - (f) mjerenje odloženih poreznih sredstava i obaveza u iznosu koji uključuje efekte mogućih ishoda pregleda od strane poreznih vlasti, korištenjem poreznih stopa za koje se, na osnovu poreznih propisa koji su važeći ili suštinski važeći na kraju izvještajnog perioda, očekuje da se primenjuju kada se odloženo porezno sredstvo realizuje ili odložena porezna obaveza izmiri (paragrafi 29.18-29.25).
 - (g) priznavanje ispravke vrijednosti odloženih poreznih sredstava tako da se neto iznos izjednači sa najvišim iznosom za koji je verovatno da će biti realizovan na osnovu tekuće ili buduće oporezive dobiti (paragrafi 29.21 i 29.22).
 - (h) alokacija tekućeg i odloženog poreza na povezane komponente **dobiti ili gubitka, ostale sveobuhvatne dobiti i kapitala** (paragraf 29.27).
 - (i) prezentacija i objavljivanje zahtjevanih informacija (paragrafi 29.28-29.32).

Priznavanje i mjerenje tekućeg poreza

- 29.4 Subjekt treba da prizna obavezu za tekući porez po osnovu oporezive dobiti za tekući i prethodne periode. Ukoliko plaćeni iznos za tekući i prethodne periode prelazi iznos obaveza za te periode, subjekt taj višak priznaje kao tekuće porezno sredstvo.
- 29.5 Subjekt će priznati tekuće porezno sredstvo po osnovi poreznog gubitka koji može da se prenese unazad da bi se povratio porez plaćen u prethodnom periodu.

- 29.6 Subjekt mjeri tekuće porezne obaveze (sredstva) po iznosu koji očekuje da plati (povrati), korištenjem poreznih stopa i poreznih zakona koji su važeći ili suštinski važeći do **izvještajnog datuma**. Subjekt smatra porezne stope suštinski važećim ukoliko budući događaji zahtijevani procesom zakonskog usvajanja, prema iskustvu nisu uticali na ishod niti je vjerovatno da će se to desiti. Paragrafi 29.23-29.25 sadrže dodatne smjernice za mjerenje.
- 29.7 Subjekt treba da prizna promjene tekuće porezne obaveze ili tekućeg poreznog sredstva kao **porezni rashod** u dobiti ili gubitku, osim što će promjene koje su pripisive stavci **prihoda** ili **rashoda** priznatoj prema ovom MSFI kao stavka ostale sveobuhvatne dobiti takođe biti priznate u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.
- 29.8 Subjekt će u iznos priznat u skladu sa paragrafima 29.4 i 29.5 uključiti učinak mogućih ishoda pregleda od strane poreznih vlasti, mjerene u skladu sa paragrafom 29.24.

Priznavanje odloženih poreza

Opće načelo priznavanja

- 29.9 Subjekt treba da prizna odloženo porezno sredstvo ili obavezu za porez koji je povrativ ili plativ u budućim periodima kao rezultat prošlih transakcija ili događaja. Takav porez nastaje iz razlike između iznosa subjektivih sredstava i obaveza koji su priznati u izvještaju o finansijskoj poziciji i priznavanja tih sredstava i obaveza od strane poreznih vlasti, i prenosa unaprijed neiskorištenih poreznih gubitaka i poreznih kredita.

Sredstva i obaveze čija nadoknada ili izmirenje ne utiče na oporezivu dobit

- 29.10 Ukoliko subjekt očekuje da nadoknadi knjigovodstvenu vrijednost sredstva ili izmiri knjigovodstvenu vrijednost obaveze bez uticaja na oporezivu dobit, ne nastaje odloženi porez u vezi sa tim sredstvom ili obavezom. Zato se paragrafi 29.11-29.17 primjenjuju samo na ona sredstva i obaveze za koje subjekt očekuje da će nadoknada ili izmirenje njihove knjigovodstvene vrijednosti imati efekat na oporezivu dobit i ostale stavke koje imaju poreznu osnovu.

Porezna osnova

- 29.11 Subjekt utvrđuje poreznu osnovu sredstva, obaveze ili druge stavke u skladu sa usvojenim ili suštinski važećim zakonom. Ukoliko subjekt popunjava konsolidovanu poreznu prijavu, porezna osnova se utvrđuje prema poreznom zakonu koji se primenjuje za konsolidovanu poreznu prijavu. Ukoliko subjekt podnosi odvojene porezne prijave za različita poslovanja, porezne osnove se utvrđuju prema poreznim zakonima koji svaže za svaku poreznu prijavu.
- 29.12 Porezna osnova određuje iznose koji će biti uključeni u oporezivu dobit po nadoknađivanju ili izmirenju knjigovodstvenog iznosa sredstva ili obaveze. Konkretno:
- (a) porezna osnova sredstva jednaka je iznosu koji bi bio odbitni pri određivanju oporezive dobiti ako bi se knjigovodstvena vrijednost sredstva nadoknadila putem prodaje na kraju izvještajnog perioda. Ako nadoknađivanje sredstva putem prodaje ne povećava oporezivu dobit, porezna osnova se smatra jednakom knjigovodstvenoj vrijednosti.
 - (b) porezna osnova obaveze jednaka je njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti umanjenoj za bilo koji iznos se može odbiti pri određivanju oporezive dobiti (ili uvećanoj za svaki iznos koji se uključuje u oporezivu dobit) koji bi nastao ako bi se obaveza izmirila po svojoj knjigovodstvenoj vrijednosti na kraju izvještajnog perioda. U slučaju odloženih prihoda, porezna osnova rezultirajuće obaveze je njena knjigovodstvena vrijednost umanjena za bilo koji iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim periodima.
- 29.13 Neke stavke imaju poreznu osnovu, ali nisu priznate kao sredstva ili obaveze. Na primjer, troškovi istraživanja su priznati kao rashod kada nastanu, ali možda nisu dozvoljeni kao odbitna stavka pri utvrđivanju oporezive dobiti do nekog budućeg perioda. Stoga je knjigovodstvena vrijednost troškova istraživanja nula i porezna osnova je iznos koji će se odbiti u budućim periodima. Instrument kapitala koji je izdao subjekt takođe može uzrokovati odbitke u budućem periodu. Nema sredstva ili obaveze u izvještaju o finansijskoj poziciji, a porezna osnova je iznos budućih odbitaka.

Privremene razlike

- 29.14 Privremene razlike nastaju:

- (a) kada postoji razlika između knjigovodstvenih vrijednosti i poreznih osnova pri početnom priznavanju sredstava i obaveza ili u vrijeme kada je kreirana porezna osnova za te stavke koje imaju poreznu osnovu, ali nisu priznate kao sredstva ili obaveze.
- (b) kada razlika između knjigovodstvene vrijednosti i porezne osnove nastane nakon početnog priznavanja jer je prihod ili rashod priznat u sveobuhvatnoj dobiti ili kapitalu u jednom izvještajnom periodu, ali priznat je u oporezivu dobit u nekom drugom periodu.
- (c) kada se porezna osnova sredstva ili obaveze promijeni, a promijena se neće priznati u knjigovodstvenoj vrijednosti sredstva ili obaveze ni u jednom periodu.

Odložene porezne obaveze i sredstva

- 29.15 Osim kao što se zahtijeva paragrafom 29.16, subjekt treba da prizna:
- (a) odloženu poreznu obavezu za sve privremene razlike za koje se očekuje da će povećati oporezivu dobit u budućnosti.
 - (b) odložena porezna sredstva za sve privremene razlike za koje se očekuje da će umanjiti oporezivu dobit u budućnosti.
 - (c) odložena porezna sredstva za prijenos unaprijed neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih kredita.
- 29.16 Izuzeci od zahtjeva paragrafa 29.15 su sljedeći:
- (a) subjekt neće priznati odložena porezna sredstva ili obaveze za privremene razlike povezane sa neisplaćenom dobiti iz inostranih zavisnih subjekata, ogranaka, pridruženih subjekata i zajedničkih poduhvata u obimu u kome je ulaganje suštinski trajno, osim ako je očigledno da će privremena razlika biti poništena u doglednoj budućnosti.
 - (b) Subjekt neće priznati odloženu poreznu obavezu za privremenu razliku povezanu sa početnim priznavanjem goodwilla.
- 29.17 Subjekt treba da prizna promjene odložene porezne obaveze ili odloženog poreznog sredstva kao porezni rashod u dobiti ili gubitku, osim što će promjene pripisive stavci prihoda ili rashoda priznatoj prema ovom MSFI kao ostala sveobuhvatna dobit takođe biti priznate u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Mjerenje odloženog poreza

Porezne stope

- 29.18 Subjekt mjeri odloženu poreznu obavezu (sredstvo) korištenjem poreznih stopa koje su važeće ili suštinski važeće do izvještajnog datuma. Subjekt smatra porezne stope suštinski važećim ukoliko budući događaji zahtijevani procesom zakonskog usvajanja, prema iskustvu nisu uticali na ishod niti je vjerovatno da će se to desiti.
- 29.19 Kada se različite porezne stope primjenjuju na različite nivoe oporezive dobiti, subjekt mjeri odloženi porezni rashod (prihod) i povezanu odloženu poreznu obavezu (sredstva) primjenom prosječnih poreznih stopa koje su važeće ili suštinski važeće i za koje očekuje da će biti primjenljive na oporezivu dobit (porezni gubitak) u periodima u kojima očekuje realizaciju odloženog poreznog sredstva ili izmirenje odložene porezne obaveze.
- 29.20 Mjerenje odloženih poreznih obaveza i odloženih poreznih sredstava treba da odražava porezne posljedice koje bi slijedile iz načina na koji subjekt očekuje, na izvještajni datum, da nadoknadi ili izmiri knjigovodstvenu vrijednost odnosnih sredstava ili obaveza. Na primjer, ukoliko privremena razlika nastane iz stavke prihoda za koju se očekuje da bude oporeziva kao kapitalna dobit u budućem periodu, odloženi porezni rashod se mjeri primjenom porezne stope za kapitalnu dobit.

Ispravka vrijednosti

- 29.21 Subjekt treba da prizna ispravku vrijednosti odloženih poreznih sredstava tako da je neto knjigovodstvena vrijednost jednaka najvišem iznosu za koji je vjerovatno da će biti nadoknađen na osnovu tekuće ili buduće oporezive dobiti.
- 29.22 Subjekt treba da pregleda neto knjigovodstvenu vrijednost odloženog poreznog sredstva na svaki izvještajni datum i da koriguje ispravku vrijednosti kako bi se odrazila tekuća procjena buduće oporezive dobiti. Takva korekcija se priznaje u dobiti ili gubitku, osim što će korekcija pripisiva stavci prihoda ili rashoda priznatoj prema ovom MSFI kao ostala sveobuhvatna dobit takođe biti priznata u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Mjerenje i tekućeg i odloženog poreza

- 29.23 Subjekt ne treba da diskontira tekuća ili odložena porezna sredstva i obaveze.
- 29.24 Neizvjesnost da li će porezne vlasti prihvatiti iznose o kojima je izvjestio subjekt utiču na iznos tekućeg i odloženog poreza. Subjekt treba da mjeri tekuća ili odložena porezna sredstva i obaveze koristeći iznos zasnovan na ponderisanoj prosječnoj vjerovatnoći svih mogućih ishoda, uz pretpostavku da će porezne vlasti izvršiti pregled iznosa o kojima je subjekt izvjestio i imati punu spoznaju svih relevantnih informacija. Izmjene iznosa baziranog na ponderisanoj prosječnoj vjerovatnoći svih mogućih ishoda se zasnivaju na novim informacijama, a ne novim subjektivim tumačenjima prethodno raspoloživih informacija.
- 29.25 U nekim pravnim sistemima, porez na dobit je plativ po višoj ili po nižoj stopi ako je dio ili cijela dobit ili neraspoređena zarada isplaćena kao dividenda dioničarima subjekta. U drugim pravnim sistemima, porez na dobit se može refundirati ili se plaća ako su dio ili cijela dobit ili neraspoređena dobit isplaćeni kao dividenda dioničarima subjekta. U ovje ove situacije, subjekt mjeri tekuće i odložene poreze po poreznoj stopi primjenjivoj na neraspoređenu dobit sve dok subjekt ne prizna obavezu za isplatu dividende. Kada subjekt prizna obavezu za plaćanje dividende, treba da prizna rezultirajuću tekuću ili odloženu poreznu obavezu (sredstvo) i odnosni porezni rashod (prihod).

Porez po odbitku na dividende

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

Prezentacija

Raspored u sveobuhvatnu dobit i kapital

- 29.27 Subjekt treba da prizna porezni rashod u istoj komponenti ukupne sveobuhvatne dobiti (tj. neprekinuto poslovanje, **prekinuto (obustavljeno) poslovanje** ili ostala sveobuhvatna dobit) ili kapitala u kojoj je priznata i transakcija ili događaj koji je uzrokovao porezni rashod.

Razlikovanje tekuće - netekuće (kratkoročno – dugoročno)

- 29.28 Kada subjekt prezentira tekuća i netekuća sredstva i tekuće i netekuće obaveze kao odvojene klasifikacije u svom izvještaju o finansijskoj poziciji, ne treba da klasifikuje ni jedno odloženo porezno sredstvo (obavezu) kao tekuće sredstvo (obavezu).

Prebijanje

- 29.29 Subjekt prebija tekuća porezna sredstva i tekuće porezne obaveze ili prebija odložena porezna sredstva i odložene porezne obaveze samo ako ima zakonsko pravo da prebija ove iznose i namjerava da ili izmiri obaveze na neto osnovi ili da istovremeno realizuje sredstvo i izmiri obavezu.

Objavljivanja

- 29.30 Subjekt treba da objavi informacije koje omogućavaju korisnicima finansijskih izvještaja da ocijene prirodu i finansijski efekat posljedica tekućeg i odloženog poreza priznatih transakcija i ostalih događaja.
- 29.31 Subjekt zasebno objavljuje glavne komponente poreznog rashoda (prihoda). Te komponente poreznog rashoda (prihoda) mogu uključivati:
- tekući porezni rashod (prihod).
 - bilo kakvu korekciju priznatu u periodu za tekući porez ranijih perioda.
 - iznos odloženog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na nastanak i poništenje privremenih razlika.
 - iznos odloženog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na promjene u poreznim stopama ili uvođenje novih poreza.

- (e) efekat na odloženi porezni rashod nastao iz promjene efekta mogućih ishoda pregleda od strane poreznih vlasti (videti paragraf 29.24).
- (f) korigovanje odloženog poreznog rashoda nastalo iz promjena u poreznom statusu subjekta ili njegovih dioničara.
- (g) sve promjene u ispravci vrijednosti (videti paragraf 29.21 i 29.22)
- (h) iznos poreznog rashoda koji se odnosi na promjene računovodstvenih politika i greške (vidjeti Odjeljak 10 *Računovodstvene politike, procjene i greške*).

29.32 Subjekt će sljedeće objaviti odvojeno:

- (a) ukupan tekući i odloženi porez koji se odnosi na stavke priznate kao stavke ostale sveobuhvatne dobiti.
- (b) objašnjenje značajnih razlika između iznosa iskazanih u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti i iznosa koji su prezentirani poreznim vlastima.
- (c) objašnjenje promjena u primjenjivoj poreznoj stopi (stopama) u poređenju sa prethodnim izvještajnim periodom.
- (d) za svaku vrstu privremene razlike i za svaku vrstu neiskorištenih poreznih gubitaka i poreznih kredita:
 - (i) iznos odloženih poreznih obaveza, odloženih poreznih sredstava i ispravke vrijednosti na kraju izvještajnog perioda.
 - (ii) analizu promjena odloženih poreznih obaveza, odloženih poreznih sredstava i ispravke vrijednosti tokom perioda.
- (e) datum isteka, ako ga ima, privremenih razlika, neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih kredita.
- (f) u okolnostima opisanim u paragrafu 29.25, objašnjenje prirode potencijalnih posljedica od poreza na dobit, koje bi nastale zbog isplate dividendi dioničarima.

Odjeljak 30

Prevođenje stranih valuta

Djelokrug ovog odjeljka

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

Funkcionalna valuta

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

Iskazivanje transakcija u stranoj valuti u funkcionalnoj valuti

Početo priznavanje

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

- (b) pozajmljuje ili daje pozajmicu kada su iznosi obaveza ili potraživanja iskazani u stranoj valuti; ili
 - (c) na neki drugi način stiže ili otuđuje sredstva, ili stvara ili izmiruje obaveze, iskazane u stranoj valuti.
- 30.7 Subjekt evidentira transakcije u stranoj valuti, kod početnog priznavanja u funkcionalnoj valuti, tako što na iznos u stranoj valuti primjenjuje spot (promptni) devizni kurs između funkcionalne valute i strane valute na datum transakcije.
- 30.8 Datum transakcije je datum na koji se transakcija po prvi put kvalifikuje za priznavanje u skladu sa ovim MSFI. Iz praktičnih razloga često se koristi kurs koji je približan stvarnom kursu na datum transakcije, na primjer može se uzeti prosječan sedmični ili mjesečni kurs za sve transakcije u svakoj stranoj valuti, koje su nastale tokom tog perioda. Međutim, ako kurs značajno fluktuiraju, korištenje prosječnog kursa za period nije prikladno.

Izveštavanje na kraju sljedećih izvještajnih perioda

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

Neto ulaganje u inostrano poslovanje

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

Promjena funkcionalne valute

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

Korištenje izvještajne valute koja je različita od funkcionalne valute

Prevođenje u izvještajnu valutu

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

Prevođenje inostranog poslovanja u izvještajnu valutu investitora

- 30.22 Prilikom objedinjavanja imovine, obaveza, prihoda i rashoda inostranog poslovanja sa onima izvještajnog subjekta, subjekt će slijediti uobičajene postupke konsolidacije kao što je eliminacija umutargrupnih salda i transakcija zavisnog subjekta (vidi Odjeljak 9 *Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji*). Međutim, monetarno sredstvo (ili obaveza) unutar grupe, bilo da je kratkoročno ili dugoročno, ne može se eliminisati odgovarajućom obavezom (sredstvom) unutar grupe bez prikazivanja rezultata fluktuacija valute u konsolidovanim finansijskim izvještajima. To je zato što monetarna stavka predstavlja obavezu konvertovanja jedne valute u drugu i izlaže izvještajni subjekt dobiti ili gubitku usljed fluktuacija valute. U skladu s tim, u konsolidovanim finansijskim izvještajima, izvještajni subjekt nastavlja da priznaje takvu kursnu razliku u dobiti ili gubitku ili, ukoliko nastane pod okolnostima opisanim u paragrafu 30.13, subjekt je klasifikuje kao kapital.
- 30.23 Svaki goodwill nastao prilikom sticanja inostranog poslovanja i bilo koja usklađivanja fer vrijednosti prema **knjigovodstvenoj vrijednosti** sredstava i obaveza izvršena prilikom sticanja tog inostranog poslovanja tretiraju se kao sredstva i obaveze datog inostranog poslovanja. Prema tome, ona se iskazuju u funkcionalnoj valuti inostranog poslovanja i prevode se po zaključnom kursu u skladu sa paragrafom 30.18.

Objavlivanja

- 30.24 U paragrafima 30.26 i 30.27 se pojam "funkcionalna valuta", u slučaju grupe, odnosi na funkcionalnu valutu matičnog subjekta.

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

Odjeljak 31 Hiperinflacija

Djelokrug ovog odjeljka

- 31.1 Ovaj odjeljak se primjenjuje na subjekt čija **funkcionalna valuta** je valuta hiperinflatorne privrede. Od takvog subjekta se zahtijeva da priprema **finansijske izvještaje** koji su korigovani za efekte hiperinflacije.

Hiperinflatorna privreda

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

Mjerna jedinica u finansijskim izvještajima

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

Postupci prepravljavanja finansijskih izvještaja po historijskom trošku

Izvještaj o finansijskoj poziciji

- 31.5 Iznosi u izvještaju o finansijskoj poziciji koji nisu iskazani u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda propravljaju se primjenom općeg indeksa cijena.
- 31.6 Monetarne stavke se ne prepravljaju zato što su one već iskazane u monetarnoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda. Monetarne stavke su novac koji se drži i stavke koje se primaju ili isplaćuju u novcu.
- 31.7 Sredstva i obaveze koje su na osnovu ugovora vezane za promjene cijena, kao što su obveznice i zajmovi vezani za indekse, koriguju se u skladu sa ugovorom i prezentiraju po tom korigovanom iznosu u prepravljenom izvještaju o finansijskoj poziciji.
- 31.8 Sva ostala sredstva i obaveze su nemonetarne:
- (a) Neke nemonetarne stavke se vode po iznosima već važećim na kraju izvještajnog perioda, kao što su neto prodajna vrijednost i fer vrijednost, tako da se one ne prepravljaju. Sva ostala nemonetarna imovina i obaveze se prepravljaju.
 - (b) Većina nemonetarnih stavki se vodi po nabavnoj vrijednosti ili nabavnoj vrijednosti umanjenoj za amortizaciju; stoga su one iskazane po iznosima važećim na datum njihovog sticanja. Prepravljena nabavna vrijednost ili nabavna vrijednost umanjena za amortizaciju svake stavke se utvrđuje tako što se na njen

historijski trošak i akumuliranu amortizaciju primijeni promjena općeg indeksa cijena od datuma sticanja do kraja izvještajnog perioda.

- (c) Prepravljani iznos nemonetarne stavke umanjuje se kada prevazilazi svoj **nadoknadivi iznos**, u skladu sa Odjeljkom 27 Umanjenje vrijednosti imovine.
- 31.9 Na početku prvog perioda primjene ovog odjeljka, komponente **kapitala**, osim nerasporedene dobiti, se prepravljaju primjenom općeg indeksa cijena od datuma kada su komponente uložene ili na neki drugi način nastale. Prepravljena neraspoređena dobit se izvodi iz svih drugih iznosa u prepravljenom izvještaju o finansijskoj poziciji.
- 31.10 Na kraju prvog perioda i u narednim periodima, sve komponente vlasničkog kapitala se prepravljaju primenom općeg indeksa cijena od početka perioda ili datuma ulaganja, ukoliko je taj datum kasniji. Promjene vlasničkog kapitala tokom perioda se objavljuju u skladu sa Odjeljkom 6 *Izvještaj o promjenama u kapitalu i Izvještaj o dobiti i neraspoređenoj dobiti*.

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i bilans uspeha

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

Izvještaj o novčanim tokovima

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

Dobitak ili gubitak na neto monetarnoj poziciji

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

Privrede koje prestaju da budu hiperinflatorne

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

Objavlјivanja

- 31.15 Subjekt na koji se primenjuje ovaj odjeljak objavljuje sljedeće:
- (a) činjenicu da su finansijski izvještaji i ostali podaci za prethodne periode prepravljani za promjene u općoj kupovnoj moći funkcionalne valute.
 - (b) izvor i nivo indeksa cijena na izvještajni datum i promjene tokom tekućeg i prethodnog izvještajnog perioda
 - (c) iznos dobitka ili gubitka na monetarnim stavkama.

Odjeljak 32

Događaji nakon izvještajnog perioda

Djelokrug ovog odjeljka

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

Definicija događaja nakon izvještajnog perioda

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

Priznavanje i mjerenje

Korigujući događaji nakon izvještajnog perioda

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

Nekorigujući događaji nakon izvještajnog perioda

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

Dividende

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

Objavljivanja

Datum odobravanja finansijskih izvještaja za objavljivanje

- 32.9 Subjekt objavljuje datum kada su finansijski izvještaji odobreni za objavljivanje i ko je to odobrio. Ako vlasnici subjekta ili druga lica imaju ovlaštenje da mijenjaju finansijske izvještaje nakon njihovog objavljivanja, subjekt će objaviti tu činjenicu.

Nekorigujući događaji nakon izvještajnog perioda

- 32.10 Subjekt će objaviti sljedeće za svaku kategoriju nekorigujućih događaja nakon izvještajnog perioda:
- (a) prirodu događaja, i
 - (b) procjenu njegovog finansijskog efekta ili napomenu da se takva procjena ne može izvršiti.
- 32.11 Slijede primjeri nekorigujućih događaja poslije kraja izvještajnog perioda koji bi obično imali za rezultat objavljivanja; objavljivanja odražavaju informacije koje su postale poznate poslije kraja izvještajnog perioda, ali prije odobravanja objavljivanja finansijskih izvještaja:
- (a) važna poslovna spajanja ili otuđivanja glavnih zavisnih subjekta.
 - (b) objavljivanja plana za prekid poslovanja
 - (c) veće nabavke imovine, otuđivanje ili plan otuđivanja imovine ili eksproprijacije imovine veće vrijednosti od strane države.
 - (d) uništenje glavnog proizvodnog postrojenja u požaru.
 - (e) najave ili početak sprovođenja značajnog restrukturiranja.
 - (f) emitovanje ili otkup dužničkih instrumenata ili instrumenata kapitala.
 - (g) neuobičajeno velike promjene cijena imovine ili deviznih kurseva.
 - (h) promjene poreznih stopa ili poreznih zakona koji su na snazi ili objavljeni, a koji značajno utiču na tekuća i odložena porezna sredstva i obaveze.
 - (i) preuzimanja značajnih obaveza ili potencijalnih obaveza, na primjer, izdavanje značajnih garancija.
 - (j) početak veće sudske parnice nastale isključivo u vezi sa događajima nastalim nakon izvještajnog perioda.

Odjeljak 33 Objavljivanja povezanih strana

Djelokrug ovog odjeljka

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

Definicija povezanih strana

- 33.2 Povezana strana je pojedinac ili subjekt koji je povezan sa subjektom koji priprema finansijske izvještaje (izvještajni subjekt).
- (a) Pojedinac ili bliski član porodice tog pojedinca je povezan sa izvještajnim subjektom ako:
 - (i) je član ključnog rukovodećeg osoblja izvještajnog subjekta ili njegovog matičnog subjekta;
 - (ii) ima kontrolu nad izvještajnim subjektom; ili
 - (iii) ima zajedničku kontrolu ili značajan uticaj nad izvještajnim subjektom ili značajnu glasačku moć u njemu.
 - (b) Subjekt je povezan sa izvještajnim subjektom ako postoji bilo koja od navedenih situacija:
 - (i) subjekt i izvještajni subjekt su članovi iste **grupe** (sto znači da su svi matični i zavisni subjekti povezane strane).
 - (ii) subjekt je ili pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat drugog subjekta (ili člana grupe u kojoj je drugi subjekt član).
 - (iii) oba subjekta su zajednički poduhvat trećeg subjekta.
 - (iv) jedan subjekt je zajednički poduhvat trećeg subjekta, a drugi subjekt je pridruženi subjekt trećeg subjekta.
 - (v) subjekt je plan primanja po prestanku zaposlenja zaposlenih ili u izvještajnom subjektu ili subjektu povezanom sa izvještajnim subjektom. Ukoliko je izvještajni subjekt jedan takav plan, poslodavci koji sponzoriraju plan su povezane strane tog plana.
 - (vi) subjekt je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom pojedinca pod (a).
 - (vii) pojedinac identifikovan pod (a)(i) ima značajnu glasačku moć u subjektu.
 - (viii) pojedinac identifikovan pod (a)(ii) ima značajan uticaj nad subjektom ili značajnu glasačku moć u njemu.
 - (ix) pojedinac ili bliski član porodice tog pojedinca ima i značajan uticaj nad subjektom ili značajnu glasačku moć u subjektu i zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom.
 - (x) član ključnog rukovodećeg osoblja subjekta ili njegovog matičnog subjekta ili bliski član porodice tog člana ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom ili značajnu glasačku moć u njemu.
- 33.3 Prilikom razmatranja svakog mogućeg odnosa povezane strane, pažnja se usmjerava na suštinu odnosa, a ne samo na pravni oblik.
- 33.4 U kontekstu ovog MSFI, sljedeće nisu nužno povezane strane:
- (a) dva subjekta, samo zato što imaju zajedničkog direktora ili nekog drugog člana ključnog rukovodećeg osoblja.
 - (b) dva **učesnika** u zajedničkom poduhvatu, samo zato što dijele **zajedničku kontrolu** nad zajedničkim poduhvatom.
 - (c) bilo koji od sljedećih navedenih samo zbog njihovog uobičajenog poslovanja sa subjektom (čak i ako oni mogu da utiču na slobodu djelovanja subjekta ili da učestvuju u procesu donošenja njegovih odluka):
 - (i) finansijski.
 - (ii) sindikati.

- (iii) javne službe.
- (iv) državni organi i agencije.
- (d) kupac, dobavljač, davalac franšize, distributer ili generalni agent sa kojima subjekt obavlja značajan obim svog poslovanja, samo na osnovu rezultirajuće ekonomske zavisnosti.

Objavljivanja

Objavljivanje odnosa matice - zavisni subjekt

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

Objavljivanja naknada ključnog rukovodećeg osoblja

- 33.6 Ključno rukovodeće osoblje su ona lica koja imaju ovlaštenja i odgovornost za planiranje, usmjeravanje i kontrolisanje aktivnosti subjekta, direktno ili indirektno, uključujući sve direktore (bez obzira da li su izvršni ili ne) tog subjekta. Naknade uključuju sva primanja zaposlenih (definisana u Odjeljku 28 *Primanja zaposlenih*), uključujući ona u obliku plaćanja po osnovu dionica (vidjeti Odjeljak 26 *Plaćanja po osnovu dionica*). Primanja zaposlenih uključuju sve oblike naknade koja je plaćena, plativa ili obezbijedena od strane subjekta ili u ime subjekta (na primjer od strane matičnog subjekta ili dioničara), u zamjenu za usluge pružene subjektu. Takođe uključuje naknade plaćene u ime matičnog subjekta u vezi sa robom ili uslugama koje su pružene subjektu.
- 33.7 Subjekt objavljuje naknade ključnog rukovodećeg osoblja u ukupnom iznosu.

Objavljivanje transakcija sa povezanim stranama

- 33.8 **Transakcija sa povezanom stranom** je transfer resursa, usluga ili obaveza između izvještajnog subjekta i povezane strane, bez obzira da li se zaračunava cijena. Primjeri transakcija sa povezanim stranama koje su uobičajene za MSS, ali ne i jedine, su:
- (a) transakcije između subjekta i glavnog(ih) vlasnika.
 - (b) transakcije između subjekta i drugog subjekta kad su oba subjekta pod zajedničkom kontrolom istog pojedinca ili subjekta.
 - (c) transakcije u kojima subjekt ili pojedinac koji kontroliše izvještajni subjekt direktno snosi troškove koje bi inače snosio izvještajni subjekt.
- 33.9 Ako je subjekt imao transakcije sa povezanim stranama, objaviće prirodu odnosa sa povezanim stranama, kao i informacije o transakcijama i postojećim saldima i obavezama, koje su neophodne da bi se razumio potencijalni efekat ovih odnosa na finansijske izvještaje. Ovi zahtjevi za objavljivanja su dodatak zahtjevima za objavljivanje naknada ključnog rukovodećeg osoblja iz paragrafa 33.7. Kao minimum, objavljivanja uključuju:
- (a) iznose transakcija.
 - (b) iznose postojećih salda i:
 - (i) njihove rokove i uslove, uključujući i to da li su osigurana, kao i prirodu naknade koju je potrebno obezbijediti za njihovo izmirenje, i
 - (ii) detalje o svim datim i primljenim garancijama.
 - (c) rezervisanja za nenaplativa potraživanja koja se odnose na postojeća salda.
 - (d) rashode priznate tokom perioda po osnovu sumnjivih i spornih potraživanja od povezanih strana.
- Ovakve transakcije mogu uključiti nabavke, prodaje ili prenose dobara ili usluga; najam; garancije; i izmirenje obaveza od strane subjekta u ime druge strane ili obratno.
- 33.10 Subjekt vrši objavljivanja tražena u paragrafu 33.9 odvojeno za svaku od sljedećih kategorija:
- (a) subjekti koji imaju kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan uticaj nad subjektom.
 - (b) subjekti nad kojima on ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan uticaj.
 - (c) ključno rukovodeće osoblje u subjektu ili njegovom matičnom subjektu (u zbiru).
 - (d) ostale povezane strane.

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

Odjeljak 34 Specijalizovane aktivnosti

Djelokrug ovog odjeljka

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

Poljoprivreda

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

Priznavanje

- 34.3 Subjekt priznaje biološko sredstvo ili **poljoprivredni proizvod** samo onda kada:
- (a) subjekt kontroliše sredstvo kao rezultat prošlih događaja;
 - (b) vjerovatno je da će buduće ekonomske koristi povezane sa tim sredstvom priticati u subjekt; i
 - (c) fer vrijednost ili trošak nabavne vrijednosti sredstva se može pouzdano izmjeriti, bez prekomjernih napora i troškova.

Mjerenje - model fer vrijednosti

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

stanju. Subjekt će da razmotri da li sadašnja vrijednost očekivanih neto novčanih tokova od tog sredstva, diskontovana po tekućoj tržišnoj utvrđenoj stopi, rezultira u pouzdanoj mjeri fer vrijednosti.

Objavljivanja - model fer vrijednosti

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

Mjerenje - model troška/nabavne vrijednosti/cijene koštanja

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

Objavljivanja - model troška/nabavne vrijednosti/cijene koštanja

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

Ekstraktivne djelatnosti

- 34.11 Subjekt koji primjenjuje ovaj MSFI i angažovan je na istraživanju, procjeni ili ekstrakciji mineralnih resursa (ekstraktivne djelatnosti) računovodstveno tretira izdatke za sticanje ili razvoj materijalnih ili nematerijalnih sredstava za korištenje u ekstraktivnim djelatnostima u skladu sa Odjeljkom 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i Odjeljkom 18 *Nematerijalna imovina osim goodwilla*. Kada subjekt ima obavezu demontaže ili uklanjanja stavke ili obnavljanja, dovođenja lokacije u prvobitno stanje, takve obaveze i troškove računovodstveno tretira u skladu sa Odjeljkom 17 i Odjeljkom 21 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.

Ugovori o koncesiji za usluge

- 34.12 Ugovori o koncesiji za usluge su aranžmani u kojima država ili drugi subjekt iz javnog sektora (davalac) ugovara sa operatorom iz privatnog sektora razvoj (ili unapređenje), upravljanje i održavanje davaočeve infrastrukturne imovine kao što su putevi, mostovi, tuneli, aerodromi, mreže za prenos električne energije, zatvori ili bolnice. U ovim

aranžmanima davalac kontroliše ili reguliše koje usluge operator mora pružiti korištenjem imovine, kome i po kojoj cijeni, te takođe kontroliše svako značajno preostalo učešće u imovini na kraju aranžmana.

34.13 Postoje dvije osnovne kategorije ugovora o koncesiji za usluge:

- (a) U jednoj, operator prima finansijsko sredstvo - bezuslovno ugovorno pravo na dobijanje određenog ili odredivog iznosa novca ili drugog finansijskog sredstva od države u zamjenu za izgradnju ili unapređenje imovine javnog sektora i, nakon toga, upravljanje i održavanje te imovine za određeni vremenski period. Ova kategorija uključuje garanciju države da će platiti bilo koji manjak između iznosa primljenih od korisnika javnih usluga i određenih ili odredivih iznosa.
- (b) U drugoj, operator prima nematerijalnu imovinu - pravo da naplaćuje korištenje imovine javnog sektora koju je on izgradio ili unapredio i kojom nakon toga upravlja i održava je za određeni period vremena. Pravo naplaćivanja od korisnika nije bezuslovno pravo na primitak novca zato što su iznosi uslovljeni stepenom u kojem javnost koristi tu uslugu.

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

Računovodstveno obuhvatanje - model finansijskog sredstva

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

Računovodstveno obuhvatanje - model nematerijalne imovine

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

Poslovni prihod

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

Odjeljak 35

Prelazak na MSFI za MSS

Djelokrug ovog odjeljka

- 35.1 Ovaj odjeljak se primjenjuje na **subjekt koji prvi put primenjuje MSFI za MSS**, bez obzira da li je prethodno primjenjivao **kompletne MSFI** ili neki drugi set općeprihvaćenih računovodstvenih načela, kao što su nacionalni računovodstveni standardi ili drugi okvir kao što je lokalna porezna osnova.
- 35.2 Subjekt može samo jednom biti subjekt koji prvi put primenjuje *MSFI za MSS*. Ukoliko subjekt koristi *MSFI za MSS*, a zatim prestane da ih primjenjuje tokom jednog ili više **izvještajnih perioda** a zatim je primoran ili izabere da ih ponovo primjenjuje, prilikom tog ponovnog usvajanja ne može da koristi specijalne izuzetke, pojednostavljivanja ili druge zahtjeve ovog odjeljka.

Prva primjena

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

Procedure pripreme finansijskih izvještaja na datum prelaska

- 35.7 Osim kako je navedeno u paragrafima 35.9-35.11, subjekt će u svom početnom izvještaju o finansijskoj poziciji na datum prelaska na *MSFI za MSS* (tj. na početku najranijeg prezentiranog perioda) da:
- (a) prizna sva sredstva i obaveze čije priznavanje zahtijeva *MSFI za MSS*;
 - (b) ne vrši priznavanje stavki kao sredstava ili obaveza ako ovaj MSFI ne dozvoljava takvo priznavanje;
 - (c) reklasifikuje stavke koje je prema prethodno primenjivanom okviru finansijskog izvještavanja priznao kao jednu vrstu sredstva, obaveze ili komponente kapitala, ali su one različita vrsta sredstva, obaveze ili komponente kapitala po ovom MSFI; i
 - (d) primijeni ovaj MSFI pri mjerenju svih priznatih sredstava i obaveza.
- 35.8 **Računovodstvene politike** koje subjekt koristi u svom početnom izvještaju o finansijskoj poziciji sastavljenom u skladu sa ovim MSFI se mogu razlikovati od onih korištenih za isti datum, ali u skladu sa prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja. Rezultirajuća korigovanja proizilaze iz transakcija, događaja ili uslova prije datuma prelaska na ovaj MSFI. Zašto subjekt priznaje ova korigovanja direktno u neraspoređenoj dobiti (ili, ako je prikladno, drugu kategoriju kapitala) na datum prelaska na ovaj MSFI.
- 35.9 Prilikom prvog usvajanja ovog MSFI, subjekt neće retrospektivno mijenjati računovodstveni tretman koji je koristio prema prethodnom okviru finansijskog izvještavanja za bilo koju od sljedećih transakcija:

- (a) **prestanak priznavanja** finansijskih sredstava i finansijskih obaveza. Finansijska sredstva i finansijske obaveze koje su prestale da se priznaju u skladu sa prethodnim računovodstvenim okvirom prije datuma prelaska, ne trebaju da se priznaju po usvajanju *MSFI za MSS*. Suprotno, finansijska sredstva i finansijske obaveze iz transakcije koja se dogodila prije datuma prelaska a koje bi prema *MSFI za MSS* trebalo da prestanu da se priznaju, ali koja nisu prestala da se priznaju prema prethodnom računovodstvenom okviru, subjekt može da odabere (a) da prestane da ih priznaje po usvajanju *MSFI za MSS* ili (b) nastavi da ih priznaje sve do otuđenja ili izmirenja.
- (b) računovodstvo zaštite. Subjekt neće vršiti promjene računovodstva zaštite prije datuma prelaska na *MSFI za MSS* za odnose zaštite koji više ne postoje na datum prelaska. Za odnose zaštite koji postoje na datum prelaska, subjekt primjenjuje zahtjeve računovodstva zaštite iz Odjeljka 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*, uključujući zahtjeve prestanka računovodstva zaštite za odnose zaštite koji ne ispunjavaju uslove iz Odjeljka 12.
- (c) računovodstvene procjena.
- (d) **prekinuta poslovanja.**
- (e) mjerenje **manjinskog** (nekontrolirajućeg) **učesća**. Zahtjevi iz paragrafa 5.6 u vezi alokacije dobiti ili gubitka i ukupne sveobuhvatne dobiti između manjinskog učesća i **vlasnika** matičnog subjekta treba da se primjenjuju prospektivno od datuma prelaska na *MSFI za MSS* (ili od takvog ranijeg datuma primjene ovog MSFI na poslovna spajanja - vidi paragraf 35.10).
- 35.10 Subjekt može da koristi jedan ili više sljedećih izuzetaka prilikom pripreme svojih prvih finansijskih izvještaja u skladu sa ovim MSFI:
- (a) **Poslovna spajanja.** Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI može izabrati da ne primjenjuje Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill* za poslovna spajanja koja su izvršena prije datuma prelaska na ovaj MSFI. Međutim, ukoliko prepravljaju bilo koje poslovno spajanje radi usklađivanja sa Odjeljkom 19, treba da izvrši prepravljavanje svih kasnijih poslovnih spajanja.
- (b) **Transakcije plaćanja po osnovu dionica.** Od subjekta koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI se ne zahtijeva da primjenjuje Odjeljak 26 *Plaćanja po osnovu dionica* na instrumente kapitala koji su dodijeljeni prije datuma prelaska na ovaj MSFI ili na obaveze nastale po osnovu transakcija plaćanja po osnovu dionica koje su izmirene prije datuma prelaska na ovaj MSFI.
- (c) **Fer vrijednost kao pretpostavljena nabavna vrijednost.** Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI može izabrati da mjeri stavku nekretnina, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine ili nematerijalne imovine na datum prelaska na ovaj MSFI po njegovoj fer vrijednosti i koristi tu fer vrijednost kao pretpostavljenu nabavnu vrijednost na taj datum.
- (d) **Revalorizacija kao pretpostavljena nabavna vrijednost.** Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI može da odluči koristiti prema revalorizovanu vrijednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine ili nematerijalne imovine, utvrđenu prije ili na datum prelaska na ovaj MSFI po prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kao pretpostavljenu nabavnu vrijednost na datum revalorizacije.
- (e) **Kumulativne razlike prevođenja.** Odjeljak 30 *Prevođenje stranih valuta* zahtijeva da subjekt klasifikuje neke razlike po osnovu prevođenja kao odvojena komponente kapitala. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI može izabrati da iznos kumulativne razlike prevođenja za sva inostrana poslovanja bude nula na datum prelaska na *MSFI za MSS* (tj. "novi početak").
- (f) **Odvojeni finansijski izvještaji.** Ukoliko subjekt priprema **odvojene finansijske izvještaje**, paragraf 9.26 zahtijeva da računovodstveno tretira svoja ulaganja u zavisne, pridružene ili zajednički kontrolisane subjekte ili:
- (i) po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti, ili
- (ii) po **fer vrijednosti** sa promjenama fer vrijednosti priznatim u dobit ili gubitak.
- Ukoliko subjekt koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI mjeri takva ulaganja po nabavnoj vrijednosti, on će mjeriti to ulaganje po jednom od sljedećih iznosa u svom početnom izvještaju o finansijskoj poziciji pripremljenom u skladu sa ovim MSFI:
- (i) nabavna vrijednost određena u skladu sa Odjeljkom 9 *Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji*, ili
- (ii) pretpostavljena vrijednost, koja će biti ili fer vrijednost na datum prelaska na *MSFI za MSS* ili knjigovodstvena vrijednost na taj datum prema prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
- (g) **Složeni finansijski instrumenti.** Paragraf 22.13 zahtijeva da subjekt razdvoji složene finansijske instrumente na komponentu obaveze i komponentu kapitala na datum izdavanja. Subjekt koji prvi put

primjenjuje ovaj MSFI ne mora da razdvaja ove dvije komponente, ako komponenta obaveze nije neizmirena na datum prelaska na ovaj MSFI.

- (h) **Odloženi porez na dobit.** Od subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI se ne zahtijeva da prizna, na datum prelaska na *MSFI za MSS*, **odložena porezna sredstva** ili **odložene porezne obaveze** koje se odnose na razlike između **porezne osnove** i **knjigovodstvene vrijednosti** sredstva ili obaveze, za koje bi priznavanje odloženih poreznih sredstava ili obaveza uključivalo prekomjerni napor ili troškove.
 - (i) **Ugovori o koncesiji za usluge.** Od subjekta koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI se ne zahtijeva da primijeni paragraf 34.12-34.16 na aranžmane o koncesiji za usluge u koje se ušlo prije datuma prelaska na ovaj MSFI.
 - (j) **Ekstraktivne djelatnosti.** Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI i koji je po prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima koristio metod ukupnih troškova može izabrati da mjeri sredstva povezana sa naftom i gasom (ona korištena za istraživanje, procjenu, razvoj ili proizvodnju nafte i gasa) na datum prelaska na *MSFI za MSS* po iznosu utvrđenom prema prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Subjekt će da testira ta sredstva na umanjenje vrijednosti na datum prelaska na ovaj MSFI u skladu sa Odjeljkom 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*.
 - (k) **Ugovori koji sadrže najam.** Pri određivanju da li ugovor koji postoji na datum prelaska na *MSFI za MSS* sadrži najam (vidjeti paragraf 20.3), subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI može izabrati da određivanje vrši na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum, umjesto na datum kada je zaključen ugovor.
 - (l) **Obaveze demontaže i uklanjanja koje su uključene u nabavnu vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme.** Paragraf 17.10(c) kaže da nabavna vrijednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme uključuje početnu procjenu troškova demontaže i uklanjanja stavke i obnove područja na kome je stavka bila locirana, što je obaveza koja za subjekt nastaje ili kad je stavka stečena ili kao posljedica korištenja stavke tokom određenog perioda za sve druge svrhe osim za proizvodnju zaliha u tom periodu. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI može izabrati da mjeri ovu komponentu nabavne vrijednosti stavke nekretnina, postrojenja i opreme na datum prelaska na *MSFI za MSS* umjesto na datum(e) kada je obaveza početno nastala.
- 35.11 Ukoliko je za subjekt **neizvodljivo** da prepravi početni izvještaj o finansijskoj poziciji na datum prelaska za jedno ili više usklađivanja zahtijevanih paragrafom 35.7, subjekt treba da primijeni paragrafe 35.7-35.10 za takva usklađivanja u najranijem periodu za koji je to izvodljivo i da identifikira podatke prezentirane za prethodne periode koji nisu uporedivi sa podacima za period u kojem priprema svoje prve finansijske izvještaje usklađene sa ovim MSFI. Ukoliko je za subjekt neizvodljivo da obezbijedi bilo koje objavljivanje zahtijevano ovim MSFI za bilo koji period prije perioda u kome priprema svoje prve finansijske izvještaje usklađene sa ovim MSFI, to izostavljanje treba objaviti.

Objavljivanja

Objašnjenje prelaska na *MSFI za MSS*

- 35.12 Subjekt treba da objasni kako je prelazak sa prethodnog okvira finansijskog izvještavanja na ovaj MSFI uticao na **finansijsku poziciju**, finansijsku **uspješnost** i novčane **tokove** o kojima subjekt izveštava.

Usklađivanja

- 35.13 Da bi bili usklađeni sa paragrafom 35.12, prvi finansijski izvještaji subjekta pripremljeni u skladu sa ovim MSFI treba da uključuju:
- (a) opis prirode svake promjene računovodstvene politike.
 - (b) usklađivanja kapitala utvrđenog u skladu sa prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja sa kapitalom utvrđenim u skladu sa ovim MSFI, na oba od sljedećih datuma:
 - (i) datum prelaska na ovaj MSFI, i
 - (ii) kraj najkasnijeg perioda prezentiranog u zadnjim godišnjim finansijskim izvještajima subjekta utvrđenim u skladu sa prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja.
 - (c) usklađivanje dobiti ili gubitka utvrđenog u skladu sa prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja za najkasniji period u zadnjim godišnjim finansijskim izvještajima subjekta sa dobiti ili gubitkom utvrđenim u skladu sa ovim MSFI za isti period.

- 35.14 Ako subjekt uoči greške nastale pod prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja, usklađivanja koja zahtijeva paragraf 35.13(b) i (c) će, u obimu u kojem je to izvodljivo, razlučiti korekcije tih grešaka od promjena računovodstvenih politika.
- 35.15 Ukoliko subjekt nije prezentirao finansijske izvještaje za prethodne periode, objaviće tu činjenicu u svojim prvim finansijskim izvještajima usklađenim sa ovim MSFI.

Rječnik pojmova

amortizacija	Sistematski raspored amortizirajućeg iznosa sredstva tokom korisnog vijeka upotrebe.
amortizirajući iznos (iznos koji se amortizira)	Nabavna vrijednost sredstva ili drugi iznos koji zamjenjuje tu vrijednost (u finansijskim izvještajima) umanjen za preostalu (rezidualnu) vrijednost.
amortizovani trošak finansijskog sredstva ili finansijske obaveze	Iznos po kome se finansijsko sredstvo ili finansijska obaveza mjere prilikom početnog priznavanja umanjen za isplate glavnice, plus ili minus kumulativna amortizacija korištenjem metode efektivne kamate za bilo koju razliku između početnog iznosa i iznosa pri dospijecu, i minus bilo koje umanjene (direktno ili preko konta ispravke) po osnovu umanjenja vrijednosti ili nenaplativosti.
bilans uspjeha	Finansijski izvještaj koji predstavlja sve stavke prihoda i rashoda priznate u izvještajnom periodu, izuzimajući stavke ostale sveobuhvatne dobiti.
bilješke (uz finansijske izvještaje)	Bilješke sadrže dopunske informacije u odnosu na informacije prezentirane u izvještaju o finansijskoj poziciji, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, bilansu uspeha (ukoliko se prezentira), kombinovanom izvještaju o dobiti i neraspoređenoj dobiti (ukoliko se prezentira) izvještaju o promjenama u kapitalu i izvještaju o novčanim tokovima. Bilješke sadrže narativne opise ili raščlanjavanja stavki objavljenih u ovim izvještajima i informacije o stavkama koje se nisu kvalifikovale za priznavanje u ovim izvještajima.
biološko sredstvo	Živa životinja ili biljka.
bruto ulaganje u najam	Predstavlja zbir: (a) minimalnih plaćanja za najam koje potražuje najmodavac kod finansijskog lizinga, i (b) bilo kojeg negarantovanog ostatka vrijednosti koja pripada najmodavcu.
cilj finansijskih izvještaja	Obezbeđivanje informacija o finansijskoj poziciji, uspješnosti i novčanim tokovima subjekta koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka od strane širokog spektra korisnika koji nisu u poziciji da zahtijevaju izvještaje prilagođene njihovim specifičnim potrebama za određenim informacijama.
čvrsta obaveza	Obavezujući sporazum za razmjenu određene količine resursa po određenoj cijeni na određeni budući datum ili datume.
datum odobrenja - dodjeljivanja	Datum na koji subjekt i druga strana (uključujući zaposlenog) zaključe sporazum o plaćanju na osnovu dionica, a to je kad subjekt i druga strana na isti način razumijevaju uslove sporazuma. Na datum odobrenja subjekt daje drugoj strani pravo na novac, druga sredstva ili instrumente kapitala subjekta, uz uslov da se ispune precizirani uslovi sticanja, ukoliko ih ima. Ukoliko je taj sporazum predmet procesa odobravanja (na primjer od strane dioničara) datum odobrenja je datum kada se to odobrenje dobije.
datum prelaska na MSFI za MSS	Početak najranijeg perioda za koji subjekt prezentira potpune uporedne informacije u skladu sa MSFI za MSS u svojim prvim finansijskim izvještajima koji su usklađeni sa MSFI za MSS.
dobici (gains)	Povećanja u ekonomskim koristima koja zadovoljavaju definiciju dobitka ali nisu prihod.
dobit ili gubitak	Ukupni prihodi umanjeni za rashode, isključujući komponente ostale sveobuhvatne dobiti.
dobit (income)	Povećanja ekonomskih koristi tokom izvještajnog perioda u obliku priliva ili povećanja sredstava (imovine) ili smanjenja obaveza koja rezultiraju u porastu kapitala, a koji ne predstavlja porast po osnovu doprinosa učesnika u kapitalu.

država	Nacionalna, regionalna ili lokalna uprava.
državna davanja	Pomoć države u obliku prenosa resursa subjektu u zamjenu za prošlo ili buduće ispunjenje određenih uslova koji se odnose na poslovne aktivnosti subjekta.
državni planovi (primanja zaposlenih)	Planovi primanja zaposlenih uspostavljeni zakonom radi pokrivanja svih subjekata (ili svih subjekta određene kategorije, na primjer iz određene privredne grane) i upravljani od strane nacionalne ili lokalne vlasti ili drugog tijela (na primjer nezavisna agencija osnovana posebno za tu svrhu) koje nije pod kontrolom niti uticajem izvještajnog subjekta.
efektivna kamatna stopa	Stopa koja tačno diskontira procijenjene buduće novčane isplate ili primanja tokom očekivanog vijeka finansijskog instrumenta ili, gdje je prikladno, tokom kraćeg perioda, na neto knjigovodstveni iznos finansijskog sredstva ili finansijske obaveze.
efektivnost zaštite	Stepen do koga se promijene fer vrijednosti ili tokova novca zaštićene stavke, koje su pripisive riziku zaštite, kompenziraju sa promjenama fer vrijednosti ili tokovima novca instrumenta zaštite.
fer (istinita) prezentacija	Istinito predstavljanje efekata transakcija, ostalih događaja i okolnosti u skladu sa definicijama i kriterijumima priznavanja za imovinu, obaveze, prihode i rashode.
fer vrijednost	Iznos za koji se sredstvo može razmijeniti, obaveza izmiriti ili dodijeljeni instrument kapitala razmijeniti između obaviještenih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.
fer vrijednost umanjena za troškove prodaje	Iznos koji se može dobiti prodajom nekog sredstva ili jedinice koja generiše novac u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih strana, umanjen za troškove otuđenja.
finansijska obaveza	Obaveza koja je: <ul style="list-style-type: none"> (a) ugovorna obaveza: <ul style="list-style-type: none"> (i) davanja novca ili drugog finansijskog sredstva drugom subjektu; ili (ii) razmjenjivanja finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza s drugim subjektom prema uslovima koji su potencijalno nepovoljni za subjekt; ili (b) ugovor koji će biti ili može biti izmiren subjektivim vlastitim instrumentima kapitala i: <ul style="list-style-type: none"> (i) za koji subjekt jeste ili može biti obavezan da dostavi promjenljiv broj vlastitih instrumenata kapitala, ili (ii) koji će biti ili može biti izmiren drugačije a ne razmjennom fiksne sume novca ili drugog finansijskog sredstva za fiksni broj subjektivih vlastitih instrumenata kapitala. Za ovu potrebu subjektovi vlastiti instrumenti kapitala ne uključuju instrumente koji su sami po sebi ugovori za buduće primanje ili davanje vlastitih instrumenata kapitala subjekta.
finansijska pozicija	Odnos sredstava, obaveza i kapitala subjekta, kako je izviješteno u izvještaju o finansijskoj poziciji.
finansijske aktivnosti	Aktivnosti koje rezultiraju promjenama veličine i sastava kapitala i dugova subjekta.
finansijski instrument	Ugovor na osnovu koga nastaje finansijsko sredstvo jednog subjekta i finansijska obaveza ili instrument kapitala drugog subjekta.
finansijski izvještaji	Strukturirana prezentacija finansijske pozicije, finansijskih performansi i tokova novca subjekta.
finansijski izvještaji opće namjene	Finansijski izvještaji usmjereni ka općim potrebama za finansijskim informacijama širokog kruga korisnika koji nisu u položaju da zahtijevaju izvještaje pripremljene radi zadovoljenja njihovih specifičnih potreba za informacijama.

finansijski najam	Najam kojim se prenose suštinski svi rizici i koristi povezani sa vlasništvom nad nekim sredstvom. Pravo svojine se na kraju može ali ne mora prenijeti. Najam koji nije finansijski najam je poslovni najam.
finansijsko sredstvo	<p>Svako sredstvo koje je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) novac; (b) instrument kapitala drugog subjekta; (c) ugovorno pravo: <ul style="list-style-type: none"> (i) na primanje novca ili drugog finansijskog sredstva od drugog subjekta; ili (ii) razmjene finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza s drugim subjektom pod uslovima koji su potencijalno povoljni za subjekt; ili (d) ugovor koji će biti ili može biti izmiren subjektivim vlastitim instrumentima kapitala i: <ul style="list-style-type: none"> (i) po kome subjekt jeste ili može biti obavezan da primi promjenljiv broj subjektivih vlastitih instrumenata kapitala; ili (ii) koji će biti ili može biti izmiren drugačije a ne razmjenom fiksnog iznosa novca ili drugog finansijskog sredstva za fiksni broj subjektivih vlastitih instrumenata kapitala. Za ovu potrebu subjektovi vlastiti instrumenti kapitala ne uključuju instrumente koji su sami po sebi ugovori za buduće primanje ili davanje subjektivih vlastitih instrumenata kapitala.
finansiranje/obezbjedenje sredstava (za primanja po prestanku zaposlenja)	Doprinosi koje subjekt i ponekad njegovi zaposleni uplaćuju nekom subjektu, ili fondu, koji je pravno odvojen od izvještajnog subjekta i iz kojeg se isplaćuju primanja zaposlenih.
funkcionalna valuta	Valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem subjekt posluje.
goodwill	Buduće ekonomske koristi proistekle od imovine koja se ne može pojedinačno identifikovati i odvojeno priznati.
greške	<p>Izostavljeni ili pogrešno iskazani podaci u finansijskim izvještajima subjekta za jedan ili više ranijih perioda proizašli iz neupotrebljavanja ili pogrešne upotrebe pouzdanih informacija koje:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) su bile dostupne kada su finansijski izvještaji za te periode bili odobreni za izdavanje, i (b) za koje se moglo razumno očekivati da budu prikupljene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentaciji tih finansijskih izvještaja.
grupa	Matica (matični subjekt) i svi njeni zavisni subjekti.
gubitak od umanjenja vrijednosti	Iznos za koji knjigovodstvena vrijednost sredstva prevazilazi (a) u slučaju zaliha, prodajnu vrijednost umanjenju za troškove dovršenja i prodaje ili (b) u slučaju druge imovine, fer vrijednost umanjenju za troškove prodaje.
imovina	Vidi Sredstvo
imputirana kamatna stopa	<p>Jasnije određiva stopa od sljedećih:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) pretežna stopa za sličan instrument emitenta sa sličnim kreditnim rejtingom, ili (b) kamatna stopa kojom se diskontira nominalni iznos tog instrumenta na tekuću prodajnu cijenu za gotovinu robe ili usluga.
inkrementalna kamatna stopa pozajmljivanja za najmoprimca	Kamatna stopa koju bi najmoprimac morao da plati za sličan najam ili, ako se ona ne može utvrditi, stopa koja bi na početku perioda trajanja najma teretila korisnika u slučaju pozajmljivanja sredstva na sličan rok i sa sličnim garancijama za kupovinu sredstva.
instrument zaštite	Za svrhe specijalnog računovodstva zaštite za MSS prema Odjeljku 12 ovog MSFI, instrument zaštite je finansijski instrument koji ispunjava sve navedene uslove:

	<p>(a) to je swap kamatne stope, swap strane valute, forvard ugovor o razmjeni strane valute ili forvard ugovor o razmjeni robe za koji se očekuje da je visoko efektivan u kompenziranju rizika identifikovanog u paragrafu 12.17 koji je naznačen kao rizik koji je predmet zaštite.</p> <p>(b) uključuje stranu koja je eksterna u odnosu na izvještajni subjekt (odnosno eksterna strana za grupu, segment ili pojedinačni subjekt o kome se izvještava).</p> <p>(c) vjerovatni iznos je jednak naznačenom iznosu glavnice ili vjerovatnom iznosu zaštićene stavke.</p> <p>(d) ima određen datum dospjeća koji nije kasniji od</p> <p style="margin-left: 20px;">(i) datuma dospjeća finansijskog instrumenta koji je predmet zaštite,</p> <p style="margin-left: 20px;">(ii) očekivanog datuma izmirenja obaveze nabavke ili prodaje robe, ili</p> <p style="margin-left: 20px;">(iii) nastanka veoma vjerovatne predviđene transakcije strane valute ili robe čija se zaštita vrši.</p> <p>(e) nema obilježja plaćanja unaprijed, prijevremenog raskida ili produženja.</p>
	<p>Subjekt koji izabere da primjenjuje MRS 39 za računovodstvo finansijskih instrumenata primjenjuje definiciju instrumenta zaštite iz tog standarda umjesto ove definicije.</p>
intrinzična (unutrašnja) vrijednost	<p>Razlika između fer vrijednosti dionica na koju druga strana ima (uslovno ili bezuslovno) pravo upisivanja ili pravo primanja i cijene (ukoliko je ima) ovih dionica koja se zahtijeva od druge strane (ili će se zahtijevati). Na primjer dionička opcija sa izvršnom cijenom od 15 NJ, za dionicu sa fer vrijednošću od 20 NJ, ima unutrašnju vrijednost od 5 NJ.</p>
istraživanje	<p>Originalno i planirano istraživanje poduzeto u cilju sticanja novog naučnog ili tehničkog znanja ili razumijevanja.</p>
izvedena obaveza	<p>Obaveza koja proizilazi iz aktivnosti subjekta kada je:</p> <p>(a) putem ustanovljenog modela prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno konkretnih tekućih izvjava, subjekt nagovijestio drugim stranama da će prihvatiti određene obaveze, i</p> <p>(b) kao rezultat toga, subjekt je izazvao opravdano očekivanje drugih strana da će ispuniti te obaveze.</p>
izvještaj o finansijskoj poziciji	<p>Finansijski izvještaj koji prikazuje odnos imovine, obaveza i kapitala subjekta na određeni datum (takođe se naziva bilans stanja).</p>
izvještaj o promjenama na kapitalu	<p>Finansijski izvještaj koji prikazuje dobit ili gubitak za period, stavke prihoda i rashoda priznate direktno u kapitalu tokom perioda, efekte promjena računovodstvenih politika i korekcija grešaka priznatih u periodu i (u zavisnosti od oblika izvještaja o promjenama na kapitalu koji je odabrao subjekt) iznos transakcija sa vlasnicima kapitala koji djeluju u svojstvu vlasnika kapitala tokom perioda.</p>
izvještaj o dobiti i zadržanoj zaradi	<p>Finansijski izvještaj koji prikazuje dobit ili gubitak i promjene neraspoređene dobiti za period.</p>
izvještaj o novčanim tokovima	<p>Finansijski izvještaj koji obezbjeđuje informacije o promjenama u novcu i novčanim ekvivalentima subjekta za period, odvojeno prikazujući promjene iz poslovnih, ulagačkih i finansijskih aktivnosti tokom perioda.</p>
izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti	<p>Finansijski izvještaj koji prikazuje sve stavke prihoda i rashoda priznate u periodu, uključujući one stavke priznate pri određivanju dobiti ili gubitka (što je podzbir u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti) i stavke ostale sveobuhvatne dobiti. Ukoliko subjekt odluči da prezentira i bilans uspjeha i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti počinje sa dobitim ili gubitkom i zatim prikazuje stavke ostale sveobuhvatne dobiti.</p>
izvještajni datum	<p>Krajnji datum posljednjeg perioda na koji se odnose godišnji ili periodični finansijski izvještaji.</p>
izvještajni period	<p>Period na koji se odnose finansijski izvještaji ili periodični finansijski izvještaj.</p>

javna odgovornost	Odgovornost prema postojećim i potencijalnim pružaocima resursa i drugim eksternim stranama koje donose ekonomske odluke, ali nisu u poziciji da zahtijevaju izvještaje prilagođene zadovoljenju njihovih specifičnih potreba za informacijama. Subjekt ima javnu odgovornost ukoliko: <ul style="list-style-type: none"> (a) se njegovim dužničkim ili instrumentima kapitala trguje na javnom tržištu ili je u procesu izdavanja takvih instrumenata za trgovanje na javnom tržištu (domaće ili strane berze ili organizovanim neslužbenim tržištima (over-the-counter market) uključujući lokalna i regionalna tržišta), ili (b) drži imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana kao jedan od svojih primarnih poslova. Ovo je tipično slučaj sa bankama, kreditnim unijama, osiguravajućim društvima, brokerima/dilerima vrijednosnih papira, uzajamnim fondovima i investicionim bankama.
javno utrživi (dužnički ili instrumenti kapitala)	Instrumenti kojima se trguje ili su u procesu izdavanja radi trgovanja na javnom tržištu na javnom tržištu (domaće ili strane berze ili organizovanim neslužbenim tržištima uključujući lokalna i regionalna tržišta).
jedinica koja generiše novac	Najmanja prepoznatljiva grupa sredstava koja generiše prilive novca koji su uglavnom nezavisni od priliva novca drugih sredstava ili grupa sredstava.
kamatna stopa sadržana u najmu	Diskontna stopa koja na početku najma izjednačava ukupnu sadašnju vrijednost (a) minimalnih plaćanja najma i (b) negarantovanog ostatka vrijednosti sa zbirom (i) fer vrijednosti iznajmljenog sredstva i (ii) svih početnih direktnih troškova najmodavca.
kapital (osnovni)	Preostalo učešće u imovini subjekta poslije odbuzimanja svih njegovih obaveza.
klasa (grupa) sredstava	Grupisanje sredstava slične prirode i upotrebe u poslovanju subjekta.
knjigovodstveni iznos	Iznos po kom se sredstvo (imovina) ili obaveze priznaju u izvještaju o finansijskom položaju.
kombinovani finansijski izvještaji	Finansijski izvještaji dva ili više subjekta koje kontroliše jedan investitor.
komponenta subjekta	Poslovanje i novčani tokovi koji se jasno mogu, za svrhe poslovanja i finansijskog izvještavanja, izdvojiti od ostatka subjekta.
konsolidovani finansijski izvještaji	Finansijski izvještaji matice i zavisnog subjekta koji su prezentirani kao izvještaji jedinstvenog ekonomskog subjekta.
kontrola (nad subjektom)	Moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama subjekta sa ciljem ostvarenja koristi od njegovih djelatnosti.
koristan vijek trajanja	Period tokom kojeg se očekuje da sredstvo bude raspoloživo subjektu za korištenje ili broj proizvedenih ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje da će ostvariti korištenjem tog sredstva.
kumulirajuće naknade za vrijeme odsustva	Nadoknadena odsustva koja se prenose i mogu da budu iskorištena u budućim periodima ako pravo sadašnjeg perioda nije iskorišteno u potpunosti.
mali i srednji subjekti	Subjekti koji: <ul style="list-style-type: none"> (a) nemaju javnu odgovornost, i (b) objavljuju finansijske izvještaje opće namjene za eksterne korisnike. Subjekt ima javnu odgovornost ukoliko: <ul style="list-style-type: none"> (a) podnosi, ili je u procesu podnošenja, svojih finansijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji, za potrebe izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu, ili

- (b) drži imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana kao jedan od svojih primarnih poslova. Ovo je tipično slučaj sa bankama, kreditnim unijama, osiguravajućim društvima, brokerima/dilerima vrijednosnih papira, uzajamnim fondovima i investicionim bankama.

manjinski interes	Kapital u zavisnom subjektu koji nije, direktno ili indirektno, pripisiv matici.
matica (matični subjekt)	Subjekt koji ima jedan ili više zavisnih subjekta.
međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI)	Standardi i Tumačenja usvojeni od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvataju: <ul style="list-style-type: none"> (a) Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja; (b) Međunarodne računovodstvene standarde; i (b) Tumačenja koja je dao Komitet za tumačenja Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja (IFRIC) ili raniji Stalni komitet za tumačenja (SIC).
međuperiod	Period finansijskog izvještavanja koji je kraći od cijele finansijske godine.
metod efektivne kamate	Metod obračuna amortizovanog troška finansijskog sredstva ili finansijske obaveze (ili grupe finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza) i raspodjele prihoda od kamate ili rashoda od kamate tokom relevantnog perioda.
metod projektovane kreditne jedinice	Metod aktuarskog vrednovanja koji posmatra svaki period pružanja usluga (rada) kao razlog nastanka dodatne jedinice prava na primanja i mjeri tu jedinicu odvojeno radi utvrđivanja konačne obaveze (ponegdje poznat kao metod obračunavanja primanja srazmjerno tokom procesa rada ili kao metod primanja prema godinama službe/radnog staza).
mjerenje	Proces utvrđivanja monetarnih iznosa po kojima elementi finansijskih izvještaja treba da se priznaju i vode u izvještaju o finansijskoj poziciji i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti.
monetarne stavke	Novčane jedinice koje se drže i imovina i obaveze koje će biti primljene ili plaćene u fiksnom ili utvrdivom broju novčanih jedinica.
nadoknativi iznos	Fer vrijednost sredstva (ili jedinice koja generiše novac) umanjena za troškove prodaje ili njegova upotrebna vrijednost, u zavisnosti koja je od ovih vrijednosti veća.
najam	Sporazum po kome najmodavac prenosi na najmoprimca pravo korištenja sredstva za dogovoreni vremenski period u zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja.
neizvodljivo	Primjena nekog zahtjeva je neizvodljiva ako ga subjekt ne može primijeniti i nakon svih razumnih napora da to učini.
nekretnine, postrojenja i oprema	Materijalna sredstva: <ul style="list-style-type: none"> (a) koja se drže za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci dobara ili usluga, za iznajmljivanje drugima, za ulaganje ili za administrativne svrhe; i (b) za koja se očekuje da će se koristiti duže od jednog perioda.
nematerijalna imovina	Nemonetarno sredstvo koje se može identifikovati, bez fizičke substance. Takva imovina se može identifikovati kada je: <ul style="list-style-type: none"> (a) odvojiva, odnosno moguće je odvojiti ili odijeliti od subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo zasebno ili zajedno sa povezanim ugovorom, imovinom ili obavezom, ili (a) nastala iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira da li su ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili od drugih prava ili obaveza.
neto ulaganje u najam	Bruto ulaganje u najam diskontovano po kamatnoj stopi sadržanoj u najmu.
novac	Novac obuhvata gotovinu i depozite po videnju.

novčani ekvivalenti	Kratkoročna, visoko likvidna ulaganja koja se mogu brzo pretvoriti u poznate iznose novca i koje su pod beznačajnim rizikom promjene vrijednosti.
novčani tokovi	Prilivi i odlivi novca i novčanih ekvivalenata.
obaveza	Sadašnja obaveza subjekta proizašla iz prošlih događaja, za čije se izmirenje očekuje da će rezultirati u odlivu resursa koji predstavljaju ekonomske koristi iz subjekta.
obaveza za definisana primanja (sadašnja vrijednost)	Sadašnja vrijednost bez oduzimanja bilo kog sredstva plana, očekivanih budućih plaćanja neophodnih za izmirenje obaveze nastale po osnovu usluga zaposlenog u tekućem i prethodnim periodima.
obaveza za definisano primanje	Sadašnja vrijednost obaveze za definisano primanje na izvještajni datum minus fer vrijednost sredstava plana na izvještajni datum (ako postoje) iz kojih će te obaveze biti direktno izmirene.
obaveze po osnovu zajmova (kredita)	Finansijske obaveze koje nisu kratkoročnih obaveze prema dobavljačima pod uobičajenim kreditnim uslovima.
obračunska osnova računovodstva	Efekti transakcija i drugih događaja se priznaju onda kada se dogode (a ne kada se novac ili novčani ekvivalenti prime ili isplate) i evidentiraju se u računovodstvenoj evidenciji i o njima se izvještava u finansijskim izvještajima perioda na koje se odnose.
odložena porezna sredstva	Porez na dobit nadoknadiv u budućim izvještajnim periodima koji se odnosi na: <ul style="list-style-type: none"> (a) privremene razlike; (b) neiskorištene porezne gubitke prenijete na naredni period; i (c) neiskorištene porezne kredite prenete na naredni period.
odložene porezne obaveze	Porez na dobit plativ u budućim izvještajnim periodima u odnosu na privremene razlike.
odloženi porez	Plativ (povrativ) iznos poreza na dobit koji se odnosi na oporezivu dobit (porezni gubitak) za buduće izvještajne periode kao rezultat prošlih transakcija ili događaja.
odvojeni finansijski izvještaji	Izvještaji koje sastavlja matica, ulagač u pridruženi subjekt ili učesnik u zajednički kontrolisanom subjektu, u kojima se ulaganja računovodstveno obuhvataju na osnovu direktnog učešća u kapitalu, a ne na osnovu iskazanog rezultata i neto imovine subjekta u koji je uloženo.
oporeziva dobit (porezni gubitak)	Dobit (gubitak) za izvještajni period po kojem su porezi na dobit plativi (nadoknadivi), određen u skladu sa propisima utvrđenim od strane poreznih vlasti. Oporeziva dobit je jednaka oporezivom prihodu umanjenom za iznose koji su odbitne stavke od oporezivog prihoda.
opreznost	Uključivanje stepena opreza pri prosuđivanjima potrebnim za procjene koje se zahtijevaju u uslovima neizvjesnosti, tako da imovina ili prihodi nisu precijenjeni, a obaveze ili rashodi nisu potcijenjeni.
ostala sveobuhvatna dobit	Stavke prihoda i rashoda (uključujući prilagodavanja zbog reklasifikacije) koje nisu priznate u dobiti ili gubitku kako se zahtijeva ili dozvoljava ovim MSFI.
ostatak vrijednosti/rezidualna vrijednost (nekog sredstva)	Procijenjeni iznos koje bi subjekt primio danas ako bi otuđio sredstvo, nakon odbijanja procijenjenih troškova otuđenja i pod pretpostavkom da je sredstvo već na kraju svog korisnog vijeka i u stanju koje se očekuje na kraju njegovog korisnog vijeka.
otpremnine	Primanja zaposlenih plativa kao rezultat ili: <ul style="list-style-type: none"> (a) odluke subjekta da prekine zaposlenje nekog zaposlenog prije normalnog datuma penzionisanja, ili (a) odluke zaposlenog da dobrovoljno prihvati da je višak u zamjenu za ta primanja.

performance (uspješnost)	Odnos prihoda i rashoda subjekta, kako su prikazani u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.
periodični finansijski izvještaj	Finansijski izvještaj koji sadrži bilo kompletan set finansijskih izvještaja ili sažeti set finansijskih izvještaja za međuperiod.
izvještajna valuta	Valuta u kojoj se prezentiraju finansijski izvještaji.
planovi (primanja) više poslodavaca	Planovi definisanih doprinosa (koji nisu državni planovi) ili planovi definisanih primanja (koji nisu državni planovi) kojim se: <ul style="list-style-type: none"> (a) udružuju sredstva različitih subjekta koji nisu pod zajedničkom kontrolom i (b) koriste ta sredstva radi davanja primanja zaposlenima iz više od jednog subjekta tako što su nivoi doprinosa i primanja određeni bez obzira na to koji subjekt zapošljava zaposlene o kojima je riječ.
planovi definisanih doprinosa	Planovi primanja po prestanku zaposlenja prema kojima subjekt plaća fiksne doprinose odvojenom subjektu (fondu) i neće imati zakonsku niti izvedenu obavezu plaćanja daljih doprinosa ili direktnih plaćanja primanja zaposlenima ako taj fond ne drži dovoljno sredstava za isplatu svih primanja zaposlenih koja se odnose na njihov rad u tekućem i prethodnim periodima.
planovi definisanih primanja	Planovi primanja po prestanku zaposlenja osim planova definisanih doprinosa.
planovi primanja po prestanku zaposlenja	Formalni ili neformalni aranžmani prema kojima neki subjekt obezbjeđuje primanja po prestanku zaposlenja jednom ili više zaposlenih.
poduhvatnik	Strana u zajedničkom poduhvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim poduhvatom.
poljoprivredna djelatnost	Upravljanje od strane subjekta biološkom transformacijom bioloških sredstava za prodaju, u poljoprivredne proizvode ili za stvaranje dodatnih bioloških sredstava.
poljoprivredni proizvod	Ubrani (požnjeveni) proizvod od bioloških sredstava datog subjekta.
porezna osnovica	Mjerenje imovine, obaveze ili instrumenta kapitala po primjenjivom i suštinski važećem poreznom zakonu.
porezni rashod	Zbimi iznos uključen u ukupnu sveobuhvatnu dobit ili kapital za izvještajni period u vezi sa tekućim i odloženim porezom.
porez na dobit	Svi domaći i inostrani porezi koji se zasnivaju na oporezivoj dobiti. Porez na dobit takođe uključuje poreze, kao što su porezi po odbitku, koje plaća zavisni subjekt, pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat pri raspodjeli izvještajnom subjektu.
poslovanje	Integrirani skup djelatnosti i sredstava (imovine) koji se vrše i kojima se upravlja u svrhu obezbjeđenja: <ul style="list-style-type: none"> (a) prinosa investitorima, ili (b) nižih troškova ili drugih ekonomskih koristi direktno i srazmjerno donosiocima politike ili učesnicima. <p>Poslovanje se obično sastoji od ulaznih elemenata (inputa), procesa primijenjenih na inpute i proisteklih izlaznih elemenata (outputa) koji se koriste, ili će se koristiti, za stvaranje prihoda. Ukoliko je prisutan goodwill u prenesenom skupu djelatnosti i sredstava (imovine), pretpostavlja se da preneseni skup jeste poslovanje.</p>
poslovno spajanje	Spajanje odvojenih subjekta ili poslovanja u jedan izvještajni subjekt.
poslovne aktivnosti	Glavne aktivnosti kojima se stvaraju prihodi subjekta i druge aktivnosti koje nisu ulagačke aktivnosti ili finansijske aktivnosti.
poslovni najam	Najam kojim se suštinski ne prenose svi rizici i koristi po osnovu vlasništva. Najam koji nije poslovni najam predstavlja finansijski najam.

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

	(ix)	pojedinaac ili bliski član porodice tog pojedinca ima i značajan uticaj nad subjektom ili značajnu glasačku moć u subjektu i zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom.
	(x)	član ključnog rukovodećeg osoblja subjekta ili njegovog matičnog subjekta ili bliski član porodice tog člana ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom ili značajnu glasačku moć u njemu.
pravovremenost		Obezbjedivanje informacija u finansijskim izvještajima unutar vremenskog okvira za odlučivanje
predviđena transakcija		Neizvršena, ali predviđena buduća transakcija.
prekinuto poslovanje		Komponenta subjekta koja je otuđen ili klasifikovana kao ona koja se drži radi prodaje i: <ul style="list-style-type: none"> (a) predstavlja odvojenu veću liniju poslovanja ili geografsku oblast poslovanja, (b) dio je jedinstvenog koordiniranog plana za otuđenje odvojene veće linije poslovanja ili geografske oblasti poslovanja, ili (c) je zavisni subjekt stečen samo radi dalje prodaje.
prestanak priznavanja		Uklanjanje prethodno priznatog sredstva ili obaveze iz izvještaja o finansijskom položaju subjekta.
pridruženi subjekt		Subjekt, uključujući nekorporativni subjekt kao što je partnerstvo, u kojem investitor ima značajan uticaj, a koji nije ni zavisni subjekt niti učešće u zajedničkom poduhvatu.
prihod		Bruto priliv ekonomskih koristi tokom perioda proizgao iz redovnih djelatnosti subjekta kad taj priliv rezultira povećanjem kapitala, a koji ne predstavlja porast po osnovu doprinosa učesnika u kapitalu.
primanja po prestanku zaposlenja		Primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja su plativa po prestanku zaposlenja.
primanja zaposlenih		Svi oblici naknada koje subjekt daje u razmjenu za usluge zaposlenih.
privremene razlike		Razlike između knjigovodstvenog iznosa imovine, obaveze ili druge stavke u finansijskim izvještajima i njihove porezne osnovice, za koje subjekt očekuje da će uticati na oporezivu dobit kada se knjigovodstveni iznos sredstva ili obaveze nadoknadi ili izmiri (ili će, u slučaju stavki koje nisu sredstvo ili obaveza, uticati na oporezivu dobit u budućnosti).
priznavanje		Proces unošenja u izvještaj o finansijskoj poziciji ili u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti neke stavke koja zadovoljava definiciju elementa i zadovoljava sljedeće kriterije: <ul style="list-style-type: none"> (a) vjerovatno je da će buduće ekonomske koristi u vezi sa tom stavkom teći ka ili iz subjekta; i (a) stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.
promjena računovodstvene procjene		Korigovanje knjigovodstvene vrijednosti sredstva ili obaveze ili iznosa periodičnog trošenja sredstva, koje proizilazi iz procjene sadašnjeg stanja sredstava i obaveza i sa njima povezanih očekivanih budućih koristi i obaveza. Promjene u računovodstvenim procjenama proizilaze iz novih informacija ili novih događanja i, shodno tome, nisu ispravke grešaka.
prospektivna primena (promjene računovodstvene politike)		Primjena nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i okolnosti nastale nakon datuma promjene politike.
puni (kompletni) MSFI		Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja [MSFI] koji nisu MSFI za MSS.
računovodstvene politike		Speциfična načela, osnove, konvencije, pravila i prakse koje subjekt primjenjuje pri sastavljanju i prezentaciji finansijskih izvještaja.
rashodi		Smanjenje ekonomskih koristi tokom izvještajnog perioda u obliku odliva ili umanjivanja

sredstava (imovine) ili nastanka obaveza, što rezultira u smanjenju kapitala, a koje nije smanjenje po osnovu raspodjele učesnicima u kapitalu.

razumljivost	Kvalitet informacije na način da je čini razumljivom korisnicima koji imaju razumno znanje o poslovanju i ekonomskim aktivnostima i računovodstvu, kao i volju da proučavaju informacije sa razumnom marljivošću.
razvoj	Primjena rezultata istraživanja ili drugog znanja na planiranje ili dizajniranje za proizvodnju novih ili značajno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sistema ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili korištenja.
relevantnost	Kvalitet informacije koji joj dozvoljava da utiče na ekonomske odluke korisnika time što im pomaže da procijene prošle, sadašnje ili buduće događaje ili potvrde ili isprave prethodne svoje procjene.
retroaktivna primjena (promjene računovodstvene politike)	Primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, događaje i okolnosti kao da je ta politika bila primjenjivana oduvijek.
rezervisanje	Obaveza sa neizvjesnim rokom dospjeća ili iznosom.
sadašnja vrijednost	Tekuća procjena sadašnje diskontovane vrijednosti budućih neto novčanih tokova u uobičajenom toku poslovanja.
složeni finansijski instrument	Finansijski instrument koji iz perspektive emitenta, sadrži istovremeno i elemente obaveze i elemente kapitala
sredstvo plana (primanja zaposlenih)	(a) sredstva koja se drže u dugoročnom fondu za primanja zaposlenih, i (b) polise osiguranja koje se tiču istih.
sredstvo (imovina)	Sredstvo (imovina) je resurs koji subjekt kontroliše kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u subjekt.
stalnost poslovanja	Subjekt je pod stalnim poslovanjem osim ako uprava ili namjerava da likvidira subjekt ili prekine poslovanje ili nema drugu alternativu nego da to učini.
stečena primanja	Primanja na koja pravo nije uslovljeno kontinuiranim zaposlenjem, u skladu sa uslovima plana penzijskih primanja.
sticanje prava	Steći pravo. Shodno aranžmanu plaćanja po osnovu dionica, pravo druge strane da primi novac, druga sredstva ili instrumente kapitala subjekta koji se stiče, kad to pravo druge strane nije više uslovljeno zadovoljenjem uslova sticanja.
subjekt koji prvi put primenjuje MSFI za MSS	Subjekt koji prezentira svoje prve finansijske izvještaje usklađene sa MSFI za MSS, bez obzira da li je njegov prethodni računovodstveni okvir bio puni MSFI ili drugi set računovodstvenih standarda.
suštinski važeći	Porezne stope se smatraju sustinski važećim kada budući događaji zahtijevani od strane procesa usvajanja ne mijenjaju ishod.
štetni ugovor	Ugovor po kome neizbježni troškovi ispunjenja obaveza prema ugovoru prevazilaze ekonomske koristi za koje se očekuje da će se primiti prema tom ugovoru.
tekući porez	Iznos poreza na dobit koji je plativ (povrativ) u odnosu na oporezivu dobit (porezni gubitak) za tekući period ili prošle izvještajne periode.
transakcija plaćanja po osnovu dionica	Transakcija u kojoj subjekt prima proizvode ili usluge (uključujući usluge zaposlenog) kao naknadu za instrumente kapitala subjekta (uključujući dionice ili dioničke opcije) ili stiče robu ili koristi usluge stvaranjem obaveze prema dobavljačima za iznose koji su bazirani na cijeni subjektovih dionica ili drugih subjektovih instrumenata kapitala.

transakcija plaćanja na osnovu dionica koja se izmiruju kapitalom	Transakcija plaćanja na osnovu dionica u kojoj subjekt dobija proizvode ili usluge kao naknadu za instrumente kapitala subjekta (uključujući dionice ili dioničke opcije).
transakcija plaćanja po osnovu dionica koja se izmiruju novcem	Transakcija plaćanja na osnovu dionica u kojoj subjekt stiče proizvode ili usluge uz obavezu prenosa novca ili drugih sredstava dobavljaču proizvoda ili usluga u iznosu zasnovanom na cijeni (ili vrijednosti) dionica subjekta ili drugih instrumenata kapitala subjekta.
transakcija povezanih strana	Transfer resursa, usluga ili obaveza između povezanih strana, bez obzira da li se zaračunava cijena.
troškovi pozajmljivanja	Kamata i drugi troškovi koje subjekt snosi u vezi sa pozajmljivanjem sredstava.
ugovor o izgradnji	Ugovor specifično zaključen za izgradnju jednog sredstva ili kombinacije sredstava koja su usko međusobno povezana ili međuzavisna u smislu projektovanja, tehnologije i funkcije ili krajnje namjene ili upotrebe.
ugovon o koncesiji za usluge	Aranžman u kojem država ili drugi subjekt javnog sektora ugovara sa privatnim operatorom da razvije, gradi (ili nadograđuje), upravlja i održava davaočevu infrastrukturu kao što su putevi, mostovi, tuneli, aerodromi, elektroprijenosne mreže, zatvori ili bolnice.
ugovor o osiguranju	Ugovor po kojem jedna strana (osiguratelj) prihvata značajan rizik osiguranja druge strane (imaoca polise) time što se slaže da obezbijedi nadoknadu imaocu polise ako određeni neizvjesni budući događaj (osigurani događaj) negativno utiče na imaoca polise.
ukupna sveobuhvatna dobit	Promjene u kapitalu koje su rezultat transakcija ili drugih događaja, osim onih promjena koje su rezultat transakcija sa vlasnicima koje nastupaju u svojstvu vlasnika (jednako zbiru dobiti ili gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti).
ulagačke aktivnosti	Sticanje i otuđivanje dugoročnih sredstava (imovine) i drugih ulaganja koje ne spadaju u novčane ekvivalente.
ulaganje u nekretnine	Nekretnina (zemljište ili građevina - ili dio građevine ili oboje) koju drži vlasnik ili najmoprimac u okviru finansijskog najma radi ostvarivanja prihoda od najma ili porasta vrijednosti ili oboje, a ne za: <ul style="list-style-type: none"> (a) korištenje u proizvodnji ili nabavci dobara ili usluga ili u administrativne svrhe, ili (b) prodaju u redovnom toku poslovanja.
veoma vjerovatno	Značajno više vjerovatno od vjerovatnog.
vjerovatno	Izvjesnije da će se dogoditi nego da neće.
vjerovatni iznos (notional amount)	Količina jedinica valute, dionica, jedinica težine ili drugih jedinica određenih u ugovoru o finansijskom instrumentu.
vlasnici	Držaoci instrumenata klasifikovanih kao instrumenti kapitala.
vlastite dionice	Vlastiti subjektovi instrumenti kapitala koje drži subjekt ili drugi članovi konsolidovane grupe.
vremenske razlike	Prihodi ili rashodi koji se priznaju u dobiti ili gubitku jednog perioda, ali se, prema poreznim zakonima ili propisima uključuju u oprezivu dobit nekog drugog perioda.
vrijednost u upotrebi	Sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koji se očekuju od sredstva ili jedinice koja stvara novac.
zajednička kontrola	Ugovorom dogovoreno dijeljenje kontrole nad nekom ekonomskom aktivnošću. Postoji samo kada se za donošenje strateških i operativnih odluka u vezi sa poslovanjem zahtijeva jednoglasna saglasnost strana koje dijele kontrolu (poduhvatnik).
zajednički kontrolisan subjekt	Zajednički poduhvat koji podrazumijeva osnivanje korporacije, partnerskog društva ili

drugog subjekta u kojem svaki od poduhvatnika ima svoje učešće. Subjekt posluje na isti način kao i drugi subjekti, osim što se ugovornim aranžmanom između poduhvatnika uspostavlja zajednička kontrola nad ekonomskom aktivnošću subjekta.

zajednički poduhvat

Ugovorni aranžman u okviru kog dvije ili više strana preduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole. Zajednički poduhvat može biti u obliku zajednički kontrolisane djelatnosti, zajednički kontrolisane imovine ili zajednički kontrolisanih subjekata.

zalihe

Sredstva:

- (a) koja se drže radi prodaje u redovnom poslovanju;
- (b) u procesu proizvodnje za takvu prodaju; ili
- (c) u obliku sirovina i pomoćnog materijala koji se troše u proizvodnom procesu ili prilikom pružanja usluga.

zaštićena stavka (koja je predmet zaštite)

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

- (a) rizik kamatne stope dužnickog instrumenta mjenenog po amortizovanom trošku;
- (b) rizik deviznog kursa ili rizik kamatne stope u okviru čvrste obaveze ili veoma vjerovatne predviđene transakcije;
- (c) rizik cijene robe koju drži ili u čvrstoj obavezi ili veoma vjerovatnom predviđenom transakcijom kupovine ili prodaje robe; ili
- (d) rizik deviznog kursa u neto ulaganje u inostrano poslovanje.

zavisni subjekt

Subjekt, uključujući i nekorporativni subjekt kao što je partnersko društvo, koje je pod kontrolom drugog subjekta (koji se naziva matica).

značajno (materijalno)

Izostavljanja ili pogrešna iskazivanja stavki su značajna ako bi ona, pojedinačno ili zajedno, mogla da utiču na ekonomske odluke korisnika donešene na osnovu finansijskih izvještaja. Značajnost zavisi od veličine i prirode izostavljene ili pogrešno iskazane stavke koja se procjenjuje u konkretnim okolnostima. Veličina i priroda stavke ili njihova kombinacija mogu biti odlučujući faktor.