

MRSJS 16—ULAGANJE U NEKRETNINE

Saopćenje

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) je izveden prvenstveno iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 40 (revidiran 2003.) *Ulaganja u nekretnine* koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standard (IASB). Izvodi iz MRS 40 su reproducirani u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) Međunarodne federacije računovođa (IFAC) uz dozvolu Fondacije za Međunarodne standard financijskog izvještavanja (IFRS).

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 16—ULAGANJE U NEKRETNINE

Povijest MRSJS

Ova verzija uključuje izmjene i dopune nastale MRSJS izdanim do 31. siječnja 2022.

MRSJS 16, *Ulaganje u nekretnine* izdan je u prosincu 2001.

U prosincu 2006. IPSASB je izdao revidiran MRSJS 16.

Od tada MRSJS 16 izmijenjen je i dopunjen slijedećim MRSJS:

MRSJS 43, *Najmovi* (izdan u siječnju 2022.)

Poboljšanja MRSJS 2018 (izdan u listopadu 2018.)

MRSJS 40, *Kombinacije iz javnog sektora* (izdan u siječnju 2017.)

Primjenjivost MRSJS (izdan u travnju 2016.)

Poboljšanja MRSJS 2015 (izdan u travnju 2016.)

MRSJS 33 Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS) (izdan u siječnju 2015.)

Poboljšanja MRSJS 2011 (izdan u listopadu 2011.)

Poboljšanja MRSJS (izdan u siječnju 2010.)

MRSJS 27 *Poljoprivreda* (izdan u prosincu 2009.)

Tablica izmijenjenih točkaa u MRSJS 16

Izmijenjeni točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
Uvod	Izbrisan	Poboljšanja MRSJS listopad 2011.
3	Izbrisan	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
4	Izbrisan	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
5	Izbrisan	MRSJS 43 siječanj 2022.
6	Izmijenjen	MRSJS 27 prosinac 2009. Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
7	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
Naslov iznad točke 8	Izbrisan	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
8	Izbrisan	MRSJS 43 siječanj 2022.
Naslov iznad točke 9	Izbrisan	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
9	Izmijenjen	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
10	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
12	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. MRSJS 43 siječanj 2022.
13	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. MRSJS 43 siječanj 2022.
18A	Novi	MRSJS 40 siječanj 2017.
20	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS travanj 2016. MRSJS 43 siječanj 2022.
25A	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.

Izmijenjeni točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
26	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
27	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
29	Izbrisan	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010.
34	Izbrisan	MRSJS 43 siječanj 2022.
35	Izbrisan	MRSJS 43 siječanj 2022.
38A	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.
39	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
40	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
41A	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.
41B	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.
41C	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.
43	Izbrisan	MRSJS 43 siječanj 2022.
49	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
49A	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.
50	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
57	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010.
59	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. MRSJS 43 siječanj 2022.
62	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. MRSJS 43 siječanj 2022.

Izmijenjeni točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
62A	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. MRSJS 43 siječanj 2022.
62B	Novi	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010.
63	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. MRSJS 43 siječanj 2022.
65	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
66	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010. Poboljšanja MRSJS listopad 2018
68	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
76	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
78	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
80	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
85	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
86	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
87	Izmijenjen	MRSJS 40 siječanj 2017.
88	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
89	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
90	Izmijenjen	MRSJS 40 siječanj 2017.
91	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.
92	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.
93	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.

Izmijenjeni točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
94	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.
95	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.
96	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.
97	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
98	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.
99	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.
Naslov iznad točke 100A	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.
100A	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.
Naslov iznad 100B	Novi	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
100B	Novi	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
100C	Novi	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
100D	Novi	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
101A	Novi	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
101B	Novi	MRSJS 33 siječanj 2015.
101C	Novi	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
101D	Novi	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
101E	Novi	MRSJS 40 siječanj 2017.
101F	Novi	Poboljšanja MRSJS listopad 2018.
101G	Novi	POboljšanja MRSJS listopad 2018.

Izmijenjeni točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
101H	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.
102	Izmijenjen	MRSJS 33 siječanj 2015.
Ilustrativno stablo odlučivanja	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2010.

SADRŽAJ

Točka	
Cilj	1
Obuhvat	2–6
Definicije	7
Klasifikacija nekretnine kao ulaganje u nekretnine ili nekretnina koju koristi vlasnik	8–19
Priznavanje	20–25
Mjerenje pri priznavanju	26–38
Mjerenje nakon priznavanja	39–65
Računovodstvena politika	39–41
Model fer vrijednosti	42–64
Nemogućnost pouzdanog određivanja fer vrijednosti	62–64
Model troška	65
Transferi	66–76
Otuđenja	77–84
Objavljivanje	85–90
Model fer vrijednosti i model troška	85–90
Model fer vrijednosti	87–89
Model troška	90
Prijelazne odredbe	91–100
Početno usvajanje obračunskog računovodstva	91–93
Model fer vrijednosti	94–97
Model troška	98–100
Datum stupanja na snagu	101–102
Povlačenje MRSJS 16 (2001)	103
Osnova za zaključivanja	
Ilustrativno stablo odlučivanja	
Usporedba s MRS 40	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 16 *Ulaganje u nekretnine* dan je u točkama 1-103. Sve točke su jednake važnosti. MRSJS 16 treba se tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnove za zaključivanja, *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* daje osnovu za izbor i

primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih smjernica.

Cilj

1. Cilj ovog standarda je propisati računovodstveni tretman ulaganja u nekretnine i povezane uvjete za objavljivanje.

Obuhvat

2. **Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužan je primijeniti ovaj standard u računovodstvenoj evidenciji ulaganja u nekretnine.**
3. [Izbrisano]
4. [Izbrisano]
5. [Izbrisano]
6. Ovaj standard se ne primjenjuje na:
 - (a) biološku imovinu vezanu uz poljoprivrednu aktivnost (vidjeti MRSJS 27 *Poljoprivreda* i MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*); i
 - (b) prava na minerale i mineralne rezerve kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi izvori.

Definicije

7. Slijedeći pojmovi se koriste u ovom standard sa slijedećim značenjima:

Knjigovodstvena vrijednost (za potrebe ovog standarda) je iznos po kojem se imovina priznaje u izvještaju o financijskom položaju.

Trošak je plaćeni iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost druge naknade plaćene u svrhu stjecanja imovine u vrijeme njezinog stjecanja ili izgradnje.

Ulaganje u nekretnine je nekretnina (imovina ili zgrada – ili dio zgrade – ili oboje) koje drže (vlasnik ili najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja) radi zarade od najma ili povećanja vrijednosti kapitala ili oboje, a ne za:

- (a) korištenje u proizvodnji ili nabavi dobara i usluga, ili za administrativne potrebe; ili
- (b) prodaju u redovnom tijeku poslovanja.

Nekretnina koju koristi vlasnik je nekretnina koju drže (vlasnik ili najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja) za korištenje u proizvodnji ili isporuci dobara ili usluga, ili za administrativne potrebe.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS koriste se u ovom standard sa istim značenjem kao u tim standardima i reproducirani su u *Pojmovniku definiranih pojmova* objavljenom zasebno.

Klasifikacija imovine kao ulaganja u nekretnine ili nekretnine koju koristi vlasnik

8. [Izbrisano]
9. Postoji niz okolnosti u kojima javni sektor može posjedovati imovinu radi ostvarivanja prihoda od zakupa i povećanja njene vrijednosti. Primjerice, subjekt javnog sektora može se osnovati za upravljanje vladinim imovinskim portfeljem na komercijalnoj osnovi. U tom slučaju, nekretnina koju posjeduje subjekt, osim nekretnine namijenjene daljnjoj prodaji u redovnom tijeku poslovanja, zadovoljava definiciju ulaganja u nekretnine. Drugi subjekti javnog sektora mogu također držati nekretninu radi iznajmljivanja ili povećanja njene vrijednosti te koristiti ostvareni novčani priliv za finansiranje svojih drugih aktivnosti (pružanje usluga). Primjerice, sveučilište ili lokalna vlada mogu posjedovati zgradu za potrebe iznajmljivanja na komercijalnoj osnovi vanjskim stranama radi generiranja sredstava radije nego da proizvode ili isporučuju dobra i usluge.

Ova nekretnina bi također zadovoljavala definiciju ulaganja u nekretnine.

10. Ulaganje u nekretnine se drži radi zarade od najma ili zbog povećanja vrijednosti ili oboje. Stoga, ulaganje u nekretnine generira novčane tokove većinom neovisno od druge imovine koju ima subjekt. Ovo razlikuje ulaganje u nekretnine od drugog zemljišta ili zgrada koje kontroliraju subjekti javnog sektora, uključujući nekretnine koje koristi vlasnik. Proizvodnja ili isporuka dobara ili usluga (ili korištenje nekretnine za administrativne potrebe) također može generirati novčane tokove. Primjerice, subjekti javnog sektora mogu koristiti zgradu kako bi osigurali dobra i usluge primateljima u zamjenu za potpuni ili djelomični povrat troškova. Međutim, zgrada se drži kako bi olakšala proizvodnju dobara i usluga i novčani tokovi se mogu povezati ne samo uz zgrade, nego i s drugom imovinom koja se koristi u procesu proizvodnje ili isporuke. MRSJS 17 *Nekretnina, postrojenje i oprema* primjenjuje se na imovinu koju koristi vlasnik i MRSJS 43 *Najmovi* se primjenjuje na imovinu koju koristi vlasnik koju drži najamoprimac kao imovinu s pravom korištenja.
11. U nekim jurisdikcijama javnog sektora postoje određena administrativna rješenja prema kojima subjekt može kontrolirati imovinu koja zakonski može biti u vlasništvu drugog subjekta. Na primjer, jedno ministarstvo može upravljati određenim zgradama i evidentirati ih u poslovnim knjigama, iako su one pravno u vlasništvu države. U takvim okolnostima, pojam imovina koju koristi vlasnik odnosi se na imovinu koju koristi entitet koji je priznaje u svojim finansijskim izvještajima.
12. Slijedeće su primjeri ulaganja u nekretnine:
 - (a) zemljište koje se drži radi dugoročnog povećanja vrijednosti kapitala a ne kratkoročne prodaje u redovnom tijeku poslovanja. Primjerice, zemljište u posjedu bolnice za povećanje vrijednosti kapitala koje se može prodati u povoljnom trenutku u budućnosti.
 - (b) zemljište koje se drži za trenutno neodređenu buduću namjenu. (Ako subjekt nije odredio da će koristiti zemljište kao nekretninu koju koristi vlasnik, uključujući korištenje za pružanje usluga kao što su one koje pružaju nacionalni parkovi sadašnjim i budućim generacijama ili za kratkoročnu prodaju u redovnom tijeku poslovanja, zemljište je određeno kao ono koje se drži radi povećanja vrijednosti kapitala).
 - (c) zgrada u vlasništvu subjekta (ili pravo korištenja imovine koje se odnosi na zgradu koju posjeduje subjekt) i iznajmljena prema jednom ili više poslovnih najмова na komercijalnoj osnovi. Primjerice, sveučilište može posjedovati zgradu koju iznajmljuje na komercijalnoj osnovi vanjskim stranama.
 - (d) Zgrada koja je prazna ali se drži s ciljem iznajmljivanja prema jednom ili više poslovnih najмова na komercijalnoj osnovi vanjskim stranama.
 - (e) Nekretnina koja se gradi ili razvija za buduću uporabu kao ulaganje u nekretninu.
13. Slijedeće su primjeri stavki koje nisu ulaganje u nekretninu i stoga su izvan obuhvata ovog standarda:
 - (a) Nekretnina namijenjena za prodaju u redovnom tijeku poslovanja ili procesu izgradnje ili razvoja za takvu prodaju (vidjeti MRSJS 12 *Zalihe*). Primjerice, općinsko vijeće može rutinski dopunjavati prihode kupovinom i prodajom nekretnine, kada se nekretnina koja se drži isključivo s ciljem naknadnog otuđenja u bliskoj budućnosti ili za razvoj za ponovnu prodaju klasificira kao zaliha. Nadležni organ za upravljanje stambenim fondom može rutinski prodati dio stambenih jedinica u redovnom tijeku svog poslovanja kao rezultat demografskih promjena, kada se bilo koje stambene jedinice namijenjene prodaji klasificiraju kao zalihe.
 - (b) Nekretnina koja se gradi ili razvija u ime trećih strana. Primjerice, odjel za imovinske i uslužne poslove može sklopiti ugovore o izgradnji sa subjektima izvan vlade (vidjeti MRSJS 11 *Ugovori o izgradnji*).
 - (c) Nekretnina koju koristi vlasnik (vidjeti MRSJS 17 i MRSJS 43) uključujući (između ostalog) nekretninu namijenjenu budućem korištenju kao nekretnine koju koristi vlasnik, nekretnina namijenjena budućem razvoju i naknadnom korištenju kao nekretnina koju koristi vlasnik, nekretnina koju koriste zaposlenici kao što je smještaj za vojno osoblje (bez obzira plaćaju li ili ne zaposlenici najmninu po tržišnim cijenama) i nekretnina koju koristi vlasnik koja čeka na otuđenje.
 - (d) [Izbrisano]
 - (e) Nekretnina koja je iznajmljena drugom subjektu prema finansijskom najmu.

(f) Nekretnina koja se drži za pružanje socijalnih usluga i koja stvara priljev novca. Na primjer, nadležni organ za stambena pitanja može raspolagati velikim stambenim fondom koji se koristi za pružanje stanovanja porodicama s niskim prihodima po zakupninama nižim od tržišnih. U takvoj situaciji, imovina se koristi za pružanje stambenih usluga, a prihod od zakupa je sporedan u odnosu na osnovnu svrhu zbog koje se imovina drži. Takva imovina se ne smatra „investicionom imovinom“ i evidentira se u skladu s IPSAS 17.

(g) Nekretnina koja se drži za strateške potrebe i koja se računovodstveno evidentira u skladu s MRSJS 17.

14. U mnogim jurisdikcijama, subjekti javnog sektora će držati nekretninu radi ispunjenja ciljeva pružanja usluga a ne radi zarade od najma ili povećanja vrijednosti kapitala. U takvim situacijama, nekretnina neće zadovoljavati definiciju ulaganja u nekretnine. Međutim, kada subjekt javnog sektora drži nekretninu radi zarade od najma ili za povećanje vrijednosti kapitala, primjenjuje se ovaj standard. U nekim slučajevima, subjekti javnog sektora drže određenu nekretninu koja obuhvaća (a) dio koji se drži radi ostvarenje zarade od najma ili povećanja vrijednosti kapitala a ne za pružanje usluga i (b) drugi dio koji se odnosi na onaj koji se drži zbog uporabe u proizvodnji ili isporuci dobara ili usluga ili za administrativne potrebe. Primjerice, bolnica ili sveučilište mogu posjedovati zgradu, dio iste se koristi za administrativne potrebe a dio je iznajmljen kao stanovi na komercijalnoj osnovi. Ako se dijelovi ne mogu prodati zasebno, nekretnina je ulaganje u nekretninu samo ako se neznatčan dio drži za upotrebu u proizvodnji ili isporuci dobara i usluga ili za administrativne potrebe.
15. U nekim slučajevima subjekt pruža dodatne usluge korisnicima nekretnine koju posjeduje. Subjekt postupi s takvom nekretninom kao ulaganjem u nekretninu ako su usluge neznatčne za aranžman u cjelini. Primjer je kada državna agencija (a) posjeduje poslovnu zgradu koja se drži isključivo za potrebe iznajmljivanja i iznajmljivanja na komercijalnoj osnovi i (b) također pruža usluge osiguranja i održavanja najmoprimcima koji koriste zgradu.
16. U drugim slučajevima, pružene usluge su značajne. Primjerice, vlada može posjedovati hotel ili hostel kojim se upravlja kroz opću agenciju za upravljanje nekretninama. Usluge pružene gostima su značajne za aranžman u cjelini. Stoga, hotel kojim upravlja vlasnik ili hostel su imovina kojom upravlja vlasnik a ne ulaganje u nekretnine.
17. Može biti teško odrediti jesu li pomoćne usluge tako značajne da se nekretnina ne kvalificira kao ulaganje u nekretnine. Primjerice, vlada ili vladina agencija koja je vlasnik hotela mogu prenijeti neke odgovornosti na treće strane prema ugovoru o upravljanju. Uvjeti takvih ugovora o upravljanju jako se razlikuju. Na jednoj strani, pozicija vlade ili vladine agencije može biti takva da su oni pasivni investitor. S druge strane, vlada ili vladina agencija mogu jednostavno prepustiti svakodnevne funkcije vanjskim stranama, uz zadržavanje značajne izloženosti promjenama novčanih tijekova generiranih poslovanjem hotela.
18. Procjena je nužna prilikom određivanja kvalificira li se nekretnina kao ulaganje u nekretnine. Subjekt razvija kriterije kako bi mogao dosljedno provoditi tu procjenu u skladu s definicijom ulaganja u nekretnine i s povezanim smjernicama u točkama 9-17. Točkom 86(c) zahtjeva se da subjekt objavi ove kriterije kada je klasifikacija otežana.
- 18A. Procjena je također potrebna kada se određuje je li stjecanje ulaganja u nekretninu stjecanje imovine ili skupine imovine ili kombinacija iz javnog sektora iz obuhvata MRSJS 40 *Kombinacije iz javnog sektora*. Treba se pozvati na MRSJS 40 kako bi se odredilo je li kombinacija iz javnog sektora. Rasprava iz točaka 9-18 ovog standarda odnose se na to je li nekretnina ona koju koristi vlasnik ili ulaganje u nekretninu a ne za određivanje je li stjecanje nekretnine kombinacija iz javnog sektora kako je definirano MRSJS 40. Određivanje zadovoljava li specifična transakcija definiciju kombinacije iz javnog sektora kako je definirano MRSJS 40 i uključuje li ulaganje u nekretnine kako je definirano u ovom standardu zahtjeva odvojenu primjenu oba standarda.
19. U nekim slučajevima, subjekt posjeduje nekretninu koja se iznajmljuje ili koju koristi njegov subjekt koji ima kontrolu ili drugi kontrolirani subjekt. Nekretnina se ne kvalificira kao ulaganje u nekretnine u konsolidiranim financijskim izvještajima, jer je nekretnina ona koju koristi vlasnik iz perspektive ekonomskog subjekta. Međutim, iz perspektive subjekta koji posjeduje nekretninu, nekretnina je ulaganje u nekretninu kao zadovoljava definiciju iz točke 7. Stoga, najmodavac tretira nekretninu kao ulaganje u nekretninu u svojim pojedinačnim financijskim izvještajima. Ova situacija se može javiti kada vlada osniva subjekt za upravljanje nekretninama za upravljanje državnim poslovnim zgradama. Zgrade se onda iznajmljuju drugim državnim subjektima na komercijalnoj osnovi. U financijskim izvještajima subjekta koji upravlja nekretninama, nekretnina se računovodstveno evidentira kao ulaganje u nekretnine. Međutim, u konsolidiranim financijskim izvještajima države, nekretnina se računovodstveno evidentira kao nekretnina, postrojenje i oprema u skladu s MRSJS 17.

Priznavanje

20. **Ulaganje u nekretninu u vlasništvu se priznaje kao imovina kada i samo kada:**
- (a) **je vjerojatno kako će buduće ekonomske koristi ili potencijal usluge povezani s ulaganjem u nekretninu pritijecati subjektu; i**
 - (b) **trošak fer vrijednosti ulaganja u nekretninu se može pouzdano izmjeriti¹.**
21. Prilikom određivanja zadovoljava li točke prvi kriteriji priznavanja, subjekt mora procijeniti stupanj sigurnosti vezan uz tok budućih ekonomskih koristi ili potencijala usluge na temelju dostupnog dokaza u vrijeme početnog priznavanja. Postojanje dovoljne sigurnosti da će buduće ekonomske koristi ili potencijal usluge pritijecati subjektu zahtijeva osiguranje da će subjekt primiti koristi povezane s imovinom i preuzeti povezane rizike. Ovo osiguranje je obično dostupno samo kada se rizici i koristi prenosi na subjekt. Prije nego se ovo dogodi, transakcija za stjecanje imovine se obično može otkazati bez značajnih kazni i stoga se imovina ne priznaje.
22. Drugi kriteriji za priznavanje se obično lako zadovoljava jer transakcija razmjene koja dokazuje kupnju imovine identificira njegov trošak. Kako je određeno u točki 27 ovog standarda, prema određenim okolnostima ulaganje u nekretnine se može steći bez troška ili po simboličnoj cijeni. U takvim slučajevima, trošak je fer vrijednost ulaganja u nekretnine na datum stjecanja.
23. Na temelju ovog načela priznavanja subjekt procjenjuje sve svoje troškove ulaganja u nekretnine u vrijeme kada su nastali. Ovi troškovi uključuju troškove koji su početno nastali za stjecanje ulaganja u nekretnine i troškove nastale naknadno radi dodavanja, zamjene dijela ili servisiranja nekretnine.
24. Prema načelu priznavanja iz točke 20, subjekt ne priznaje u knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja u nekretnine troškove svakodnevnih servisiranja takve nekretnine. Umjesto toga, ovi se troškovi priznaju u suficitu ili deficitu kako nastaju. Troškovi svakodnevnih servisiranja su prvenstveno troškovi rada i potrošnog materijala i mogu uključivati trošak manjih dijelova. Svrha ovih rashoda se često opisuje kao popravak i održavanje nekretnine.
25. Dijelovi ulaganja u nekretnine se mogu steći putem zamjene. Primjerice, unutarnji zidovi mogu biti zamjena za originalne zidove. Prema načelu priznavanja subjekt priznaje u knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja u nekretnine trošak zamjene dijela postojećeg ulaganja u nekretnine u vrijeme nastanka troška ako su zadovoljeni kriteriji priznavanja. Knjigovodstvena vrijednost tih dijelova koji su zamijenjeni se prestaje priznavati u skladu s odredbama o prestanku priznavanja iz ovog standarda.
- 25A. Ulaganje u nekretnine koje drži najmoprimac kao imovina s pravom korištenja mora se priznati u skladu s MRSJS 43.

Mjerenje pri priznavanju

26. **Ulaganje u nekretnine u vlasništvu mora se početno mjeriti po njezinom trošku (transakcijski troškovi se moraju uključiti u ovo početno mjerenje).**
27. **Kada se ulaganje u nekretnine stiče kroz transakcije koje se odnose na razmjenu, njezin trošak se mora mjeriti po njegovoj fer vrijednosti na datum stjecanja.**
28. Trošak kupljenog ulaganja u nekretnine obuhvaća njezinu nabavnu cijenu i sve izravno vezane troškove. Izravno vezani troškovi uključuju, primjerice, stručne naknade za pravne usluge, poreze za prijenos nekretnine i druge transakcijske troškove.
29. [Izbrisano]
30. Trošak ulaganja u nekretninu se ne povećava za:
- (a) troškove pokretanja (osim ako nisu potrebni za dovođenje nekretnine u stanje koje je potrebno da bi bila spremna za rad na način kako je planirala uprava);
 - (b) poslovne najmove koji nastaju prije nego je ulaganje u nekretnine postiglo planiranu razinu zauzetosti; ili

- (c) prekomjerne iznose potrošenog materijala, rada i drugih izvora nastalih izgradnjom ili razvojem nekretnine.
31. Ako se plaćanje ulaganja u nekretnine odgađa, njezin trošak je protuvrijednost cijene u gotovini. Razlika između ovog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod za kamate tijekom razdoblja kredita.
32. Ulaganje u nekretnine se može steći putem transakcija koje se ne odnose na razmjenu. Primjerice, vlada može bez naknade prenijeti višak kancelarijske zgrade na jedinicu lokalne samouprave, koja je potom izdaje po tržišnoj zakupnini. Ulaganje u nekretnine se također može steći kroz transakcije koje se ne odnose na razmjenu korištenjem ovlasti zapljene. U ovom okolinostima, trošak nekretnine je njezina fer vrijednost na datum kada je stečena.
33. Kada subjekt početno priznaje ulaganje u nekretnine po fer vrijednosti u skladu sa točkom 27, fer vrijednost je trošak nekretnine. Subjekt je dužan odlučiti, nakon početnog priznavanja, primijeniti model fer vrijednosti (točke 42-64) ili model troška (točka 65).
34. [Izbrisano]
35. [Izbrisano]
36. Jedno ili više ulaganja u nekretnine se može steći u razmjenu za nemonetarnu imovinu ili imovinu ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Naredna rasprava se odnosi na razmjenu jedne nemonetarne imovine za drugu, ali se također primjenjuje na sve razmjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak takvog ulaganja u nekretnine se mjeri po fer vrijednosti osim ako (a) transakciji razmjene nema komercijalnu suštinu ili (b) fer vrijednost niti primljene imovine niti dane imovine nije pouzdano mjerljiva. Stečena imovina se mjeri na ovaj način čak i ako subjekt ne može prestati priznavati danu imovinu. Ako se stečena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njezin trošak se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.
37. Subjekt određuje ima li transakcija razmjene komercijalnu suštinu uzimajući u obzir mjeru u kojoj se očekuje da će njegovi budući novčani tokovi ili potencijal usluge promijeniti kao rezultat transakcije. Transakcija razmjene ima komercijalnu suštinu ako se:
- (a) konfiguracija (rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova ili potencijala usluga primljene imovine razlikuje od konfiguracije novčanih tokova ili potencijala usluge prenesene imovine; ili
 - (b) specifična vrijednost dijela poslovanja subjekta na koju transakcija utječe mijenja se kao rezultat razmjene; i
 - (c) razlika u (a) ili (b) je značajna u odnosu na fer vrijednost razmijenjene imovine.
- Za potrebe određivanja ima li transakcija razmjene komercijalnu suštinu, specifična vrijednost dijela poslovanja subjekta na koju transakcija utječe mora odražavati novčane tokove poslije poreza, ako se porez primjenjuje. Rezultat ovih analiza može biti jasan bez da subjekt mora obaviti detaljne izračune.
38. Fer vrijednost imovine za koju usporedive tržišne transakcije ne postoje se može pouzdano izmjeriti ako (a) promjenjivost u rasponu razumnih procjena fer vrijednost nije značajna za tu imovinu ili (b) vjerojatnost različitih procjena unutar raspona može se razumno procijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti. Ako je subjekt u mogućnosti odrediti pouzdano fer vrijednost ili primljene imovine ili dane imovine, onda se fer vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška osim ako fer vrijednost primljene imovine nije jasnije vidljiva.
- 38A. Ulaganje u nekretnine koje drži najmoćniji kao imovinu s pravom korištenja mora se početno mjeriti u skladu s MRSJS 43.

Mjerenje nakon priznavanja

Računovodstvena politika

39. **Uz iznimku navedenu u točki 41A, subjekt je dužan izabrati kao svoju računovodstvenu politiku ili model fer vrijednosti iz točaka 42-64 ili model troška iz točke 65 i dužan je primjenjivati tu politiku na sva svoja ulaganja u nekretnine.**
40. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* navodi kako se voljna promjena računovodstvene politike može napraviti samo ako promjene rezultata u financijskim izvještajima daju vjerne reprezentativne i pouzdanije informacije o učincima transakcija, drugih događaja ili uvjeta na financijski položaj subjekta, financijsku

uspješnost ili novčane tokove. Malo je vjerojatno da će promjena od modela fer vrijednosti do modela troška rezultirati pouzdanijom prezentacijom.

41. Ovim standardom se zahtjeva da svi subjekti odrede fer vrijednost ulaganja u nekretnine, za potrebe ili mjerenja (ako subjekt koristi model fer vrijednosti) ili objavljivanja (ako koristi model troška). Subjekt se potiče, ali se ne zahtjeva, da odredi fer vrijednost ulaganja u nekretnine na temelju procjene nezavisnog procjenitelja koji ima priznatu i odgovarajuću stručnu kvalifikaciju i ima nedavno iskustvo s lokacijom i kategorijom ulaganja u nekretnine koje se procjenjuje.

41A. **Subjekt može:**

- (a) **odabrati ili model fer vrijednosti ili model troška za sva ulaganja u nekretnine koja predstavljaju osnov za obaveze čiji se prinos direktno vezuje za fer vrijednost ili prihode od određene imovine, uključujući ta ulaganja u nekretnine; i**
- (b) **izabrati ili model fer vrijednosti ili model troška za sva druga ulaganja u nekretnine, bez obzira na izbor napravljen pod (a).**

41B. Neki osiguravatelji i drugi entiteti upravljaju internim fondom za nekretnine koji izdaje nominalne jedinice, pri čemu određeni broj jedinica drže investitori putem vezanih ugovora, dok preostale jedinice drži sam entitet. Točka 41A ne dozvoljava da entitet mjeri imovinu koju drži takav fond djelimično po trošku, a djelimično po fer vrijednosti.

41C. Ako subjekt izabere različite modele za dvije kategorije opisane u točki 41A, prodaja ulaganja u nekretnine između grupa imovine mjerene koristeći različite modele mora se priznati po fer vrijednosti i kumulativna promjena fer vrijednosti mora se priznati u suficitu ili deficitu. Prema tome, ako se ulaganje u nekretnine prodaje iz skupine u kojoj se koristi model vrijednosti u grupu u kojoj se koristi model troška, fer vrijednost nekretnine na datum prodaje postaje njezin procijenjeni trošak.

Model fer vrijednosti

42. **Nakon početnog priznavanja subjekt koji bira model fer vrijednosti dužan je mjeriti sva svoja ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti, osim u slučajevima opisanim u točki 62.**

43. [Izbrisano]

44. **Dobitak ili gubitak koji nastaju promjenom fer vrijednosti ulaganja u nekretnine mora se priznati u suficitu ili deficitu u razdoblju u kojem je nastao.**

45. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine je cijena po kojoj se nekretnina može razmijeniti između upućenih, voljnih strana u tržišnim transakcijama (vidjeti točka 7). Fer vrijednost posebno isključuje procijenjene cijene, uvećane ili umanjene posebnim uvjetima ili okolnostima kao što su atipično financiranje, prodaja ili aranžmani povratnog najma, posebne naknade ili koncesije koje je dao bilo tko povezan s prodajom.

46. Subjekt određuje fer vrijednost bez ikakvih odbitaka za transakcijske troškove koji se mogu pojaviti pri prodaji ili otuđenju.

47. **Fer vrijednost ulaganja u nekretnine mora odražavati tržišne uvjete na datum izvještavanja.**

48. Fer vrijednost je specifična za određeni datum. S obzirom da se tržišni uvjeti mogu promijeniti, iznos prikazan kao fer vrijednost može biti netočan ili neprikladan ako se procjenjuje u drugo vrijeme. Definicija fer vrijednosti također pretpostavlja istovremenu razmjenu i izvršetak ugovora o prodaji bez bilo kakvih promjena cijena koje se mogu napraviti u tržišnim transakcijama između upućenih, voljnih strana ako razmjena i izvršenje nisu istovremeni.

49. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine odražava, između ostalog, prihode od najma iz tekućih najмова i razumne i potkrijepljene pretpostavke koje prikazuju ono što bi upućene, voljne strane pretpostavile o prihodima iz najma iz budućih najмова u kontekstu trenutnih uvjeta. Također održava, na sličnoj osnovi, bilo kakve odljeve novca (uključujući plaćanja najma i druge odljeve) koji bi se mogli očekivati u vezi s nekretninom.

49A.

Kada najmoprimac koristi model fer vrijednosti za mjerenje ulaganja u nekretnine koje se drži kao imovina s pravom korištenja, dužan je mjeriti imovinu s pravom korištenja a ne predmetne imovine po fer vrijednosti.

50. MRSJS 43 specificira se osnova za početno priznavanje troška ulaganja u nekretnine koje posjeduje najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja. Točkom 42 zahtjeva se da se ulaganje u nekretnine koje drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja ponovno mjeri, ako je potrebno, po fer vrijednosti ako subjekt izabere model fer vrijednosti. Kada su plaćanja najma po tržišnim cijenama, fer vrijednost ulaganja u nekretnine koje posjeduje najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja pri stjecanju, umanjena za sva očekivana plaćanja najma (uključujući ona koja se odnose na priznate obveze najma) bi trebala biti nula. Stoga, ponovno mjerenje imovine s pravom korištenja iz troška u skladu s MRSJS 43 na fer vrijednost u skladu sa točkom 42 (uzimajući u obzir uvjete iz točke 59) ne bi smjelo rezultirati nikakvim dobitkom ili gubitkom, osim ako se fer vrijednost ne mjeri u različito vrijeme. To bi se moglo dogoditi kada je primjena modela fer vrijednosti odabrana nakon početnog priznavanja.
51. Definicija fer vrijednosti odnosi se na „upućene, voljne strane“. U ovom kontekstu „voljne“ znači da su i voljni kupac i voljni prodavač razumno informirani o prirodi i karakteristikama ulaganja u nekretnine, njezinim stvarnim i mogućim uporabama i tržišnim uvjetima na datum izvještavanja. Voljni kupac je motiviran ali ne i prisiljen na kupnju. Ovaj kupac nije niti previše revan niti odlučan kupiti po svakoj cijeni. Pretpostavljeni kupac ne bi platio veću cijenu od one koju bi zahtijevalo tržište koje čine upućeni, voljni kupci i prodavači.
52. Voljni prodavač nije niti previše revan niti natjeran prodavač, spreman prodati po bilo kojoj cijeni niti spreman izdržati cijenu koja nije razumna prema trenutnim tržišnim uvjetima. Voljni prodavač je motiviran prodati ulaganje u nekretnine po tržišnim uvjetima za najbolju cijenu koju može dobiti. Činjenične okolnosti stvarnog vlasnika ulaganja u nekretnine nisu dio ovog razmatranja jer je voljni prodavač hipotetski vlasnik (pr. voljni prodavač ne bi uzeo u obzir određene porezne okolnosti stvarnog vlasnika ulaganja u nekretnine).
53. Definicija fer vrijednosti odnosi se na tržišnu transakciju. Tržišna transakcija je između strana koje nemaju određen ili poseban odnos zbog kojeg cijene transakcija nisu karakteristične za tržišne uvjete. Pretpotok je da je transakcija između nepovezanih strana, od kojih svaka djeluje neovisno.
54. Najbolji dokaz fer vrijednosti dan je trenutnim cijenama na aktivnom tržištu za sličnu nekretninu na istoj lokaciji i u istim uvjetima a koja je predmet sličnog najma i drugih ugovora. Subjekt vodi računa o tome da identificira sve razlike u prirodi, lokaciji ili uvjetima nekretnine ili u ugovornim uvjetima najmova i drugih ugovora koji se odnose na nekretninu.
55. U nedostatku trenutnih cijena na aktivnom tržištu kao što je opisano u točki 54, subjekt uzima u obzir informacije iz različitih izvora, uključujući:
- (a) trenutne cijene na aktivnom tržištu za nekretnine različite prirode, uvjeta ili lokacije (ili koje su predmet različitog najma ili drugih ugovora), prilagođene da odražavaju te razlike;
 - (b) nedavne cijene sličnih nekretnina na manje aktivnom tržištu, prilagođene da odražavaju sve promjene ekonomskih uvjeta od datum transakcija koje su se dogodile po tim cijenama; i
 - (c) projekcije diskontovanog novčanog toka na temelju pouzdanih procjena budućih novčanih tokova, a podržane uvjetima bilo kojeg postojećeg najma i drugih ugovora i (gdje je moguće) vanjskim dokazima, kao što su trenutne tržišne najamnine za slične nekretnine na istoj lokaciji i u istim uvjetima, dobivene koristeći diskontne stope koje odražavaju trenutne tržišne procjene neizvjesnosti u iznosu i vremenskom rasporedu novčanih tokova.
56. U nekim slučajevima, različiti izvori dani u prethodnom točki mogu sugerirati različite zaključke o fer vrijednosti ulaganja u nekretnine. Subjekt razmatra razloge za te razlike kako bi došao do najpouzdanije procjene fer vrijednosti unutar raspona razumnih procjena fer vrijednosti.
57. U izuzetnim slučajevima postoji jasna indikacija da će, prilikom prvobitnog sticanja ulaganja u nekretnine (ili kada postojeća imovina postane ulaganje u nekretnine uslijed promjene namjene), varijabilnost u rasponu razumnih procjena fer vrijednosti biti toliko velika, a vjerovatnoće različitih ishoda toliko teško procjenjive, da korisnost jedne procjene fer vrijednosti postaje upitna. To može ukazivati na to da fer vrijednost te imovine **neće biti pouzdano utvrđiva na kontinuiranoj osnovi** (vidi točku 62).
58. Fer vrijednost se razlikuje od vrijednosti u uporabi, kako je definirano MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne*

stvara novac i MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*. Fer vrijednost odražava spoznaje i procjene upućenih, voljnih kupaca i prodavača. Nasuprot tome, vrijednost u uporabi odražava procjene subjekta, uključujući učinke faktora koji mogu biti specifični za određeni subjekt a ne mogu se primjenjivati na subjekte općenito. Primjerice, fer vrijednost ne odražava nijedan od slijedećih faktora, u mjeri u kojoj oni ne bi bili općenito dostupni upućenim, voljnim kupcima i prodavačima:

- (a) dodatna vrijednost izvedena iz stvaranja portfelja nekretnina na različitim lokacijama;
- (b) sinergija između ulaganja u nekretnine i druge imovine;
- (c) zakonska prava ili zakonska ograničenja koja su specifična samo trenutnom vlasniku; i
- (d) porezne olakšice ili porezna opterećenja koja su specifična trenutnom vlasniku.

59. Prilikom određivanja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine prema modelu fer vrijednosti, subjekt ne računa dvostruko imovinu ili obveze koje se priznaju kao zasebna imovina ili obveze. Primjerice:

- (a) oprema kao što su dizala ili klima uređaji često su sastavni dio zgrade i općenito su uključeni u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, umjesto da se priznaju zasebno kao nekretnina, postrojenje i oprema.
- (b) ako je ured iznajmljen namješten, fer vrijednost ureda općenito uključuje fer vrijednost namještaja, jer se prihodi od najma odnose na namješten ured. Kada je namještaj uključen u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, subjekt ne priznaje taj namještaj kao odvojenu imovinu.
- (c) fer vrijednost ulaganja u nekretnine isključuje unaprijed plaćene ili obračunate prihode od najma, jer ih subjekt priznaje kao zasebne obveze ili imovinu.
- (d) fer vrijednost ulaganja u nekretnine koje drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja odražava očekivane novčane tokove (uključujući varijabilna plaćanja najma za koja se očekuje da će postati plativa). Prema tome, ako je procjena dobivena za nekretninu umanjena za sva plaćanja koja se očekuju, bit će nužno dodati sve priznate obveze po najmu kako bi se došlo do knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine koristeći model fer vrijednosti.

60. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine ne odražava buduća kapitalna ulaganja koji će poboljšati ili unaprijediti nekretninu i ne odražava povezane buduće koristi iz ovih budućih ulaganja.

61. U nekim slučajevima, subjekt očekuje da će sadašnja vrijednost njegovih plaćanja koja se odnose na ulaganje u nekretnine (osim plaćanja koja se odnose na priznate obveze) premašiti sadašnju vrijednost povezanih novčanih primitaka. Subjekt primjenjuje MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* kako bi odredio treba li priznati obvezu i ako da kako je mjeriti.

Nemogućnost pouzdanog određivanja fer vrijednosti

62. **Postoji oboriva pretpostojka da subjekt može pouzdano odrediti fer vrijednost ulaganja u nekretnine na kontinuiranoj osnovi. Međutim, u iznimnim slučajevima, postoji jasan dokaz kada subjekt prvo stječe ulaganje u nekretnine (ili kada postojeća nekretnina prvo postaje ulaganje u nekretnine nakon promjene korištenja) kako fer vrijednost ulaganja u nekretnine nije pouzdano određena na kontinuiranoj osnovi. Ovo nastaje kada i samo kada usporedive tržišne transakcije nisu česte i alternativne pouzdane procjene fer vrijednosti (primjerice, na temelju projekcija diskontinuiranih novčanih tokova) nisu dostupne. Ako subjekt određuje da fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji nije pouzdano određena ali očekuje da se fer vrijednost nekretnine pouzdano odredi kada se dovrši izgradnja, dužan je mjeriti ulaganje u nekretnine u izgradnji po trošku dok se fer vrijednost ne mogne pouzdano odrediti ili kada se izgradnja završi (što god je ranije). Ako subjekt odredi da fer vrijednost ulaganja u nekretnine (osim ulaganja u nekretnine u izgradnji) nije pouzdano određena na kontinuiranoj osnovi, subjekt je dužan mjeriti to ulaganje u nekretnine koristeći model troška iz MRSJS 7 za ulaganja u nekretnine u vlasništvu ili u skladu s MRSJS 43 za ulaganja u nekretnine koje drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja. Mora se pretpostaviti da je ostatak vrijednosti ulaganja u nekretnine nula. Subjekt je dužan nastaviti primjenjivati MRSJS 17 ili MRSJS 43 do**

otuđenja ulaganja u nekretnine.

- 62A. Jednom kada subjekt bude u mogućnosti pouzdano izmjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji koja se prethodno mjerila po trošku, dužan je mjeriti tu nekretninu po njenoj fer vrijednosti. Jednom kada se izgradnja nekretnine dovrši, pretpostavlja se da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti. Ako to nije slučaj, u skladu sa točkom 62, nekretnina se računovodstveno evidentira koristeći model troška u skladu s MRSJS 17 za imovinu u vlasništvu i MRSJS 43 za ulaganje u nekretnine koje drži najmoprimac kao imovina s pravom korištenja.
- 62B. Pretpostočke da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji može pouzdano izmjeriti može se oboriti samo pri početnom priznavanju. Subjekt koji je izmjerio točki ulaganja u nekretnine u izgradnji po fer vrijednosti ne mora zaključiti kako se fer vrijednost dovršenog ulaganja u nekretnine ne može pouzdano izmjeriti.
63. U iznimnim slučajevima kada je subjekt primoran, zbog razloga danog u točki 62, mjeriti ulaganje u nekretnine koristeći model troška u skladu s MRSJS 17 ili MRSJS 43, mjeri po fer vrijednosti sva svoja druga ulaganja u nekretnine, uključujući ulaganja u nekretnine u izgradnji. U ovim slučajevima, iako subjekt može koristiti model troška za jedno ulaganje u nekretnine, subjekt je dužan nastaviti računovodstveno evidentirati svaku od preostalih nekretnina koristeći model fer vrijednosti.
64. **Ako je subjekt prethodno mjerio ulaganje u nekretnine po fer vrijednosti, dužan je nastaviti mjeriti nekretninu po fer vrijednosti do otuđenja (ili dok nekretnina ne postane nekretnina koju koristi vlasnik ili subjekt počinje dogradnju nekretnine za naknadnu prodaju u redovnom tijeku poslovanja) čak i ako usporedive tržišne transakcije postanu rjeđe ili tržišne cijene postanu lako dostupne.**

Model troška

65. Nakon početnog priznanja, subjekt koji odabere model troška dužan je mjeriti ulaganje u nekretnine:
- (a) u skladu s MRSJS 43 ako istu drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja; i
 - (a) u skladu s zahtjevima MRSJS 17 za model troška ako istu drži vlasnik kao ulaganje u nekretninu u vlasništvu.

Transferi

66. Subjekt je dužan prenijeti nekretninu na ili sa ulaganja u nekretnine kada i samo kada postoji promjena korištenja. Promjena korištenja se događa kada nekretnina zadovoljava ili prestane zadovoljavati definiciju ulaganja u nekretnine i postoji dokaz promjene korištenja. Izolirano, promjena namjere uprave za korištenje nekretnine ne pruža dokaz promjene korištenja. Primjeri dokaza promjene korištenja uključuju:
- (a) početak korištenja imovine od strane vlasnika ili razvoja s ciljem korištenja od strane vlasnika za prijenos sa ulaganja u nekretnine na nekretninu koju koristi vlasnik;
 - (a) početak razvoja s ciljem prodaje, za prijenos sa ulaganja u nekretnine na zalihe;
 - (b) prestanak korištenja od strane vlasnika, za prijenos s nekretnine koju koristi vlasnika na ulaganje u nekretnine; i
 - (c) početak poslovnog najma (na komercijalnoj osnovi) na drugu stranu, za prijenos sa zaliha na ulaganje u nekretnine.
 - (d) [Izbrisano]
67. Korištenje nekretnine od strane vlade se može tijekom vremena mijenjati. Primjerice, vlada može odlučiti da koristi zgradu koja se trenutno koristi kao ulaganje u nekretnine ili pretvoriti zgradu koja se koristi kao vojni smještaj ili za administrativne potrebe u hotel i iznajmiti tu zgradu operaterima iz privatnog sektora. U ovom drugom slučaju, zgrada bi se računovodstveno evidentirala kao nekretnina, postrojenje i oprema dok se ne prestane koristiti i reklasificira kao ulaganje u nekretnine.
68. Kada subjekt odluči otuđiti ulaganje u nekretnine bez razvoja, nastavlja tretirati nekretninu kao ulaganje u nekretnine dok se ne prestane priznavati (izostavljati iz izvještaja o financijskom položaju) i ne reklasificira je kao zalihe. Slično, ako subjekt počinje razvoj postojećeg ulaganja u nekretnine za daljnju buduću uporabu kao ulaganje u nekretnine, nekretnina ostaje ulaganje u nekretnine i ne reklasificira se kao nekretnina koju koristi vlasnik tijekom ponovnog razvoja.
69. Državni odjel za imovinu može redovno pregledavati svoje zgrade kako bi odredio zadovoljavaju li njegove zahtjeve i kao dio tog procesa može identificirati i zadržati određene zgrade za prodaju. U ovom situaciji, zgrada se može smatrati zalihom. Međutim, ako vlada odluči zadržati zgradu zbog toga jer ona donosi prihod od najma i ima potencijal povećanja vrijednosti kapitala, ista bi se reklasificirala kao ulaganje u nekretnine na početku svakog narednog poslovnog najma.
70. Točke 71-76 se primjenjuju na pitanja priznavanja i mjerenja koja nastaju kada subjekt koristi model fer vrijednosti za ulaganje u nekretnine. Kada subjekt koristi model troška, prijenosi između ulaganja u nekretnine, nekretnine koju koristi vlasnik i zaliha ne mijenjaju knjigovodstvenu vrijednost prenesene nekretnine i ne mijenja trošak te nekretnine za potrebe mjerenja ili objavljivanja.
71. Za prijenos s ulaganja u nekretnine koje se vodi po fer vrijednosti na nekretninu koju koristi vlasnik ili na zalihe, trošak nekretnine za daljnju računovodstvenu evidenciju u skladu s MRSJS 17, MRSJS 43 ili MRSJS 12 mora bit njezina fer vrijednost na datum promjene korištenja.
72. Ako nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se vodi po fer vrijednosti, subjekt je dužan primijeniti MRSJS 17 za imovinu u vlasništvu i MRSJS 40 za imovinu koju drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja do datuma promjene korištenja. Subjekt je dužan tretirati svaku razliku na taj datum između iznosa nekretnine u skladu s MRSJS 17 ili MRSJS 43 i njezine fer vrijednosti na isti način kao revalorizaciju u skladu s MRSJS 17.

73. Do datuma kada nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se vodi po fer vrijednosti, subjekt amortizira nekretninu (ili imovinu s pravom korištenja) i priznaje sve gubitke od umanjenja vrijednosti koji su nastali. Subjekt tretira sve razlike na taj datum između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine u skladu s MRSJS 17 ili MRSJS 43 i njezine fer vrijednosti na isti način kao revalorizaciju u skladu s MRSJS 17. Drugim riječima:
- (a) svako smanjenje knjigovodstvene vrijednosti nekretnine se priznaje u suficitu ili deficitu. Međutim, u mjeri u kojoj se taj iznos uključuje u revalorizacijski višak za tu nekretninu, smanjenje se tereti na račun tog revalorizacijskog viška.
 - (b) Svako nastalo povećanje knjigovodstvene vrijednosti se tretira kako slijedi:
 - (i) u mjeri u kojoj povećanje poništava prethodni gubitak od umanjenja za tu nekretninu, povećanje se priznaje u suficitu ili deficitu. Iznos koji se priznaje u suficitu ili deficitu ne prelazi iznos potreban za vraćanje knjigovodstvene vrijednosti do knjigovodstvene vrijednosti koja bi se odredila (umanjena za amortizaciju) da se gubitak od umanjenja nije priznao.
 - (ii) svaki preostali dio povećanja se knjiži izravno na neto imovinu/kapital u revalorizacijskom višku. Narednim otuđenjem ulaganja u nekretnine, revalorizacijski višak uključen u neto imovinu/kapital može se prenijeti na akumulirane suficite ili deficite. Prijenos sa revalorizacijskog viška na akumulirane suficite ili deficite ne vrši se preko suficita ili deficita.
74. **Za prijenos sa zaliha na ulaganje u nekretnine koje će se voditi po fer vrijednosti, svaka razlika između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti mora se priznati u suficitu ili deficitu.**
75. Tretman prijenosa sa zaliha na ulaganje u nekretnine koje će se voditi po fer vrijednosti je u skladu s tretmanom prodaje zaliha.

Smjernice za početno mjerenje samoizgrađenog ulaganja u nekretnina po fer vrijednosti

76. **Kada subjekt dovršava izgradnju ili razvoj samoizgrađenog ulaganja u nekretnine koje će se voditi po fer vrijednosti ili kada njezina fer vrijednost postane pouzdano mjerljiva (što god je ranije), svaka razlika između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti mora se priznati u suficitu ili deficitu.**

Otuđenja

77. **Ulaganje u nekretnine se mora prestati priznavati (eliminirati iz izvještaja o financijskom položaju) prilikom otuđenja ili kada je ulaganje u nekretnine trajno povučeno iz uporabe i ne očekuju se buduće ekonomske koristi ili potencijal usluge iz otuđenja.**
78. Otuđenje ulaganja u nekretnine može se postići prodajom ili zaključivanjem financijskog najma. Prilikom određivanja datuma otuđenja za ulaganje u nekretnine koje je prodano, subjekt primjenjuje kriterije iz MRSJS 9 za priznavanje prihoda od prodaje dobara i uzima u obzir povezane smjernice u Smjernicama za primjenu iz MRSJS 9. MRSJS 43 primjenjuje se na otuđenje koje je obuhvaćeno zaključivanjem financijskog najma i na prodaju i povratni najam.
79. Ako, u skladu s načelom priznavanja iz točke 20, subjekt priznaje u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine trošak zamjene dijela ulaganja u nekretnine, prestaje priznavati knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela. Za ulaganje u nekretnine koje se računovodstveno evidentira po modelu troška, zamijenjeni dio ne mora biti dio koji se zasebno amortizira. Ako nije izvedivo subjektu odrediti knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela, može koristiti trošak zamjene kao pokazatelj što je trošak zamjene bio u vrijeme kada je stečen ili izgrađen. Prema modelu fer vrijednosti, fer vrijednost ulaganja u nekretnine može već pokazivati kako je dio koji se mora zamijeniti izgubio svoju vrijednost. U drugim slučajevima može biti teško razlučiti koliko se fer vrijednost mora umanjiti za dio koji je zamijenjen. Alternativa smanjenju fer vrijednosti za zamijenjeni dio, kada to nije izvedivo, je uključiti trošak zamjene u knjigovodstvenu vrijednost imovine i onda ponovno procijeniti fer vrijednost, kao što bi se tražilo za dodatke koji ne uključuju zamjenu.
80. **Dobici ili gubici koji nastaju iz povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine moraju se odrediti kao razlika između neto prihoda od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine i moraju se priznati u suficitu ili deficitu (osim ako se MRSJS 43 ne zahtjeva drugačije pri prodaji ili povratnom najmu) u razdoblju povlačenja ili otuđenja.**

81. Potraživanje za naknadu pri otuđenju ulaganja u nekretnine se početno priznaje po fer vrijednosti. Točnije, ako je plaćanje za ulaganje u nekretnine odgođeno, primljena naknada se početno priznaje po protuvrijednosti cijene u gotovini. Razlika između nominalnog iznosa naknade i protuvrijednosti cijene u gotovini se priznaje kao prihod od kamata u skladu s MRSJS 9, koristeći metodu efektivne kamatne stope.
82. Subjekt primjenjuje MRSJS 19 ili druge standarde kako je prikladno na sve obveze koje zadržava nakon otuđenja ulaganja u nekretnine.
83. **Naknada trećih strana za ulaganje u nekretninu koja je umanjena, izgubljena ili ustupljena priznaje se u suficitu ili deficitu kada naknada postane potraživanje.**
84. Umanjenja vrijednosti ili gubici ulaganja u nekretnine, povezana potraživanja ili plaćanja naknada od trećih strana i svaka naknadna kupovina ili izgradnja imovine za zamjenu su odvojeni ekonomski događaji i računovodstveno se evidentiraju kako slijedi:
- (a) umanjena vrijednosti ulaganja u nekretnine se priznaje u skladu s MRSJS 21 ili MRSJS 26, kako je prikladno;
 - (b) povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine se priznaju u skladu sa točkama 77-82 ovog standarda;
 - (c) naknada trećih strana za ulaganje u nekretnine koje je umanjeno, izgubljeno ili ustupljeno priznaje se u suficitu ili deficitu kada postane potraživanje; i
 - (d) trošak imovine vraćene, nabavljene ili izgrađene kao zamjena određuje se u skladu sa točkama 26-38 ovog standarda.

Objavljivanje

Model fer vrijednosti i model troška

85. Objavljivanja ispod primjenjuju se uz ona iz MRSJS 43. U skladu s MRSJS 43, vlasnik ulaganja u nekretnine daje najmoprimcu objave o najmovima koje je zaključio. Najmoprimac koji drži ulaganje u nekretnine kao imovinu s pravom korištenja osigurava objave najmoprimaca kako se traži MRSJS 43 i najmodavac kako se traži MRSJS 43 za sve poslovne najmove koje je sklopio.
86. **Subjekt je dužan objaviti:**
- (a) **primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška;**
 - (b) [izbrisano]
 - (c) **kada je klasifikacija teška (vidjeti točka 18), kriterije koje koristi za razlikovanje ulaganja u nekretnine od nekretnine koju koristi vlasnik i nekretnine namijenjene prodaji u redovnom tijeku poslovanja;**
 - (d) **metode i značajne pretpostavke primijenjene prilikom određivanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine, uključujući izjavu postoji li tržišni dokaz za određivanje fer vrijednosti ili se više temelji na drugim čimbenicima (koje je subjekt dužan objaviti) zbog prirode nekretnine i nedostatka usporedivih tržišnih podataka;**
 - (e) **mjeru u kojoj se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (mjereno ili objavljeno u financijskim izvještajima) temelji na procjeni nezavisnog procjenitelja koji ima priznatu i relevantnu stručnu kvalifikaciju i nedavno iskustvo s lokacijom i kategorijom ulaganja u nekretnine koje se procjenjuje. Ako ne postoji takva procjena, ta činjenica se mora objaviti;**
 - (f) **iznose priznate u suficitu ili deficitu za:**
 - (i) **prihode od najma ulaganja u nekretnine;**
 - (ii) **izravni poslovni rashodi (uključujući popravke i održavanje) koji nastaju iz ulaganja u nekretnine koje stvara prihod od najma tijekom razdoblja; i**

- (iii) izravni poslovni rashodi (uključujući popravke i održavanje) koji nastaju iz ulaganja u nekretnine koje ne stvara prihod od najma tijekom razdoblja.
- (g) postojanje i iznosi ograničenja realizacije ulaganja u nekretnine ili doznaku prihoda i dohodaka od otuđenja; i
- (h) ugovorne obveze za nabavu, izgradnju ili razvoj ulaganja u nekretnine ili za popravke, održavanje ili poboljšanje.

Model fer vrijednosti

87. Uz objavljivanja koja se traže točkom 86, subjekt koji primjenjuje model fer vrijednosti iz točaka 42-46 dužan je objaviti usklađivanje između knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju razdoblja, pokazujući slijedeće:
- (a) dodatke, objavljujući zasebno one dodatke koji su nastali stjecanjem i one iz naknadih rashoda priznatih u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine;
 - (b) dodatke koji nastaju stjecanjem kroz kombinacije iz javnog sektora;
 - (c) otuđenja;
 - (d) neto dobitke ili gubitke iz usklađenja fer vrijednosti;
 - (e) neto tečajne razlike koje nastaju preračunavanjem financijskih izvještaja u drugu valutu prezentiranja i preračunavanjem inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta;
 - (f) transferi na i sa zaliha i nekretnine koju koristi vlasnik; i
 - (g) druge promjene.
88. Kada je procjena izvršena za ulaganje u nekretnine značajno usklađena za potrebe financijskih izvještaja, primjerice kako bi se izbjeglo dvostruko računanje imovine ili obveza koji su priznati kao zasebna imovina i obveze kako je opisano u točki 59, subjekt je dužan objaviti usklađenje između izvršene procjene i usklađene procjene uključene u financijske izvještaje, pokazujući, zasebno ukupni iznos svih priznatih obveza za najam koji su dodani natrag i sva druga značajna usklađenja.
89. U iznimnim slučajevima koji su navedeni u točki 62, kada subjekt mjeri ulaganje u nekretnine koristeći model troška iz MRSJS 17 ili u skladu s MRSJS 43, usklađenjem koje se zahtjeva točkom 87 moraju se objaviti iznosi koji se odnose na to ulaganje u nekretnine odvojeno od iznosa koji se odnose na druga ulaganja u nekretnine. Uz to, subjekt je dužan objaviti:
- (a) opis ulaganja u nekretnine;
 - (b) objašnjenje zašto se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti;
 - (c) ako je moguće, raspon procjena unutar kojeg će se fer vrijednost vjerojatno nalaziti; i
 - (d) kod otuđenja ulaganja u nekretnine koje se ne vodi po fer vrijednosti:
 - (i) činjenicu kako je subjekt otudio ulaganje u nekretnine koje se ne vode po fer vrijednosti;
 - (ii) knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretnine u vrijeme prodaje; i
 - (iii) iznos priznatog dobitka ili gubitka.

Model troška

90. Uz objavljivanja koja se zahtijevaju točkom 86, subjekt koji primjenjuje model troška iz točke 65 dužan je objaviti:
- (a) korištenu metodu amortizacije;

- (b) **vijek trajanja ili korištene stope amortizacije;**
- (c) **bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (ukupnu s akumuliranim gubicima od umanjenja vrijednosti) na početku i na kraju razdoblja;**
- (d) **usklađenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju razdoblja, pokazujući slijedeće:**
 - (i) **dodatke, objavljujući zasebno one dodatke koji su nastali stjecanjem i one nastale iz naknadnih rashoda priznatih kao imovina;**
 - (ii) **dodatke koji nastaju stjecanjem kroz kombinacije iz javnog sektora;**
 - (iii) **otudjenja;**
 - (iv) **amortizaciju;**
 - (v) **iznos priznatih gubitaka od umanjenja vrijednosti i iznos poništenih gubitaka od umanjenja tijekom razdoblja u skladu s MRSJS 21 ili MRSJS 26, kako je prikladno;**
 - (vi) **neto tečajne razlike koje nastaju preračunavanjem financijskih izvještaja u različitu valutu prezentiranja i preračunavanjem inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta;**
 - (vii) **prijenose na i sa zaliha i nekretnine koju koristi vlasnik; i**
 - (viii) **druge promjene; i**
- (e) **fer vrijednost ulaganja u nekretnine. U iznimnim slučajevima opisanim u točki 62, kada subjekt ne može pouzdano odrediti fer vrijednost ulaganja u nekretnine, subjekt je dužan objaviti:**
 - (i) **opis ulaganja u nekretnine;**
 - (ii) **objašnjenje zašto se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti; i**
 - (iii) **ako je moguće, raspon procjena unutar kojeg će se fer vrijednost vjerojatno nalaziti.**

Prijelazne odredbe

- 91. [Izbrisano]
- 92. [Izbrisano]
- 93. [Izbrisano]

Model fer vrijednosti

- 94. [Izbrisano]
- 95. [Izbrisano]
- 96. [Izbrisano]
- 97. Subjekt koji je (a) prethodno primjenjivao MRSJS 16 (2001) i (b) odabere po prvi put klasificirati i računovodstveno evidentirati određene ili sve prihvatljive imovinske interese koji se drže pod poslovnim najmom kao ulaganje u nekretnine, dužan je priznati učinak tog izbora kao usklađenje početnog salda akumuliranih suficita ili deficita za razdoblje u kojem je izbor prvi put napravljen. Uz to:
 - (a) ako je subjekt prethodno javno objavio (u financijskim izvještajima ili drugačije) fer vrijednost svojih ulaganja u nekretnine u ranijim razdobljima (određenu na osnovi koja zadovoljava definiciju fer vrijednosti i smjernice iz točaka 45-61), subjekt se potiče ali se ne zahtijeva:
 - (i) da uskladi početni saldo akumuliranih suficita ili deficita za najranija prikazana razdoblja za koja je takva fer vrijednost javno objavljena; i

- (ii) da prepravi usporedive informacija za ta razdoblja; i
- (b) ako subjekt nije prethodno javno objavio informacije opisane u (a), nije dužan prepraviti usporedive informacije i dužan je objaviti tu činjenicu.

Model troška

98. [Izbrisano]

99. [Izbrisano]

100. Za subjekte koji su prethodno primjenjivali MRSJS 16 (2001), zahtjevi točaka 36-38 koji se tiču početnog mjerenja ulaganja u nekretnine stečene u transakciji razmjene imovine moraju se primijeniti prospektivno samo na buduće transakcije.

MRSJS 43

100A. Subjekt koji primjenjuje MRSJS 43 i povezane izmjene i dopune ovog standarda, prvi put dužni su primijeniti prijelazne zahtjeve iz MRSJS 43 na svoja ulaganja u nekretnine koje se drže kao imovina s pravom korištenja.

Prijenosi ulaganja u nekretnine

100B. *Poboljšanjima MRSJS, 2018*, izdanim u listopadu 2018. izmijenjeni su točke 66 i 68. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene na promjene korištenja koje se javljaju na ili nakon početka godišnjeg razdoblja izvještavanja u kojem subjekt prvi put primjenjuje ove izmjene (datum početne primjene). Na datum početne primjene, subjekt je dužan ponovno procijeniti klasifikaciju nekretnine koja se drži na taj datum i ako je primjenjivo dužan je reklasificirati nekretninu primjenjujući točke 9-18 kako bi se odrazili uvjeti koji postoje na taj datum.

100C. Bez obzira na zahtjeve iz točke 100Bm subjektu je dopušteno primijeniti izmjene točaka 66 i 68 retroaktivno u skladu s MRSJS 3 ako i samo ako je to moguće bez naknadne spoznaje.

100D. Ako u skladu sa točkom 100B subjekt reklasificira nekretninu na datum početne primjene, subjekt je dužan:

- (a) računovodstveno evidentirati reklasifikaciju primjenjujući zahtjeve iz točaka 70-75. Primjenjujući točke 70-75 subjekt je dužan:
 - (i) pročitati sve reference do datuma promjene korištenja kao datum početne primjene; i
 - (ii) priznati svaki iznos koji bi se u skladu sa točkama 70-75 priznao u suficitu ili deficitu kao usklađenje početnog salda akumuliranih suficita ili deficita na datum početne primjene.
- (b) objaviti iznose reklasificirane u ili iz ulaganja u nekretnine u skladu sa točkom 100B. Subjekt je dužan objaviti te iznose reklasificirane kao dio usklađenja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju razdoblja kako se traži točkama 87 i 90.

Datum stupanja na snagu

101. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standarda za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2008. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2008. dužan je objaviti tu činjenicu.

101A. Točke 12, 13, 40, 57, 59, 62, 63 i 66 izmijenjeni su, točka 29 je izbrisan i točke 62A i 62B su dodani *Poboljšanjima MRSJS* izdanim u siječnju 2010. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene prospektivno za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2011. Subjekt se potiče primijeniti te izmjene za ulaganja u nekretnine u izgradnji od bilo kojeg datuma prije 1. siječnja 2011 pod uvjetom da je fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji bila određene na te datume. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2011. dužan je objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti izmjene iz točaka 8 i 107A MRSJS 17.

- 101B. Točke 91, 92, 93, 94, 95, 96, 98, 99 i 102 izmijenjeni su MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS)* izdanim u siječnju 2015. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2017. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje MRSJS 33 za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2017. te izmjene se također moraju primijeniti za to ranije razdoblje.
- 101C. Točka 40 izmijenjen je *Poboljšanjima MRSJS 2015* izdanim u travnju 2016. Subjekt je dužan primijeniti ovu izmjenу za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2017. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenу za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2017. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 101D. Točke 3 i 4 su izbrisani a točka 9 je izmijenjen *Primjenjivošću MRSJS* izdanim u travnju 2016. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2018. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2018., dužan je objaviti tu činjenicu.
- 101E. Točka 18A je dodan a točke 87 i 90 su izmijenjeni MRSJS 40 *Kombinacije iz javnog sektora* izdanim u siječnju 2017. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2019. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2019. dužan je objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 40 u isto vrijeme.
- 101F. Točke 76 i 97 su izmijenjeni *Poboljšanjima MRSJS, 2018* izdanim u listopadu 2018. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2019. Dopusštena je ranija primjena.
- 101G. Točke 66 i 68 su izmijenjeni a točke 100B-100D su dodani *Poboljšanjima MRSJS, 2018* izdanim u listopadu 2018. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2019. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2019. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 101H. MRSJS 43 izdan u siječnju 2022. izmijenio je i dopunio obuhvat MRSJS 16 definiranjem ulaganja u nekretnine koje uključuje ulaganja u nekretnine u vlasništvu i nekretnine koje drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja. Točke 7, 10, 12, 13, 14, 20, 26, 27, 39, 49, 50, 59, 62, 62A, 63, 65, 71, 72, 73, 78, 80, 85, 86, 88, i 89 su izmijenjeni, točke 25A, 38A, 41A, 41B, 41C, 49A i 100A i njihovi vezani naslovi su dodani, a točke 5, 8, 34, 35 i 43 su izbrisani MRSJS 43. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2025. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2025. dužan je objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 43 u isto vrijeme.
102. Kada subjekt primjenjuje MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi kako je definirano u MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon usvajanja MRSJS.

Povlačenje MRSJS 16 (2001)

103. Ovaj standard zamjenjuje MRSJS 16 *Ulaganje u nekretnine* izdan 2001.

Osnova za zaključivanja

Ova Osnova za zaključivanja prati ali nije dio MRSJS 16.

Revizija MRSJS 16 kao rezultat Općeg projekta poboljšanja 2003. IASB-a

Povijest

- BC1. Program konvergencije MSFI-ja IPSASB-a je važan element rada IPSASB-a. Politika IPSASB-a je približiti MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi MSFI-jevima koje je izdao IASB gdje je izvedivo za subjekte javnog sektora.
- BC2. MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi koji su usklađeni s MSFI-jevima zadržavaju uvjete, strukturu i tekst MSFI-jeva, osim ako ne postoji poseban razlog javnog sektora za odstupanje. Odstupanje od ekvivalentnog MSFI-ja se javlja kada uvjeti ili terminologija u MSFI-jevima nisu prikladni za javni sektor ili kada je nužno uključivanje dodatnih komentara ili primjera kako bi se ilustrirali određeni uvjeti u kontekstu javnog sektora. Razlike između MRSJS i njihovih ekvivalentnih MSFI-jeva utvrđene su u *Usporedbi s MSFI-jevima* uključenim u svaki MRSJS.
- BC3. U svibnju 2002., IASB je izdao nacrt predloženih izmjena i dopuna 13 MRS-a¹ kao dio njegovog Projekta općih poboljšanja. Ciljevi Projekta općih poboljšanja IASB-a su bili “smanjiti ili eliminirati alternative, suvišnosti ili sukobe unutar standarda, riješiti neka pitanja konvergencije i napraviti druga poboljšanja”. Konačni MRS-i izdani su u prosincu 2003.
- BC4. MRSJS 16, izdan u prosincu 2001. temelji se na MRS 40 (2000.) *Ulaganje u nekretnine* koji je ponovno izdan u prosincu 2003. Krajem 2003. prethodnik IPSASB-a, Odbor za javni sektor (PSC)² pokrenuo je projekt poboljšanja MRSJS kako bi uskladio, gdje je izvedivo, MRSJS s poboljšanim MRS izdanim u prosincu 2003.
- BC5. IPSASB je pregledao MRS 10 i općenito se složio s razlozima IASB-a za reviziju MRS i s napravljenim izmjenama. (Osnova za zaključivanja IASB-a nije ovdje dana. Pretplatnici na *Sveobuhvatnu pretplatničku uslugu* IASB-a mogu vidjeti Osnove za zaključivanje na web stranici IASB-a na <https://www.iasb.org>). U tim slučajevima kada MRSJS odstupa od povezanog MRS, Osnova za zaključivanja objašnjava posebne razloge javnog sektora za odstupanje.
- BC6. MRS 40 je dalje izmijenjen kao posljedica MSFI-jeva izdanih nakon prosinca 2003. MRSJS 16 ne uključuje posljedične izmjene koje nastaju iz MSFI-jeva izdanih nakon prosinca 2003. To je iz razloga što IPSASB još nije pregledao i formirao stajalište o primjenjivosti zahtjeva u tim MSFI-jevima na subjekte javnog sektora.

Revizija MRSJS 16 kao rezultat *Poboljšanja MSFI-jeva* IASB-a izdanih 2008.

- BC7. IPSASB je pregledao revizije MRS 40 uključene u *Poboljšanja MSFI-jeva* koje je izdao IASB u svibnju 2008. i općenito se složio s razlozima IASB-a za revidiranje ovog standarda. IPSASB je zaključio kako ne postoji poseban razlog za javni sektor za neusvajanje izmjene

Revizija MRSJS 16 kao rezultat *Primjenjivosti MRSJS IPSASB-a* izdanog u travnju 2016.

- BC8. IPSASB je izdao *Primjenjivost MRSJS* u travnju 2016. Ova najava izmijenila je reference u svim MRSJS kako slijedi:
- (a) izostavlja se standardni točka o primjenjivosti MRSJS na “subjekte javnog sektora osim državnih poslovnih poduzeća” iz obuhvata svakog standarda;
 - (b) zamjenjuje se pojam “državno poslovno poduzeće” pojmom “komercijalni subjekti javnog sektora” gdje je prikladno; i
 - (c) mijenja se točka 10 *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima javnog sektora* dajući pozitivan opis subjekta javnog sektora za koje su kreirani MRSJS.

Razlozi za ove promjene dani su u Osnovi za zaključivanja MRSJS 1.

Revizija MRSJS 16 kao rezultat *Poboljšanja MRSJS, 2018*

- BC9. Točka 76 uključivao je zahtjeve koji se odnose na mjerenje samoizgrađenog ulaganja u nekretnine koje će se voditi po fer vrijednosti prateći njen prijenos iz druge klase imovine jednom kada subjekt dovrši izgradnju ili razvoj. Kao rezultat izmjena

napravljenih *Poboljšanjima MRSJS* izdanim u siječnju 2010., ulaganje u nekretnine u izgradnji je sada obuhvaćeno MRSJS 16 i mjerenje fer vrijednosti može početi tijekom izgradnje. Posljedično, IPSASB je odlučio izmijeniti točka 76.

- BC10. Točka 97 uključuje prijelazne odredbe za one subjekte koji odaberu, po prvi put, klasificirati i računovodstveno evidentirati neke ili sve imovinske udjele koji se drže prema poslovnim najmovima kao ulaganje u nekretnine. Ove odredbe su prepravljane nakon brisanja drugih prijelaznih odredbi (na koje se točka 97 prethodno odnosio) kao rezultat izdavanja MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS)*.
- BC11. IPSASB je pregledao revizije MRS 40 uskog opsega izmjena i dopuna nazvanih *Prijenosi ulaganja u nekretnine* (izmjene MRS 40) koje je izdao IASB u prosincu 2016 i IASB-ovo obrazloženje navedenih izmjena i dopuna kako je dano u Osnovi za zaključivanja te se općenito složio kako ne postoji poseban razlog javnog sektora za ne usvajanje izmjena i dopuna.

Ilustrativna stabla odlučivanja

Ova stabla odlučivanja prate ali nisu dio MRSJS 16.

Usporedba s MRS 40

MRSJS 16 je prvenstveno izveden iz MRS 40 (2003) *Ulaganja u nekretnine* i uključuje izmjene i dopune MRS 40 kao dio *Poboljšanja MSFI-jeva* izdanih u svibnju 2008. U vrijeme izdavanja ovog standarda, IPSASB još nije razmotrio primjenjivost MSFI-ja 4 *Ugovori o osiguranju* i MSFI-ja 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje* za subjekte javnog sektora, stoga MRSJS 16 ne odražava izmjene i dopune MRS 40 koje su proizašle izdavanje tih MSFI-jeva. Glavne razlike između MRSJS 16 i MRS 40 su kako slijedi:

- MRSJS 16 zahtjeva se da se ulaganje u nekretnine početno mjeri po trošku i odredi da gdje se imovina stekne bez troška ili po simboličnom iznosu, njezin trošak je njezina fer vrijednost na datum stjecanja. MRS 40 zahtjeva se da ulaganje u nekretnine početno mjeri po trošku.
- Postoji dodatni komentar kojim se razjašnjava kako se MRSJS 16 ne primjenjuje na nekretninu koja se drži radi pružanja socijalne usluge koja također stvara novčani priljev. Takva nekretnina se računovodstveno evidentira u skladu s MRSJS 17 *Nekretnina, postrojenje i oprema*.
- MRSJS 16 sadrži prijelazne odredbe za prvu primjenu i promjenu iz prethodne verzije MRSJS 16. MRS samo sadrži prijelazne odredbe za subjekte koji već koriste MSFI-jeve. MRSJS 16 uključuje dodatne prijelazne odredbe kojima se utvrđuje da kada subjekt primjenjuje računovodstvo na obračunskoj osnovi prvi put i priznaje ulaganje u nekretnine koje prethodno nije bilo priznato, usklađenje bi se trebalo prikazati u početnom saldu akumuliranih suficita ili deficita.
- U MRSJS 16 koristi se drugačija terminologija, u određenim dijelovima, od one u MRS 40. Najznačajniji primjer je korištenje pojma „izvještaj o financijskoj uspješnosti“ u MRSJS 16. Ekvivalentni pojam u MRS 40 je „izvještaj o dobiti“.
- MRSJS 16 ne koristi pojam „dobit“, koji u MRS 40 ima šire značenje od pojma „prihod“.

¹ Informacije koje su pouzdane ne sadrže značajne pogreške i pristranosti, a korisnici se mogu pouzdati u to da će vjerno predstavljati to što predstavljaju ili se razumno može očekivati da predstavljaju.

¹ Međunarodne računovodstvene standard (MRS) izdao je prethodnik IASB-a, Odbor za međunarodne računovodstvene standard. Standardi koje je izdao IASB

nazvani su Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI). IASB je definirao kako se MSFI-jevi sastoje od MSFI-jeva, MRS-a i Interpretacija standarda. U nekim slučajevima, IASB je izmijenio radije nego zamijenio MRS-a i u tom slučaju su ostali stari brojevi MRS.

² PSC je postao IPSASB kada je Odbor IFAC-a promijenio mandate PSC-a čime je postao nezavisno tijelo za postavljanje standarda u studenom 2014.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 16, Ulaganje u nekretnine, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 16, Ulaganje u nekretnine, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 16, Ulaganje u nekretnine, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za tačnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 16, Ulaganje u nekretnine, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 16, Ulaganje u nekretnine, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 16, Investment Property, 2022. Edition*, ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7