

MRSJS 23 – PRIHODI OD TRANSAKCIJA KOJE NISU TRANSAKCIJE RAZMJENE (POREZI I PRIJENOSI)

Povijest MRSJS-ova

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proizašle iz MRSJS-ova izdanih do 31. siječnja, 2022. godine.

MRSJS 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)* izdan je u prosincu 2006. godine.

Od tada, MRSJS 23 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

dokument *COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu* (izdan u studenom 2020. godine);

MRSJS 42 *Socijalna davanja* (izdan u siječnju 2019. godine);

MRSJS 41 *Financijski instrumenti* (izdan u kolovozu 2018. godine);

MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru* (izdan u siječnju 2017. godine);

dokument *Primjenjivost MRSJS-ova* (izdan u travnju 2016. godine);

Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine (izdana u travnju 2016. godine);

MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)* (izdan u siječnju 2015. godine);

Unapređenja MRSJS-ova iz 2011. godine (izdana u listopadu 2011. godine);

MRSJS 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija* (izdan u siječnju 2010. godine);

MRSJS 29 *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* (izdan u siječnju 2010. godine); i

MRSJS 31 *Nematerijalna imovina* (izdan u siječnju 2010. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih točaka MRSJS 23

Izmijenjena točka	Način izmjene	Izvor izmjene
Uvod	Brisano	Unapređenja MRSJS-ova iz listopada 2011. god.
1.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz siječnja 2017. godine
2.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz siječnja 2017. godine MRSJS 42 iz siječnja 2019. godine
3.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz travnja 2016. godine
4.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz travnja 2016. godine
5.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 29 iz siječnja 2010. godine

Izmijenjena točka	Način izmjene	Izvor izmjene
6.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz siječnja 2017. godine
10.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 29 iz siječnja 2010. godine
31.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz travnja 2016. god.
37.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 28 iz siječnja 2010. godine
43.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine
87.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 29 iz siječnja 2010. godine
105A.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 29 iz siječnja 2010. godine MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine
105B.	Novi tekst	MRSJS 29 iz siječnja 2010. godine
106.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 29 iz siječnja 2010. godine
116.	Brisano	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
117.	Brisano	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
118.	Brisano	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
119.	Brisano	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
120.	Brisano	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
121.	Brisano	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
122.	Brisano	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
123.	Brisano	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
124A.	Novi tekst	MRSJS 28 iz siječnja 2010. godine
124B.	Novi tekst	MRSJS 29 iz siječnja 2010. godine

Izmijenjena točka	Način izmjene	Izvor izmjene
124C.	Novi tekst	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
124D.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS-ova iz travnja 2016. godine
124E.	Novi tekst	MRSJS 40 iz siječnja 2017. godine
124F.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz studenog 2020. godine
124G.	Novi tekst	MRSJS 42 iz siječnja 2019. godine
125.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 33 iz siječnja 2015. godine
SP27.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 31 iz siječnja 2010. godine
SP54.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 29 iz siječnja 2010. godine MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine
Naslov ispred točke SP55.	Novi tekst	MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine
SP55.	Novi tekst	MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine
SP56.	Novi tekst	MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine
Naslov ispred točke SP57.	Novi tekst	MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine
SP57.	Novi tekst	MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine
SP58.	Novi tekst	MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine
SP59.	Novi tekst	MRSJS 41 iz kolovoza 2018. godine

prosinač 2006. godine

**MRSJS 23 – PRIHODI OD TRANSAKCIJA KOJE NISU TRANSAKCIJE RAZMJENE
(POREZI I PRIJENOSI)**

SADRŽAJ

Točka	
Cilj	1.
Djelokrug	2-6.
Definicije pojmova	7-28.
Transakcije koje nisu transakcije razmjene	8-11.
Prihod	12-13.
Odredbe	14-16.
Preduvjeti za prenesenu imovinu	17-18.
Ograničenja na prenesenu imovinu	19.
Bit ispred forme	20-25.
Porezi	26-28.
Analiza početnog priljeva sredstava od transakcija koje nisu transakcije razmjene	29.
Priznavanje imovine	30-43.
Kontrola nad imovinom	32-33.
Prošli događaj	34.
Vjerojatnost priljeva sredstava	35.
Potencijalna imovina	36.
Doprinosi vlasnika	37-38.
Komponente transakcije koje su komponente razmjene i komponente koje nisu razmjena	39-41.
Mjerenje imovine pri početnom priznavanju	42-43.
Priznavanje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene	44-47.
Mjerenje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene	48-49.
Sadašnja obveza koja se priznaje kao obveza	50-58.
Sadašnja obveza	51-54.
Preduvjeti za prenesenu imovinu	55-56.
Mjerenje obveza pri početnom priznavanju	57-58.
Porezi	59-75.
Oporezivi događaj	65.
Primljeni predujmovi po osnovu poreza	66.
Mjerenje imovine proizašle iz poreznih transakcija	67-70.
Troškovi koji se plaćaju kroz porezni sustav i porezni izdaci	71-75.

Prijenosi (transferi)	76-105B.
Mjerenje prenesene imovine	83.
Otpis dugovanja i preuzimanje obveza	84-87.
Novčane kazne	88-89.
Nasljedstvo	90-92.
Pokloni i donacije, uključujući dobra u naturi	93-97.
Usluge u naturi	98-103.
Jamstva	104.
Prijem transfera unaprijed	105.
Zajmovi po povoljnim uvjetima	105A-105B.
Objavljivanja	106-115.
Prijelazne odredbe	116-123.
Datum stupanja na snagu	124-125.
Osnove za zaključivanje	
Smjernice za primjenu	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)* dan je u točkama od 1. do 125. Sve točke imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 23 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za zaključivanje, *Predgovora međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u situacijama za koje nisu dana eksplicitna uputstva.

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je definirati zahtjeve u pogledu financijskog izvještavanja o prihodima koji proizlaze iz transakcija koje nisu transakcije razmjene, osim transakcija koje nisu transakcije razmjene iz kojih nastaju kombinacije u javnom sektoru. Ovaj Standard se bavi pitanjima koja je neophodno uzeti u obzir pri priznavanju i mjerenju prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene, uključujući identificiranje doprinosa vlasnika.

Djelokrug

2. **Subjekti koji sastavljaju i prezentiraju financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi trebaju primijeniti ovaj Standard kod iskazivanja prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene. Ovaj Standard ne treba primijeniti u odnosu na:**
 - (a) kombinacije u javnom sektoru koje predstavljaju transakcije koje nisu transakcije razmjene; i
 - (b) doprinose za potrebe programa socijalnih davanja koji se obračunavaju u skladu sa točkama od 26. do 31. MRSJS 42 *Socijalna davanja* (pristup zasnovan na osiguranju).
3. [Brisano.]
4. [Brisano.]
5. Ovaj Standard se bavi prihodima proisteklim iz transakcija koje nisu transakcije razmjene. Prihodi proistekli iz transakcija razmjene su obrađeni u MRSJS 9 *Prihodi od transakcija razmjene*. Iako prihodi subjekata javnog sektora dolaze i iz transakcija razmjene i iz transakcija koje nisu transakcije razmjene, većina prihoda tijela vlasti i drugih subjekata javnog sektora u pravilu proizlaze iz transakcija koje nisu transakcije razmjene, kao što su:
 - (c) porezi; i
 - (d) prijenosi (transferi) (novčani ili negotovinski), uključujući bespovratna sredstva, otpis dugovanja, novčane kazne, nasljeđe, poklone, donacije, dobra i usluge u naturi te netržišni dio primljenih zajmova po povoljnim uvjetima.
6. Vlade mogu retijeloizirati javni sektor, spajajući pojedine subjekte javnog sektora jedne s drugima i dijeleći neke od subjekata na dva ili više zasebnih subjekata. Kombinacija u javnom sektoru nastaje kada se jedna ili dvije poslovne jedinice ujedinje u jedan izvještajni subjekt. Takva restrukturiranja obično ne podrazumijevaju da jedan subjekt otkupi poslovanje drugog, ali mogu dovesti do toga da novi ili postojeći subjekt stekne svu imovinu i obveze druge poslovne jedinice ili subjekta. Kombinacije u javnom sektoru se obračunavaju u skladu s MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru*.

Definicije pojmova

7. **Pojmovi dani u nastavku teksta se u ovom Standardu koriste u ovdje navedenim značenjima:**

Preduvjeti za prenesenu imovinu su odredbe kojima se zahtjeva da primatelj potroši buduće ekonomske koristi, odnosno uslužni potencijal sadržane u imovini na određeni način ili se, u suprotnom, te ekonomske koristi ili uslužni potencijal moraju vratiti prenositelju.

Kontrola nad imovinom nastaje kada subjekt može upotrebljavati ili na drugi način ostvariti koristi od imovine pri postizanju svojih ciljeva i kada može zabraniti ili na drugi način regulirati pristup drugih strana tim koristima.

Troškovi koji se plaćaju kroz porezni sustav su iznosi koji su raspoloživi korisnicima bez obzira na to da li plaćaju poreze ili ne.

Novčane kazne su ekonomske koristi, odnosno uslužni potencijal koje primaju ili mogu primiti subjekti javnog sektora, kako odredi sud ili drugi tijelo za provođenje zakona, kao posljedicu povreda zakona ili drugih pravnih propisa.

Ograničenja za prenesenu imovinu su odredbe kojima se ograničava ili daju smjernice u pogledu namjene u koju se prenesena imovina smije koristiti, ali koje ne zahtijevaju da se buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal vrate prenosioocu ako imovina nije upotrijebljena kako je naznačeno.

Odredbe za prenesenu imovinu su uvjeti iz zakona, drugih pravnih propisa ili obvezujućih sporazuma nametnuti za korištenje prenesene imovine od subjekata koji predstavljaju vanjske strane u odnosu na izvještajni subjekt.

Porezni izdaci su preferencijalne odredbe poreznih propisa koje određenim poreznim obveznicima pružaju ustupke koji nisu dostupni drugima.

Oporezivi događaj je događaj za koji izvršne ili zakonodavne vlasti, odnosno druga tijela vlasti odrede da je predmet oporezivanja.

Porezi su ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji se moraju platiti ili su naplativi u korist subjekata javnog sektora, u skladu sa zakonima i/ili drugim propisima, ustanovljeni za osiguravanje prihoda državi. U poreze ne spadaju novčane kazne i drugi penali koji se izriču u slučaju povreda zakona.

Prijenosi /transferi su priljevi budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala, koji nisu porezi, od transakcija koje nisu transakcije razmjene.

Pojmovi definirani drugim MRSJS i u ovom Standardu se koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*.

Transakcije koje nisu transakcije razmjene

8. Kod nekih transakcija je očito da se radi o razmjeni približno jednake vrijednosti. Takve transakcije se nazivaju transakcije razmjene i obrađene su u drugim MRSJS.
9. Kod drugih transakcija, subjekt prima sredstva i u zamjenu za njih ne daje izravno nikakvu ili daje tek simboličnu naknadu. Tu se očito radi o transakcijama koje nisu transakcije razmjene i one su obrađene u ovom Standardu. Na primjer, porezni obveznici plaćaju poreze jer to plaćanje poreza nalažu porezni zakoni. Iako će vlasti koje prikupljaju poreze pružiti različite javne usluge poreznim obveznicima, oni to ne rade u zamjenu za plaćanje poreza.
10. Postoji i dodatna kategorija transakcija koje nisu transakcije razmjene kod kojih subjekt može izravno davati određenu naknadu za primljene sredstva, ali ta naknada nije približna fer vrijednosti primljenih sredstava. U takvim slučajevima, subjekt treba utvrditi da li se radi o kombinaciji transakcije razmjene i transakcije koja nije transakcija razmjene, pri čemu se svaka od tih komponenti priznaje zasebno. Na primjer, subjekt primi šest (6) milijuna n.j. sredstava od multilateralne razvojne agencije. Sporazum između njih uređuje da je subjekt dužan otplatiti pet (5) milijuna n.j. od tih sredstava u roku deset (10) godina po kamatnoj stopi od pet (5) posto, dok je tržišna stopa za slične zajmove jedanaest (11) posto. Taj subjekt je, praktično, primio jedan (1) milijun n.j. bespovratnih sredstava (ukupno zaprimljenih 6 milijuna n.j. umanjeno za 5 milijuna n.j. koje će otplatiti) i sklopio zajam po povoljnim uvjetima u iznosu 5 milijuna n.j. po kamatnoj stopi koja je za šest (6) posto niža od tržišne za sličan zajam. Milion n.j. primljenih bespovratnih sredstava, kao i otplate netržišnog dijela kamate po sporazumnim uvjetima predstavljaju transakcije koje nisu transakcije razmjene. Otplate ugovorne glavnice i kamate tijekom razdoblja trajanja zajma su transakcije razmjene.
11. Tu su još i transakcije kod kojih nije odmah očito da li se radi o transakcijama razmjene ili o transakcijama koje nisu transakcije razmjene. U takvim slučajevima, preispitivanje biti transakcije pokazati će da li je riječ o transakciji razmjene ili o transakciji koja nije transakcija razmjene. Na primjer, prodaja robe u pravilu se klasificira kao transakcija razmjene. Ako se, međutim, ta transakcija izvrši po subvencioniranoj cijeni, to jeste, po cijeni koja nije približno jednaka fer vrijednosti prodane robe, onda ona zadovoljava definiciju transakcije koja nije transakcija razmjene. Pri utvrđivanju da li je transakcija u svojoj biti transakcija razmjene ili transakcija koja nije transakcija razmjene, koristi se profesionalna prosudba. Pored toga, subjekti mogu dobiti prodajne popuste, popuste na količinu ili druge vidove sniženja kotirane cijene imovine po različitim osnovama. Takva sniženja cijene ne znače obvezno da se radi o transakciji koja nije transakcija razmjene.

Prihod

12. Prihod čine bruto priljevi ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala koje izvještajni subjekt primi, odnosno može primiti a koji predstavljaju povećanje neto imovine/kapitala, osim povećanja u vezi sa doprinosima vlasnika. Iznosi koje subjekt prikupi kao posrednik tijela vlasti, druge organizacije vlasti ili treće strane neće dovesti do povećanja neto imovine, odnosno prihoda tog posrednika jer subjekt koji je posrednik ne može kontrolirati kako se upotrebljava prikupljena imovina niti na

drugi način steći koristi od nje pri ostvarenju svojih ciljeva.

13. Tamo gdje subjekt stvori troškove u vezi sa prihodima nastalim iz transakcije koja nije transakcija razmjene, prihod je neto priljeva budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala a svaki odljev sredstava se priznaje kao trošak te transakcije. Na primjer, kada je izvještajni subjekt dužan platiti troškove dostave i ugradnje u vezi sa prijenosom stavke postrojenja sa drugog subjekta na njega, ti troškovi se priznaju zasebno od prihoda proisteklog iz prijenosa (transfera) stavke postrojenja. Troškovi dostave i ugradnje se uključuju u iznos koji se priznaje kao imovina, u skladu sa MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*.

Odredbe

14. Imovina se može prenijeti uz očekivanje i/ili razumijevanje da će se koristiti na određeni način i da će, prema tome, subjekt koji je primi postupati ili nastupati na određeni način. Tamo gdje zakoni, drugi propisi ili obvezujući sporazumi s vanjskim stranama nameću uvjete u vezi sa načinom na koji primatelj imovine mora koristiti tu imovinu, ti uvjeti se smatraju odredbama kako su definirane u ovom standardu. Ključno obilježje odredbi, kako su definirane u ovom Standardu, je da subjekt ne može sam sebi nametnuti odredbe, bilo izravno ili posredstvom subjekta koji kontrolira.
15. Odredbe koje se odnose na prenesenu imovinu mogu biti preduvjeti ili ograničenja. Dok i preduvjeti i ograničenja mogu nalagati subjektu da buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal sadržane u imovini upotrebljava ili iskoristi u naznačene svrhe (obveza činjenja) pri početnom priznavanju, samo preduvjeti zahtijevaju da se te buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal vrate prenositelju imovine u slučaju nepoštivanja odredbe (obveza povrata).
16. Prisilno izvršenje odredbe je moguće ostvariti kroz pravni ili upravni postupak. Ako uvjet iz zakona, drugih propisa ili druge vrste obvezujućih sporazuma nije moguće prisilno izvršiti, on ne predstavlja odredbu prema definiciji iz ovog Standarda. Iz odredbi ne mogu proizaći izvedene obveze. MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* uređuje zahtjeve u vezi sa priznavanjem i mjerenjem izvedenih obveza.

Preduvjeti za prenesenu imovinu

17. Preduvjeti za prenesenu imovinu (u daljem tekstu: preduvjeti) zahtijevaju da subjekt bilo potroši buduće ekonomske koristi, odnosno uslužni potencijal imovine na određeni način ili da ih vrati prenositelju u slučaju nepoštivanja tih preduvjeta. Prema tome, primatelj stječe sadašnju obvezu da buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal prenese na treće strane kada prvi put stekne kontrolu nad imovinom koja je predmet nekog preduvjeta. Razlog za to je što primatelj ne može izbjeći odljev sredstava jer buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal sadržane u prenesenoj imovini mora potrošiti tijekom isporuke naznačene robe ili usluga trećim stranama ili, u suprotnom, te koristi ili potencijal vratiti prenositelju. Dakle, kada prvi put prizna imovinu koja je predmet preduvjeta, primatelj ujedno stječe obvezu.
18. U funkciji administrativnog pojednostavljivanja, prenesena imovina, odnosno druge ekonomske koristi ili uslužni potencijal mogu se, u biti, vratiti oduzimanjem iznosa koji treba vratiti od ostale imovine koja se treba prenijeti za druge svrhe. Izvještajni subjekt i dalje treba priznati bruto iznose u svojim financijskim izvještajima, to jeste, priznati smanjenje imovine i obveza za povrat imovine u skladu sa neispunjenim preduvjetom i prikazati priznavanje imovine, obveza i/ili prihoda za novi prijenos.

Ograničenja za prenesenu imovinu

19. Ograničenja za prenesenu imovinu (u daljem tekstu: ograničenja) ne zahtijevaju da se prenesena imovina, odnosno druge buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal vrate prenositelju ako imovina ne bude upotrijebljena na određeni način. Prema tome, stjecanje kontrole nad imovinom koja je predmet ograničenja primatelju ne nameće sadašnju obvezu da prenese buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal na treće strane kada prvi put stekne kontrolu nad imovinom. Tamo gdje primatelj prekrši ograničenje, prenositelj ili druga strana mogu imati mogućnost da zatraže sankcioniranje primatelja tako što, primjera radi, predmet upute sudu ili drugom tribunalu, odnosno u upravni postupak kako bi to naložio ministar ili drugo nadležno lice/tijelo ili na neki treći način. Takve radnje mogu dovesti do toga da se subjektu naloži da ispoštuje ograničenje ili se suoči sa građanskim ili krivičnim kažnjavanjem za nepoštovanje suda, drugog tribunala ili nadležnog osoba/tijela. Ovaj vid kazni se ne izriče kao rezultat stjecanja imovine već kao rezultat nepoštivanja ograničenja.

Bit ispred forme

20. Prilikom utvrđivanja da li je neka odredbi preduvjet ili ograničenje, neophodno je razmotriti suštinu onoga šta propisuje a ne tek njenu formu. Odredba da, primjera radi, prenesena imovina mora biti iskorištena u svrhe pružanja roba i usluga trećim stranama ili vraćena prenositelju sama po sebi nije dovoljna da u razdoblju kada subjekt stekne kontrolu nad tom imovinom nastane obveza.
21. Pri utvrđivanju da li je neka odredbi preduvjet ili ograničenje, subjekt razmatra da li je izvršenje zahtjeva za vraćanje imovine, odnosno druge buduće ekonomske koristi ili uslužnog potencijala zakonski izvršivo i da li bi ga prenositelj utjerivao. Ako prenositelj nema mogućnost utjerivanja izvršenja zahtjeva da se vrati imovina, odnosno buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal, onda ta odredbi ne zadovoljava definiciju preduvjeta i smatra se ograničenjem. Ako ranija iskustva sa prenositeljem ukazuju da on nikada ne poseže za utjerivanjem izvršenja zahtjeva da se prenesena imovina, odnosno druge ekonomske koristi ili uslužni potencijal vrate u slučaju nepoštivanja odredbe, onda primatelj može zaključiti da dana odredbi ima formu, ali ne i suštinu preduvjeta i da je, prema tome, riječ o ograničenju. Ako nema ranijih iskustava sa prenositeljem imovine, odnosno ako nije ranije kršio odredbe čime bi potakao prenositelja da odlučuje da li utjerivati povrat imovine, odnosno budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala i ako nema dokaza o suprotnom, subjekt bi pretpostavio da će prenositelj imovine utjerivati izvršenje odredbe i da, prema tome, odredbi zadovoljava definiciju preduvjeta.
22. Definicija preduvjeta nameće subjektu primatelju obvezu činjenja, to jeste, on treba upotrijebiti buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal sadržane u prenesenoj imovini na određeni način ili imovinu, odnosno buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal vratiti prenositelju. Da bi zadovoljila definiciju preduvjeta, obveza činjenja mora zadovoljavati i suštinu a ne samo formu i mora se zahtijevati kao posljedica samog preduvjeta. Odredba sporazuma o prijenosu koja subjektu zahtjeva da izvrši neku radnju čije izvršenje ne može izbjeći može taj subjekt navesti na zaključak da ta odredba po svojoj biti nije ni preduvjet ni ograničenje. Razlog za to je što, u takvim slučajevima, uvjeti prijenosa (transfera) sami po sebi ne nameću subjektu primatelju obvezu činjenja.
23. Da bi se zadovoljili kriteriji za priznavanje kao obveze, neophodno je da odljev sredstava bude izgledan a ispunjenje preduvjeta obvezno i da ga je moguće procijeniti. Prema tome, preduvjet mora definirati pitanja kao što su vrsta ili količina robe i usluga koje treba isporučiti ili vrsta imovine koja će biti stečena, kako je primjereno, i, ako je relevantno, rokove za ispunjenje preduvjeta. Pored toga, ispunjenje preduvjeta mora pratiti prenositelj, odnosno mora se pratiti za i u ime prenositelja, na stalnoj osnovi. To se naročito odnosi na slučajeve kada odredbe propisuju razmjerni povrat jednake vrijednosti imovine ako subjekt djelomično ispuni zahtjeve danog preduvjeta i, ako su se u prethodnom razdoblju javljali ozbiljni propusti u tom pogledu, izvršenje obveze povrata se prisilno izvršavalo.
24. U nekim slučajevima, imovina se može prenijeti uz uvažavanje odredbe da će biti vraćena prenositelju ako ne nastane određeni budući događaj. To se može dogoditi, na primjer, tamo gdje državna vlada dodijeli sredstva subjektu koji je tijelo vlasti na regionalnom nivou uz uvjet da taj subjekt prikupi jednak iznos doprinosa. U takvim slučajevima, obveza povrata ne nastaje dok se ne počne očekivati da će odredbi biti prekršena a obveza ne priznaje dok se ne ispune kriteriji za priznavanje.
25. Primatelji, međutim, moraju razmotriti da li su ti prijenosi u vidu primitka predujma. U ovom Standardu, primitak predujma se odnosi na sredstva primljene prije oporezivog događaja ili toga kada sporazum o prijenosu postane obvezujući. Iz primitaka predujma nastaju imovina i sadašnja obveza jer sporazum o prijenosu još uvijek nije postao obvezujući. Tamo gdje su takvi prijenosi u vidu transakcije razmjene, obračunavaju se u skladu sa MRSJS 9.

Porezi

26. Porezi su najznačajniji izvor prihoda velikog broja tijela vlasti i drugih subjekata javnog sektora. Točka 7 ih definira kao ekonomske koristi koje se moraju platiti ili su naplative u korist subjekata javnog sektora, u skladu sa zakonima ili drugim propisima, uspostavljene za osiguravanje prihoda državi. U poreze ne spadaju novčane kazne i drugi penali koji se izriču u slučaju povreda zakona ili drugih propisa. Neobvezujući prijenosi u korist tijela vlasti ili subjekata javnog sektora, poput donacija i uplata naknada, nisu porezi, iako mogu proizlaziti iz transakcija koje nisu transakcije razmjene. Vlasti oporezuju pojedince i druge subjekte, poznate pod nazivom porezni obveznici, u okviru svoje jurisdikcije, služeći se svojim suverenim ovlaštenjima.

27. Porezni zakoni i drugi propisi mogu se značajno razlikovati od jedne do druge jurisdikcije, ali dijele i više zajedničkih karakteristika. Poreznim zakonima i drugim propisima (a) utvrđuje se pravo vlasti da prikupljaju poreze, (b) određuje se osnovica za obračunavanje poreza i (c) uspostavljaju se postupci za upravljanje porezima, to jeste, postupci za obračunavanje poreznih potraživanja i osiguravanje njihove naplate. Porezni zakoni i drugi propisi često nalažu poreznim obveznicima da podnose periodične porezne prijave vladinim agencijama koje upravljaju konkretnom vrstom poreza. Porezni obveznici u pravilu moraju dostaviti detaljne podatke i dokaze o stupnju njihovih aktivnosti koji je oporeziv i izračunava se njihova porezna obveza prema vlastima. Postoji čitav spektar izuzetno različitih postavki za naplatu poreza, ali one su u pravilu osmišljene tako da se osigura da vlasti primaju redovne uplate bez potrebe da posežu za pravnim mjerama. Porezni propisi u pravilu se rigorozno primjenjuju i često se izriču stroge kazne protiv pojedinaca ili drugih subjekata koji prekrše porezne propise.
28. U odnosu na poreze se mogu javiti i primici predujmova, koji su iznosi primljeni prije oporezivog događaja.

Analiza početnog priljeva sredstava od transakcija koje nisu transakcije razmjene

29. Subjekt priznaje imovinu proisteklu iz transakcije koja nije transakcija razmjene kada stekne kontrolu nad sredstvima koji zadovoljavaju definiciju imovine i kriterije za priznavanje. U određenim situacijama, kao što je kad vjerovnik otpiše obvezu, može doći do smanjenja knjigovodstvene vrijednosti prethodno priznate obveze. U takvim situacijama, umjesto da prizna imovinu, subjekt smanjuje knjigovodstvenu vrijednost obveze. U nekim slučajevima, stjecanje kontrole nad imovinom može povlačiti i obveze koje subjekt treba priznati kao obvezu. Iz doprinosa vlasnika ne proizlaze prihodi, pa se svaka vrsta transakcija analizira i doprinosi vlasnika obračunavaju zasebno. U skladu sa pristupom uspostavljenim ovim Standardom, subjekti trebaju analizirati transakcije koje nisu transakcije razmjene kako bi utvrdili koji elementi financijskih izvještaja opće namjene će biti priznati kao rezultat predmetne transakcije. Dijagram na narednoj stranici ilustrira postupak analize koji subjekt provodi kod priljeva sredstava kako bi utvrdio da li iz toga proizlaze prihodi. Ovaj Standard prati strukturu danu u tom dijagramskom prikazu. Zahtjevi u pogledu obračunavanja transakcija su dani u točkama od 30. do 115.

Ilustrativni prikaz analize početnih priljeva resursa¹

Priznavanje imovine

30. Imovina je u MRSJS 1 definirana kao sredstvo koje subjekt kontrolira kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju budući priljevi ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala u subjekt.
31. **Priljev sredstava iz transakcije koja nije transakcija razmjene, osim usluga u naturi, koji zadovoljava definiciju imovine priznaje se kao imovina onda i samo onda kada:**
- (a) **je vjerojatno da će se buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal povezani sa imovinom pritjecati u subjekt;**
a
 - (b) **fer vrijednosti imovine se može pouzdano izmjeriti.¹**

Kontrola nad imovinom

32. Sposobnost da se zabrani ili regulira pristup drugih koristima od imovine je ključni element kontrole na osnovu koje se imovina subjekta razlikuje od javnih dobara kojima pristup i od kojih koristi imaju svi subjekti. U javnom sektoru, vlasti imaju regulatornu ulogu u odnosu na određene djelatnosti, kao što je slučaj sa financijskim institucijama ili mirovinskim

¹ Informacija je pouzdana kada ne sadrži značajne greške i pristranost i kada korisnici mogu računati da će im pružiti vjeran prikaz onog što joj je namjera prikazati, odnosno što se može razumno očekivati da prikaže. Prijelazni pristup objašnjenju pouzdanosti je obrađen u članu OZ16. MRSJS-a 1.

fondovima. Ta regulatorna uloga ne znači obvezno i da takve regulirane stavke zadovoljavaju definiciju državne imovine, odnosno kriterije za priznavanje kao imovina u financijskim izvještajima opće namjene tijela vlasti koji regulira predmetnu imovinu. U skladu sa točkom 98., subjekti mogu, ali nemaju obvezu priznati usluge u naturi.

33. Objavljivanje namjere da se sredstva prenesu subjektu javnog sektora samo po sebi nije dovoljno da se sredstva odrede kao da su pod kontrolom primatelja. Na primjer, ako bi državna škola nastradala u šumskom požaru i vlada najavila da namjerava prenijeti sredstva za njenu ponovnu izgradnju, škola ne bi priznala priljeva sredstava (naplative sredstva) u razdoblju najave. U uvjetima kada je neophodno sklopiti sporazum o prijenosu da bi se sredstva mogli prenijeti, subjekt primatelj ne određuje sredstva kao kontroliranu jedinicu sve dok sporazum ne postane obavezujući jer on ne može zabraniti niti regulirati pristup prenositelja sredstvima. U značajnom broju slučajeva, takav subjekt mora utvrditi izvršivost svoje kontrole nad sredstvima da bi ih mogao priznati kao imovinu. Subjekt koji nema izvršno potraživanje na sredstva, nema pravo zabraniti niti regulirati pristup prenositelja tim sredstvima.

Prošli događaj

34. Subjekti javnog sektora imovinu u pravilu stječu od vlade, drugih subjekata, uključujući porezne obveznike ili tako što je nabave ili proizvedu. Prema tome, prošli događaj iz kojeg proističe kontrola nad imovinom može biti nabava, oporezivi događaj ili prijenos. Imovina ne proizlazi iz samih transakcija ili događaja za koje se očekuje da se pojave u budućnosti pa stoga, na primjer, namjera da se uvede porez ne predstavlja prošli događaj iz kojeg proističe imovina u vidu potraživanja od poreznog obveznika.

Vjerojatnost priljeva sredstava

35. Priljev sredstava je izgledan kada je vjerojatnije da će se desiti nego da neće. Subjekt to utvrđuje na temelju ranijeg iskustvu sa sličnim vrstama tokova sredstava i svojim očekivanjima u vezi sa danim poreznim obveznikom ili prenositeljem. Na primjer, kada (a) se vlada suglasi da prenese sredstva subjektu javnog sektora (izvještajnom subjektu), (b) taj sporazum je obavezujući i (c) vlada ima ranije iskustvo s prijenosom dogovorenih sredstava, vjerojatno je da će se priljev desiti, bez obzira što predmetna sredstva nisu prenesena na datum izvještavanja.

Potencijalna imovina

36. Stavku koja posjeduje ključna obilježja imovine, ali ne zadovoljava kriterije za priznavanje može biti potrebno objaviti u bilješkama kao potencijalnu imovinu (vidjeti MRSJS 19).

Doprinosi vlasnika

37. Doprinosi vlasnika definirani su MRSJS 1. Da bi zadovoljila uvjete da se smatra doprinosom vlasnika, transakcija mora imati obilježja iz te definicije. Pri utvrđivanju da li transakcija zadovoljava definiciju doprinosa vlasnika, razmatra se bit a ne forma transakcije. Točka 38. ukazuje na formu koju mogu poprimiti doprinosi vlasnika. Ukoliko je, bez obzira na njenu formu, transakcija po svojoj biti očito zajam ili druga vrsta obveze, odnosno prihod, subjekt je priznaje kao takvu i vrši odgovarajuće objavljivanje u bilješkama uz financijske izvještaje opće namjene, ukoliko je to značajno. Na primjer, ako se transakcija označava kao doprinos vlasnika, ali je naznačeno da će izvještajni subjekt isplatiti fiksne raspodjele u korist prenositelja, uz prihod od ulaganja prenositelja u određenom budućem razdoblju, transakcija ima više obilježja zajma. Kada je riječ o ugovornim aranžmanima, subjekt treba razmotriti i uputstva iz MRSJS 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija* kada razlikuje obveze od doprinosa vlasnika.
38. Primjeri indikatora koji mogu ukazivati na transakcije doprinosa vlasnika, mogu uključivati:
- (a) formalno određivanje prijenosa (transfera) (ili skupine takvih prijenosa (transfera)) od ulagača ili subjekta koji kontrolira ulagača kao dijela uložene neto imovine/kapitala primatelja, bilo prije ili u vrijeme ulaganja;
 - (b) formalni sporazum u vezi s ulaganjem, kojim se ustanovljava ili povećava postojeći financijski udio u neto imovini/kapitalu primatelja koji se može prodati, prinijeti ili otkupiti; ili
 - (c) emitiranje, u vezi s ulaganjem, vlasničkog instrumenta koji se može prodati, prenijeti ili otkupiti.

Komponente transakcija koje su komponente razmjene i komponente koje nisu razmjenjene

39. U točkama 40. i 41. u nastavku teksta su obrađene situacije kada subjekt stekne kontrolu nad sredstvima u kojima su sadržane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal a koji nisu doprinosi vlasnika.
40. Točka 11. MRSJS 9 definira transakcije razmjene i transakcije koje nisu transakcije razmjene a točka 10. ovog Standarda navodi da transakcija može obuhvatiti dvije komponente, točnije komponentu razmjene i komponentu koja nije razmjenjena.
41. Tamo gdje se imovina stječe kroz transakciju koja ima i komponentu razmjene i komponentu koja nije razmjenjena, subjekt komponentu razmjene priznaje u skladu s načelima i zahtjevima drugih MRSJS-ova dok se komponenta koja nije razmjenjena treba priznati u skladu s načelima i zahtjevima ovog Standarda. Pri utvrđivanju da li transakcija ima odredivu komponentu razmjene i komponentu koja nije razmjenjena treba koristiti profesionalnu prosudbu. Tamo gdje nije moguće napraviti razliku između zasebne komponente razmjene i komponente koja nije razmjenjena, transakcija se obračunava kao transakcija koja nije transakcija razmjenjena.

Mjerenje imovine pri početnom priznavanju

42. **Imovinu stečena kroz transakciju koja nije transakcija razmjene početno treba mjeriti po njenoj fer vrijednosti na datum stjecanja.**
43. U skladu sa MRSJS 12 *Zalihe*, MRSJS 16 *Ulaganja u nekretnine*, MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRSJS 41 *Financijski instrumenti*, imovina stečena kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene početno treba mjeriti po njenoj fer vrijednosti na datum stjecanja.

Priznavanje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene

44. **Priljev sredstava iz transakcije koja nije transakcija razmjene, priznat kao imovina, treba priznati kao prihod, osim u mjeri u kojoj se također treba priznati i obveza u vezi s istim priljevom.**
45. **Nakon što ispuni sadašnju obvezu priznatu kao obvezu, a u vezi sa priljevom sredstava iz transakcije koja nije transakcija razmjene koja je priznata kao imovina, subjekt umanjuje knjigovodstvenu vrijednost priznate obveze i priznaje iznos prihoda jednak tom umanjenju.**
46. Kada prizna povećanje neto imovine kao rezultat transakcije koja nije transakcija razmjene, subjekt priznaje prihod. Ako je priznao obvezu u vezi s priljevom sredstava proisteklim iz transakcije koja nije transakcija razmjene, kada se obveza naknadno smanji zbog nastanka oporezivog događaja ili zadovoljenja nekog preduvjeta, subjekt priznaje prihod. Ako priljev sredstava zadovoljava definiciju doprinosa vlasnika, on se ne priznaje niti kao obveza niti kao prihod.
47. Vrijeme priznavanja prihoda se utvrđuje na osnovu prirode pripadajućih preduvjeta i njihovog zadovoljenja. Na primjer, ako preduvjet zahtjeva da subjekt mora pružiti robu ili usluge trećim stranama ili vratiti neiskorištena sredstva prenositelju, prihod se priznaje kako se roba ili usluge pružaju.

Mjerenje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene

48. **Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene treba mjeriti po iznosu povećanja neto imovine koji je subjekt priznao.**
49. Kada, kao rezultat transakcije koja nije transakcija razmjene, subjekt prizna imovinu, on istovremeno treba priznati i prihod jednak iznosu imovine mjerene u skladu sa točkom 42., osim ako treba priznati i obvezu. Tamo gdje je obvezno priznavanje obveze, ona se mjeri u skladu sa zahtjevima iz točke 57. a iznos povećanja neto imovine, ako ga ima, priznaje kao prihod. Kada se obveza naknadno umanjuje jer se desio oporezivi događaj ili zadovoljio neki preduvjet, iznos umanjenja obveze se priznaje kao prihod.

Sadašnja obveza koja se priznaje kao obveza

50. **Sadašnja obveza koja proističe iz transakcije koja nije transakcija razmjene i zadovoljava definiciju obveze priznaje se kao obveza onda i samo onda kada:**

- (a) je vjerojatno da će za izmirenje obveze biti neophodan odljev sredstava u kojima su sadržane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal; i
- (b) iznos obveze se može pouzdano procijeniti.

Sadašnja obveza

- 51. Sadašnja obveza je obveza da se postupa ili djeluje na određeni način i iz nje može proizaći obveza u odnosu na svaku transakciju koja nije transakcija razmjene. Sadašnje obveze mogu proizaći iz zakonskih odredbi, drugih propisa ili obvezujućih sporazuma koji čine osnovu prijenosa (transfera). One mogu proizaći i iz uobičajenih poslovnih situacija, poput priznavanja primitka predujma.
- 52. U značajnom broju slučajeva, porezi se obračunavaju i imovina subjektima javnog sektora prenosi se kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene, u skladu sa zakonima, drugim propisima ili drugim obvezujućim sporazumima koji proizlaze iz odredbi da se moraju koristiti isključivo u određene svrhe. Na primjer:
 - (a) porezi, čija upotreba je po zakonu ili drugim propisima ograničena za određene namjene;
 - (b) prijenosi (transferi), uspostavljeni obvezujućim sporazumom koji uključuje preduvjete,
 - (i) od državnih vlasti prema regionalnim, lokalnim ili vlastima na nivou saveznih država;
 - (ii) od regionalnih, odnosno vlasti na nivou saveznih država prema lokalnim vlastima;
 - (iii) od vlada prema drugim subjektima javnog sektora;
 - (iv) prema vladinim agencijama koje su uspostavljene zakonima ili drugim propisima radi izvršenja određenih funkcija, pri tome uživajući samostalnost u radu, kao što su zakonska tijela, regionalni odbori ili druga tijela; i
 - (v) od donatorskih agencija prema tijelima vlasti ili drugim subjektima javnog sektora.
- 53. Tijekom uobičajenog poslovanja, izvještajni subjekt može primiti sredstva prije nastanka oporezivog događaja. U takvim slučajevima, obveza u iznosu jednakom iznosu primitka predujma priznaje se do nastanka oporezivog događaja.
- 54. Ako primi sredstva prije sklapanja obvezujućeg sporazuma o prijenosu, izvještajni subjekt treba priznati obveze za primljene predujmove do trenutka kada sporazum postane obvezujući.

Preduvjeti za prenesenu imovinu

- 55. **Preduvjeti za prenesenu imovinu dovode do sadašnje obveze pri početnom koja se treba priznati u skladu sa točkom 50.**
- 56. Definicija odredbi je data u točki 7. Točke od 14. do 25. sadrže uputstva za utvrđivanje toga da li odredba predstavlja preduvjet ili ograničenje. Subjekt treba analizirati svaku i sve odredbe povezane sa priljevom sredstava kako bi utvrdio da li se njima nameću preduvjeti ili ograničenja.

Mjerenje obveza pri početnom priznavanju

- 57. **Iznos priznat kao obveza treba biti najbolja procjena iznosa potrebnog za izvršenje sadašnje obveze na datum izvrštavanja.**
- 58. Pri utvrđivanju te procjene se uzimaju u obzir rizici i neizvjesnosti u vezi sa događajima koji uzrokuju priznavanje obveze. Tamo gdje je vremenska vrijednost novca značajna, obveza se mjeri po sadašnjoj vrijednosti iznosa za koji se očekuje da će biti potreban za izvršenje obveze. Ovaj zahtjev je u skladu sa načelima definiranim u MRSJS 19.

Porezi

- 59. **Subjekt treba priznati imovinu u vezi s porezima kada nastane oporezivi događaj i kada su ispunjeni kriteriji za priznavanje imovine.**
- 60. Sredstva proistekli iz poreza zadovoljavaju definiciju imovine kada subjekt ima kontrolu nad njima kao rezultat prošlog događaja (oporezivog događaja) i kada očekuje da primi buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal od tih sredstava. Sredstva proistekli iz poreza ispunjavaju kriterije da se priznaju kao imovina kada je vjerojatno da će doći do priljeva

sredstava i kada se njihova fer vrijednost može pouzdano izmjeriti. Stupanj vjerojatnosti povezan s priljevom sredstava se utvrđuje na osnovu dokaza koji su raspoloživi u razdoblju početnog priznavanja, uključujući, između ostalog, objavljivanje oporezivog događaja od poreznog obveznika.

61. Prihod od oporezivanja nastaje isključivo za vlasti koje uvode porez, a ne i za druge subjekte. Na primjer, tamo gdje vlada nametne porez koji naplaćuje njena porezna uprava, imovina i prihodi se akumuliraju u korist vlade a ne u korist porezne uprave. Pored toga, tamo gdje vlada nametne porez na promet, od kojeg ukupno prikupljene prihode prosljeđuje nižim razinama vlasti putem stalnih prijenosa (transfera), vlada priznaje imovinu i prihod za taj porez i umanjuje imovinu i rashod za prijenos nižim razinama vlasti. Niže razine vlasti priznaju imovinu i prihod za taj prijenos. Tamo gdje jedan subjekt naplaćuje porez u ime nekoliko drugih subjekata, on to čini kao posrednik svih njih. Na primjer, kada porezna uprava naplaćuje porez na dobit za sve razine vlasti te države i nekoliko jedinica lokalne samouprave, ona ne priznaje prihod u vezi sa naplaćenim porezom već pojedinačne vlasti koje su nametnule porez priznaju imovinu i prihod u odnosu na njega.
62. Porezi ne zadovoljavaju definiciju doprinosa vlasnika jer plaćanje poreza poreznim obveznicima ne daje pravo da primaju (a) raspodjele budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od subjekta tijekom njegovog vijeka trajanja niti (b) raspodjelu svakog viška imovine u odnosu na obveze u slučaju da se to tijelo vlasti rasformira. Pored toga, plaćanje poreza poreznim obveznicima ne daje ni pravo vlasništva u tijelu vlasti koje se može prodati, razmijeniti, prenijeti ili otkupiti.
63. Porezi ne zadovoljavaju definiciju transakcije koja nije transakcija razmjene jer porezni obveznik prenosi sredstva vlastima ne primajući izravno približno jednaku vrijednost u zamjenu za njih. Iako porezni obveznik može imati koristi od različitih socijalnih politika koje ustanove vlasti, te koristi se ne daju kao izravna nadoknada za plaćanje poreza.
64. Kao što je navedeno u točki 52., neki porezi se uvode za posebne namjene. Ako se od vlasti traži da priznaju obvezu u vezi sa svim preduvjetima koji se odnose na imovinu priznatu kao posljedica poreza za posebne namjene, one ne priznaju prihod dok se dati preduvjet ne ispuni a obveza smanji. U većini slučajeva, međutim, ne očekuje se da iz poreza za posebne namjene proistekne obveza jer posebne namjene predstavljaju ograničenja, a ne preduvjete.

Oporezivi događaj

65. U velikom broju jurisdikcija se uvode slične vrste poreza. Izvještajni subjekt analizira porezne propise u svojoj jurisdikciji kako bi utvrdio šta predstavlja oporezivi događaj za različite uvedene poreze. Osim kada zakoni ili drugi propisi definiraju drugačije, oporezivi događaji će vjerojatno biti sljedeći:
 - (a) za porez na dohodak, ostvarivanje dohotka koji je moguće procijeniti od poreznog obveznika tijekom razdoblja oporezivanja;
 - (b) za porez na dodanu vrijednost, obavljanje oporezive djelatnosti od poreznog obveznika tijekom razdoblja oporezivanja;
 - (c) za porez na proizvode i usluge, nabava ili prodaja oporezivih proizvoda, odnosno korištenje ili pružanje oporezivih usluga tijekom razdoblja oporezivanja;
 - (d) za carinske dadžbine, prelazak robe ili usluga koje podliježu carinskim dadžbinama preko državnih granica;
 - (e) za porez na nasljedstvo, smrt osoba koje posjeduju oporezivu imovinu; i
 - (f) za porez na nekretnine, isticanje datuma kada je porez uveden ili razdoblja za koji je porez nametnut, ako se porez periodično obračunava.

Primljeni predujmovi po osnovu poreza

66. U skladu sa definicijama imovine i obveza te zahtjevima iz točke 59, sredstva od poreza primljeni prije nastanka oporezivog događaja se priznaju kao imovina i obveza (primitak predujma) jer (a) događaj koji subjektu daje pravo na poreze još nije nastao i (b) kriteriji za priznavanje prihoda od oporezivanja još nisu zadovoljeni (vidjeti točka 59), bez obzira što je subjekt već primio priljev sredstava. Primljeni predujmovi po osnovu poreza se u biti ne razlikuju od drugih primitaka predujmova, tako da se obveza priznaje do nastanka oporezivog događaja. Kada se nastane oporezivi događaj, obveza se ukida i priznaje se prihod.

Mjerenje imovine proizašle iz poreznih transakcija

67. Točka 42. zahtjeva da se imovina proizašla iz poreznih transakcija mjeri po njenoj fer vrijednosti na datum stjecanja. Imovina proizašla iz poreznih transakcija mjeri se prema najboljoj procjeni priljeva sredstava u subjekt. Izvještajni subjekti trebaju uspostaviti računovodstvene politike za mjerenje imovine proizašle iz poreznih transakcija koje su u skladu sa zahtjevima iz točke 42. Računovodstvene politike za procjenu te imovine moraju uzimati u obzir i vjerojatnost da će se sredstva proizašla iz poreznih transakcija pritijecati vlastima, kao i fer vrijednost imovine koja rezultira iz njih.
68. Tamo gdje se oporezivi događaj i naplata poreza ne javljaju u isto vrijeme, subjekti javnog sektora imovinu proisteklu iz poreznih transakcija mogu pouzdano mjeriti pomoću, primjera radi, statističkih modela koji se zasnivaju na iskustvima sa naplatom tog konkretnog poreza u ranijim razdobljima. Ti modeli podrazumijevaju razmatranje trenutka prijema novca od poreznih obveznika i podnošenja poreznih prijava od poreznih obveznika, te odnosa poreznih potraživanja sa drugim događajima u određenoj ekonomiji. Mjerni modeli u obzir moraju uzimati i druge faktore, poput:
- (a) poreznih propisa koji poreznim obveznicima omogućavaju dulji rok za podnošenje poreznih prijava od roka koji je dozvoljen vlastima za objavljivanje financijskih izvještaja opće namjene;
 - (b) propusta poreznih obveznika da pravovremeno podnesu porezne prijave;
 - (c) određivanja vrijednosti nemonetarne imovine u svrhu razrezivanja poreza;
 - (d) složenosti poreznih propisa koji određuju dulja razdoblja za razrezivanje poreza koje plaćaju određeni porezni obveznici;
 - (e) mogućnosti da financijski troškovi i politička cijena strogog provođenja poreznih propisa i naplate svih poreza koji dopijevaju vlastima u skladu sa zakonom mogu prelaziti koristi od toga;
 - (f) porezne propise koje poreznim obveznicima omogućavaju odgodu plaćanja određenih vrsta poreza; i
 - (g) različite okolnosti svojstvene određenim porezima i jurisdikcijama.
69. Mjerenje imovine i prihoda proisteklih iz poreznih transakcija pomoću statističkih modela može dovesti do toga da se stvarni iznos priznate imovine i prihoda razlikuje od iznosa za koje se u narednim izvještajnim razdobljima utvrde da dopijevaju od poreznih obveznika u odnosu na tekuće izvještajno razdoblje. Izmjene procjena se vrše u skladu sa MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.
70. U nekim slučajevima, imovina proizašla iz poreznih transakcija i s njom povezani prihod se ne mogu pouzdano izmjeriti dok ne prođe određeno razdoblje nakon oporezivog događaja. To se može javiti kada je porezna osnovica promjenjiva i kada nije moguće doći do pouzdane procjene. U velikom broju slučajeva, imovina i prihodi se mogu priznati u razdoblju nakon nastanka oporezivog događaja. Postoje, međutim, izvanredne okolnosti zbog kojih mora proći nekoliko izvještajnih razdoblja prije nego oporezivi događaj rezultira priljevom sredstava u kojima su sadržane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji zadovoljavaju definiciju imovine i ispunjavaju kriterije za priznavanje kao imovina. Na primjer, može biti potrebno nekoliko godina da se utvrdi i pouzdano izmjeri iznos poreza na nasljeđivanje velikog imanja jer se na njemu nalaze vrijedni antikviteti i umjetnička djela koji zahtijevaju specijalističku procjenu vrijednosti. U skladu s tim, može se desiti da kriteriji za priznavanje ne budu ispunjeni sve dok se uplata ne primi, odnosno dok je ne postane moguće primiti.

Troškovi koji se plaćaju kroz porezni sustav i porezni izdaci

71. **Prihod od oporezivanja trebaju se utvrditi u bruto iznosu. Prihod od oporezivanja ne treba umanjiti za troškove koji se plaćaju kroz porezni sustav.**
72. U nekim jurisdikcijama, vlasti koriste porezni sustav kao praktičnu metodu isplate poreznim obveznicima koristi koje bi se u suprotnom plaćale korištenjem drugog metoda, poput ispisivanja čeka, izravnog deponiranja iznosa na njihove bankovne račune ili izmirenja drugog računa u ime poreznog obveznika. Na primjer, vlasti mogu platiti dio premija zdravstvenog osiguranja građana, kako bi potakle korištenje tog osiguranja, tako što umanje poreznu obvezu određene osobe, izvrše

plaćanje putem čeka ili uplate iznos izravno osiguravajućem društvu. U tim slučajevima, predmetni iznos je naplativ bez obzira na to da li dana osoba plati poreze. U skladu s tim, iznos predstavlja rashod vlasti i treba se priznati zasebno u izvještaju o financijskim rezultatima. Prihod od poreza treba povećati za iznos svih takvih troškova plaćenih kroz porezni sustav.

73. Prihod od oporezivanja ne treba iskazati u bruto iznosu koji uključuje i iznos poreznih izdataka.

74. U većini jurisdikcija, vlasti koriste porezni sustav da potaknu jedan a spriječe drugi vid financijskog postupanja. Na primjer, u određenim jurisdikcijama, vlasnicima kuća i stanova je dopušteno da oduzmu kamatu na hipoteku i poreze na nekretnine od svog bruto prihoda kada izračunavaju prihod na koji se može razrezati porez. Takve vrste ustupaka su dostupne samo poreznim obveznicima. Subjekti (uključujući fizičke osobe) koji ne plaćaju poreze nemaju pristupa tim mogućnostima. Te vrste mogućnosti se nazivaju porezni izdaci. Porezni izdaci su propušteni prihodi, a ne rashodi i iz njih ne proizlaze priljevi niti odljevi sredstava, to jeste, iz njih ne proizlaze imovina, obveze, prihodi niti rashodi vlasti koje vrše oporezivanje.

75. Ključna razlika između troškova koji se plaćaju kroz porezni sustav i poreznih izdataka je to što su kod troškova koji se plaćaju kroz porezni sustav određeni iznos dostupan primateljima bez obzira na to da li plaćaju poreze ili koriste određeni mehanizam plaćanja poreza. MRSJS 1 zabranjuje prebijanje stavki prihoda i rashoda osim kada to dopušta neki drugi standard. Prebijanje prihoda od poreza i troškova koji se plaćaju kroz porezni sustav nije dopušteno.

Prijenosi (transferi)

76. Uz uvažavanje točke 98, subjekt treba priznati imovinu u vezi sa prijenosima (transferima) kada prenesena sredstva udovolje definiciji imovine i ispune kriterije da budu priznata kao imovina.

77. U prijenose spadaju bespovratna sredstva, otpis dugovanja, novčane kazne, nasljedstva, pokloni, donacije i dobra i usluge u naturi. Sve pobrojane stavke dijele svojstvo da se njima vrši prijenos sredstava sa jednog na drugi subjekt bez osiguranja približno jednake vrijednosti u zamjenu za te sredstva, i nisu porezi u značenju ovog Standarda.

78. Prijenosi (transferi) zadovoljavaju definiciju imovine kada subjekt kontrolira sredstva kao rezultat prošlog događaja (prijenosa (transfera)) i očekuje da primi buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal od njih. Prijenosi (transferi) ispunjavaju kriterije da se priznaju kao imovina kada je vjerojatno da će doći do priljeva sredstava i kada se njihova fer vrijednost može pouzdano izmjeriti. U određenim situacijama, kao na primjer kada vjerovnik otpiše obvezu, može doći do smanjenja knjigovodstvene vrijednosti prethodno priznate obveze. U tim slučajevima, umjesto priznavanja imovine kao rezultata prijenosa (transfera), subjekt smanjuje knjigovodstvenu vrijednost obveze.

79. Subjekt stječe kontrolu nad prenijetim sredstvima kada se ta sredstva prenesu na njega ili kada uživa zakonski izvršivo potraživanje od prenositelja. Značajan broj sporazuma o prijenosu sredstava postaju obvezujući za sve strane prije nego se odnosni prijenos sredstava izvrši. Ipak, može se desiti da subjekt obeća da će prenijeti sredstva, ali to ne napravi. U skladu s tim, samo kada je (a) potraživanje zakonski izvršivo i (b) subjekt procijeniti da je vjerojatno da će doći do priljeva sredstava, imovina, obveze i/ili prihod mogu se priznati. Do tog trenutka, subjekt ne smije zabraniti niti regulirati pristup trećih strana koristima od sredstava predloženih za prijenos.

80. Prijenosi (transferi) sredstava koji zadovoljavaju definiciju doprinosa vlasnika mogu uzrokovati prihod. Sporazumi (a) koji uređuju da subjekt koji osigurava sredstva ima pravo na raspodjele budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom vijeka trajanja subjekta primatelja, odnosno na raspodjele svakog viška imovine u odnosu na obveze u slučaju likvidacije subjekta primatelja ili (b) koji uređuju da subjekt koji osigurava sredstva stječe financijski udio u subjektu primatelju koji može prodati, razmijeniti, prenijeti ili otkupiti su, u biti, sporazumi o doprinosima vlasnika.

81. Prijenosi (transferi) zadovoljavaju definiciju transakcija koje nisu transakcije razmjene jer prenositelj pruža sredstva subjektu primatelju a subjekt primatelj ne daje približno jednaku vrijednost izravno u zamjenu za njih. Ako propisuje da subjekt primatelj treba dati približno jednaku vrijednost u zamjenu, taj sporazum nije sporazum o prijenosu već ugovor o transakciji razmjene koji treba obračunati u skladu sa MRSJS 9.

82. Subjekt treba analizirati sve odredbe ugovora o prijenosu kako bi utvrdio da li preuzima obvezu kada prihvati prenesena

sredstva.

Mjerenje prenesene imovine

83. Kao što to zahtjeva točka 42, prenesena imovina se mjeri po njenoj fer vrijednosti na datum stjecanja. Subjekti trebaju uspostaviti računovodstvene politike za priznavanje i mjerenje imovine koje su u skladu sa MRSJS. Kao što je ranije navedeno, zalihe, nekretnine, postrojenja, oprema ili ulaganja u nekretnine stečeni kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene se početno mjere po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja, u skladu sa zahtjevima MRSJS 12, MRSJS 16 i MRSJS 17. Financijske instrumente, uključujući novac i prijenose koji se primaju koji zadovoljavaju definiciju financijskog instrumenta, te drugu imovinu također treba mjeriti po fer vrijednosti na datum stjecanja u skladu sa točkom 42 i odgovarajućom računovodstvenom politikom.

Otpis dugovanja i preuzimanje obveza

84. Može se desiti da se zajmodavci odreknu svog prava na naplatu duga od subjekta javnog sektora, na taj način praktično otpisujući to dugovanje. Na primjer, vlada može otpisati zajam lokalnim vlastima. U takvim slučajevima, lokalne vlasti priznaju povećanje neto imovine jer je prethodno priznata obveza prestala da postoji.
85. Subjekti priznaju prihod u odnosu na otpis dugovanja kada prethodno dugovanje prestane zadovoljavati definiciju obveze ili kada ispunji kriterije da se prizna kao obveza, pod uvjetom da otpis dugovanja ne zadovoljava definiciju doprinosa vlasnika.
86. Tamo gdje subjekt koji ima kontrolu otpiše dugovanja ili preuzme obveze kontroliranog subjekta koji je u potpunosti u njegovom vlasništvu, ta transakcija može biti doprinos vlasnika kako je opisana u točkama 37 i 38.
87. Prihod proistekao iz otpisa dugovanja se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti otpisanog dugovanja.

Novčane kazne

88. Novčane kazne su ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji subjekt javnog sektora primi ili može primiti od pojedinca ili drugog subjekta, kako odredi sud ili drugo tijelo za provođenje zakona, zbog toga što taj pojedinac ili drugi subjekt prekrši odredbe zakona ili drugih propisa. U nekim jurisdikcijama, službena osoba tijela za provođenje zakona mogu izreći novčane kazne pojedincima za koje smatraju da su prekršili zakon. U tim slučajevima, pojedinac će obično imati izbor da plati novčanu kaznu ili da ospori optužbu sudskim putem. Kada tuženik postigne sporazum s tužiteljem prema kojem prihvata da plati kaznu umjesto da ulazi u sudski postupak, to plaćanje se priznaje kao novčana kazna.
89. Novčane kazne obično nalažu subjektu da izvrši prijenos fiksnog iznosa novca vlastima a vlastima ne nameću nikakvu obvezu koja bi se mogla priznavati kao obveza. Kao takve, novčane kazne se priznaju kao prihod kada potraživanje zadovolji definiciju imovine i ispunji kriterije iz točke 31 da se prizna kao imovina. Kao što navodi točka 12, kada subjekt naplaćuje novčane kazne u svojstvu posrednika, te novčane kazne ne predstavljaju prihod subjekta koji vrši naplatu. Imovina koja proističe iz novčanih kazni se mjeri prema najboljoj procjeni priljeva sredstava u subjekt.

Nasljedstvo

90. Nasljeđivanje je prijenos koji se vrši u skladu s odredbama testamenta pokojnika. Prošli događaj iz kojeg proističe kontrola nad sredstvima u kojima su sadržane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal za nasljedstvo nastaje kada subjekt ima izvršivo potraživanje, poput smrti ostavitelja ili proglašenja testamenta, ovisno od zakonskih propisa dane jurisdikcije.
91. Nasljedstva koja zadovoljavaju definiciju imovine se priznaju kao imovina i prihod kada je vjerojatno da će doći do priljeva budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala u subjekt i kada se fer vrijednost imovine može pouzdano izmjeriti. Utvrđivanje vjerojatnosti priljeva budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala može biti problematično ako je protekao određeni razdoblje između smrti ostavitelja i momenta kada subjekt primi bilo koju imovinu. Subjekt mora odrediti da li je imovina pokojnika dovoljna da se izmire sva potraživanja od nje i isplate sva nasljedstva. Svako osporavanje testamenta također utječe na vjerojatnost da će doći do priljeva imovine u subjekt.
92. Fer vrijednost imovine ostavljene u nasljedstvo se utvrđuje na isti način kao i za poklone i donacije, kako je opisano u točki 97. U jurisdikcijama gdje imovina pokojnika podliježe oporezivanju, može se desiti da je porezna uprava već utvrdila fer

vrijednost imovine ostavljene u nasljedstvo subjektu i taj iznos mu može biti dostupan. Nasljedstva se mjere po fer vrijednosti sredstava koji su primljeni ili mogu biti primljeni.

Pokloni i donacije, uključujući dobra u naturi

93. Pokloni i donacije su dobrovoljni prijenosi imovine, uključujući novac i drugu monetarnu imovinu, dobra i usluge u naturi, koje jedan subjekt napravi u korist drugog, obično bez ikakvih odredbi koje ih uvjetuju. Prenositelj može biti subjekt ili pojedinac. Za poklone i donacije u novcu ili drugoj monetarnoj imovini i dobra u naturi, prošli događaj iz kojeg proističe kontrola nad sredstvima u kojima su sadržane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal je obično primanje poklona ili donacije. Priznavanje poklona ili donacija usluga u naturi je obrađeno u točkama od 98 do 103 u nastavku teksta.
94. Dobra u naturi su materijalna imovina koja se subjektu prenosi u sklopu transakcije koja nije transakcija razmjene, bez naknade, ali eventualno uz odredbe kojima se uvjetuje. Vanjska pomoć koju daju multilateralne ili bilateralne razvojne organizacije često sadrži komponentu dobara u naturi.
95. Pokloni i donacije (koje nisu usluge u naturi) se priznaju kao imovina i prihod kada je vjerojatno da će doći do priljeva budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala u subjekt i kada se fer vrijednost imovine može pouzdano izmjeriti. Kod poklona i donacija, davanje poklona ili donacije i prijenos pravnog vlasništva često se dešavaju u isto vrijeme i u takvim okolnostima nema sumnje da će doći do priljeva budućih ekonomskih koristi u subjekt.
96. Roba u naturi se priznaje kao imovina onda kada se roba primi ili kada postoji obvezujući sporazum o prijemu robe. Ukoliko se roba u naturi primi bez preduvjeta povezanih sa njom, prihod se priznaje odmah. Ukoliko postoje preduvjeti, priznaje se obveza, koja se umanjuje i priznaje prihod kako se ispunjavaju ti preduvjeti.
97. Pri početnom priznavanju, pokloni i donacije, uključujući dobra u naturi, se mjere po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja, koja može biti utvrđena pozivanjem na aktivno tržište ili kroz stručnu procjenu. Stručnu procjenu vrijednosti imovine u pravilu vrše ovlašteni procjenitelji koji posjeduje priznate i relevantne stručne kvalifikacije. Za dosta stavki imovine, fer vrijednost se može lako utvrditi pozivanjem na kotirane cijene na aktivnom i likvidnom tržištu. Na primjer, aktuelne tržišne cijene se obično mogu pribaviti za zemljište, nespecijalizirane objekte, motorna vozila i mnoge vrste postrojenja i opreme.

Usluge u naturi

98. **Subjekt može, ali nema obvezu priznati usluge u naturi kao prihod i kao imovinu.**
99. Usluge u naturi su usluge koje pojedinci pružaju subjektima javnog sektora u sklopu transakcija koje nisu transakcije razmjene. Te usluge zadovoljavaju definiciju imovine jer subjekt kontrolira sredstvo iz kojeg se očekuje da se buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal pritijecati u njega. Ta imovina se, međutim, odmah troši i priznaje se transakcija jednake vrijednost da bi odrazila korištenje tih usluga u naturi. Na primjer, škola gdje pomoćnici u nastavi dobrovoljno pružaju usluge čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti može priznati povećanje imovine i prihoda a smanjenje imovine i rashoda. U mnogim slučajevima, subjekt će priznati rashod za korištenje usluga u naturi. Usluge u naturi se, međutim, mogu koristiti i za izgradnju imovine, u kom slučaju se iznos priznat u vezi s uslugama u naturi uključuje u trošak imovine koja se gradi.
100. Subjekti javnog sektora mogu biti primatelji usluga u naturi u sklopu dobrovoljnih ili nedobrovoljnih programa koji se provode u službi javnog interesa, kao što su:
- (a) tehnička pomoć drugih vlada ili međunarodnih organizacija;
 - (b) od osoba koja su osuđena za krivična djela se može tražiti da pruže društveno korisnu uslugu za subjekt javnog sektora;
 - (c) državne bolnice mogu koristiti usluge volontera;
 - (d) državne škole mogu primiti dobrovoljne usluge od roditelja kao pomoćnika u nastavi ili kao točaka odbora; a

(e) lokalne vlasti mogu primiti usluge od vatrogasaca dobrovoljaca.

101. Neke usluge uaturi ne zadovoljavaju definiciju imovine jer subjekt nema dovoljno kontrole nad uslugama koje se pružaju. U drugim slučajevima, opet, subjekt može imati kontrolu nad uslugama uaturi, ali ih možda neće biti u stanju pouzdano izmjeriti i, prema tome, neće zadovoljiti kriterije da se priznaju kao imovina. Ipak, subjekti mogu biti u stanju izmjeriti fer vrijednost određenih usluga uaturi, kao što su profesionalne ili druge usluge uaturi koje su inače neposredno dostupne na domaćem ili međunarodnom tržištu. Pri utvrđivanju fer vrijednosti vrsta usluga uaturi opisanih u točki 100, subjekt može zaključiti da fer vrijednost usluga nije značajna. U mnogim slučajevima, usluge uaturi pružaju osoba ograničenih ili bez ikakvih kvalifikacija i one se suštinski razlikuju od usluga koje bi subjekt pribavljao da usluge uaturi nisu dostupne.
102. Zbog mnogih nejasnoća u vezi s uslugama uaturi, uključujući i sposobnost vršenja kontrole nad njima i mjerenja njihove fer vrijednosti, ovaj Standard ne zahtjeva priznavanje usluga uaturi. U točki 108, međutim, potiče se objavljivanje prirode i vrste usluga uaturi primljenih tijekom izvještajnog razdoblja. Kao što je slučaj i kod drugih objavljivanja, objavljivanja koja se odnose na usluge uaturi se vrše samo ako su značajna. Za neke subjekte javnog sektora, usluge koje pružaju volonteri nisu značajne po iznosu, ali mogu biti značajne po svojoj prirodi.
103. Pri izradi računovodstvene politike za neku klasu usluga uaturi, razmatraju se različiti faktori, uključujući efekte tih usluga uaturi na financijski položaj, rezultate i novčane tokove subjekta. Stupanj u kojem subjekt ovisi od određene skupine usluga uaturi da bi ispunio svoje ciljeve može uticati na računovodstvenu politiku koju izradi u vezi sa priznavanjem imovine. Na primjer, može biti vjerojatnije da će subjekt koji ovisi od određene skupine usluga uaturi da bi ispunio svoje ciljeve priznati usluge uaturi koje zadovoljavaju definiciju imovine i ispunjavaju kriterije za priznavanje. Prilikom utvrđivanja da li priznati određenu klasu usluga uaturi, razmatra se i praksa sličnih subjekata koji posluju u sličnom okruženju.

Jamstva

104. Jamstva su neobvezujuće aktivnosti koji se tiču prijenosa (transfera) imovine subjektu primatelju. Polog ne zadovoljava definiciju imovine jer subjekt primatelj ne može kontrolirati pristup prenositelja budućim ekonomskim koristima ili uslužnom potencijalu sadržanim u stavki koja se daje kao polog. Subjekti ne priznaju stavke koje se daju kao jamstva kao imovinu niti kao prihod. Ukoliko stavka koja se daje kao polog bude naknadno prenijeta subjektu primatelju, ona se priznaje kao poklon ili kao donacija, u skladu sa točkama od 93 do 97. Polog može iziskivati da se objavi kao potencijalna imovina prema zahtjevima MRSJS 19.

Prijem transfera unaprijed

105. Tamo gdje subjekt primi sredstva prije nego sporazum o prijenosu postane obvezujući, ta sredstva se priznaju kao imovina kada zadovolje definiciju imovine i kriterije za priznavanje imovine. Subjekt priznaje i obvezu po osnovu primanja unaprijed ako sporazum o prijenosu još nije obvezujući. Primljeni predujmovi u vezi sa prijenosima se ne razlikuju suštinski od drugih primanja unaprijed tako da se obveza priznaje sve do nastanka događaja koji sporazum o prijenosu učini obvezujućim i do ispunjenja svih drugih preduvjeta prema tom sporazumu. Kada taj događaj nastane i kada se ispune svi drugi preduvjeti prema sporazumu, subjekt se oslobađa od obveze i priznaje se prihod.

Zajmovi po povoljnim uvjetima

- 105A. Zajmovi po povoljnim uvjetima su zajmovi koje subjekt dobije po uvjetima povoljnijim od tržišnih. Dio zajma koji se vraća, zajedno sa svim isplatama kamata, smatra se transakcijom razmjene i obračunava u skladu sa MRSJS 41. Subjekt razmatra da li je eventualna razlika između transakcijske cijene (prihoda od zajma) i fer vrijednosti zajma pri početnom priznavanju (vidjeti MRSJS 41) prihod od transakcije koja nije transakcija razmjene koji treba obračunati u skladu s ovim Standardom.
- 105B. Kada utvrdi da je razlika između transakcije cijene (prihoda od zajma) i fer vrijednosti zajma pri početnom priznavanju prihod koji ne nastaje iz transakcije razmjene, subjekt tu razliku priznaje kao prihod, osim u slučaju postojanja sadašnje obveze, na primjer kada posebni preduvjeti koje je primatelj nametnuo u odnosu na prenesenu imovinu rezultiraju sadašnjom obvezom. Kada postoji sadašnja obveza, ona se priznaje kao obveza. Kako subjekt ispunjava sadašnju obvezu, obveza se smanjuje a priznaje za isti iznos prihod.

Objavljivanja

- 106. Subjekt treba objaviti, ili u financijskim izvještajima opće namjene ili u bilješkama, sljedeće:**
- (a) iznos prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene priznatih tijekom razdoblja prema glavnim skupinama, zasebno prikazujući**
 - (i) poreze, podijeljeno po glavnim skupinama; i**
 - (ii) prijenose, podijeljeno po glavnim skupinama prihoda od prijenosa (transfera);**
 - (b) iznos potraživanja priznatih u vezi sa prihodom od transakcija koje nisu transakcije razmjene;**
 - (c) iznos obveza priznatih u odnosu na prenesenu imovinu prema uvjetima;**
 - (cA) iznos obveza priznatih u vezi sa zajmovima po povoljnim uvjetima koji su predmet preduvjeta za prenesenu imovinu;**
 - (d) iznos priznate imovine koja je predmet ograničenja i prirodu tih ograničenja;**
 - (e) postojanje i iznos svih primitaka predujmova u vezi sa transakcijama koje nisu transakcije razmjene; i**
 - (f) iznos svih otpisanih obveza.**
- 107. Subjekt u bilješkama uz financijske izvještaje opće namjene treba objaviti:**
- (a) računovodstvene politike usvojene za priznavanje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene;**
 - (b) osnovu za mjerenje fer vrijednosti sredstava koji se pritjecati u subjekt za glavne skupine prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene;**
 - (c) za glavne skupine prihoda od poreza koje subjekt ne može pouzdano izmjeriti tijekom razdoblja u kojem nastane oporezivi događaj, informacije o prirodi odnosnog poreza; i**
 - (d) prirodu i vrstu glavnih skupina nasljedstva, poklona i donacija, zasebno prikazujući glavne skupine primljenih dobara u naturi.**
108. Subjekti se potiču da objave prirodu i vrstu glavnih skupina primljenih usluga u naturi, uključujući one od njih koje nisu priznate. Mjera u kojoj subjekt ovisi od neke skupine usluga u naturi određuje koja objavljivanja u vezi s njom treba izvršiti.
109. Objavljivanja koja nalažu točke 106 i 107 pomažu izvještajnom subjektu ispuniti ciljeve financijskog izvještavanja kako su dani u MRSJS 1, odnosno pružiti informacije od koristi za donošenje odluka i za prikazivanje odgovornosti subjekta za sredstva koja su mu povjerena.
110. Objavljivanja o glavnim skupinama prihoda pomažu korisnicima da prosudbe o izloženosti subjekta određenim tokovima prihoda donose zasnovano na činjenicama.
111. Preduvjeti i ograničenja nameću restrikcije u pogledu korištenja imovine, što utječe na poslovanje subjekta. Objavljivanja (a) iznosa obveza priznatih u odnosu na preduvjete i (b) iznosa imovine koja je predmet ograničenja pomažu korisnicima u prosuđivanju sposobnosti subjekta da svoju imovinu koristi po vlastitoj procjeni. Subjekti se potiču da informacije čije objavljivanje zahtjeva alineja (c) točke 106 razdvoje po skupinama.
112. Alineja (e) točke 106. zahtjeva od subjekata objavu postojanja primitaka unaprijed u vezi sa transakcijama koje nisu transakcije razmjene. Te obveze nose rizik da će subjekt morati žrtvovati buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal ako se ne nastane oporezivi događaj, odnosno ako sporazum o prijenosu ne postane obvezujući. Objavljivanje tih primitaka unaprijed pomaže korisnicima kod prosuđivanja budućih prihoda i stanja neto imovine subjekta.
113. Kao što je napomenuto u točki 68, u velikom broju slučajeva, subjekt će biti u stanju pouzdano izmjeriti imovinu i prihod proizašle iz transakcija oporezivanja pomoću, primjera radi, statističkih modela. Ipak, moguće su izvanredne okolnosti kada subjekt ne može pouzdano mjeriti nastalu imovinu i prihod dok ne prođu jedan ili više izvještajnih razdoblja od nastanka

oporezivog događaja. U tim slučajevima, subjekt objavljuje informacije o prirodi glavnih skupina poreza koji se ne mogu pouzdano mjeriti pa, dakle, ni priznati, tijekom izvještajnog razdoblja u kojem nastane oporezivi događaj. Ta objavljivanja pomažu korisnicima da prosudbe o budućim prihodima i stanju neto imovine subjekta temelje na činjenicama.

114. Alineja (d) točke 107. zahtjeva od subjekata da objavljuju informacije o prirodi i vrsti glavnih skupina poklona, donacija i nasljedstva koje su primili. Ti priljevi sredstava se primaju prema diskrecijskom pravu prenositelja, koji izlaže subjekt riziku da se takvi izvori sredstava mogu značajno promijeniti u budućim razdobljima. Takva objavljivanja pomažu korisnicima da prosudbe o budućim prihodima i stanju neto imovine subjekta temelje na činjenicama.
115. Kada usluge u naturi zadovoljavaju definiciju imovine i ispunjavaju kriterije da se priznaju kao imovina, subjekti mogu odabrati da ih priznaju i mjere po njihovoj fer vrijednosti. Točka 108 potiče subjekte da vrše objavljivanja o prirodi i vrsti svih primljenih usluga u naturi, bez obzira na to da li su priznate ili ne. Takva objavljivanja mogu pomoći korisnicima da prosudbe o (a) doprinosu takvih usluga postizanju ciljeva subjekta tijekom izvještajnog razdoblja i o (b) ovisnosti subjekta od takvih usluga kod postizanja ciljeva u budućnosti temelje na činjenicama.

Prijelazne odredbe

116. [Brisano.]
117. [Brisano.]
118. [Brisano.]
119. [Brisano.]
120. [Brisano.]
121. [Brisano.]
122. [Brisano.]
123. [Brisano.]

Datum stupanja na snagu

124. Subjekt treba primijeniti ovaj Standard na godišnje financijske izvještaje koji se odnose na razdoblja koja započinju na dan 30. lipnja 2008. godine ili kasnije. Potiče se njegova ranija primjena. Subjekt koji standard primijeni na razdoblja koja započinju prije 30. lipnja 2008. godine treba objaviti tu činjenicu.
- 124A. MRSJS 28 izvršene su izmjene i dopune točke 37. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji se odnose na razdoblja koja započinju na dan 1. siječnja 2013. godine ili kasnije. Ako MRSJS 28 primijeni na razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2013. godine, subjekt treba u tom razdoblju primijeniti i navedene izmjene i dopune.
- 124B. MRSJS 29 izvršene su izmjene i dopune točaka 5, 10, 87. i 106, te uvedene točke 105A. i 105B. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji se odnose na razdoblja koja započinju na dan 1. siječnja 2013. godine ili kasnije. Ako MRSJS 29 primijeni na razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2013. godine, subjekt u tom o razdoblju treba primijeniti i navedene izmjene i dopune.
- 124C. MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*, izdanim u siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene i dopune točaka 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123. i 125. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji se odnose na razdoblja koja započinju na dan 1. siječnja 2017. godine ili kasnije. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako MRSJS 33 primijeni na razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2017. godine, subjekt treba u tom razdoblju primijeniti i navedene izmjene i dopune.
- 124D. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS-ova“, izdanim u travnju 2016. godine, brisane su točke 3. i 4. Subjekt treba primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji se odnose na razdoblja koja započinju na dan 1. siječnja 2018. godine ili kasnije. Potiče se i ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na razdoblja koja započinju prije

1. siječnja 2018., subjekt treba objaviti tu činjenicu.

- 124E. **MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru***, izdanim u siječnju 2017. godine, izvršene su izmjene i dopune točaka 1, 2. i 6. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji se odnose na razdoblja koja započinju na dan 1. siječnja 2019. godine ili kasnije. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2019. godine, subjekt treba objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 40.
- 124F. **MRSJS 41**, izdanim u kolovožu 2018. godine, izvršene su izmjene i dopune točaka 43 i 105A. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji se odnose na razdoblja koja započinju na dan 1. siječnja 2023. godine ili kasnije. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2023. godine, subjekt treba objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 41.
- 124G. **MRSJS 42 *Socijalna davanja***, izdanim u siječnju 2019. godine, izvršene su izmjene i dopune točke 2. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune kada god primjenjuje MRSJS 42.
125. Kada subjekt usvoji MRSJS-ove za računovodstvo na obračunskoj osnovi kako je definirano MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ovi)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj Standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji se odnose na razdoblja koja započinju na dan usvajanja MRSJS ili kasnije.

Osnove za zaključivanje

Ove Osnove za zaključivanje prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 23.

- OZ1. Ove Osnove za zaključivanje daju rezime razmatranja *IPSASB* kod donošenja zaključaka iz MRSJS 23. Pojedine točke *IPSASB* su pridavale veći značaj određenim nego ostalim faktorima. Pri formiranju svojih stavova, *IPSASB* je detaljno razmotrio (a) mišljenja koja je Upravni odbor za prihode od transakcija koje nisu transakcije razmjene izrazio u odgovoru na poziv na davanje komentara (skr. PNK) na dokument „Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (uključujući poreze i prijenose)“, izdan u siječnju 2004. godine, (b) mišljenja koja su izrazila članice u odgovoru na konsultacije o tom PNK-u i (c) mišljenja onih koji su se odlučili dati komentare na Prednacrt br. 29 „Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (uključujući poreze i prijenose)“.
- OZ2. Pri izradi ovog MRSJS, *IPSASB* je razmotrio odredbe relevantnih MSFI koje je izdao *IASB*, a naročito Međunarodnog računovodstvenog standarda (skr. MRS) 20 *Računovodstvo državnih bespovratnih davanja i objavljivanje državne pomoći* i MRS 41 *Poljoprivreda*.
- OZ3. *IPSASB* je upoznat sa projektom *IASB*-a u vezi sa priznavanjem prihoda, kao i njihovim Prednacrtom izmjena i dopuna MRS 37 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*. *IPSASB* će nastaviti pratiti te projekte i, u odgovarajuće vrijeme, razmotriti implikacije svih izmjena MSFI po MRSJS-ove i druge projekte *IPSASB*. Ipak, oni ne smatraju primjerenim prejudicirati ishod redovnog postupka *IASB*-a i predviđati šta će biti izmijenjeno u MSFI. Pored toga, s obzirom na značaj prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene za mnoge od subjekata javnog sektora, *IPSASB* je stajališta da ne bi bilo primjereno odgađati izdavanje ovog MRSJS dok se ne bude znao ishod projekta *IASB*.

Povijest

- OZ4. Vlade i mnogi drugi subjekti javnog sektora većinu svojih prihoda izvode iz transakcija koje nisu transakcije razmjene. U te transakcije spadaju, prije svega, oporezivanje, ali i prijenosi. Ovim MRSJS se te vrste transakcija uređuju sa aspekta subjekata javnog sektora.
- OZ5. Godine 2002., *IPSASB* (u to vrijeme Odbor za javni sektor, engl. skr. *PSC*) je pokrenuo projekt izrade MRSJS za priznavanje i mjerenje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene (uključujući poreze i prijenose). *IPSASB* je uspostavio Upravni odbor kojem su povjereni poslovi izrade PNK kako bi mogli razmotriti pitanja iz ove oblasti i dati inicijalne preporuke. Upravni odbor su činili stručnjaci za financijsko izvještavanje javnog sektora iz različitih zemalja i njime je predsjedavao član *IPSASB*. PNK je objavljen u siječnju 2004. a rok za podnošenje komentara bio 30. lipanj iste godine. Zaprmljen je pedeset i jedan (51) komentar. U studenom 2004. godine, *IPSASB* je analizirao te komentare i počeo raditi na Prednacrtu br. 29, koji je objavljen u siječnju 2006. i komentari na koji su traženi do 30. lipnja iste godine.
- OZ6. U studenom 2006. godine, *IPSASB* je proveo detaljnu analizu odgovora na Prednacrt br. 29 i izradio ovaj MRSJS te odobrio njegovo izdavanje.

Pristup

- OZ7. Ovim Standardom se utvrđuju opća načela za priznavanje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene i daju uputstva za primjenu tih načela na glavne izvore prihoda tijela vlasti i drugih subjekata javnog sektora. Pri izradi standarda, *IPSASB* je razmatrao da li usvojiti pristup usmjeren na uspostavljanje zahtjeva u pogledu obračunavanja prihoda koji proizlaze iz djelokruga konkretnih vrsta transakcija koje nisu transakcije razmjene, ali su se, ipak, složili sa stavom Upravnog odbora da bi takav pristup podrazumijevao značajne rizike da takav standard ne bi pružao sveobuhvatna uputstva za sve prihode od transakcija koje nisu transakcije razmjene. *IPSASB* je smatrao da se pristupom usvojenim u ovom Standardu osigurava uspostavljanje odgovarajućih općih načela za priznavanje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene koje će biti moguće primijeniti na sve prihode od takvih transakcija.

Kombinacije subjekata

- OZ8. Kada je izdan, ovaj Standard nije određivao da li će iz kombinacija subjekata proisteklih iz transakcija koje nisu transakcije razmjene nastajati prihod. Razlog za to je što *IPSASB* nije razmatrao financijsko izvještavanje kombinacija subjekata,

uključujući primjenjivost MSFI 3 *Poslovne kombinacije*, u odnosu na subjekte javnog sektora.

- OZ8A. Nakon toga, *IPSASB* je izdao MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru*. MRSJS 40 uređuje računovodstveno postupanje za kombinacije u javnom sektoru, uključujući obračunavanje svih dobitaka ili gubitaka. U skladu s tim, kombinacije u javnom sektoru nisu obuhvaćene djelokrugom ovog standarda.

Monetarna i nemonetarna imovina

- OZ9. Ovaj Standard ne propisuje različite zahtjeve u pogledu prihoda koji se primaju ili mogu primiti u vidu monetarne imovine i prihode koji se primaju ili mogu primiti u vidu nemonetarne imovine. *IPSASB* je stajališta da, iako se javljaju dodatna pitanja u odnosu na mjerenje nemonetarne imovine, ona, sama po sebi, ne opravdavaju drugačije financijsko izvještavanje o toj imovini.

Izvršivost odredbi

- OZ10. Ovaj Standard definira odredbe, preduvjete i ograničenja kao uvjete koje sporazumi o prijenosu, zakonski propisi ili drugi obvezujući sporazumi nameću u pogledu načina korištenja prenesene imovine. On odražava da te odredbe, preduvjete i ograničenja moraju biti izvršive da bi bili učinkoviti. PNK i Prednacrt br. 29 također su odražavali načelo da su odredbe u pogledu korištenja prenesene imovine sadržane u zakonima, drugim pravnim propisima ili drugim obvezujućim sporazumima i, prema tome, po svojoj definiciji izvršive. *IPSASB* smatra da je taj načelo neophodno da bi se spriječilo neprimjereno odgađanje priznavanja prihoda, odnosno objavljivanje ograničenja koja su suštinski nebitna.

Odredbe: Preduvjeti

- OZ11. Ovaj Standard zahtjeva da tamo gdje se prijenosom imovine primatelju nameće neki preduvjet, primatelj treba priznati obvezu u odnosu na taj prijenos pri početnom priznavanju dane imovine. Razlog za to je što primatelj ne može izbjeći odljev sredstava jer treba buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal sadržane u prenesenoj imovinu iskoristiti prilikom pružanja određenih roba ili usluga trećim stranama na određeni način ili, u suprotnom, te buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal vratiti prenositelju. Ovisno od prirode preduvjeta, on se može ispunjavati postupno, dopuštajući subjektu da postupno smanjuje iznos obveze i priznaje prihod, ili ispuniti tek po nastanku određenog budućeg događaja, u kom slučaju subjekt ukida obvezu i priznaje prihod kada se taj događaj nastane.
- OZ12. Pojedinci su stajališta da obvezu treba priznati samo kada je vjerojatno da preduvjeti povezani sa priljevom sredstava neće biti ispunjeni i da će buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal morati biti vraćeni prenositelju. *IPSASB* je odbacio taj prijedlog, smatrajući da bi mogao dovesti do toga da subjekti preuranjeno priznaju prihod jer bi punu fer vrijednost imovine priznavali kao prihod kada prvi put steknu kontrolu nad imovinom, ne uvažavajući odljev sredstava neophodan da se zadovolji dani preduvjet. Prema tome, financijski izvještaji ne bi priznavali sadašnju obvezu da se ispuni preduvjet nametnut prijenosom ili buduće ekonomske koristi, odnosno uslužni potencijal vrate prenositelju.

Odredbe: Ograničenja

- OZ13. Ovaj Standard ne dopušta subjektima da priznaju obvezu u odnosu na ograničenje pri početnom priznavanju prenesene imovine. Razlog za to je što, kako je definirano ovim Standardom, ograničenja sama po sebi ne nameću sadašnju obvezu subjektu primatelju da se odrekne budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala da bi zadovoljio to ograničenje. Nepoštivanje ograničenja bi u konačnici mogla voditi izricanju kazni, poput novčanih kazni, za subjekt primatelj, ali bi takve kazne bile rezultat zakonskog postupka koji proističe iz nepoštivanja ograničenja a ne početnog priznavanja imovine.

Transakcije sa komponentom razmjene i komponentom koja nije razmjena

- OZ14. U ovom Standardu se konstatira da jedna transakcija može imati dvije komponente, točnije komponentu razmjene i komponentu koja nije razmjena. *IPSASB* smatra da u takvim slučajevima treba napraviti razliku između komponenti koje čine transakciju i priznati ih zasebno. Pravljenjem razlike između komponenti povećava se transparentnost financijskih izvještaja i zadovoljavaju kvalitativne karakteristike izvještavanja o biti transakcija.

Doprinosi vlasnika

OZ15. U ovom standardu su identificirani primjeri nekih vidova dokumentiranja koje bi moglo poslužiti kao dokaz doprinosa vlasnika u javnom sektoru (vidjeti točka 38.). Mnogi od subjekata javnog sektora primaju prilive sredstava od subjekata koji ih kontroliraju, u čijem su vlasništvu ili čiji su točke. U određenim situacijama, priljeva sredstava se označava kao doprinosi vlasnika. Pored dokumentacije kojom se dokazuje forma priljeva sredstava, odnosno to kako ih je subjekt koji ima kontrolu označio, ovaj Standard odražava točka da, da bi se priljeva sredstava klasificirao kao doprinosi vlasnika, sama bit te transakcije mora biti u skladu sa tom klasifikacijom.

Mjerenje imovine

OZ16. Ovaj Standard zahtjeva da se imovina stečena kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene početno mjeri po njenoj fer vrijednosti na datum stjecanja. *IPSASB* smatra da je to primjereno da bi se odrazila bit transakcije i njene posljedice po primatelja. Kod transakcija razmjene, trošak stjecanja je mjerna fer vrijednost stečene imovine. Kod transakcija koje nisu transakcije razmjene, međutim, po njihovoj definiciji, naknada za stjecanje imovine nije približno jednaka fer vrijednosti te imovine. Fer vrijednost najvjernije oslikava stvarnu vrijednost koju subjekt javnog sektora stekne kao rezultat transakcije. Početno mjerenje imovine stečene kroz transakciju koja nije transakcija razmjene po njenoj fer vrijednosti je u skladu sa pristupom MRSJS 16 *Ulaganja u nekretnine* i MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* u odnosu na imovinu stečenu besplatno ili po simboličnoj cijeni. U skladu s tim, *IPSASB* je izvršio izmjene i dopune MRSJS 12 *Zalihe* te MRSJS 16 i MRSJS 17 kako bi ih u potpunosti uskladio sa zahtjevima ovog standarda.

Bankovni računi subjekta

OZ17. U ovom Standardu se pretpostavlja da sav novac deponiran na bankovni račun subjekta zadovoljava definiciju imovine i ispunjava kriterije za priznavanje kao imovina tog subjekta. *IPSASB* je taj načelo ustanovio u točkama 1.2.6. i 1.2.7. MRSJS za računovodstvo na gotovinskoj osnovi *Financijsko izvještavanje prema računovodstvu na gotovinskoj osnovi*. Taj standard zahtjeva i priznavanje obveze u odnosu na iznos koji je izvještajni subjekt prikupio i deponirao na svoj bankovni račun u svojstvu posrednika drugog subjekta.

Mjerenje obveza

OZ18. Ovaj Standard zahtjeva da se, tamo gdje subjekt priznaje obvezu u odnosu na priljeva sredstava, ta obveza početno mjeri kao najbolja procjena iznosa potrebnog da se obveza izvrši na datum izvještavanja. Ta mjerna osnova je u skladu sa MRSJS 19. *IPSASB* je upoznat sa predloženim izmjenama i dopunama MRS 37 (čiji naziv će biti promijenjen u *Nefinancijske obveze*), na kojem se zasniva MRSJS 19, i pratit će taj postupak te, kada dođe pravo vrijeme za to, razmotriti svoj odgovor na sve promjene u MRS 37.

Oporezivi događaj

OZ19. Ovaj Standard oporezivi događaj definira kao prošli događaj za koji su vlada, zakonodavne vlasti ili drugi nadležni tijelo odredili da podliježe oporezivanju. U standardu se napominje da je to najranije moguće razdoblje da se priznaju imovina i prihod proistekli iz porezne transakcije i trenutak nastanka prošlog događaja iz kojeg proizlazi kontrola nad imovinom. *IPSASB* je razmotrio alternativni točka da subjekt kontrolu nad sredstvima proisteklim iz oporezivanja stječe tek kad se ti sredstva prime. Uz uvažavanje činjenice da može biti teško pouzdano izmjeriti određene tokove oporezivanja, *IPSASB* je ipak odbacio takav pristup kao neprimjeren za financijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi.

Primitci unaprijed

OZ20. Ovaj Standard zahtjeva subjektu koji primi sredstva prije nego se nastane oporezivi događaj, odnosno prije nego sporazum o prijenosu postane primjenjiv, da prizna imovinu i obvezu jednakog iznosa. To je u skladu sa načelima računovodstva na obračunskoj osnovi prema kojima se prihodi priznaju u razdoblju u kojem se nastane događaj iz kojeg proizlaze. U slučaju da se oporezivi događaj ne nastane, odnosno da sporazum o prijenosu ne postane primjenjiv, može se pokazati neophodnim da subjekt vrati dio ili sve sredstva. Pojedinci su stajališta da, tamo gdje se sredstva prime prije oporezivog događaja, subjekt obvezu treba priznati samo kada smatra da je vjerojatno ta će kasnije doći do odljeva sredstava. *IPSASB* podržava stav da

prihod ne treba priznati dok ne nastane oporezivi događaj i proširuje primjenu tog načela i na prijenose tako da, tamo gdje se sredstva prime prije nego sporazum o prijenosu postane obvezujući, subjekt priznaje imovinu i obvezu za primitak unaprijed.

Troškovi koji se plaćaju kroz porezni sustav i porezni izdaci

- OZ21. Ovaj Standard zahtjeva da se napravi razlika između troškova koji se plaćaju kroz porezni sustav i poreznih izdataka i potonji priznaju odvojeno od prihoda u financijskim izvještajima opće namjene. Razlog za to je što, prema njihovoj definiciji iz ovog Standarda, troškovi koji se plaćaju kroz porezni sustav zadovoljavaju definiciju rashoda a, u skladu sa načelima uspostavljenim MRSJS 1, prebijanje rashoda i prihoda nije dopušteno. Prema definiciji iz ovog Standarda, porezni izdaci su jedan od mnogobrojnih faktora koji se koriste kod utvrđivanja iznosa primljenih, odnosno prihoda od poreza koji se trebaju primiti i ne priznaju se odvojeno od prihoda. *IPSASB* smatra da je takvo obračunavanje u skladu sa načelima iz ovog Standarda.
- OZ22. Način obračunavanja koji ovaj Standard propisuje za troškove koji se plaćaju kroz porezni sustav se razlikuje od onoga koji Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj /engl. *Organization for Economic Co-operation and Development – OECD*/ trenutno zahtjeva u odnosu na statističke izvještaje svojih država članica. Konkretno, *OECD* trenutno zahtjeva da se prihod od poreza prikazuje u neto vrijednosti bez troškova koji se plaćaju kroz porezni sustav (odnosno neiscrpnih poreznih kredita) a, u mjeri u kojoj je obveza pojedinačnog poreznog obveznika za porez svedena na nulu, plaćanja u korist poreznog obveznika prikažu kao rashodi.² *IPSASB* smatra da aktuelni *OECD*-ov način obračunavanja nije u skladu sa konceptualnim načelima na kojima se zasnivaju MRSJS, kao ni sa zahtjevom MRSJS 1 da se ne vrši prebijanje stavki prihoda i rashoda. Trenutno se radi na izmjenama i dopunama statističkih okvira za financijsko izvještavanje, a naročito se sastavlja novi *Sistem nacionalnih računa* Ujedinjenih nacija i on treba biti objavljen 2008. godine. Izmijenjeni okvir bi mogao predviđati drugačije zahtjeve u pogledu izvještavanja o poreznim kreditima od sadašnjeg. Izmjene *Sustava nacionalnih računa* često prethode izmjenama drugih statističkih okvira.

Porezni jaz

- OZ23. Kod određenih poreza, izvještajni subjekti će znati da je iznos koji vlasti imaju pravo prikupiti u skladu sa poreznim propisima viši od iznosa koji će biti prikupljen, ali neće moći pouzdano izmjeriti iznos te razlike. U razloge zašto se prikupi niži iznos spadaju nelegalna privreda (ili crno tržište), prijevare, porezne utaje, nepoštivanje poreznih propisa i greške. Razlika između onoga što je naplativo prema zakonu i onoga što će vlasti moći naplatiti se naziva porezni jaz. Iznosi ranije uvršteni u prihod od poreza za koje je utvrđeno da se ne mogu naplatiti nisu dio poreznog jaza.
- OZ24. *IPSASB* smatra da porezni jaz ne zadovoljava definiciju imovine jer se ne očekuje priljeva sredstava u korist vlasti u odnosu na te iznose. U skladu s tim, neće se priznati imovina, obveze, prihodi niti rashodi u vezi sa poreznim jazom.

Usluge uaturi

- OZ25. Ovaj Standard dopušta, ali ne zahtjeva priznavanje usluga uaturi. U njemu je zauzet točka da veliki broj usluga uaturi zadovoljavaju definiciju imovine i da ih, u načelu, treba priznavati. Ipak, u takvim slučajevima može biti teško doći do pouzdanih mjerenja. U drugim slučajevima, opet, usluge uaturi ne zadovoljavaju definiciju imovine jer izvještajni subjekt nema dovoljnu kontrolu nad pruženim uslugama. *IPSASB* je zaključio da, zbog poteškoća u vezi s mjerenjem i kontrolom, priznavanje usluga uaturi treba dopustiti, ali ne i zahtijevati.

Obvezni doprinosi za fondove socijalnog osiguranja

- OZ26. Ovaj Standard ne isključuje iz svog djelokruga obvezne doprinose za fondove socijalnog osiguranja koji predstavljaju transakcije koje nisu transakcije razmjene. U različitim jurisdikcijama postoji čitav niz različitih aranžmana za financiranje fondova socijalnog osiguranja. U vrijeme izrade MRSJS 23, *IPSASB* je smatra da to da li iz obaveznih doprinosa za fondove socijalnog osiguranja proizlaze ili ne proizlaze transakcije razmjene, odnosno transakcije koje nisu transakcije razmjene ovisi od konkretnih aranžmana samog fonda pa se koristi profesionalno prosuđivanje da bi se utvrdilo da li doprinose za fondove

² Godišnji statistički podaci (OECD, Pariz, 2000.), str. 267, članovi 20. i 21.

socijalnog osiguranja priznavati u skladu sa načelima iz ovog Standarda ili u skladu sa načelima uspostavljenim međunarodnim, odnosno standardima pojedinačnih zemalja u vezi sa takvim fondovima.

OZ26A. *IPSASB* je ponovo razmatrao ovo pitanje pri izradi MRSJS 42 *Socijalna davanja*. Zaključili su da takvi doprinosi predstavljaju transakcije koje nisu transakcije razmjene i da ih treba obračunavati u skladu s ovim Standardom. Jedini izuzetak od tog pravila su situacije kada subjekt odluči obračunavati fond socijalnog osiguranja primjenom pristupa zasnovanog na osiguranju. Pristup zasnovan na osiguranju uzima u obzir i novčane prilive i novčane odlive pa se, dakle, doprinosi za fondove socijalnog osiguranja obračunati prema tom pristupu ne obračunavaju kao prihod prema ovog standardu.

Izmjene MRSJS 23 proizašle iz dokumenta *IPSASB* „Primjenjivost MRSJS-ova“ izdanog u travnju 2016. godine

OZ27. *IPSASB* je u travnju 2016. godine izdao dokument pod naslovom „Primjenjivost MRSJS-ova“, kojim se u svim MRSJS mijenjaju sljedeća upućivanja:

- (a) brišu se uobičajeni točke iz dijela o djelokrugu svakog standarda koji propisuju primjenjivost MRSJS-ova u odnosu na „subjekte javnog sektora koji nisu javna poduzeća“;
- (b) pojam „javna poduzeća“ se zamjenjuje pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“, gdje je to primjereno; i
- (c) vrše se izmjene i dopune točke 10. *Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* tako što se daje pozitivan opis subjekata javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS-ovi.

Razlozi za te izmjene i dopune su objašnjeni u Osnovama za zaključivanje iz MRSJS 1.

Smjernice za primjenu

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 23.

Mjerenje, priznavanje i objavljivanje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene

Porez na dohodak (točka 65)

- SP1. Državna vlada (izvještajni subjekt) nameće porez na dohodak ostvaren u zemlji po stopi od dvadeset i pet (25) posto. Poslodavci trebaju obustaviti poreze od plaće i uplaćivati ih jednom mjesečno. Osobe sa značajnim dohotkom koji nije plaća (na primjer, prihodom od ulaganja) dužna su kvartalno plaćati procijenjene iznose poreza. Pored toga, oni moraju podnijeti poreznu prijavu poreznoj upravi do 15. travnja tekuće za prethodnu poreznu (kalendarsku) godinu i tada izmiriti preostalu poreznu obvezu (odnosno, zatražiti povrat). Izvještajno razdoblje za vladu završava sa 30. lipnja.
- SP2. Vlada kontrolira sredstvo – potraživanja po osnovu poreza na dohodak – kada se nastane oporezivi događaj, što je ostvarivanje razrezivog dohotka od poreznog obveznika. Na kraju izvještajnog razdoblja, vlada priznaje imovinu i prihod u vezi sa porezom na dohodak ostvaren tijekom izvještajnog razdoblja, u mjeri u kojoj ga je moguće pouzdano izmjeriti. Priznaju se i imovina i prihod u vezi sa porezima na dohodak koji je ostvaren u ranijim razdobljima, ali koji nije zadovoljavao definiciju imovine, odnosno ispunjavao kriterije da bude priznat kao imovina do tekućeg izvještajnog razdoblja.

Mjerenje prihoda od poreza (točke od 67 do 70)

- SP3. Državna vlada (izvještajni subjekt) naplaćuje porez na dohodak od svih osoba koja dohodak ostvaruju na području njene nadležnosti. Porez je prvi put uveden sedamdesetak godina prije tekućeg izvještajnog razdoblja i statistika o oporezivanju je dostupna za cijelo sedamdesetogodišnje razdoblje. Porezna godina i izvještajno razdoblje traju od 1. siječnja do 31. prosinca. Porezni obveznici moraju do 30. travnja svake godine podnijeti svoju poreznu prijavu a do 30. lipnja platiti sve neizmirene porezne obveze. U skladu s pravnim propisima, vlada je dužna zakonodavnim vlastima prezentirati konsolidirane financijske izvještaje opće namjene koju su prošli reviziju najkasnije do 31. ožujka.
- SP4. Prihod od poreza na dohodak treba priznati u izvještajnom razdoblju u kojem nastane oporezivi događaj, to jeste ostvarivanje oporezivog dohotka. S obzirom da sustav porezne uprave ne omogućava vladi da izravno mjeri potraživanje po osnovu poreza na dohodak prije nego objavi svoje financijske izvještaje opće namjene, vlada uspostavlja model za indirektno mjerenje potraživanja po osnovu poreza na dohodak. Kod osmišljavanja pouzdanog modela, oni podatke o ranijoj naplati poreza na dohodak iz svoje porezne statistike uspoređuju s drugim pojavama koje je moguće pratiti. U te druge pojave mogu spadati druga ekonomska statistika poput bruto domaćeg proizvoda, financijski podaci kao što su predujmovi poreza na dohodak koje odbijaju poslodavci, naplata poreza na promet (ukoliko je uveden) i bankarska statistika koju prikuplja centralna banka. Za izradu modela vlada može angažirati i stručnjake iz oblasti ekonometrije a eksterni revizor potvrđuje valjanost tog modela u skladu sa međunarodnim i domaćim revizijskim standardima.
- SP5. Opisani model omogućava izvještajnom subjektu da pouzdano mjeri imovinu i prihod koji se akumuliraju u njega tijekom izvještajnog razdoblja a koji se onda priznaju i objavljuju u financijskim izvještajima opće namjene. U bilješkama uz financijske izvještaje opće namjene se objavljuju računovodstvene politike, uključujući i osnovu za mjerenje prihoda od poreza na dohodak. Pod tim okolnostima, procjene prihoda od poreza za jedno izvještajno razdoblje mogu se revidirati u narednom razdoblju. Promjene procjena se priznaju prospektivno u skladu sa MRSJS 3.

Porez na dodanu vrijednost (točka 65)¹

- SP6. Državna vlada (izvještajni subjekt) nameće porez na dodanu vrijednost (skr. PDV) za sva gospodarska društva. Porez iznosi petnaest (15) posto od dodane vrijednosti i naplaćuju ga prodavatelji od kupaca (poreznih obveznika) u razdoblju prodaje. Velika i srednja gospodarska društva su dužna predavati tjedne porezne prijave za PDV poreznoj upravi elektronskim putem, dok ih mala gospodarska društva mogu predavati i ručno na kvartalnoj osnovi.
- SP7. Vlada kontrolira sredstvo – potraživanje po osnovu PDV-a – kada nastane oporezivi događaj, što je obavljanje oporezivih djelatnosti, odnosno prodaja roba ili usluga sa dodanom vrijednošću, tijekom izvještajnog razdoblja. Vlada priznaje imovinu i prihod u financijskim izvještajima opće namjene za izvještajno razdoblje u kojem nastao oporezivi promet ili kasnije, čim bude mogla pouzdano mjeriti potraživanje po osnovu poreza. U velikom broju situacija, razdoblje za dostavljanje poreznih prijava se neće podudarati s izvještajnim razdobljem. U tim slučajevima, procjene prihoda od poreza za izvještajno razdoblje se mogu revidirati u narednom razdoblju. Promjene procjena se priznaju prospektivno u skladu sa MRSJS 3.

Porez na proizvode i usluge (točka 65)

- SP8. Državna vlada (izvještajni subjekt) nameće porez na proizvode i usluge kod prodaje proizvoda i pružanja usluga. Taj porez iznosi deset (10) posto vrijednosti prodanih proizvoda i pruženih usluga. Od većine prodavatelja proizvoda i pružatelja usluga se zahtijeva da prijave poreza na proizvode i usluge podnose poreznoj upravi elektronskim putem jednom tjedno, ali to mala gospodarska društva mogu vršiti i ručno i na kvartalnoj osnovi.
- SP9. Vlada kontrolira sredstvo – potraživanje po osnovu poreza na proizvode i usluge – kada se nastane oporezivi događaj, što je prodaja oporezivih proizvoda i pružanje oporezivih usluga tijekom izvještajnog razdoblja. Vlada priznaje imovinu i prihod u financijskim izvještajima opće namjene za izvještajno razdoblje u kojem dođe do prodaje i kupovine ili, ako se potraživanje po osnovu poreza ne može pouzdano izmjeriti na kraju izvještajnog razdoblja, kasnije, čim ga bude mogla pouzdano izmjeriti.

Carinske dadžbine (točka 65)

- SP10. Državna vlada (izvještajni subjekt) nameće carinske dadžbine na svu uvezenu robu. Stopa dadžbina ovisi od vrste proizvoda koji se uvoze i određuje se tako da se osigura da domaći proizvodi budu jeftiniji na maloprodajnom tržištu. Uvezena roba se drži na carinskim terminalima dok uvoznik ne plati carinske dadžbine. Uvoznici trebaju smjestiti podnijeti carinsku deklaraciju carinskoj upravi i platiti carinske dadžbine. Većina njih te deklaracije podnose elektronskim putem prije nego roba stigne i vrše elektronski prijenos novca carinskoj upravi kada se roba istovari s broda ili iz aviona, odnosno kada vlakovi ili kamioni pređu granicu.
- SP11. Vlada kontrolira sredstvo – potraživanje po osnovu carinskih dadžbina – kada se nastane oporezivi događaj, što je prelazak robe preko granice. Vlada priznaje imovinu i prihod u financijskim izvještajima opće namjene za izvještajno razdoblje u kojem roba pređe granicu ili kasnije, čim bude mogla pouzdano izmjeriti potraživanje po osnovu carinskih dadžbina.

Porez na nasljedstvo (točka 65)

- SP12. Državna vlada (izvještajni subjekt) nameće porez na nasljedstvo u iznosu od četrdeset (40) posto na svu imovinu čija procijenjena vrijednost prelazi 500.000 n.j. Zdravstveni radnici i pogrebne službe trebaju obavijestiti poreznu upravu o svim smrtnim slučajevima. Nakon toga, procjenitelj vrši privremenu procjenu imovine kako bi utvrdio da li se treba platiti porez na nasljedstvo. Izvršitelji oporuke trebaju podnijeti popis imovine poreznoj upravi, koja vrši procjenu vrijednosti imovine i obračunava porez na nasljedstvo koji treba platiti na nju. Ovjera testamenta se ne može izvršiti dok se u potpunosti ne izmiri porez na nasljedstvo. Zbog složenosti zakona o nasljeđivanju i čestih žalbi na procjene, u prosjeku su potrebne četiri (4) godine da se provede ostavinski postupak i naplati dospjela obveza.
- SP13. Vlada kontrolira sredstvo – potraživanje po osnovu poreza na nasljedstvo – kada se nastane oporezivi događaj, što je smrt vlasnika oporezive imovine. Vlada priznaje imovinu i prihod u financijskim izvještajima opće namjene za izvještajno razdoblje u kom dana osoba premine ili kasnije, čim bude mogla pouzdano izmjeriti imovinu.

Porez na nekretnine (točka 65)

- SP14. Lokalne vlasti (izvještajni subjekt) nameću porez od jedan (1) posto procijenjene vrijednosti svih nekretnina na području svoje nadležnosti. Izvještajno razdoblje vlasti je od 1. srpnja jedne do 30. lipnja naredne godine. Porez se obračunava od 31. srpnja, uz dostavu obavještenja o procjeni vlasnicima imovine u srpnju i dospijeće plaćanja do 31. kolovoza. Ukoliko se porezi ne plaće do tog datuma, vlasnici nekretnina plaćaju zateznu kamatu po mjesečnoj stopi od tri (3) posto neizmirenog iznosa. Porezni propisi dozvoljavaju vlastima da zaplijene i prodaju nekretnine kako bi naplatile dugovanja po osnovu neizmirenih poreznih obveza.
- SP15. Vlasti kontroliraju sredstvo – potraživanje po osnovu poreza na nekretnine – kada se nastane oporezivi događaj, što je isticanje datuma obračunavanja poreza, točnije 31. srpnja. Vlasti priznaju imovinu i prihod u financijskim izvještajima opće namjene za izvještajno razdoblje u okviru kojeg je taj datum.

Primljeni predujmovi poreza na dohodak (točka 66)

- SP16. Vlada A (izvještajni subjekt) nameće porez na dohodak svim rezidentima u svojoj nadležnosti. I porezno i izvještajno

razdoblje traju od 1. siječnja do 31. prosinca. Samozaposleni porezni obveznici trebaju izmiriti svoju procijenjenu obvezu za porez na dohodak za danu godinu do 24. prosinca godine neposredno prije početka porezne godine. U skladu sa poreznim propisima, ta procjena je jednaka posljednjem razrezivanju poreza uvećano za jednu desetinu, osim ako porezni obveznik prije 24. prosinca dostavi obrazloženje nižeg iznosa (pri čemu podliježe kaznama ako se ispostavi da je njegova procjena značajno niža od konačnog iznosa koji se dužuje). Po završetku poreznog razdoblja, samozaposleni porezni obveznici podnose svoje porezne prijave i dobivaju povrat ili plaćaju dodatni porez.

- SP17. Sredstva primljena od samozaposlenih poreznih obveznika do 24. prosinca su primanja predujmova poreza koji dopijevaju naredne godine. Oporezivi događaj je ostvarivanje dohotka tijekom poreznog razdoblja, koji još nije započeo. Izvještajni subjekt priznaje povećanje imovine (novčana sredstva u banci) i povećanje obveze (primanja predujmova).

Dodjela bespovratnih sredstava drugoj razini vlasti za opće namjene (točke 14, 15, 16. i 76)

- SP18. Središnja vlada (prenositelj) dodjeljuje bespovratna sredstva u iznosu deset (10) milijuna n.j. lokalnim vlastima u socioekonomski siromašnim područjima. Lokalne vlasti (izvještajni subjekt) prema svom statutu su dužne provesti različite socijalne programe, ali nemaju dovoljno sredstava da to urade bez pomoći. Bespovratna sredstva ne podliježu nikakvim odredbama. Sve lokalne vlasti se dužne izraditi i prezentirati financijske izvještaje opće namjene koji prolaze reviziju.
- SP19. Nema odredbi u vezi sa bespovratnim sredstvima, kao ni obveze izvršenja, tako da se prijenosi priznaju kao imovina i prihod u financijskim izvještajima opće namjene za izvještajno razdoblje u kojem ih lokalne vlasti prime ili mogu primiti.

Prijenos sa odredbama koje ne zadovoljavaju definiciju preduvjeta (točke od 20 do 25)

- SP20. Državna vlada vrši prijenos novčanih sredstava u iznosu pedeset (50) milijuna n.j. državnom subjektu za socijalno stanovanje, navodeći da je on dužan:
- (a) povećati fond stambenih objekata za socijalne namjene za hiljadu (1.000) jedinica u dodatku svim drugim planiranim povećanjima; ili
 - (b) na drugi način iskoristiti prenesena novčana sredstva kako bi ostvario svoje ciljeve u pogledu socijalnog stanovanja.
- Ako se ne zadovolji ni jedna od tih odredbi, subjekt primatelj treba vratiti novčana sredstva državnoj vladi.

- SP21. Državni subjekt za socijalno stanovanje priznaje povećanje imovine (novčana sredstva) i prihoda u iznosu od pedeset (50) milijuna n.j. Odredbe sporazuma o prijenosu su formulirane dovoljno općenito da se njima primatelju ne nameće obveza izvršenja. Obvezu izvršenja nameće opis poslova subjekta a ne uvjeti prijenosa (transfera).

Prijenos javnom sveučilištu uz ograničenja (točke 19 i 76)

- SP22. Državna vlada (prenositelj) prenosi dvije stotine (200) hektara zemljišta sveučilištu u velikom gradu (izvještajnom subjektu) za izgradnju sveučilišnog kampusa. U sporazumu o prijenosu se navodi da je zemljište namijenjeno za sveučilišni kampus, ali ne i to da li se mora vratiti ako se ne iskoristi za tu namjenu.
- SP23. Sveučilište priznaje zemljište kao imovinu u izvještaju o financijskom položaju za izvještajno razdoblje u kojem stekne kontrolu nad njim. Zemljište treba priznati po njegovoj fer vrijednosti u skladu sa MRSJS 17. Dano ograničenje ne zadovoljava definiciju obveze niti kriterije da se prizna kao obveza. U skladu s tim, sveučilište priznaje prihod u vezi sa zemljištem u izvještaju o financijskim rezultatima za izvještajno razdoblje u kojem se ono prizna kao imovina.

Dodjela bespovratnih sredstava drugoj razini vlasti sa preduvjetima (točke 17 i 18)

- SP24. Državna vlada (prenositelj) dodjeljuje deset (10) milijuna n.j. bespovratnih sredstava regionalnim vlastima (izvještajnom subjektu) za unapređenje i održavanje sustava javnog prijevoza. Konkretno, zahtijeva se da se novac iskoristi na sljedeći način: četrdeset (40) posto za modernizaciju postojećeg sustava željezničkog i tramvajskog prijevoza; četrdeset (40) posto za nove željezničke, odnosno tramvajske sustave; i dvadeset (20) posto za nabavku i unapređenje vozila. Prema uvjetima sporazuma o dodjeli bespovratnih sredstava, novac se može upotrijebiti isključivo za naznačene namjene a regionalne vlasti su dužne uvrstiti detaljne informacije o načinu na koji su utrošena bespovratna sredstva u bilješke uz svoje financijske izvještaje opće namjene koji prolaze reviziju. Sporazum propisuje da se bespovratna sredstva moraju utrošiti za naznačene

namjene tijekom tekuće godine ili vratiti državnoj vladi.

- SP25. Regionalne vlasti priznaju bespovratna sredstva kao imovinu. One također priznaju obvezu temeljem preduvjeta u vezi sa bespovratnim sredstvima. Kako ispunjava preduvjet, to jeste, pravi odobrene izdatke, regionalne vlasti umanjuju obvezu i priznaju prihod u izvještaju o financijskim rezultatima za izvještajno razdoblje u kojem se obveza ispuni.

Dodjela bespovratnih sredstava za istraživački rad (po svojoj biti transakcija razmjene) (točka 8)

- SP26. Velika korporacija za izradu proizvoda za čišćenje (prenositelj) daje novac javnom sveučilištu (izvještajnom subjektu) da provede istraživanje o učinkovitosti određenog kemijskog spoja za brzo uklanjanje grafita. Korporacija navodi odredbu da se rezultati istraživanja moraju podijeliti s njom prije nego se objave i da se ima pravo prijaviti za patentiranje tog spoja.
- SP27. Ovdje se radi o transakciji razmjene. U zamjenu za bespovratna sredstva, sveučilište pruža usluge istraživačkog rada i osigurava nematerijalnu imovinu, te pravo (buduću ekonomsku korist) na ostvarivanje dobiti od rezultata istraživanja. Na ovu transakciju se primjenjuju MRSJS 9 i MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*.

Otpis dugovanja (točke od 84 do 87)

- SP28. Državna vlada (prenositelj) pozajmljuje lokalnim vlastima (izvještajnom subjektu) dvadeset (20) milijuna n.j. kako bi im omogućila da izgrade postrojenje za prečišćavanje otpadnih voda. Nakon promjene politike, državna vlada se odlučuje otpisati taj zajam. Nema odredbi vezanih za otpis zajma. Državna vlada upućuje dopis lokalnim vlastima i obavještava ih o svojoj odluci. Uz dopis prilažu i dokumentaciju o zajmu, u kojoj se navodi da je zajam otpisan.
- SP29. Kada prime dopis i dokumentaciju od državne vlade u kojima ih obavještava o svojoj odluci, lokalne vlasti prestaju priznavati obvezu po osnovu zajma i priznaju prihod u izvještaju o financijskim rezultatima za izvještajno razdoblje u kojem se prestala priznavati obveza.

Nabavka imovine sa komponentom razmjene i komponentom koja nije razmjena (točke od 8 do 11 i od 39 do 41)

- SP30. Državna škola (izvještajni subjekt) kupuje zemljište fer vrijednosti od stotinu hiljada (100.000) n.j. za pedeset hiljada (50.000) n.j. od lokalnih vlasti. Izvještajni subjekt zaključuje da se predmetna transakcija koja nije transakcija razmjene sastoji iz dvije komponente, točnije komponente razmjene i komponente koja nije razmjena. Prva od njih se odnosi na kupovinu polovine udjela u zemljištu od 50.000 n.j. a druga komponenta je transakcija koja nije transakcija razmjene i kroz koju se školi prenosi preostala polovina udjela u zemljištu.
- SP31. U svojim financijskim izvještajima opće namjene za izvještajno razdoblje u kojem se transakcija izvrši, državna škola priznaje zemljište u vrijednosti 100.000 n.j. (nabavna vrijednost od 50.000 i prijenos od 50.000 n.j.), smanjenje svoje imovine za novčani iznos od 50.000 n.j. i prihod od transakcije koja nije transakcija razmjene u vrijednosti 50.000 n.j. (fer vrijednost povećanja priznate neto imovine).

Predloženo nasljedstvo (točke 90, 91 i 92)

- SP32. Dvadesetpetogodišnji novi diplomac (prenositelj) javnog sveučilišta navodi sveučilište (izvještajni subjekt) kao primarnog nasljednika u svojoj oporuci. Sveučilište se obavještava o tome. Diplomac je neoženjen, bez djece i posjeduje imovinu čija vrijednost se trenutno procjenjuje na pet stotina hiljada (500.000) n.j.
- SP33. Državno sveučilište ne priznaje nikakvu imovinu niti prihod u svojim financijskim izvještajima opće namjene za razdoblje u kojem se oporuka izradi. Prošli događaj za nasljedstvo je smrt ostavitelja (prenositelja), koja se još nije desila.

Polog – televizijski apel za pomoć državnoj bolnici (točka 104)

- SP34. U večernjim satima 30. lipnja 20X5. godine, lokalna televizijska stanica pokreće poziv za prikupljanje sredstava za pomoć državnoj bolnici (izvještajnom subjektu). Datum godišnjeg izvještaja bolnice je 30. lipanj. Gledatelji upućuju pozive i šalju elektronske poruke televiziji, obećavajući da će donirati određene iznose novca. Do zaključenja poziv, položeno je dva (2) milijuna n.j. Položene donacije nisu obvezujuće za osoba koja su napravila zalog. Iskustva s ranijim pozivima kazuju da se oko sedamdeset i pet (75) posto položenih sredstava zaista i donira.

SP35. Državna bolnica ne priznaje nikakav iznos u svojim financijskim izvještajima opće namjene po osnovu tih pologa. Subjekt nema kontrolu nad sredstvima u vezi sa pologom jer ne može zabraniti niti regulirati pristup potencijalnih prenositelja ekonomskim koristima ili uslužnom potencijalu položenih sredstava pa, prema tome, ne može priznati imovinu niti s njom povezani prihod dok davanje donacije ne postane obvezujuće za donatore.

Novčane kazne (točke 88. i 89.)

SP36. Velika korporacija je okrivljena za zagađivanje rijeke. Kao kazna, od nje se traži da očisti rijeku i plati novčanu kaznu od pedeset (50) milijuna n.j. Poduzeće je u dobrom financijskom stanju i može platiti kaznu. Objavili su da neće podnijeti žalbu u predmetu.

SP37. Vlada (izvještajni subjekt) priznaje potraživanje i prihod od 50 milijuna n.j. u svojim financijskim izvještajima opće namjene za izvještajno razdoblje u kojem je izrečena novčana kazna.

Priznata vanjska pomoć (točke od 76 do 82)

SP38. Državna vlada A (izvještajni subjekt) zaključuje sporazum o vanjskoj pomoći sa državnom vladom B koja joj daje bespovratna razvojna sredstva kao pomoć kod ostvarivanja ciljeva zdravstvenog sustava državne vlade A u razdoblju od dvije (2) godine. Sporazum o vanjskoj pomoći je obvezujući za obje strane. Sporazumom su uređene pojedinosti u vezi s razvojnom pomoći koju će primiti državna vlada A. Vlada A mjeri fer vrijednost razvojne pomoći kao pet (5) milijuna n.j.

SP39. Kada sporazum o vanjskoj pomoći postane obvezujući, državna vlada A priznaje imovinu (potraživanje) u iznosu od 5 milijuna n.j. i prihod u istom iznosu. Sredstva zadovoljavaju definiciju imovine i kriterije za priznavanje kada sporazum postane obvezujući. Nema preduvjeta u vezi sa tim sporazumom koji zahtijevaju od subjekta da prizna obvezu.

Prihod humanitarne organizacije (točka 76 i točke od 93 do 97)

SP40. Agencija „Green-Aid“ se oslanja na novčanu pomoć grupe vlada. Te vlade su sklopile službeni sporazum koji uređuje postotak usvojenog proračuna „Green-Aid-a“ koji će financirati svaka od njih. Agencija sredstva smije koristiti isključivo za pokrivanje troškova za proračunsku godinu za koju su osigurana. Financijska godina agencije počinje 1. siječnja. Njen proračun je odobren prethodnog listopada a zasebne fakture je vladama dostavila deset (10) dana nakon odobrenja proračuna. Neke od vlada svoje uplate vrše prije početka financijske godine a neke tijekom financijske godine. Temeljeno na ranijim iskustvima, međutim, mala je vjerojatnost da će neke od vlada uplatiti ono što duguju bilo tijekom financijske godine ili u budućnosti.

SP41. Tabela u nastavku teksta daje profil iznosa i rokove za plaćanje za proračunsku godinu 20X8.

	(u milionima n.j.)
Proračun odobren 24.10.20X7. godine	55
Iznos fakturiran 04.11.20X7. godine	55
Prijenosi (transferi) primljeni sa 31.12.20X7. godine	15
Prijenosi (transferi) primljeni tijekom 20X8. godine	38
Iznos koji još nije primljen sa 31.12.20X8. godine i koji vjerojatno nikad neće biti primljen	2

SP42. U 20X7. godini, agencija „Green-Aid“ priznaje imovinu u vrijednosti petnaest (15) milijuna n.j. za prijenose primljene prije početka 20X8. jer ima kontrolu nad imovinom od trenutka prijema prijenosa (transfera) i deponiranja sredstava na njen bankovni račun. Priznaje se obveza, primljeni prihod unaprijed, u jednakom iznosu od 15 milijuna n.j.

SP43. U 20X8. godini, agencija „Green Aid“ priznaje pedeset i tri (53) milijuna n.j. prihoda od prijenosa (transfera). U bilješkama

uz financijske izvještaje opće namjene objavljuje da je fakturirano pedeset i pet (55) milijuna n.j. i da je napravljeno rezerviranje za upitna dugovanja od dva (2) milijuna n.j.

Dobra u naturi koja se priznaju kao prihod (točka 42 i točke od 93 do 97)

- SP44. Vlada prenositelj A je sklopila sporazum sa humanitarnom agencijom „Aid Agency Inc.“, izvještajnim subjektom javnog sektora, prema kojem toj agenciji isporučuje rižu za vrijednost financijskih sredstava koja se obvezala da joj dostavi. S obzirom da vlada A nije najredovnije ispunjavala svoje obveze u prošlosti, „Aid Agency Inc.“ se odlučila na računovodstvenu politiku nepriznavanja imovine i prihoda dok ne primi obećanu rižu. Vlada A obećava da će agenciji isporučiti 300.000 n.j. tijekom 20X5. godine. Naknadno joj prenosi 1.000 metričkih tona riže 12. siječnja 20X5. godine. Prijenos riže se odvija u jednoj od luka zemlje prenositelja. Prema detaljima sporazuma o financiranju između „Aid Agency Inc.“ i vlade A, riža se cijeni po prethodno dogovorenom iznosu od 300 n.j. po toni, što znači da prijenosom 1.000 metričkih tona riže vlada A u potpunosti izvršava svoju financijsku obvezu od 300.000 n.j. Tijekom veljače i ožujka 20X5. godine, „Aid Agency Inc.“ dostavlja rižu mreži lokalnih agencija za distribuciju u državama B i C da bi zadovoljila potrebe gladnih.
- SP45. Na dan 12. siječnja 20X5. godine, tržišna cijena 1.000 metričkih tona riže je iznosila 280.000 n.j. u državi A, 250.000 n.j. na međunarodnom tržištu roba, 340.000 n.j. u državi primatelju B i 400.000 n.j. u državi primatelju C.
- SP46. Potrebno je utvrditi fer vrijednost riže u vrijeme donacije da bi se mogao izmjeriti prihod koji priznaje „Aid Agency Inc.“. Financijski sporazum između donatora i humanitarne agencije, koji omogućava da se riža cijeni po 300 n.j. po metričkoj toni, ovisi od neslužbenog dogovora između dvaju strana i ne odražava obvezno fer vrijednost riže. I humanitarna agencija i vlada donator A imaju mogućnost rižu nabaviti na međunarodnom tržištu po nižoj cijeni od 250.000 n.j. Stječe se utisak da tržišna cijena za pojedinačne zemlje varira bilo zbog trgovinskih barijera ili, u slučaju zemalja primatelja, privremenih poremećaja zbog teške nestašice hrane, te se može dogoditi da ne odrazi prijenos između informiranog voljnog kupca i informiranog voljnog prodavatelja na redovnom tržištu. Iz tog razloga, cijena na međunarodnom tržištu od 250.000 n.j. je najpouzdanija i najrelevantnija za odražavanje fer vrijednosti donirane riže. Humanitarna agencija priznaje povećanje imovine (zalihe riže) i prihod od 250.000 n.j. u svojim financijskim izvještajima opće namjene za godinu u kojoj se primi prijenos.

Objavljivanje usluga u naturi koje se ne priznaju (točke od 98 do 102 i točka 108)

- SP47. Računovodstvena politika državne bolnice (izvještajnog subjekta) je da korištene usluge volontera prizna kao imovinu i prihod kada zadovolje definiciju imovine i ispune kriterije da se priznaju kao imovina. Bolnica angažira volontere u sklopu organiziranog programa čiji primarni cilj je izložiti volontere bolničkom okruženju i promovirati zanimanje medicinskog tehničara. Volonteri moraju imati najmanje šesnaest (16) godina i na početku se od njih traži da se obvežu raditi po jednu (1) četverosatnu bilo jutarnju ili popodnevnu smjenu tjedno na razdoblje od šest (6) mjeseci. Prva smjena svakog volontera se sastoji iz obuke kroz koju se predstavljaju različiti odjeli bolnice. Veliki broj lokalnih srednjih škola dopuštaju učenicima da prihvate taj angažman kao sastavni dio nastavnih programa. Volonteri rade prema uputstvima ovlaštenog medicinskog tehničara i obavljaju poslove nestručne prirode poput posjeta i čitanja pacijentima. Državna bolnica ne plaća volontere i ne bi zapošljavala stalno osoblje za izvršavanje poslova koje izvršavaju volonteri da oni nisu dostupni.
- SP48. Bolnica analizira svoje ugovore s volonterima i zaključuje da, bar tijekom prvih šest (6) mjeseci za novog volontera, ima dovoljno kontrole nad uslugama koje on/a treba pružiti da bi se zadovoljila definicija kontrole nad imovinom. Ona zaključuje i to da prima uslužni potencijal od volontera, što zadovoljava definiciju imovine. Ipak, zaključuje da ne može pouzdano mjeriti fer vrijednost usluga koje pružaju volonteri jer ne postoje jednake plaćene pozicije bilo u bolnici ili u ustanovama za medicinsku ili socijalnu njegu u toj regiji. Bolnica ne priznaje usluge u naturi koje pružaju volonteri. Ona objavljuje broj sati i opis usluga koje su volonteri pružili tijekom izvještajnog razdoblja.

Doprinosi vlasnika (točke 37 i 38)

- SP49. Susjedni gradovi Altonae, Berolini i Cadomi osnivaju „Elektroprivredu za tri grada“ (skr. *TCEGS*) (izvještajni subjekt) 20X0. godine. Osnivački akt *TCEGS*-a je obvezujući za gradske uprave sva tri grada i osigurava im jednake udjele u vlasništvu, koji se mogu promijeniti samo sporazumno. Gradovi ulažu dvadeset i pet (25) milijuna n.j. svaki za osnivanje *TCEGS*-a. Ta ulaganja zadovoljavaju definiciju doprinosa vlasnika, koje subjekt priznaje kao takve. Osnivački akt gradovima pruža i mogućnost da kupe proizvode *TCEGS*-a srazmjerno svojim udjelima u vlasništvu. Nabavna cijena je jednaka ukupnim

troškovima proizvodnje. U 20X9. godini, grad Berolini odobrava izgradnju topionice aluminija u gradu, što će rezultirati duplom potražnjom za električnom energijom tog grada. Tri grada su suglasna da izmijene osnivački akt *TCEGS*-a kako bi Beroliniju dopustili da izvrši dalja ulaganja radi omogućavanja izgradnje dodatnog postrojenja za proizvodnju električne energije. Nakon neovisne procjene *TCEGS*-a, gradovi se usuglašavaju da Bertolini može uplatiti pedeset (50) milijuna n.j. i povećati svoj udio u vlasništvu na 49,9%, dok bi Altonae i Cadomi zadržali po 25,05% svaki.

SP50. Kada izmjena osnivačkog akta postane obvezujuća, *TCEGS* će priznati povećanje u imovini od 50 milijuna n.j. (novčana sredstva, odnosno potraživanje po osnovu doprinosa vlasnika) i doprinose vlasnika od 50 milijuna n.j.

Uvjet sporazuma o dodjeli bespovratnih sredstava koji ne zahtjeva priznavanje obveze (točke od 20 do 25)

SP51. Ministarstvo za nacionalne parkove (izvještajni subjekt) države A prima bespovratna sredstva u iznosu od pet stotina hiljada (500.000) n.j. od agencije za bilateralnu pomoć zemlje B. Sporazum o dodjeli bespovratnih sredstava propisuje da se ta sredstva moraju iskoristiti za obnovu obešumljenih područja u postojećim prirodnim rezervatima zemlje A, a ako se ne iskoriste za tu namjenu, vratiti zemlji B. Ispunjenje uvjeta sporazuma o dodjeli bespovratnih sredstava mogu pravno izvršiti sudovi zemlje A, kao i međunarodni sudovi pravde. Ovo je trinaesta (13) godina da Ministarstvo za nacionalne parkove prima bespovratna sredstva ove vrste od istog prenositelja. Prethodnih godina, bespovratna sredstva se nisu koristila kako je naznačeno već za nabavku dodatnog zemljišta uz nacionalne parkove da bi se i ono uključilo u njih. Ministarstvo za nacionalne parkove nije izvršilo obnovu obešumljenih područja u prethodnih trinaest godina. Agencija za bilateralnu pomoć zemlje B je upoznata s povredom tog uvjeta sporazuma.

SP52. Ministarstvo za nacionalne parkove analizira transakciju i zaključuje da, iako su uvjeti sporazuma o dodjeli bespovratnih sredstava izvršive, dana agencija za bilateralnu pomoć nije nikada ranije izvršavala predmetni preduvjet niti je bilo naznaka da će to ikad učiniti pa uvjeti sporazuma imaju formu, ali ne i bit odredbe i preduvjeta. Ministarstvo za nacionalne parkove priznaje povećanje imovine (novčana sredstva u banci) i prihod od bespovratnih sredstava, ali ne priznaje obvezu.

Objavljivanja u financijskim izvještajima vlade A (točke 106, 107 i 108)

SP53. Za godinu završno sa 31.12.20X2., vlada A po prvi sastavlja i prezentira financijske izvještaje sastavljene prema MRSJS. U svojim financijskim izvještajima objavljuje kako je dano u narednoj tabeli.

Izveštaj o financijskim rezultatima		
	20X2.	20X1.
	(u '000 n.j.)	(u '000 n.j.)
Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene		
Prihod od poreza		
Prihod od poreza na dohodak (bilješke br. 4 i br. 8)	XXX	XXX
Porez na proizvode i usluge (bilješka br. 5)	XXX	XXX
Porezi na nekretnine (bilješke br. 6 i br. 9)	XX	XX
Prihod od prijenosa (transfera)		
Prijenosi (transferi) drugih razina vlasti (bilješka br. 7)	XXX	XXX
Pokloni, donacije, roba u naturi (bilješka br. 13)	X	X

Usluge u naturi (bilješke br. 15 i br. 16)	X	X
Izveštaj o financijskom položaju		
Kratkotrajna imovina		
Novac u banci	XX	XX
Porezna potraživanja		
Potraživanja po osnovu poreza na proizvode i usluge (bilješka br. 5)	XX	XX
Potraživanja po osnovu prijenosa (transfera)		
Potraživanja po osnovu prijenosa (transfera) od drugih razina vlasti (bilješka br. 7)	X	X
Dugotrajna imovina		
Zemljište (bilješka br. 11)	XXX	XXX
Postrojenja i oprema (bilješke br. 12 i br. 14)	XX	XX
Kratkoročne obveze		
Obveze priznate u sklopu sporazuma o prijenosu (bilješka br. 10)	XX	XX
Primljeni predujmovi		
Porezi	X	X
Prijenosi (transferi)	X	X

Bilješke uz financijske izvještaje

Računovodstvene politike

Priznavanje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene

- Imovina i prihodi koji proizlaze iz poreznih transakcija se priznaju u skladu sa zahtjevima MRSJS 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)*. Vlada, međutim, koristi prijelazne odredbe iz tog standarda u odnosu na poreze na dohodak i poreze na nasljedstvo.

Pored poreza na dohodak i poreza na nasljedstvo, imovina i prihod proistekli iz poreznih transakcija se priznaju u razdoblju u kom nastane oporezivi događaj, pod uvjetom da imovina zadovoljava definiciju imovine i ispunjava kriterije da bude priznata kao imovina. Porezi na dohodak i porezi na nasljeđe se priznaju u razdoblju u kom se primi uplata po osnovu poreza (vidjeti bilješke br. 4. i 6.).
- Imovina i prihod koji proizlaze iz poreznih transakcija se priznaju u razdoblju u kojem sporazum o prijenosu postane obavezujući, osim za određene usluge u naturi. Vlada priznaje samo one usluge u naturi koje se primaju u sklopu organiziranih programa i čiju fer vrijednost može utvrditi na osnovu tržišnih stopa. Druge usluge u naturi se ne priznaju.

3. Tamo gdje je prijenos predmet preduvjeta koji, ukoliko se ne ispune, zahtijevaju povrat prenesenih sredstava, vlada priznaje obvezu sve dok se taj uvjet ne ispuni.

Osnove za mjerenje glavnih skupina prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene

Porezi

4. Porez na dohodak se mjeri po nominalnoj vrijednosti novca i ekvivalenata novca primljenih tijekom izvještajnog razdoblja. Vlada trenutno radi na izradi statističkog modela za mjerenje prihoda od poreza na dohodak na obračunskoj osnovi. Za taj model se koristi porezna statistika prikupljena od 19X2. godine te drugi statistički podaci, uključujući prosječne tjedne zarade, bruto domaći proizvod i indekse potrošačkih i proizvođačkih cijena. Vlada predviđa da će joj taj model omogućiti pouzdano mjerenje prihod od poreza na dohodak na obračunskoj osnovi za izvještajno razdoblje završno sa 31.12.20X4. godine. Vlada ne priznaje nikakav iznos u vezi sa potraživanjem po osnovu poreza na dohodak.
5. Imovina i prihod koji se akumuliraju od poreza na proizvode i usluge se početno mjere po fer vrijednosti imovine koja se akumulira u vladi tijekom izvještajnog razdoblja, uglavnom novca, ekvivalenata novca i potraživanja po osnovu poreza na proizvode i usluge. Informacije se prikupljaju iz prijave poreza na proizvode i usluge koje porezni obveznici podnesu tijekom godine i drugih iznosa za koje se procijeni da se duguju vladi. Porezni obveznici imaju visoku stopu usklađenosti s propisima i nisku stopu greške, pošto koriste elektronski sustav za prijavljivanje poreza ustanovljen 20X0. godine. Visoka stopa usklađenosti i niska stopa greške su omogućile vladi da uspostavi pouzdan statistički model za mjerenje prihoda koji se akumuliraju od poreza.

Potraživanje po osnovu poreza na proizvode i usluge čini procjena prispjelog iznosa od poreza koji se može pripisati tom izvještajnom razdoblju i koji nije izmiren sa 31.12.20X2. godine, umanjena za rezerviranje za nenaplativa dugovanja.
6. Porez na nasljedstvo od četrdeset (40) posto se obračunava na svu imovinu pokojnika, uz to da je prvih četiristo hiljada (400.000) n.j. od svakog nasljeđa oslobođeno od poreza. Imovina i prihod od poreza na nasljedstvo se mjere po nominalnoj vrijednosti novca dobivenog tijekom izvještajnog razdoblja ili po fer vrijednosti na datum stjecanja druge imovine primljene tijekom razdoblja, utvrđenih na osnovu tržišnih procjena ili neovisne procjene stručnog procjenitelja.

Prihod od prijenosa (transfera)

7. Imovina i prihodi priznati kao posljedica prijenosa (transfera) se mjere po fer vrijednosti imovine priznate na datum priznavanja. Monetarna imovina se mjeri po njenoj nominalnoj vrijednosti osim kada je vremenska vrijednost novca značajna, u kom slučaju se koristi sadašnja vrijednost, izračunata primjenom diskontne stope koja odražava rizik svojstven posjedovanju imovine. Nemonetarna imovina se mjeri po njenoj fer vrijednosti, koja se utvrđuje na osnovu dostupnih tržišnih vrijednosti ili neovisnom procjenom stručnog procjenitelja. Potraživanja se priznaju kada postoji obvezujući sporazum o prijenosu, ali još nisu primljeni novčana sredstva, odnosno druga imovina.

Porezi koje nije moguće pouzdano izmjeriti u razdoblju u kojem se nastane porezni događaj

8. Vlada nije u mogućnosti izravno mjeriti imovinu proisteklu iz poreza na dohodak tijekom razdoblja u kojem svi porezni obveznici ostvare dohodak pa, zbog toga, koristi prijelazne odredbe MRSJS 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)* kako bi uspostavila model za indirektno mjerenje prihoda od poreza u razdoblju u kojem porezni obveznici ostvare dohodak. Vlada procjenjuje da će porez na dohodak moći pouzdano mjeriti na obračunskoj osnovi pomoću tog modela za izvještajno razdoblje završno sa 31.12.20X4. godine.
9. Kada je riječ o porezima na nasljedstvo, s obzirom na visok stepen nepoštivanja propisa, vlada nije u mogućnosti mjeriti iznos imovine i prihoda koji se akumuliraju u razdoblju u kojem vlasnici imovine preminu. U skladu s tim, porez na nasljedstvo priznaje kada primi uplatu poreza. Porezna uprava nastavlja raditi na uspostavi pouzdanog metoda mjerenja imovine koja se potražuje i prihoda u godini u kojoj se nastane porezni događaj.

Obveze koje se priznaju u vezi sa prijenosima

10. Na dan 31.12.20X2. godine, vlada je priznala obvezu od XX.000 n.j. u vezi sa prijenosom u njenu korist koji je uvjetovan izgradnjom državne bolnice. Sa 31.12.20X2., vlada je primila uplatu novčanih sredstava, ali izgradnja bolnice još nije

otpočeta iako su tenderi za izvođenje radova objavljeni 30.11.20X2. godine.

Imovina koja podliježe ograničenjima

11. Zemljište fer vrijednosti od XX.000 n.j. je donirano 20X2. godine, uz ograničenje da se mora iskoristiti za potrebe javnog zdravstva i ne smije prodati narednih pedeset (50) godina. Prenositelj je zemljište stekao na javnoj licitaciji neposredno prije njegovog prijenosa (transfera) i licitirana cijena je fer vrijednost.
12. Konto postrojenja i opreme sadrži iznos od XX.000 n.j., što je knjigovodstvena vrijednost slike donirane 19X2. godine galeriji koja je pod kontrolom vlade, uz ograničenje da se ne smije prodati u razdoblju od četrdeset (40) godina. Slika se mjeri po njenoj fer vrijednosti koju je utvrdio nezavisni procjenitelj.

Glavne skupine nasljedstva, poklona i donacija, te primljenih dobara u naturi

13. Prijenosi (transferi) se primaju u formi poklona, donacija i dobara u naturi, najčešće u vidu medicinskih i školskih potrepština (inventara), medicinske i školske opreme i umjetnina (koje se klasificiraju kao oprema). Pokloni i donacije se primaju primarno od privatnih donatora. Bolnice, škole i umjetničke galerije pod kontrolom vlade priznaju tu imovinu kada se kontrola prenese na njih, obično po prijemu sredstava, bez obzira da li se radi o novcu ili postrojenjima i opremi. Vlada ne prihvata takve prijenose ako za sobom povlače bilo preduvjet ili ograničenje osim ako vrijednost prijenosa (transfera) prelazi XX.000 n.j.
14. Tijekom 20X2. godine, u sklopu sporazuma o vanjskoj pomoći sa vladom C, vladi je dana računarska oprema fer vrijednosti od XX.000 n.j., uz preduvjet da se koristi u obrazovnom sektoru ili vrati vladi C.

Usluge u naturi

15. Bolnice pod kontrolom vlade su primile medicinske usluge u naturi od zdravstvenih radnika u sklopu organiziranog programa volontiranja za zdravstvene radnike. Te usluge u naturi su priznate kao prihod i troškovi u izvještaju o financijskim rezultatima po njihovoj fer vrijednosti, kako je utvrđena na osnovu javnog cjenika datih medicinskih usluga.
16. Bolnice, škole i umjetničke galerije pod kontrolom vlade također su primile pomoć volontera u sklopu organiziranih programa za hostese i vodiče za galerije, pomoćnike u nastavi i osobe koje usmjeravaju posjetioce u bolnicama. Ti volonteri navedenim subjektima pružaju neprocjenjivu pomoć u ostvarenju njihovih ciljeva, ali se pružene usluge ne mogu pouzdano mjeriti jer nema jednakih plaćenih pozicija na lokalnom tržištu i, da nema volontera, te usluge se ne bi ni pružale. Vlada ne priznaje te usluge u izvještaju o financijskom položaju niti u izvještaju o financijskim rezultatima.

Zajmovi po povoljnim uvjetima (točke 105A i 105B)

SP54. Subjekt prima šest (6) milijuna n.j. sredstava od multilateralne razvojne agencije za izgradnju deset (10) škola u narednih pet (5) godina. Sredstva se daju pod sljedećim preduvjetima:

- jedan (1) milijun n.j. se ne mora vratiti, pod uvjetom da se škole izgrade;
- pet (5) milijuna n.j. se moraju vratiti u sljedećim rokovima
prva godina: ne vraća se ni jedan dio glavnice;
druga godina: vraća se deset (10) posto glavnice;
treća godina: vraća se dvadeset (20) posto glavnice;
četvrta godina: vraća se trideset (30) posto glavnice; i
peta godina: vraća se četrdeset (40) posto glavnice;
- zaračunava se kamata po stopi od pet (5) posto godišnje tijekom trajanja zajma (pod pretpostavkom da se plaća retroaktivno na godišnjoj osnovi) dok kamatna stopa za slične zajmove po tržišnim uvjetima iznosi deset (10) posto;
- u onoj mjeri u kojoj se škole ne izgrade, sredstva se moraju vratiti donatoru (pod pretpostavkom da je donator uspostavio učinkovit sustav praćenja i ranije je zahtijevao povrat neutrošenih sredstava);

- subjekt je izgradio sljedeće škole tijekom trajanja zajma
prva godina – završena jedna (1) škola;
druga godina – završene tri (3) škole;
treća godina – završeno pet (5) škola; i
četvrta godina – završeno deset (10) škola.

Analiza

Subjekt je praktično primio bespovratna sredstva u iznosu jedan (1) milijun n.j. i zajam od pet (5) milijuna n.j. (Napomena: Subjekt bi razmatrao da li je 1 milijun po svojoj biti doprinos vlasnika ili prihod, a za potrebe ovog primjera se podrazumijeva da je taj milijun prihod). Pored toga, primio je dodatnih sedamsto osamdeset i četiri hiljade pet stotina i pedeset (784.550) n.j. bespovratnih sredstava (što je razlika između zarade od zajma od 5 milijuna n.j. i sadašnje vrijednosti ugovornih novčanih tokova zajma, diskontirana korištenjem tržišne kamatne stope od 10 posto).

Bespovratna sredstva u iznosu od 1 milijun n.j. + 784.550 n.j. se obračunavaju u skladu s ovim standardom a zajam i sva pripadajuća plaćanja glavnice i kamata u skladu sa MRSJS 41.

1. Po početnom priznavanju, subjekt priznaje sljedeće:				
Duguje		Banka	6.000.000 n.j.	
	Potražuje	Zajam		4.215.450 n.j.
	Potražuje	Obveza		1.784.550 n.j.

2. Prve godine, subjekt priznaje sljedeće:				
Duguje		Obveza	178.455 n.j.	
	Potražuje	Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene		178.455 n.j.
(izgrađena 1/10 škola X 1.784.550 n.j.) (Napomena: U ovom primjeru nisu odraženi unosi u dnevnu knjigu otplate akumulirane glavnice i kamate jer se nastojalo ilustrirati priznavanje prihoda proisteklih iz zajmova po povoljnim uvjetima. Sveobuhvatni primjeri su dani u sklopu poglavlja „Pokazni primjeri“ u MRSJS 41).				

3. Druge godine, subjekt priznaje sljedeće stavke (pod pretpostavkom da zajam po povoljnim uvjetima naknadno mjeri po amortiziranom trošku):				
Duguje		Obveza	356.910 n.j.	
	Potražuje	Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene		356.910 n.j.
(izgrađene 3/10 škola X 1.784.500 n.j.-178.455 n.j. već priznatih)				

4. Treće godine, subjekt priznaje sljedeće:				
Duguje		Obveza	356.910 n.j.	
	Potražuje	Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene		356.910 n.j.

(izgrađene 5/10 škola X 1.784.550 n.j.-535.365 n.j. već priznatih)

5. Četvrte godine, subjekt priznaje sljedeće:

Duguje		Obveza	892.275 n.j.	
	Potražuje	Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene		892.275 n.j.
(izgrađene sve škole 1.784.550 n.j.-892.275 n.j.)				
Da je zajam po povoljnim uvjetima dan bez preduvjeta, subjekt bi priznao sljedeće kod početnog priznavanja:				
Duguje		Banka	6.000.000 n.j.	
	Potražuje	Zajam		4.215.450 n.j.
	Potražuje	Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene		1.784.550 n.j.

Odnos između zahtjeva u pogledu mjerenja iz MRSJS 23 i iz MRSJS 41

Povijest

- SP55. Pojedinac donira dionice Subjekta X koji kotira na burzi Subjektu javnog sektora A dana 01.01.20X8. godine. Na taj dan, fer vrijednost dionica u Subjektu X iznosi 1.000.000 n.j. a 31.12.20X8. godine 900.000. n.j. U sklopu sporazuma, za Subjekt A nastaje obveza za prijenos dionica na njegovo ime u iznosu 10.000 n.j.
- SP56. Subjekt X koji kotira na burzi pruža telekomunikacijsku infrastrukturu i srodne usluge građanima. Tijekom 20X9. godine je u telekomunikacijski sektor uvedena nova tehnologija koja infrastrukturu i opremu Subjekta X čini gotovo zastarjelom. To je dovelo do trajnog pada vrijednosti Subjekta X. Gubitak od umanjenja vrijednosti sa 31. prosincem te godine je iznosio 700.000 n.j. Subjekt A ulaganja u dionice mjeri po fer vrijednosti kroz neto imovinu/kapital kada se dionice ne drže za potrebe trgovanja. Pretpostavlja se da se radi o ugovornom sporazumu, da iz donacije ne proizlaze nikakve sadašnje obveze i da izvještajno razdoblje subjekta završava sa 31.12.20X8. godine.

Analiza

- SP57. Subjekt A prima dionice kao donaciju i primjenjuje MRSJS 23 kako bi početno priznao stečene dionice i s njima povezani prihod od transakcije koja nije transakcija razmjene. S obzirom da je, međutim, stekao financijsku imovinu, Subjekt A razmatra zahtjeve u pogledu početnog mjerenja iz MRSJS 23 i MRSJS 41.
- SP58. MRSJS 23 propisuje da se imovina stečena u sklopu transakcija koje nisu transakcije razmjene početno mjeri po fer vrijednosti, dok MRSJS 41 predviđa da se financijska imovina početno mjeri po fer vrijednosti, a ovisno od njihove klasifikacije, uključuju ili ne uključuju i transakcijski troškovi. S obzirom da politika subjekta predviđa da se ulaganja u dionice mjere po fer vrijednosti kroz neto imovinu/kapital, transakciji troškovi od 10.000 n.j. se dodaju vrijednosti dionica od 1.000.000 n.j. kod početnog mjerenja.
- SP59. Naknadno mjerenje i prestanak priznavanja dionica su obrađeni u MRSJS 41. Subjekt ulaganja u dionice mjeri po fer vrijednosti kroz neto imovinu/kapital, što znači da se te dionice mjere po fer vrijednosti a sve naredne promjene te vrijednosti priznaju u neto imovinu/kapital. Dividende se, međutim, priznaju u suficitu ili u deficitu.

Knjiženja kod početnog priznavanja i datumi izvještavanja su sljedeći:

1. Sticanje dionica kroz donaciju

Duguje	Ulaganje u Subjekt X	1.010.000 n.j.	
Potražuje	Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene		1.000.000 n.j.

Potražuje	Banka (plaćeni troškovi prijenosa (transfera))	10.000 n.j.
-----------	--	-------------

2. Naknadno mjerenje na dan 31.12.20X8. godine

Duguje	Neto imovina/kapital (usklađivanje fer vrijednosti ulaganja)	110.000 n.j.
--------	--	--------------

Potražuje	Ulaganje u Subjekt X	110.000 n.j.
-----------	----------------------	--------------

3. Naknadno mjerenje na dan 31.12.20X9. godine

Duguje	Gubitak od umanjenja vrijednosti (neto imovina/kapital)	700.000 n.j.
--------	---	--------------

Potražuje	Ulaganje u Subjekt X	700.000 n.j.
-----------	----------------------	--------------

1. Ovaj grafikon služi isključivo u pokazne svrhe a ne kao zamjena za ovaj Standard. Daje se kao pomoć u tumačenju ovog Standarda.
2. U određenim situacijama, poput toga da vjerovnik otpiše obvezu, može nastati smanjenje knjigovodstvene vrijednosti prethodno priznate obveze. U takvim slučajevima, umjesto da prizna imovinu, subjekt smanjuje knjigovodstvenu vrijednost obveze.
3. Pri utvrđivanju da li subjekt zadovoljava sve svoje sadašnje obveze, razmatra se primjena definicije preduvjeta za prenesenu imovinu i kriterija za priznavanje obveze.

¹ U određenim jurisdikcijama, pojmovi 'porez na dodanu vrijednost' (skr. PDV) i 'porez na proizvode i usluge' se koriste u istom značenju.

razmjene (porezi i prijenosi), izdanje 2022. godina koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Bord (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 23 Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi), 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 23 Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi), 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 23 Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi), izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 23 Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi), izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 23, Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers, 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