

MRSJS 37 – ZAJEDNIČKI ARANŽMANI

Zahvale i napomene

Ovaj međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) najvećim dijelom je izrađen na osnovu Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja (MSFI) 11 *Zajednički aranžmani*, kojeg je objavio International Accounting Standards Board – IASB (Odbor za međunarodne računovodstvene standarde). Izvodi iz MSFI-ja 11 su u ovoj publikaciji International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB (Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor) International Federation of Accountants – IFAC (Međunarodne federacije računovođa) preneseni uz dozvolu International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

MRSJS 37 – ZAJEDNIČKI ARANŽMANI

Historijat MRSJS-a

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS-ova izdanih do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 37 *Zajednički aranžmani* je izdan u januaru/siječnju 2015. godine.

Od tada, MRSJS 37 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

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

Unapređenja MRSJS-ova za 2018. godinu (izdana u oktobru/listopadu 2018. godine);

MRSJS 41 *Financijski instrumenti* (izdan u augustu/kolovožu 2018. godine);

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

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

Tabelarni pregled izmijenjenih članova MRSJS-a 37

Zahvaćeni član/tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
5.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
6.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
24A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
28.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
30.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
32.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
41.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
41A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
42A.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
42B.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
42C.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
42D.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine
42E.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. godine

Zahvaćeni član/tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
UP11.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
UP33A.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
UP33B.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
UP33C.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
UP33CA.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. godine
UP33D.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine

MRSJS 37 – ZAJEDNIČKI ARANŽMANI

SADRŽAJ

	član/tačka
Cilj	1-2.
Djelokrug.....	3-6.
Definicije pojmova.....	7-8.
Obavezujući sporazumi	8.
Zajednički aranžmani.....	9-22.
Zajednička kontrola.....	12-18.
Vrste zajedničkih aranžmana	19-22.
Financijski izvještaji strana u zajedničkim aranžmanima.....	23-28.
Zajedničko poslovanje.....	23-26.
Zajednički poduhvati.....	27-28.
Odvojeni financijski izvještaji	29-30.
Prijelazne odredbe	31-41.
Zajednički poduhvati – prelazak sa proporcionalne konsolidacije na metodu udjela	32-36.
Zajedničko poslovanje – prelazak s metode udjela na obračunavanje imovine i obaveza	37-40.
Prijelazne odredbe za odvojene financijske izvještaje subjekta	41.
Računovodstveno postupanje sa sticanjem udjela u zajedničkom poslovanju	41A.
Datum stupanja na snagu.....	42-43.
Povlačenje iz upotrebe i zamjena MRSJS-a 8 (izdanja iz decembra/prosinca 2006. godine)	44.
Dodatak A: Uputstva za primjenu	
Dodatak B: Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova	
Osnove za donošenje zaključaka	
Pokazni primjeri	
Poređenje s MSFI-jem 11	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 37 *Zajednički aranžmani* dan je u članovima od 1. do 44. Svi članovi imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 37 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za donošenje zaključaka, *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 da utvrdi načela za financijsko izvještavanje subjekata koji imaju udio u aranžmanima koji se zajednički

kontroliraju (to jeste, zajedničkim aranžmanima).

2. Da bi se ostvario cilj iz člana 1., ovaj standard definira zajedničku kontrolu i zahtijeva od subjekata koji su strana u zajedničkom aranžmanu da odrede vrstu zajedničkog aranžmana u koji su uključeni procjenjujući svoja prava i obaveze, te da ta prava i obaveze obračunavaju u skladu s danom vrstom zajedničkog aranžmana.

Djelokrug

3. Subjekti koji izrađuju i prezentiraju financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužni su primjenjivati ovaj standard kod utvrđivanja vrste zajedničkog aranžmana u koji su uključeni i obračunavanja prava i obaveza zajedničkog aranžmana.
4. Ovaj standard trebaju primjenjivati svi subjekti koji su jedna od strana u zajedničkom aranžmanu.
5. [Brisano.]
6. [Brisano.]

Definicije pojmova

7. Pojmovi dani u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima:

Obavezujući sporazum, za potrebe ovog standarda, je sporazum kojim se uključenim stranama dodjeljuju utjeriva prava i obaveze kao da je neki vid ugovora. On obuhvata prava po osnovu ugovora i druga zakonska prava.

Zajednički aranžman je aranžman nad kojim dvije ili više strana imaju zajedničku kontrolu.

Zajednička kontrola je dijeljenje kontrole nad nekim aranžmanom uređeno obavezujućim sporazumom koje postoji samo kada odluke o relevantnim aktivnostima zahtijevaju jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu.

Zajedničko poslovanje je zajednički aranžman po kojem obje strane koje uživaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom imaju prava na imovinu i odgovaraju za obaveze koji su povezani s tim aranžmanom.

Zajednički operater je strana u zajedničkom poslovanju koja uživa zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim poslovanjem.

Zajednički poduhvat je zajednički aranžman po kojem strane koje imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom imaju prava na neto imovinu aranžmana.

Strana/učesnik u zajedničkom poduhvatu je strana u zajedničkom poduhvatu koja uživa zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim poduhvatom.

Strana u zajedničkom aranžmanu je subjekat koji učestvuje u zajedničkom aranžmanu, bez obzira na to da li uživa zajedničku kontrolu nad aranžmanom ili ne.

Zasebna financijska struktura/zasebni subjekat je financijska struktura koju je moguće odvojeno odrediti, uključujući zasebna pravna lica, odnosno subjekte koje zakon prepoznaje, bez obzira na to da li imaju pravni subjektivitet ili ne.

Pojmovi definirani drugim MRSJS-ovima i u ovom standardu se koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*. Definicije sljedećih pojmova su dane bilo u MRSJS-u 34 *Odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS-u 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* ili u MRSJS-u 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*: koristi, kontrola, metoda udjela, ovlasti, prava zaštite, relevantne aktivnosti, odvojeni financijski izvještaji i značajan uticaj.

Obavezujući sporazum

8. Postojanje obavezujućeg sporazuma se može dokazati na više načina. Obavezujući sporazum se često, ali ne uvijek, sklapa u pisanoj formi, u vidu ugovora ili dokumentiranog dogovora između strana. Zakonski mehanizmi, poput zakonodavnih ili izvršnih ovlasti, također mogu stvoriti utjerive sporazume, slične ugovornim aranžmanima, bilo samostalno ili zajedno sa ugovorima između strana.

Zajednički aranžmani (vidjeti članove od UP2. do UP33.)

- 9. Zajednički aranžman je aranžman nad kojim dvije ili više strana imaju zajedničku kontrolu.**
- 10. Zajednički aranžman ima sljedeće karakteristike:**
 - (a) strane su vezane obavezujućim sporazumom (vidjeti članove od UP2. do UP4.);**
 - (b) obavezujući sporazum daje zajedničku kontrolu dvjema ili više tih strana nad aranžmanom (vidjeti članove od 12. do 18.).**
- 11. Zajednički aranžman može biti zajedničko poslovanje ili zajednički poduhvat.**

Zajednička kontrola

- 12. Zajednička kontrola je dijeljenje kontrole nad nekim aranžmanom koje postoji samo kada odluke o relevantnim aktivnostima zahtijevaju jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu. To dijeljenje kontrole može biti dogovoreno kroz obavezujući sporazum.**
- 13. Subjekt koji je strana u nekom aranžmanu mora procijeniti da li obavezujući sporazum daje svim stranama ili grupi strana skupa zajedničku kontrolu nad aranžmanom. Sve strane ili grupa strana kontroliraju aranžman zajednički kada moraju djelovati zajedno da bi usmjeravale aktivnosti koje značajno utiču na koristi od aranžmana (to jeste, relevantne aktivnosti).**
14. Jednom kada se utvrdi da sve strane ili grupa strana skupa kontroliraju aranžman, zajednička kontrola postoji samo kada odluke o relevantnim aktivnostima iziskuju jednoglasni pristanak svih strana koje skupa kontroliraju aranžman.
15. U zajedničkom aranžmanu niti jedna strana samostalno ne kontrolira aranžman. Svaka od strana sa zajedničkom kontrolom nad aranžmanom može spriječiti bilo koju drugu stranu ili grupu strana da kontroliraju taj aranžman.
16. Aranžman može biti zajednički aranžman i kada sve njegove strane nemaju zajedničku kontrolu nad njim. Ovaj standard pravi razliku između strana koje imaju zajedničku kontrolu nad zajedničkim aranžmanom (zajednički operateri ili strane u zajedničkom poduhvatu) i strana koje učestvuju u zajedničkom aranžmanu, ali nemaju zajedničku kontrolu nad njim.
- 17. Subjekt treba koristiti prosuđivanje kod procjenjivanja da li sve strane ili grupa strana skupa imaju zajedničku kontrolu nad nekim aranžmanom. On tu procjenu pravi razmatrajući sve činjenice i okolnosti (vidjeti članove od UP5. do UP11.).**
- 18. U slučaju promjene činjenica i okolnosti, subjekt je dužan ponovo procijeniti da li i dalje ima zajedničku kontrolu nad aranžmanom.**

Vrste zajedničkih aranžmana

- 19. Subjekt je dužan odrediti vrstu zajedničkog aranžmana u koji je uključen. Razvrstavanje zajedničkog aranžmana kao zajedničkog poslovanja ili kao zajedničkog poduhvata zavisí od prava i obaveza strana u aranžmanu.**
- 20. Subjekt mora koristiti prosuđivanje kod procjenjivanja da li je neki zajednički aranžman zajedničko poslovanje ili zajednički poduhvat. On vrstu zajedničkog aranžmana u koji je uključen utvrđuje razmatrajući svoja prava i obaveze koji proizlaze iz njega. Subjekt svoja prava i obaveze procjenjuje razmatrajući strukturu i pravnu formu aranžmana, uslove koje su usaglasile strane ili ih je propisalo zakonodavno ili izvršno tijelo te, kada je relevantno, druge činjenice i okolnosti (vidjeti članove od UP12. do UP33.).**
21. Strane se ponekad obavezuju okvirnim sporazumom koji uređuje opće uslove za provođenje jedne ili više aktivnosti. Okvirni sporazum može propisati da strane stupaju u različite zajedničke aranžmane kako bi se bavile konkretnim aktivnostima koje su dio sporazuma. Iako su takvi zajednički aranžmani povezani s istim okvirnim sporazumom, oni mogu biti različite vrste ako se prava i obaveze strana razlikuju kada provode različite aktivnosti uređene tim sporazumom. Prema tome, zajedničko poslovanje i zajednički poduhvat mogu postojati istovremeno u uslovima kada strane provode različite aktivnosti koje su dio istog okvirnog sporazuma.
- 22. U slučaju promjene činjenica i okolnosti, subjekt je dužan preispitati da li se promijenila vrsta zajedničkog aranžmana u koji je uključen.**

Financijski izvještaji strana u zajedničkim aranžmanima (vidjeti članove od UP33A. do UP37.)

Zajedničko poslovanje

23. Strana u zajedničkom poslovanju/zajednički operater je, u odnosu na svoje udjele u tom poslovanju, dužna priznati:
- (a) svoju imovinu, uključujući i svoje učešće u svoj imovini koja je u zajedničkom posjedu;
 - (b) svoje obaveze, uključujući i svoje učešće u svim obavezama koje su zajednički stvorene;
 - (c) svoje prihode od prodaje svojih udjela u izlaznim vrijednostima zajedničkog poslovanja;
 - (d) svoj udio u prihodu od prodaje izlaznih vrijednosti zajedničkog poslovanja; i
 - (e) svoje rashode, uključujući svoj udio u svim rashodima koji su zajednički stvoreni.
24. Zajednički operater imovinu, obaveze, prihode i rashode povezane sa svojim udjelima u zajedničkom poslovanju mora računovodstveno prikazati u skladu sa MRSJS-ovima koji se primjenjuju na tu imovinu, obaveze, prihode i rashode.
- 24A. Kada stekne udio u zajedničkom poslovanju u kojem aktivnosti zajedničkog poslovanja predstavljaju posao, kako je definiran u MRSJS-u 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, subjekat je dužan primijeniti, u nivou svojih udjela u skladu s članom 23., sve principe obračunavanja sticanja iz MRSJS-a 40 i drugih MRSJS-a koji nisu u suprotnosti sa uputstvima iz ovog standarda i objaviti informacije koje se zahtijevaju tim MRSJS-ovima u odnosu na sticanja. Ovo se odnosi na sticanja kako početnih udjela tako i dodatnih udjela u zajedničkom poslovanju u kojem aktivnosti zajedničkog poslovanja predstavljaju posao. Računovodstveno postupanje sa sticanjem udjela u takvim zajedničkim poslovanjima je uređeno članovima od UP33A. do UP33D.
25. Računovodstveno postupanje sa transakcijama kao što je prodaja, unos kao doprinosa ili kupovina imovine između subjekta i zajedničkog poslovanja u kojem je subjekat zajednički operater uređeno je članovima od UP34. do UP37.
26. Strana koja učestvuje u zajedničkom poslovanju, ali nema zajedničku kontrolu nad njim mora prikazati i svoje udjele u tom aranžmanu u skladu sa članovima od 23. do 25. ako ima prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane sa zajedničkim poslovanjem. Ako strana koja učestvuje u zajedničkom poslovanju, ali nema zajedničku kontrolu nad njim nema prava na imovinu niti odgovornost za obaveze povezane sa zajedničkim poslovanjem, svoje udio u zajedničkom poslovanju računovodstveno prikazuje u skladu sa MRSJS-ovima primjenjivim na taj udio.

Zajednički poduhvati

27. Strana u zajedničkom poduhvatu je dužna priznati svoje udjele u tom poduhvatu kao ulaganje i to ulaganje obračunati primjenjujući metodu udjela u skladu s MRSJS-om 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*, osim ako je izuzeta od primjene metode udjela kako je navedeno u ovom standardu.
28. Strana koja učestvuje u zajedničkom poduhvatu, ali nema kontrolu nad njim je dužna obračunati svoj udio u tom aranžmanu u skladu s MRSJS-ovima koji uređuju financijske instrumente, što podrazumijeva MRSJS 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*, MRSJS 30 *Financijski instrumenti: Objavljivanja* i MRSJS 41 *Financijski instrumenti*, osim kada ima značajan uticaj na zajednički poduhvat, u kom slučaju ga treba obračunati u skladu sa MRSJS-om 36.

Odvojeni financijski izvještaji

29. Zajednički operater ili strana u zajedničkom poduhvatu u svojim odvojenim financijskim izvještajima obračunava svoje udjele u:
- (a) zajedničkom poslovanju u skladu sa članovima od 23. do 25.; i
 - (b) zajedničkom poduhvatu u skladu sa članom 12. MRSJS-a 34.
30. Strana koja učestvuje u zajedničkom aranžmanu, ali nema zajedničku kontrolu nad njim u svojim odvojenim financijskim izvještajima obračunava svoje udjele u:
- (a) zajedničkom poslovanju u skladu sa članom 26.; i
 - (b) zajedničkom poduhvatu u skladu s MRSJS-om 41, osim kada ima značajan uticaj na zajednički poduhvat, u kom slučaju treba primijeniti član 12. MRSJS-a 34.

Prijelazne odredbe

31. Uz uvažavanje zahtjeva iz člana 33. MRSJS-a 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*, kod prve primjene ovog standarda, subjekat je dužan prezentirati samo kvantitativne informacije koje nalaže tačka (f)

člana 33. MRSJS-a 3 za godišnji period neposredno prije prvog godišnjeg perioda u kojem se primijeni ovaj standard (u daljem tekstu: posljednji prethodni period). Subjekt te informacije može prezentirati i za tekući period, odnosno za ranije uporedive periode, ali to nije dužan napraviti.

Zajednički poduhvati – prelazak sa proporcionalne konsolidacije na metodu udjela

32. Prilikom prelaska sa proporcionalne konsolidacije na metodu udjela, subjekt je dužan priznati svoje ulaganje u zajednički poduhvat sa početkom posljednjeg prethodnog perioda. To početno ulaganje se mjeri kao zbir knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obaveza koje je subjekt ranije proporcionalno konsolidirao, uključujući sav kupljeni *goodwill* proistekao iz transakcija sticanja. Ako je taj *goodwill* ranije pripadao većoj jedinici koja stvara novac ili grupi jedinica koje stvaraju novac, subjekt ga raspoređuje u zajednički poduhvat na osnovu relativnih knjigovodstvenih vrijednosti zajedničkog poduhvata i jedinice koja stvara novac, odnosno grupe jedinica koje stvaraju novac kojima je ranije pripadao.
33. Početni saldo ulaganja utvrđen u skladu sa članom 32. se smatra pretpostavljenim troškom ulaganja kod početnog priznavanja. Subjekt primjenjuje članove od 43. do 48. MRSJS-a 36 na taj početni saldo ulaganja kako bi procijenio da li je došlo do umanjenja vrijednosti ulaganja i priznaje svaki gubitak od umanjenja vrijednosti kao usklađivanje akumuliranog suficita ili deficita na početku posljednjeg prethodnog perioda.
34. Ako zbir sve imovine i obaveza koji su ranije proporcionalno konsolidirani da negativnu vrijednost neto imovine, subjekt procjenjuje da li ima bilo kakve zakonske ili izvedene dužnosti u odnosu na tu negativnu vrijednost neto imovine i, ako ih ima, priznaje pripadajuću obavezu. Subjekt koji zaključi da nema zakonske niti izvedene dužnosti u odnosu na negativnu vrijednost neto imovine ne priznaje pripadajuću obavezu, ali mora uskladiti akumulirani suficit ili deficit na početku posljednjeg prethodnog perioda. Subjekt je dužan objaviti tu činjenicu, kao i svoje kumulativne nepriznate udjele u gubicima od svojih zajedničkih poduhvata sa početkom posljednjeg prethodnog perioda i sa datumom na koji je ovaj standard prvi put primijenjen.
35. Subjekt mora zasebno objaviti imovinu i obaveze koje su ranije bile objedinjene u saldo ulaganja kao jedinstvenu linijsku stavku sa početkom posljednjeg prethodnog perioda. To objavljivanje se treba izraditi zajedno za sve zajedničke poduhvate na koje subjekt primjenjuje prijelazne zahtjeve iz članova od 32. do 36.
36. Nakon početnog priznavanja, subjekt svoja ulaganja u zajednički poduhvat obračunava primjenjujući metodu udjela u skladu sa MRSJS-om 36.

Zajedničko poslovanje – prelazak s metode udjela na obračunavanje imovine i obaveza

37. Prilikom prelaska sa metode udjela na obračunavanje imovine i obaveza u vezi sa svojim udjelima u zajedničkom poslovanju, subjekt je dužan, na početku posljednjeg prethodnog perioda, prestati priznavati ulaganja koja je ranije obračunavano pomoću metode udjela i sve druge stavke koje su činile dio neto ulaganja subjekta u dani aranžman u skladu sa članom 41. MRSJS-a 36, te priznati svoj udio u svakoj imovini i obavezama u vezi sa svojim udjelom u zajedničkom poslovanju, uključujući svaki *goodwill* koji je eventualno činio dio knjigovodstvene vrijednosti ulaganja.
38. Subjekt svoje udjele u imovini i obavezama povezanim sa zajedničkim poslovanjem utvrđuje na osnovu svojih prava i odgovornosti u omjeru koji je naznačen u obavezujućem sporazumu. On početku knjigovodstvenu vrijednost te imovine i obaveza mjeri tako što je odvaja od knjigovodstvene vrijednosti ulaganja na početku posljednjeg prethodnog perioda na osnovu informacija koje je koristio prilikom primjene metode udjela.
39. Svaka razlika proistekla iz ulaganja koje je ranije obračunavano pomoću metode udjela zajedno sa svim drugim stavkama koje su činile dio neto ulaganja subjekta u predmetni aranžman prema članu 41. MRSJS-a 36 i neto vrijednosti imovine i obaveza koje se priznaju, uključujući sav *goodwill*, se:
 - (a) prebija sa svakim *goodwillom* povezanim sa ulaganjem, uz usklađivanje eventualne preostale razlike prema akumuliranom suficitu ili deficitu na početku posljednjeg prethodnog perioda, ako je neto vrijednost imovine i obaveza koje se priznaju, uključujući sav *goodwill*, viša od ulaganja (i svih drugih stavki koje su činile dio neto ulaganja subjekta) koje se prestalo priznavati;
 - (b) usklađuje prema akumuliranom suficitu ili deficitu na početku posljednjeg prethodnog perioda, ako je neto vrijednost imovine i obaveza koja se priznaju, uključujući sav *goodwill*, niža od ulaganja (i svih drugih stavki koje su činile dio neto ulaganja subjekta) koje se prestalo priznavati.

40. Subjekt koji prelazi sa metode udjela na obračunavanje imovine i obaveza dužan je osigurati usklađenje između ulaganja koje se prestalo priznavati i imovine i obaveza koje se priznaju, zajedno sa svakom preostalom razlikom usklađenom prema akumuliranom suficitu ili deficitu, na početku posljednjeg prethodnog perioda.

Prijelazne odredbe za odvojene financijske izvještaje subjekta

41. Subjekt koji je, u skladu sa članom 58. MRSJS-a 6 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, ranije u svojim odvojenim financijskim izvještajima svoje udjele u zajedničkom poslovanju računovodstveno prikazivao kao ulaganje služeći se metodom udjela, po trošku ili u skladu sa MRSJS-om 41, dužan je:
- (a) prestati priznavati to ulaganje i priznati imovinu i obaveze u vezi sa svojim udjelima u zajedničkom poslovanju po iznosima utvrđenim u skladu sa članovima od 37. do 39.;
 - (b) dati usklađenje između ulaganja koje se prestalo priznavati i imovine i obaveza koji se priznaju, zajedno sa svakom preostalom razlikom usklađenom u akumuliranom suficitu ili deficitu, na početku posljednjeg prethodnog perioda.

Računovodstveno postupanje sa sticanjem udjela u zajedničkom poslovanju

- 41A. MRSJS-om 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, izdanim u januaru/siječnju 2017. godine, uvedeni su članovi 24A. i 42B. te članovi od UP33A. do UP33D. Subjekt je dužan prospektivno primijeniti te dopune na sticanja udjela u zajedničkom poslovanju u kojima aktivnosti zajedničkog poslovanja predstavljaju posao, kako je definiran MRSJS-om 40, a koja se dese od početka prvog perioda u kojem primijeni navedene dopune. U skladu s tim, iznosi priznati za sticanja udjela u zajedničkom poslovanju koja su se desila u prethodnim periodima se ne usklađuju.

Datum stupanja na snagu

42. Subjekt mora primijeniti ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Potiče se i njegova ranija primjena. Ako ovaj standard primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 34, MRSJS 35, MRSJS 36 i MRSJS 38 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*.
- 42A. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS-ova“, izdanim u aprilu/travnju 2016. godine, brisani su članovi 5. i 6. Subjekt te izmjene mora primijeniti na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja, 2018. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja, 2018. godine, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu.
- 42B. MRSJS-om 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, izdanim u januaru/siječnju 2017. godine, uvedeni su član 24A., član 41A. i članovi od UP33A. do UP33D. Subjekt je dužan primijeniti te dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 40.
- 42C. MRSJS-om 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, izdanim u januaru/siječnju 2017. godine, izvršene su izmjene i dopune člana 32. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 40.
- 42D. MRSJS-om 41, izdanim u augustu/kolovozu 2018. godine, izvršene su izmjene i dopune članova 28., 30., 41., UP11. i UP33A. Subjekt mora primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2023. godine, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 41.
- 42E. *Unapređenjima MRSJS-ova za 2018.*, izdanim u oktobru/listopadu te godine, uveden je član UP33CA. Subjekt mora primijeniti tu dopunu na transakcije kroz koje stiče zajedničku kontrolu na početku ili nakon početka prvih godišnjih financijskih izvještaja koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Dopuštena je i njena ranija primjena. Ako navedenu dopunu primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu.
43. Kada subjekt usvoji MRSJS-ove na obračunskoj osnovi, kako je definirano MRSJS-om 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*, za financijsko izvještavanje nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS-ova.

Povlačenje iz upotrebe i zamjena MRSJS-a 8 (izdanja iz decembra/prosinca 2006. godine)

44. Ovaj standard zamjenjuje MRSJS 8 *Udjeli u zajedničkim poduhvatima* (izdanje iz decembra/prosinca 2006. godine). MRSJS 8 se nastavlja primjenjivati sve dok se ne počne primjenjivati ili stupi na snagu MRSJS 37, koje god od toga se ranije desi.

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS-a 37.

- UP1. Primjerima iz ovog dodatka se oslikavaju hipotetičke situacije. Bez obzira što pojedini aspekti primjera mogu biti zastupljeni u stvarnom činjeničnom stanju, pri primjeni MRSJS-a 37 je obavezno procijeniti sve činjenice i okolnosti u konkretnim situacijama.

Zajednički aranžmani

Obavezujući sporazum (član 8.)

- UP2. U skladu sa definicijom obavezujućih sporazuma iz ovog standarda, ovdje navedeni argumenti koji se tiču obavezujućih sporazuma su relevantni i za utjerive sporazume koje uspostave zakonodavne ili izvršene vlasti.
- UP3. Kada su zajednički aranžmani ustrojeni u vidu zasebnog subjekta (vidjeti članove od UP19. do UP33.), obavezujući sporazum ili neki aspekt obavezujućeg sporazuma će, u određenim slučajevima, biti ugrađen u odredbe osnivačkog akta, statuta ili internih akata tog zasebnog subjekta.
- UP4. Obavezujućim sporazumom se uređuju uslovi za učešće strana u aktivnostima koje su predmet aranžmana. Obavezujući sporazumi se u pravilu bave pitanjima kao što su:
- (a) poslovna namjena, aktivnost i trajanje zajedničkog aranžmana;
 - (b) način imenovanja članova upravnog odbora ili jednakog upravljačkog tijela zajedničkog aranžmana;
 - (c) postupak donošenja odluka, tačnije pitanja koja iziskuju odluke strana, prava glasa strana i zahtijevani nivo podrške za ta pitanja. Postupak donošenja odluka odražen u obavezujućem sporazumu ustanovljava zajedničku kontrolu nad aranžmanom (vidjeti članove od UP5. do UP11.);
 - (d) kapital ili drugi doprinosi koji se zahtijevaju od strana; i
 - (e) način podjele imovine, obaveza, prihoda i rashoda, odnosno suficita ili deficita koji se odnose na zajednički aranžman.

Zajednička kontrola (članovi od 12. do 18.)

- UP5. Prilikom procjene da li ima zajedničku kontrolu nad aranžmanom, subjekat prvo procjenjuje da li sve ili grupa strana kontroliraju aranžman. MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* definira kontrolu i treba ga koristiti da se utvrdi da li su sve ili grupa strana izložene, odnosno imaju prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa aranžmanom i da li imaju sposobnost da utiču na te koristi kroz svoje ovlasti nad aranžmanom. Kada su sve ili grupa strana, promatrane zajedno, sposobne usmjeravati aktivnosti koje značajno utiču na koristi od aranžmana (to jeste, relevantne aktivnosti), onda one skupa kontroliraju aranžman.
- UP6. Nakon što zaključi da sve ili grupa strana skupa kontroliraju aranžman, subjekat procjenjuje da li on ima zajedničku kontrolu nad aranžmanom. Zajednička kontrola postoji samo kada odluke o relevantnim aktivnostima iziskuju jednoglasan pristanak strana koje skupa kontroliraju aranžman. Procjenjivanje da li sve ili grupa strana zajednički kontroliraju aranžman ili ga kontrolira samostalno jedna strana može zahtijevati prosuđivanje.
- UP7. U određenim slučajevima, postupak donošenja odluka koji su strane dogovorile u svom obavezujućem sporazumu implicitno vodi zajedničkoj kontroli. Pretpostavimo, primjera radi, da dvije strane uspostave aranžman u kojem svaka ima po pedeset (50) posto prava glasa a obavezujući sporazum između njih navodi da je potrebno najmanje pedeset i jedan (51) posto glasova za donošenje odluka o relevantnim aktivnostima. U ovom slučaju, strane su implicitno dogovorile da imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom jer odluke o relevantnim aktivnostima ne mogu biti donesene bez saglasnosti obiju strana.
- UP8. U drugim slučajevima, opet, obavezujući sporazum zahtijeva minimalni udio prava glasa da se donesu odluke o relevantnim aktivnostima. Kada je taj minimum moguće ostvariti kroz dogovor više kombinacija strana, dani aranžman nije zajednički aranžman osim kada obavezujući sporazum propisuje koje strane (ili kombinacija strana) se moraju jednoglasno složiti sa odlukama o relevantnim aktivnostima aranžmana.

Primjeri primjene

Primjer 1.

Pretpostavimo da su tri (3) strane uspostavile aranžman. Strana A ima pedeset (50), strana B trideset (30) a strana C dvadeset (20) posto prava glasa. Obavezujući sporazum između njih navodi da je potrebno najmanje sedamdeset i pet (75) posto glasova da se donesu odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana. Iako strana A može blokirati svaku odluku, ona ne kontrolira aranžman jer treba pristanak strane B. Činjenica da se uslovima obavezujućeg sporazuma između strana zahtijeva najmanje sedamdeset i pet (75) posto glasova za donošenje odluka o relevantnim aktivnostima implicira da strana A i strana B imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom jer odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana ne mogu biti donesene bez saglasnosti i strane A i strane B.

Primjer 2.

Pretpostavimo postojanje aranžmana sa tri (3) strane. Strana A ima pedeset (50), a strane B i C po dvadeset i pet (25) posto prava glasa. Obavezujući sporazum između strana navodi da je potrebno najmanje sedamdeset i pet (75) posto glasova da se donesu odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana. Iako strana A može blokirati svaku odluku, ona ne kontrolira aranžman jer treba saglasnost bilo strane B ili strane C. U ovom primjeru, strane A, B i C skupa kontroliraju aranžman. Ipak, moguće su više od jedne kombinacije saglasnih strana da se ostvari sedamdeset i pet (75) posto glasova (tačnije, bilo strane A i B ili strane A i C skupa). U ovakvoj situaciji, da bi se radilo o zajedničkom aranžmanu, obavezujući sporazum između strana mora navoditi koja tačno kombinacija njih mora jednoglasno podržati odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana.

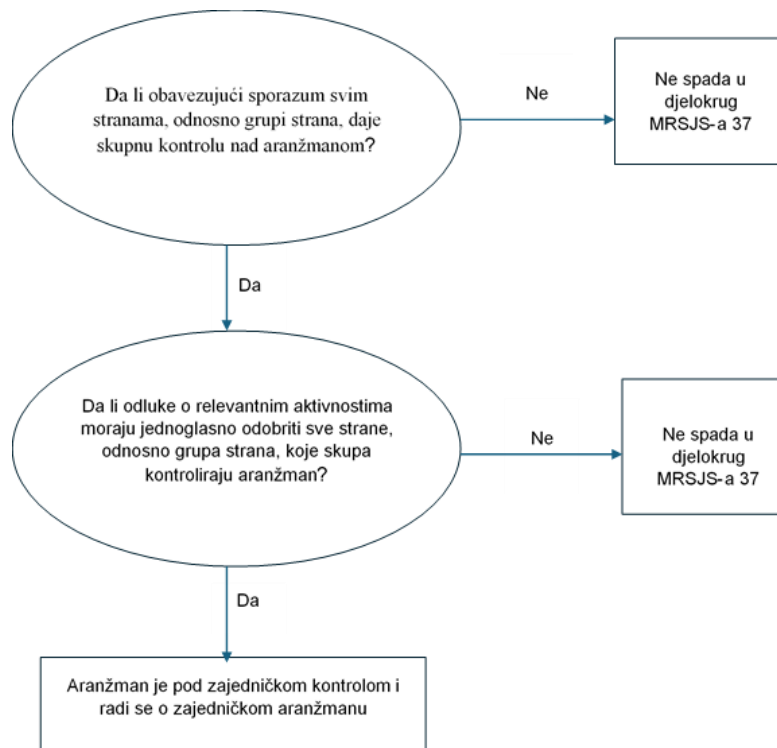
Primjer 3.

Pretpostavimo postojanje aranžmana u kojem strane A i B imaju po trideset i pet (35) posto prava glasa, dok je preostalih trideset (30) posto raspodijeljeno između velikog broja drugih strana. Odluke o relevantnim aktivnostima zahtijevaju većinu glasova. Strane A i B imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom samo kada obavezujući sporazum navodi da odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana zahtijevaju saglasnost i strane A i strane B.

- UP9. Zahtjev za jednoglasnom saglasnošću znači da svaka strana u zajedničkoj kontroli nad aranžmanom može spriječiti bilo koju drugu stranu ili grupu strana da donesu jednostrane odluke (o relevantnim aktivnostima) bez njenog pristanka. Ako se zahtjev za jednoglasnom saglasnošću odnosi samo na odluke koje nekoj od strana daju prava zaštite a ne i na odluke o relevantnim aktivnostima aranžmana, ta strana nije strana u zajedničkoj kontroli nad aranžmanom.

- UP10. Obavezujući sporazum može sadržati klauzule o rješavanju sporova, primjera radi, putem arbitraže. Te odredbe mogu dopuštati da se odluke donose bez jednoglasne saglasnosti strana koje imaju zajedničku kontrolu. Postojanje takvih odredbi ne sprječava da aranžman bude aranžman pod zajedničkom kontrolom i, shodno tome, zajednički aranžman.

Procjena zajedničke kontrole



- UP11. Kada aranžman ne spada u djelokrug MRSJS-a 37 *Zajednički aranžmani*, subjekt svoje udjele u njemu obračunava u skladu sa relevantnim MRSJS-ovima poput MRSJS-a 35, MRSJS-a 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate* ili MRSJS-a 41 *Financijski instrumenti*.

Vrste zajedničkih aranžmana (članovi od 19. do 22.)

- UP12. Zajednički aranžmani se uspostavljaju u različite namjene (na primjer, kao način za strane da dijele troškove i rizike ili kao način da se stranama osigura pristup novim tehnologijama ili novim tržištima) i mogu se ustanoviti korištenjem različitih struktura i pravnih formi.
- UP13. Neki aranžmani ne iziskuju da se aktivnost koja je predmet aranžmana provodi kroz zaseban subjekt, dok drugi podrazumijevaju uspostavu takvog subjekta.
- UP14. Razvrstavanje zajedničkih aranžmana koje nalaže ovaj standard zavisi od prava i odgovornosti strana koji proističu iz danih aranžmana u sklopu uobičajenog poslovanja. Ovaj standard dijeli zajedničke aranžmane na zajednička poslovanja i na zajedničke poduhvate. Kada subjekt ima prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom, radi se o zajedničkom poslovanju. Kada subjekt ima prava na neto imovinu aranžmana, to je zajednički poduhvat. Članovima od UP16. do UP33. se uređuje procjena koju je subjekt dužan izvršiti kako bi utvrdio da li ima udio u zajedničkom poslovanju ili u zajedničkom poduhvatu.

Razvrstavanje zajedničkih aranžmana

- UP15. Kao što je navedeno u članu UP14., razvrstavanje zajedničkih aranžmana zahtijeva da strane procijene svoja prava i odgovornosti koji proističu iz aranžmana. Prilikom te procjene, subjekt razmatra sljedeće:

- (a) strukturu zajedničkog aranžmana (vidjeti članove od UP16. do UP21.);
- (b) kada je zajednički aranžman ustrojen u vidu zasebnog subjekta

- (i) pravnu formu tog zasebnog subjekta (vidjeti članove od UP22. do UP24.);
- (ii) uslove obavezujućeg sporazuma (vidjeti članove od UP25. do UP28.); i
- (iii) kada je relevantno, druge činjenice i okolnosti (vidjeti članove od UP29. do UP33.).

Struktura zajedničkog aranžmana

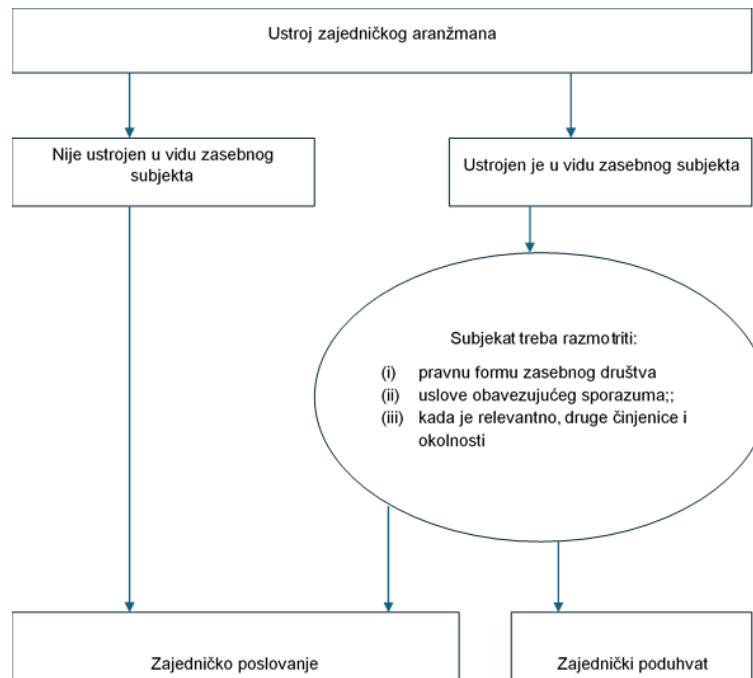
Zajednički aranžmani koji nisu ustrojeni u vidu zasebnog subjekta

- UP16. Zajednički aranžman koji nije ustrojen u vidu zasebnog subjekta je zajedničko poslovanje. U takvim slučajevima, obavezujući sporazum utvrđuje prava strana na imovinu i njihovu odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom te prava strana na sve pripadajuće prihode i odgovornost za pripadajuće troškove.
- UP17. Obavezujući sporazumi često daju opis prirode aktivnosti koje su predmet aranžmana i načina na koji strane namjeravaju zajednički provoditi te aktivnosti. Na primjer, strane u zajedničkom aranžmanu se mogu složiti da pružaju usluge ili proizvode neki proizvod zajedno, s tim da svaka od njih odgovara za određene poslove i koristi vlastitu imovinu i stvara vlastite obaveze. Obavezujući sporazumi mogu uređivati i to kako će se raspoređivati prihodi i rashodi koji su zajednički uključenim stranama. U tom slučaju, svaki učesnik u zajedničkom poslovanju priznaje u svojim financijskim izvještajima imovinu i obaveze korištene za izvršenje određenih poslova te svoj udio u prihodima i rashodima u skladu sa obavezujućim sporazumom.
- UP18. U drugim slučajevima, strane u zajedničkom aranžmanu mogu dogovoriti, primjera radi, da dijele i zajedno upravljaju imovinom. U takvim slučajevima, obavezujući sporazum uređuje prava strana na imovinu kojom zajedno upravljaju, te način na koji će strane između sebe dijeliti izlazne vrijednosti ili prihode od imovine i operativne troškove. Svaki zajednički operater iskazuje svoj udio u zajedničkoj imovini i svoj dogovoreni udio u svim obavezama, te priznaje svoj udio u izlaznim vrijednostima, prihodima i rashodima u skladu sa obavezujućim sporazumom.

Zajednički aranžmani ustrojeni u vidu zasebnog subjekta

- UP19. Zajednički aranžman kod kojeg se imovina i obaveze povezane s aranžmanom drže u zasebnom subjektu može biti bilo zajednički poduhvat ili zajedničko poslovanje.
- UP20. To da li je strana zajednički operater ili učesnik u zajedničkom poduhvatu zavisi od njenih prava na imovinu i odgovornosti za obaveze povezane s aranžmanom koje se drže u zasebnom subjektu.
- UP21. Kao što je navedeno u članu UP15., kada su zajednički aranžman ustrojile u vidu zasebnog subjekta, strane su dužne procijeniti da li im pravna forma tog zasebnog subjekta, uslovi obavezujućeg sporazuma i, kada je relevantno, bilo kakve druge činjenice i okolnosti daju:
- (a) prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom (tačnije, aranžman je zajedničko poslovanje); ili
 - (b) prava na neto imovinu aranžmana (to jeste, aranžman je zajednički poduhvat).

Razvrstavanje zajedničkog aranžmana: Procjena prava i odgovornosti strana koje proističu iz aranžmana



Pravna forma zasebnog subjekta

- UP22. Pravna forma zasebnog subjekta je bitna za procjenu vrste zajedničkog aranžmana. Ta pravna forma pomaže u početnoj procjeni prava strana na imovinu i njihovih odgovornosti za obaveze koje se drže u zasebnom subjektu, kao što je to da li imaju udjele u imovini koju se drži u zasebnom subjektu i da li odgovaraju za obaveze koje se drže u zasebnom subjektu.
- UP23. Primjera radi, strane mogu provoditi zajednički aranžman kroz zaseban subjekat čija pravna forma daje povoda da se na njega gleda kao na samostalan subjekat (to jeste, imovina i obaveze koje se drže u zasebnom subjektu su imovina i obaveze tog subjekta a ne imovina i obaveze strana). U tom slučaju, procjena prava i odgovornosti koje pripadaju stranama na osnovu pravne forme zasebnog subjekta upućuje na to da je aranžman zajednički poduhvat. Ipak, uslovi koje su strane dogovorile u sklopu obavezujućeg sporazuma (vidjeti članove od UP25. do UP28.) i, kada je relevantno, druge činjenice i okolnosti (vidjeti članove od UP29. do UP33.) mogu nadjačati procjenu prava i odgovornosti koje stranama pripadaju po osnovu pravne forme zasebnog subjekta.
- UP24. Procjena prava i odgovornosti koje pripadaju stranama na osnovu pravne forme zasebnog subjekta je dovoljno da se zaključi da je aranžman zajedničko poslovanje samo ako strane taj aranžman provode putem zasebnog subjekta čija pravna forma ne dozvoljava razdvajanje strana i zasebnog subjekta (to jeste, ako su imovina i obaveze koje se drže u zasebnom subjektu imovina i obaveze strana).

Procjena uslova obavezujućeg sporazuma

- UP25. U značajnom broju slučajeva, prava i odgovornosti koje strane dogovore u sklopu obavezujućeg sporazuma su konzistentni, odnosno nisu u suprotnosti sa pravima i odgovornostima koje tim stranama pripadaju na osnovu pravne forme zasebnog subjekta kroz koji je ustrojen predmetni aranžman.
- UP26. U drugim slučajevima, opet, strane koriste obavezujući sporazum da ponište ili preinače prava i odgovornosti koje im pripadaju na osnovu pravne forme zasebnog subjekta kroz koji je ustrojen dani aranžman.

Primjer primjene
Primjer 4. Pretpostavimo da dvije (2) strane ustrojavaju zajednički aranžman u vidu registriranog subjekta. Svaka strana ima pedeset (50) posto vlasničkih učešća u tom subjektu. Registracija omogućava odvajanje subjekta od njegovih vlasnika, što ima za posljedicu da su imovina i obaveze koji se drže u subjektu imovina i obaveze subjekta. U takvom slučaju, procjena prava i odgovornosti koja stranama pripadaju na osnovu pravne forme zasebnog subjekta ukazuje da one imaju prava na neto imovinu aranžmana. Strane se, međutim, odluče izmijeniti svojstva registriranog subjekta kroz obavezujući sporazum između sebe tako da svaka ima udio u imovini registriranog subjekta i odgovara za njegove obaveze u naznačenim omjerima. Takve obavezujuće izmjene svojstva registriranog subjekta mogu uzrokovati da aranžman postane zajedničko poslovanje.

UP27. U tabeli u nastavku teksta je izvršeno poređenje uobičajenih uslova obavezujućih sporazuma između strana u zajedničkom poslovanju i uobičajenih uslova obavezujućih sporazuma između strana u zajedničkom poduhvatu. Ona ne daje sve moguće primjere obavezujućih uslova.

Procjena uslova obavezujućeg sporazuma		
	Zajedničko poslovanje	Zajednički poduhvat
Uslov obavezujućeg sporazuma	Obavezujućim sporazumom stranama u zajedničkom aranžmanu se daju prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom.	Obavezujućim sporazumom stranama u zajedničkom aranžmanu se daju prava na neto imovinu aranžmana (tačnije, zasebni subjekat a ne strane, je taj koji polaže prava na imovinu i odgovara za obaveze povezane s aranžmanom).
Prava na imovinu	Obavezujući sporazum uređuje da strane u zajedničkom aranžmanu dijele sve udjele (poput prava, svojine ili vlasništva) u imovini povezanoj s aranžmanom u naznačenom omjeru (na primjer, srazmjerno vlasničkom učešću strana u aranžmanu, odnosno srazmjerno aktivnosti koja se izvršava putem aranžmana i koja se može direktno pripisati njima).	Obavezujući sporazum uređuje da je imovina unesena u aranžman ili koja se naknadno stekne kroz zajednički aranžman imovina aranžmana. Strane nemaju udjela (poput prava, svojine ili vlasništva) u imovini aranžmana.
Odgovornost za obaveze	Obavezujući sporazum propisuje da strane u zajedničkom aranžmanu dijele sve obaveze, dužnosti, troškove i rashode u naznačenom omjeru (na primjer, srazmjerno njihovim vlasničkim učešćima u aranžmanu, odnosno srazmjerno aktivnosti koja se izvršava putem aranžmana i koja se može direktno pripisati njima).	Obavezujući sporazum propisuje da je zajednički aranžman odgovoran za dugovanja i obaveze aranžmana.
		Obavezujući sporazum propisuje da strane u zajedničkom aranžmanu imaju odgovornost prema aranžmanu samo do visine njihovog ulaganja u njega, visine njihovih obaveza da unesu svaki neuplaćeni ili dodatni kapital

Procjena uslova obavezujućeg sporazuma		
	Zajedničko poslovanje	Zajednički poduhvat
		aranžmana ili oboje.
	Obavezujući sporazum propisuje da su strane u zajedničkom aranžmanu odgovorne za sva potraživanja trećih strana.	Obavezujući sporazum navodi da zajmodavci zajedničkog aranžmana nemaju prava na naplatu od bilo koje strane u odnosu na dugovanja ili obaveze aranžmana.
Prihodi, rashodi, suficit ili deficit	Obavezujući sporazum uređuje raspodjelu prihoda i rashoda na osnovu relativnih rezultata svake strane u zajedničkom aranžmanu. Na primjer, obavezujući sporazum može urediti da se prihodi i rashodi raspoređuju na osnovu kapaciteta postrojenja kojim se zajednički upravlja koji koristi svaka strana, što se može razlikovati od njihovih vlasničkih učešća u zajedničkom aranžmanu. U drugim slučajevima, opet, strane se mogu dogovoriti da dijele suficit ili deficit povezan s aranžmanom u naznačenom omjeru, kao što su vlasnička učešća strana u aranžmanu. To ne bi spriječilo da aranžman bude zajedničko poslovanje ukoliko strane imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom.	Obavezujući sporazum propisuje udio svake od strana u suficitu ili deficitu povezanom sa aktivnostima aranžmana.
Garancije	Od strana u zajedničkom aranžmanu često se zahtijeva da daju garancije trećim stranama koje, primjera radi, koriste usluge zajedničkog aranžmana ili mu osiguravaju financijska sredstva. Davanje takvih garancija, odnosno obavezivanje strana da će ih pružiti, samo po sebi, ne određuje da je zajednički aranžman zajedničko poslovanje. Odlika koja određuje da li je zajednički aranžman zajedničko poslovanje ili zajednički poduhvat je postojanje odgovornosti strana za obaveze povezane s aranžmanom (za neke od kojih su strane možda, ali ne i obavezno dale garanciju).	

UP28. Kada obavezujući sporazum uređuje da strane imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom, radi se o stranama u zajedničkom poslovanju i one ne moraju razmatrati druge činjenice i okolnosti (članovi od UP29. do UP33.) kako bi razvrstale taj zajednički aranžman.

Procjena drugih činjenica i okolnosti

UP29. Kada odredbe obavezujućeg sporazuma ne navode da strane imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom, strane su dužne razmotriti druge činjenice i okolnosti kako bi procijenile da li je aranžman zajedničko poslovanje ili zajednički poduhvat.

UP30. Zajednički aranžman se može ustrojiti u vidu zasebnog subjekta čija pravna forma dopušta odvajanje strana od tog subjekta.

Može se desiti da obavezujuće odredbe koje su strane dogovorile ne uređuju prava strana na imovinu i njihovu odgovornost za obaveze, ali razmatranje drugih činjenica i okolnosti dovede do toga da se aranžman razvrsta kao zajedničko poslovanje. To bi bilo slučaj kada druge činjenice i okolnosti daju stranama prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom.

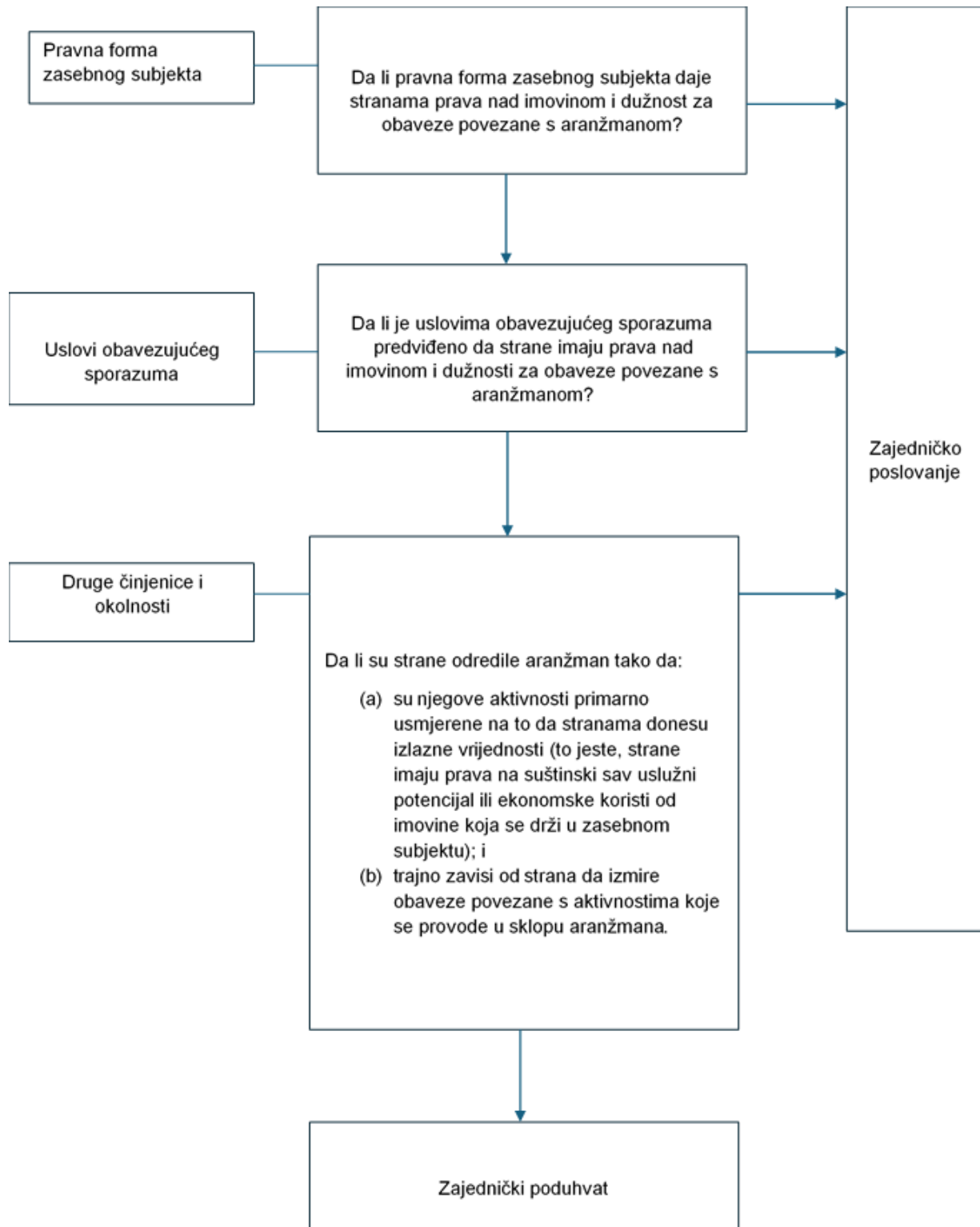
- UP31. Kada su aktivnosti aranžmana primarno previđene da stranama osiguraju izlazne vrijednosti to upućuje da strane polažu pravo na, u suštini, sav uslužni potencijal, odnosno ekonomske koristi od imovine aranžmana. Strane u takvim aranžmanima često svoj pristup izlaznim vrijednostima koje se dobivaju od aranžmana osiguravaju tako što ga spriječe da te vrijednosti prodaje trećim stranama.
- UP32. Učinak aranžmana sa takvim ustrojem i poslovnom namjenom je da se obaveze koje stvori, u suštini, izmiruju novčanim tokovima koje se prime od strana kroz njihovu kupovinu izlaznih vrijednosti. Ako su strane, u suštini, jedini izvor novčanih tokova koji doprinosi neprekidnom poslovanju aranžmana, to ukazuje da one imaju odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom.

Primjer za primjenu
Primjer 5. Pretpostavimo da dvije (2) strane ustroje zajednički aranžman u vidu registriranog subjekta (Subjekta C) u kojem svaka od njih ima pedeset (50) posto vlasničkih učešća. Poslovna namjena aranžmana je da proizvede materijale koji stranama trebaju za njihove zasebne proizvodne procese. Aranžmanom se osigurava da strane upravljaju pogonima koji proizvode materijale one kvalitete i u onim količinama koje odrede strane. Pravna forma Subjekta C (registriranog subjekta) kroz koji se provode aktivnosti na prvu ruku ukazuje da su imovina i obaveze koji se drže u sklopu Subjekta C imovina i obaveze tog subjekta. Obavezujući sporazum između strana ne navodi da strane imaju prava na imovinu, odnosno odgovornost za obaveze Subjekta C. Prema tome, pravna forma Subjekta C i odredbe obavezujućeg sporazuma upućuju da je aranžman zajednički poduhvat.
Strane, međutim, razmatraju i sljedeće aspekte aranžmana: ☉ strane su dogovorile da kupuju sve proizvode koje proizvede Subjekt C u omjeru 50:50. Subjekt C nema pravo da prodaje bilo koji od svojih proizvoda trećim stranama, osim kada to odobre strane u aranžmanu. S obzirom da je poslovna namjena aranžmana da stranama osigura proizvode koji su im potrebni, ne očekuje se da takve prodaje trećim stranama budu uobičajene i značajne; ☉ obje strane su odredile takve cijene proizvoda koji im se prodaju da se mogu pokriti troškovi proizvodnje i administrativni troškovi Subjekta C. Na osnovu tog poslovnog modela, predviđeno je da aranžman posluje na granici isplativosti.
Ukoliko se uzme u obzir prethodno opisano činjenično stanje, relevantne su sljedeće činjenice i okolnosti: ☉ dužnost strana da otkupe sve proizvode koje proizvede Subjekt C ukazuje da taj subjekat u potpunosti zavisao od strana za stvaranje novčanih tokova i da su one, prema tome, odgovorne financirati izmirenje njegovih obaveza; ☉ činjenica da strane polažu pravo na sve proizvode koje proizvede Subjekt C znači da one konzumiraju i, prema tome, imaju pravo na sav uslužni potencijal, odnosno sve ekonomske koristi od imovine Subjekta C. Navedene činjenice i okolnosti ukazuju da je aranžman zajedničko poslovanje. Zaključak o razvrstavanju zajedničkog aranžmana u ovim okolnostima se ne bi promijenio ni da strane, umjesto što same koriste svoj udio u proizvodima za dalje proizvodne procese, prodaju taj udio trećim stranama. Ako bi strane izmijenile uslove obavezujućeg sporazuma tako da aranžman smije prodati svoje proizvode trećim stranama, to bi značilo da Subjekt C mora preuzeti rizik potražnje, rizik zaliha te kreditni rizik. U tom slučaju, opisana promjena činjenica i okolnosti bi iziskivala da se preispita izvorno razvrstavanje zajedničkog aranžmana. Tačnije, nove činjenice i okolnosti bi ukazivale da je aranžman zajednički poduhvat.

- UP33. Dijagramom u nastavku teksta se ilustrira postupak procjene koji subjekat treba pratiti da bi razvrstao zajednički aranžman u

uslovima kada je taj aranžman ustrojen u vidu zasebnog subjekta.

Razvrstavanje zajedničkih aranžmana koji su ustrojeni u vidu zasebnog subjekta



Financijski izvještaji strana u zajedničkim aranžmanima (članovi od 23. do 28.)

Obračunavanje sticanja udjela u zajedničkom poslovanju

UP33A. Kada stekne udio u zajedničkom poslovanju u kojem aktivnost zajedničkog poslovanja predstavlja posao, kako je definiran u MRSJS-u 40, subjekat je dužan primijeniti, u visini svog udjela prema članu 23., sve principe u vezi sa obračunavanjem sticanja iz MRSJS-a 40 i drugih MRSJS-ova koji nisu u suprotnosti sa uputstvima iz ovog standarda i objaviti informacije koje ti MRSJS-ovi nalažu u odnosu na sticanja. U principe obračunavanja sticanja koji nisu u suprotnosti sa uputstvima iz ovog standarda spadaju, između ostalih:

- (a) mjerenje odredive imovine i obaveza po fer vrijednosti, osim stavki za koje su dana izuzeća u MRSJS-u 40 i drugim MRSJS-ovima;
- (b) priznavanje troškova povezanih sa sticanjem kao rashoda u periodima u kojima su troškovi nastali i usluge primljene, s iznimkom da se troškovi emitiranja dužničkih ili vlasničkih vrijednosnih papira priznaju u skladu sa MRSJS-om 28 i MRSJS-om 41;
- (c) priznavanje iznosa u kojem prenesene naknade prelaze neto vrijednosti odredive stečene imovine i preuzetih obaveza s datumom sticanja, ukoliko ih ima, kao *goodwill*; i
- (d) testiranje na umanjenje vrijednosti jedinice koja stvara novac u koju je raspoređen *goodwill* najmanje jednom godišnje i kada god postoje naznake da je potencijalno došlo do umanjenja vrijednosti te jedinice, kako nalaže MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*, za *goodwill* stečen u sklopu sticanja.

UP33B. Članovi 24A. i UP33A. se primjenjuju i na osnivanje zajedničkih poslovanja onda i samo onda kada postojeći posao, kako je definiran MRSJS-om 40, jedna od strana koje učestvuju u zajedničkom poslovanju unosi kao doprinos u to poslovanje prilikom njegovog osnivanja. Ti članovi se, međutim, ne primjenjuju na osnivanje zajedničkog poslovanja ako sve strane koje učestvuju u njemu pri tom osnivanju doprinose samo imovinu ili grupe imovine koje ne predstavljaju posao.

UP33C. Zajednički operater bi mogao povećati svoj udio u zajedničkom poslovanju u kojem aktivnosti zajedničkog poslovanja čine posao, kako je definiran MRSJS-om 40, tako što stekne dodatne udjele u njemu. U takvim slučajevima, prethodno držani udjeli u zajedničkom poslovanju se ne moraju ponovo izmjeriti ako zajednički operater zadržava zajedničku kontrolu.

UP33CA. Strana koja učestvuje u zajedničkom poslovanju, ali nema kontrolu nad njim bi mogla steći kontrolu nad zajedničkim poslovanjem u kojem aktivnosti zajedničkog poslovanja čine posao, kako je definiran MRSJS-om 40. U takvim slučajevima, prethodno držani udjeli u zajedničkom poslovanju se ne moraju ponovo izmjeriti.

UP33D. Članovi 24A i od UP33A. do UP33C. se ne primjenjuju na sticanje udjela u zajedničkom poslovanju kada strane koje dijele zajedničku kontrolu, uključujući subjekat koji stiče predmetni udio u zajedničkom poslovanju, zajednički kontrolira ista strana ili strane koje imaju krajnju kontrolu i prije i nakon sticanja i kada ta kontrola nije prolazna.

Obračunavanje prodaje ili unosa imovine kao doprinosa u zajedničko poslovanje

UP34. Kada subjekat uđe u transakciju sa zajedničkim poslovanjem u kojem je zajednički operater, kao što je slučaj s prodajom ili unosom imovine kao doprinosa, on vrši transakciju s drugim stranama u tom zajedničkom poslovanju te, kao takav, mora priznati dobitke i gubitke koji proisteknu iz takve transakcije samo do iznosa udjela drugih strana u zajedničkom poslovanju.

UP35. Kada opisane transakcije pružaju dokaze smanjenja neto ostvarive vrijednosti imovine koja se prodaje ili unosi u zajedničko poslovanje, odnosno dokaze gubitka od umanjenja vrijednosti te imovine, zajednički operater mora priznati takve gubitke u njihovoj potpunosti.

Obračunavanje kupovine imovine od zajedničkog poslovanja

- UP36. Kada subjekat uđe u transakciju sa zajedničkim poslovanjem u kojem je zajednički operater, kao što je slučaj s kupovinom imovine, on nije dužan priznati svoj udio u dobicima i gubicima sve dok ne preproda tu imovinu trećoj strani.
- UP37. Kada opisane transakcije pružaju dokaze smanjenja neto ostvarive vrijednosti imovine koja se kupuje, odnosno dokaze gubitaka od umanjenja vrijednosti te imovine, zajednički operater mora priznati svoj udio u tim gubicima.

Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

[Brisano.]

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 37.

Cilj

- OZ1. Ove Osnove za donošenje zaključaka daju rezime razmatranja *IPSASB*-a kod donošenja zaključaka iz MRSJS-a 37. S obzirom da je ovaj standard izrađen na osnovu MSFI-ja 11 *Zajednički aranžmani* (izvorno objavljenog 2011., uključujući naknadne izmjene i dopune završno sa 31. decembrom/prosincem 2014. godine), koji je izdao *IASB*, u Osnovama za donošenje zaključaka se izdvajaju samo one oblasti u kojima MRSJS 37 odstupa od osnovnih zahtjeva MSFI-ja 11.

Uvod

- OZ2. Godine 2012., *IPSASB* je otpočeo rad na realizaciji projekta ažuriranja MRSJS-ova koji su uređivali obračunavanje udjela u kontroliranim i pridruženim subjektima te zajedničkim poduhvatima. U oktobru/listopadu 2013. godine, izdali su Prednacrt standarda od 48 do 52 pod zajedničkim nazivom *Udjeli u drugim subjektima*. Prednacrt br. 51 *Zajednički aranžmani* se zasnivao na MSFI-ju 11 *Zajednički aranžmani*, uz uvažavanje relevantnih preinaka za potrebe javnog sektora iz MRSJS-a 8 *Udjeli u zajedničkim poduhvatima*. U januaru/siječnju 2015. godine, *IPSASB* je izdao pet novih MRSJS-ova, uključujući MRSJS 37. Ti novi standardi su zamijenili MRSJS 6 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS 7 *Ulaganja u pridružene subjekte* i MRSJS 8.

Razvrstavanje zajedničkih aranžmana

- OZ3. MRSJS 37 dijeli zajedničke aranžmane na zajedničke poduhvate i zajedničko poslovanje zasnovano na tome da li subjekat ima (i) prava na imovinu i odgovornost za obaveze ili (ii) prava na neto imovinu. Standard se u tom smislu razlikuje od MRSJS-a 8 u kojem su obrađivane tri vrste aranžmana, tačnije subjekti pod zajedničkom kontrolom, poslovanje pod zajedničkom kontrolom i imovina pod zajedničkom kontrolom. *IPSASB* se usaglasio da razvrstavanje zajedničkih aranžmana iz MRSJS-a 37 treba biti u skladu sa MSFI-jem 11.

Izostavljanje jednog vida obračunavanja

- OZ4. MRSJS 37 nalaže da strane u zajedničkom poduhvatu svoje udjele u tim poduhvatima obračunavaju pomoću metode udjela. MRSJS 8 je ranije dopuštao da se subjekti pod zajedničkom kontrolom obračunavaju primjenom bilo metode udjela ili proporcionalne konsolidacije. *IPSASB* je razmatrao obrazloženja *IASB*-a za donošenje odluke da izostave proporcionalnu konsolidaciju kao metodu obračunavanja udjela u zajedničkim poduhvatima i složili su se da vidovi računovodstvenog postupanja koje dopušta MRSJS 37 trebaju biti u skladu sa MSFI-jem 11.
- OZ5. Razlozi iz kojih se *IASB* odlučio izostaviti proporcionalnu konsolidaciju kao metodu obračunavanja udjela u zajedničkim poduhvatima uključuju to da:
- (a) je metoda udjela najprimjerenija metoda za obračunavanje zajedničkih poduhvata jer se njome obračunavaju udjeli subjekata u neto imovini subjekata u koje je izvršeno ulaganje;
 - (b) je pristup iz MSFI-ja 11 u skladu sa stavom *IASB*-a o tome šta predstavlja ekonomsku suštinu udjela subjekta u zajedničkim aranžmanima;
 - (c) će MSFI 11 nalogati dosljedno obračunavanje aranžmana koji podrazumijevaju slična prava; i da
 - (d) je *IASB* smatrao da se izostavljanjem proporcionalne konsolidacije neće uskratiti bilo kakve informacije korisnicima financijskih izvještaja (imajući u vidu zahtjeve o objavljivanju iz MSFI-ja 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*).
- OZ6. *IPSASB* je procijenio da ništa u javnom sektoru nije toliko drugačije da bi opravdalo primjenu drugačijeg pristupa od pristupa koji je koristio *IASB*.

Sticanje udjela u zajedničkom poslovanju

- OZ7. U trenutku izrade MRSJS-a 37, *IASB* je čekao komentare na prijedloge amandmana na MSFI 11 kojima se uvode nova uputstva o načinu obračunavanja sticanja udjela u zajedničkom poslovanju koje predstavlja posao, kako je definiran MSFI-je 3 *Poslovne*

kombinacije. U maju/svibnju 2014. godine, IASB je izdao dokument naslovljen „Obračunavanje sticanja udjela u zajedničkom poslovanju“ (izmjene i dopune MSFI-ja 11). IPSASB se usaglasio da takva uputstva ne unosi u MRSJS 37 jer su smatrali da bi ih bilo primjerenije razmatrati u kontekstu izrade zahtjeva u namjenskom standardu koji bi se bavio kombinacijama u javnom sektoru.

- OZ8. Prilikom izrade MRSJS-a 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, IPSASB je ponovo razmatrao da li uvrstiti uputstva o načinu na koji računovodstveno prikazati sticanje udjela u zajedničkom poslovanju koje predstavlja posao. Prošli su kroz uputstva koja je IASB dao u sklopu dokumenta „Obračunavanje sticanja udjela u zajedničkom poslovanju“ (izmjene i dopune MSFI-ja 11) i nisu prepoznali ni jedan razlog svojstven javnom sektoru da se odstupi od tih uputstava. U skladu s tim, usaglasili su da opisana uputstva (uz izmjene da se uklope terminologija i definicije iz MRSJS-a 40) uvrste i u MRSJS 37.

Izmjene MRSJS-a 37 proistekle iz dokumenta IPSASB-a „Primjenjivost MRSJS-ova“, izdanog u aprilu/travnju 2016. godine

- OZ9. IPSASB je u aprilu/travnju 2016. godine izdao dokument pod naslovom „Primjenjivost MRSJS-ova“, kojim se u svim MRSJS-ovima mijenjaju sljedeća upućivanja:

- (a) brišu se uobičajeni članovi iz dijela o djelokrugu svakog standarda koji propisuju primjenjivost MRSJS-ova u odnosu na „subjekte javnog sektora koji nisu javna preduzeća“;
- (b) pojam „javna preduzeća“ se zamjenjuje pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“, gdje je to primjereno; i
- (c) vrše se izmjene i dopune člana 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 donošenje zaključaka iz MRSJS-a 1.

Izmjene MRSJS-a 37 proistekle iz „Unapređenja MRSJS-ova za 2018. godinu“

- OZ10. IPSASB je prošao kroz izmjene i dopune MSFI-ja 11 *Zajednički aranžmani*, uvrštene u *Godišnja unapređenja IFRS® standarda za ciklus od 2015. do 2017. godine*, koje je IASB-e izdao u decembru/prosincu 2017., kao i kroz razloge iz kojih se IASB odlučio na te amandmane kako su dani u Osnovama za donošenje zaključaka, i generalno se složio da ne postoje razlozi svojstveni javnom sektoru da se ne usvoje ti amandmani.

POKAZNI PRIMJERI

SADRŽAJ

	član
Građevinske usluge.....	PP2-PP8.
Servisni centar kojim se zajednički upravlja.....	PP9-PP13.
Zajedničko pružanje usluga staranja o starim i onemoćalim osobama	PP14-PP20.
Zajednička proizvodnja i distribucija proizvoda	PP21-PP35.
Banka kojom se zajednički upravlja.....	PP36-PP40.
Aktivnosti vađenja i prerade sirove nafte i zemnog gasa i proizvodnje naftnih i proizvoda od gasa	PP41-PP50.
Aranžman u vezi sa ukapljenim zemnim gasom	PP51-PP59.
Obračunavanje sticanja udjela u zajedničkom poslovanju aktivnost u kojem predstavlja posao	PP60-PP69.
Unos prava na korištenje ekspertize u zajedničko poslovanje aktivnost u kojem predstavlja posao	PP70-PP80.

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 37.

PP1. U primjerima iz ovog dodatka se opisuju hipotetičke situacije koje ilustriraju prosudbe koje se mogu koristiti pri primjeni MRSJS-a 37 u različitim situacijama. Bez obzira što određeni aspekti primjera mogu biti zastupljeni u stvarnom činjeničnom stanju, pri primjeni MRSJS-a 37 je neophodno razmotriti sve činjenice i okolnosti koje važe u danoj situaciji.

Primjer 1. Građevinske usluge

PP2. Subjekt A i Subjekt B (u daljem tekstu: strane) su dva (2) subjekta čije aktivnosti obuhvataju pružanje različitih vrsta privatnih i javnih građevinskih usluga. Subjekt A je subjekt privatnog sektora, dok je Subjekt B državno preduzeće. Subjekti sklapaju obavezujući sporazum o saradnji na izvršenju ugovora s vladom o projiciranju i izgradnji ceste koja spaja dva grada. Obavezujućim sporazumom se uređuju udjeli svakog od subjekata i ustanovljava zajednička kontrola nad aranžmanom, čiji predmet je isporuka ceste. Svaka povezanost sa zajedničkim aranžmanom prestaje od trenutka kada se završe radovi na izgradnji ceste. Cesta se tada prenosi u vlasništvo vlade.

PP3. Strane uspostavljaju zaseban subjekt (Subjekt Z) kroz koji će provoditi dani aranžman. Subjekt Z, u ime Subjekta A i Subjekta B, sklapa ugovor s vladom. Pored toga, i imovina i obaveze povezane s aranžmanom se drže u subjektu. Glavna odlika pravne forme Subjekta Z je da strane, a ne taj subjekt, imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze subjekta.

PP4. Obavezujućim sporazumom između Subjekta A i Subjekta B se propisuje i sljedeće:

- (a) strane dijele prava na svu imovinu koja je potrebna za izvršenje aktivnosti obuhvaćenih aranžmanom srazmjerno njihovom učešću u aranžmanu;
- (b) strane imaju solidarnu i zajedničku odgovornost za sve poslovne i financijske obaveze povezane s aktivnostima aranžmana srazmjerno njihovom učešću u aranžmanu; i
- (c) strane dijele svaki suficit ili deficit koji nastane iz aktivnosti aranžmana srazmjerno njihovom učešću u aranžmanu.

- PP5. Za potrebe koordinacije i nadziranja aktivnosti, Subjekat A i Subjekat B imenuju voditelja projekta, koji će izvorno biti zaposlenik jedne od strana da bi, nakon naznačenog roka, tu funkciju preuzeo zaposlenik druge strane. Subjekat A i Subjekat B su saglasni da njihovi zaposlenici provode aktivnosti bez dobitaka ili gubitaka po bilo koju od strana.
- PP6. Prema odredbama ugovora s vladom, Subjekat A dostavlja fakture za građevinske usluge vladi u ime strana.

Analiza

- PP7. Opisani zajednički aranžman se izvršava kroz zaseban subjekat čija pravna forma ne dopušta razdvajanje strana i zasebnog subjekta (tačnije, imovina i obaveze koje drži Subjekat Z su imovina i obaveze strana). To je dodatno podcrtano odredbama obavezujućeg sporazuma između strana koje navode da Subjekat A i Subjekat B imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom koji se izvršava kroz Subjekat Z. Ovaj zajednički aranžman je zajedničko poslovanje a ne sporazum o koncesiji za pružanje usluga.
- PP8. I Subjekat A i Subjekat B u svojim financijskim izvještajima priznaju svoje udjele u imovini (kao što su nekretnine, postrojenja i oprema, te potraživanja) i svoje udjele u svim obavezama koje proisteknu iz aranžmana (poput dugovanja prema trećim stranama) srazmjerno svom usaglašenom učešću. Svaka od strana priznaje i svoj udio u prihodima i rashodima koji nastanu iz građevinskih usluga koje se pružaju vladi posredstvom Subjekta Z.

Primjer 2. Servisni centar kojim se zajednički upravlja

- PP9. Dva (2) subjekta (u daljem tekstu: strane) uspostavljaju zaseban subjekat (Subjekat X) u svrhu pokretanja i upravljanja zajedničkim servisnim centrom. Obavezujućim sporazumom između strana se ustanovljava zajednička kontrola nad aktivnostima koje se provode u sklopu Subjekta X. Glavna odlika pravne forme Subjekta X je to da taj subjekat a ne strane ima prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom. U aktivnosti subjekta spadaju ustupanje uredskih prostorija za rad centra, upravljanje voznim parkom, održavanje centra i njegove opreme poput liftova, stvaranje renomea centra i upravljanje njegovom klijentelom.
- PP10. Prema odredbama obavezujućeg sporazuma:
- (a) Subjekat X je vlasnik servisnog centra. Obavezujući sporazum ne predviđa nikakva prava strana nad centrom;
 - (b) strane ne odgovaraju za dugovanja, obaveze niti dužnosti Subjekta X. U slučaju nemogućnosti Subjekta X da izmiri svoja dugovanja ili druge obaveze, odnosno da izvrši svoje dužnosti prema trećim stranama, obaveza svake od strana u aranžmanu prema tim trećim stranama je ograničena na vrijednost početnog kapitala koju dana strana još uvijek nije uplatila;
 - (c) strane imaju pravo prodati svoje udjele u Subjektu X ili ih iskoristiti kao zalog; i
 - (d) svaka strana plaća dio troškova upravljanja centrom srazmjeran svom učešću u Subjektu X.

Analiza

- PP11. Opisani zajednički aranžman se provodi kroz zaseban subjekat čija pravna forma daje povoda da se na njega gleda kao na samostalan subjekat (tačnije, imovina i obaveze koje se drže u zasebnom subjektu su imovina i obaveze samog subjekta a ne imovina i obaveze strana). Pored toga, ni odredbama obavezujućeg sporazuma nisu propisana nikakva prava strana na imovinu niti njihova odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom. Umjesto toga, tim odredbama se ustanovljavaju prava strana na neto imovinu Subjekta X.
- PP12. Iz opisanog se da izvesti da ne postoje nikakve dodatne činjenice i okolnosti koje bi ukazivale da strane imaju prava na, u suštini, sav uslužni potencijal ili ekonomske koristi od imovine povezane s aranžmanom i na to da su one odgovorne za obaveze povezane s aranžmanom. Ovaj zajednički aranžman je zajednički poduhvat.
- PP13. Strane su dužne priznati svoja prava na neto imovinu Subjekta X kao ulaganja i obračunati ih pomoću metode udjela.

Primjer 3. Zajedničko pružanje usluga staranja o starim i onemoćalim osobama

- PP14. Javna ustanova za pružanje zdravstvene zaštite (Subjekat X) i velika agencija za promet nekretnina (Subjekat Y) sklapaju sporazum o saradnji na pružanju usluga staranja o starim i onemoćalim osobama. Subjekat X i Subjekat Y osnivaju zasebno preduzeće (Subjekat Z), prema čijoj pravnoj formi se prava na imovinu i odgovornost za obaveze povjeravaju samom preduzeću. Sporazum između Subjekta X i Subjekta Z nalaže da sve odluke donose zajedno. Sporazum uređuje i sljedeće:
- (a) Subjekat X je nadležan za pružanje usluga staranja o starim i onemoćalim osobama, dok Subjekat Y gradi potrebne objekte za to;

- (b) vlasnik imovine aranžmana je Subjekt Z, to jeste preduzeće. Ni jedna od strana nema pravo prodati, založiti, prenijeti niti staviti pod drugi vid hipoteke imovinu Subjekta Z;
- (c) obaveze strana su ograničene na iznos početnog kapitala Subjekta Z koji još nisu uplatile;
- (d) svaka strana pokriva dio troškova pružanja danih usluga srazmjerno svom učešću u Subjektu Z; i
- (e) dobit Subjekta Z se raspoređuje Subjektu X i Subjektu Z u omjeru 40:60, što odgovara učešćima tih strana u aranžmanu.

Analiza

- PP15. Opisani zajednički aranžman se provodi kroz zaseban subjekat čija pravna forma daje povoda da se na njega gleda kao na samostalan subjekat (tačnije, imovina i obaveze koje se drže u zasebnom subjektu su imovina i obaveze samog subjekta a ne imovina i obaveze strana). Pored toga, ni odredbama obavezujućeg sporazuma nisu propisana nikakva prava strana na imovinu niti njihova odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom. Umjesto toga, tim odredbama se ustanovljavaju prava strana na neto imovinu Subjekta Z.
- PP16. Iz opisanog se da izvesti da ne postoje nikakve dodatne činjenice i okolnosti koje bi ukazivale da strane imaju prava na, u suštini, sav uslužni potencijal ili ekonomske koristi od imovine povezane s aranžmanom i na to da su one odgovorne za obaveze povezane s aranžmanom. Ovaj zajednički aranžman je zajednički poduhvat.
- PP17. Strane su dužne priznati svoja prava na neto imovinu Subjekta Z kao ulaganja i obračunati ih pomoću metode udjela.

Druga verzija

- PP18. Javna ustanova za pružanje zdravstvene zaštite (Subjekt X) i velika agencija za promet nekretnina (Subjekt Y) sklapaju sporazum o saradnji na pružanju usluga staranja o starim i onemoćalim osobama. Sporazum između njih nalaže da sve odluke donose zajedno. Sporazum uređuje i sljedeće:
- (a) Subjekt X je dužan osigurati svu operativnu imovinu, uključujući uredsku opremu, motorna vozila te namještaj i instalacije za prostorije u kojima će biti pružane usluge staranja o starim i onemoćalim osobama;
 - (b) Subjekt Y je dužan izgraditi objekte, koje ostaju u njegovom vlasništvu. On odgovara za stalno svakodnevno održavanje prostorija. Subjekt Y nema pravo prodati objekte a da ih prvo ne ponudi Subjektu X. Subjekt Y ima pravo na stotinu (100) posto svake dobiti od eventualne prodaje objekata;
 - (c) predmetne usluge će se pružati kroz novi subjekat, Subjekt Z, namjenski uspostavljen za te potrebe;
 - (d) svaka strana pokriva pedeset (50) posto troškova pružanja usluga;
 - (e) Subjekt X i Subjekt Y jednako dijele svaku dobit od pružanja usluga staranja o starim i onemoćalim osobama;
 - (f) Subjekt X odgovara za upravljanje osobljem i za sve obaveze koje proisteknu iz ličnih tužbi i pitanja koja se tiču zdravlja i sigurnosti; a
 - (g) Subjekt Y odgovara za sve popravke ili promjene na objektima potrebne da se zadovolje propisi u oblastima zdravstva i sigurnosti, kao i sve naknadne izmjene i dopune tih propisa.

Analiza druge verzije

- PP19. Iako se usluge pružaju kroz zaseban subjekat, Subjekt X i Subjekt Y su i dalje vlasnici imovine koja se koristi za pružanje tih usluga. Ovaj zajednički aranžman je zajedničko poslovanje.
- PP20. Subjekt X i Subjekt Y u svojim financijskim izvještajima priznaju vlastitu imovinu i obaveze. Pored toga, oni su dužni priznati i svoj udio u prihodima i rashodima od pružanja usluga staranja o starim i onemoćalim osobama posredstvom Subjekta Z.

Primjer 4. Zajednička proizvodnja i distribucija proizvoda

- PP21. Subjekti A i B (u daljem tekstu: strane) su sklopili strateški i poslovni sporazum (u daljem tekstu: okvirni sporazum) u sklopu kojeg su dogovorile uslove prema kojima će proizvoditi i distribuirati naznačeni proizvod (u daljem tekstu: Proizvod P) na različita tržišta.
- PP22. Strane su usaglasile da aktivnosti proizvodnje i distribucije provode kroz uspostavu zajedničkih aranžmana, kako je opisano u nastavku teksta.
- (a) Aktivnosti proizvodnje: Strane su dogovorile da aktivnosti proizvodnje provode kroz zajednički aranžman (u daljem

tekstu: aranžman za proizvodnju). Aranžman za proizvodnju je ustrojen u vidu zasebnog subjekta, Subjekt M, čija pravna forma daje povoda da se na njega gleda kao na samostalan subjekat (tačnije, imovina i obaveze koji se drže u Subjektu M su imovina i obaveze tog subjekta a ne imovina i obaveze strana). U skladu sa okvirnim sporazumom, strane su se obavezale da otkupljuju sve količine Proizvoda P koje se proizvedu kroz aranžman za proizvodnju, srazmjerno svom učešću u Subjektu M. One, potom, Proizvod P prodaju drugom aranžmanu nad kojim uživaju zajedničku kontrolu i koji je uspostavljen isključivo u svrhu distribucije Proizvoda P na način opisan u nastavku teksta. Ni okvirni sporazum ni obavezujući sporazum između Subjekta A i Subjekta B kojim se uređuje aktivnost proizvodnje ne pripisuju nikakva prava tih strana na imovinu niti njihovu odgovornost za obaveze povezane sa aktivnošću proizvodnje.

- (b) Aktivnosti distribucije: Strane su dogovorile da aktivnosti distribucije provode kroz zajednički aranžman (u daljem tekstu: aranžman za distribuciju). Aranžman za distribuciju su ustrojile u vidu zasebnog subjekta, Subjekta D, čija pravna forma daje povoda da se na njega gleda kao na samostalan subjekat (tačnije, imovina i obaveze koji se drže u Subjektu D su imovina i obaveze tog subjekta a ne imovina i obaveze strana). U skladu sa okvirnim sporazumom, aranžman za distribuciju naručuje od strana količine Proizvoda P koje mu trebaju da odgovori na potrebe različitih tržišta na kojima prodaje taj proizvod. Ni okvirni sporazum ni obavezujući sporazum između Subjekta A i Subjekta B kojim se uređuje aktivnost distribucije ne propisuju nikakva prava tih strana na imovinu niti njihovu odgovornost za obaveze povezane sa aktivnošću distribucije.

PP23. Pored navedenog, okvirnim sporazumom se uređuje i:

- (a) da je aranžman za proizvodnju dužan proizvesti dovoljne količine Proizvoda P da se ispune narudžbenice koje aranžman za distribuciju podnese stranama;
- (b) komercijalni uslovi u vezi s prodajom Proizvoda P stranama od aranžmana za proizvodnju. Aranžman za proizvodnju će prodavati Proizvod P stranama po cijeni koju su dogovorili Subjekt A i Subjekt B i koja je dovoljna da pokrije sve nastale troškove proizvodnje. Nakon toga, strane prodaju Proizvod P aranžmanu za distribuciju po cijeni koju su dogovorili Subjekt A i Subjekt B; i
- (c) da su strane dužne osigurati finansijska sredstva u slučaju da se aranžman za proizvodnju suoči sa nedostatkom novca, srazmjerno svojim učešćima u Subjektu M.

Analiza

PP24. Okvirnim sporazumom se uređuju uslovi po kojima strane A i B vrše proizvodnju i distribuciju Proizvoda P. Te aktivnosti se provode kroz zajedničke aranžmane namjenski uspostavljene za potrebe proizvodnje, odnosno distribucije Proizvoda P.

PP25. Strane aranžman za proizvodnju provode kroz Subjekt M, čija pravna forma nalaže razdvajanje strana i subjekta. Pored toga, ni okvirni sporazum ni obavezujući sporazum o aktivnosti proizvodnje ne predviđaju nikakva prava strana na imovinu niti njihovu odgovornost za obaveze povezane s aktivnošću proizvodnje. Strane su ipak zaključile da je aranžman za proizvodnju zajedničko poslovanje na osnovu razmatranja sljedećih činjenica i okolnosti:

- (a) strane su se obavezale da otkupe sve količine Proizvoda P koje se proizvedu u sklopu aranžmana za proizvodnju. Prema tome, Subjekat A i Subjekat B polažu prava na, u suštini, sav uslužni potencijal ili ekonomske koristi od imovine aranžmana za proizvodnju;
- (b) aranžman za proizvodnju je dužan proizvesti dovoljne količine Proizvoda P odgovarajuće kvalitete kako bi strane mogle zadovoljiti potražnju aranžmana za distribuciju za istim. Činjenica da aranžman za proizvodnju u potpunosti zavisi od strana za stvaranje novčanih tokova i obaveza strana da osiguraju financijska sredstva u slučaju da aranžmanu za proizvodnju ponestane novca ukazuju na to da strane odgovaraju za obaveze tog aranžmana jer se te obaveze izmiruju kroz njihovu kupovinu Proizvoda P ili iz sredstava koja strane direktno osiguraju.

- PP26. Strane aktivnosti distribucije provode kroz Subjekat D, čija pravna forma nalaže razdvajanje strana i subjekta. Pored toga, ni okvirni sporazum ni obavezujući sporazum o aktivnosti distribucije ne predviđaju nikakva prava strana na imovinu niti njihovu odgovornost za obaveze povezane s aktivnošću distribucije.
- PP27. Ne postoje dodatne činjenice i okolnosti koje bi ukazivale da strane imaju pravo na, u suštini, sav uslužni potencijal, odnosno ekonomske koristi od imovine povezane sa aranžmanom za distribuciju niti na to da imaju odgovornost za obaveze povezane s tim aranžmanom. Aranžman za distribuciju je zajednički poduhvat.
- PP28. Subjekat A i Subjekat B u svojim financijskim izvještajima priznaju svoje udjele u imovini (kao što su nekretnine, postrojenja i oprema, te novac) i svoje udjele u svim obavezama koje proisteknu iz aranžmana za proizvodnju (poput dugovanja prema trećim stranama) srazmjerno svom učešću u Subjektu P. Svaka od strana priznaje i svoj udio u rashodima koji proisteknu iz proizvodnje Proizvoda P po aranžman za proizvodnju i u prihodima povezanim s prodajom tog proizvoda aranžmanu za distribuciju.
- PP29. Strane priznaju svoja prava na neto imovinu aranžmana za distribuciju kao ulaganja i obračunavaju ih pomoću metode udjela.

Druga verzija

- PP30. Pretpostavimo da se strane usaglase da je prethodno opisani aranžman za proizvodnju dužan ne samo da proizvede Proizvod P već i da ga distribuira kupcima trećim stranama.
- PP31. Strane dogovaraju i to da uspostave aranžman za distribuciju poput prethodno opisanog koji bi distribuirao Proizvod P isključivo u svrhu proširenja njegove distribucije na dodatna naznačena tržišta.
- PP32. Aranžman za proizvodnju prodaje Proizvod P i direktno aranžmanu za distribuciju, ali se aranžman za distribuciju nije obavezao da otkupi bilo kakav fiksni dio proizvodnje aranžmana za proizvodnju niti se takav dio rezervirao za njega.

Analiza druge verzije

- PP33. Uvedene promjene nisu uticale ni na pravnu formu zasebnog subjekta u okviru kojeg se provodi proizvodna aktivnost ni na obavezujuće odredbe koje se odnose na prava strana na imovinu, odnosno na njihovu odgovornost za obaveze povezane sa proizvodnom aktivnošću. Prema opisanim promjenama, međutim, aranžman za proizvodnju stiče mogućnost samofinanciranja jer sada ima pravo trgovati i za sebe, distribuirajući Proizvod P kupcima trećim stranama, te, u skladu s tim, preuzeti rizik potražnje, rizik zaliha i kreditni rizik. Iako bi aranžman za proizvodnju mogao prodavati Proizvod P i aranžmanu za distribuciju, u ovom slučaju on ne zavisi od strana da održi trajnost poslovanja. Ovdje je aranžman za proizvodnju zajednički poduhvat.
- PP34. Druga verzija se ne odražava na razvrstavanje aranžmana za distribuciju kao zajedničkog poduhvata.
- PP35. Strane priznaju svoja prava na neto imovinu aranžmana za proizvodnju i svoja prava na neto imovinu aranžmana za distribuciju kao ulaganja i obračunavaju ih pomoću metode udjela.

Primjer 5. Banka kojom se zajednički upravlja

- PP36. Banka A, koja je u vlasništvu vlade, i privatna Banka B (u daljem tekstu: strane) dogovaraju da objedine neke od svojih korporativnih, aktivnosti investicijskog bankarstva, upravljanja imovinom i pružanja usluga kroz uspostavu zasebnog subjekta (Banke C). Svaka od strana očekuje da joj taj aranžman donese različite koristi. Banka A vjeruje da bi joj aranžman mogao omogućiti da ostvari svoje strateške planove da poveća profitabilnost kroz širu ponudu proizvoda i usluga, dok Banka B očekuje da joj pomogne poboljšati svoju ponudu tržišnih proizvoda i usluga financijske štednje.
- PP37. Glavna odlika pravne forme Banke C je da daje povoda da se na tu banku gleda kao na samostalan subjekat (tačnije, imovina i obaveze koje se drže u zasebnom subjektu su imovina i obaveze tog subjekta a ne imovina i obaveze strana). Banka A i Banka B imaju po četrdeset (40) posto vlasničkih učešća u Banki C, dok se preostalih dvadeset (20) posto učešća kotira na berzi i drži ih veliki broj drugih subjekata. Sporazumom između Banke A i Banke B se ustanovljava zajednička kontrola nad aktivnostima Banke C.
- PP38. Pored navedenog, Banka A i Banka B su sklopile i neopozivi sporazum prema kojem se obje obavezuju da će, čak i u slučaju postojanja spora, osigurati sredstva u jednakom iznosu i, ukoliko to bude potrebno, solidarno i zajedno odgovarati da Banka C postupi u skladu sa primjenjivim pravnim propisima i odlukama agencija za regulaciju bankarstva i izvršava sve preuzete obaveze prema nadležnim bankarskim tijelima. Svaka od strana se na ovaj način obavezala pokriti pedeset (50) svih sredstava koja Banka C može trebati da ispoštuje pravne propise i odluke agencija za regulaciju bankarstva.

Analiza

- PP39. Opisani zajednički aranžman se provodi kroz zaseban subjekat, čija pravna forma nalaže razdvajanje strana i tog zasebnog subjekta. Odredbama obavezujućeg sporazuma se ne predviđaju nikakva prava strana nad imovinom niti njihova odgovornost za obaveze Banke C, ali one propisuju prava strana na neto imovinu te banke. Obavezivanje strana da pomognu Banki C u slučaju da ne bude u mogućnosti postupiti prema pravnim propisima i odlukama agencija za regulaciju bankarstva nije, sama po sebi, pokazatelj da strane imaju odgovornost za obaveze Banke C. Ne postoje nikakve dodatne činjenice i okolnosti koje bi sugerirale da strane imaju prava na, u suštini, sve ekonomske koristi od imovine Banke C, odnosno odgovornost za obaveze te banke. Ovaj zajednički aranžman je zajednički poduhvat.
- PP40. I Banka A i Banka B priznaju svoja prava na neto imovinu Banke C kao ulaganja i obračunavaju ih pomoću metode udjela.

Primjer 6. Aktivnosti vađenja i prerade sirove nafte i zemnog gasa i proizvodnje naftnih i proizvoda od gasa

- PP41. Subjekti A i B (u daljem tekstu: strane) su uspostavili zaseban subjekat (u daljem tekstu: Subjekt H) i sklopili sporazum o zajedničkom poslovanju (u daljem tekstu: Sporazum) po osnovu kojeg planiraju provoditi aktivnosti vađenja i prerade sirove nafte i zemnog gasa i proizvodnje naftnih i proizvoda od gasa u Državi O. Glavna odlika pravne forme Subjekta H je da daje povoda da se na njega gleda kao na samostalan subjekat (tačnije, imovina i obaveze koje se drže u tom zasebnom subjektu su imovina i obaveze samog subjekta a ne imovina i obaveze strana).
- PP42. Država O je Subjektu H izdala neophodne dozvole za provođenje aktivnosti vađenja i prerade sirove nafte i zemnog gasa te proizvodnje naftnih i proizvoda od gasa na naznačenom namjenskom zemljištu (u daljem tekstu: naftna polja).
- PP43. Opisani dogovor i Sporazum između strana ustanovljavaju njihova prava i obaveze u vezi sa tim aktivnostima. U nastavku teksta je dan sažetak osnovnih odredbi tih dogovora.

Dogovor

- PP44. Upravni odbor Subjekta H je sastavljen od po jednog (1) predstavnika svake od strana. Svaka strana drži pedeset (50) posto udjela u Subjektu H. Sve odluke i rješenja zahtijevaju jednoglasan pristanak svih članova Upravnog odbora.

Sporazum o zajedničkom poslovanju (skr. Sporazum)

- PP45. Sporazumom se uspostavlja Izvršni odbor sastavljen od po jednog (1) predstavnika svake od strana. Svaka strana drži pedeset (50) posto učešća u Izvršnom odboru.
- PP46. Izvršni odbor odobrava budžet i programe rada u vezi sa obuhvaćenim aktivnostima, što također zahtijeva jednoglasni pristanak predstavnika svih strana. Jedna od strana se imenuje za operatera/izvršitelja i nadležna je za upravljanje i provođenje usvojenih programa rada.
- PP47. Sporazum predviđa da strane dijele sva prava i obaveze koji proisteknu iz aktivnosti vađenja sirovine, prerade i proizvodnje srazmjerno svojim udjelima u Subjektu H. Sporazumom se naročito uređuje to da strane dijele:

- (a) prava i obaveze koje proisteknu iz dozvola za vađenje i preradu sirovina koje su izdane Subjektu H (kao što su dozvole za rad, obaveza vraćanja zemljišta u prvobitno stanje, sve tantijeme i porezne obaveze);
- (b) stečenu proizvodnju; i
- (c) sve troškove povezane sa svim programima rada.

PP48. Troškovi koji nastanu u odnosu na bilo koji program rada se izmiruju kroz potraživanje novca od strana. U slučaju da jedna od strana ne ispuni svoje monetarne obaveze, druga strana je dužna Subjektu H uplatiti sredstva koja nedostaju. Na sredstva se gleda kao na dugovanje strane koja nije izmirila svoje obaveze prema drugoj strani.

Analiza

PP49. Strane provode opisani zajednički aranžman kroz zaseban subjekat, čija pravna forma nalaže razdvajanje strana i tog subjekta. Strane su uspjele promijeniti izvornu procjenu njihovih prava i obaveza koji proističu iz pravne forme zasebnog subjekta u okviru kojeg se provodi predmetni aranžman. To su napravile tako što su u sklopu Sporazuma dogovorile uslove prema kojima stiču prava na imovinu (poput dozvola za vađenje i preradu sirovina, proizvodnje i druge imovine koja proizlazi iz proizvodnje) i odgovornost za obaveze (kao što su svi troškovi i dužnosti koji proisteknu iz programa rada) koji se drže u Subjektu H. Ovaj zajednički aranžman je zajedničko poslovanje.

PP50. I Subjekt A i Subjekt B u svojim financijskim izvještajima priznaju svoje udjele u imovini i svim obavezama koje proisteknu iz aranžmana srazmjerno njihovim dogovorenim učešćima. Na toj osnovi, svaka od strana priznaje i svoj udio u prihodima (od prodaje njenog učešća u proizvodnji) i svoj udio u rashodima.

Primjer 7. Aranžman u vezi sa ukapljenim zemnim gasom

PP51. Subjekt A je vlasnik nerazvijenog gasnog polja na kojem se nalaze značajne rezerve gasa. On procjenjuje da će to polje biti ekonomski održivo samo ako se gas bude prodavao inostranim kupcima. Da bi se to postiglo, potrebno je uspostaviti postrojenje u kojem će se gas pretvarati u tečnost (u daljem tekstu: postrojenje za UZG) kako bi ga bilo moguće transportirati brodom do inostranih tržišta.

PP52. Subjekt A sklapa zajednički sporazum sa Subjektom B kako bi razvili i upravljali gasnim poljem i postrojenjem za UZG. Sporazumom se uređuje dogovor između subjekata A i B (u daljem tekstu: strana) da Subjekt A unese gasno polje a Subjekt B novac u novi zasebni subjekat, Subjekt C. U zamjenu za te doprinose, svaka strana stiče pedeset (50) posto vlasničkih učešća u Subjektu C. Glavna odlika pravne forme Subjekta C je da daje povoda da se na njega gleda kao na samostalni subjekat (tačnije, imovina i obaveze koje se drže u tom zasebnom subjektu su imovina i obaveze samog subjekta a ne imovina i obaveze strana).

PP53. Obavezujući sporazum između strana uređuje da:

- (a) su strane A i B dužne imenovati po dva (2) člana Upravnog odbora Subjekta C. Upravni odmor mora dati jednoglasan pristanak za sve strategije i ulaganja Subjekta C;
- (b) svakodnevno upravljanje gasnim poljem i postrojenjem za UZG, uključujući aktivnosti razvoja i građenja, vrši osoblje Subjekta B, prema zajedničkim uputama strana. Subjekt C je dužan Subjektu B nadoknaditi sve troškove koji nastanu po njega tokom upravljanja gasnim poljem i postrojenjem za UZG;
- (c) Subjekt C odgovara za plaćanje poreza i tantijema na proizvodnju i prodaju UZG-a, kao i za sve druge obaveze koje nastanu u toku redovnog poslovanja, poput plaćanja dobavljača, troškova vraćanja zemljišta u prvobitno stanje i stavljanja postrojenja izvan upotrebe; i da
- (d) subjekti A i B imaju jednake udjele u suficitu od aktivnosti koje se provode u sklopu aranžmana te, kao takvi, stiču pravo na jednake udjele u svim dividendama ili sličnim raspodjelama koje izvrši Subjekt C.

PP54. Obavezujući sporazum ne predviđa nikakva prava bilo koje od strana na imovinu niti njihovu odgovornost za obaveze Subjekta C.

- PP55. Upravni odbor Subjekta C odlučuje sklopiti financijski sporazum sa Udruženjem zajmodavaca kao pomoć kod financiranja razvoja gasnog polja i izgradnje postrojenja za UZG. Procijenjeni ukupni trošak razvoja i izgradnje iznosi 1.000 miliona n.j.¹
- PP56. Udruženje zajmodavaca daje kredit Subjektu C u iznosu 700 miliona n.j. Sporazum navodi da to udruženje ima pravo potraživati naplatu od subjekata A i B samo ukoliko Subjekt C ne bude izmirivao kredit tokom razvoja polja i izgradnje postrojenja za UZG. Udruženje je saglasno da ne potražuje naplatu od subjekata A i B jednom kada postrojenje za UZG pokrene proizvodnju jer procjenjuju da će novčani prilivi koje bi Subjekt C trebao dobivati od prodaje UZG-a biti dovoljni da redovno otplaćuje kredit. Iako u ovom trenutku zajmodavci ne potražuju naplatu od subjekata A i B, Udruženje upisuje založno pravo na postrojenje za UZG kako bi se zaštitilo od mogućeg neizmirenja obaveza Subjekta C.

Analiza

- PP57. Opisani zajednički aranžman se provodi kroz zaseban subjekat čija pravna forma nalaže razdvajanje strana i tog subjekta. Odredbe obavezujućeg sporazuma ne predviđaju nikakva prava strana nad imovinom niti njihovu odgovornost za obaveze Subjekta C, ali uređuju prava strana na neto imovinu tog subjekta. Potraživačka priroda sporazuma o financiranju tokom razvoja gasnih polja i izgradnje postrojenja za UZG (tačnije, obaveza subjekata A i B da osiguraju zasebne garancije tokom te faze), sama po sebi, ne nameće stranama odgovornost za obaveze Subjekta C (tačnije, kredit je i dalje obaveze tog subjekta). Subjekti A i B imaju zasebne obaveze, konkretno njihove garancije za otplatu kredita ukoliko Subjekt C ne izvrši plaćanja tokom faze razvoja i građenja.
- PP58. Ne postoje druge činjenice i okolnosti koje bi ukazivale da strane imaju prava na, u suštini, sav uslužni potencijal ili sve ekonomske koristi od imovine Subjekta C, odnosno odgovornost za obaveze tog subjekta. Ovaj zajednički aranžman je zajednički poduhvat.
- PP59. Strane svoja prava na neto imovinu Subjekta C priznaju kao ulaganja i obračunavaju ih pomoću metode udjela.

Primjer 8. Obračunavanje sticanja udjela u zajedničkom poslovanju aktivnost u kojem predstavlja posao

- PP60. Općine A, B i C imaju zajedničku kontrolu nad Zajedničkim poslovanjem D, čije aktivnosti predstavljaju posao, kako je definiran MRSJS-om 40 *Kombinacije u javnom sektoru*.
- PP61. Općina E stiče četrdeset (40) posto vlasničkih učešća Općine A u Zajedničkom poslovanju D po cijeni od 300 n.j. i snosi troškove povezane sa tim sticanjem u iznosu 50 n.j.
- PP62. Obavezujući sporazum između strana, u koji je Općina E stupila u sklopu opisanog sticanja, ustanovljava da udio te općine u nekoliko stavki imovine i obaveza nije srazmjeran njenim vlasničkim učešćima u Zajedničkom poslovanju D. Tabela u nastavku teksta daje pregled udjela Općine E u imovini i obavezama Zajedničkog poslovanja D kako su uređene obavezujućim sporazumom između strana.

	<i>Udio Općine E u imovini i obavezama povezanim sa Zajedničkim poslovanjem D</i>	
Nekretnine, postrojenja i oprema		48%
Nematerijalna imovina (bez goodwilla)		90%
Potraživanja		40%
Zalihe		40%
Doprinosi za penzioni fond		15%
Dugovanja		40%
Potencijalne obaveze		56%

¹ Novčani iznosi u ovom primjeru su izraženi u novčanim jedinicama (skr. n.j.).

Analiza

- PP63. Općina E u svojim financijskim izvještajima priznaje svoj udio u imovini i obavezama koji proisteknu iz obavezujućeg sporazuma (vidjeti član 23.).
- PP64. Ona primjenjuje principe u vezi sa obračunavanjem sticanja iz MRSJS-a 40 i drugih MRSJS-ova na određivanje, priznavanje, mjerenje i klasificiranje stečene imovine i preuzetih obaveza, po sticanju udjela u Zajedničkom poslovanju D. Razlog za to je taj da je Općina E stekla udio u zajedničkom poslovanju aktivnost u sklopu kojeg predstavlja posao/poslovnu jedinicu (vidjeti član 24A.).
- PP65. Općina E, međutim, ne primjenjuje principe u vezi sa obračunavanjem sticanja iz MRSJS-a 40 i drugih MRSJS-ova koji su u suprotnosti sa uputstvima iz ovog standarda. Na osnovu toga, u skladu sa članom 23., Općina E, u odnosu na svoje učešće u Zajedničkom poslovanju D, priznaje a, prema tome, i mjeri samo svoj udio u svakoj imovini koja se drži zajednički i u svakoj obavezi koja se stekne zajednički, kako je navedeno u obavezujućem sporazumu. Ona ne uvrštava u svoju imovinu i obaveze udjele drugih strana u Zajedničkom poslovanju D.
- PP66. MRSJS 40 nalaže sticatelju da određivu imovinu koja je stečena i obaveze koje su nastale mjeri po njihovim fer vrijednostima na datum sticanja, uz svega nekoliko izuzeća. Primjera radi, ponovno stečeno pravo priznato kao nematerijalna imovina se mjeri na osnovu preostalog važenja pripadajućeg obavezujućeg sporazuma bez obzira na to da li bi učesnici na tržištu razmatrali moguće obnavljanje obavezujućih sporazuma kod mjerenja svojih fer vrijednosti. Takvo mjerenje nije u suprotnosti sa ovim standardom i, prema tome, treba primjenjivati opisane zahtjeve.
- PP67. U skladu s navedenim, Općina E utvrđuje fer vrijednost ili drugu mjernu vrijednost iz MRSJS-a 40 za svoj udio u određivoj imovini i obavezama povezanim sa Zajedničkim poslovanjem D. Sljedeća tabela daje pregled fer vrijednosti ili drugih mjernih vrijednosti iz MRSJS-a 40 za udjele Općine E u određivoj imovini i obavezama povezanim sa Zajedničkim poslovanjem D.

	<i>Fer vrijednost ili druga mjerna vrijednost propisana MRSJS-om 40 za udjele Općine E u određivoj imovini i obavezama Zajedničkog poslovanja D (u n.j.)</i>		
Nekretnine, postrojenja i oprema		138	
Nematerijalna imovina (bez <i>goodwill</i> a)		72	
Potraživanja		84	
Zalihe		70	
Doprinosi u penzioni fond		(12)	
Dugovanja		(48)	
Potencijalne obaveze		(52)	
Obaveze po osnovu odgođenih poreza (vidjeti međunarodne ili domaće standarde koji obrađuju poreze na dobit)		(24)	
Neto imovina		228	

- PP68. U skladu sa MRSJS-om 40, iznos za koji prenesene naknade prelaze iznos raspoređen u udjele Općine E u neto određivoj imovini se priznaje kao *goodwill*.

Prenesena naknada	300 n.j.
Udjeli Općine E u odredivoj imovini i obavezama povezanim sa njenim učešćem u zajedničkom poslovanju	228 n.j.
Goodwill	72 n.j.

PP69. Troškovi povezani s sticanjem u iznosu 50 n.j. se ne smatraju dijelom prenesene naknade za udio u zajedničkom poslovanju. Oni se priznaju kao rashodi u suficit ili deficit za period u kojem su nastali ti troškovi i primljene pružene usluge (vidjeti član 111. MRSJS-a 40).

Primjer 9. Unos prava na korištenje ekspertize u zajedničko poslovanje aktivnost u kojem predstavlja posao

- PP70. Subjekti A i B su dva (2) subjekta čije aktivnosti se odnose na izradu baterija velike učinkovitosti za široku primjenu.
- PP71. Oni stupaju u obavezujući sporazum (Zajedničko poslovanje Z) kako bi zajedno izrađivali baterije za električna vozila. Subjekti A i B uživaju zajedničku kontrolu nad Zajedničkim poslovanjem Z. Ovaj aranžman je zajedničko poslovanje aktivnost u kojem predstavlja posao, kako je definiran MRSJS-om 40.
- PP72. Nekoliko godina kasnije, zajednički operateri (subjekti A i B) zaključuju da bi bilo izvodivo proizvesti baterije za električna vozila od sirovine M, ali prerada te sirovine zahtijeva specijalističku ekspertizu a sirovina M je ranije korištena isključivo u proizvodnji električne energije.
- PP73. U funkciji sticanja pristupa postojećoj ekspertizi za preradu sirovine M, subjekti A i B dogovaraju da im se kao dodatni zajednički operater pridruži Subjekt C, koji otkupljuje udjele u Zajedničkom poslovanju Z od subjekata A i B i postaje strana u obavezujućim sporazumima.
- PP74. Jedina aktivnost Subjekta C do sada je bila proizvodnja električne energije. On ima višegodišnje široko iskustvo sa preradom sirovine M.
- PP75. U zamjenu za svoj udio u Zajedničkom poslovanju Z, Subjekt C uplaćuje novčane iznose u korist subjekata A i B i daje im pravo da koriste njegovu ekspertizu sa preradom sirovine M za potrebe Zajedničkog poslovanja Z. Pored toga, Subjekt C angažira i neke od svojih zaposlenika sa iskustvom u preradi sirovine M da rade u Zajedničkom poslovanju Z. On, međutim, ne prenosi kontrolu nad tom ekspertizom na subjekte A i B niti na Zajedničko poslovanje Z jer zadržava prava na nju. Konkretno, Subjekt C ima pravo povući pravo na korištenje ekspertize za preradu sirovine M kao i svoje ustupljene zaposlenike bez ikakvih ograničenja ili kompenziranja subjekata A i B, odnosno Zajedničkog poslovanja Z, ukoliko prestane učestvovati u tom poslovanju.
- PP76. Fer vrijednost ekspertize Subjekta C na dan sticanja udjela u zajedničkom poslovanju iznosi 1.000 n.j. Neposredno prije sticanja, knjigovodstvena vrijednost te ekspertize prikazana u financijskim izvještajima Subjekta C je iznosila 300 n.j.

Analiza

- PP77. Subjekt C je stekao udio u Zajedničkom poslovanju Z, aktivnost u kojem predstavlja posao, kako je definiran MRSJS-om 40.
- PP78. Prilikom obračunavanja tog sticanja udjela u zajedničkom poslovanju, Subjekt C primjenjuje sve principe u vezi sa obračunavanjem sticanja iz MRSJS-a 40 i drugih MRSJS-ova koji nisu u suprotnosti sa uputstvima iz ovog standarda (vidjeti član 24A.). U skladu s tim, on u svojim financijskim izvještajima priznaje svoj udio u imovini i obavezama koje proističu iz obavezujućeg sporazuma (vidjeti član 23.).
- PP79. Subjekt C je, u sklopu uključivanja u Zajedničko poslovanje Z u svojstvu zajedničkog operatera, ustupio pravo na korištenje svoje ekspertize u preradi sirovine M tom poslovanju. Subjekt C, međutim, zadržava kontrolu nad tim pravom na korištenje njegove ekspertize u preradi sirovine M jer može povući i to pravo i zaposlenike koje je ustupio bez ikakvih ograničenja ili kompenziranja subjekata A i B, odnosno Zajedničkog poslovanja Z, ukoliko prestane učestvovati u tom poslovanju.

PP80. U skladu sa navedenim, Subjekat C nastavlja priznavati svoju ekspertizu u preradi sirovine M nakon sticanja udjela u Zajedničkom poslovanju Z jer zadržava prava na nju. To znači da Subjekat C nastavlja priznavati ekspertizu po knjigovodstvenoj vrijednosti od 300 n.j. Kao posljedica zadržavanja kontrole nad pravom na ekspertizu koje je ustupio zajedničkom poslovanju, Subjekat C je praktično dodijelio pravo korištenja te ekspertize samom sebi i, prema tome, nije dužan izvršiti ponovno mjerenje ekspertize i priznati dobitak ili gubitak od ustupanja prava na njeno korištenje.

Poređenje s MSFI-jem 11

MRSJS 37 *Zajednički aranžmani* je najvećim dijelom izrađen na osnovu MSFI-ja 11 *Zajednički aranžmani* (izvorno izdanog 2011., uključujući sve njegove izmjene i dopune izvršene do 31. decembra/prosinca, 2014. godine). U trenutku izdavanja ovog standarda, IPSASB nije razmotrio primjenjivosti MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti* na subjekte javnog sektora. U skladu s tim, sva upućivanja na MSFI 9 u MSFI-ju 11 ovdje su zamijenjena upućivanjima na MRSJS-ove koji se bave financijskim instrumentima.

U nastavku teksta su dane glavne razlike između MRSJS-a 37 i MSFI-ja 11.

- MRSJS 37 se, u određenim slučajevima, služi drugačijom terminologijom od MSFI-ja 11. Najznačajniji primjeri toga su upotreba pojmova „subjekat koji ima kontrolu“, „suficit ili deficit“ i „akumulirani suficit ili deficit“, čiji ekvivalenti u MSFI-ju 11 su „matica“, „dobit ili gubitak“ i „zadržana zarada“.
- MRSJS 37 daje definiciju pojma „obavezujući sporazum“, koji ima šire značenje od pojma „ugovorni aranžman“ iz MSFI-ja 11.
- MRSJS 37 daje dodatne pokazne primjere da bi odrazio kontekst javnog sektora.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 37 Zajednički aranžmani, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u septembru 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 37 Zajednički aranžmani, 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 37 Zajednički aranžmani, 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 37 Zajednički aranžmani, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 37 Zajednički aranžmani, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 37, Joint Arrangements, 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-a putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7