

MRSJS 38 – OBJAVLJIVANJE UDJELA U DRUGIM SUBJEKTIMA

Zahvale i napomene

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) najvećim dijelom je izrađen na osnovu Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja (MSFI) 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*, kojeg je objavio International Accounting Standards Board – IASB (Odbor za međunarodne računovodstvene standarde). Izvodi iz MSFI-ja 12 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 38 – OBJAVLJIVANJE UDJELA U DRUGIM SUBJEKTIMA

Historijat MRSJS-a

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

MRSJS 38 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* je izdan u januaru/siječnju 2015. godine.

Od tada, MRSJS 38 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

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

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

MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* (izdan u julu/srpnju 2016. godine); i

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

Tabelarni pregled izmijenjenih članova MRSJS-a 38

Zahvaćeni član/tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
4.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
5.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
6.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
61A.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
61B.	Novi tekst	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine
61C.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine

januar/siječanj 2015. godine

MRSJS 38 – OBJAVLJIVANJE UDJELA U DRUGIM SUBJEKTIMA

SADRŽAJ

	član/tačka
Cilj	1.
Djelokrug.....	2-6.
Definicije pojmova.....	7-8.
Obavezujući sporazum	8.
Objavljivanje informacija o udjelima u drugim subjektima.....	9-11.
Značajne prosudbe i pretpostavke.....	12-14.
Status investicijskog subjekta	15-16.
Udjeli u kontroliranim subjektima	17-26.
Udio manjinskih udjela u aktivnostima i novčanim tokovima ekonomskog subjekta	19.
Priroda i obim značajnih ograničenja	20.
Vrste rizika koji se vezuju uz udjele subjekta u konsolidiranim strukturiranim subjektima	21-24.
Posljedice promjena vlasničkih učešća subjekta koji ima kontrolu u kontroliranom subjektu koje ne dovode do gubljenja kontrole.....	25.
Posljedice gubitka kontrole nad kontroliranim subjektom u izvještajnom periodu	26.
Udjeli u nekonsolidiranim kontroliranim subjektima (investicijski subjekti)	27-34.
Udjeli u zajedničkim aranžmanima i pridruženim subjektima.....	35-39.
Priroda, obim i financijski učinci udjela subjekta u zajedničkim aranžmanima i pridruženim subjektima.....	36-38.
Rizici koji se vezuju uz udjele subjekta u zajedničkim poduhvatima i pridruženim subjektima.....	39.
Udjeli u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima	40-48.
Priroda udjela.....	43-45.
Vrste rizika	46-48.
Vlasnička učešća koja nije moguće kvantificirati	49-50.
Većinski/kontrolni udjeli stečeni s namjerom da se otuđe.....	51-57.
Prijelazne odredbe.....	58-60.
Datum stupanja na snagu.....	61-62.
Dodatak A: Uputstva za primjenu	
Dodatak B: Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova	
Osnovne za donošenje zaključaka	
Poređenje s MSFI-jem 12	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 38 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* dan je u članovima od 1. do 62. Svi članovi imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 38 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 naložiti subjektima objavu informacija koje korisnicima njihovih financijskih izvještaja omogućavaju da ocijene:
 - (a) prirodu njegovih udjela i rizike koji se vezuju uz njegove udjele u kontroliranim subjektima, nekonsolidiranim kontroliranim subjektima, zajedničkim aranžmanima i pridruženim subjektima, te nekonsolidiranim strukturiranim subjektima; i
 - (b) učinke tih udjela na njegov financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove.

Djelokrug

2. Subjekti koji izrađuju i prezentiraju financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužni su primjenjivati ovaj standard kod objavljivanja informacija o svojim udjelima u kontroliranim subjektima, nekonsolidiranim kontroliranim subjektima, zajedničkim aranžmanima i pridruženim subjektima, te nekonsolidiranim strukturiranim subjektima.
3. Ovaj standard trebaju primjenjivati subjekti koji imaju udio u bilo kojem od sljedećih:
 - (a) kontroliranim subjektima;
 - (b) zajedničkim aranžmanima (tačnije, zajedničkom poslovanju ili zajedničkim poduhvatima);
 - (c) pridruženim subjektima; ili
 - (d) nekonsolidiranim strukturiranim subjektima.
4. Ovaj standard se ne primjenjuje u odnosu na:
 - (a) planove primanja po prestanku zaposlenja, odnosno planove drugih dugoročnih primanja zaposlenih na koje se primjenjuje MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*;
 - (b) odvojene financijske izvještaje subjekata za koje važi MRSJS 34 *Odvojeni financijski izvještaji*, s tim što
 - (i) ukoliko subjekat ima udjele u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima i izrađuje odvojene financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje, dužan je primjenjivati zahtjeve iz članova od 40. do 48. pri izradi tih odvojenih financijskih izvještaja; a
 - (ii) investicijski subjekat koji izrađuje financijske izvještaje u kojima se svi subjekti koje kontrolira mjere po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit u skladu sa članom 56. MRSJS-a 35 mora izvršiti objavljivanja koja ovaj standard zahtijeva u odnosu na investicijske subjekte;
 - (c) udjele koje drže subjekti koji učestvuju u zajedničkim aranžmanima, ali nemaju kontrolu nad njima, osim kada ti udjeli rezultiraju značajnim uticajem na dani aranžman ili su udjeli u strukturiranom subjektu;
 - (d) udjele u drugim subjektima koji se obračunavaju u skladu sa MRSJS-om 41 *Financijski instrumenti*. Ipak, subjekat je dužan primijeniti ovaj standard
 - (i) kada se radi o udjelima u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu koji se, prema MRSJS-u 36, *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*, mjere po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit; ili
 - (ii) kada se radi o udjelima u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu.
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 izvršna prava i obaveze kao da je neki vid ugovora. On obuhvata prava po osnovu ugovora i druga zakonska prava.

Udio u drugom subjektu, za potrebe ovog standarda, odnosi se na povezanost, po osnovu obavezujućih sporazuma ili na drugi način, koja subjekat koji izlaže varijabilnosti koristi zavisno od učinka tog drugog subjekta. Udio u drugom subjektu može se dokazati, između ostalog, držanjem vlasničkih ili dužničkih instrumenata, kao i drugim vidovima povezanosti poput davanja finansijskih sredstava, pomaganja održavanja likvidnosti, pomaganja umanjenja kreditnih rizika i davanja garancija. On uključuje sredstva na osnovu kojih subjekat uživa kontrolu ili zajedničku kontrolu nad drugim subjektom ili značajan uticaj na njega. Subjekt nema obavezno udio u drugom subjektu samo zbog postojanja tipičnog odnosa između financijera i primatelja finansijskih sredstava, odnosno između kupca i dobavljača.

Podrobnija objašnjenja o udjelima u drugim subjektima su dana u članovima UP7, UP8. i UP9.

U članovima UP57, UP58. i UP59. MRSJS-a 35 *Konsolidirani finansijski izvještaji* se pojašnjava varijabilnost koristi.

Prihod od strukturiranog subjekta, za potrebe ovog standarda, uključuje, između ostalog, redovne i jednokratne naknade, kamate, dividende ili slične raspodjele, dobitke ili gubitke od ponovnog mjerenja ili prestanka priznavanja udjela u strukturiranim subjektima i dobitke ili gubitke od prijenosa imovine i obaveza na strukturirani subjekat.

Strukturirani subjekat je:

- (a) u slučaju subjekata kod kojih su administrativne postavke ili pravni propisi, u pravilu, prevladavajući faktori kod odlučivanja o tome ko kontrolira subjekat, subjekat ustrojen tako da administrativne postavke ili pravni propisi ne budu prevladavajući faktori kod odlučivanja o tome ko kontrolira subjekat, kao što su situacije kada su obavezujući sporazumi značajni za utvrđivanje kontrole nad subjektom i kada se relevantne aktivnosti usmjeravaju kroz obavezujuće sporazume; ili
- (b) u slučaju subjekata kod kojih su prava glasa ili slična prava, u pravilu, prevladavajući faktori kod odlučivanja o tome ko kontrolira subjekat, subjekat ustrojen tako da prava glasa ili slična prava ne budu prevladavajući faktori kod odlučivanja o tome ko kontrolira subjekat, kao što su situacije kada se sva prava glasa odnose isključivo na administrativne poslove i kada se relevantne aktivnosti usmjeravaju kroz obavezujuće sporazume.

U članovima od UP20. do UP23. se daje više informacija o strukturiranim subjektima.

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 finansijski izvještaji*, MRSJS-u 35 *Konsolidirani finansijski izvještaji*, MRSJS-u 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate* ili u MRSJS-u 37 *Zajednički aranžmani*: pridruženi subjekat, konsolidirani finansijski izvještaji, kontrola, kontrolirani subjekat, subjekat koji ima kontrolu, ekonomski subjekat, metoda udjela, investicijski subjekat, zajednički aranžman, zajednička kontrola, zajednički operater, zajednički poduhvat, manjinski udio, relevantne aktivnosti, odvojeni finansijski izvještaji, zasebni subjekat/zasebna finansijska struktura 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 izvršne sporazume, slične ugovornim aranžmanima, bilo samostalno ili zajedno sa ugovorima između strana.

Objavljivanje informacija o udjelima u drugim subjektima

9. Da bi postigao cilj iz člana 1., subjekat mora objaviti:
- (a) značajne prosudbe i pretpostavke koje je napravio pri utvrđivanju
 - (i) prirode svojih udjela u drugom subjektu ili aranžmanu;
 - (ii) vrste zajedničkog aranžmana u kojem ima udio (članovi 12, 13. i 14.); i
 - (iii) toga da li zadovoljava definiciju investicijskog subjekta, ako je primjenjivo (član 15.); te
 - (b) informacije o svojim
 - (i) udjelima u kontroliranim subjektima (članovi od 17. do 26.);
 - (ii) udjelima u zajedničkim aranžmanima i pridruženim subjektima (članovi od 35. do 39.);
 - (iii) udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (članovi od 40. do 48.);
 - (iv) vlasničkim učešćima koja se ne mogu kvantificirati (članovi 49. i 50.); i
 - (v) većinskim/kontrolnim udjelima stečenim s namjerom da se otuđe (članovi od 51. do 57.).
10. Ako se objavljivanjima propisanim ovim standardom, zajedno sa objavljivanjima koja zahtijevaju drugi MRSJS-ovi, ne ostvaruje cilj iz člana 1., subjekat je dužan objaviti sve dodatne informacije koje su neophodne za postizanje tog cilja.
11. Subjekt razmatra koliko detaljne informacije objaviti kako bi ispunio cilj objavljivanja iz člana 1., te koliki naglasak staviti na svaki od zahtjeva ovog standarda. On je dužan informacije za objavu objediniti ili raščlaniti na način da se ne prikriju bitne informacije bilo kroz uvrštavanje velikog broja nevažnih detalja ili kroz objedinjavanje stavki različitih karakteristika (vidjeti članove od UP2. do UP6.).

Značajne prosudbe i pretpostavke

12. Subjekt je dužan objaviti informacije o metodologiji koju je koristio da bi utvrdio:
- (a) da ima kontrolu nad drugim subjektom u značenju članova 18. i 20. MRSJS-a 35;
 - (b) da uživa zajedničku kontrolu nad nekim aranžmanom ili značajan uticaj na drugi subjekat; i
 - (c) vrstu zajedničkog aranžmana (to jeste, da li se radi o zajedničkom poslovanju ili o zajedničkom poduhvatu) u uslovima kada je aranžman ustrojen u vidu zasebnog subjekta.
13. Objavljivanja koja se zahtijevaju članom 12. treba dati u samim finansijskim izvještajima ili u te izvještaje unijeti unakrsna upućivanja na neki drugi izvještaj koji je korisnicima finansijskih izvještaja dostupan pod istim uslovima i u isto vrijeme kao i finansijski izvještaji. Bez tih unakrsnih upućivanja, finansijski izvještaji se smatraju nepotpunima. Korištenje takvih unakrsnih upućivanja može podlijegati određenim ograničenjima u pojedinim jurisdikcijama.
14. Kako bi postupio prema članu 12., subjekat objavljuje, na primjer, faktore koje je razmatrao prilikom utvrđivanja da:
- (a) kontrolira određeni subjekat (ili sličnu kategoriju subjekata) onda kada se udjeli u tom drugom subjektu ne mogu dokazati držanjem vlasničkih ili dužničkih instrumenata;
 - (b) ne kontrolira drugi subjekat (ili kategoriju subjekata) iako ima više od polovine prava glasa u tom subjektu (odnosno subjektima);
 - (c) kontrolira drugi subjekat (ili kategoriju subjekata) iako ima manje od polovine prava glasa u tom subjektu (ili subjektima);
 - (d) je zastupnik ili glavni ulagač/nositelj aktivnosti (vidjeti članove od UP60. do UP74. MRSJS-a 35);
 - (e) nema značajan uticaj iako posjeduje dvadeset (20) ili više posto prava glasa u drugom subjektu; i
 - (f) ima značajan uticaj iako posjeduje manje od dvadeset (20) posto prava glasa u drugom subjektu.

Status investicijskog subjekta

15. Kada subjekat koji ima kontrolu utvrdi da je investicijski subjekat u skladu sa MRSJS-om 35, taj investicijski subjekat mora objaviti informacije o značajnim prosudbama i pretpostavkama koje je napravio pri utvrđivanju da je investicijski subjekat. Ako ima sve karakteristike pobrojane u članu 61. MRSJS-a 35, investicijski subjekat nije dužan objaviti te informacije.
16. Kada postane ili prestane biti investicijski subjekat, subjekat je dužan objaviti promjenu statusa investicijskog subjekta i razloge te promjene. Pored toga, subjekat koji postane investicijski subjekat mora objaviti i učinke te promjene statusa na financijske izvještaje za period koji se prikazuje, uključujući:
 - (a) ukupnu fer vrijednost kontroliranih subjekata koji se prestaju konsolidirati, sa datumom promjene statusa;
 - (b) ukupni dobitak ili gubitak, ako postoje, izračunate u skladu sa članom 64. MRSJS-a 35; i
 - (c) linijsku stavku, odnosno stavke u suficitu ili deficitu u kojima je priznat taj dobitak ili gubitak (ako nije prikazan odvojeno).

Udjeli u kontroliranim subjektima

17. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih konsolidiranih financijskih izvještaja omogućavaju:
 - (a) da shvate
 - (i) strukturu ekonomskog subjekta; i
 - (ii) udio manjinskih udjela u aktivnostima i novčanim tokovima ekonomskog subjekta (član 19.); i
 - (b) da ocijene
 - (i) prirodu i obim značajnih ograničenja sposobnosti subjekta da pristupi ili koristi imovinu i izmiri obaveze ekonomskog subjekta (član 20.);
 - (ii) prirodu i promjene u rizicima koji se vezuju uz njegove udjele u konsolidiranim strukturiranim subjektima (članovi od 21. do 24.);
 - (iii) posljedice promjena u njegovom vlasničkom učešću u kontroliranom subjektu koje ne dovode do gubljenja kontrole (član 25.); i
 - (iv) posljedice gubitka kontrole nad kontrolnim subjektom u izvještajnom periodu (član 26.).
18. Kada su financijski izvještaji kontroliranog subjekta korišteni u izradi konsolidiranih financijskih izvještaja datirani ili se odnose na period koji se razlikuje od datuma, odnosno perioda konsolidiranih financijskih izvještaja (vidjeti član 46. MRSJS-a 35.), subjekat je dužan objaviti:
 - (a) datum kraja izvještajnog perioda financijskih izvještaja tog kontroliranog subjekta; i
 - (b) razlog za korištenje drugačijeg datuma ili perioda.

Udio manjinskih udjela u aktivnostima i novčanim tokovima ekonomskog subjekta

19. Subjekt je dužan, za svaki subjekat koji kontrolira a koji ima manjinske udjele koji su značajni za izvještajni subjekat, objaviti:
 - (a) naziv tog kontroliranog subjekta;
 - (b) sjedište i pravnu formu kontroliranog subjekta i jurisdikciju u kojoj posluje;
 - (c) postotak vlasničkih učešća koji otpada na manjinske udjele;

- (d) postotak prava glasa koji drže vlasnici manjinskih udjela, ukoliko se razlikuje od postotka vlasničkih učešća;
- (e) suficit ili deficit raspoređen na manjinske udjele u kontroliranom subjektu u izvještajnom periodu;
- (f) akumulirane manjinske udjele kontroliranog subjekta na kraju izvještajnog perioda; i
- (g) sažete financijske informacije o kontroliranom subjektu (vidjeti član UP10.).

Priroda i obim značajnih ograničenja

20. Subjekt mora objaviti:

- (a) značajna ograničenja iz obavezujućih sporazuma (poput zakonskih, ugovornih i regulatornih ograničenja) koja se tiču njegove sposobnosti da pristupi ili koristi imovinu, odnosno izmiruje obaveze ekonomskog subjekta, kao što su
 - (i) ograničenja koja ograničavaju sposobnost subjekta koji ima kontrolu ili subjekata koje kontrolira da prenose novac ili drugu imovinu na druge subjekte u sklopu ekonomskog subjekta ili da ih primaju od takvih subjekata;
 - (ii) garancije ili drugi zahtjevi koji mogu ograničiti isplatu dividendi i drugih raspodjela iz kapitala ili davanje zajmova i predujmova drugim subjektima unutar ekonomskog subjekta, odnosno vraćanje zajmova koji su uzeti od njih;
- (b) prirodu i mjeru u kojoj prava zaštite vlasnika manjinskih udjela mogu značajno ograničiti sposobnost subjekta da pristupi ili koristi imovinu, odnosno izmiruje obaveze ekonomskog subjekta (kao što je slučaj kada subjekat koji ima kontrolu mora izmiriti obaveze subjekta koji kontrolira prije izmirenja vlastitih obaveza ili kada je za pristup imovini ili izmirenje obaveza kontroliranog subjekta potrebna saglasnost vlasnika manjinskih udjela;
- (c) knjigovodstvene vrijednosti iz konsolidiranih financijskih izvještaja za imovinu i obaveze na koje se odnose ta ograničenja.

Vrste rizika koji se vezuju uz udjele subjekta u konsolidiranim strukturiranim subjektima

- 21. Subjekt mora objaviti uslove svih obavezujućih sporazuma prema kojima bi subjekat koji ima kontrolu ili subjekti koje kontrolira mogli biti dužni pružiti financijsku pomoć konsolidiranom strukturiranom subjektu, uključujući događaje ili okolnosti koje bi izvještajni subjekat mogli izložiti gubitku (kao što su sporazumi o održavanju likvidnosti ili kreditne sposobnosti povezani s obavezom da se kupi imovina strukturiranog subjekta ili da mu se pruži financijska pomoć).
- 22. Ako je, tokom izvještajnog perioda i bez imanja obaveze prema nekom obavezujućem sporazumu da to napravi, subjekat koji ima kontrolu ili bilo koji od subjekata koje kontrolira pružio financijsku ili drugi vid pomoći konsolidiranom strukturiranom subjektu (na primjer, tako što je kupio imovinu strukturiranog subjekta ili instrumente koje je takav subjekat emitirao), subjekat mora objaviti:
 - (a) vrstu i iznos pružene pomoći, uključujući situacije u kojima su subjekat koji ima kontrolu ili subjekti koje kontrolira pomogli strukturiranom subjektu da osigura financijsku pomoć; i
 - (b) razloge za pružanje te pomoći.
- 23. Ako je, tokom izvještajnog perioda i bez imanja obaveze prema nekom obavezujućem sporazumu da to napravi, subjekat koji ima kontrolu ili bilo koji od subjekata koje kontrolira pružio financijsku ili drugi vid pomoći prethodno nekonsolidiranom strukturiranom subjektu i to pružanje pomoći rezultiralo njegovom kontrolom nad tim strukturiranim subjektom, subjekat mora objaviti pojašnjenje relevantnih faktora koji su uticali na takvu odluku.
- 24. Subjekt mora objaviti svaku trenutnu namjeru da pruži financijsku ili drugi vid pomoći nekom konsolidiranom strukturiranom subjektu, uključujući namjere da tom strukturiranom subjektu pomogne osigurati financijsku pomoć.

Posljedice promjena vlasničkog učešća subjekta koji ima kontrolu u kontroliranom subjektu koje ne dovode do gubljenja kontrole

25. Subjekt mora prezentirati analizu uticaja svih promjena njegovog vlasničkog učešća u kontroliranom subjektu koje ne dovedu do gubljenja kontrole na neto imovinu/kapital koji se mogu pripisati vlasnicima subjekta koji ima kontrolu.

Posljedice gubitka kontrole nad kontroliranim subjektom u izvještajnom periodu

26. Subjekt je dužan objaviti dobitak ili gubitak, ako postoje, izračunate u skladu sa članom 52. MRSJS-a 35 i:
- (a) dio tog dobitka ili gubitka koji se može pripisati mjerenju svakog zadržanog ulaganja u subjektu koji je ranije kontrolirao po fer vrijednosti na datum gubitka kontrole; i
 - (b) linijsku stavku, odnosno stavke u dobitku ili gubitku u kojima je priznat taj dobitak ili gubitak (ako nije prikazan odvojeno).

Udjeli u nekonsolidiranim kontroliranim subjektima (investicijski subjekti)

27. Investicijski subjekat koji je, prema MRSJS-u 35, dužan koristiti izuzeće od obaveze konsolidiranja i, umjesto toga, obračunati svoje ulaganje u neki kontrolirani subjekat po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit, mora objaviti tu činjenicu.
28. Za svaki nekonsolidirani kontrolirani subjekat, investicijski subjekat mora objaviti:
- (a) naziv kontroliranog subjekta;
 - (b) sjedište i pravnu formu kontroliranog subjekta i jurisdikciju u kojoj posluje; i
 - (c) postotak vlasničkog učešća koji drži investicijski subjekat i, ukoliko se razlikuje od tog postotka, postotak njegovih prava glasa.
29. Ako je investicijski subjekat subjekat koji ima kontrolu nad drugim investicijskim subjektom, taj subjekat koji ima kontrolu je dužan izvršiti i objavljivanja iz tačaka (a), (b) i (c) člana 28. za ulaganja koja kontrolira njegov kontrolirani investicijski subjekat. Ta objavljivanja se mogu izvršiti tako što se u financijske izvještaje subjekta koji ima kontrolu uvrste oni financijski izvještaji kontroliranog subjekta (ili kontroliranih subjekata) koji sadrže prethodno pobrojane informacije.
30. Investicijski subjekat je dužan objaviti:
- (a) prirodu i obim svih značajnih ograničenja iz obavezujućih sporazuma (kao što su ograničenja proistekla iz uslova pozajmljivanja, regulatornih zahtjeva ili ugovornih aranžmana) koja se tiču sposobnost nekonsolidiranog kontroliranog subjekta da prenosi sredstva investicijskom subjektu u vidu novčanih dividendi ili sličnih raspodjela, odnosno da otplati zajmove ili predujmove koje mu je investicijski subjekat odobrio; i
 - (b) sve trenutne preuzete obaveze ili namjere da pruži financijsku ili drugi vid pomoći nekom nekonsolidiranom kontroliranom subjektu, uključujući obaveze ili namjere da takvom kontroliranom subjektu pomogne osigurati financijsku pomoć.
31. Ako je, tokom izvještajnog perioda i bez imanja obaveze prema nekom obavezujućem sporazumu da to napravi, investicijski subjekat ili bilo koji od subjekata koje kontrolira pružio financijsku ili drugi vid pomoći nekonsolidiranom kontroliranom subjektu (na primjer, tako što je kupio imovinu kontroliranog subjekta ili instrumente koje je on emitirao, odnosno pomogao takvom subjektu osigurati financijsku pomoć), subjekat mora objaviti:
- (a) vrstu i iznos pomoći pružene svakom nekonsolidiranom kontroliranom subjektu; i
 - (b) razloge za pružanje te pomoći.

32. Investicijski subjekat mora objaviti uslove svih obavezujućih sporazuma prema kojima bi on ili njegovi nekonsolidirani kontrolirani subjekti mogli biti dužni pružiti financijsku pomoć nekonsolidiranom kontroliranom strukturiranom subjektu, uključujući događaje ili okolnosti koje bi izvještajni subjekat mogli izložiti gubitku (kao što su sporazumi o održavanju likvidnosti ili kreditne sposobnosti povezani s obavezom da se kupi imovina strukturiranog subjekta ili da mu se pruži financijska pomoć).
33. Ako je tokom izvještajnog perioda investicioni subjekt ili bilo koji od njegovih nekonsolidovanih kontrolisanih subjekata, bez postojanja obaveze iz obavezujućeg aranžmana, pružio finansijsku ili drugu podršku nekonsolidovanom, strukturiranom subjektu koji investicioni subjekt nije kontrolisao, te je pružanje te podrške rezultiralo time da investicioni subjekt preuzme kontrolu nad strukturiranim subjektom, investicioni subjekt objavljuje objašnjenje relevantnih faktora koji su uticali na donošenje odluke o pružanju te podrške.
34. Subjekt koji ima kontrolu nad investicijskim subjektom a koji sam nije investicijski subjekat dužan je u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima objaviti informacije koje članovi od 27. do 33. zahtijevaju u odnosu na takve nekonsolidirane kontrolirane subjekte.

Udjeli u zajedničkim aranžmanima i pridruženim subjektima

35. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućavaju da ocijene:
- (a) prirodu, obim i financijske učinke njegovih udjela u zajedničkim aranžmanima i pridruženim subjektima, uključujući prirodu i učinke njegovog odnosa s drugim ulagačima s kojima dijeli kontrolu nad ili značajan uticaj na zajedničke aranžmane i pridružene subjekte (članovi 36. i 38.); i
 - (b) prirodu i promjene u rizicima koji se vezuju uz njegove udjele u zajedničkim poduhvatima i pridruženim subjektima (član 39.).

Priroda, obim i financijski učinci udjela subjekta u zajedničkim aranžmanima i pridruženim subjektima

36. Subjekt je dužan objaviti:
- (a) za svaki zajednički aranžman i pridruženi subjekat koji su značajni za izvještajni subjekat
 - (i) ime zajedničkog aranžmana ili pridruženog subjekta;
 - (ii) prirodu odnosa subjekta sa tim zajedničkim aranžmanom ili pridruženim subjektom (opisujući, na primjer, prirodu aktivnosti zajedničkog aranžmana ili pridruženog subjekta i to da li su od strateškog značaja za aktivnosti subjekta);
 - (iii) sjedište i pravnu formu zajedničkog aranžmana ili pridruženog subjekta i jurisdikciju u kojoj posluje; i
 - (iv) postotak vlasničkih učešća ili participacijskih udjela koji drži subjekat te, ukoliko se razlikuje od tog postotka, postotak njegovih prava glasa (ako je primjenjivo);
 - (b) za svaki zajednički poduhvat i pridruženi subjekat koji su značajni za izvještajni subjekat
 - (i) da li je ulaganje u taj zajednički poduhvat ili pridruženi subjekat mjerio pomoću metode udjela ili po fer vrijednosti;
 - (ii) sažete financijske informacije o zajedničkom poduhvatu ili pridruženom subjektu uredene članovima UP12. i UP13.; i
 - (iii) ako se zajednički poduhvat ili pridruženi subjekat obračunava pomoću metode udjela, fer vrijednost svog ulaganja u zajednički poduhvat ili pridruženi subjekat, ako postoji kotirana tržišna cijena za to ulaganje;
 - (c) financijske informacije iz člana UP16. o ulaganjima subjekta u zajedničke poduhvate i pridružene subjekte koji zasebno nisu značajni
 - (i) ukupno za sve zajedničke poduhvate koji zasebno nisu značajni;
 - (ii) ukupno za sve pridružene subjekte koji zasebno nisu značajni. Ove objedinjene informacije se objavljuju odvojeno od objedinjenih informacija za zajedničke poduhvate.

37. Investicijski subjekat ne mora izvršiti objavljivanja koja zahtijevaju tačke (b) i (c) člana 36.

38. Subjekt je dužan objaviti i:

- (a) prirodu i obim svih značajnih ograničenja (kao što su ograničenja proistekla iz uslova pozajmljivanja, regulatornih zahtjeva ili obavezujućih sporazuma između ulagača koji dijele kontrolu nad ili značajan uticaj na neki zajednički poduhvat ili pridruženi subjekat) koja se tiču sposobnosti zajedničkih poduhvata ili pridruženih subjekata da prenose sredstva subjektu u vidu novčanih dividendi ili sličnih raspodjela, odnosno da otplate zajmove ili predujmove koje im je subjekat odobrio; i
- (b) kada su financijski izvještaji zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta korišteni kod primjene metode udjela datirani ili se odnose na period koji se razlikuje od datuma ili perioda financijskih izvještaja subjekta,
 - (i) datum završetka izvještajnog perioda financijskih izvještaja tog zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta; i
 - (ii) razloge za korištenje drugačijeg datuma ili perioda;
- (c) nepriznati udio u gubicima zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta, kako za izvještajni period tako i kumulativno, ako je subjekat prestao priznavati svoj udio u gubicima zajedničkog poduhvata, odnosno pridruženog subjekta kada je primjenjivao metodu udjela.

Rizici koji se vezuju uz udjele subjekta u zajedničkim poduhvatima i pridruženim subjektima

39. Subjekt je dužan objaviti:

- (a) obaveze koje je preuzeo u odnosu na svoje zajedničke poduhvate, odvojeno od iznosa drugih preuzetih obaveza kako je uređeno članovima UP17, UP18. i UP19; i
- (b) u skladu sa MRSJS-om 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*, osim kada je vjerovatnoća nastanka gubitka izuzetno mala, potencijalne obaveze nastale u vezi sa udjelima subjekta u zajedničkim poduhvatima ili pridruženim subjektima (uključujući njegov udio u potencijalnim obavezama koje je stvorio zajedno s drugim ulagačima koji uživaju zajedničku kontrolu nad ili značajan uticaj na zajedničke poduhvate ili pridružene subjekte), odvojeno od iznosa drugih potencijalnih obaveza.

Udjeli u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima

40. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućavaju:

- (a) da shvate prirodu i obim njegovih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (članovi 43- 45.); i
- (b) da ocijene prirodu i promjene u rizicima koji se vezuju uz njegove udjele u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (članovi 46- 48.).

41. U informacije koje se zahtijevaju tačkom (b) člana 40. spadaju i informacije o izloženosti subjekta riziku po osnovu povezanosti koju je imao sa strukturiranim subjektima koji nisu konsolidirani u prethodnim periodima (kao što je sponzoriranje strukturiranog subjekta), čak i kada više nema nikakvu povezanost uređenu obavezujućim sporazumom sa danim strukturiranim subjektom na datum izvještavanja.

42. Investicijski subjekat nije dužan izvršiti objavljivanja koja se zahtijevaju članom 40. za strukturirane subjekte koje kontrolira, ali koji nisu konsolidirani i za koje prezentira objavljivanja zahtijevana članovima od 27. do 33.

Priroda udjela

43. Subjekt je dužan objaviti kvalitativne i kvantitativne informacije o svojim udjelima u strukturiranim subjektima koji nisu konsolidirani, uključujući, između ostalog, prirodu, svrhu, veličinu i aktivnosti strukturiranog subjekta te način na koji se taj subjekat financira.

44. Ako je sponzorirao nekonsolidirani strukturirani subjekat za koji ne pruža informacije koje zahtijeva član 46. (jer, primjera radi, nema udjela u njemu na datum izvještavanja), subjekat je dužan objaviti:

- (a) način na koji je utvrdio koje strukturirane subjekte je sponzorirao;
- (b) prihode od tih strukturiranih subjekata tokom izvještajnog perioda, uključujući opis vrsta prezentiranih prihoda; i
- (c) knjigovodstvenu vrijednost (u vrijeme prijenosa) cjelokupne imovine koja je prenesena na te strukturirane subjekte u izvještajnom periodu.

45. Subjekt je informacije koje se zahtijevaju tačkama (b) i (c) člana 44. dužan prezentirati u vidu tabela, osim kada je drugi format prikladniji, i razvrstati svoje aktivnosti sponzoriranja po relevantnim kategorijama (vidjeti članove od UP2. do UP6.).

Vrste rizika

46. Subjekat je dužan pružiti, u vidu tabela ili u drugom formatu ukoliko je on primjereniji, sažeti pregled:
- (a) knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obaveza priznatih u njegovim financijskim izvještajima u vezi sa njegovim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima;
 - (b) linijske stavke u izvještaju o financijskom položaju u kojima su priznati ta imovina i obaveze;
 - (c) vrijednost koja najadekvatnije prikazuje najveću moguću izloženost subjekta gubitku po osnovu njegovih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima, uključujući opis načina na koji je utvrdio tu izloženost. Ako subjekat ne može kvantificirati svoju najveću moguću izloženost gubitku po osnovu svojih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima, mora objaviti tu činjenicu i razloge zašto kvantificiranje nije moguće; i
 - (d) poređenje knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obaveza subjekta koji su povezani s njegovim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima i njegove najveće moguće izloženosti gubitku od tih subjekata;
47. Ako je, u izvještajnom periodu i bez imanja obaveze prema nekom obavezujućem sporazumu da to napravi, pružio financijsku ili drugi vid pomoći nekonsolidiranom strukturiranom subjektu u kojem je ranije imao ili još uvijek ima udio (na primjer, tako što je kupio imovinu strukturiranog subjekta ili instrumente koje je on emitirao), subjekat je dužan objaviti:
- (a) vrstu i iznose pružene pomoći, uključujući situacije kada je pomogao strukturiranom subjektu da osigura financijsku pomoć; i
 - (b) razloge za pružanje te pomoći.
48. Subjekat mora objaviti svaku trenutnu namjeru da pruži financijsku ili drugi vid pomoći nekom nekonsolidiranom strukturiranom subjektu, uključujući namjere da pomogne takvom subjektu osigurati financijsku pomoć. U takve trenutne namjere spadaju i namjere da se pomoć pruži po osnovu obaveze uređene obavezujućim sporazumom i namjere da se ona pruži u uslovima kada to subjekat nije dužan napraviti prema nekom obavezujućem sporazumu.

Vlasnička učešća koja nije moguće kvantificirati

49. Subjekat je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja pomažu da shvate prirodu i obim svih njegovih vlasničkih učešća u drugim subjektima koja nije moguće kvantificirati.
50. U onoj mjeri u kojoj te informacije već nisu pružene u skladu s ovim standardom, subjekat, za svako vlasničko učešće koje nije moguće kvantificirati a koje je značajno za izvještajni subjekat, objavljuje:
- (a) naziv subjekta u kojem ima vlasničko učešće; i
 - (b) prirodu svog vlasničkog učešća u tom subjektu.

Većinski/kontrolni udjeli stečeni s namjerom da se otuđe

51. Subjekat, osim kada se radi o investicijskom subjektu, mora objaviti informacije o svojim udjelima u nekom kontroliranom subjektu ako je, u trenutku nastanka kontrole, imao namjeru otuđiti taj udio i ako to i dalje namjerava napraviti na datum izvještavanja.
52. Moguće su različite situacije u kojima subjekat javnog sektora stekne kontrolu nad drugim subjektom a da ima aktivnu namjeru da otuđi cijeli ili dio svog kontrolnog udjela u doglednoj budućnosti.
53. Zbog svojih širokih nadležnosti za osiguravanje ekonomske dobrobiti dane jurisdikcije, država može intervenirati kako bi spriječila posljedice propadanja nekog subjekta, kao što je financijska institucija. Takve intervencije mogu dovesti do toga da država stekne kontrolu nad drugim subjektom, bez obzira što je ona ne planira zadržati već, radije, namjerava prodati ili na drugi način otuđiti svoj udio u kontroliranom subjektu. Ukoliko se pokaže neophodnim izvršiti restrukturiranje drugog subjekta da bi se omogućilo njegovo otuđenje, to restrukturiranje se može vršiti tokom perioda od jedne ili više godina i država može zadržati neku rezidualnu imovinu ili obaveze na kraju tog procesa. Konsolidacija takvih kontroliranih subjekata za izvještajne periode u kojima kontrola postoji može se značajno odraziti na konsolidirane financijske izvještaje. Sticanje kontrole kao posljedica intervencija radi sprječavanja neuspjeha najčešće se javlja u kontekstu država, ali se može javiti i u slučaju pojedinačnih subjekata javnog sektora.
54. Subjekat javnog sektora može steći kontrolni udio u drugom subjektu, s namjenom da otuđi cijeli ili dio tog udjela, i prilikom

ispunjavanja ciljeva politika vlade. Tako, primjera radi, vlada može naložiti subjektu da stekne određene udjele u drugim subjektima za potrebe preraspodjele.

55. **Subjekat je dužan, za svaki kontrolirani subjekat iz člana 51., u bilješkama objaviti sljedeće informacije:**
- (a) naziv kontroliranog subjekta i opis njegovih ključnih aktivnosti;
 - (b) razloge za sticanje kontrolnog udjela u njemu i faktore koje je uzimao u razmatranje prilikom utvrđivanja postojanja kontrole;
 - (c) učinke konsolidiranja kontroliranog subjekta na konsolidirane financijske izvještaje, uključujući učinke po imovinu, obaveze, prihode, rashode i neto imovinu/kapital; i
 - (d) trenutni status pristupa otuđenju, uključujući očekivanu metodu i rokove za otuđenje.
56. **Objavljivanja koja nalaže član 55. se moraju vršiti na svaki datum izvještavanja dok subjekat ne otuđi kontrolni udio, odnosno dok ne prestane namjeravati da otuđi taj udio. U periodu u kojem otuđi kontrolni udio ili prestane namjeravati da ga otuđi, subjekat je dužan objaviti:**
- (a) činjenicu da je izvršeno otuđenje, odnosno da više ne namjerava otuđiti kontrolni udio; i
 - (b) učinak otuđenja ili promjene namjere da se ono izvrši na konsolidirane financijske izvještaje.
57. **Tamo gdje bi se informacije od značaja za članove 55. ili 56. objavile u sklopu drugih objavljivanja koja nalaže ovaj standard ili drugi MRSJS-ovi, treba uvrstiti unakrsno upućivanje na ta druga objavljivanja.**

Prijelazne odredbe

58. Subjekti se potiču da informacije koje se zahtijevaju ovim standardom pruže prije godišnjih perioda koji počinju na ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Objavljivanje nekih od informacija koje nalaže ovaj standard ne znači da je subjekat dužan ranije postupati prema svim zahtjevima ovog standarda, odnosno ranije početi s primjenom MRSJS-a 34, MRSJS-a 35, MRSJS-a 36 i MRSJS-a 37.
59. Zahtjevi ovog standarda u pogledu objavljivanja ne moraju se primijeniti na bilo koji prikazani period koji počinje prije godišnjeg perioda neposredno prije prvog godišnjeg perioda za koji se primijeni ovaj standard.
60. Zahtjevi članova od 40. do 56. u pogledu objavljivanja i pripadajuća uputstva dana u članovima od UP20. do UP25. ovog standarda ne moraju se primijeniti na bilo koji prikazani period koji počinje prije prvog godišnjeg perioda za koji se primijeni ovaj standard.

Datum stupanja na snagu

- 61. Subjekat 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.
- 61A. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS-ova“, izdanim u aprilu/travnju 2016. godine, brisani su članovi 5. i 6. Subjekat 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, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.
- 61B. MRSJS-om 39 *Primanja zaposlenih*, izdanim u julu/srpnju 2016. godine, izvršene su izmjene i dopune člana 4. Subjekat mora primijeniti te izmjene i dopune 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 i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 39.
- 61C. MRSJS-om 41, izdanim u augustu/kolovozu 2018. godine, izvršene su izmjene i dopune člana 4. 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, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 41.
- 62. Kada subjekat 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.

Uputstva za primjenu

Ovaj Dodatak čini sastavni dio MRSJS-a 38.

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

Objedinjavanje (član 11.)

UP2. Subjekt odlučuje, zavisno od svojih okolnosti, koliko detaljne informacije objaviti kako bi zadovoljio potrebe korisnika za informacijama, koliki naglasak staviti na različite aspekte zahtjeva za objavljivanjem i kako objediniti informacije. Potrebno je iznaći ravnotežu između pretrpavanja financijskih izvještaja suvišnim detaljima koji možda neće biti od pomoći korisnicima financijskih izvještaja i prikrivanja bitnih informacija zbog pretjeranog objedinjavanja.

UP3. Subjekt smije objediniti objavljivanja koja ovaj standard nalaže u odnosu na udjele u sličnim subjektima ako je to objedinjavanje u skladu sa ciljem objavljivanja i zahtjevom iz člana UP4. i ne prikriva informacije koje treba pružiti. On je dužan objaviti na koji način je objedinio svoje udjele u sličnim subjektima.

UP4. Subjekt je dužan odvojeno prezentirati informacije o udjelima u:

- (a) kontroliranim subjektima;
- (b) zajedničkim poduhvatima;
- (c) zajedničkom poslovanju;
- (d) pridruženim subjektima; i
- (e) nekonsolidiranim strukturiranim subjektima.

UP5. Pri odlučivanju da li objediniti informacije, subjekt treba razmotriti kvantitativne i kvalitativne informacije o različitim karakteristikama rizika i koristi od svakog subjekta koji namjerava objediniti te značaj svakog takvog subjekta za izvještajni subjekt. Subjekt objavljivanja mora dati tako da korisnicima financijskih izvještaja jasno objasne prirodu i obim njegovih udjela u drugim subjektima.

UP6. Kao primjeri prikladnog nivoa objedinjavanja unutar kategorija subjekata iz člana UP4. bi mogli poslužiti objedinjavanje:

- (a) prema vrsti aktivnosti (na primjer, subjekti koji se bave istraživanjem i razvojem, subjekti koji se bave sekuritizacijom potraživanja po karticama po principu revolving kredita);
- (b) po privrednim granama; i
- (c) prema geografskom području (na primjer, državi ili regiji).

Udjeli u drugim subjektima

UP7. Udio u drugom subjektu se odnosi na povezanost, po osnovu obavezujućih sporazuma ili na drugi način, koja izvještajni subjekt izlaže promjenjivosti koristi od učinaka tog drugog subjekta. Razmatranje poslovne namjene i ustroja drugog subjekta može pomoći izvještajnom subjektu pri procjeni toga da li ima udio u tom subjektu i, prema tome, da li je dužan izvršiti objavljivanja propisana ovim standardom. Ta procjena mora uključivati i razmatranje rizika koje je predviđeno da drugi subjekt stvori i rizika koje je predviđeno da prenese na izvještajni subjekt i druge strane.

UP8. Izvještajni subjekt je, u pravilu, izložen promjenjivosti koristi od učinaka drugog subjekta kroz držanje instrumenata (kao što su vlasnički ili dužnički instrumenti koje je emitirao taj drugi subjekt) ili po osnovu drugog vida povezanosti koja za sobom povlači promjenjivost. Pretpostavimo, na primjer, da strukturirani subjekt posjeduje kreditni portfelj. On pribavlja kreditnu izvedenicu/swap od drugog subjekta (izvještajnog subjekta) kako bi se zaštitio od izostanka plaćanja kamate i glavnice po kreditima. Izvještajni subjekt na taj način ostvaruje povezanost koja ga izlaže promjenjivosti koristi od učinaka strukturiranog subjekta jer kreditna izvedenica za sobom povlači varijabilnost koristi, u vidu prinosa, od strukturiranog subjekta.

UP9. Za određene instrumente je predviđeno da rizik sa izvještajnog subjekta prenesu na drugi subjekt. Takvi instrumenti stvaraju varijabilnost koristi za drugi subjekt, ali, u pravilu, ne izlažu izvještajni subjekt varijabilnosti koristi od učinaka tog drugog subjekta. Pretpostavimo, na primjer, da je strukturirani subjekt osnovan da bi pružio prilike za ulaganje ulagačima koji se žele izložiti kreditnom riziku Subjekta Z (koji nije povezana strana ni jedne od strana u tom aranžmanu). Strukturirani subjekt stiče financijska sredstva tako što tim ulagačima izdaje zapise vezane za kreditni rizik Subjekta Z (kreditne zapise) i koristi tako ostvarene prinose za ulaganja u portfelj nerizične financijske imovine. Strukturirani subjekt se kroz sklapanje ugovora o

kreditnoj izvedenici za slučaj izostanka otplate kredita s drugom ugovornom stranom izlože kreditnom riziku Subjekta Z. Tom kreditnom izvedenicom kreditni rizik Subjekta Z se prenosi na strukturirani subjekat u zamjenu za naknadu koju plaća druga strana u izvedenici. Ulagачi u strukturirani subjekat primaju veće koristi koje uključuju kako prinos strukturiranog subjekta od njegovog portfelja imovine tako i naknadu po kreditnoj izvedenici. Druga strana u toj izvedenici nema povezanost sa strukturiranim subjektom koja bi je izložila varijabilnosti koristi od učinaka tog subjekta jer kreditna izvedenica prenosi varijabilnost na strukturirani subjekat umjesto da apsorbira promjenjivost koristi od njega.

Sažete financijske informacije za kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte (članovi 19. i 36.)

- UP10. Za svaki kontrolirani subjekat koji ima manjinske udjele koji su značajni za izvještajni subjekat, subjekat treba objaviti:
- (a) dividende ili slične raspodjele isplaćene vlasnicima manjinskih udjela; i
 - (b) sažete financijske informacije o imovini, obavezama, suficitu ili deficitu te novčanim tokovima kontroliranog subjekta koje korisnicima omogućavaju da shvate udio manjinskih udjela u aktivnostima i novčanim tokovima ekonomskog subjekta. To može uključivati, između ostalih, informacije o kratkotrajnoj imovini, dugotrajnoj imovini, kratkoročnim obavezama, dugoročnim obavezama, prihodima te suficitu ili deficitu.
- UP11. Sažete financijske informacije koje zahtijeva tačka (b) člana UP10. obavezno se navode u vrijednostima prije eliminacija unutar subjekta.
- UP12. Za svaki zajednički poduhvat i pridruženi subjekat koji je značajan za izvještajni subjekat, subjekat je dužan objaviti:
- (a) dividende ili slične raspodjele primljene od zajedničkog poduhvata, odnosno pridruženog subjekta; i
 - (b) sažete financijske informacije za zajednički poduhvat ili pridruženi subjekat (vidjeti članove UP14. i UP15.), uključujući, između ostalih, informacije o:
 - (i) kratkotrajnoj imovini;
 - (ii) dugotrajnoj imovini;
 - (iii) kratkoročnim obavezama;
 - (iv) dugoročnim obavezama;
 - (v) prihodima;
 - (vi) rashodima po osnovu oporezivanja;
 - (vii) dobitku ili gubitku prije oporezivanja priznatom po otuđenju imovine, odnosno izmirenju obaveza koje se mogu pripisati prestanku poslovanja; i o
 - (viii) suficitu ili deficitu.
- UP13. Pored sažetih financijskih informacija koje se zahtijevaju članom UP12., za svaki zajednički poduhvat koji je značajan za izvještajni subjekat, subjekat objavljuje i vrijednosti:
- (a) novca i ekvivalenata novca iz stavke (i) tačke (b) člana UP12.;
 - (b) kratkoročnih financijskih obaveza (bez poreza i prijenosa dugovanja, otplata dugovanja u sklopu transakcija razmjene i rezerviranja) iz stavke (iii) tačke (b) člana UP12.;
 - (c) dugoročnih financijskih obaveza (bez poreza i prijenosa dugovanja, otplata dugovanja u sklopu transakcija razmjene i rezerviranja) iz stavke (iv) tačke (b) člana UP12.;
 - (d) amortizacije i deprecijacije;
 - (e) prihoda od kamata;
 - (f) rashoda po osnovu kamata; i
 - (g) rashoda po osnovu poreza na dobit.
- UP14. Sažete financijske informacije koje se prezentiraju u skladu sa članovima UP12. i UP13. moraju biti oni iznosi koji su uvršteni u financijske izvještaje danog zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta izrađene prema MRSJS-ovima (a ne udio subjekta u tim iznosima). Ako subjekat svoj udio u zajedničkom poduhvatu ili pridruženom subjektu obračunava pomoću metode udjela:
- (a) iznosi iz financijskih izvještaja zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta izrađenih prema MRSJS-ovima moraju

se uskladiti tako da odraze usklađivanja koja je subjekat vršio kada je primjenjivao metodu udjela, kao što su usklađivanja fer vrijednosti izvršena u trenutku sticanja i usklađivanja za razlike u računovodstvenim politikama;

- (b) subjekat mora osigurati svođenje prezentiranih sažetih financijskih informacija na knjigovodstvenu vrijednost svog udjela u zajedničkom poduhvatu ili pridruženom subjektu.

UP15. Subjektat smije prikazati sažete financijske informacije koje se zahtijevaju članovima UP12. i UP13. na osnovu financijskih izvještaja zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta ako:

- (a) subjekat mjeri svoj udio u zajedničkom poduhvatu ili pridruženom subjektu po fer vrijednosti u skladu sa MRSJS-om 36; a
- (b) zajednički poduhvat ili pridruženi subjekat ne izrađuje financijske izvještaje prema MRSJS-ovima i njihova izrada na toj osnovi ne bi bila izvodiva ili bi iziskivala neopravdane troškove.

U tom slučaju, subjekat mora objaviti osnovu korištenu kod izrade sažetih financijskih informacija.

UP16. Subjektat je dužan objaviti, u ukupnom iznosu, knjigovodstvenu vrijednost svojih udjela u svim zajedničkim poduhvatima ili pridruženim subjektima koji zasebno nisu značajni i koje obračunava pomoću metode udjela. On odvojeno objavljuje ukupni iznos svojih udjela u sljedećim stavkama tih zajedničkih poduhvata ili pridruženih subjekata:

- (a) prihodima;
- (b) rashodu po osnovu oporezivanja;
- (c) dobitku ili gubitku prije oporezivanja priznatom po otuđenju imovine ili izmirenju obaveza koje se mogu pripisati prestanku poslovanja;
- (d) suficitu ili deficitu.
- (e) Subjektat navedene informacije objavljuje odvojeno za zajedničke poduhvate i za pridružene subjekte.

Preuzete obaveze za zajedničke poduhvate (tačka a. člana 39.)

UP17. Subjektat mora objaviti ukupne obaveze koje je preuzeo, ali nije priznao na datum izvještavanja (uključujući svoj udio u obavezama koje je preuzeo skupa sa drugim ulagačima koji uživaju zajedničku kontrolu nad zajedničkim poduhvatom) i koje se odnose na njegove udjele u zajedničkim poduhvatima. Preuzete obaveze su obaveze zbog kojih u budućnosti može doći do odliva novca ili drugih resursa.

UP18. U nepriznate preuzete obaveze zbog kojih u budućnosti može doći do odliva novca ili drugih resursa spadaju:

- (a) nepriznate preuzete obaveze uplate financijskih sredstava ili unosa resursa proistekle iz, primjera radi,
 - (i) ugovora o osnivanju ili sticanju zajedničkog poduhvata (prema kojem je subjekat dužan, na primjer, uplatiti novac u naznačenom roku);
 - (ii) projekata zajedničkog poduhvata koji zahtijevaju veliki kapital;
 - (iii) безусловnih obaveza kupovine, što obuhvata nabavku opreme, zaliha ili usluga koje se subjekat obavezao kupiti od ili u ime zajedničkog poduhvata;
 - (iv) nepriznatih preuzetih obaveza davanja zajma ili drugog vida financijske pomoći zajedničkom poduhvatu;
 - (v) nepriznatih preuzetih obaveza unosa resursa, kao što su imovina ili usluge, u zajednički poduhvat; i
 - (vi) drugih neopozivih preuzetih obaveza koje se odnose na zajednički poduhvat;
- (b) nepriznate preuzete obaveze sticanja vlasničkog učešća druge strane (ili dijela tog vlasničkog učešća) u zajedničkom poduhvatu u slučaju nastanka ili izostanka nekog budućeg događaja.

UP19. Zahtjevima i primjerima iz članova UP17. i UP18. se ilustriraju neke od vrsta objavljivanja koja nalaže član 27. MRSJS-a 20 *Objavljivanje o povezanim stranama.*

Udjeli u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (članovi od 40. do 48.)

Strukturirani subjekti

UP20. Strukturiran subjekat je subjekat ustrojen tako da konvencionalni načini na koje se kontrolira neki subjekat ne predstavljaju prevladavajuće faktore kod odlučivanja o tome ko kontrolira subjekat. U slučaju odjela ili ministarstva, kod kojih su administrativne postavke ili pravni propisi često prevladavajući faktori pri odlučivanju o tome ko kontrolira subjekat, strukturirani subjekat je subjekat ustrojen tako da administrativne postavke i pravni propisi ne predstavljaju prevladavajuće faktore kod odlučivanja o tome ko ga kontrolira. Kada je riječ o subjektima kod kojih su prava glasa ili slična prava uobičajeno prevladavajući faktori kod odlučivanja o tome ko ih kontrolira (što može biti slučaj sa određenim subjektima čiji ciljevi se tiču sticanja dobiti), strukturirani subjekat je subjekat koji je ustrojen tako da prava glasa ili slična prava ne predstavljaju prevladavajuće faktore kod odlučivanja o tome ko ima kontrolu nad subjektom. Iako subjekti javnog sektora često sklapaju obavezujuće sporazume između sebe, ti sporazumi, u pravilu, nisu prevladavajući faktori kod odlučivanja o tome ko kontrolira subjekat. U skladu s tim, korištenje obavezujućeg sporazuma da se utvrde relevantne aktivnosti subjekta može ukazivati na postojanje strukturiranog subjekta. Zavisno od konteksta, strukturirani subjekat može biti (a) subjekat većina čijih aktivnosti su unaprijed određene i čije relevantne aktivnosti imaju ograničeni djelokrug i usmjeravaju se kroz obavezujuće sporazume ili (ii) subjekat kod kojeg se prava glasa odnose isključivo na administrativne poslove i čije relevantne aktivnosti se usmjeravaju kroz obavezujuće sporazume.

UP21. Strukturirani subjekat često ima neka ili sva sljedeća obilježja ili svojstva:

- (a) ograničene aktivnosti;
- (b) uzak i strogo definiran cilj, kao što je provođenje aktivnosti istraživanja i razvoja, osiguravanja izvora kapitala ili finansijskih sredstava za subjekat ili pružanje prilika za ulaganje ulagačima kroz prijenos rizika i nagrada povezanih s imovinom strukturiranog subjekta;
- (c) nedovoljna neto imovina/kapital da bi strukturirani subjekat mogao financirati svoje aktivnosti bez podređene finansijske pomoći; i
- (d) osiguravanje financiranja za ulagače u vidu većeg broja ugovorno vezanih instrumenata kojima se stvaraju koncentracije kreditnog ili drugih rizika (tranši).

UP22. U primjere subjekata koji se smatraju strukturiranim subjektima spadaju:

- (a) partnerstvo između vlasti i subjekta privatnog sektora koje ne predstavlja zajednički poduhvat, tačnije partnerstvo koje se ustanovljava i usmjerava kroz obavezujuće sporazume;
- (b) zasebni subjekti za sekjuritizaciju;
- (c) financiranje osigurano imovinom; i
- (d) određeni investicijski fondovi.

UP23. Činjenica da vlada financira drugi subjekat, sama po sebi, ne čini taj subjekat strukturiranim subjektom. Slično tome, subjekat koji se kontrolira pravima glasa neće biti strukturirani subjekat samo zato što je, primjera radi, primio sredstva od trećih strana nakon restrukturiranja.

Priroda rizika po osnovu udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (članovi 46, 47. i 48.)

UP24. Pored informacija koje zahtijevaju članovi 46, 47. i 48, subjekat je dužan objaviti i dodatne informacije potrebne za ispunjenje cilja objavljivanja iz tačke (b) člana 40.

UP25. U primjere dodatnih informacija koje bi, zavisno od okolnosti, mogle biti relevantne za procjenu rizika kojima je subjekat izložen kada ima udio u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu spadaju:

- (a) uslovi sporazuma koji bi mogli nalogati subjektu da pruži finansijsku pomoć nekonsolidiranom strukturiranom subjektu (poput sporazuma o održavanju likvidnosti ili kreditne sposobnosti povezani s obavezom da se kupi imovina strukturiranog subjekta ili da mu se pruži finansijska pomoć), uključujući
 - (i) opis događaja ili okolnosti koji bi izvještajni subjekat mogli izložiti gubitku;
 - (ii) postojanje uslova koji mogu ograničiti obavezu;

- (iii) postojanje drugih strana koje osiguravaju financijsku pomoć i, ako one postoje, kako su obaveze izvještajnog subjekta rangirane u odnosu na obaveze tih drugih strana;
- (b) gubici subjekta u izvještajnom periodu po osnovu njegovih udjela u nekonsolidiranim strukturanim subjektima;
- (c) vrste prihoda koje je subjekat ostvario u izvještajnom periodu od svojih udjela u nekonsolidiranim strukturanim subjektima;
- (d) da li je subjekat dužan pokriti gubitke nekog nekonsolidiranog strukturiranog subjekta prije drugih strana, najviši mogući iznosi takvih gubitaka za subjekat i (ako je značajno) rangiranje iznosa potencijalnih gubitaka koje snose strane čiji udjeli su rangirani niže od udjela subjekta u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu;
- (e) informacije o eventualnim sporazumima o održavanju likvidnosti, davanju garancija ili drugim preuzetim obavezama u odnosu na treće strane koje mogu uticati na fer vrijednost udjela subjekta u nekonsolidiranim strukturanim subjektima ili na rizike povezane s tim udjelima;
- (f) sve poteškoće s kojima se nekonsolidirani strukturirani subjekat suočio u kontekstu osiguravanja financijskih sredstava za svoje aktivnosti tokom izvještajnog perioda;
- (g) u odnosu na financiranje nekonsolidiranog strukturiranog subjekta, vidove financiranja (kao što su komercijalni zapisi ili srednjoročne obveznice) i njihov ponderirani prosječni vijek trajanja. Te informacije mogu uključivati i analizu dospjeća imovine i izvora financiranja strukturiranog subjekta ako on ima dugotrajnu imovinu koja se financira iz kratkoročnih izvora.

Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

[Brisano.]

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 38 Objavljivanje udjela u drugim subjektima.

Cilj

- OZ1. Ove Osnove za donošenje zaključaka daju rezime razmatranja *IPSASB*-a kod donošenja zaključaka iz MRSJS-a 38. S obzirom da je ovaj standard izrađen na osnovu MSFI-ja 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* (izvorno objavljenog 2011. godine, uključujući naknadne izmjene i dopune završno sa 31. decembrom/prosincom 2014. godine), koji je izdao *IASB*, u Osnovama za donošenje zaključaka se izdvajaju samo one oblasti u kojima MRSJS 38 odstupa od osnovnih zahtjeva MSFI-ja 12.

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. 52 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* se zasnivao na MSFI-ju 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*, uz uvažavanje relevantnih preinaka koje su za potrebe javnog sektora izvršene na zahtjevima u pogledu objavljivanja iz MRSJS-a 6 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS-a 7 *Ulaganja u pridružene subjekte* i MRSJS-a 8 *Udjeli u zajedničkim poduhvatima*. U januaru/siječnju 2015. godine, *IPSASB* je objavio pet (5) novih MRSJS-ova, uključujući MRSJS 38, koji su zamijenili MRSJS 6, MRSJS 7 i MRSJS 8.

Značajne prosudbe i pretpostavke (članovi 12, 13. i 14.)

- OZ3. *IPSASB* je evidentirao da tačka 7. MSFI-ja 12 nalaže subjektima da objave informacije o značajnim prosudbama i pretpostavkama koje su napravili prilikom utvrđivanja prirode svojih udjela u drugim subjektima (kao što su kontrola, zajednička kontrola ili značajan uticaj). Iako se slažu da korisnicima trebaju informacije o tome kako su subjekti došli do tih prosudbi, *IPSASB* napominje da se može pokazati neophodnim da subjekat javnog sektora donese veliki broj prosudbi i pretpostavki u odnosu na određene subjekte i da bi objavljivanje takvih prosudbi i pretpostavki te promjena u njima od jednog do drugog perioda moglo rezultirati davanjem nepotrebnih detalja. *IPSASB* je konstatirao i to da se, u javnom sektoru, kod donošenja odluka o izvještajnom subjektu u obzir mogu uzimati i okviri koji su izrađeni u vezi s drugim stranama, poput zakonodavnih tijela ili nadzornih odbora. Procjene donesene u kontekstu klasificiranja određenih vrsta subjekata kao kontroliranih subjekata, subjekata pod zajedničkom kontrolom ili subjekata predmeta značajnog uticaja bi se mogle naći i u javnim dokumentima koji nisu financijski izvještaji. U skladu s tim, *IPSASB* se usaglasio da od subjekata traže da metodologiju koju su koristili kako bi utvrdili da li postoje kontrola, zajednička kontrola nad aranžmanom ili značajan uticaj objave bilo direktno u financijskim izvještajima ili da se u tim izvještajima pozovu na druge javno dostupne dokumente.

Definicija strukturiranog subjekta (član 7. i članovi od UP20. do UP23.)

- OZ4. *IPSASB* je zapazio da se u definiciji „strukturiranog subjekta“ iz MSFI-ja 12 težište stavlja na prava glasa ili slična prava, koja se rjeđe javljaju ili su manje značajna u javnom nego u privatnom sektoru. Bez obzira na to, složili su se da u definiciju strukturiranog subjekta ipak treba uvrstiti i prava glasa ili slična prava jer ona mogu predstavljati prevladavajući način na koji subjekti javnog sektora ustanovljuju kontrolu nad drugim subjektima. *IPSASB* je odlučio preinačiti definiciju strukturiranog subjekta kako bi podcrtali da se takvi subjekti pojavljuju onda kada konvencionalni načini na koje se kontrolira neki subjekat ne predstavljaju prevladavajuće faktore kod odlučivanja ko ima kontrolu nad subjektom i obuhvatili širi spektar okolnosti koje se javljaju u javnom sektoru.
- OZ5. *IPSASB* je prepoznao administrativne postavke i pravne propise (zakonodavstvo) kao uobičajene načine za utvrđivanje postojanja kontrole kod velikog broja subjekata javnog sektora. U skladu s tim, zauzeli su stav da se pod „sličnim pravima“ iz definicije strukturiranog subjekta podrazumijevaju i administrativne postavke i pravni propisi te, shodno tome, u prednacrtu standarda predložili da se subjekti kod kojih administrativne postavke i pravni propisi predstavljaju prevladavajuće faktore pri utvrđivanju postojanja kontrole ne smatraju strukturiranim subjektima. *IPSASB* smatra objavljivanja koja se zahtijevaju za strukturirane subjekte prikladnima, ali, da bi bila korisna, moraju se usredsrijediti na ograničenu klasu subjekata (dosljedno onome što je *IASB* namjeravao postići zahtjevima koji se tiču subjekata koji primjenjuju MSFI 12).

OZ6. U nekim od komentara na Prednacrt br. 52 je izražena zabrinutost da bi definicija strukturiranog subjekta mogla biti protumačena kao da sugerira da subjekat posluje ne protuzakonit ili neovlašten način. *IPSASB* je konstatirao da im to nije bila namjena i ponovo razmotrio definiciju strukturiranih subjekata kako bi utvrdili da li su potrebna dodatna pojašnjenja. Procijenili su da ta definicija ne sugerira da strukturirani subjekti ne bi bili dužni postupati u skladu sa relevantnim propisima, odnosno administrativnim postavkama već, radije, ostavlja prostora za eventualnu manju grupu subjekata koji su uspostavljeni prema drugačijim postavkama od onih koje se uobičajeno koriste za ustanovljavanje sličnih subjekata.

Investicijski subjekti (članovi od 27. do 34.)

OZ7. *IPSASB* je razmatrao objavljivanja koja MSFI 12 zahtijeva od investicijskih subjekata i zaključili su da su ta objavljivanja čak naročito primjerena za kontekst javnog sektora. Konstatirali su da bi, na osnovu zahtjeva MRSJS-a 35, većina subjekata javnog sektora koji imaju investicijske subjekte bili dužni izvršiti ta objavljivanja.

OZ8. *IPSASB* je razmatrao i to da li od neinvesticijskih subjekata koji imaju kontrolu i koji investicijske subjekte obračunavaju po fer vrijednosti tražiti da vrše bilo kakva dodatna objavljivanja. Procijenili su da su objavljivanja koja se traže u odnosu na investicijske subjekte primjerena i da ih treba uvrstiti i u konsolidirane financijske izvještaje subjekata koji imaju kontrolu i investicijske subjekte.

Vlasnička učešća koja se ne mogu kvantificirati (članovi 49. i 50.)

OZ9. Djelokrug MRSJS-a 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate* je ograničen na „vlasnička učešća koja je moguće kvantificirati“. *IPSASB* je primijetio da su u komentarima na prednacrt izrazili podršku za taj prijedlog, ali je ipak smatrao da bi bilo primjereno objavljivati i informacije o vlasničkim učešćima subjekata koja nije moguće kvantificirati pa su se usaglasili u ovom standardu zahtijevati i objavljivanje informacija o takvim učešćima.

Kontrolni udjeli stečeni s namjerom da se otuđe (članovi od 50. do 57.)

OZ10. U nekim od komentara na Prednacrt br. 52 je predloženo da *IPSASB* zahtijeva i objavljivanja o privremenoj kontroli (bilo tako što će izraditi standard zasnovan na MSFI-ju 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* ili tako što će zahtjev za takvim objavljivanjima ugraditi u ovaj standard). *IPSASB* je razmotrio i odbacio ideju da se traži objavljivanje informacija o svim kontroliranim ulaganjima koja su namijenjena prodaji, smatrajući takva objavljivanja preširokim. Oni su se, ipak, složili da bi određena objavljivanja o kontrolnim udjelima koji se drže na ograničeno vrijeme mogla biti interesantna korisnicima. Smatrali su, primjera radi, da bi korisnici bili zainteresirani za informacije o intervencijama u cilju sprječavanja posljedica propadanja subjekata ili o sticanju subjekata koji će potom biti preraspoređeni u funkciji ostvarenja ciljeva javnih politika. *IPSASB* se usaglasio da im je cilj zahtijevati objavljivanja informacija o kontrolnim udjelima u uslovima postojanja aktivne namjere da se ti udjeli otuđe kako u trenutku sticanja tako i na datum izvještavanja.

OZ11. Prilikom razmatranja toga koje informacije treba objaviti, *IPSASB* se složio da zahtjevi u pogledu objavljivanja trebaju po svojoj prirodi biti uopćeni. Prepoznali su da se kontrolni udjeli mogu sticati, odnosno otuđivati u širokom spektru različitih okolnosti (na primjer, oni bi se mogli steći po osnovu davanja garancija). Pored toga, subjekti bi mogli htjeti da pruže informacije o transakcijama ili događajima iz kojih nastaju takvi kontrolni udjeli a *IPSASB* nije želio nepotrebno precizirati koje vrste informacija treba pružiti. U skladu s tim, usaglasili su se da nalože objavljivanje informacija koje će korisnicima pomoći da shvate učinke konsolidiranja takvih kontrolnih udjela na konsolidirane financijske izvještaje tako što opisuju učinke koje ono ima na glavne aspekte tih financijskih izvještaja.

OZ12. *IPSASB* je uvažio činjenicu da bi se očekivani način otuđenja mogao preispitivati na datum izvještavanja i da bi se planovi u tom pogledu mogli mijenjati od jednog do drugog perioda. Uvažili su i to da bi se otuđenje moglo provoditi u fazama. U skladu s tim, usaglasili su se da traže objavljivanje „trenutnog statusa pristupa otuđenju“.

OZ13. *IPSASB* je razmatrao da li objavljivanja ograničiti na situacije kada se za kontrolu očekivalo da postoji određeni period, poput jedne ili dvije godine. Odlučili su se da ne navode konkretan rok. Procijenili su da će ograničavanje objavljivanja na kontrolne subjekte i situacije kada još uvijek postoji aktivna namjera da se udjeli otuđe voditi objavljivanju korisnih informacija a da se, pri tome, svi koji čitaju izvještaje ne opterećuju pretjeranim detaljima.

Izmjene MRSJS-a 38 proistekle iz dokumenta *IPSASB*-a „Primjenjivost MRSJS-ova“, izdanog u aprilu/travnju 2016. godine

OZ14. *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.

Poređenje s MSFI-jem 12

MRSJS 38 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* je najvećim dijelom izrađen na osnovu MSFI-ja 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* (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 12 ovdje su zamijenjena upućivanjima na MRSJS-ove koji se bave financijskim instrumentima.

U nastavku teksta su dane glavne razlike između MRSJS-a 38 i MSFI-ja 12.

- MRSJS 38 se, u određenim slučajevima, služi drugačijom terminologijom od MSFI-ja 12. Najznačajniji primjeri toga su upotreba pojmova „neto imovina/kapital“, „ekonomski subjekat“, „subjekat koji ima kontrolu“, „kontrolirani subjekat“ i „prihod“, čiji ekvivalenti u MSFI-ju 12 su „kapital“, „grupa“, „matrica“, „zavisni subjekat“ i „dohodak“.
- Definicija strukturiranog subjekta u MRSJS-u 38 uvažava različite načine na koje je u javnom sektoru moguće steći kontrolu.
- MRSJS 38 nalaže da subjekti koji imaju kontrolu nad investicijskim subjektom a koji sami nisu investicijski subjekti objave informacije o nekonsolidiranim investicijskim subjektima. MSFI 12 ne zahtijeva takva objavljivanja od subjekata koji imaju kontrolu nad investicijskim subjektom a sami nisu investicijski subjekat jer MSFI 10 nalaže takvim subjektima koji imaju kontrolu da konsolidiraju investicijske subjekte koje kontroliraju.
- MRSJS 38 zahtijeva objavljivanje informacija o vlasničkim učešćima koja nije moguće kvantificirati. MSFI 12 ne uređuje takva objavljivanja.
- MRSJS 38 nalaže objavljivanje informacija o udjelima u subjektima koji su stečeni s namjerom da se otuđe i koji se i dalje drže za potrebe otuđenja. MSFI 12 ne propisuje takva objavljivanja, ali MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* zahtijeva objavljivanja o dugotrajnoj imovini namijenjenoj prodaji.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 38 Objavljivanje udjela u drugim subjektima, 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 38 Objavljivanje udjela u drugim subjektima, 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 38 Objavljivanje udjela u drugim subjektima, 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 38 Objavljivanje udjela u drugim subjektima, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 38 Objavljivanje udjela u drugim subjektima, izdanje 2022. godina* © 2025. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 38, Disclosure of Interests in Other Entities, 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