

MRSJS 34 – ODVOJENI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

Zahvale i napomene

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) je najvećim dijelom izrađen na osnovu Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 27 *Odvojeni financijski izvještaji*, kojeg je objavio International Accounting Standards Board – IASB. Izvodi iz MRS 27 su korišteni 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)s dozvolom Fondacije *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 34 – ODVOJENI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

SADRŽAJ

	tačka
Cilj	1.
Djelokrug.....	2-5.
Definicije pojmova.....	6-10.
Izrada odvojenih financijskih izvještaja	11-18.
Objavljivanja	19-23.
Prijelazne odredbe.....	24-31.
Datum stupanja na snagu.....	32-33.
Povlačenje iz upotrebe i zamjena MRSJS 6 (izdanja iz decembra/prosinca 2006. godine)	34.
Osnove za donošenje zaključaka	
Poređenje s MRS 27 (izdanjem izmijenjenim i dopunjenim 2011. godine)	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 34 *Odvojeni financijski izvještaji* predstavljen je kroz tačke od 1. do 34. Sve tačke imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 34 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 navedena izričita uputstva.

Cilj

1. Cilj ovog standarda je da propiše zahtjeve računovodstvenog iskazivanja i objavljivanja ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte kada subjekat priprema odvojene financijske izvještaje.

Djelokrug

2. Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje u skladu sa računovodstvom na obračunskoj osnovi ovaj standard treba primijeniti za računovodstveno obuhvatanje ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte kada odabere ili je, u skladu s regulativom, dužan prezentirati odvojene financijske izvještaje.
3. Ovaj standard ne propisuje koji subjekti su dužni pripremati odvojene financijske izvještaje. On se primjenjuje kada subjekat sastavlja odvojene financijske izvještaje koji su u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (skr. MRSJS).
4. [Izbrisano.]
5. [Izbrisano.]

Definicije pojmova

6. Sljedeći pojmovi se u ovom standardu koriste u ispred naznačenim značenjima.

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji ekonomskog subjekta u kojima se imovina, obaveze, neto imovina/kapital, prihodi, rashodi i novčani tokovi subjekta koji ima kontrolu i subjekata koje isti kontrolira prezentiraju kao izvještaji jedinstvenog ekonomskog subjekta.

Odvojeni financijski izvještaji su izvještaji koje prezentira subjekt i u kojima može odabrati, uz uvažavanje zahtjeva iz ovog standarda, da svoja ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte računovodstveno obuhvati po trošku, u skladu sa MRSJS 41 *Financijski instrumenti*, ili primjenom metode udjela kako je opisano u MRSJS 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS se u ovom standardu koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*. Definicije sljedećih pojmova su navedene u MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*, MRSJS 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate* ili u MRSJS 37 *Zajednički aranžmani*: pridruženi subjekat, kontrola, kontrolirani subjekat, subjekat koji ima kontrolu, ekonomski subjekat, metoda udjela, investicijski subjekat, zajednička kontrola, zajedničko poslovanje, zajednički poduhvat, učesnik u zajedničkom poduhvatu i značajan utjecaj.

7. Odvojeni financijski izvještaji su izvještaji koji se prezentiraju kao dodatak konsolidiranim financijskim izvještajima, odnosno kao dodatak financijskim izvještajima ulagača koji nema kontroliranih subjekata, ali ima ulaganja u pridružene subjekte ili zajedničke poduhvate, u kojima MRSJS 36 nalaže da se ta ulaganja u pridružene subjekte ili zajedničke poduhvate računovodstveno iskažu primjenom metode udjela, osim u okolnostima opisanim u tačkama 9. i 10.
8. Financijski izvještaji subjekta koji nema kontroliranih subjekata, pridruženih subjekata niti udjela kao učesnik u zajedničkom poduhvatu nisu odvojeni financijski izvještaji.
9. Subjekt koji je oslobođen od obaveze konsolidacije u skladu sa tačkom 5. MRSJS 35 ili od primjene metode udjela u skladu sa tačkom 23. MRSJS 36 može prezentirati odvojene financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje.
10. Investicijski subjekt koji je, tokom tekućeg perioda i svih prezentiranih uporednih perioda, dužan mjeriti svoja ulaganja u svim subjektima koje kontrolira po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit u skladu sa tačkom 56. MRSJS 35, prezentira odvojene financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje.

Izrada odvojenih financijskih izvještaja

11. Odvojeni financijski izvještaji se pripremaju u skladu sa svim primjenjivim MRSJS, osim u slučajevima navedenim u tački 12.
12. Kada priprema odvojene financijske izvještaje, subjekat je slična ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte dužan obračunati:
 - (a) po trošku;
 - (b) u skladu sa MRSJS 41; ili

(c) primjenom metode udjela kako je opisano u MRSJS 36.

13. Ako, shodno tački 24. u MRSJS 36, odabere da svoja ulaganja u pridružene subjekte ili zajedničke poduhvate mjeri po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit u skladu sa MRSJS 41, subjekat je dužan ta ulaganja obračunati na isti način i u svojim odvojenim finansijskim izvještajima.
14. Ako je subjekat koji ima kontrolu, shodno tački 56. u MRSJS 35, dužan mjeriti svoje ulaganje u kontrolirani subjekat po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit u skladu sa MRSJS 29 (ili MRSJS 41 kada subjekat primjenjuje taj standard), to ulaganje mora obračunati na isti način i u svojim odvojenim finansijskim izvještajima. Subjekt koji ima kontrolu a koji sam nije investicijski subjekat svoja ulaganja u kontrolirane investicijske subjekte u svojim odvojenim finansijskim izvještajima treba mjeriti u skladu sa tačkom 12.
15. Kada subjekat koji ima kontrolu prestane biti investicijski subjekat ili to postane, dužan je tu promjenu statusa obračunati od datuma njenog nastanka na sljedeći način:
- (a) kada subjekat prestane biti investicijski subjekat, svoje ulaganje u kontrolirani subjekat treba obračunati u skladu sa tačkom 12. Datumom promjene statusa se smatra pretpostavljeni datum stjecanja. Fer vrijednost kontroliranog subjekta na pretpostavljeni datum stjecanja predstavlja prenesenu pretpostavljenu naknadu prilikom obračunavanja tog ulaganja u skladu sa tačkom 12;
 - (b) kada subjekat postane investicijski subjekat, svoje ulaganje u kontrolirani subjekat treba obračunati po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit u skladu sa MRSJS 41. Razlika između prethodne knjigovodstvene vrijednosti kontroliranog subjekta i njegove fer vrijednosti na datum promjene statusa ulagača se priznaje kao dobitak ili gubitak u suficitu ili deficitu. S kumulativnim iznosom svakog dobitka ili gubitka koji je za te kontrolirane subjekte prethodno priznavan direktno u neto imovini/kapitalu treba postupati kao da je investicijski subjekat te kontrolirane subjekte otudio na datum promjene statusa.
16. Dividende ili slične raspodjele kontroliranog subjekta, zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta se priznaju u odvojenim finansijskim izvještajima subjekta kada se ustanovi njegovo pravo da primi te dividende ili slične raspodjele. Dividende ili slična raspodjela se priznaju u suficit ili deficit, osim kada subjekat odluči da primjenjuje metodu udjela, u kom slučaju se dividende ili slične raspodjele priznaju kao umanjenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja.
17. Kada subjekat koji ima kontrolu reorganizira strukturu svog ekonomskog subjekta kroz osnivanje novog subjekta kojeg kontrolira na način koji zadovoljava sljedeće kriterije:
- (a) novi subjekat koji ima kontrolu stječe kontrolu nad subjektom koji je izvorno imao kontrolu (i) emitiranjem vlasničkih instrumenata u zamjenu za postojeće vlasničke instrumente subjekta koji je izvorno imao kontrolu ili (ii) putem nekog drugog mehanizma koji za rezultat daje da novi subjekat koji ima kontrolu drži vlasničko učešće u subjektu koji je izvorno imao kontrolu;
 - (b) imovina i obaveze novog ekonomskog subjekta i izvornog ekonomskog subjekta su jednake neposredno prije i poslije opisane reorganizacije; i
 - (c) vlasnici subjekta koji je imao kontrolu prije reorganizacije imaju iste apsolutne i relativne udjele u neto imovini izvornog ekonomskog subjekta i novog ekonomskog subjekta neposredno prije i nakon dane reorganizacije;
- a novi subjekat koji ima kontrolu prikazuje svoje ulaganje u subjekat koji je izvorno imao kontrolu u svojim odvojenim finansijskim izvještajima u skladu s tačkom 12. pod (a), novi subjekat koji ima kontrolu je dužan mjeriti trošak po knjigovodstvenoj vrijednosti svog udjela u stavkama neto imovine/kapitala prikazanim u odvojenim finansijskim izvještajima subjekta koji je izvorno imao kontrolu na datum reorganizacije.
18. Slično prethodnom, subjekat koji nije subjekat koji ima kontrolu bi mogao osnovati novi subjekat kao svoj subjekat koji ima kontrolu na način koji zadovoljava kriterije iz tačke 17. Zahtjevi iz tačke 17. se jednako primjenjuju i na takve reorganizacije. U takvim slučajevima, svako upućivanje na „subjekat koji je izvorno imao kontrolu“ i „izvorni ekonomski subjekat“ se odnosi na „izvorni subjekat“.

Objavljivanja

19. Subjekt je dužan primjenjivati sve važeće MRSJS kada objavljuje informacije u svojim odvojenim finansijskim izvještajima, uključujući zahtjeve iz tačaka od 20. do 23.
20. Kada subjekat koji ima kontrolu, u skladu sa tačkom 5. u MRSJS 35, odabere da ne priprema konsolidirane finansijske izvještaje, nego da priprema odvojene finansijske izvještaje, dužan je u tim odvojenim finansijskim izvještajima objaviti:

- (a) činjenicu da su ti financijski izvještaji odvojeni financijski izvještaji, da je primijenjeno izuzeće od konsolidacije, naziv subjekta čiji su konsolidirani financijski izvještaji u skladu sa MRSJS pripremljeni za javnu upotrebu, kao i adresu na kojoj se ti konsolidirani financijski izvještaji mogu dobiti;
 - (b) popis značajnih ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte, uključujući:
 - (i) nazive tih kontroliranih subjekata, zajedničkih poduhvata i pridruženih subjekata;
 - (ii) jurisdikciju u kojoj djeluju ti kontrolirani subjekti, zajednički poduhvati i pridruženi subjekti (ako se razlikuje od jurisdikcije u kojoj djeluje subjekat koji ima kontrolu);
 - (iii) svoj udio u vlasništvu kojeg drži u tim subjektima i opis načina na koji je utvrđeno to vlasničko učešće; i
 - (c) opis metode koja je korištena za obračunavanje kontroliranih subjekata, zajedničkih poduhvata i pridruženih subjekata navedenih pod (b).
21. Kada investicijski subjekat koji je subjekat koji ima kontrolu (osim subjekata koji imaju kontrolu obuhvaćenih tačkom 20.) u skladu sa tačkom 10. priprema odvojene financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje, dužan je objaviti tu činjenicu. Taj investicijski subjekat također mora prezentirati objavljivanja povezana s investicijskim subjektima koja zahtijeva MRSJS 28 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*.
22. Kada subjekat koji ima kontrolu a koji sam nije investicijski subjekat mora primjenjivati zahtjeve iz tačke 58. u MRSJS 35, dužan je objaviti računovodstvenu politiku koju je odabrao za mjerenje svojih ulaganja u investicijski subjekat u svojim odvojenim financijskim izvještajima i prezentirati objavljivanja povezana s investicijskim subjektima koja zahtijeva MRSJS 38.
23. Kada subjekat koji ima kontrolu (osim subjekata koji imaju kontrolu obuhvaćenih tačkama 20. i 21) ili ulagač sa zajedničkom kontrolom nad ili značajnim utjecajem na subjekat u koji je izvršeno ulaganje priprema odvojene financijske izvještaje, taj subjekat koji ima kontrolu ili ulagač je dužan navesti financijske izvještaje pripremljene u skladu sa MRSJS 35, MRSJS 36 i MRSJS 37 na koji se oni odnose. Takav subjekat koji ima kontrolu ili ulagač u svojim odvojenim financijskim izvještajima mora objaviti i:
- (a) činjenicu da su u pitanju odvojeni financijski izvještaji i razloge zbog kojih su pripremljeni ako to nezahtijevaju propisi ili nadležni organi;
 - (b) popis značajnih kontroliranih subjekata, zajedničkih poduhvata i pridruženih subjekata, uključujući:
 - (i) nazive tih kontroliranih subjekata, zajedničkih poduhvata i pridruženih subjekata;
 - (ii) jurisdikciju u kojoj djeluju ti kontrolirani subjekti, zajednički poduhvati i pridruženi subjekti (ako se razlikuje od jurisdikcije u kojoj djeluje subjekat koji ima kontrolu);
 - (iii) svoj udio u vlasništvu kojeg drži u tim subjektima i opis načina na koji je utvrđeno to vlasničko učešće; i
 - (c) opis metode koja je korištena za obračunavanje kontroliranih subjekata, zajedničkih poduhvata i pridruženih subjekata navedenih pod (b).

Prijelazne odredbe

24. Investicijski subjekat koji je svoje ulaganje u kontrolirani subjekat prethodno mjerio po trošku dužan je, na datum prve primjene, izmjeriti to ulaganje po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit kao da su zahtjevi ovog standarda oduvijek bili na snazi. Investicijski subjekat mora retroaktivno uskladiti godišnji period neposredno prije datuma prve primjene, kao i akumulirani suficit/deficit, na početku perioda neposredno prije datuma prve primjene, za svaku razliku između:
- (a) prethodne knjigovodstvene vrijednosti ulaganja; i
 - (b) fer vrijednosti ulaganja ulagača u kontrolirani subjekat.
25. Investicijski subjekat koji je svoje ulaganje u kontrolirani subjekat prethodno mjerio po fer vrijednosti direktno u neto imovini/kapitalu treba nastaviti s mjerenjem tog ulaganja po fer vrijednosti od datuma prve primjene. Kumulativni iznos svakog usklađivanja fer vrijednosti koji je prethodno priznat u neto imovini/kapitalu se prenosi u akumulirani suficit/deficit na početku godišnjeg perioda neposredno prije datuma prve primjene.
26. Na datum prve primjene, investicijski subjekat nije dužan vršiti usklađivanja prethodnog obračunavanja udjela u kontroliranom subjektu za kojeg je ranije birao mjerenje po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit u skladu sa MRSJS 41, kako je dopušteno u tački 12.
27. Investicijski subjekat je dužan koristiti iznose fer vrijednosti koji su prethodno prijavljeni ulagačima ili upravi.

28. Kada je mjerenje ulaganja u kontrolirani subjekat u skladu sa tačkama od 24. do 27. neizvodivo (u smislu MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*), investicijski subjekat je dužan primijeniti zahtjeve ovog standarda na početku najranijeg perioda za kojeg je primjena tačaka od 24. do 27. izvodiva, što može biti tekući period. Ulagatelj mora retroaktivno uskladiti godišnji period neposredno prije datuma prve primjene, osim kada je početak najranijeg perioda za koje je primjena ove tačke izvodiva tekući period. Ako datum na koji je izvodivo da investicijski subjekat izmjeri fer vrijednost kontroliranog subjekta pada prije datuma početka posljednjeg prethodnog perioda, ulagač usklađuje neto imovinu/kapital na početku posljednjeg prethodnog perioda za svaku razliku između:

- (a) prethodne knjigovodstvene vrijednosti ulaganja; i
- (b) fer vrijednosti ulaganja ulagača u kontrolirani subjekat.

Ako je najraniji period za koji je primjena ove tačke izvodiva tekući period, usklađivanje neto imovine/kapitala se priznaje na početku tekućeg perioda.

29. Ako je otudio ili izgubio kontrolu nad ulaganjem u kontrolirani subjekat prije datuma prve primjene ovog standarda, investicijski subjekat nije dužan izvršiti usklađivanja prethodnog obračunavanja tog ulaganja.

30. Na datum prve primjene, subjekat koji ima kontrolu i koji sam nije investicijski subjekat, a prema tački 58. u MRSJS 35 je dužan mjeriti svoje ulaganje u kontrolirani investicijski subjekat po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit u skladu sa MRSJS 41, mora prilikom obračunavanja svog ulaganja u kontrolirani investicijski subjekat u svojim odvojenim financijskim izvještajima primjenjivati prijelazne odredbe iz tačaka od 24. do 29.

31. Prijelazne odredbe koje se odnose na promjene načina obračunavanja, u odvojenim financijskim izvještajima subjekta, njegovih udjela u zajedničkom poslovanju su navedene u MRSJS 37 *Zajednički aranžmani*.

Datum stupanja na snagu

32. Subjekt ovaj standard mora primijeniti 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 primijeniti na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti MRSJS 35, MRSJS 36, MRSJS 37 i MRSJS 38.

32A. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS“, objavljenim u aprilu/travnju 2016. godine, izbrisane su tačke 4. i 5. 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 primijeniti na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.

32B. Kroz MRSJS 41, objavljen u augustu/kolovozu 2018. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 6, 12, 13, 14, 15, 22, 26. i 30. Subjekt je dužan 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 primijeniti na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2023. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti MRSJS 41.

32C. „Unapređenjima MRSJS za 2018. godinu“, objavljenim u oktobru/listopadu 2018. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 14, 22. i 30. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeniti na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu.

33. Kada subjekat usvoji MRSJS na obračunskoj osnovi, onako kako je definirano u MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)*, za financijsko izvještavanje nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu se ovaj standard primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS.

Povlačenje iz upotrebe i zamjena MRSJS 6 (izdanja iz decembra/prosinca 2006. godine)

34. Ovaj standard je objavljen u isto vrijeme kada i MRSJS 35. Ta dva standarda zajedno zamjenjuju MRSJS 6 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (izdanje iz decembra/prosinca 2006. godine). MRSJS 6 se nastavlja primjenjivati sve dok se ne počnu primjenjivati ili stupe na snagu MRSJS 34 i MRSJS 35, koje god od toga se ranije desi.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenja zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 34.

Cilj

- BC1. Ove Osnove za donošenje zaključaka daju sažetak razmatranja *IPSASB-a* pri donošenju zaključaka za MRSJS 34. S obzirom na to da je ovaj standard izrađen na osnovu MRS 27 *Odvojeni financijski izvještaji* (u izdanju izmijenjenom i dopunjenom 2011., uključujući sve izmjene i dopune do 31. decembra/prosinca 2014. godine), kojeg je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/, u Osnovama za donošenje zaključaka se izdvajaju samo one oblasti u kojima MRSJS 34 odstupa od osnovnih zahtjeva MRS 27 (izdanja iz 2011.) ili u kojima je *IPSASB* razmatrao mogućnost takvih odstupanja.

Uvod

- BC2. *IPSASB* je 2012. počeo rad na realizaciji projekta ažuriranja MRSJS koji su uređivali pitanje obračunavanja udjela u kontroliranim i pridruženim subjektima te zajedničkim poduhvatima. U oktobru/listopadu 2013. godine su objavili Prednacrt standarda od 48 do 52 pod zajedničkim nazivom *Udjeli u drugim subjektima*. Prednacrt br. 48 *Odvojeni financijski izvještaji* se zasnivao na MRS 27 *Odvojeni financijski izvještaji* (izdanju izmijenjenom i dopunjenom 2011. godine), uz uvažavanje relevantnih prilagođavanja za potrebe javnog sektora iz MRSJS 6 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*. *IPSASB* je u januaru/siječnju 2015. godine objavio pet (5) novih MRSJS, uključujući MRSJS 34, kojima su zamijenjeni MRSJS 6, MRSJS 7 *Ulaganja u pridružene subjekte* i MRSJS 8 *Ulaganja u zajedničke poduhvate*.

Primjena metode udjela u odvojenim izvještajima

- BC3. MRSJS 6 je dopustio subjektima da, u svojim odvojenim financijskim izvještajima, ulaganja u kontrolirane subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte mjere:
- (a) primjenom metode udjela;
 - (b) po trošku; ili
 - (c) kao financijski instrument u skladu sa MRSJS 41.
- BC4. *IPSASB* je primijetio da je 2003. godine *IASB* ograničio opcije za mjerenje ulaganja koja se prezentiraju u odvojenim financijskim izvještajima subjekata tako što su ukinuli mogućnost primjene metode udjela. *IPSASB* je istakao da je *IASB* tu svoju odluku obrazložio, između ostalog, sljedećim razlozima:
- (a) težište kod odvojenih financijskih izvještaja je na učincima imovine kao ulaganja, a trošak i fer vrijednost mogu osigurati relevantne informacije u tom smislu; i
 - (b) informacije o dobiti i gubitku zavisnog društva ili pridruženog subjekta, u mjeri u kojoj bi se dobile primjenom metode udjela, će svakako biti dostupne u konsolidiranim financijskim izvještajima.
- BC5. *IPSASB* je istakao i to da je, u vrijeme objave Prednacrt br. 48, *IASB* signalizirao da namjeravaju preispitati primjenu metode udjela u odvojenim financijskim izvještajima. Prilikom odlučivanja da li da preispita ovo pitanje, *IASB* se pozvao na činjenicu da poslovno pravo u pojedinim zemljama nalaže primjenu računovodstva zasnovanog na metodi udjela za mjerenje određenih ulaganja kod prezentiranja odvojenih financijskih izvještaja.
- BC6. *IPSASB* je odlučio i da dalje dopusti korištenje metode udjela u odvojenim financijskim izvještajima iz sljedećih razloga:
- (a) metoda udjela je široko rasprostranjena metoda obračunavanja određenih ulaganja u javnom sektoru. U mnogim okolnostima pod kojima subjekti javnog sektora drže ulaganja, metoda udjela može pružiti informacije koje su pouzdane¹ i korisne, i to čak možda po nižem trošku od metode troška ili metode zasnovane na fer vrijednosti. U javnom sektoru, investicijski subjekti se često koriste više kao „instrumenti“ da se osigura pružanje usluga nego kao društva čija je poslovna namjena ulaganje, što je u pravilu slučaj u privatnom sektoru. Prema tome, u određenim situacijama, metoda udjela može biti primjerenija za zadovoljenje potreba korisnika u javnom sektoru jer omogućava da se financijskim izvještajima, na troškovno efikasniji i lako razumljiv način, prikažu fluktuacije u kapitalu ulaganja i njihovi rezultati tokom vremena;
 - (b) iako je primjena metode troška često relativno jednostavna, primjena te metode onda kada se ulaganja drže duže vrijeme

¹ Informacije koje su pouzdane su nepristrasne informacije bez značajnih grešaka na koje se korisnici mogu osloniti da im pruže vjeran prikaz onoga što im je namjera prikazati, odnosno šta se razumno može očekivati da prikažu. U članu BC16. MRSJS-a 1 obrađuje se prijelazni pristup objašnjavanju pouzdanosti.

može dati zastarjele i manje relevantne informacije, u kom slučaju iste ne bi zadovoljile potrebe korisnika;

- (c) vjerovatnije je da će u javnom sektoru postojati veći udio ulaganja za koje ne postoji aktivno tržište i u odnosu na koje nisu lako dostupne fer vrijednosti. Iako se uputstva iz MRSJS 41 mogu koristiti za izvođenje vrijednosti takvih ulaganja, *IPSASB* je procijenio da bi taj pristup, u pravilu, pružio informacije koje ne daju vjeran prikaz predmetnih okolnosti.

BC7. U većini komentara na Prednacrt br. 48 je podržan prijedlog da se dopusti korištenje metode udjela u odvojenim financijskim izvještajima a dio njih su taj prijedlog podržali pod uvjetom da i *IASB* ponovo uvede primjenu metode udjela u odvojenim financijskim izvještajima. *IASB* je u augustu/kolovozu 2014. godine objavio dokument „Metoda udjela u odvojenim financijskim izvještajima“ (izmjene i dopune MRS 27) kojim je ta metoda ponovo uvedena kao mogućnost za odvojene financijske izvještaje. *IPSASB* je istakao podršku koja je iskazana za predmetni prijedlog, kao i ponovno uvođenje metode udjela u MRS 27, te su je usaglašeno da se nastavi dopuštati njena primjena u odvojenim financijskim izvještajima.

Odvojeni financijski izvještaji investicijskih subjekata

BC8. Prilikom izrade MRSJS 35, *IPSASB* je odlučio uvesti koncept investicijskih subjekata i zahtijevati da subjekti koji imaju kontrolu i koji su investicijski subjekti svoja ulaganja u većini kontroliranih subjekata mjere po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit, u skladu sa MRSJS 41. U skladu s tim, odlučeno je da se od investicijskih subjekata zahtijeva da svoja ulaganja u kontrolirane subjekte i u odvojenim financijskim izvještajima mjere po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit. *IPSASB* je odlučio i to da investicijski subjekti koji odvojene financijske izvještaje pripremaju kao svoje jedine financijske izvještaje također trebaju objavljivati informacije o svojim udjelima u kontroliranim subjektima koje zahtijeva MRSJS 38.

BC9. *IPSASB* je odlučio i to da od subjekata koji imaju kontrolu nad investicijskim subjektom a koji sami nisu investicijski subjekt zahtijeva da prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje u kojima (i) ulaganja u investicijski kontrolirani subjekat mjere po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit u skladu sa MRSJS 41 i (ii) konsolidiraju ostalu imovinu i obaveze te prihode i rashode kontroliranog investicijskog subjekta. U skladu s tim, odlučeno je da se od subjekata koji imaju kontrolu a nisu investicijski subjekti zatraži da svoje ulaganje u kontrolirane investicijske subjekte i u svojim odvojenim financijskim izvještajima mjere na isti način.

Izmjene MRSJS 34 proistekle iz „Unapređenja MRSJS za 2018. godinu“

BC9A. Nakon objave MRSJS 34, *IPSASB* je postao svjestan da zahtjeve tačaka 14. i 30. (koji su se odnosili na konsolidaciju određenih bilansa kontroliranih investicijskih subjekata u odvojenim financijskim izvještajima) treba mijenjati jer subjekti koji imaju kontrolu ne konsolidiraju stavke u svojim odvojenim financijskim izvještajima. *IPSASB* je odlučio dopustiti subjektima koji imaju kontrolu a koji sami nisu investicijski subjekat da svoja ulaganja u kontrolirane investicijske subjekte u odvojenim financijskim izvještajima mjere u skladu sa tačkom 12. u MRSJS 34. Taj amandman je uveden kroz „Unapređenja MRSJS za 2018. godinu“.

Izmjene MRSJS 34 proistekle iz dokumenta „Primjenjivost MRSJS“, objavljenog u aprilu/travnju 2016. godine

BC10. *IPSASB* je u aprilu/travnju 2016. godine objavio dokument „Primjenjivost MRSJSa“, kojim se u svim MRSJS mijenjaju sljedeća upućivanja:

- (a) brišu se uobičajene tačke iz dijela o djelokrugu svakog standarda kojima se propisuje primjenjivost MRSJS 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 tačke 10. *Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* tako što se daje pozitivan opis subjekata javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS.

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

Poređenje s MRS 27 (u izdanju izmijenjenom i dopunjenom 2011. godine)

MRSJS 34 *Odvojeni financijski izvještaji* je najvećim dijelom izrađen na osnovu MRS 27 *Odvojeni financijski izvještaji* (izdanje izmijenjeno i dopunjeno 2011., uključujući sve njegove izmjene i dopune izvršene do 31. decembra/prosinca 2014. godine). U vrijeme objave ovog standarda, IPSASB nije razmotrio primjenjivost MSFI 9 *Financijski instrumenti* na subjekte javnog sektora. S obzirom na to, sva upućivanja izvornog standarda IASB na MSFI 9 su zamijenjena upućivanjima na MRSJS koji uređuju financijske instrumente.

U nastavku teksta su navedene glavne razlike između MRSJS 34 i MRS 27 (izdanje izmijenjeno i dopunjeno 2011. godine):

- MRSJS 34 se, u određenim slučajevima, služi drugačijom terminologijom od MRS 27 (izdanje izmijenjeno i dopunjeno 2011. godine). Najznačajniji primjeri su upotreba pojmova „neto imovina/kapital“, „ekonomski subjekat“, „subjekat koji ima kontrolu“, „kontrolirani subjekat“ i „prihod“, čiji ekvivalenti u MRS 27 (izdanje izmijenjeno i dopunjeno 2011. godine) su „kapital“, „grupa“, „matica“, „zavisno društvo“ i „dobit“.
- MRSJS 34 sadrži konkretne zahtjeve za subjekte koji imaju kontrolu a koji sami nisu investicijski subjekti, ali imaju ulaganja u kontroliranim investicijskim subjektima, dok MRS 27 (izdanje izmijenjeno i dopunjeno 2011. godine) ne predviđa različite zahtjeve za takve subjekte koji imaju kontrolu jer nalaže da se taj vid ulaganja konsolidira.

MRSJS 34 – ODVOJENI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

Historijat MRSJS

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS koji su objavljeni do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 34 *Odvojeni financijski izvještaji* je objavljen u januaru/siječnju 2015. godine.

Od tada, MRSJS 34 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS:

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

Unapređenja MRSJS za 2018. godinu (objavljena u oktobru/listopadu 2018. godine);

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

Dokument *Primjenjivost MRSJS* (objavljen u aprilu/travnju 2016. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih tačaka u MRSJS 34

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
4.	Izbrisano	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
5.	Izbrisano	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
6.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
12.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
13.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
14.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine
15.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
22.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine
26.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
30.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine
32A.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
32B.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
		novembra/studenog 2020. godine
32C.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine

ODVOJENI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 34, Odvojeni finansijski izvještaji, 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 34, Odvojeni finansijski izvještaji, 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 34, Odvojeni finansijski izvještaji, 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 34, Odvojeni finansijski izvještaji, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 34, Odvojeni finansijski izvještaji, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 34, Separate Financial Statements, 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