

MRSJS 43 – NAJMOVI

Zahvale i napomene

Ovaj međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (skr. MRSJS) najvećim dijelom je izrađen na osnovu međunarodnog standarda financijskog izvještavanja (skr. MSFI) 16 *Najmovi*. Izvodi iz MSFI-ja 16 su u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor /engl. *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*/ Međunarodne federacije računovođa /engl. *International Federation of Accountants – IFAC*/ reproducirani s dozvolom Fondacije za međunarodne standarde financijskog izvještavanja /engl. *International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation*/.

Odobreni tekst MSFI-jeva je tekst koji je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/ objavio na engleskom jeziku, čiji primjerci se mogu dobiti direktno od Odjela za odnose s klijentima *IFRS fondacije* na adresi Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, Ujedinjeno Kraljevstvo.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

MSFI-jevi, međunarodni računovodstveni standardi (skr. MRS-ovi) i prednacrti istih, kao i druge publikacije *IASB*-a su intelektualno vlasništvo *IFRS fondacije*.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IFRS Foundation“, „International Accounting Standards“ i „International Financial Reporting Standards“ su zaštitni znakovi *IFRS fondacije* i ne smiju se koristiti bez njenog odobrenja.

MRSJS 43 – NAJMOVI

Historijat MRSJS-a

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

MRSJS 43 *Najmovi* je izdat u januaru/siječnju 2022. godine.

MRSJS 43 – NAJMOVI

SADRŽAJ

	tačke
Cilj	1-2.
Djelokrug	3-4.
Definicije pojmova	5.
Izuzeća od priznavanja	6-9.
Određivanje najma	10-18.
Razdvajanje komponenti ugovora	13-18.
Trajanje najma	19-22.
Najmoprimac	23-64.
Priznavanje	23.
Mjerenje	24-49.
Prezentacija	50-0.
Objavljivanje	54-64.
Najmodavac	65-96.
Klasificiranje najmovi	65-70.
Financijski najmovi	71-80.
Poslovni najmovi	81-87.
Objavljivanje	88-96.
Transakcije prodaje i povratnog najma	97-102.
Procjenjivanje da li neki prijenos imovine predstavlja prodaju	98-102.
Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe	103-126.
Datum stupanja na snagu	103-105.
Prijelazne odredbe	106-126.
Povlačenje iz upotrebe i zamjena MRSJS-a 13 (izdanja iz decembra/prosinca, 2006. godine)	127.
Dodatak A. Uputstva za primjenu	
Dodatak B. Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova	
Osnove za donošenje zaključaka	

Pokazni primjeri

Poređenje s MSFI-jem 16

Poređenje sa statistikom državnih financija

Cilj

1. Ovim standardom se propisuju principi za priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje najмова. Standard ima za cilj osigurati da i najmoprimci i najmodavci osiguravaju relevantne informacije na način koji vjerno prikazuje predmetne transakcije. Te informacije korisnicima financijskih izvještaja daju osnovu za procjenu efekata najмова na financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove subjekta.
2. Subjekt kod primjene ovog standarda mora razmotriti uslove i odredbe ugovora i sve relevantne činjenice i okolnosti. On je ovaj standard dužan primjenjivati dosljedno na sve ugovore sličnih karakteristika i u sličnim okolnostima.

Djelokrug

3. Subjekt ovaj standard primjenjuje na sve najmove, uključujući najmove imovine s pravom korištenja uređene ugovorima o podnajmu, izuzev:
 - (a) najмова za potrebe istraživanja ili korištenja minerala, nafte, zemnog gasa i sličnih neobnovljivih prirodnih resursa;
 - (b) najмова biološke imovine iz djelokruga MRSJS-a 27 *Poljoprivreda* koju drži najmoprimac;
 - (c) sporazuma o koncesijama za pružanje usluga iz djelokruga MRSJS-a 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije*; i
 - (d) prava koja najmoprimac drži prema ugovorima o davanju licence iz djelokruga MRSJS 31 *Nematerijalna imovina* na stavke poput igranih filmova, video zapisa, igrokaza, rukopisa, patenata i autorskih prava.
4. Najmoprimac smije, ali nije dužan primjenjivati ovaj standard i na najmove nematerijalne imovine pored one koja je opisana u podtački (d) tačke 3.

Definicije pojmova

5. Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima.

Datum početka primjene najma (u daljem tekstu: datum početka najma) je datum kada najmodavac stavi predmetnu imovinu na raspolaganje najmoprimcu.

Ugovor, za potrebe ovog standarda, je dogovor između dvije ili više strana kojim se stvaraju utjeriva prava i obaveze.

Vijek korisne upotrebe je bilo:

- (a) period u toku kojeg se očekuje da imovina bude ekonomski korisna jednom ili više korisnika; ili
- (b) broj proizvodnih ili sličnih jedinica koje se očekuje da od date imovine ostvare jedan ili više korisnika.

Datum stupanja izmjene na snagu je datum kada se obje strane saglase s izmjenom najma.

Fer vrijednost, za potrebe primjene zahtjeva ovog standarda u vezi s računovodstvom najmodavca, znači iznos za koji se imovina može razmijeniti ili obaveza izmiriti između informiranih i voljnih strana u transakciji po tržišnim uslovima.

Financijski najam je najam kojim se prenose suštinski svi rizici i koristi povezani s vlasništvom nad predmetnom imovinom.

Fiksna plaćanja su plaćanja koja najmoprimac vrši u korist najmodavca u zamjenu za pravo korištenja predmetne imovine tokom trajanja najma, ne uključujući promjenjiva plaćanja po osnovu najma.

Bruto ulaganje u najam je zbir:

- (a) plaćanja po osnovu najma koja najmodavac može primiti u okviru financijskog najma; i
- (b) svakog negarantiranog ostatka vrijednosti koji se obračunava u korist najmodavca.

Datum sklapanja ugovora o najmu (u daljem tekstu: datum sklapanja najma) je datum sklapanja ugovora o najmu ili datum kada se strane obavežu pridržavati osnovnih uslova i odredbi najma, zavisno od toga koji pada ranije.

Početni direktni troškovi su inkrementalni troškovi dobivanja najma koji ne bi nastali da najam nije dobiven.

Kamatna stopa sadržana u najmu je kamatna stopa koja dovodi do izjednačavanja sadašnje vrijednosti (a) plaćanja po osnovu najma i (b) negarantiranog ostatka vrijednosti sa zbirom (i) fer vrijednosti predmetne imovine i (ii) svih početnih direktnih troškova najmodavca.

Najam je ugovor, ili dio ugovora, po osnovu kog se prenosi pravo korištenja neke imovine (predmetne imovine) u određenom periodu u zamjenu za naknadu.

Podsticaji u vezi s najmom su plaćanja koja najmodavac vrši u korist najmoprimca u vezi s najmom, odnosno troškovi najmoprimca po osnovu najma koje preuzme ili nadoknadi najmodavac.

Izmjena najma je izmjena opsega najma ili iznosa najmnine u odnosu na izvorne uslove najma (primjera radi, dodavanje ili oduzimanje prava korištenje jedne ili više stavki predmetne imovine, odnosno produžavanje ili skraćivanje ugovornog trajanja najma).

Plaćanja po osnovu najma su plaćanja koja najmoprimac vrši u korist najmodavca u vezi s pravom korištenja predmetne imovine tokom trajanja najma a koja podrazumijevaju:

- (a) fiksna plaćanja (uključujući suštinski fiksna plaćanja), umanjena za eventualne podsticaje u vezi s najmom;
- (b) promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja zavise od određenog indeksa ili stope;
- (c) cijenu korištenja opcije otkupa ako postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju; i
- (d) novčane kazne za raskid najma, ako trajanje najma pokazuje da je najmoprimac iskoristio tu opciju.

U plaćanja po osnovu najma najmoprimca spadaju i iznosi za koje se očekuje da će mu dospjeti na plaćanje prema garancijama ostatka vrijednosti. Ona na uključuju plaćanja raspoređena na komponente ugovora koje ne predstavljaju najam, osim kada najmoprimac odabere da ih objedini s komponentom koja jeste najam i obračuna kao jedinstvenu komponentu najma.

U plaćanja po osnovu najma najmodavca spadaju i sve garancije ostatka vrijednosti koje mu je dao najmoprimac, strana povezana s najmoprimcem ili treća strana koja nije povezana s najmodavcem a koja je financijski sposobna izmiriti obaveze prema toj garanciji. Ona ne uključuju plaćanja raspoređena na komponente koje nisu najam.

Trajanje najma je neopozivi period tokom kog najmoprimac ima pravo koristiti predmetnu imovinu, zajedno sa:

- (a) periodima obuhvaćenim svakom opcijom produženja najma, ako postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju; i
- (b) periodima obuhvaćenim opcijom raskidanja najma, ako postoji realna vjerovatnoća da najmoprimac neće iskoristiti tu opciju.

Najmoprimac je subjekat koji stiče pravo korištenja predmetne imovine u određenom periodu u zamjenu za naknadu.

Inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca je kamatna stopa koju bi najmoprimac morao platiti da, u sličnom roku i sa sličnim instrumentima osiguranja, pozajmi finansijska sredstva potrebna za nabavku imovine slične vrijednosti kao imovina s pravom korištenja u sličnom ekonomskom okruženju.

Najmodavac je subjekat koji ustupa pravo korištenja predmetne imovine u određenom periodu u zamjenu za naknadu.

Neto ulaganje u najam je bruto ulaganje u najam diskontirano po kamatnoj stopi sadržanoj u najmu.

Poslovni najam je najam kojim se ne prenose suštinski svi rizici i koristi od vlasništva nad predmetnom imovinom.

Opciona plaćanja po osnovu najma su plaćanja koja najmoprimac vrši u korist najmodavca u zamjenu za pravo korištenja predmetne imovine tokom perioda obuhvaćenih opcijom produženja ili opcijom raskidanja najma koji nisu uključeni u trajanje najma.

Period korištenja je ukupni period tokom kojeg se imovina koristi u svrhu izvršenja ugovora s kupcem (uključujući sve neuzastopne periode).

Garancija ostatka vrijednosti je garancija koju najmodavcu daje strana koja nije povezana s njim da će vrijednost (ili dio vrijednosti) predmetne imovine na kraju najma biti jednaka najmanje nekom naznačenom iznosu.

Imovina s pravom korištenja je imovina koja predstavlja pravo najmoprimca da koristi predmetnu imovinu tokom trajanja najma.

Kratkoročni najam je najam koji, na datum početka najma, ima određeno trajanje od dvanaest (12) mjeseci ili kraće. Najmovi koji sadrže opciju otkupa nisu kratkoročni najmovi.

Podnajam je transakcija za potrebe koje najmoprimac („posredni najmodavac“) ustupa predmetnu imovinu trećoj strani, pri čemu najam („osnovni najam“) između osnovnog najmodavca i najmoprimca i dalje ostaje na snazi.

Predmetna imovina je imovina koja je predmet najma i za koju najmodavac ustupa pravo korištenja najmoprimcu.

Neostvareni finansijski prihod je razlika između:

- (a) bruto ulaganja u najam; i
- (b) neto ulaganja u najam.

Negarantirani ostatak vrijednost je onaj dio ostatka vrijednosti predmetne imovine čija realizacija od najmodavca nije zagantirana ili za nju garantira samo strana povezana s najmodavcem.

Promjenjiva plaćanja po osnovu najma su dio plaćanja koja najmoprimac vrši u korist najmodavca u zamjenu za pravo korištenja predmetne imovine tokom trajanja najma koja variraju usljed promjena činjenica ili okolnosti nastalih nakon datuma početka najma, osim promjena izazvanih protokom vremena.

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*. Definirani pojam „korisni vijek“ se u ovom standardu koristi u istom značenju kao i u MRSJS-u 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*.

Izuzeća od priznavanja (vidjeti tačke od UP4. do UP9)

6. Najmoprimac može odabrati da ne primjenjuje zahtjeve iz tačaka od 23. do 52. za:
 - (a) kratkoročne najmove; i
 - (b) najmove čiji predmet je imovina male vrijednosti (kako su opisani u tačkama od UP4. do UP9).
7. U slučajevima kada najmoprimac odluči da ne primjenjuje zahtjeve iz tačaka od 23. do 52. na kratkoročne ili na najmove koji se odnose na imovinu male vrijednosti, sva plaćanja povezana s takvim najmovima priznaje kao trošak bilo na pravolinijskoj osnovi tokom trajanja najma ili na nekoj drugoj sistematskoj osnovi. Najmoprimac neku drugu sistematsku osnovu primjenjuje onda kada ona bolje predstavlja vremenski okvir tokom kojeg za njega postoji korist od iznajmljene imovine.
8. Kada kratkoročni najam obračunava u skladu s tačkom 7, najmoprimac takav najam treba smatrati novim najmom za potrebe ovog standarda ako:
 - (a) je došlo do izmjene najma; ili
 - (b) je došlo do promjene trajanja najma (primjera radi, ako najmoprimac iskoristi opciju koju nije uključio kod prethodnog utvrđivanja tog trajanja).
9. Odabir načina obračunavanja kratkoročnih najмова se vrši prema klasi imovine na koju se odnosi pravo korištenja. Pod klasom predmetne imovine se podrazumijeva grupa stavki imovine slične prirode i načina upotrebe u poslovanju subjekta. Kada se radi o najmovima koji se odnose na imovinu male vrijednosti, ovaj odabir se može vršiti zasebno za svaki ugovor o najmu.

Određivanje najma (vidjeti tačke od UP10. do UP34)

10. Pri sklapanju ugovora, subjekat je dužan procijeniti da li on predstavlja ugovor o najmu, odnosno da li sadrži elemente najma. Ugovor je ugovor o najmu, odnosno sadrži elemente najma ako se njime ustupa pravo kontrole korištenja određene imovine tokom datog perioda u zamjenu za naknadu. Tačke od UP10. do UP32. daju uputstva o provođenju procjene da li neki ugovor predstavlja ugovor o najmu, odnosno sadrži elemente najma.
11. Period korištenja se može definirati i kao obim u kojem se određena imovina koristi (na primjer, kao broj proizvodnih jedinica koje će neka stavka opreme proizvesti korištenjem).
12. Subjekt mora preispitati da li neki ugovor predstavlja ugovor o najmu, odnosno sadrži elemente najma samo u

slučaju promjene uslova i odredbi ugovora.

Razdvajanje komponenti ugovora

13. Kod ugovora koji su ugovori o najmu, odnosno sadrže elemente najma, subjekat svaku komponentu najma u okviru ugovora mora obračunati kao najam odvojeno od komponenti koje se ne tiču najma, osim kada koristi praktičnu pomoć iz tačke 16. Tačke UP33. i UP34. daju uputstva za razdvajanje komponenti ugovora.

Najmoprimac

14. Kod ugovora koji sadrže komponentu najma, te jednu ili više dodatnih komponenti koje predstavljaju, odnosno ne predstavljaju najam, najmoprimac naknadu predviđenu ugovorom raspoređuje na sve komponente najma na osnovu relativne samostalne cijene odnosno komponente najma i ukupne samostalne cijene komponenti koje nisu najam.
15. Relativna samostalna cijena najma i komponenti koje nisu najam utvrđuje se na osnovu cijene koju bi najmodavac ili sličan dobavljač zaračunali subjektu za datu ili sličnu komponentu odvojeno. Kada nije lako doći do vidljive samostalne cijene, najmoprimac vrši procjenu te cijene maksimalno se služeći dostupnim informacijama.
16. Kao praktičnu pomoć, najmoprimac može odabrati, zavisno od klase predmetne imovine, da ne odvaja komponente najma od onih koje ne čine najam i da, umjesto toga, svaku komponentu najma i sve eventualne s njom povezane komponente koje nisu najam obračuna kao jedinstvenu komponentu najma. Najmoprimac ovu praktičnu pomoć ne smije koristiti kod ugrađenih derivata koji zadovoljavaju kriterije iz tačke 49. MRSJS-a 41 *Financijski instrumenti*.
17. Izuzev u slučajevima korištenja praktične pomoći iz tačke 16, najmoprimac komponente koje ne predstavljaju najam obračunava u skladu s drugim primjenjivim standardima.

Najmodavac

18. Kod ugovora koji sadrže komponentu najma, te jednu ili više dodatnih komponenti koje predstavljaju, odnosno ne predstavljaju najam, najmodavac naknadu predviđenu ugovorom raspoređuje u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi od ugovora s kupcima*.

Trajanje najma (vidjeti tačke od UP35. do UP42)

19. Subjekt trajanje najma utvrđuje kao neopozivi period trajanja najma, zajedno sa:
- (a) periodima obuhvaćenim svakom opcijom produženja najma, ako postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju; i
 - (b) periodima obuhvaćenim svakom opcijom raskidanja najma, ako postoji realna vjerovatnoća da najmoprimac neće iskoristiti tu opciju.
20. Kod procjenjivanja postojanja realne vjerovatnoće da će najmoprimac iskoristiti opciju produženja najma, odnosno da neće iskoristiti opciju raskida najma, subjekat uzima u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti koje stvaraju ekonomski podsticaj za najmoprimca da iskoristi opciju produženja najma, odnosno ne iskoristi opciju raskidanja najma, kao što je to opisano u tačkama od UP38. do UP41.
21. Najmoprimac mora preispitati procjenu realne vjerovatnoće korištenja opcije produženja, odnosno nekorisćenja opcije raskida najma kod nastanka svakog značajnog događaja ili značajne promjene okolnosti:

- (a) nad kojima najmoprimac ima kontrolu; i
 - (b) koje utiču na realnu vjerovatnoću da će najmoprimac iskoristiti neku od opcija koje nije uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma, odnosno da neće iskoristiti neku od opcija koje jeste uključio kod ranijeg utvrđivanja trajanja najma (kako je opisano u tački UP42).
22. Subjekt je dužan revidirati trajanje najma u slučaju nastanka promjene neopozivog perioda najma. Primjera radi, neopozivi period najma se mijenja:
- (a) kada najmoprimac iskoristi opciju koju subjekt nije uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma;
 - (b) kada najmoprimac ne iskoristi opciju koju subjekt jeste uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma;
 - (c) u slučaju događaja koji ugovorno obavezuje najmoprimca da iskoristi opciju koju subjekt nije uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma; ili
 - (d) u slučaju događaja koji ugovorno zabranjuje najmoprimcu da iskoristi opciju koju je subjekt uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma.

Najmoprimac

Priznavanje

23. Na datum početka najma, najmoprimac priznaje imovinu s pravom korištenja i obavezu po osnovu najma.

Mjerenje

Početno mjerenje

Početno mjerenje imovine s pravom korištenja

24. Na datum početka najma, najmoprimac imovinu s pravom korištenja mjeri po trošku.
25. Trošak imovine s pravom korištenja uključuje:
- (a) iznos početno izmjerene obaveze po osnovu najma, kako je opisano u tački 27;
 - (b) sva plaćanja po osnovu najma izvršena na ili prije datuma početka najma, umanjeno za eventualne primljene podsticaje u vezi s najmom;
 - (c) sve početne direktne troškove koji su nastali po najmoprimca; i
 - (d) procjenu troškova koji će nastati po najmoprimca prilikom demontaže i uklanjanja predmetne imovine, obnavljanja lokaliteta na kojem se imovina nalazi ili vraćanja imovine u stanje kakvo iziskuju uslovi i odredbe ugovora o najmu, osim kada su ti troškovi napravljeni za potrebe stvaranja zaliha. Obaveza za navedene troškove po najmoprimca nastaje s datumom početka najma ili kao posljedica korištenja predmetne imovine tokom određenog perioda.
26. Najmoprimac troškove iz podtačke (d) tačke 25. priznaje kao dio troška imovine s pravom korištenja u trenutku kada po njega nastane obaveza za njih. Najmoprimac primjenjuje MRSJS 12 *Zalihe* na troškove nastale tokom određenog perioda kao posljedica upotrebe imovine s pravom korištenja za stvaranje zaliha u tom periodu. Obaveze za te troškove koje se obračunavaju u skladu s ovim standardom ili sa MRSJS-om 12 se priznaju i mjere primjenom MRSJS-a 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.

Početno mjerenje obaveze po osnovu najma

27. Na datum početka najma, najmoprimac obavezu po osnovu tog najma mjeri po sadašnjoj vrijednosti svih plaćanja u vezi s najmom koja nisu izvršena s tim danom. Ta plaćanja se diskontiraju po kamatnoj stopi sadržanoj u najmu ako je tu stopu lako utvrditi. U slučajevima kada tu kamatnu stopu nije moguće lako utvrditi, najmoprimac primjenjuje svoju inkrementalnu stopu zaduživanja.
28. Plaćanja za najam uključena u mjerenje obaveze po osnovu najma na datum početka njegove primjene obuhvataju sljedeća plaćanja za pravo korištenja predmetne imovine tokom trajanja najma koja nisu izmirena s datumom početka najma:
- (a) fiksna plaćanja (uključujući suštinski fiksna plaćanja kako su opisana u tački UP43), umanjeno za podsticaje koji mogu biti primljeni u vezi s najmom;
 - (b) promjenjiva plaćanja koja zavise od određenog indeksa ili stope i koja su početno mjerena prema tom indeksu ili stopi na datum početka najma (kao što je opisano u tački 29);
 - (c) iznose koji se očekuje da dospiju na plaćanje najmoprimcu prema garancijama ostatka vrijednosti;
 - (d) cijenu korištenja opcije otkupa ako postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju (procijenjenu na osnovu faktora iz tačaka od UP38. do UP41); i
 - (e) novčane kazne za raskid najma, ako trajanje najma pokazuje da je najmoprimac iskoristio tu opciju.
29. U promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja zavise od nekog indeksa ili stope iz podtačke (b) tačke 28. spadaju, primjera radi, plaćanja povezana s indeksom potrošačkih cijena, plaćanja povezana s referentnom kamatnom stopom (poput Londonske međubankarske stope, skr. *LIBOR*-a), odnosno plaćanja koja se mijenjaju kako bi uvažila promjene tržišnih cijena najamnine.

Kasnija mjerenja

Kasnija mjerenja imovine s pravom korištenja

30. **Nakon datuma početka najma, najmoprimac imovinu s pravom korištenja mjeri primjenom modela troška, osim kada koristi neki od mjernih modela iz tačaka 35. i 36.**

Model troška

31. Kod primjene modela troška, najmoprimac imovinu s pravom korištenja mora mjeriti po trošku:
- (a) umanjenom za svaku akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrijednosti; i
 - (b) usklađenom za eventualna ponovna mjerenja obaveze po osnovu najma iz podtačke (c) tačke 37.
32. Kod amortizacije imovine s pravom korištenja, najmoprimac primjenjuje zahtjeve u pogledu amortizacije iz MRSJS-a 17, uz uvažavanje zahtjeva iz tačke 33.
33. Ako se najmom vlasništvo nad predmetnom imovinom prenosi na najmoprimca do kraja trajanja najma, odnosno ako trošak imovine s pravom korištenja ukazuje da će najmoprimac iskoristiti opciju otkupa, najmoprimac tu imovinu s pravom korištenja amortizira od datuma početka najma do kraja korisnog vijeka predmetne imovine. U svim drugim slučajevima, najmoprimac imovinu s pravom korištenja amortizira od datuma početka najma do kraja njenog

korisnog vijeka ili do isteka trajanja najma, koje god od toga pada ranije.

34. Najmoprimac primjenjuje MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* ili MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*, kako je primjereno, da utvrdi da li je došlo do umanjenja vrijednosti imovine s pravom korištenja, te obračunava sve eventualne prepoznate gubitke po tom osnovu.

Drugi mjerni modeli

35. Ako koristi model fer vrijednosti iz MRSJS-a 16 *Ulaganja u nekretnine* na svoja ulaganja u nekretnine, najmoprimac taj model mora primjenjivati i na imovinu s pravom korištenja koja zadovoljava definiciju ulaganja u nekretnine iz MRSJS-a 16.
36. Ako se imovina s pravom korištenja odnosi na klasu nekretnina, postrojenja i opreme na koju najmoprimac primjenjuje revalorizacijski model iz MRSJS-a 17, on može odabrati da taj model primjenjuje na svu imovinu s pravom korištenja povezanu s datom klasom nekretnina, postrojenja i opreme.

Kasnija mjerenja obaveze po osnovu najma

37. **Nakon datuma početka najma, najmoprimac obavezu po osnovu najma mjeri tako da:**
- (a) povećava knjigovodstvenu vrijednost kako bi se uzela u obzir kamata na obavezu po osnovu najma;
 - (b) smanjuje knjigovodstvenu vrijednost kako bi se uzela u obzir izvršena plaćanja po osnovu najma; i
 - (c) ponovo mjeri knjigovodstvenu vrijednost kako bi se uzele u obzir sve eventualne ponovne procjene ili izmjene najma iz tačaka od 40. do 47. ili izmijenjena u suštini fiksna plaćanja po osnovu najma (vidjeti tačku UP43).
38. Kamata na obavezu po osnovu najma u svakom periodu tokom trajanja najma će biti jednaka iznosu koji daje konstantnu periodičnu stopu kamata na preostali dio obaveze po osnovu najma. Ta periodična kamatna stopa je diskontna stopa iz tačke 27. ili, ako je primjenjivo, revidirana diskontna stopa opisana u tački 42, tački 44. ili podtački (c) tačke 46.
39. Nakon datuma početka najma, najmoprimac je dužan priznati u okviru suficita ili deficita, osim kada su ti troškovi primjenom drugog relevantnog standarda uvršteni u knjigovodstvenu vrijednosti imovine, i:
- (a) kamatu na obavezu po osnovu najma; i
 - (b) promjenjiva plaćanja za najam koja nisu uvrštena u mjerenje obaveze po osnovu najma za period u kom nastane događaj ili uslov koji pokreće ta plaćanja.

Ponovna procjena obaveze po osnovu najma

40. Nakon datuma početka najma, najmoprimac je dužan primijeniti tačke od 41. do 44. da bi ponovo izmjerio obavezu po osnovu najma kako bi uvažio promjene u vezi s plaćanjima za taj najam. On vrijednost obaveze po osnovu najma do koje dođe tim ponovnim mjerenjem priznaje kao usklađivanje imovine s pravom korištenja. Ako knjigovodstvena vrijednost imovine s pravom korištenja, međutim, padne na nulu, te dođe do daljeg umanjenja kod mjerenja obaveze po osnovu najma, najmoprimac svaki preostali iznos te nove izmjerene vrijednosti priznaje u suficit ili deficit.
41. Najmoprimac ponovo mjeri obavezu po osnovu najma diskontiranjem revidiranih plaćanja za najam i to po

revidiranoj diskontnoj stopi ako:

- (a) dođe do promjene trajanja najma, kako je opisana u tačkama 21. i 22, u kom slučaju najmoprimac revidirana plaćanja za najam utvrđuje na osnovu revidiranog trajanja najma; ili
 - (b) dođe do promjene u procjeni opcije otkupa predmetne imovine izvršenoj na osnovu događaja i okolnosti iz tačaka 21. i 22. u kontekstu opcije otkupa. U tom slučaju, najmoprimac mora utvrditi revidirana plaćanja po osnovu najma kako bi se odrazila nastala promjena iznosa koje je potrebno platiti u okviru korištenja opcije otkupa.
42. Kod primjene tačke 41, najmoprimac utvrđuje revidiranu diskontnu stopu kao kamatnu stopu sadržanu u najmu za preostali period trajanja najma ako je tu stopu moguće lako utvrditi ili kao inkrementalnu stopu zaduživanja najmoprimca s danom ponovne procjene onda kada kamatnu stopu sadržanu u najmu nije moguće lako utvrditi.
43. Najmoprimac ponovo mjeri obavezu po osnovu najma diskontiranjem revidiranih plaćanja za najam kada:
- (a) dođe do promjene iznosa koji se očekuje da dospiju na plaćanje prema garanciji ostatka vrijednosti, u kom slučaju najmoprimac utvrđuje revidirana plaćanja za najam kako bi odražavala tu promjenu iznosa koji se očekuje da dospiju na plaćanje prema garanciji ostatka vrijednosti;
 - (b) dođe do promjene u budućim plaćanjima po osnovu najma usljed promjene indeksa ili stope koji su korišteni kod njihovog utvrđivanja, uključujući, primjera radi, promjenu kako bi se uvažile promjene tržišnih cijena najamnine nakon provjere tržišne najamnine. Najmoprimac je dužan ponovo izmjeriti obaveze po osnovu najma kako bi se odrazila ta revidirana plaćanja za najam isključivo onda kada je došlo do promjene u novčanim tokovima (to jeste, kada se počnu osjećati učinci usklađivanja plaćanja po osnovu najma). Najmoprimac revidirana plaćanja po osnovu najma utvrđuje do kraja trajanja najma na osnovu revidiranih ugovornih plaćanja.
44. Kod primjene tačke 43, najmoprimac koristi neizmijenjenu diskontnu stopu, osim kada je promjena u plaćanjima po osnovu najma rezultat promjene promjenjivih kamatnih stopa, u kom slučaju najmoprimac koristi revidiranu diskontnu stopu koja odražava promjene kamatne stope.

Izmjene najma

45. Najmoprimac izmjenu najma obračunava kao zasebni najam kada:
- (a) ta izmjena proširuje obuhvat najma dodajući mu pravo na korištenje jedne ili više dodatnih stavki imovine; i ujedno
 - (b) se naknada za najam povećava srazmjerno samostalnoj cijeni odnosnog proširenja obuhvata i svim neophodnim usklađivanjima te samostalne cijene kako bi se odrazile okolnosti konkretnog ugovora.
46. U odnosu na izmjene najma koje se ne obračunavaju kao zasebni najam, s njihovim datumom stupanja na snagu, najmoprimac:
- (a) raspoređuje naknadu iz izmijenjenog ugovora primjenom tačaka od 14. do 17;
 - (b) utvrđuje trajanje izmijenjenog najma primjenom tačaka 19. i 20; i

- (c) vrši ponovno mjerenje obaveze po osnovu najma diskontiranjem revidiranih plaćanja za najam po revidiranoj diskontnoj stopi. Revidirana diskontna stopa utvrđuje se kao kamatna stopa sadržanu u najmu za preostali period njegovog trajanja ako je tu stopu moguće lako utvrditi, odnosno kao inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca s datumom stupanja odnosno izmjene na snagu onda kada kamatnu stopu sadržanu u najmu nije moguće lako utvrditi.
47. Kod izmjena najma koje se ne obračunavaju kao zasebni najam, najmoprimac obračunava ponovno mjerenje obaveze po osnovu najma tako što:
- (a) umanjuje knjigovodstvenu vrijednost imovine s pravom korištenja kako bi odražavala djelomično ili potpuno raskidanje najma za one izmjene kojima se smanjuje obuhvat najma. Najmoprimac svaki dobitak ili gubitak u vezi s djelomičnim ili potpunim raskidanjem najma priznaje u okviru suficita ili deficita; i
 - (b) vrši odgovarajuće usklađivanje imovine s pravom korištenja za sve druge izmjene najma.
48. Kao praktičnu pomoć, najmoprimac ima pravo da ne procjenjuje da li je koncesija za najamninu koja ispunjava uslove iz tačke 49. izmjena najma. Najmoprimac koji se odluči iskoristi tu pomoć svaku promjenu plaćanja za najam proisteklu iz koncesije za najamninu obračunava na isti način kako bi je obračunao prema ovom standardu da ona ne predstavlja izmjenu najma.
49. Praktična pomoć iz tačke 48. se smije koristiti samo u odnosu na koncesije za najamnine koje su direktna posljedica pandemije uzrokovane virusom COVID-19 i to onda kada su ispunjeni svi sljedeći uslovi:
- (a) promjena plaćanja po osnovu najma vodi izmjeni naknade za najam tako da ona u suštini ostaje ista ili manja od naknade za najam neposredno prije nastanka te promjene;
 - (b) svako umanjenje plaćanja po osnovu najma utiče samo na ona plaćanja koja su izvorno dospijevala na dan 30.06.2022. godine ili prije njega (na primjer, koncesija za najamninu bi ispunjavala ovaj uslov ako dovede do manjih plaćanja po osnovu najma do 30.06.2022. godine ili ranije i do većih plaćanja po osnovu najma koja važe nakon tog datuma); i
 - (c) ne dolazi do suštinskih izmjena drugih uslova i odredbi najma.

Prezentacija

50. Najmoprimac je dužan prezentirati u izvještaju o finansijskom položaju, odnosno objaviti u bilješkama:
- (a) imovinu s pravom korištenja odvojeno od ostale imovine. Onda kada imovinu s pravom korištenja ne prezentira odvojeno u izvještaju o finansijskom položaju, najmoprimac mora:
 - (i) uvrstiti tu imovinu pod onu linijsku stavku pod kojom bi odgovarajuća predmetna imovina bila prezentirana u slučaju da je u vlasništvu najmoprimca; te
 - (ii) objaviti podatak o tome pod kojom linijskom stavkom izvještaja o finansijskom položaju je uvrštena predmetna imovina s pravom korištenja;
 - (b) obaveze po osnovu najma odvojeno od ostalih obaveza. Onda kada obaveze po osnovu najma ne prezentira odvojeno u izvještaju o finansijskom položaju, najmoprimac mora objaviti podatak o tome pod kojom linijskom stavkom izvještaja su uvrštene date obaveze.

51. Zahtjev iz podtačke (a) tačke 50. ne odnosi se na imovinu s pravom korištenja koja zadovoljava definiciju ulaganja u nekretnine, a koja se kao takva prezentira u izvještaju o financijskom položaju.
52. U izvještaju o financijskim rezultatima, najmoprimac prikazuje rashod od kamata na obavezu po osnovu najma odvojeno od troška amortizacije odnosno imovine s pravom korištenja. Rashod od kamate na obavezu po osnovu najma predstavlja komponentu financijskih troškova, za koju podtačka (b) tačke 102. MRSJS-a 1 *Prezentacija financijskih izvještaja* nalaže da se u izvještaju o financijskim rezultatima prezentira odvojeno.
53. U izvještaju o novčanim tokovima, najmoprimac klasificira:
- (a) gotovinska plaćanja na ime glavnice obaveze po osnovu najma u aktivnosti financiranja;
 - (b) gotovinska plaćanja na ime kamata na obavezu po osnovu najma primjenjujući zahtjeve MRSJS-a 2 *Izvještaj o novčanim tokovima* za one kamate koje su izmirene; a
 - (c) plaćanja po osnovu kratkoročnih i najmovima imovine male vrijednosti, te promjenjiva plaćanja za najam koja nisu uključena u mjerenje obaveze po osnovu najma u poslovne aktivnosti.

Objavljivanje

54. **Cilj objavljivanja je da najmoprimci u bilješkama objave one informacije koje, zajedno s informacijama iz izvještaja o financijskom položaju, izvještaja o financijskim rezultatima i izvještaja o novčanim tokovima, korisnicima financijskih izvještaja pružaju osnovu za procjenjivanje efekta najmovi na financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove najmoprimca. Tačke od 55. do 64. navode zahtjeve u pogledu načina kako doći do ostvarenja tog cilja.**
55. Najmoprimac objavljuje informacije o najmovima u kojima učestvuje u svojstvu najmoprimca u odvojenoj bilješci ili u odvojenom dijelu svojih financijskih izvještaja. Pri tome ne treba ponavljati informacije koje su već prezentirane u drugom dijelu financijskih izvještaja pod uslovom da su unakrsnim upućivanjem unijete u odvojenu bilješku ili dio o najmovima.
56. Najmoprimac za svaki izvještajni period objavljuje sljedeće iznose:
- (a) amortizaciju imovine s pravom korištenja, po klasama predmetne imovine;
 - (b) rashod od kamata na obaveze po osnovu najma;
 - (c) trošak povezan s kratkoročnim najmovima koji se obračunavaju u skladu s tačkom 7, koji ne mora obuhvatiti trošak povezan s najmovima u trajanju od mjesec dana ili kraće;
 - (d) trošak povezan s najmovima imovine male vrijednosti koji se obračunavaju u skladu s tačkom 7, koji ne mora obuhvatiti trošak povezan s kratkoročnim i najmovima imovine male vrijednosti uvršten prema podtački (c) tačke 56;
 - (e) trošak povezan s promjenjivim plaćanjima za najam koja nisu uključena u mjerenje obaveza po osnovu najma;
 - (f) prihod od podnajmova imovine s pravom korištenja;
 - (g) ukupni odliv novca za najmove;
 - (h) dodatke imovini s pravom korištenja;
 - (i) dobitke, odnosno gubitke koji proizlaze iz transakcija prodaje i povratnog najma; i
 - (j) knjigovodstvenu vrijednost imovine s pravom korištenja na kraju izvještajnog perioda, po klasama predmetne imovine.
57. Najmoprimac informacije iz tačke 56. objavljuje u vidu tabele osim kada je primjereniji neki drugi format. Objavljeni iznosi moraju uključivati troškove koje je najmoprimac uvrstio u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine u izvještajnom periodu.
58. Najmoprimac objavljuje iznos obaveza preuzetih po osnovu kratkoročnih najmovi koji se obračunavaju u skladu s tačkom 7. onda kada se portfelj tih kratkoročnih najmovi na koje se obavezao na kraju izvještajnog perioda razlikuje od portfelja kratkoročnih najmovi na koje se odnosi trošak kratkoročnih najmovi koji se objavljuje prema podtački (c) tačke 56.
59. Kada imovina s pravom korištenja zadovoljava definiciju ulaganja u nekretnine, najmoprimac primjenjuje zahtjeve u pogledu objavljivanja iz MRSJS-a 16. U tom slučaju, on u odnosu na datu imovinu s pravom korištenja nije dužan izvršiti objavljivanja iz podtačaka (a), (f), (h) ili (j) tačke 56.

60. Kada imovinu s pravom korištenja mjeri po revaloriziranim iznosima primjenjujući MRSJS 17, najmoprimac je dužan u odnosu na tu imovinu objaviti informacije koje zahtijeva tačka 92. MRSJS-a 17.
61. Najmoprimac objavljuje analizu dospijuća obaveza po osnovu najma u skladu s tačkama 46. i UP12. MRSJS-a 30 *Financijski instrumenti: Objavljivanja* i to odvojeno od analiza dospijuća drugih financijskih obaveza.
62. Pored objavljivanja koja nalažu tačke od 56. do 61, najmoprimac mora objaviti i dodatne kvalitativne i kvantitativne informacije o svojim aktivnostima u pogledu najmovi potrebne da se ispuni cilj objavljivanja iz tačke 54. (kako je opisano u tački UP49). U njih mogu spadati, između ostalih, informacije koje korisnicima financijskih izvještaja pomažu procijeniti:
- (a) prirodu aktivnosti najmoprimca u vezi s najmovima;
 - (b) buduće novčane odljeve kojima je najmoprimac potencijalno izložen a koji nisu uzeti u obzir kod mjerenja obaveza po osnovu najma. To uključuje izloženost koja proizlazi iz
 - (i) promjenjivih plaćanja po osnovu najma (kako su opisana u tački UP50);
 - (ii) opcija produženja, odnosno raskidanja najma (kako su opisane u tački UP51);
 - (iii) garancija ostatka vrijednosti (kako su opisane u tački UP52); i
 - (iv) najmovi koji još nisu počeli, ali se najmoprimac obavezao na njih;
 - (c) ograničenja ili ugovorne obaveze koje najmovi nameću; i
 - (d) transakcije prodaje i povratnog najma (kako su opisane u tački UP53).
63. Najmoprimac koji kratkoročne, odnosno najmove koji se tiču imovine male vrijednosti obračunava u skladu s tačkom 7. dužan je objaviti tu činjenicu.
64. Najmoprimac koji koristi praktičnu pomoć iz tačke 48, dužan je objaviti:
- (a) da je iskoristio praktičnu pomoć za sve koncesije za najamnine koje zadovoljavaju uslove iz tačke 49. ili, ako je nije iskoristio za sve takve koncesije za najamnine, informaciju o vrsti ugovora za koje je jeste iskoristio (vidjeti tačku 2); i
 - (b) iznos priznat u okviru suficita ili deficita za izvještajni period kako bi se odrazile promjene plaćanja po osnovu najma proistekle iz koncesija za najamnine za koje je iskoristio praktičnu pomoć iz tačke 48.

Najmodavac

Klasifikacija najmovi (vidjeti tačke od UP54. do UP59)

65. **Najmodavac svaki svoj najam mora klasificirati bilo kao poslovni ili kao financijski najam.**
66. **Najam se klasificira kao financijski najam ako se njime prenose suštinski svi rizici i koristi povezani s vlasništvom nad predmetnom imovinom. Najam se klasificira kao poslovni najam ako se njime ne prenose suštinski svi rizici i koristi povezani s vlasništvom nad predmetnom imovinom.**
67. To da li je neki najam financijski ili poslovni zavisi više od suštine same transakcije nego od pravne forme ugovora. U primjere situacija koje bi pojedinačno ili skupno u pravilu dovele do toga da se najam klasificira kao financijski najam spadaju sljedeće:
- (a) najmom se vlasništvo nad predmetnom imovinom prenosi na najmoprimca do završetka trajanja najma;
 - (b) najmoprimac ima opciju da otkupi predmetnu imovinu po cijeni za koju se očekuje da će biti dovoljno niža od fer vrijednosti na dan kada opciju postane moguće iskoristiti da, već na datum sklapanja najma, postoji realna vjerovatnoća da će opcija biti iskorištena;
 - (c) trajanje najma obuhvata veći dio vijeka korisne upotrebe predmetne imovine iako se ne prenosi vlasništvo nad istom;
 - (d) na datum sklapanja najma, sadašnja vrijednost plaćanja po osnovu najma jednaka je najmanje suštinski ukupnoj fer vrijednosti predmetne imovine; i
 - (e) predmetna imovina je toliko specijalizirane prirode da je samo najmoprimac može koristiti bez većih preinaka.

68. Pokazatelji situacija koje bi pojedinačno ili skupno također mogli dovesti do toga da se neki najam klasificira kao financijski najam su:
- (a) ako najmoprimac ima mogućnost otkazati najam, gubitke najmodavca u vezi s tim otkazivanjem snosi najmoprimac;
 - (b) dobici, odnosno gubici od fluktuacija fer vrijednosti ostatka vrijednosti padaju na teret najmoprimca (primjera radi, u vidu popusta na najamninu koji je jednak većem dijelu prihoda od prodaje na kraju trajanja najma); i
 - (c) najmoprimac ima mogućnost nastaviti najam u drugom periodu uz najamninu koja je značajno niža od tržišne.
69. Primjeri i pokazatelji iz tačaka 67. i 68. nisu jedini koje treba uzeti u obzir. Ako se, na osnovu drugih obilježja, jasno da zaključiti da se najmom ne prenose suštinski svi rizici i koristi povezani s vlasništvom nad predmetnom imovinom, takav najam se klasificira kao poslovni najam. To, na primjer, može biti slučaj kada se vlasništvo nad predmetnom imovinom po isteku najma prenosi u zamjenu za promjenjivi iznos jednak njenoj fer vrijednosti u tom trenutku ili kada su plaćanja po osnovu najma promjenjiva, zbog čega najmodavac ne prenosi suštinski sve takve rizike i koristi.
70. Klasifikacija najma vrši se na datum sklapanja najma i preispituje samo onda kada dođe do njegove izmjene. Promjene procjena (primjera radi, promjene procjena vijeka korisne upotrebe ili ostatka vrijednosti predmetne imovine) i promjene okolnosti (kao što je neizmirivanje obaveza od najmoprimca) nisu razlog za novu klasifikaciju najma za računovodstvene svrhe.

Financijski najmovi

Priznavanje i mjerenje

- 71. Na datum početka najma, najmodavac priznaje imovinu koja je pod financijskim najmom u svom izvještaju o financijskom položaju i prezentira je kao potraživanje u iznosu jednakom neto ulaganju u odnosni najam.**

Početno mjerenje

72. Najmodavac koristi kamatnu stopu sadržanu u najmu da izmjeri neto ulaganje u taj najam. U slučaju podnajma, ako kamatnu stopu sadržanu u podnajmu nije moguće lako utvrditi, posredni najmodavac smije primjenjivati diskontnu stopu korištenu kod osnovnog najma (usklađeno za sve eventualne početne direktne troškove povezane s tim podnajmom) kako bi izmjerio neto ulaganje u podnajam.
73. Početni direktni troškovi uvrštavaju se u početno mjerenje neto ulaganja u najam i umanjuju iznos prihoda koji se priznaje tokom trajanja najma. Kamatna stopa sadržana u najmu utvrđuje se na način da se početni direktni troškovi automatski uključuju u neto ulaganje u najam, tako da nema potrebe da se zasebno dodaju.

Početno mjerenje plaćanja po osnovu najma uvrštenih u neto ulaganje u najam

74. Na datum početka najma, plaćanja po osnovu najma uključena u mjerenje neto ulaganja u njega obuhvataju sljedeća plaćanja za pravo korištenja predmetne imovine tokom trajanja najma koja nisu primljena do tog datuma:
- (a) fiksna plaćanja (uključujući suštinski fiksna plaćanja kako su opisana u tački UP43), umanjeno za sve podsticaje koji mogu biti plaćeni u vezi s najmom;
 - (b) promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja zavise od određenog indeksa ili stope i koja su početno mjerena prema tom indeksu ili stopi na datum početka najma;
 - (c) sve eventualne garancije ostatka vrijednosti koje su najmodavcu dali najmoprimac, strana povezana s najmoprimcem ili treća strana koja nije povezana s najmodavcem a koja je financijski sposobna izmiriti obaveze prema toj garanciji;
 - (d) cijenu korištenja opcije otkupa ako postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju (procijenjenu na osnovu faktora opisanih u tački UP38); i
 - (e) novčane kazne sa raskid najma, ako trajanje najma pokazuje da je najmoprimac iskoristio tu opciju.

Kasnija mjerenja

75. **Najmodavac priznaje financijski prihod tokom cijelog trajanja najma na način koji odražava stalnu periodičnu stopu povrata od neto ulaganja najmodavca u najam.**
76. Najmodavac nastoji rasporediti financijski prihod tokom cijelog trajanja najma na sistematskoj i racionalnoj osnovi. On plaćanja po osnovu najma koja se tiču odnosnog perioda koristi za smanjenje glavnice bruto ulaganja u najam i neostvarenog financijskog prihoda od tog ulaganja.
77. Najmodavac primjenjuje zahtjeve MRSJS-a 41 u pogledu prestanka priznavanja i umanjenja vrijednosti na neto ulaganje u najam. On redovno preispituje procijenjene negarantirane ostatke vrijednosti koji se koriste kod izračunavanja bruto ulaganja u najam. Ako je došlo do smanjenja procijenjenog negarantiranog ostatka vrijednosti,

najmodavac mijenja raspored prihoda tokom trajanja najma i odmah priznaje svako smanjenje već obračunatih iznosa.

78. Najmodavac koji imovinu pod financijskim najmom klasificira kao imovinu namijenjenu prodaji (ili je uključi u grupu imovine za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji) primjenjujući relevantni međunarodni ili računovodstveni standard svoje zemlje koji uređuje dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji i prekinuto poslovanje dužan je tu imovinu obračunati u skladu s tim standardom.

Izmjene najma

79. Najmodavac izmjenu financijskog najma obračunava kao zasebni najam kada:
- (a) ta izmjena proširuje obuhvat najma dodajući mu pravo na korištenje jedne ili više dodatnih stavki imovine; i ujedno
 - (b) se naknada za najam povećava srazmjerno samostalnoj cijeni odnosno proširenja obuhvata i svim neophodnim usklađivanjima te samostalne cijene kako bi se odrazile okolnosti konkretnog ugovora.
80. Najmodavac izmjenu financijskog najma koja se ne obračunava kao zasebni najam obračunava kako slijedi:
- (a) u slučajevima kada bi najam bio klasificiran kao poslovni najam da je data izmjena važila na datum njegovog sklapanja, najmodavac
 - (i) obračunava izmjenu najma kao novi najam od datuma stupanja izmjene na snagu; i
 - (ii) mjeri knjigovodstvenu vrijednost predmetne imovine kao neto ulaganje u najam neposredno prije datuma stupanja izmjene najma na snagu;
 - (b) u ostalim slučajevima, najmodavac primjenjuje zahtjeve MRSJS-a 41.

Poslovni najmovi

Priznavanje i mjerenje

81. Najmodavac plaćanja po osnovu poslovnih najмова priznaje kao prihod bilo na pravolinijskoj ili na nekoj drugoj sistematskoj osnovi. Neku drugu sistematsku osnovu primjenjuje onda kada ona bolje predstavlja vremenski okvir tokom kojeg se smanjuje korist od predmetne imovine.
82. Najmodavac troškove nastale kod ostvarivanja prihoda od najma, uključujući troškove amortizacije, priznaje kao rashod.
83. Najmodavac početne direktne troškove nastale u vezi s dobivanjem poslovnog najma dodaje u knjigovodstvenu vrijednost predmetne imovine i priznaje kao rashod tokom trajanja najma na istoj osnovi kao i prihod od najma.
84. Politika o amortizaciji u odnosu na imovinu koja je predmet poslovnih najмова i koja se amortizira treba biti u skladu s redovnom politikom o amortizaciji najmodavca za sličnu imovinu. Najmodavac amortizaciju izračunava u skladu s MRSJS-om 17 i MRSJS-om 31.
85. Kod utvrđivanja da li je došlo do umanjenja vrijednosti imovine koja je predmet poslovnog najma, kao i kod obračunavanja eventualnih gubitaka po osnovu tog umanjenja vrijednosti, najmodavac primjenjuje MRSJS 21 ili

MRSJS 26, kako je primjereno.

Izmjene najma

86. Najmodavac izmjenu poslovnog najma obračunava kao novi najam od njenog datuma stupanja na snagu, smatrajući sva eventualna unaprijed izvršena ili obračunata plaćanja u odnosu na izvorni najam dijelom plaćanja po osnovu novog najma.

Prezentiranje

87. Najmodavac imovinu koje je predmet poslovnih najмова u svojim izvještajima o financijskom položaju prezentira prema klasi imovine.

Objavlјivanje

88. Cilj objavlјivanja je da najmodavci u bilješkama objave one informacije koje, zajedno s informacijama iz izvještaja o financijskom položaju, izvještaja o financijskim rezultatima i izvještaja o novčanim tokovima, korisnicima financijskih izvještaja pružaju osnovu za procjenјivanje efekta najмова na financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove najmodavca. Tačke od 89. od 96. navode zahtjeve u pogledu načina kako doći do ostvarenja tog cilja.
89. Najmodavac za svaki izvještajni period objavlјuje sljedeće iznose:
- (a) za financijske najmove
 - (i) suficit ili deficit od prodaje;
 - (ii) financijski prihod od neto ulaganja u najam; i
 - (iii) prihod u vezi s promjenјivim plaćanjima za najam koja nisu uključena u mjerenje neto ulaganja u taj najam;
 - (b) za poslovne najmove, on objavlјuje prihod od najma, odvajajući prihod koji se odnosi na promjenјiva plaćanja po osnovu najma koja ne zavise od nekog indeksa, odnosno stope.
90. Najmodavac informacije iz tačke 89. objavlјuje u vidu tabele osim kada je primјereniji neki drugi format.
91. Najmodavac mora objaviti i dodatne kvalitativne i kvantitativne informacije o svojim aktivnostima u pogledu najмова potrebne da se ispuni cilj objavlјivanja iz tačke 88. U njih mogu spadati, između ostalih, informacije koje korisnicima financijskih izvještaja pomažu procijeniti:
- (a) prirodu aktivnosti najmodavca u vezi s najmovima; i
 - (b) kako najmodavac upravlja rizicima povezanim s eventualnim pravima nad predmetnom imovinom koja zadržava. Najmodavac, naročito, mora objaviti svoju strategiju upravljanja rizicima u vezi s pravima nad predmetnom imovinom koja je zadržao, uključujući sva sredstva koja koristi kako bi umanjio te rizike. Ta sredstva mogu podrazumijevati, primjera radi, sporazume o ponovnom otkupu, garancije ostatka vrijednosti ili promjenјiva plaćanja najma za korištenje koje prekoračuje utvrđena ograničenja.

Financijski najmovi

92. Najmodavac osigurava kvalitativna i kvantitativna pojašnjenja svih značajnijih promjena knjigovodstvene vrijednosti neto ulaganja u financijske najmove.
93. Najmodavac mora objaviti i analizu dospijeća potraživanih plaćanja po osnovu najma, prikazujući nediskontirana plaćanja koja će biti zaprimana na godišnjoj osnovi za svaku od najmanje prvih pet godina i ukupne iznose za preostale godine trajanja najma. On usklađuje nediskontirana plaćanja po osnovu najma s neto ulaganjem u taj najam. Takvo usklađivanje pokazuje neostvareni financijski prihod u vezi s potraživanim plaćanjima po osnovu najma i svaki diskontirani negarantirani ostatak vrijednosti.

Poslovni najmovi

94. U odnosu na stavke nekretnina, postrojenja i opreme pod poslovnim najmom, najmodavac primjenjuje zahtjeve MRSJS-a 17 u pogledu objavljivanja. Pri primjeni tih zahtjeva, on svaku klasu nekretnina, postrojenja i opreme mora razvrstati na imovinu koja je predmet poslovnog najma i imovinu koja to nije. Na taj način, najmodavac informacije koje MRSJS 17 zahtijeva u vezi s imovinom pod poslovnim najmom (po klasi imovine) objavljuje odvojeno od informacija o imovini koju sam drži ili koristi.
95. Najmodavac u odnosu na imovinu koja je pod poslovnim najmom primjenjuje i zahtjeve u pogledu objavljivanja iz MRSJS-a 16, MRSJS-a 21 ili MRSJS-a 26, kako je primjereno, te MRSJS-a 27 i MRSJS-a 31.
96. Najmodavac mora objaviti i analizu dospijeća plaćanja po osnovu najma, prikazujući nediskontirana plaćanja koja će biti zaprimana na godišnjoj osnovi za svaku od najmanje prvih pet godina i ukupne iznose za preostale godine trajanja najma.

Transakcije prodaje i povratnog najma

97. Kada jedan subjekat (prodavač-najmoprimac) prenese imovinu na drugi subjekat (kupca-najmodavca) a onda tu imovinu unajmi od istog kupca-najmodavca, i prodavač-najmoprimac i kupac-najmodavac dati ugovor o prijenosu i ugovor o najmu obračunavaju u skladu s tačkama od 98. do 102.

Procjenjivanje da li neki prijenos imovine predstavlja prodaju

98. Kod utvrđivanja da li neki prijenos imovine treba obračunati kao njenu prodaju, subjekat primjenjuje zahtjeve za utvrđivanje zadovoljenja obaveze izvršenja iz MSFI-ja 15.

Prijenos imovine predstavlja prodaju

99. Kada prijenos imovine koji vrši prodavač-najmoprimac zadovoljava zahtjeve MSFI-ja 15 da se obračuna kao prodaja imovine:
- (a) prodavač-najmoprimac imovinu s pravom korištenja koja proizlazi iz povratnog najma mjeri po dijelu ranije knjigovodstvene vrijednosti te imovine koji se odnosi na pravo korištenja koje zadržava prodavač-najmoprimac. Shodno tome, prodavač-najmoprimac priznaje samo onaj iznos svake eventualne dobiti ili gubitka koji se odnosi na prava prenesena na kupca-najmodavca;
 - (b) kupac-najmodavac otkup imovine obračunava primjenjujući mjerodavne standarde, a najam primjenjujući računovodstvene zahtjeve ovog standarda koji se odnose na najmodavce.

100. Ako fer vrijednost prodajne cijene imovine nije jednaka fer vrijednosti same imovine, odnosno ako plaćanja po osnovu najma nisu u skladu s tržišnim stopama, subjekat vrši sljedeća usklađivanja kako bi primitke od prodaje mjerio po fer vrijednosti:
- (a) svaki iznos ispod tržišnih uslova obračunava se kao avansno plaćanje po osnovu najma; a
 - (b) svaki iznos iznad tržišnih uslova obračunava se kao dodatno financiranje od kupca-najmodavca u korist prodavača-najmoprimca.
101. Subjekt svako potencijalno usklađivanje koje iziskuje tačka 100. mjeri na osnovu one od sljedećih opcija koju je lakše utvrditi:
- (a) razlike između fer vrijednosti prodajne cijene i fer vrijednosti same imovine, ili
 - (b) razlike između sadašnje vrijednosti ugovornih plaćanja za najam i sadašnje vrijednosti plaćanja za najam po tržišnim stopama.

Prijenos imovine ne predstavlja prodaju

102. Kada prijenos imovine koji vrši prodavač-najmoprimac ne zadovoljava zahtjeve MSFI-ja 15 da se obračuna kao prodaja te imovine:
- (a) prodavač-najmoprimac nastavlja priznavati prenesenu imovinu, te priznaje finansijsku obavezu jednaku prihodu od prijenosa u skladu s MRSJS-om 41;
 - (b) kupac-najmodavac ne priznaje prenesenu imovinu a priznaje finansijsku imovinu jednaku prihodu od prijenosa, i to u skladu s MRSJS-om 41.

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Datum stupanja na snagu

103. Subjekt primjenjuje ovaj standard na godišnje finansijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopusštena je i njegova ranija primjena za subjekte koji počnu primjenjivati MRSJS 41 na datum prve primjene ovog standarda ili prije njega. Ako ovaj standard primijeni ranije, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.
104. Kada subjekat usvoji računovodstvo prema MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, kako je definirano MRSJS-om 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*, za finansijsko izvještavanje nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje finansijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS-ova.
105. Najmoprimac koji odabere da ovaj standard počne primjenjivati ranije primjenjuje tačke 48, 49, 64, 124, 125. i 126. na godišnje finansijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. februara/veljače 2022. godine. Dopusštena je i ranija primjena, uključujući u okviru finansijskih izvještaja čije izdavanje još nije odobreno na dan 31. januara/siječnja 2022. godine.

Prijelazne odredbe

106. Za potrebe ispunjenja zahtjeva iz tačaka od 103. do 123, datum prve primjene je početak onog godišnjeg

izvještajnog perioda u kojem subjekat po prvi put primijeni ovaj standard.

Definicija najma

107. Kao praktičnu pomoć, subjekat ne mora vršiti ponovnu procjenu toga da li neki ugovor predstavlja najam, odnosno sadrži elemente najma s datumom prve primjene standarda. Umjesto toga, on ima pravo:
- (a) primjenjivati ovaj standard na ugovore koji su prethodno određeni kao ugovori o najmu u skladu s MRSJS-om 13 *Najmovi*. Subjekt na te najmove primjenjuje prijelazne zahtjeve iz tačaka od 109. do 122;
 - (b) da ne primjenjuje ovaj standard na ugovore koji nisu prethodno određeni kao ugovori s elementima najma u skladu s MRSJS-om 13.

108. Kada se odluči iskoristiti praktičnu pomoć iz tačke 107, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu i pomoć koristiti u odnosu na sve svoje ugovore. U skladu s tim, subjekat zahtjeve iz tačaka 10, 11. i 12. primjenjuje isključivo na ugovore sklopljene (ili izmijenjene) na datum prve primjene standarda ili nakon njega.

Najmoprimci

109. Najmoprimac ovaj standard na svoje najmove primjenjuje:
- (a) retroaktivno za svaki raniji izvještajni period prezentiran u skladu s MRSJS-om 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*; ili
 - (b) retroaktivno s kumulativnim učinkom izvorne primjene standarda priznatim s datumom prve primjene u skladu s tačkama od 111. do 117.
110. Najmoprimac je odabranu opciju iz tačke 109. dužan dosljedno primjenjivati kod svih svojih najmovi u kojima učestvuje u svojstvu najmoprimca.
111. Ako odluči ovaj standard primijeniti u skladu s podtačkom (b) tačke 109, najmoprimac nije dužan prepravljati uporedive informacije. Umjesto toga, on priznaje kumulativni učinak izvorne primjene standarda kao usklađivanje početnog salda akumuliranih suficita/(deficita) (ili druge komponente neto imovine/kapitala, kako pripada) na datum prve primjene standarda.

Najmovi ranije klasificirani kao poslovni najam

112. Ako odluči ovaj standard primijeniti u skladu s podtačkom (b) tačke 109, najmoprimac je dužan:
- (a) priznati obavezu po osnovu najma s datumom prve primjene standarda za najmove prethodno klasificirane kao poslovni najam primjenom MRSJS-a 13. Najmoprimac tu obavezu po osnovu najma mjeri po sadašnjoj vrijednosti preostalih plaćanja za najam, diskontirano po inkrementalnoj stopi zaduživanja najmoprimca s datumom prve primjene standarda;
 - (b) priznati imovinu s pravom korištenja s datumom prve primjene standarda za najmove prethodno klasificirane kao poslovni najam primjenom MRSJS-a 13. Najmoprimac za svaki pojedinačni najam odlučuje da li imovinu s pravom korištenja mjeriti po
 - (i) njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti kao da je standard primjenjivan od datuma početka najma, ali diskontirano po inkrementalnoj stopi zaduživanja najmoprimca s datumom prve primjene standarda; ili po
 - (ii) iznosu jednakom obavezi po osnovu najma usklađenom prema iznosu svih unaprijed izvršenih ili obračunatih plaćanja koja se odnose na taj najam priznatih u izvještaju o financijskom položaju neposredno prije datuma prve primjene standarda;
 - (c) primijeniti MRSJS 21 ili MRSJS 26, kako pripada, na imovinu s pravom korištenja na datum prve primjene standarda, osim kada koristi praktičnu pomoć iz podtačke (b) tačke 114.
113. Uz uvažavanje zahtjeva iz tačke 112, u odnosu na najmove ranije klasificirane kao poslovni najam primjenom MRSJS-a 13, najmoprimac:
- (a) nije dužan vršiti bilo kakva prijelazna usklađivanja za najmove čiji je predmet imovina male vrijednosti (kako su opisani u tačkama od UP4. do UP9) koji se obračunavaju u skladu s tačkom 7. Najmoprimac takve najmove obračunava u skladu s ovim standardom od datuma njegove prve primjene;
 - (b) nije dužan vršiti bilo kakva prijelazna usklađivanja za najmove ranije obračunavane kao ulaganje u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti iz MRSJS-a 16. Najmoprimac imovinu s pravom korištenja i obaveze koje proizlaze iz takvih najmovi obračunava u skladu s MRSJS-om 16 te s ovim standardom od datuma njegove prve primjene; i
 - (c) mjeri imovinu s pravom korištenja po fer vrijednosti s datumom prve primjene standarda kod najmovi prethodno obračunavanih kao poslovni najam u skladu s MRSJS-om 13 a koji će od datuma prve primjene ovog standarda biti

obračunavani kao ulaganje u nekretnine po modelu fer vrijednosti iz MRSJS-a 16. Najmoprimac imovinu s pravom korištenja i obaveze koje proizlaze iz takvih najмова obračunava u skladu s MRSJS-om 16 te s ovim standardom od datuma njegove prve primjene.

114. Najmoprimac ima pravo koristiti jedan ili više vidova praktične pomoći datih u nastavku teksta onda kada ovaj standard primjenjuje retroaktivno u skladu s podtačkom (b) tačke 109. na najmove ranije klasificirane kao poslovni najam primjenom MRSJS-a 13. Najmoprimac u odnosu na svaki najam pojedinačno smije koristiti sljedeće vidove praktične pomoći:
- (a) najmoprimac ima pravo koristiti jedinstvenu diskontnu stopu na portfelj najмова razumno sličnih karakteristika (kao što su najmovi sličnog preostalog trajanja koji se tiču slične vrste imovine u sličnom ekonomskom okruženju);
 - (b) najmoprimac se smije oslanjati na svoju procjenu da li su određeni najmovi štetni, izvršenu prema MRSJS-u 19 neposredno prije datuma prve primjene ovog standarda, kao alternativu provođenju procjene umanjenja vrijednosti. U slučajevima kada odabere ovaj vid praktične pomoći, najmoprimac je dužan, s datumom prve primjene standarda, izvršiti usklađivanje imovine s pravom korištenja prema iznosu svih eventualnih rezerviranja za štetne najmove priznatih u izvještaju o financijskom položaju neposredno prije datuma prve primjene standarda;
 - (c) najmoprimac ima pravo primjenjivati zahtjeve iz tačke 112. na najmove kojima trajanje ističe za manje od dvanaest (12) mjeseci od datuma prve primjene standarda, u kom slučaju
 - (i) te najmove obračunava na isti način kao i kratkoročne najmove iz tačke 7; a
 - (ii) trošak povezan s tim najmovima uvrštava u informacije o rashodima po osnovu kratkoročnih najмова koje objavljuje u onom godišnjem izvještajnom periodu u kojem pada datum prve primjene standarda;
 - (d) najmoprimac smije izostaviti početne direktne troškove iz mjerenja imovine s pravom korištenja na datum prve primjene standarda;
 - (e) najmoprimac ima pravo koristiti retroaktivno sagledavanje, primjera radi, kod utvrđivanja trajanja najma onda kada ugovor sadrži opcije produženja ili raskidanja najma.

Najmovi ranije klasificirani kao financijski najam

115. Ako se najmoprimac odluči ovaj standard primjenjivati u skladu s podtačkom (b) tačke 109. kod najмова klasificiranih kao financijski najam u skladu s MRSJS-om 13, knjigovodstvena vrijednost imovine s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma s datumom prve primjene standarda je knjigovodstvena vrijednost imovine i obaveze po osnovu tog najma izmjerena primjenom MRSJS-a 13 neposredno prije tog datuma. Kod tih najмова, najmoprimac imovinu s pravom korištenja i obavezu po osnovu najma obračunava u skladu s ovim standardom od datuma njegove prve primjene.

Objavljivanje

116. Ako se odluči ovaj standard primjenjivati u skladu s podtačkom (b) tačke 109, najmoprimac je dužan objaviti informacije o početnoj primjeni koje iziskuje tačka 33. MRSJS-a 3, osim informacija pobrojanih u podtački (f) te tačke umjesto kojih objavljuje:
- (a) ponderiranu prosječnu inkrementalnu stopu zaduživanja najmoprimca korištenu u odnosu na obaveze po osnovu najma priznate u izvještaju o financijskom položaju s datumom prve primjene standarda; i
 - (b) pojašnjenje svake razlike između
 - (i) preuzetih obaveza u vezi s poslovnim najmom objavljenih u skladu s MRSJS-om 13 na kraju godišnjeg izvještajnog perioda neposredno prije datuma prve primjene standarda, diskontiranih po inkrementalnoj stopi zaduživanja s datumom prve primjene standarda na način predviđen podtačkom (a) tačke 112; i
 - (ii) obaveza po osnovu najma priznatih u izvještaju o financijskom položaju s datumom prve primjene

standarda.

117. Najmoprimac je dužan objaviti svako korištenje jednog ili više vidova praktične pomoći iz tačke 114.

Najmodavci

118. Osim slučajeva iz tačke 119, najmodavac nije dužan vršiti bilo kakva prijelazna usklađivanja za najmove u kojima učestvuje u svojstvu najmodavca i obračunava ih u skladu s ovim standardom od datuma njegove prve primjene.
119. Posredni najmodavac je dužan:
- (a) izvršiti ponovnu procjenu podnajmova klasificiranih kao poslovni najam primjenom MRSJS-a 13 a koji su još važeći s datumom prve primjene standarda kako bi utvrdio, za svaki podnajam zasebno, da li ga treba klasificirati kao poslovni ili kao financijski najam u skladu s ovim standardom. Posredni najmodavac navedenu procjenu vrši na datum prve primjene standarda i to na osnovu uslova i odredbi osnovnog najma i podnajma koji još važe na taj dan;

- (b) sve podnajmove koji su u skladu s MRSJS-om 13 klasificirani kao poslovni, ali prema ovom standardu kao financijski najam obračunati kao nove financijske najmove sklopljene na datum prve primjene standarda.

Transakcije prodaje i povratnog najma prije datuma prve primjene standarda

- 120. Subjektat nije dužan vršiti ponovnu procjenu transakcija prodaje i povratnog najma u koje se ušlo prije datuma prve primjene standarda kako bi utvrdio da li prijenos predmetne imovine zadovoljava zahtjeve iz MSFI-ja 15 da se obračuna kao prodaja.
- 121. Ako je transakcija prodaje i povratnog najma bila obračunata kao prodaja i financijski najam u skladu s MRSJS-om 13, prodavač-najmoprimac:
 - (a) povratni najam obračunava na isti način kao i sve ostale financijske najmove koji postoje s datumom prve primjene standarda; i
 - (b) nastavlja amortizirati svaki dobitak od prodaje tokom trajanja najma.
- 122. Ako je transakcija prodaje i povratnog najma bila obračunata kao prodaja i poslovni najam u skladu s MRSJS-om 13, prodavač-najmoprimac:
 - (a) povratni najam obračunava na isti način kao i sve ostale poslovne najmove koji postoje s datumom prve primjene standarda; i
 - (b) usklađuje imovinu s pravom korištenja predmet povratnog najma za sve eventualne odgođene dobitke ili gubitke u vezi s netržišnim uslovima priznate u izvještaju o financijskom položaju neposredno prije datuma prve primjene standarda.

Iznosi ranije priznati u vezi s kombinacijama u javnom sektoru

- 123. Ako je ranije priznao imovinu ili obavezu primjenjujući MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru* u vezi bilo s povoljnim ili nepovoljnim uslovima poslovnog najma stečenog u okviru kombinacije u javnom sektoru, najmoprimac je dužan prestati priznavati tu imovinu, odnosno obaveze i knjigovodstvenu vrijednost imovine s pravom korištenja uskladiti s pripadajućim iznosom na datum prve primjene standarda.

Koncesije najmoprimcima za najamnine povezane s COVID-om 19

- 124. Najmoprimac tačke 48, 49. i 64. primjenjuje retroaktivno, priznajući kumulativni učinak izvorne primjene odnosnih izmjena i dopuna kao usklađenja početnog salda akumuliranih suficita/(deficita) (ili druge komponente neto imovine/kapitala, kako pripada) s početkom godišnjeg izvještajnog perioda u kojem prvi put usvoji te izmjene i dopune.
- 125. U izvještajnom periodu u kom prvi put primijeni tačke 48, 49. i 64, najmoprimac nije dužan objaviti informacije koje zahtijeva podtačka (f) tačke 33. MRSJS-a 3.
- 126. Kod primjene tačke 2. ovog standarda, najmoprimac praktičnu pomoć iz tačke 48. primjenjuje dosljedno na sve ugovore sličnih karakteristika i okolnosti koji zadovoljavaju uslove za to, bez obzira da li su te uslove zadovoljili kao rezultat toga što najmoprimac primjenjuje zahtjeve iz dokumenta *Koncesije za najamnine povezane s COVID-om 19*.

Povlačenje iz upotrebe i zamjena MRSJS-a 13 (izdanja iz decembra/prosinca 2006. godine)

- 127. Ovaj standard zamjenjuje MRSJS 13, izdat 2006. godine. MRSJS 13 se nastavlja primjenjivati sve dok se ovaj standard

ne počne primjenjivati ili stupi na snagu, koje god od toga se ranije desi.

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS-a 43.

Portfeljska primjena

UP1. Ovim standardom uređuje se računovodstveni postupak za pojedinačne najmove, ali ga, kao praktičnu pomoć, subjekat ima pravo primjenjivati i na portfelj najмова sličnih karakteristika onda kada realno očekuje da se učinci portfeljske primjene standarda na financijske izvještaje neće značajno razlikovati od onih koji bi nastali da se standard primijeni na svaki od najмова iz odnosnog portfelja zasebno. Kada obračunavanje vrši na portfeljskoj osnovi, subjekat mora koristiti procjene i pretpostavke koje odražavaju veličinu i sastav datog portfelja.

Kombinacija ugovora

UP2. Kod primjene ovog standarda, subjekat kombinira dva ili više ugovora sklopljena u isto ili približno isto vrijeme s istom drugom ugovornom stranom (ili stranama povezanim s njom) i obračunava ih kao jedinstven ugovor onda kada su zadovoljeni jedan ili više od sljedećih kriterija:

- (a) o ugovorima se pregovaralo u paketu i nemoguće je razumjeti sveukupni komercijalni cilj bez razmatranja ugovora zajedno;
- (b) iznos naknade koja će biti plaćena po jednom od ugovora zavisi od cijene ili od izvršenja drugog ugovora; ili
- (c) prava korištenja predmetne imovine ustupljena ugovorima (odnosno neka od prava korištenja imovine ustupljena svakim od ugovora) čine jedinstvenu komponentu najma kao što je to opisano u tački UP33.

Definicije pojmova (vidjeti tačku 5)

UP3. Subjekt razmatra suštinu a ne pravnu formu aranžmana kako bi utvrdio da li on predstavlja „ugovor“ za potrebe ovog standarda. Kao dokaz da se radi o ugovoru, za potrebe ovog standarda, u pravilu služi postojanje sljedećeg (iako se to može razlikovati od jedne do druge jurisdikcije):

- ugovori podrazumijevaju stupanje voljnih strana u neki aranžman;
- uslovima ugovora stvaraju su prava i obaveze za ugovorne strane koja ne moraju rezultirati jednakim izvršenjem svake od strana; i
- pravni lijek za neizvršenje je moguće utjerati sudskim putem.

Izuzeća od priznavanja: Najmovi čiji je predmet imovina male vrijednosti (tačke od 6. do 9)

UP4. Osim u slučajevima uređenima tačkom UP8, ovaj standard najmoprimcu dozvoljava da primjeni tačku 7. kod obračunavanja najмова koji se tiču imovine male vrijednosti. Najmoprimac vrijednosti predmetne imovine procjenjuje zasnovano na njenoj vrijednosti kada je nova, bez obzira na starost u vrijeme najma.

UP5. Procjena toga da li je vrijednost predmetne imovine mala vrši se na apsolutnoj osnovi. Najmovi imovine male vrijednosti zadovoljavaju uslove za primjenu računovodstvenog postupka iz tačke 7. bez obzira na to da li su značajni za najmoprimca ili ne. Veličina, vrsta i okolnosti najmoprimca ne utječu na odnosnu procjenu. Shodno tome, očekuje se da bi različiti najmoprimci došli do sličnog zaključka u pogledu zanemarivosti vrijednosti neke predmetne imovine.

UP6. Predmetna imovina se može procijeniti kao imovina male vrijednosti samo onda kada:

- (a) najmoprimac može imati koristi od te imovine same po sebi ili u kombinaciji s drugim resursima koji su mu lako dostupni; i
- (b) predmetna imovina nije u velikoj mjeri ni zavisna ni uzajamno povezana s drugom imovinom.

- UP7. Najam ne zadovoljava kriterije da se smatra najmom imovine male vrijednosti ako se tiče vrste imovine koja, dok je još nova, u pravilu nije male vrijednosti. Primjera radi, najmovi automobila ne mogu se smatrati najmovima imovine male vrijednosti jer vrijednost novih automobila u pravilu nije mala.
- UP8. U slučajevima kada najmoprimac imovinu da ili očekuje da će je dati u podnajam, osnovni najam ne može se smatrati najmom imovine male vrijednosti.
- UP9. U primjere imovine male vrijednosti spadaju tableti i personalni računari, manji komadi kancelarijskog namještaja i telefonski uređaji.

Određivanje najma (tačke 10, 11. i 12)

- UP10. U funkciji procjene da li se nekim ugovorom ustupa pravo kontrole nad korištenjem određene imovine (vidjeti tačke od UP14. do UP21) tokom nekog perioda, subjekat je dužan procijeniti da li kupac tokom cijelog perioda korištenja ima:
- (a) pravo sticati suštinski sve ekonomske koristi ili uslužni potencijal od korištenja određene imovine (kao što je to opisano u tačkama UP22, UP23. i UP24); i
 - (b) pravo usmjeravati korištenje određene imovine (kao što je to opisano u tačkama od UP25. do UP31).
- UP11. U slučajevima kada kupac ima pravo kontrolirati korištenje određene imovine samo tokom dijela trajanja ugovora, onda taj ugovor sadrži elemente najma samo za dati dio njegovog trajanja.
- UP12. Ugovor koji predviđa primanje dobara ili usluga može sklopiti zajednički aranžman ili se može sklopiti u ime takvog aranžmana, kako je definiran u MRSJS-u 37 *Zajednički aranžmani*. U tom slučaju, zajednički aranžman se smatra kupcem iz ugovora. Shodno tome, kod procjene da li dati ugovor sadrži najam, subjekat procjenjuje da li odnosni zajednički aranžman uživa pravo da kontrolira korištenje određene imovine tokom cjelokupnog perioda korištenja.
- UP13. Subjektat je dužan procijeniti da li neki ugovor sadrži elemente najma za svaku potencijalnu zasebnu komponentu najma. Uputstva o odvojenim komponentama najma su data u tački UP33.

Određena imovina

- UP14. Imovina se, u pravilu, određuje tako što se eksplicitno navodi u ugovoru, ali se može odrediti i implicitnim navođenjem u trenutku kada se daje kupcu na korištenje.

Značajna prava zamjene

- UP15. Čak i kada je imovina konkretno navedena, kupac je nema pravo koristiti ako dobavljač zadržava značajno pravo da tu imovinu zamijeni tokom perioda korištenja. Pravo dobavljača na zamjenu imovine je značajno ako su ispunjena oba sljedeća uslova:
- (a) dobavljač ima praktičnu mogućnost da zamijeni alternativnu imovinu tokom cijelog perioda korištenja (kao što je slučaj, primjera radi, kada kupac ne može spriječiti dobavljača da zamijeni imovinu a dobavljač može lako doći do alternativne imovine, odnosno može je nabaviti u razumno kratkom roku); i
 - (b) dobavljač bi imao ekonomske koristi od primjene svog prava na zamjenu imovine (to jeste, očekuje se da ekonomske koristi povezane sa zamjenom imovine budu veće od troškova te i zamjene).
- UP16. Ako dobavljač ima pravo ili obavezu zamijeniti imovinu samo na ili nakon određenog datuma, odnosno nastanka naznačenog događaja, onda njegovo pravo zamjene nije značajno jer nema praktičnu mogućnost zamijeniti alternativnu imovinu tokom cijelog perioda korištenja.
- UP17. Subjektat procjenu toga da li je pravo dobavljača na zamjenu imovine značajno zasniva na onim činjenicama i okolnostima koje su važile na datum sklapanja ugovora, ne uzimajući u obzir sve eventualne buduće događaje za koje se na datum sklapanja ugovora ne smatra vjerovatnim da bi mogli nastati. U primjere takvih budućih događaja za koje se na datum sklapanja ugovora ne smatra vjerovatnim da bi mogli nastati i koje, u skladu s tim, ne treba uzimati u obzir kod procjene spada sljedeće:
- (a) svaka saglasnost nekog budućeg kupca da za korištenje odnosne imovine plati cijenu višu od tržišne;
 - (b) uvođenje nove tehnologije koja nije u najvećoj mjeri razvijena u trenutku sklapanja ugovora;
 - (c) svako značajno odstupanje korištenja imovine od kupca, odnosno učinka imovine od korištenja i učinka za koje se kod sklapanja ugovora smatralo da su vjerovatni; i

- (d) svaka značajna razlika između tržišne cijene imovine tokom perioda korištenja i tržišne cijene za koju se kod sklapanja ugovora smatralo da je vjerovatna.

- UP18. U slučajevima kada je imovina nalazi u prostorijama kupca ili na nekoj drugoj lokaciji, troškovi povezani s njenom zamjenom u pravilu su veći nego kada se nalazi u prostorijama samog dobavljača i, prema tome, vjerovatnije je da će prelaziti koristi povezane sa zamjenom odnosne imovine.
- UP19. Pravo ili obaveza dobavljača da zamijeni imovinu za potrebe popravaka i održavanja, onda kada ne funkcioniše ispravno ili kada postane raspoloživa određena tehnološka nadogradnja, ne sprječava kupca da ima pravo na korištenje određene imovine.
- UP20. Ako kupac nije u mogućnosti lako utvrditi da li dobavljač uživa značajno pravo na zamjenu imovine, on pretpostavlja da pravo zamjene imovine nije značajno.

Dijelovi imovine

- UP21. Dio kapaciteta neke imovine se smatra određenom imovinom ako predstavlja fizički zaseban element (poput sprata nekog objekta). Dio kapaciteta ili drugi dio imovine koji ne predstavlja fizički zaseban element (primjera radi, dio kapaciteta optičkog kabela) nije određena imovina, osim kada taj dio suštinski predstavlja sav kapacitet odnosne imovine i, u skladu s tim, kupcu osigurava pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od njenog korištenja.

Pravo sticanja ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja imovine

- UP22. Da bi kontrolirao korištenje određene imovine, kupac mora imati pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od njenog korištenja tokom cijelog perioda korištenja (primjera radi, tako što uživa isključivo pravo korištenja imovine tokom tog perioda). Kupac može sticati ekonomske koristi ili uslužni potencijal od korištenja imovine neposredno ili posredno na više načina, kao što su kroz upotrebu, držanje ili davanje imovine u podnajam. Ekonomske koristi ili uslužni potencijal od korištenja neke imovine podrazumijevaju njene osnovne i nusproizvode (uključujući potencijalne novčane tokove koji proizlaze iz tih stavki), te druge ekonomske koristi ili uslužni potencijal od korištenja imovine koje je moguće ostvariti kroz komercijalne transakcije s trećom stranom.
- UP23. Kod procjene prava na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja neke imovine, subjekat uzima u obzir one ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji nastaju od njenog korištenja u okviru utvrđenog opsega prava nekog kupca da koristi imovinu (vidjeti tačku UP31). Na primjer:
- (a) ako je korištenje nekog motornog vozila ugovorom ograničeno na konkretno geografsko područje tokom perioda korištenja, subjekat u razmatranje uzima samo ekonomske koristi ili uslužni potencijal od korištenja tog motornog vozila na datom području, ne i izvan njega;
 - (b) ako ugovor navodi da kupac neko motorno vozilo može voziti samo do konkretne pređene kilometraže tokom perioda korištenja, subjekat u razmatranje uzima samo ekonomske koristi ili uslužni potencijal od korištenja tog motornog vozila do dozvoljene kilometraže, ne i preko nje.
- UP24. Ako ugovor zahtijeva od kupca da dobavljaču ili drugoj strani isplati dio novčanih tokova koji proizađu iz korištenja neke imovine na ime naknade, ti novčani tokovi plaćeni kao naknada smatraju se dijelom ekonomskih koristi koje kupac stiče od korištenja odnosne imovine. Primjera radi, ako je kupac dužan dobavljaču isplatiti određeni postotak od prodaje kao naknadu za korištenje nekog prostora, taj zahtjev ne sprječava kupca da uživa pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi od korištenja tog prostora. Razlog za to je što se novčani tokovi proistekli iz predmetnih prodaja smatraju ekonomskim koristima koje kupac stiče od korištenja prostora i čiji dio potom isplaćuje dobavljaču kao naknadu za pravo korištenja tog prostora.

Pravo usmjeravanja korištenja

- UP25. Kupac ima pravo usmjeravati korištenje određene imovine tokom cijelog perioda korištenja samo:
- (a) ako kupac ima pravo određivati na koji način i u koje svrhe se imovina koristi tokom cijelog perioda korištenja (kako je to opisano u tačkama od UP26. do UP31); ili
 - (b) ako je unaprijed odlučeno na koji način i u koje svrhe će se imovina koristiti, a
 - (i) kupac ima pravo upravljati imovinom (odnosno, usmjeravati druge da njom upravljaju na način koji on odredi) tokom cijelog perioda korištenja, pri čemu dobavljač nema pravo mijenjati ta uputstva o upravljanju; ili

- (ii) kupac je imovinu (odnosno, neke njene aspekte) dizajnirao tako da su način i svrha njenog korištenja tokom cijelog perioda korištenja unaprijed određeni.

Način i svrha korištenja imovine

- UP26. Kupac ima pravo određivati na koji način i u koje svrhe se imovina koristi ako, u okviru svog prava korištenja utvrđenog ugovorom, može mijenjati način i svrhu korištenja te imovine tokom cijelog perioda korištenja. Kod procjene postojanja ovog prava, subjekat uzima u obzir ona prava odlučivanja koja su najrelevantnija za izmjenu načina i svrhe korištenja imovine tokom cijelog perioda korištenja. Prava odlučivanja se smatraju relevantnim kada utiču na ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji će nastati od korištenja imovine. Najrelevantnija prava odlučivanja vjerovatno će se razlikovati od jednog do drugog ugovora, zavisno od njihovih uslova i odredbi, te od prirode same imovine.
- UP27. U primjere prava odlučivanja koja, zavisno od okolnosti, podrazumijevaju pravo mijenjanja načina i svrhe korištenja imovine, u okviru utvrđenog opsega prava kupca na to korištenje, spadaju:
- (a) prava na izmjenu vrste izlaznih vrijednosti koje imovina daje (kao što je odlučivanje o tome da li robni kontejner koristiti za prijevoz ili za čuvanje dobara, odnosno odlučivanje o tačnoj kombinaciji proizvoda koji će biti u ponudi u nekoj turističkoj poslovnici);
 - (b) prava na izmjenu vremena nastanka izlaznih vrijednosti (poput odlučivanja o tome kada koristiti neku mašinu ili postrojenje za proizvodnju električne energije);
 - (c) prava na izmjenu mjesta nastanka izlaznih vrijednosti (kao što je odlučivanje o krajnjem odredištu kamiona ili broda, odnosno odlučivanje o tome gdje koristiti neku stavku opreme); i
 - (d) prava na izmjenu toga da li uopće proizvoditi određene izlazne vrijednosti, te odlučivanje o njihovoj količini (poput odlučivanja da li termoelektranu koristiti za proizvodnju električne energije i koje količine energije proizvesti).
- UP28. U primjere prava odlučivanja koja ne podrazumijevaju pravo na mijenjanje načina i svrhe korištenja imovine spadaju prava koja su ograničena na upravljanje ili održavanje date imovine. Takva prava mogu uživati i kupac i dobavljač. Iako su prava poput prava na upravljanje i održavanje imovine često presudna za njeno djelotvorno korištenje, ona ne predstavljaju prava određivanja načina i svrhe korištenja imovine te čak često zavise od odluka o načinu i svrsi korištenja imovine. Prava na upravljanje imovinom, međutim, mogu kupcu davati za pravo da određuje na koji način i u koje svrhe će se ona koristiti ako su relevantne odluke o načinu i svrsi korištenja imovine unaprijed utvrđene (vidjeti stavku (i) podtačke (b) tačke UP25).

Odluke donesene tokom i prije perioda korištenja

- UP29. Relevantne odluke o tome na koji način i u koju svrhu će neka imovina biti korištena mogu se utvrditi unaprijed i to na više načina, kao što su kroz sam dizajn imovine ili putem ugovornih ograničenja u pogledu njenog korištenja.
- UP30. Kod procjenjivanja da li neki kupac ima pravo usmjeravati korištenje imovine, subjekat u razmatranje uzima samo prava odlučivanja o korištenju te imovine tokom datog perioda korištenja, osim ako je kupac imovinu (ili neke njene dijelove) dizajnirao na način opisan u stavki (ii) podtačke (b) tačke UP25. Shodno tome, osim u slučaju postojanja uslova iz navedene stavke, subjekat ne uzima u razmatranje one odluke koje su utvrđene prije početka perioda korištenja. Na primjer, ako je kupac to šta će biti njena izlazna vrijednost mogao odrediti samo prije perioda korištenja neke imovine, ne smatra se da ima pravo usmjeravati to korištenje. Samo mogućnost određivanja izlazne vrijednosti korištenja neke imovine ugovorom prije perioda njenog korištenja bez drugih prava odlučivanja u tom pogledu datom kupcu daje jednaka prava kakva bi imao i bilo koji drugi kupac koji kupi dobra, odnosno usluge.

Prava zaštite

- UP31. Ugovor može sadržati određeni uslove i odredbe osmišljene s ciljem da se zaštite interesi dobavljača u odnosu na predmetnu ili drugu imovinu, zaštititi njegovo osoblje, odnosno osigura da dobavljač poštuje zakone ili druge pravne propise. To su primjeri prava zaštite. Ugovor može, na primjer: (i) utvrđivati maksimalno dozvoljeno korištenje neke imovine, odnosno ograničiti kada i gdje kupac smije koristiti tu imovinu; (ii) zahtijevati od kupca da prati određene prakse postupanja s imovinom; ili (iii) iziskivati od kupca da obavijesti dobavljača o svim izmjenama načina korištenja imovine. Prava zaštite u pravilu određuju opseg prava kupca na korištenje, ali ga, sama po sebi, ne sprječavaju da uživa pravo usmjeravanja korištenja imovine.
- UP32. Grafikon u nastavku teksta može biti od pomoći subjektima kod procjene da li neki ugovor predstavlja ugovor o najmu, odnosno sadrži elemente najma.

Razdvajanje komponenti ugovora (tačke od 13. do 18)

UP33. Pravo korištenja predmetne imovine predstavlja zasebnu komponentu najma ako:

- (a) najmoprimac može imati koristi od korištenja predmetne imovine same po sebi ili u kombinaciji s drugim resursima koji su mu lako dostupni. Lako dostupni resursi podrazumijevaju dobra ili usluge koji se zasebno prodaju ili iznajmljuju (od najmodavca ili drugih dobavljača), odnosno resurse koje je najmoprimac već stekao (od najmodavca ili kroz druge transakcije ili događaje); i ujedno
- (b) predmetna imovina nije u velikoj mjeri ni zavisna ni uzajamno povezana s drugom imovinom iz ugovora. Na primjer, činjenica da bi se najmoprimac mogao odlučiti da ne unajmi predmetnu imovinu bez značajnih posljedica po njegova prava korištenja druge imovine iz ugovora može biti dobar pokazatelj da predmetna imovina nije u velikoj mjeri ni zavisna ni uzajamno povezana s tom drugom imovinom.

UP34. Ugovor može uključivati određeni iznos koji je najmoprimac dužan platiti za aktivnosti i troškove kojima se ne vrši prijenos nekog dobra ili usluge na njega. Na primjer, najmodavac u ukupan iznos za naplatu može uključiti i cijenu administrativnih poslova ili druge troškove koji po njega nastanu u vezi s datim najmom a kojima se ne vrši prijenos dobra ili usluge na najmoprimca. Takvi potraživani iznosi ne predstavljaju osnovu za postojanje odvojene komponente ugovora već se smatraju dijelom ukupne naknade koja se raspoređuje na zasebno određene komponente ugovora.

Trajanje najma (tačke od 19. do 22)

UP35. Kod utvrđivanja trajanja najma i procjene dužine neopozivog perioda najma, subjekat koristi definiciju ugovora i utvrđuje period tokom kojeg je taj ugovor utjeriv. Najam prestaje biti utjeriv kada ga i najmoprimac i najmodavac imaju pravo raskinuti bez dozvole druge ugovorne strane uz najviše simboličnu kaznu.

UP36. Kada samo najmoprimac ima pravo raskinuti najam, to pravo se smatra opcijom raskida najma koje je na raspolaganju najmoprimcu i koju subjekat ima u vidu kod utvrđivanja trajanja najma. Kada pravo raskidanja najma ima samo najmodavac, neopozivi period najma uključuje period obuhvaćen tom opcijom raskida najma.

UP37. Trajanje najma počinje s datumom početka najma te uključuje sve eventualne periode koje najmodavac odobri najmoprimcu bez plaćanja najmnine.

UP38. Na datum početka najma, subjekat vrši procjenu postojanja realne vjerovatnoće da će najmoprimac iskoristiti opciju produženja najma ili otkupa predmetne imovine, odnosno da neće iskoristiti opciju raskida. Subjekt u razmatranje uzima sve mjerodavne činjenice i okolnosti koje stvaraju ekonomski podsticaj za najmodavca da iskoristi, odnosno ne iskoristi navedene opcije, uključujući sve očekivane promjene činjenica i okolnosti od datuma početka najma do datuma korištenja opcije. U primjere faktora koje treba uzeti u obzir spada, između ostalog, sljedeće:

- (a) uslovi i odredbe ugovora za opcione periode u odnosu na tržišne stope, kao što su
 - (i) iznos plaćanja za najam tokom bilo kojeg od opcionih perioda;
 - (ii) iznos svih promjenjivih plaćanja po osnovu najma ili drugih potencijalnih plaćanja, kao što su plaćanja koja proističu iz kazni za raskid najma i garancija ostatka vrijednosti; i
 - (iii) uslovi svih eventualnih opcija koje je moguće iskoristiti i nakon isteka izvornih opcionih perioda (poput opcije otkupa koja se može iskoristiti na kraju perioda produženja najma po stopi nižoj od aktualnih tržišnih stopa);
- (b) sva značajna unaprjeđenja na predmetnoj imovini izvršena (odnosno koja se očekuje da budu izvršena) tokom trajanja ugovora a od kojih se očekuje da će najmoprimcu donijeti značajnu ekonomsku korist kada postane moguće iskoristiti opciju produženja ili raskidanja najma, odnosno opciju otkupa te imovine;
- (c) troškovi u vezi s raskidom najma, poput troškova pregovaranja, premještanja na drugu lokaciju, iznalaženja druge imovine koja će zadovoljiti potrebe najmoprimca, integriranja nove imovine u poslovanje najmoprimca ili kazni za otkazivanje najma i drugih sličnih troškova, uključujući troškove povezane s vraćanjem predmetne imovine u stanje ili na lokaciju zahtijevanu ugovorom;

- (d) značaj predmetne imovine za poslovanje najmoprimca, zasnovano, primjera radi, na tome da li je riječ o specijalističkoj imovini, lokaciji na kojoj je smještena i dostupnosti odgovarajućih alternativa; i
- (e) preduslovi za korištenje opcije (to jeste, slučajeve kada je opciju moguće iskoristiti samo ako su zadovoljeni jedan ili više preduslova), te vjerojatnoća postojanja takvih preduslova.

UP39. Opcija produženja, odnosno raskidanja najma može biti kombinirana s jednim ili više obilježja ugovora (kao što je garantirani ostatak vrijednosti) prema kojima najmoprimac najmodavcu garantira minimalan ili fiksni povrat novca koji, u suštini, ostaje neizmijenjen bez obzira na to da li se odnosna opcija iskoristi ili ne. U takvim slučajevima, uz uvažavanje uputstava o suštinski fiksnim plaćanjima iz tačke UP43, subjekat pretpostavlja da postoji realna vjerojatnoća da će najmoprimac iskoristiti opciju produženja najma, odnosno da neće iskoristiti opciju raskidanja najma.

UP40. Što je kraći neopozivi period najma to je veća vjerojatnoća da će najmoprimac iskoristiti opciju produženja najma, odnosno da neće iskoristiti opciju raskidanja najma. Razlog za to je da će troškovi u vezi s pribavljanjem zamjenske imovine vjerovatno biti srazmjerno viši što je kraći neopozivi period najma.

UP41. Ranija praksa najmoprimca u pogledu uobičajenog trajanja perioda tokom kojih je koristio određene vrste imovine (u vlasništvu ili pod najmom) i ekonomski razlozi za to mogu se pokazati korisnim informacijama kod procjene postojanja realne vjerojatnoće da će dati najmoprimac iskoristiti, odnosno da neće iskoristiti neku od opcija. Primjera radi, ako najmoprimac u pravilu koristi određene vrste imovine na određene vremenske periode ili često koristi opcije u vezi s najmovima određenih vrsta imovine, on će kod procjenjivanja realne vjerojatnoće da će iskoristiti neku od opcija u vezi s najmom te imovine uzeti u obzir ekonomske razloge za takve ranije prakse.

UP42. Tačka 21. propisuje da, nakon datuma početka najma, najmoprimac mora preispitati trajanje najma po nastanku nekog značajnog događaja ili značajne promjene okolnosti nad kojima ima kontrolu a koje utiču na stepen realne vjerojatnoće da će iskoristiti neku od opcija koje nije uključio kod ranijeg utvrđivanja trajanja najma, odnosno da neće iskoristiti neku od opcija koje jeste uključio kod tog utvrđivanja. U primjere takvih značajnih događaja, odnosno promjena okolnosti spadaju:

- (a) sva značajna unapređenja na iznajmljenoj imovini koja nisu bila predviđena na datum početka najma a od kojih se očekuje da najmoprimcu donesu značajnu ekonomsku korist kada postane moguće iskoristiti opciju produženja ili raskidanja najma, odnosno opciju otkupa predmetne imovine;
- (b) značajne preinake ili prilagodbe predmetne imovine određenim potrebama koje nisu bile predviđene na datum početka najma;
- (c) sklapanje ugovora o podnajmu predmetne imovine na period koji prelazi ranije utvrđeno trajanje najma; i
- (d) odluka najmoprimca koja se direktno tiče korištenja, odnosno nekorisćenja neke opcije (kao što je odluka o produženju najma dopunske imovine, otuđenju alternativne imovine ili o otuđenju poslovanja u okviru kojeg se upotrebljava imovina s pravom korištenja).

Suštinski fiksna plaćanja po osnovu najma (podtačka (a) tačke 28, podtačka (c) tačke 37. i podtačka (a) tačke 74)

UP43. Plaćanja za najam podrazumijevaju sva suštinski fiksna plaćanja po osnovu najma. Suštinski fiksna plaćanja po osnovu najma su plaćanja koja, prema svojoj formi, mogu biti promjenjiva, ali su suštinski neizbježna. Suštinski fiksna plaćanja po osnovu najma se javljaju onda kada, primjera radi:

- (a) su plaćanja strukturirana kao promjenjiva plaćanja po osnovu najma, ali ne podrazumijevaju stvarnu promjenjivost. Takva plaćanja sadrže promjenjive klauzule bez stvarne ekonomske suštine. U primjere takvih plaćanja spadaju
 - (i) plaćanja koja je potrebno izvršiti samo ako se imovina pokaže osposobljenom za rad tokom najma, odnosno samo u slučaju da se desi događaj za koji ne postoji stvarna mogućnost da se neće desiti; ili
 - (ii) plaćanja koja su izvorno strukturirana kao promjenjiva plaćanja po osnovu najma povezana s korištenjem predmetne imovine, ali za koja će se ta varijabilnost razriješiti u nekom trenutku nakon datuma početka najma tako da plaćanja za ostatak trajanja najma postanu fiksna. Takva plaćanja postaju suštinski fiksna plaćanja onda kada se razriješi varijabilnost;

- (b) postoji više od jednog seta plaćanja koja bi najmoprimac mogao izvršiti, ali je samo jedan od njih realan. U ovom slučaju, subjekat uzima realni set plaćanja kao plaćanja po osnovu najma;
- (c) postoji više od jednog realnog seta plaćanja koja bi najmoprimac mogao izvršiti, ali mora izvršiti plaćanje bar jednog od njih. U ovom slučaju, subjekat kao plaćanja po osnovu najma uzima onaj set plaćanja koji ukupno daje najniže iznos (na diskontiranoj osnovi).

Povezanost najmoprimca s predmetnom imovinom prije datuma početka najma

Troškovi najmoprimca u vezi s izgradnjom ili dizajniranjem predmetne imovine

- UP44. Subjekt može pregovarati o najmu prije nego predmetna imovina postane dostupna najmoprimcu na korištenje. Kod nekih najмова, ta predmetna imovina će morati biti izgrađena ili redizajnirana da bi je najmoprimac mogao koristiti. Zavisno od uslova i odredbi ugovora, od najmoprimca se može tražiti da izvrši određena plaćanja u vezi s tom izgradnjom, odnosno dizajniranjem imovine.
- UP45. Kada po najmoprimcu nastanu troškovi u vezi s izgradnjom ili dizajniranjem predmetne imovine obračunava ih primjenjujući druge mjerodavne standarde, kao što je MRSJS 17. Troškovi u vezi s izgradnjom ili dizajniranjem predmetne imovine ne uključuju plaćanja koja najmoprimac izvrši kako bi stekao pravo na korištenje te imovine. Plaćanja za sticanje prava korištenja imovine su plaćanja za najam bez obzira u kom trenutku se izvrše.

Vlasništvo nad predmetnom imovinom

- UP46. Najmoprimac može steći vlasništvo nad predmetnom imovinom prije nego se ono prenese na najmodavca a ovaj imovinu da u najam najmoprimcu. Sticanje vlasništva samo po sebi ne određuje način obračunavanja te transakcije.
- UP47. Ako najmoprimac ima (odnosno, stekne) kontrolu na predmetnom imovinom prije njenog prijenosa na najmodavca, ta transakcija predstavlja transakciju prodaje i povratnog najma koja se obračunava u skladu s tačkama od 97. do 102.
- UP48. Ako, međutim, najmoprimac ne stekne kontrolu nad predmetnom imovinom prije njenog prijenosa na najmodavca, ta transakcija ne predstavlja transakciju prodaje i povratnog najma. To, primjera radi, može biti slučaj kada proizvođač, najmodavac i najmoprimac ispregovaraju da imovinu od proizvođača kupi najmodavac a potom je iznajmi najmoprimcu. Najmoprimac može steći vlasništvo nad tom imovinom prije nego se to vlasništvo prenese na najmodavca. U ovakvim slučajevima, ako najmoprimac stekne vlasništvo, ali ne i kontrolu nad predmetnom imovinom prije njenog prijenosa na najmodavca, ta transakcija se ne obračunava kao transakcija prodaje i povratnog najma već kao najam.

Objavljivanje najmoprimca (tačka 62)

- UP49. Kod utvrđivanja da li je za potrebe ostvarenja cilja iz tačke 54. potrebno objaviti i dodatne informacije o aktivnostima povezanim s najmovima, najmoprimac u obzir uzima to:
- (a) da li su te informacije relevantne za korisnike finansijskih izvještaja. Najmoprimac dodatne informacije iz tačke 62. objavljuje samo onda kada se očekuje da će one biti relevantne korisnicima finansijskih izvještaja. U tom kontekstu, to će vjerovatno biti slučaj ako informacije tim korisnicima pomažu shvatiti
 - (i) fleksibilnost koju omogućavaju najmovi. Najmovi fleksibilnost mogu pružiti tako što, primjera radi, najmoprimcu omoguće da smanji svoju izloženost kroz korištenje opcija raskidanja, odnosno obnavljanja najma po povoljnim uslovima;
 - (ii) ograničenja koja nameću najmovi. Najmovi ograničenja mogu nametati tako što, primjera radi, od najmoprimca iziskuju da se pridržava određenih finansijskih omjera;
 - (iii) osjetljivost objavljenih informacija na ključne varijable. Informacije mogu biti osjetljive na, primjera radi, buduća promjenjiva plaćanja po osnovu najma;
 - (iv) izloženosti drugim rizicima koji proizlaze iz najмова;
 - (v) odstupanja od uobičajenih praksi u datoj privrednoj grani. Takva odstupanja mogu uključivati, na primjer, neuobičajene ili jedinstvene uslove i odredbe najma koji utiču na portfelj najмова najmoprimca;

- (b) da li su te informacije očigledne iz informacija prezentiranih u osnovnim finansijskim izvještajima ili objavljenih u bilješkama uz njih. Najmoprimac ne treba ponavljati informacije koje su već prezentirane u nekom drugom dijelu finansijskih izvještaja.

UP50. Dodatne informacije u vezi s promjenjivim plaćanjima po osnovu najma koje se, zavisno od okolnosti, može pokazati neophodnim objaviti da bi se ostvario cilj u pogledu objavljivanja iz tačke 54. mogu uključivati one informacije koje će korisnicima finansijskih izvještaja pomoći da procjene, primjera radi:

- (a) razloge najmoprimca za primjenu promjenjivih plaćanja najma i zastupljenost takvih plaćanja;
- (b) relativni omjer promjenjivih u odnosu na fiksna plaćanja po osnovu najma;
- (c) ključne varijable od kojih zavise promjenjiva plaćanja po osnovu najma i to kako tačno se očekuje da plaćanja variraju zavisno od promjena tih ključnih varijabli; i
- (d) druge poslovne i finansijske učinke promjenjivih plaćanja po osnovu najma.

UP51. Dodatne informacije u vezi s opcijama produženja, odnosno raskidanja najma koje se, zavisno od okolnosti, može pokazati neophodnim objaviti da bi se ostvario cilj u pogledu objavljivanja iz tačke 54. mogu uključivati one informacije koje će korisnicima finansijskih izvještaja pomoći da procijene, primjera radi:

- (a) razloge najmoprimca za korištenje opcija produženja, odnosno raskidanja najma i zastupljenost takvih opcija;
- (b) relativni omjer opcionih u odnosu na druga plaćanja po osnovu najma;
- (c) zastupljenost korištenja opcija koje nisu bile uvrštene u mjerenje obaveza po osnovu najma; i
- (d) druge poslovne i finansijske učinke tih opcija.

UP52. Dodatne informacije o vezi s garancijama ostatka vrijednosti koje se, zavisno od okolnosti, može pokazati neophodnim objaviti da bi se ostvario cilj u pogledu objavljivanja iz tačke 54. mogu uključivati one informacije koje će korisnicima finansijskih izvještaja pomoći da procijene, primjera radi:

- (a) razloge najmoprimca za davanje garancija ostatka vrijednosti i zastupljenost takvih garancija;
- (b) stepen izloženosti najmoprimca riziku ostatka vrijednosti;
- (c) prirodu predmetne imovine za koju su date garancije; i
- (d) druge poslovne i finansijske učinke tih garancija.

UP53. Dodatne informacije u vezi s transakcijama prodaje i povratnog najma koje se, zavisno od okolnosti, može pokazati neophodnim objaviti da bi se ostvario cilj u pogledu objavljivanja iz tačke 54. mogu uključivati one informacije koje će korisnicima finansijskih izvještaja pomoći da procijene, primjera radi:

- (a) razloge najmoprimca za transakcije prodaje i povratnog najma i zastupljenost takvih transakcija;
- (b) ključne uslove i odredbe pojedinačnih transakcija prodaje i povratnog najma;
- (c) plaćanja koja nisu uvrštena u mjerenje obaveza po osnovu najma; i
- (d) efekte transakcija prodaje i povratnog najma po novčane tokove u izvještajnom periodu.

Klasifikacija najмова kod najmodavca (tačke od 65. do 70)

UP54. Klasifikacija najмова kod najmodavaca usvojena u ovom standardu zasniva se na tome u kojoj mjeri se najmom prenose rizici i koristi povezani s vlasništvom nad predmetnom imovinom. Rizici podrazumijevaju mogućnost nastanka gubitaka usljed neiskorištenosti kapaciteta ili tehnološke zastarjelosti, kao i usljed kolebanja prihoda uzrokovanog promjenama ekonomskih uslova. U primjere koristi mogu spadati očekivanje uslužnog potencijala ili profitabilnog poslovanja tokom vijeka korisne upotrebe predmetne imovine i dobitak od povećanja vrijednosti, odnosno od realizacije ostatka vrijednosti.

- UP55. Ugovor o najmu može uključivati odredbe da se plaćanja po osnovu najma usklade u odnosu na konkretne promjene koje bi mogle nastati između datuma sklapanja i datuma početka najma (kao što je promjena troška najmodavca za predmetnu imovinu ili promjena troška najmodavca za financiranje najma). U takvim slučajevima, za potrebe klasificiranja najma, smatra se da su se sve takve promjene desile na datum sklapanja najma.
- UP56. Kada se najam odnosi i na zemljište i na objekte, najmodavac u odnosu na svaki od elementa zasebno vrši procjenu da li ga razvrstati kao financijski ili kao poslovni najam, primjenjujući tačke od 66. do 70. i tačke UP54. i UP55. Kod utvrđivanja da li element zemljišta predstavlja poslovni ili financijski najam bitno je uzeti u obzir činjenicu da zemljište u pravilu ima neograničen vijek korisne upotrebe.
- UP57. Kad god je to neophodno za klasifikaciju i obračunavanje najma zemljišta i objekata, najmodavac plaćanja po osnovu najma (uključujući sve avansne paušale) raspoređuje na element zemljišta i na element objekata srazmjerno relativnim fer vrijednostima udjela koji element zemljišta, odnosno element objekata imaju u predmetnoj imovini na datum sklapanja najma. Kada plaćanja za najam nije moguće pouzdano¹ rasporediti između ta dva elementa, cijeli najam se klasificira kao financijski najam, osim kada oba elementa očito predstavljaju poslovne najmove, u kom slučaju se cijeli najam kvalificira kao takav.
- UP58. Kod najмова zemljišta i objekata kod kojih vrijednost elemenata zemljišta nije značajna za najam, najmodavac za potrebe klasifikacije najma smije i zemljište i objekte tretirati kao jedinstvenu stavku i klasificirati je kao financijski ili kao poslovni najam primjenjujući tačke od 66. do 70, te tačke UP54. i UP55. U takvim slučajevima, najmodavac uvijek korisne upotrebe objekata posmatra kao vijek korisne upotrebe cjelokupne predmetne imovine.

Klasifikacija podnajmova

- UP59. Kod klasifikacije podnajmova, posredni najmodavac podnajam razvrstava kao financijski ili kao poslovni najam kako slijedi:
- (a) ako je osnovni najam kratkoročni najam koji je subjekat, kao najmoprimac, obračunao u skladu s tačkom 6, podnajam se klasificira kao poslovni najam;
 - (b) u suprotnom, podnajam se klasificira pozivanjem na pravo korištenja imovine koje proizlazi iz osnovnog najma umjesto na samu predmetnu imovinu (kao što je stavka nekretnina, postrojenja i opreme koja je predmet najma).

Dodatak B.

Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

Izmjene i dopune MRSJS-a 2 *Izveštaji o novčanim tokovima*

Vrše se izmjene i dopune tačaka 26. i 55, te uvodi tačka 63H. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima

...

Aktivnosti financiranja

26. Odvojeno objavljivanje novčanih tokova nastalih iz aktivnosti financiranja je važno jer pomaže predvidjeti potraživanja strana koje subjektu osiguravaju kapital od budućih novčanih tokova. U primjere novčanih tokova koji

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 tački OZ16. MRSJS-a 1 obrađuje se prijelazni pristup objašnjavanju pouzdanosti.

nastaju iz aktivnosti financiranja spadaju:

- (a) novčani prinosi od izdavanja zadužnica, zajmova, mjenica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih ili dugoročnih pozajmica;
- (b) novčane otplate pozajmljenih iznosa; i
- (c) novčane isplate najmoprimca za smanjenje preostale obaveze po osnovu ~~financijskog~~ najma.

...

Nenovčane transakcije

...

55. Mnoge aktivnosti investiranja i financiranja ne utiču direktno na tekuće novčane tokove, iako utiču na strukturu kapitala i imovine subjekta. Isključivanje nenovčanih transakcija iz izvještaja o novčanim tokovima je u skladu s ciljem tog izvještaja jer one ne uključuju novčane tokove u tom periodu. U primjere nenovčanih transakcija spadaju:

- (a) sticanje imovine kroz razmjenu imovine, preuzimanje direktnih pripadajućih obaveza ili po osnovu ~~financijskog~~ najma;
- (b) pretvaranje duga u kapital.

...

Datum stupanja na snagu

63H. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 26. i 55. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Izmjene i dopune MRSJS-a 4 *Učinci promjena kursa stranih valuta*

Vrše se izmjene i dopune tačke 17, te uvodi tačka 71F. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Definicije pojmova

...

Monetarne stavke

17. Ključno obilježje monetarne stavke je pravo na primanje (odnosno obaveza davanja) fiksnog ili odredivog broja novčanih jedinica. U primjere toga spadaju obaveze prema socijalnoj politici i druga primanja zaposlenih koja se isplaćuju u novcu, rezerviranja koja će se izmiriti u novcu, obaveze po osnovu najma i dividende ili slične raspodjele u novcu koje se priznaju kao obaveza. S druge strane, ključno obilježje nemonetarne stavke je odsustvo prava na primanje (odnosno obaveze davanja) fiksnog ili odredivog broja novčanih jedinica. U primjere toga spadaju avansna plaćanja za dobra i usluga (~~poput kapare za najam~~), *goodwill*, nematerijalna imovina, zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema, imovina s pravom korištenja i rezerviranja koja će se izmiriti kroz isporuku nemonetarne imovine.

...

Datum stupanja na snagu

...

71F. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 17. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Izmjene i dopune MRSJS-a 5 *Troškovi zaduživanja*

Vrše se izmjene i dopune tačke 6. i dodaje tačka 42F. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Definicije pojmova

Troškovi zaduživanja

...

6. U troškove zaduživanja mogu spadati:
- (a) kamate na prekoračenja preko bankovnih računa i kratkoročne i dugoročne pozajmice;
 - (b) amortizacija diskonta i premija u vezi s pozajmljivanjima;
 - (c) amortizacija dopunskih troškova koji nastanu u vezi s dogovaranjem pozajmljivanja;
 - ~~(d) — financijske naknade~~ kamata u odnosu na ~~financijske obaveze~~ za najmove i sporazume o koncesijama za usluge;
i
 - (e) kursne razlike nastale od pozajmljivanja u stranoj valuti, u iznosu do kojeg se smatraju usklađivanjem troškova kamata.

...

Datum stupanja na snagu

...

42F. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 6. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Izmjene i dopune MRSJS-a 12 *Zalihe*

Vrše se izmjene i dopune tačke 20. i uvodi tačka 51F. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Mjerenje zaliha

...

Trošak zaliha

...

Troškovi pretvaranja

20. Troškovi pretvaranja zaliha nedovršenih u zalihe gotovih proizvoda nastaju primarno u proizvodnom okruženju. U troškove pretvaranja zaliha spadaju troškovi koji su direktno povezani s proizvodnim jedinicama, kao što je direktni rad. U njih spadaju i sistematski raspoređeni fiksni i promjenjivi opći troškovi proizvodnje koji nastaju pretvorbom sirovina u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na (a) obim proizvodnje, kao što su troškovi amortizacije i održavanja proizvodnih pogona, i opreme te imovine s pravom korištenja u proizvodnom procesu i (b) troškovi upravljanja i administrativni troškovi fabrike. Promjenjivi opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji, direktno ili gotovo direktno, zavise od obima proizvodnje, kao što su indirektni materijali i indirektni rad.

Datum stupanja na snagu

- 51F. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 20. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Izmjene i dopune MRSJS-a 16 *Ulaganja u nekretnine*

Vrše se izmjene i dopune tačaka 7, 10, 12, 13, 20, 26, 27, 39, 49, 50, 59, 62, 62A, 63, 65, 71, 72, 73, 78, 80, 85, 86, 88. i 89, te uvode tačke 25A, 38A, 41A, 41B, 41C, 49A, 100A, s pripadajućim naslovima, i tačka 101H. Brišu se tačke 5, 8, 34, 35. i 43.

Djelokrug

...

5. ~~[Brisano.] Ovaj standard se primjenjuje na obračunavanje ulaganja u nekretnine, uključujući (a) mjerenje udjela u ulaganjima u nekretnine pod najmom koji se obračunava kao financijski najam u financijskim izvještajima najmoprimca, kao i na (b) mjerenje ulaganja u nekretnine koja se najmoprimcu daju u poslovni najam u financijskim izvještajima najmodavca. Ovaj standard se ne bavi pitanjima koja su obrađena u MRSJS-u 13 *Najmovi*, uključujući:~~
- ~~(a) klasifikaciju najмова kao financijskih ili poslovnih najмова;~~
 - ~~(b) priznavanje prihoda od najma ulaganja u nekretnine (vidjeti i MRSJS 9 *Prihodi od transakcija razmjene*);~~
 - ~~(c) mjerenje udjela u nekretninama pod najmom koji se obračunava kao poslovni najam u financijskim izvještajima najmoprimca;~~
 - ~~(d) mjerenje neto ulaganja u financijski najam u financijskim izvještajima najmodavca;~~
 - ~~(e) obračunavanje transakcija prodaje i povratnog najma;~~

~~(f) objavljivanja o financijskim i poslovnim najmovima.~~

...

Definicije pojmova

7. Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje navedenim značenjima.

...

Ulaganje u nekretnine je nekretnina (zemljište ili objekt, odnosno dio objekta, ili oboje) koja se drži ~~(od vlasnika ili najmo~~**primca kao imovina s pravom korištenja**) radi ostvarivanja prinosa od najamnine, povećanja vrijednosti kapitala ili oboga, a ne radi:

- (a) korištenja u proizvodnji ili isporuci roba ili usluga, odnosno u administrativne svrhe; niti radi
- (b) prodaje u teku redovnog poslovanja.

Nekretnina koju koristi vlasnik je nekretnina koja se drži (od vlasnika ili najmo**primca u okviru financijskog najma** kao imovina s pravom korištenja) radi korištenja u proizvodnji ili isporuci dobara ili usluga, odnosno u administrativne svrhe.

...

Udio u nekretnini koji najmo**primac** drži pod poslovnim najmom

8. ~~[Brisano.] Udio u nekretnini koji najmo~~**primac drži pod poslovnim najmom se može klasificirati i obračunavati kao ulaganje u nekretnine onda i samo onda kada (a) bi nekretnina inače zadovoljavala definiciju ulaganja u nekretnine i kada (b) najmo**~~primac za imovinu koja se priznaje koristi model fer vrijednosti opisan u tačkama od 42. do 64. Dostupnost ove klasifikacijske mogućnosti se razlikuje od jedne do druge nekretnine, ali, jednom kada se odabere za neki takav udio u nekretnini koja je pod poslovnim najmom, sve nekretnine klasificirane kao ulaganja u nekretnine se moraju obračunavati primjenom modela fer vrijednosti. Ako se odabere ova klasifikacijska mogućnost, svaki udio koji je tako klasificiran uključuje se u objavljivanja koja zahtijevaju tačke od 85. do 89.~~

Ulaganja u nekretnine

...

10. Ulaganja u nekretnine se drže radi ostvarivanja prinosa od najamnine, povećanja vrijednosti kapitala ili oboga. Prema tome, ulaganja u nekretnine stvaraju novčane tokove najvećim dijelom nezavisno od druge imovine koju drži subjekat. Po tome se ulaganja u nekretnine razlikuju od drugog zemljišta ili objekata koje kontroliraju subjekti javnog sektora, uključujući nekretnine koje koriste vlasnici. Proizvodnja ili isporuka dobara ili usluga (ili korištenje nekretnine u administrativne svrhe) također može stvoriti novčane tokove. Tako, na primjer, subjekti javnog sektora mogu koristiti zgradu da osiguraju dobra i usluge korisnicima u zamjenu za potpuni ili djelomični povrat troškova. Ta zgrada se, međutim, drži kako bi omogućila proizvodnju dobara i usluga i novčani tokovi se mogu pripisati ne samo zgradi, već i drugoj imovini koja se koristi u procesu proizvodnje ili isporuke. MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* primjenjuje se na vlastite nekretnine koje koristi vlasnik a MRSJS 43 *Najmovi* na nekretnine koje koristi vlasnik a drži najmo**primac kao imovinu s pravom korištenja.**

...

12. U primjere ulaganja u nekretnine spadaju:

- (a) zemljište koje se drži radi dugoročnog povećanja vrijednosti kapitala a ne radi prodaje u kratkom roku u toku redovnog poslovanja, kao što je, na primjer, zemljište koje bolnica drži radi povećanja vrijednosti kapitala koje se može prodati u povoljnom trenutku u budućnosti;
- (b) zemljište koje se drži za trenutno neodređene buduće namjene. (Ako subjekat nije odredio da će zemljište upotrebljavati kao nekretninu koju koristi vlasnik, uključujući korištenje za pružanje usluga poput usluga koje nacionalni parkovi pružaju sadašnjim i budućim generacijama ili za prodaju u kratkom roku u toku redovnog poslovanja, smatra se da se zemljište drži radi povećanja vrijednosti kapitala);
- (c) objekat u vlasništvu subjekta (ili pravo na korištenje imovine koje se odnosi na objekat kojeg subjekat drži ~~pod~~ financijskim najmom) koji je iznajmljen prema jednom ili više poslovnih najмова na komercijalnoj osnovi, kao, na primjer, kada univerzitet posjeduje zgradu koju na komercijalnoj osnovi iznajmljuje vanjskim stranama;
- (d) objekat koji je prazan, ali se drži radi iznajmljivanja prema jednom ili više poslovnih najмова na komercijalnoj osnovi vanjskim stranama; i
- (e) nekretnina koja se gradi ili razvija da bi se u budućnosti koristila kao ulaganje u nekretninu.

13. U nastavku teksta su dati primjeri stavki koje nisu ulaganje u nekretnine i, prema tome, ne spadaju u djelokrug ovog standarda:

- (a) nekretnine namijenjene prodaji u toku redovnog poslovanja, odnosno koje se grade ili razvijaju radi takve prodaje (vidjeti MRSJS 12 *Zalihe*). Tako, na primjer, općinske vlasti mogu rutinski dopunjavati prihode kupovinom i prodajom nekretnina, kada se nekretnine koje se drže isključivo radi otuđenja u doglednoj budućnosti ili da bi se razvile za ponovnu prodaju klasificiraju kao zalihe. Nadležni organ za stambena pitanja može rutinski prodati dio stambenog fonda u toku redovnog poslovanja zbog demografskih promjena, kada se sve stambene jedinice namijenjene prodaji klasificiraju kao zalihe;
- (b) nekretnine koje se grade ili razvijaju u ime trećih strana. Tako, na primjer, nadležni organ za imovinske i uslužne poslove može sklopiti ugovore o građenju sa subjektima izvan vlade (vidjeti MRSJS 11 *Ugovori o građenju*);
- (c) nekretnine koje koristi vlasnik (vidjeti MRSJS 17 i MRSJS 43), uključujući (između ostalog) nekretnine namijenjene budućoj upotrebi kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje se drže da bi se u budućnosti razvile i potom upotrebljavale kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje koriste zaposlenici poput smještaja za vojno osoblje (bez obzira da li oni plaćaju najamninu po tržišnim cijenama) i nekretnine koje koristi vlasnik a namijenjene su otuđenju;
- (d) [Brisano.]
- (e) nekretnine koje su date u finansijskih najam drugom subjektu;
- (f) nekretnine koje se drže radi pružanja socijalnih usluga i ujedno stvaraju prilive novca. Na primjer, nadležni organ za stambena pitanja može raspolagati velikim stambenim fondom koji se koristi za smještaj porodica niskih primanja po zakupninama nižim od tržišnih. U takvom slučaju, nekretnine se koriste za pružanje usluga stambenog zbrinjavanja, a ne radi sticanja prinosa od najamnine ili povećanja vrijednosti kapitala i stvoreni prihod od najma je sporedan u odnosu na osnovnu svrhu zbog koje se nekretnine drže. Takve nekretnine se ne smatraju „ulaganjem u nekretnine“ i obračunavaju se u skladu s MRSJS-om 17;

- (g) nekretnine koje se drže za strateške potrebe i koje se obračunavaju u skladu s MRSJS-om 17.

...

Priznavanje

20. Ulaganje u nekretnine u vlasništvu se priznaje kao imovina onda i samo onda kada:

- (a) je izvjesno da će buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal povezani s ulaganjem u nekretnine priticati u subjekat; a
- (b) trošak ili fer vrijednosti ulaganja u nekretnine se može pouzdano izmjeriti.

...

25A. Ulaganje u nekretnine koje drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja se priznaje u skladu s MRSJS-om 43.

Mjerenje pri priznavanju

26. Ulaganje u nekretnine u vlasništvu početno se mjeri po njegovom trošku (transakcijski troškovi se moraju uključiti u to početno mjerenje).

27. Kada je ulaganje u nekretnine u vlasništvu stečeno kroz transakciju koja nije transakcija razmjene, njegov trošak se mjeri po njegovoj fer vrijednosti na datum sticanja.

...

34. [Brisano.] Početni trošak udjela u nekretnini koja se drži pod najmom i klasificira kao ulaganje u nekretnine se priznaje u skladu s odredbama tačke 28. MRSJS-a 13 za financijske najmove, to jeste, imovina se priznaje po fer vrijednosti nekretnine ili po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja po osnovu najma, zavisno od toga koja je niža. Ekvivalentni iznos se priznaje kao obaveza u skladu s istom tačkom.

35. [Brisano.] Sa svakom premijom plaćenom za najam se za ovu svrhu postupa kao s dijelom minimalnih plaćanja po osnovu najma i ona se, dakle, uvrštava u trošak imovine, ali isključuje iz obaveze. Ako se udio u nekretnini koja se drži pod najmom klasificira kao ulaganje u nekretnine, onda je stavka koja se obračunava po fer vrijednosti taj udio, a ne predmetna nekretnina. Uputstva za utvrđivanje fer vrijednosti udjela u nekretnini za model fer vrijednosti su data u tačkama od 42. do 61. Ta uputstva važe i za utvrđivanje fer vrijednosti kada se ta vrijednost koristi kao trošak u svrhu početnog priznavanja.

...

38A. Ulaganje u nekretnine koje drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja početno se mjeri u skladu s MRSJS-om 43.

Mjerenje nakon priznavanja

Računovodstvena politika

39. Uz izuzeće iz tačke 43^{41A}, subjekat kao svoju računovodstvenu politiku mora odabrati bilo model fer vrijednosti iz tačaka od 42. do 64. ili model troška iz tačke 65, te tu politiku primjenjivati na sva svoja ulaganja u nekretnine.

...

41A. Subjektat smije:

- (a) odabrati bilo model fer vrijednosti ili model troška za sva ulaganja u nekretnine povezana s obavezama koje donose povrat direktno povezan s fer vrijednošću, odnosno povrat od naznačene imovine, uključujući ta ulaganja u nekretnine; i
- (b) odabrati bilo model fer vrijednosti ili model troška za sva ostala ulaganja u nekretnine, bez obzira na to šta je odabrao pod (a).

41B. Pojedini osiguravatelji i drugi subjekti upravljaju internim fondom nekretnina koji izdaje nominalne jedinice, neke od kojih drže ulagači prema povezanim ugovorima a druge sam subjekat. Tačka 41A. subjektu ne dopušta da nekretninu koju drži takav fond mjeri jednim dijelom po trošku a drugim dijelom po fer vrijednosti.

41C. Ako subjekat za dvije kategorije opisane u tački 41A. odabere različite modele, prodaja ulaganja u nekretnine između grupa imovine mjerenih primjenom različitih modela se priznaje po fer vrijednosti a kumulativna promjena fer vrijednosti priznaje u suficitu ili u deficitu. Dakle, ako se ulaganje u nekretnine proda iz grupe imovine za koju je primijenjen model fer vrijednosti u grupu za koju je primijenjen model troška, fer vrijednost nekretnine na datum prodaje postaje njen procijenjeni trošak.

Model fer vrijednosti

...

43. [Brisano.] Kada se udio u nekretnini koju najmoprimac drži prema poslovnom najmu klasificira kao ulaganje u nekretnine u skladu s tačkom 8, ne postoji mogućnost izbora iz tačke 9, već se obavezno primjenjuje model fer vrijednosti.

...

49. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine odražava, između ostalog, prihod od najamnine za tekuće najmove i razumne i potkrijepljene pretpostavke koje predstavljaju ono što bi informirane, voljne strane, na osnovu trenutnih uslova, pretpostavile o prihodu od najamnine za buduće najmove. Ona, na sličnoj osnovi, odražava i sve odljeve novca (uključujući plaćanja najamnine i druge odljeve) koji bi se mogli očekivati u vezi s tom nekretninom. ~~Neki od tih odljeva su odraženi u obavezi dok se drugi odnose na odljeve koji se ne priznaju u finansijskim izvještajima do nekog kasnijeg datuma (kao što su povremena plaćanja poput potencijalnih najamnina).~~

49A. Kada najmoprimac koristi model fer vrijednosti za mjerenje ulaganja u nekretnine koja se drži kao imovina s pravom korištenja, on tu imovinu s pravom korištenja a ne predmetnu imovinu mjeri po fer vrijednosti.

50. ~~Tačka 34. MRSJS 43~~ navodi osnovu za početno priznavanje troška udjela u iznajmljenoj nekretnini ulaganja u nekretninu koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja. Tačka 42. nalaže da se udio u iznajmljenoj nekretnini ulaganje u nekretninu koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja ponovo mjeri, ako je potrebno, po fer vrijednosti ako subjekat odabere koristiti model fer vrijednosti. Kod najma ispregovanog Kada se plaćanja po osnovu najma vrše po tržišnim cijenama, fer vrijednost udjela u iznajmljenoj nekretnini ulaganja u nekretninu koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja pri sticanju, umanjena za sva očekivana plaćanja po osnovu najma (uključujući plaćanja koja se odnose na priznate obaveze za najam) bi trebala biti nula. Ta fer vrijednost se ne mijenja bez obzira da li se, u računovodstvene svrhe, iznajmljena imovina i obaveza priznaju po fer ili po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja po osnovu najma, u skladu s tačkom 28. MRSJS-a 13. Prema tome, ponovno mjerenje iznajmljene imovine s pravom korištenja iz troška u skladu s tačkom 34. MRSJS-om 43 u fer

vrijednost u skladu s tačkom 42. (uz uvažavanje zahtjeva iz tačke 59) ne bi smjelo rezultirati nikakvim početnim dobitkom niti gubitkom, osim ako se fer vrijednost mjeri u različitim terminima. To bi se moglo dogoditi kada je primjena modela fer vrijednosti odabrana nakon početnog priznavanja.

...

59. Pri utvrđivanju knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine prema modelu fer vrijednosti, subjekat ne obračunava dva puta imovinu niti obaveze koje se priznaju kao zasebna imovina ili obaveze. Na primjer:

- (a) oprema kao što su liftovi ili klima uređaji često čine sastavni dio zgrade i u pravilu se uvrštavaju u fer vrijednost ulaganja u nekretnine umjesto da se priznaju zasebno kao nekretnine, postrojenja i oprema;
- (b) ako je iznajmljen namješten ured, fer vrijednost ureda u pravilu uključuje i fer vrijednost namještaja u njemu jer se prihod od najamnine odnosi na namješten ured. Kada je namještaj uključen u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, subjekat taj namještaj ne priznaje kao odvojenu imovinu;
- (c) fer vrijednost ulaganja u nekretnine ne uključuje unaprijed plaćene ili obračunate prihode od ~~poslovnog~~ najma jer ih subjekat priznaje kao zasebne obaveze ili imovinu;
- (d) fer vrijednost ulaganja u nekretnine koje se drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja pod najmom odražava očekivane novčane tokove (uključujući ~~potencijalnu najmninu za koju~~ promjenjiva plaćanja po osnovu najma za koja se očekuje da će postati plativa). Prema tome, ako je procjena vrijednosti dobivena za nekretninu umanjena za sva plaćanja koja se očekuju, biti će joj neophodno ponovo dodati sve priznate obaveze po osnovu najma da bi se došlo do knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti.

...

Nemogućnost pouzdanog određivanja fer vrijednosti

62. Postoji oboriva pretpostavka da subjekat može kontinuirano pouzdano određivati fer vrijednost ulaganja u nekretnine. Ipak, u iznimnim slučajevima, postoje jasni dokazi da, kada subjekat prvi put stekne ulaganje u nekretninu (ili kada postojeća nekretnina nakon prenamjene prvi put postane ulaganje u nekretninu), fer vrijednost tog ulaganja u nekretninu nije moguće kontinuirano pouzdano određivati. To se dešava onda i samo onda kada uporedive tržišne transakcije nisu česte a nisu dostupne zamjenske pouzdane procjene fer vrijednosti (poput onih zasnovanim na predviđanjima diskontiranih novčanih tokova). Kada utvrdi da fer vrijednost ulaganja u nekretninu u izgradnji nije moguće pouzdano odrediti, ali očekuje da će to po završetku izgradnje biti moguće, subjekat to ulaganje u nekretninu u izgradnji mora mjeriti po trošku sve dok se njena fer vrijednost ne mogne pouzdano odrediti ili dok se na završi njena izgradnja (koje god od toga se ranije desi). Kada utvrdi da se fer vrijednost ulaganja u nekretninu (osim ulaganja u nekretninu u izgradnji) ne može kontinuirano pouzdano određivati, subjekat to ulaganje mjeri primjenom modela troška iz MRSJS-a 17, ako se radi o ulaganju u nekretninu u vlasništvu, ili u skladu s MRSJS-om 43, kada je riječ o ulaganju u nekretninu koju najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja. Pretpostavlja se da je ostatak vrijednosti ulaganja u nekretninu nula. Subjektat ~~primjenjuje nastavljiva primjenjivati~~ MRSJS 17 ili MRSJS 43 sve do otuđenja ulaganja u nekretnine.

62A. Jednom kada bude u mogućnost pouzdano izmjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretninu u izgradnji koja je ranije

mjerena po trošku, subjekat je tu nekretninu dužan mjeriti po njenoj fer vrijednosti. Pretpostavlja se da će po završetku izgradnje nekretnine biti moguće pouzdano izmjeriti njenu fer vrijednost. Kada to nije slučaj, u skladu s tačkom 62, nekretnina se mora obračunati primjenom modela troška u skladu s MRSJS-om 17, ako se radi o nekretnini u vlasništvu, odnosno MRSJS-om 43, kada je riječ o ulaganju u nekretninu koju najmodavac drži kao imovinu s pravom korištenja.

...

63. U iznimnim slučajevima kada je subjekat, iz razloga datih u tački 62, neko ulaganje u nekretninu prisiljen mjeriti primjenom modela troška u skladu s MRSJS-om 17 ili MRSJS-om 43, on sva svoja druga ulaganja u nekretnine, uključujući ulaganja u nekretnine u izgradnji, mjeri po fer vrijednosti. U takvim slučajevima, iako smije koristiti model troška za jedno ulaganje u nekretnine, sve preostale nekretnine subjekat nastavlja mjeriti primjenom modela fer vrijednosti.

Model troška

- ~~65. Nakon početnog priznavanja, subjekat koji odabere koristiti model troška sva svoja ulaganja u nekretnine mjeri u skladu sa zahtjevima MRSJS-a 17 koji se odnose na taj model, to jeste, po trošku umanjeno za svaku akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.~~

Nakon početnog priznavanja, subjekat koji odabere koristiti model troška sva svoja ulaganja u nekretnine mjeri:

- (a) u skladu s MRSJS-om 43, ako ih najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja; a
(b) u skladu sa zahtjevima MRSJS-a 17 koji se odnose na model troška, ako ih drži vlasnik kao ulaganja u nekretnine u vlasništvu.

Prijenosi

...

71. Za prijenos iz ulaganja u nekretnine knjižena po fer vrijednosti u nekretninu koju koristi vlasnik ili u zalihe, trošak nekretnine za dalje računovodstveno postupanje u skladu s MRSJS-om 17, MRSJS-om 43 ili MRSJS-om 12 će biti njena fer vrijednost da datum promjene namjene.
72. Ako nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se knjiži po fer vrijednosti, subjekat primjenjuje MRSJS 17 za nekretnine u vlasništvu a MRSJS 43 za nekretnine koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja do datuma promjene namjene. Subjekt sa svakom razlikom, na taj datum, između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine utvrđene u skladu s MRSJS-om 17 ili MRSJS-om 43 i njene fer vrijednosti postupa na isti način kao sa revalorizacijom prema MRSJS-u 17.
73. Do datuma kada nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se knjiži po fer vrijednosti, subjekat amortizira nekretninu (ili imovinu s pravom korištenja) i priznaje sve gubitke od umanjenja vrijednosti koji su nastali. On sa svakom razlikom, na taj datum, između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine utvrđene u skladu s MRSJS-om 17 ili MRSJS-om 43 i njene fer vrijednosti postupa na isti način kao sa revalorizacijom prema MRSJS-u 17. Drugim riječima:
- (a) svako nastalo smanjenje knjigovodstvene vrijednosti nekretnine priznaje u suficitu ili deficitu. Ipak, u mjeri u

kojoj se taj iznos uključuje u revalorizacijski višak za tu nekretninu, smanjenje se tereti na račun tog revalorizacijskog viška;

- (b) sa svakim nastalim povećanjem knjigovodstvene vrijednosti postupa na sljedeći način,
- (i) u mjeri u kojoj to povećanje poništava prethodni gubitak od umanjenja vrijednosti te nekretnine, povećanje priznaje u suficitu ili deficitu. Iznos koji se priznaje u suficitu ili deficitu ne prelazi iznos potreban da se knjigovodstvena vrijednost vrati na nivo knjigovodstvene vrijednosti koja bi se utvrdila (umanjena za amortizaciju) da se nije priznao nikakav gubitak od umanjenja vrijednosti;
 - (ii) svaki preostali dio povećanja knjiži direktno u neto imovinu/kapital u revalorizacijskom višku. Pri narednom otuđenju ulaganja u nekretnine, revalorizacijski višak uvršten u neto imovinu/kapital može se prenijeti u akumulirane suficite ili deficite. Prijenos iz revalorizacijskog viška u akumulirane suficite ili deficite se ne vrši kroz račun suficita ili deficita.

...

Otuđenja

...

78. Otuđenje ulaganja u nekretnine se može postići prodajom ili zaključivanjem financijskog najma. Pri utvrđivanju datuma otuđenja za ulaganje u nekretnine koje je prodato, subjekat primjenjuje kriterije iz MRSJS-a 9 za priznavanje prihoda od prodaje dobara i uzima u obzir pripadajuće Smjernice za provođenje iz MRSJS-a 9. ~~MRSJS-13~~ MRSJS 43 se primjenjuje na otuđenje koje je izvršeno zaključivanjem financijskog najma, kao i na prodaju i povratni najam.

...

80. Dobici ili gubici koji nastaju iz povlačenja iz upotrebe ili otuđenja ulaganja u nekretnine utvrđuju se kao razlika između neto prihoda od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine i priznaju se u suficitu ili deficitu (osim kada ~~MRSJS-13~~ MRSJS 43 nalaže drugačije kod prodaje i povratnog najma) u periodu u kojem je izvršeno povlačenje iz upotrebe, odnosno otuđenje.

...

Objavljivanje

Model fer vrijednosti i model troška

85. Objavljivanja data u nastavku teksta se vrše u dodatku objavljivanjima iz ~~MRSJS-a 13~~ MRSJS-a 43. U skladu s ~~MRSJS-om 13~~ MRSJS-om 43, vlasnik ulaganja u nekretninu vrši ona objavljivanja o najmovima koje je zaključio kakva vrše najmodavci. Subjekt Najmoprimac koji drži ulaganje u nekretnine u okviru ~~financijskog ili poslovnog najma~~ kao imovinu s pravom korištenja vrši objavljivanja koja se zahtijevaju od najmoprimaca ~~za financijske najmove prema MRSJS-u 43~~ i objavljivanja koja se zahtijevaju od najmodavaca prema MRSJS-u 43 za sve poslovne najmove koje je sklopio.

86. Subjekat je dužan objaviti:

- (a) da li primjenjuje model fer vrijednosti ili model troška;
- (b) [Brisano.] ako primjenjuje model fer vrijednosti, da li se, i pod kojim okolnostima, udjeli u nekretninama koje se drže u okviru poslovnih najмова klasificiraju i obračunavaju kao ulaganja u nekretnine;
- (c) u slučajevima kada je klasifikacija otežana (vidjeti tačku 18), kriterije koje koristi za razlikovanje ulaganja u nekretnine od nekretnina koje koristi vlasnik i od nekretnina namijenjenih prodaji u toku redovnog poslovanja;
- (d) metode i značajne pretpostavke korištene pri određivanju fer vrijednosti ulaganja u nekretnine, uključujući izjavu o tome da li je to određivanje izvršeno na osnovu tržišnih dokaza ili se više oslanjalo na druge faktore (koje je subjekat dužan objaviti) zbog prirode nekretnine i nedostatka uporedivih tržišnih podataka;
- (e) mjeru u kojoj se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (kako je izmjerena ili objavljena u finansijskim izvještajima) zasniva na procjeni nezavisnog procjenitelja koji posjeduje priznate i mjerodavne stručne kvalifikacije i ima nedavno iskustvo u pogledu lokacije i kategorije ulaganja u nekretnine koje se procjenjuje. Ako takva procjena nije izvršena, treba objaviti tu činjenicu;
- (f) iznose priznate u suficitu ili deficitu za
 - (i) prihod od najma ulaganja u nekretnine;
 - (ii) direktne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) proizašle iz ulaganja u nekretnine koje su stvorile prihod od najma tokom perioda; i
 - (iii) direktne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) proizašle iz ulaganja u nekretnine koje nisu stvorile prihod od najma tokom perioda;
- (g) postojanje i iznose ograničenja u pogledu ostvarivosti ulaganja u nekretnine ili doznake prihoda i prinosa od otuđenja; i
- (h) ugovorne obaveze za nabavku, izgradnju ili razvijanje ulaganja u nekretnine, odnosno za popravke, održavanje ili poboljšanje.

Model fer vrijednosti

...

88. Kada se procjena vrijednosti ulaganja u nekretnine značajno uskladi za potrebe finansijskih izvještaja, na primjer, da bi se izbjeglo duplo obračunavanje imovine ili obaveza koje su priznate kao zasebna imovina i obaveze u skladu s tačkom 59, subjekat je dužan objaviti usklađenje dobivene procijenjene vrijednosti i korigirane vrijednosti koja je uključena u finansijske izvještaje, odvojeno prikazujući ukupni iznos svih priznatih dužnosti obaveza za najam koje su ponovo dodate i sva ostala značajna usklađivanja.
89. U iznimnim slučajevima iz tačke 62, kada ulaganje u nekretninu mjeri pomoću modela troška iz MRSJS-a 17 ili u skladu sa MRSJS-om 43, u okviru usklađivanja koja zahtijeva tačka 87. subjekat mora iznose koji se odnose na to ulaganje u nekretninu objaviti odvojeno od iznosa koji se odnose na druga ulaganja u nekretnine. Pored toga,

subjekat je dužan objaviti i:

- (a) opis odnosnog ulaganja u nekretninu;
- (b) objašnjenje razloga zbog kojih fer vrijednost nije moguće pouzdano odrediti;
- (c) ako je moguće, raspon procjena u okviru kojeg će se vjerovatno nalaziti fer vrijednost; i
- (d) po otuđenju ulaganja u nekretninu koje nije knjiženo po fer vrijednosti
 - (i) činjenicu da je subjekat otuđio ulaganje u nekretninu koje nije knjiženo po fer vrijednosti;
 - (ii) knjigovodstvenu vrijednost tog ulaganja u nekretninu u vrijeme prodaje; i
 - (iii) iznos priznatog dobitka ili gubitka.

Prijelazne odredbe

...

Model fer vrijednosti

...

MRSJS 43

100A. Subjekt koji primjenjuje MRSJS 43 i pripadajuće izmjene i dopune ovog standarda po prvi put dužan je primijeniti prijelazne zahtjeve iz MRSJS-a 43 na svoja ulaganja u nekretnine koje se drže kao imovina s pravom korištenja.

Datum stupanja na snagu

...

101H. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izmijenjen je djelokrug MRSJS-a 16 tako što su se definicijom ulaganja u nekretnine obuhvatila i ulaganja u nekretnine u vlasništvu i nekretnine koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja. MRSJS-om 43 su izvršene i izmjene i dopune tačaka 7, 10, 12, 13, 14, 20, 26, 27, 39, 49, 50, 59, 62, 62A, 63, 65, 71, 72, 73, 78, 80, 85, 86, 88, i 89, uvedene tačke paragraphs 25A, 38A, 41A, 41B, 41C, 49A. i 100A, s pripadajućim naslovima, te brisane tačke 5, 8, 34, 35. i 43. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Pokazna stabla odlučivanja

~~Ova~~ Ova ~~stabla~~ odlučivanja ~~prati~~ prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 16.

¥

Izmjene i dopune MRSJS-a 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*

Vrše se izmjene i dopune tačaka 8, 19, 60, 83. i 84, dodaje tačka 107R. i brišu tačke 7. i 41. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Djelokrug

...

7. [Brisano.] ~~Drugi MRSJS-ovi mogu zahtijevati da se neka stavka nekretnina, postrojenja i opreme prizna primjenom pristupa koji se razlikuje od pristupa iz ovog standarda. Na primjer MRSJS 13 *Najmovi* nalaže subjektu da svoje priznavanje stavke nekretnina, postrojenja i opreme ocijeni na osnovu prenošenja rizika i koristi. MRSJS 32 zahtijeva od subjekta da priznavanje stavke nekretnina, postrojenja i opreme koja je korištena u sporazumu o koncesiji za usluge ocijeni na osnovu kontrole nad tom imovinom. Ipak, u takvim slučajevima, drugi aspekti računovodstvenog postupanja s datom imovinom, uključujući amortizaciju, su propisani ovim standardom.~~
8. Subjekt koji primjenjuje model troška na ulaganja u nekretnine u skladu s MRSJS-om 16 *Ulaganja u nekretnine* dužan je primjenjivati model troška iz ovog standarda na ulaganja u nekretnine u svom vlasništvu.

Priznavanje

...

19. Prema ovom principu za priznavanje, subjekat procjenjuje sve svoje troškove nekretnina, postrojenja i opreme u trenutku njihovog nastanka. U te troškove spadaju troškovi koji su početno nastali radi sticanja ili izgradnje stavke nekretnina, postrojenja i opreme i kasniji dodatni troškovi nadogradnje, zamjene dijelova ili servisiranja te stavke. Trošak stavke nekretnina, postrojenja i opreme može uključivati i troškove nastale u vezi s najmom imovine koja se koristi za izgradnju, nadogradnju, zamjenu dijela ili servisiranje stavke nekretnina, postrojenja i opreme, kao što su troškovi amortizacije imovine s pravom korištenja.

Mjerenje pri priznavanju

...

Mjerenje po trošku

...

41. [Brisano.] ~~Trošak stavke nekretnina, postrojenja i opreme koju najmoprimac drži pod finansijskim najmom se utvrđuje u skladu s MRSJS-om 13.~~

Mjerenje nakon priznavanja

...

Amortizacija

...

60. Subjekt raspoređuje iznos koji je početno priznat za stavku nekretnina, postrojenja i opreme na njene značajne dijelove i svaki takav dio amortizira zasebno. Na primjer, u većini slučajeva bi se zahtijevalo da se zasebno amortiziraju trotoari, kolovoz, rubnici i kanali, pješačke staze, mostovi i rasvjeta u sklopu cestovnog sistema. Slično tome, može se prikazati primjerenim zasebno amortizirati konstrukciju i motore aviona, ~~bez obzira da li je u vlasništvu ili uzet pod financijski najam~~. Slično tome, ako subjekt stiče nekretnine, postrojenja i opremu koji su predmet poslovnog najma u kojem je najmodavac, može se pokazati primjerenim zasebno amortizirati iznose koji se odražavaju u trošku te stavke koji se mogu pripisati uslovima najma koji su povoljni ili nepovoljni u odnosu na tržišne uslove.

...

Prestanak priznavanja

...

83. Dobitak ili gubitak koji nastaje iz prestanka priznavanja stavke nekretnina, postrojenja i opreme mora se uključiti u suficit ili deficit kada se stavka prestane priznavati (osim ako se ~~MRSJS-om 13~~ MRSJS-om 43 *Najmovi* ne zahtijeva drugačije postupanje u odnosu na prodaju i povratni najam).
84. Otuđenje stavke nekretnina, postrojenja i opreme može se izvršiti na različite načine (na primjer, prodajom, sklapanjem financijskog najma ili doniranjem). Pri utvrđivanju datuma otuđenja stavke, subjekt primjenjuje kriterije iz MRSJS-a 9 za priznavanje prihoda od prodaje dobara. Na otuđenje prodajom i povratnim najmom se primjenjuje ~~MRSJS 13~~ MRSJS 43.

...

Datum stupanja na snagu

...

- 107R. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 8, 19, 60, 83. i 84, te brisane tačke 7. i 41. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Izmjene i dopune MRSJS-a 18 *Izvjestavanje o segmentima*

Vrše se izmjene i dopune tačaka 33. i 35, te uvodi tačka 76F. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Definicije prihoda, rashoda, imovine, obaveza i računovodstvenih politika segmenta

...

Imovina, obaveze, prihod, rashod i računovodstvene politike segmenta

33. U primjere imovine segmenta spadaju kratkotrajna imovina koja se koristi za poslovne aktivnosti segmenta – nekretnine, postrojenja i oprema, imovina s pravom korištenja ~~predmet financijskog najma~~ i nematerijalna imovina. Ako je određena stavka deprecijacije ili amortizacije uvrštena u rashod segmenta i pripadajuća imovina se uvrštava u imovinu tog segmenta. U imovinu segmenta ne spada imovina koja se koristi za opće potrebe subjekta ili njegovog sjedišta. Tako, na primjer:

- (a) ured središnje uprave i jedinica za kreiranje politika Ministarstva obrazovanja nisu uključeni u segmente koji održavaju pružanje usluga primarnog, sekundarnog i tercijarnog obrazovanja; ili
- (b) zgrada parlamenta, odnosno druge opće skupštinske zgrade nisu uključene u segmente koji odražavaju funkcijske aktivnosti poput obrazovanja, zdravstva i odbrane kada se izvještava za sve nivoe vlasti skupa.

Poslovna imovina koju dijele dva ili više segmenata spada u imovinu segmenta ako postoji razumna osnova za njenu raspodjelu.

...

35. U primjere obaveza segmenta spadaju obaveze prema dobavljačima i druga dugovanja, obračunate obaveze, avansi od članova zajednice za buduće pružanje djelomično subvencioniranih dobara i usluga, rezerviranja za garancije za proizvode koji nastaju iz komercijalnih aktivnosti subjekta i druga potraživanja koja se odnose na pružanje dobara i usluga. U obaveze segmenta ne spadaju pozajmice, obaveze povezane s imovinom s pravom korištenja ~~koja je predmet financijskog najma~~ i druge obaveze koje nastanu za potrebe financiranja a ne za potrebe poslovanja. Ako je rashod po osnovu kamata uključen u rashod segmenta, pripadajuća obaveza na koju se plaća kamata se uvrštava u obaveze segmenta.

Datum stupanja na snagu

...

76F. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 33. i 35. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Izmjene i dopune MRSJS-a 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*

Vrše se izmjene i dopune tačke 13. i uvodi tačka 111L. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Djelokrug

13. Kada se drugim MRSJS-om obrađuje određena vrsta rezerviranja, potencijalnih obaveza ili potencijalne imovine, subjekt primjenjuje taj umjesto ovog standarda. Na primjer, određene vrste rezerviranja su uređene i u standardima o:

- (a) ugovorima o građenju (vidjeti MRSJS 11 *Ugovori o građenju*); i
- (b) najmovima (vidjeti ~~MRSJS 13~~ MRSJS 43 *Najmovi*). Ipak, ~~s obzirom da MRSJS 13 ne propisuje konkretne zahtjeve za poslovne najmove koji su postali štetni, na takve slučajeve se primjenjuje ovaj standard se primjenjuje i na sve najmove koji postanu štetni prije datuma početka najma kako je definiran u MRSJS 43. On se primjenjuje i na kratkoročne i najmove imovine male vrijednosti obračunate u skladu s tačkom 7. MRSJS-a 43 koji su postali štetni.~~

Datum stupanja na snagu

...

111L. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 13. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Smjernice za provođenje

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 19.

...

Štetni ugovor

SP13. [Brisano.] Vešeraj bolnice poslove obavlja u zgradi koju je bolnica (izvještajni subjekat) uzela u poslovni najam. U decembru/prosinu 2004. godine, vešeraj se preseljava u novu zgradu. Najam za staru zgradu nastavlja važiti i naredne četiri godine i nemoguće ga je otkazati. Bolnica ne treba zgradu za druge namjene a ne smije je dati u podnajam drugom korisniku.—

Analiza

Sadašnja dužnost nastala kao rezultat prošlog obavezujućeg događaja — prošli obavezujući događaj je potpisivanje ugovora o najmu iz kojeg proističe zakonska dužnost.

Odliv resursa u kojima su sadržane ekonomske koristi ili uslužni potencijal — kada najam postane štetan, odliv resursa u kojima su sadržane ekonomske koristi je izgledan. (Dok najam ne postane štetan, bolnica ga obračunava prema MRSJS-u 13 *Najmovi*).

Zaključak

Priznaje se rezerviranje za najprecizniju moguću procjenu neizbježnih plaćanja po osnovu najma (vidjeti podtačku (b) tačke 13, te tačke 22. i 76).

Izmjene i dopune MRSJS-a 27 *Poljoprivreda*

Vrše se izmjene i dopune tačke 3. i uvodi tačka 56G. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Djelokrug

3. Ovaj standard se ne odnosi na:

- (a) poljoprivredno zemljište (vidjeti MRSJS 16 *Ulaganja u nekretnine* i MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*);
- (b) nematerijalnu imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću (vidjeti MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*); i
- (c) biološku imovinu koja se drži za potrebe pružanja, odnosno isporuke usluga; i
- (d) imovinu s pravom korištenja proisteklu iz najma poljoprivrednog zemljišta (vidjeti MRSJS 43 *Najmovi*).

Datum stupanja na snagu

...

56G. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 3. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Izmjene i dopune MRSJS-a 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*

Vrše se izmjene i dopune tačaka UP16. i UP17 i uvodi tačka 60H. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Datum stupanja na snagu

...

60H. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka UP16. i UP17. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Definicije pojmova (tačke 9. i 10)

Određivanje kao po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit

...

UP16. ~~Prema MRSJS-u 13, *Najmovi*, na financijski najam se gleda primarno kao na Najmom se u pravilu stvara pravo najmodavca da primi i obaveza najmoprimca da izvrši niz plaćanja koja su suštinski ista kao spojena plaćanja glavnice i kamate po ugovoru o najmu. Najmodavac obračunava svoje ulaganje u iznosu potraživanja prema ugovoru o financijskom najmu a ne samu ~~iznajmljenu~~ imovinu koja je predmet tog financijskog najma. U skladu s tim, najmodavac na financijski najam gleda kao na financijski instrument. Prema MRSJS-u 43 *Najmovi*, najmodavac ne priznaje svoje pravo na primanje plaćanja po osnovu poslovnog najma. Na poslovni najam, s druge strane, se gleda primarno kao na neizvršeni ugovor koji obavezuje najmodavca da ustupi imovinu na korištenje u budućim periodima u zamjenu za naknadu sličnu naknadi kakva bi se platila za uslugu. On nastavlja obračunavati samu ~~iznajmljenu~~ imovinu koja je predmet najma a ne iznos potraživanja koje će se po ugovoru naplatiti u budućnosti. Dakle, najmodavac na financijski najam se gleda kao na financijski instrument a na poslovni najam se ne gleda kao na financijski instrument, (osim u odnosu na pojedinačna, trenutno dospjela plaćanja koja treba izvršiti najmoprimac).~~

UP17. Fizička imovina (poput zaliha, nekretnina, postrojenja i opreme), imovina ~~pod najmom s pravom korištenja~~ i nematerijalna imovina (kao što su patenti i zaštitni znakovi) ne predstavljaju financijsku imovinu. Kontrola nad takvom fizičkom imovinom, imovinom s pravom korištenja i nematerijalnom imovinom pruža mogućnost stvaranja priliva novca ili druge financijske imovine, ali ne dovodi do sadašnjeg prava na primanje novca ili druge financijske imovine.

Izmjene i dopune MRSJS-a 29 Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje

Vrše se izmjene i dopune tačke 125A. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Datum stupanja na snagu

...

125A. MRSJS-om 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije*, izdatim u oktobru/listopadu 2011. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 2. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2014. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2014. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 32, izmjene i dopune tačaka 6. i 42A. MRSJS-a 5, ~~izmjene i dopune tačaka 25, 26, 27. i 85B. MRSJS-a 13~~, izmjene i dopune tačaka 5, 7. i 107C. MRSJS-a 17 i izmjene i dopune tačaka 6. i 132A. MRSJS-a 31.

Izmjene i dopune MRSJS-a 30 Financijski instrumenti: Objavljivanje

Vrše se izmjene i dopune tačaka 35. i UP16, te uvodi tačka 52L. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Značaj financijskih instrumenata za financijski položaj i financijske rezultate subjekta

...

Ostala objavljivanje

...

Fer vrijednost

...

35. Objavljivanje fer vrijednosti nije obavezno:
- (a) kada je knjigovodstvena vrijednost razumno približna fer vrijednosti, primjera radi, za financijske instrumente kao što su kratkoročna potraživanja od kupaca i kratkoročne obaveze prema dobavljačima;
 - (b) [Brisano.]
 - (c) za ugovore koji sadrže obilježje diskrecionog učešća, ako fer vrijednost tog obilježja nije moguće pouzdano izmjeriti; ili
 - (d) za obaveze po osnovu najma.

...

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

...

52L. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 35. i UP16. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Dodatak A

Uputstva za primjenu

...

Priroda i opseg rizika koji proističu iz financijskih instrumenata (tačke od 38. do 49)

...

Kvantitativna objavljivanja o riziku likvidnosti (podtačka (a) tačke 41. i podtačke (a) i (b) tačke 46)

...

UP16. Ugovorni iznosi koji se objavljuju u sklopu analize dospijeca kako nalažu podtačke (a) i (b) tačke 46. su ugovorni nediskontirani novčani tokovi, poput:

- (a) bruto iznosa ~~dužnosti za~~ obaveza po osnovu ~~financijski najam~~ najma (prije odbitka financijskih troškova);
- (b) cijena naznačenih u terminskim ugovorima o kupovini financijske imovine za gotovinu;
- (c) neto iznosa ugovora o zamjeni kamatne stope kod kojih se plaća promjenjiva a prima fiksna kamata za koje se razmjenjuju neto novčani tokovi;
- (d) ugovornih iznosa koji se razmjenjuju u sklopu derivatnih financijskih instrumenata (kao što je ugovor o valutnoj zamjeni) za koje se razmjenjuju bruto novčani tokovi; i
- (e) bruto preuzetih obaveza za zajmove.

Takvi nediskontirani novčani tokovi se razlikuju od iznosa koji se uvrštava u izvještaj o financijskom položaju jer se iznos iz tog izvještaja zasniva na diskontiranim novčanim tokovima. Kada iznos koji treba platiti nije fiksna, iznos koji se objavljuje se utvrđuje u odnosu na uslove kakvi postoje na kraju izvještajnog perioda. Na primjer, kada se iznos koji treba platiti mijenja s promjenama nekog indeksa, iznos koji se objavljuje se može zasnivati na nivou tog indeksa na kraju perioda.

Izmjene i dopune MRSJS-a 31 *Nematerijalna imovina*

Vrše se izmjene i dopune tačaka 6, 9, 112, 113. i UP6, te uvodi tačka 132K. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Djelokrug

...

6. Ako neki drugi MRSJS propisuje računovodstveno postupanje za određenu vrstu nematerijalne imovine, subjekt

primjenjuje taj a ne ovaj standard. Na primjer, ovaj standard se ne primjenjuje na:

- (a) nematerijalnu imovinu koju subjekat drži radi prodaje u toku redovnog poslovanja (vidjeti MRSJS 11 *Ugovori o građenju* i MRSJS 12 *Zalihe*);
- (b) najmove ~~iz djelokruga MRSJS-a 13~~ nematerijalne imovine koji se računovodstveno obuhvataju u skladu s MRSJS-om 43 *Najmovi*;
- (c) imovinu koja proističe iz primanja zaposlenih (vidjeti MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*);
- (d) finansijsku imovinu kako je definirana u MRSJS-u 28. Priznavanje i mjerenje određene finansijske imovine je obuhvaćeno kroz MRSJS 34 *Odvojeni finansijski izvještaji*, MRSJS 35 *Konsolidirani finansijski izvještaji* i MRSJS 36, *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*; i
- (e) priznavanje i početno mjerenje imovine predmeta koncesije za pružanje usluga koja spada u djelokrug MRSJS-a 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije*. Ipak, ovaj standard se primjenjuje na naknadna mjerenja i objavljivanja takve imovine.

~~9. U slučaju finansijskog najma, predmetna imovina može biti materijalna ili nematerijalna. Nakon početnog priznavanja, najmoprimac nematerijalnu imovinu koja se drži pod finansijskim najmom obračunava u skladu s ovim standardom. Prava koja najmoprimac drži po osnovu ugovora o licencama za stavke kao što su igrani filmovi, video zapisi, predstave, rukopisi, patent i autorska prava, ne spadaju u djelokrug MRSJS-a 13 već spadaju u djelokrug ovog standarda a isključena su iz djelokruga MRSJS-a 43.~~

...

Povlačenje iz upotrebe i otuđenje

...

- 112. Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine se utvrđuje kao razlika između neto prihoda od otuđenja, ako ih ima, i knjigovodstvene vrijednosti imovine. Isti se priznaje u suficit ili deficit onda kada se imovina prestane priznavati (osim kada ~~MRSJS 13~~ MRSJS 43 nalaže drugačije u slučaju prodaje i povratnog najma).
- 113. Nematerijalna imovina se može otuđiti na više načina (na primjer, prodajom, zaključenjem ugovora o finansijskom najmu ili kroz transakciju koja nije transakcija razmjene). Pri utvrđivanju datuma otuđenja takve imovine, subjekat koristi kriterije iz MRSJS-a 9 *Prihodi iz transakcija razmjene* za priznavanje prihoda od prodaje dobara. ~~MRSJS 13~~ MRSJS 43 se primjenjuje u odnosu na otuđenje kroz prodaju i povratni najam.

Datum stupanja na snagu

...

132K. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 6, 9, 112, 113. i UP6. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje finansijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat

mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Dodatak A

Uputstva za primjenu

Troškovi web stranica

...

UP6. MRSJS 31 se ne primjenjuje na nematerijalnu imovinu koju subjekt drži radi prodaje u toku redovnog poslovanja (vidjeti MRSJS 11 i MRSJS 12) niti na najmove ~~iz djelokruga MRSJS-a 13~~ nematerijalne imovine koji se obračunavaju u skladu s MRSJS-om 43. U skladu s tim, ova uputstva za primjenu se ne odnose na izdatke u vezi s izradom ili funkcioniranjem web stranice (ili softvera za web stranicu) koja je namijenjena za prodaju drugom subjektu, odnosno koja se obračunava u skladu s MRSJS-om 43. ~~Kada se web stranica iznajmljuje prema poslovnom najmu, najmodavac primjenjuje ova uputstva za primjenu. Kada se web stranica unajmljuje prema financijskom najmu, najmoprimac koristi ova uputstva za primjenu nakon početnog priznavanja unajmljene imovine.~~

Izmjene i dopune MRSJS-a 32 Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije

Vrše se izmjene i dopune tačaka UP13. i UP17. te uvodi tačka 36E. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Datum stupanja na snagu

...

36E. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka UP13. i UP17. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekt mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Dodatak A

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS-a 32.

...

UP13. Operater može imati pravo na korištenje odvojive imovine opisane u podtački (a) tačke UP12. ili prostorija koje se koriste za pružanje nereguliranih dopunskih usluga kako su opisane u podtački (b) tačke UP12. U svakom od tih slučajeva, može postojati ono što je u suštini najam koji davatelj koncesije daje operateru. Kada je to slučaj, on se obračunava u skladu s ~~MRSJS-om 13~~ MRSJS-om 43.

...

UP17. Kada imovina prestane ispunjavati uslove za priznavanje iz tačke 9. (ili tačke 10. kada se radi o imovini tokom cijelog vijeka trajanja), davatelj koncesije se pridržava principa u pogledu prestanka priznavanja iz MRSJS-a 17 ili MRSJS-a 31, kako je primjereno. Na primjer, ako se imovina prenese operateru na trajnoj osnovi, ona se prestaje priznavati. Ako se imovina prenosi na privremenoj osnovi, davatelj razmatra suštinu tog uslova sporazuma o koncesiji za usluge

kako bi utvrdio da li treba prestati priznavati tu imovinu. U takvim slučajevima, davatelj razmatra i to da li sporazum predstavlja transakciju najma ili transakciju prodaje i povratnog najma koju bi trebalo obračunati u skladu s ~~MRSJS-om 13~~ MRSJS-om 43.

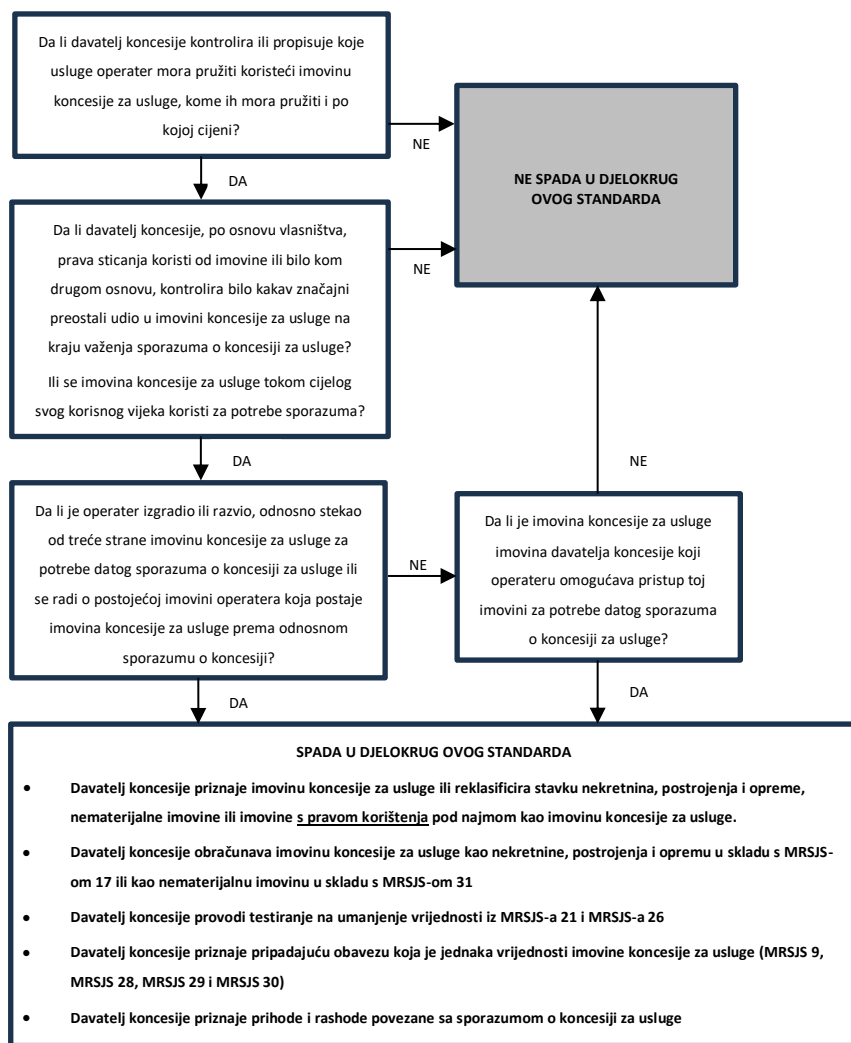
Smjernice za provođenje

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 32.

(...)

Računovodstveni okvir za sporazume o koncesijama za usluge

SP2. Naredni dijagram daje rezime računovodstvenog postupanja sa sporazumima o koncesijama za usluge uređenog MRSJS-om 32.



Upućivanja na MRSJS-ove koji se primjenjuju na tipične vrste sporazuma koji podrazumijevaju kombinaciju imovine i pružanja usluga

(...)

SP4. Osjenčani tekst pokazuje sporazume iz djelokruga MRSJS-a 32.

Kategorija	Najmoprimac	Pružatelj usluga			Vlasnik	
Uobičajene vrste sporazuma	Najam (kao kada operater unajmi imovinu od davatelja koncesije)	Ugovor o pružanju usluga i/ili održavanju (konkretni poslovi poput naplate dugovanja i upravljanja objektima)	Obnoviti-rukovati-prenijeti	Izgraditi-rukovati-prenijeti	Izgraditi-posjedovati-rukovati	100% otuđenje/ privatizacija/ ustanovljavanje
Vlasnik imovine	Davatelj koncesije				Operater	

Kapitalna ulaganja	Davatelj koncesije		Operater	
Rizik potražnje	Zajednički	Davatelj	Davatelj i/ili operater	Operater
Uobičajeno trajanje	Od 8 do 20 godina	Od 1 do 5 godina	Od 25 do 30 godina	Na neodređeni period (ili period određen obavezujućim sporazumom ili dozvolom/licencom)
Preostali udio	Davatelj koncesije			Operater
Relevantni MRSJS-ovi	MRSJS 13 MRSJS 43	MRSJS 1	Ovaj MRSJS/MRSJS 17/ MRSJS 31	MRSJS 17/MRSJS 31 (prestanak priznavanja) MRSJS 9 (priznavanje prihoda)

Izmjene i dopune MRSJS-a 33 Prva primjena MRSJS-ova na obračunskoj osnovi

Vrše se izmjene i dopune tačaka 36, 46, 47, 64, 95. i 148, te naslova ispred tačaka 46, 95. i 148. Uvode se tačke 96A, 96B, 96C, 96D. i 154J. a briše tačka 96. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tokom prijelaznog perioda

...

Oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza u trogodišnjem prijelaznom periodu

Priznavanje i/ili mjerenje imovine i/ili obaveza

36. Tamo gdje nije priznavao imovinu ni/ili obaveze prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan priznati ni/ili mjeriti sljedeću imovinu ni/ili obaveze za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova:

- (a) zalihe (vidjeti MRSJS 12 *Zalihe*);
- (b) ulaganja u nekretnine (vidjeti MRSJS 16 *Ulaganja u nekretnine*);
- (c) nekretnine, postrojenja i opremu (vidjeti MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*);
- (d) planove definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih (vidjeti MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*);
- (e) biološku imovinu i poljoprivredne proizvode (vidjeti MRSJS 27 *Poljoprivreda*);
- (f) nematerijalnu imovinu (vidjeti MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*);
- (fa) imovinu s pravom korištenja i s njom povezane obaveze po osnovu najma (vidjeti MRSJS 43 *Najmovi*);**
- (g) imovinu koncesija za usluge i s njom povezane obaveze, bilo prema modelu financijske obaveze ili prema modelu davanja prava operateru (vidjeti MRSJS 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije*); ni
- (h) financijske instrumente (vidjeti MRSJS 29 *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*).

Druga izuzeća

...

~~MRSJS 13~~ MRSJS 43 *Najmovi*

46. Tamo gdje je iskoristio izuzeće iz tačke 36. koje ga oslobađa od priznavanja imovine u prijelaznom periodu od tri (3) godine, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan primijeniti zahtjeve u vezi s ~~financijskim~~ najmovima dok izuzeće koje je omogućavalo oslobađanje ne istekne i/ili dok se relevantna imovina ne prizna u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).
47. Ovaj MRSJS nudi subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove mogućnost da u periodu od tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova ne prizna imovinu u skladu s MRSJS-ovima 16, 17, 27, 31 i 32. U tom periodu, može se pokazati neophodnim da takav subjekat razmotri zahtjeve MRSJS-ova u pogledu priznavanja u isto vrijeme kada razmatra priznavanje ~~financijskih~~ najмова iz ovog MRSJS-a. Tamo gdje iskoristi izuzeća u skladu s MRSJS-ovima 16, 17, 27, 31 i 32, on nije dužan priznati imovinu ni/ili obaveze po osnovu ~~financijskog~~ najma dok izuzeća koja su omogućavala oslobađanje od zahtjeva ne isteknu i/ili se relevantna imovina prizna u skladu s primjenjivim MRSJS-ovima (koje god od toga se ranije desi).

Izuzeća koja ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tokom prijelaznog perioda

...

Korištenje procijenjenog troška za mjerenje imovine i/ili obaveza

64. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove se može odlučiti da sljedeću imovinu i/ili obaveze mjeri po fer vrijednosti kada nisu raspoložive pouzdane informacije o njihovom trošku, te koristi tu fer vrijednost kao procijenjeni trošak za:
- (a) **zalihe (vidjeti MRSJS 12);**
 - (b) **ulaganja u nekretnine, kada se subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove odluči koristiti model troška iz MRSJS-a 16;**
 - (ba) imovinu s pravom korištenja (vidjeti MRSJS 43);**
 - (c) **nekretnine, postrojenja i opremu (vidjeti MRSJS 17);**
 - (d) **nematerijalnu imovinu, osim interno stvorene nematerijalne imovine (vidjeti MRSJS 31) koja zadovoljava**
 - (i) **kriterije za priznavanje iz MRSJS-a 31 (osim kriterija koji se odnosi na pouzdano mjerenje); i**
 - (ii) **kriterije za revalorizaciju iz MRSJS-a 31 (uključujući postojanje aktivnog tržišta);**
 - (e) **financijske instrumente (vidjeti MRSJS 29); ili za**
 - (f) **imovinu koncesije za usluge (vidjeti MRSJS 32).**

...

~~MRSJS 13~~ MRSJS 43 *Najmovi*

95. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan je na datum usvajanja tih standarda klasificirati sve postojeće najmove kao poslovne ili kao financijske najmove na osnovu okolnosti koje su postojale kod sklapanja najma, u mjeri u kojoj su te okolnosti poznate na datum usvajanja MRSJS-ova. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove može procijeniti da li ugovor koji postoji na datum usvajanja MRSJS-ova sadrži najam primjenom tačaka 10, 11. i 12 MRSJS-a 43 na te ugovore na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na taj dan.
96. ~~[Brisano.] Ako su, međutim, najmoprimac i najmodavac dogovorili da izmijene odredbe najma između datuma sklapanja najma i datuma usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi na način koji bi doveo do drugačije~~

klasifikacije označavanja najma na datum usvajanja tih standarda, na ugovor koji sadrži taj dogovor o izmjeni treba gledati kao na novi ugovor. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove razmatra odredbe novog ugovora na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi pri klasificiranju označavanja najma kao poslovnog, odnosno kao financijskog najma.

96A. Kada subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je najmoprimac prizna obaveze po osnovu najma i imovinu s pravom korištenja, on može primijeniti sljedeći pristup u odnosu na sve svoje najmove (uz uvažavanje praktične pomoći iz tačke 96C):

- (a) mjeriti obavezu po osnovu najma na datum usvajanja MRSJS-ova. Najmoprimac koji primjenjuje ovaj pristup mjeri obavezu po osnovu najma po sadašnjoj vrijednosti preostalih plaćanja na ime najma (vidjeti tačku 96D), diskontirano primjenom inkrementalne stope zaduživanja najmoprimca (vidjeti tačku 96D) na datum usvajanja MRSJS-ova;
- (b) mjeriti imovinu s pravom korištenja na datum usvajanja MRSJS-ova. Najmoprimac, za svaki najam zasebno, bira da imovinu s pravom korištenja mjeri bilo po
 - (i) njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti kao da je MRSJS 43 primjenjivan od datuma početka najma (vidjeti tačku 96D), ali diskontirano primjenom inkrementalne stope zaduživanja najmoprimca na datum usvajanja MRSJS-ova; ili po
 - (ii) iznosu jednakom obavezi po osnovu najma, usklađeno za iznos svih prijevremeno izvršenih ili obračunatih plaćanja u vezi s tim najmom priznatih u izvještaju o financijskom položaju neposredno prije datuma usvajanja MRSJS-ova;
- (c) primijeniti MRSJS 21 ili MRSJS 26 na imovinu s pravom korištenja na datum usvajanja MRSJS-ova.

96B. Uz uvažavanje zahtjeva iz tačke 96A, subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je najmoprimac mjeri imovinu s pravom korištenja po fer vrijednosti na datum usvajanja MRSJS-ova kod najmove koji zadovoljavaju definiciju ulaganja u nekretnine iz MRSJS-a 16 i mjere se pomoću modela fer vrijednosti iz MRSJS-a 16 od datuma usvajanja MRSJS-ova.

96C. Subjekt koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je najmoprimac može, nakon datuma usvajanja MRSJS-ova, odlučiti, za svaki najam zasebno, da napravi jedno ili više od sljedećeg:

- (a) primijeni jedinstvenu diskontnu stopu na portfelj najmove razumno sličnih karakteristika (na primjer, kada je preostalo trajanje najma slično za slične klase imovine pod najmom u sličnom ekonomskom okruženju);
- (b) odabrati da ne primjenjuje zahtjeve tačke 96A. na najmove čije trajanje (vidjeti tačku 96D) završava u roku dvanaest (12) mjeseci od datum usvajanja MRSJS-ova i, umjesto toga, te najmove obračuna (uključujući objavljivanje informacija o njima) kao da su kratkoročni najmovi koji se obračunavaju u skladu s tačkom 7. MRSJS-a 43.
- (c) odabrati da ne primjenjuje zahtjeve tačke 96A. na najmove čija predmetna imovina je male vrijednosti (kako su opisani u tačkama od UP4. do UP9. MRSJS-a 43) i, umjesto toga, te najmove obračuna (uključujući objavljivanje informacija o njima) u skladu s tačkom 7. MRSJS-a 43;

(d) isključiti početne direktne troškove (vidjeti tačku 96D) iz mjerenja imovine s pravom korištenja na datum usvajanja MRSJS-ova; i

(e) služiti se retrospektivnim sagledavanjem, kao, na primjer, u smislu utvrđivanja trajanja najma kod ugovora koji sadrže opcije produženja ili raskida najma.

96D. Plaćanja po osnovu najma, najmodavac, najmoprimac, inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca, datum početka najma, početni direktni troškovi i trajanje najma su sve pojmovi koji su definirani u MRSJS-u 43 i u ovom standardu se koriste u istom značenju.

Objavljivanja

...

Objavljivanja kod korištenja procijenjenog troška u odnosu na zalihe, ulaganja u nekretnine, nekretnine, postrojenja i opremu, nematerijalnu imovinu, imovinu s pravom korištenja, financijske instrumente ili imovinu koncesije za usluge

148. Kada koristi fer vrijednost ili alternativu iz tačaka 64, 67. ili 70. kao procijenjeni trošak zaliha, ulaganja u nekretnine, nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine, imovine s pravom korištenja, financijskih instrumenta ili imovine koncesije za usluge, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove u svojim financijskim izvještajima mora objaviti:

- (a) zbir tih fer vrijednosti, odnosno alternativnih mjernih vrijednosti koje su razmatrane pri utvrđivanju procijenjenog troška;
- (b) zbir svih usklađivanja prema knjigovodstvenoj vrijednosti priznatoj u skladu s ranijom računovodstvenom osnovom; i to
- (c) da li je procijenjeni trošak utvrđen na datum usvajanja MRSJS-ova ili tokom prijelaznog perioda.

Datum stupanja na snagu

...

154J. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 36, 46, 47, 64, 95. i 148. te naslova ispred tačaka 46, 95. i 148. Tačka 96. je brisana a uvedene su tačke 96A, 96B, 96C. i 96D. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Smjernice za provođenje

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 33.

...

Prijelazna izuzeća koja omogućavaju trogodišnji period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza

...

Obračunavanje imovine i obaveza po osnovu ~~financijskih~~ najмова

SP20. Tamo gdje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je najmoпримac iskoristi izuzeće koje ga u trogodišnjem prijelaznom periodu oslobađa od obaveze priznavanja imovine ~~pod financijskim najmom~~ s pravom korištenja, on neće moći postupati prema zahtjevima za priznavanje koji se odnose na obaveze po osnovu ~~financijskog~~ najma sve dok prijelazna izuzeća u vezi s tom imovinom ~~pod financijskim najmom~~ s pravom korištenja ne isteknu ili ~~dok se imovina pod financijskim najmom ne prizna u skladu s MRSJS-om 13.~~

SP21. Pretpostavimo, primjera radi, da subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove i koji je najmoпримac ima ~~motorno vozilo~~ imovinu s pravom korištenja po osnovu ugovora o ~~prema ugovoru o financijskom~~ najmu na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi 01.01.20X1. godine. On iskoristi izuzeće koje mu omogućava da u prijelaznom periodu od tri (3) godine ne priznaje ~~to motorno vozilo~~ tu imovinu s pravom korištenja. ~~Motorno vozilo~~ Imovina s pravom korištenja se priznaje 31.12.20X3. godine, kada navedeno izuzeće istekne. MRSJS 33 nalaže subjektu koji prvi put usvaja MRSJS-ove da pripadajuću obavezu po osnovu ~~financijskog~~ najma za ~~motorno vozilo~~ imovinu s pravom korištenja prizna tek 31.12.20X3. godine, to jeste, na datum kada se prizna imovina ~~pod financijskim najmom~~ (motorno vozilo) s pravom korištenja.

...

SP51. Tačke od 23. do 26. MRSJS-a 33 ne zamjenjuju zahtjeve drugih MRSJS-ova prema kojima se klasifikacija ili mjerenje zasnivaju na okolnostima koje su postojale na određeni datum. U primjere toga spadaju:

- (a) ~~razdvajanje financijskih i poslovnih najмова~~ određivanje najma (vidjeti ~~MRSJS 13 Najmovi~~ MRSJS 43 Najmovi);
i
- (b) razdvajanje financijskih obaveza i vlasničkih instrumenata (vidjeti MRSJS 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*).

~~MRSJS 13,~~ MRSJS 43 Najmovi

SP52. U skladu s tačkom 95. MRSJS-a 33 i tačkom ~~18. MRSJS-a 13~~ 70. MRSJS-a 43, najmoпримac ili najmodavac klasificira najmove kao poslovne, odnosno kao financijske najmove na osnovu okolnosti koje su postojale kod sklapanja najma, na datum usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. U nekim slučajevima, najmoпримac i najmodavac se mogu dogovoriti da izmijene uslove najma, umjesto da ga prosto obnove, na način koji bi vodio drugačijoj klasifikaciji za najmodavca u skladu s ~~MRSJS-om 13~~ MRSJS-om 43 da su ti izmijenjeni uslovi bili na snazi kod sklapanja najma. Kada se to desi, izmijenjeni dogovor se smatra novim ~~dogovorom~~ ugovorom tokom njegovog trajanja od datuma usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi. ~~Ipak, promjene procjena (kao što je procjena vijeka korisne upotrebe ili ostatka vrijednosti iznajmljene imovine), odnosno promjene okolnosti (poput neizmirivanja obaveza od najmoпримca) nisu razlog za novu klasifikaciju najma.~~

Pregled prijelaznih izuzeća i odredbi uvrštenih u MRSJS 33 *Prva primjena MRSJS-ova na obračunskoj osnovi*

SP91.

MRSJS	Dato prijelazno izuzeće	
	NE	DA

		Procijenjeni trošak	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od objavljivanja	Uklanjanje transakcija, salda, prihoda i rashoda	Drugo
MRSJS 4343– <i>Najmovi</i>			✓ Imovina pod najmom i/ili obaveze po osnovu najma koji nisu priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi	✓ Imovina pod najmom i/ili obaveze po osnovu najma koji su priznavani prema ranijoj računovodstvenoj osnovi				

Dodatak

Razdvajanje prijelaznih izuzeća i odredbi koje subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove mora od onih koje može, ali ne mora primijeniti po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi

U ovom Dodatku se daje pregled prijelaznih izuzeća i odredbi koje je subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove dužan primijeniti u smislu ovog MRSJS-a, kao i onih koje taj subjekat može odabrati da primijeni po usvajanju MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

S obzirom da i neobavezujuća prijelazna izuzeća i odredbe mogu uticati na fer prezentaciju i sposobnost subjekta koji prvi put usvaja MRSJS-ove na obračunskoj osnovi da ustvrdi da je ostvarena usklađenost s tim standardima kako je objašnjeno u tačkama od 27. do 32. MRSJS-a 33, u ovom Dodatku je napravljena i razlika između prijelaznih izuzeća i odredbi koji utiču na fer prezentaciju i sposobnost subjekta da ustvrdi da je ostvarena usklađenost s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi i onih koji ne utiču na njih.

Prijelazno izuzeće ili odredba	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje je obavezno primijeniti	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje nije obavezno, ali se mogu primijeniti	
	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi	Utiču na fer prezentaciju i usklađenost s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi
<u>MRSJS 13 MRSJS 43</u> <u>Tamo gdje je subjekat koji prvi put usvaja</u>			

Prijelazno izuzeće ili odredba	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje je obavezno primijeniti	Prijelazna izuzeća ili odredbe koje nije obavezno, ali se mogu primijeniti	
<u>MRSJS-ove najmoprimac, N</u> ne vrši se priznavanje niti mjerenje obaveze po osnovu financijskog najma i imovina pod financijskim najmom s pravom korištenja ako je iskorišten period oslobađanja od priznavanja i/ili mjerenja Klasificiranje <u>Određivanje</u> najma u skladu s okolnostima kod usvajanja MRSJS-ova na obračunskoj osnovi	√		√

Izmjene i dopune MRSJS-a 40 *Kombinacije u javnom sektoru*

Vrše se izmjene i dopune tačaka 68, 71, 120, UP76. i UP89, brišu tačke UP72, UP73. i UP74. s pripadajućim naslovima, te uvode tačke 82A, 82B. i 126E, kao i naslov ispred tačke 82A. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Obračunavanje pomoću metode sticanja

...

Priznavanje i mjerenje odredive stečene imovine, preuzetih obaveza i svih manjinskih udjela u stečenom poslovanju

Princip za priznavanje

...

Uslovi za priznavanje

...

68. Tačke od ~~UP72. do UP84.~~ UP75. do UP84. daju uputstva za priznavanje ~~poslovnih najмова~~ i nematerijalne imovine. U tačkama od 76. do ~~82B.~~ su navedene vrste odredive imovine i obaveza koje uključuju stavke za koje ovaj standard daje ograničena izuzeća od principa i uslova za priznavanje.

...

Klasificiranje ili označavanje odredive imovine stečene i obaveza preuzetih u sticanju

...

71. Ovaj standard nudi dva izuzeća od primjene principa iz tačke 69, tačnije:

- (a) klasificiranje ~~sporazuma~~ ugovora o najmu u kojem je stečenik najmodavac bilo kao poslovnog ili kao financijskog najma u skladu s ~~MRSJS-om 13 Najmovi~~ MRSJS-om 43 Najmovi; i

- (b) klasificiranje ugovora kao ugovora o osiguranju u skladu s relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima odnosno zemlje koji uređuju ugovore o osiguranju.

Izuzeća od primjene principa za priznavanje ili za mjerenje

...

Izuzeća od primjene principa za priznavanje i za mjerenje

...

Najmovi u kojima je stečenik najmoprimac

82A. Sticatelj priznaje imovinu s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma za najmove određene u skladu s MRSJS-om 43 u kojima je stečenik najmoprimac. Sticatelj ne mora priznati imovinu s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma za:

- (a) najmove čije trajanje (kako je definirano MRSJS-om 43) završava u roku dvanaest (12) mjeseci od datuma sticanja; ni za
- (b) najmove čija predmetna imovina je male vrijednosti (kako je opisano u tačkama od UP4. do UP9. MRSJS-a 43).

82B. Sticatelj obavezu po osnovu najma mjeri po sadašnjoj vrijednosti preostalih plaćanja za najam (kako su definirana u MRSJS-u 43) kao da je stečeni najam novi najam od datuma sticanja. Sticatelj imovinu s pravom korištenja mjeri po istom iznosu kao i obavezu po osnovu najma, usklađeno da se odrazi da su uslovi najma povoljni ili nepovoljni u odnosu na tržišne uslove.

Objavljivanja

...

120. Da bi ispunio cilj iz tačke 119, sticatelj za svako sticanje koje se desi u izvještajnom periodu objavljuje sljedeće informacije:

- (a) naziv i opis svakog stečenog poslovanja;
- (b) datum sticanja;
- (c) postotak stečenih vlasničkih udjela s pravima glasa ili sličnih instrumenata;
- (d) glavne razloge za sticanje i opis načina na koji je sticatelj stekao kontrolu nad stečenim poslovanjem, uključujući, tamo gdje je primjenjivo, pravnu osnovu za sticanje;
- (e) kvalitativni opis faktora koji čine priznati *goodwill*, poput sinergija koje se očekuju od kombiniranja poslova stečenog poslovanja i sticatelja, nematerijalne imovine koja ne ispunjava uslove da se prizna zasebno ili drugih faktora;
- (f) fer vrijednost s datumom sticanja za ukupnu prenesenu naknadu i fer vrijednost s datumom sticanja za sve značajnije klase naknada, kao što su
 - (i) novac;

- (ii) druga materijalna ili nematerijalna imovina, uključujući poslove ili kontrolirane subjekte sticatelja;
 - (iii) nastale obaveze, poput obaveze za potencijalnu naknadu; i
 - (iv) vlasnički udjeli sticatelja, uključujući broj instrumenata ili udjela koji su emitirani ili se mogu emitirati i metodu koja je korištena za mjerenje fer vrijednosti tih instrumenata ili udjela;
- (g) za aranžmane o potencijalnim naknadama i sredstva obeštećenja
- (i) iznos priznat s datumom sticanja;
 - (ii) opis aranžmana i osnovu za utvrđivanje iznosa plaćanja; i
 - (iii) procjenu raspona mogućih rezultata (nediskontiranih) ili, kada nije moguće procijeniti taj raspon, tu činjenicu i razloge zašto to nije moguće. Ako nije određen maksimalni iznos plaćanja, sticatelj mora objaviti i tu činjenicu;
- (h) za stečena potraživanja
- (i) fer vrijednost potraživanja;
 - (ii) bruto iznose potraživanja na koja polaže pravo prema obavezujućem sporazumu; i
 - (iii) najprecizniju procjenu, s datumom sticanja, novčanih tokova prema obavezujućem sporazumu koje ne očekuje da naplati;

ova objavljivanja treba dati prema najznačajnijim klasama potraživanja, kao što su zajmovi, ~~direktni financijski~~ najmovi i druge klase potraživanja;

- (i) (...)

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Datum stupanja na snagu

...

126E. MRSJS-om 43 *Najmovi*, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 68, 71, 120, UP76. i UP89, brisane tačke UP72, UP73. i UP74. s pripadajućim naslovima te uvedene tačke 82A. i 82B. s pripadajućim naslovima. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS-a 40.

Priznavanje određene imovine stečene i obaveza preuzetih u sklopu sticanja (vidjeti tačke od 64. do 68)

Poslovni najmovi

UP72. [Brisano.] Sticatelj ne priznaje nikakvu imovinu niti obaveze povezane s operativnim najmovima u kojima je stečeno

poslovanje najmodavac, osim onda kada to nalažu tačke UP73. i UP74.

UP73. [Brisano.] Sticatelj je dužan utvrditi da li su uslovi svakog poslovnog najma u kojem je stečeno poslovanje najmodavac povoljni ili nepovoljni. On priznaje nematerijalnu imovinu ako su uslovi poslovnog najma povoljni u odnosu na tržišne uslove a obavezu ako su ti uslovi nepovoljni u odnosu na tržišne. Tačka UP89. daje uputstva za mjerenje fer vrijednosti, s datumom sticanja, imovine koja je predmet poslovnih najмова u kojima je stečeno poslovanje najmodavac.

UP74. [Brisano.] Odrediva nematerijalna imovina može biti povezana s poslovnim najmom, što može potvrđivati spremnost učesnika na tržištu da plate određenu cijenu za najam iako je po tržišnim uslovima. Tako, na primjer, najam aerodromskih kapija ili maloprodajnog lokala na vrhunskoj šoping lokaciji može omogućiti pristup nekom tržištu ili drugim budućim ekonomskim koristima, odnosno uslužnom potencijalu koji zadovoljavaju uslove da se smatraju odredivom nematerijalnom imovinom, poput odnosa s korisnicima usluga. U takvim situacijama, sticatelj priznaje povezanu određivu nematerijalnu imovinu u skladu s tačkom UP75.

...

Nematerijalna imovina

...

UP76. Nematerijalna imovina koja ispunjava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma je odrediva čak i kada nije prenosiva, odnosno kada se ne može odvojiti od stečenog poslovanja ili od drugih prava i obaveza. Primjera radi:

- (a) [Brisano.] stečeno poslovanje iznajmljuje prostorije po osnovu poslovnog najma čiji uslovi su povoljni u odnosu na tržišne uslove. Uslovi najma izričito zabranjuju prenošenje najma (bilo kroz prodaju ili kroz podnajam). Iznos koji uslove najma čini povoljnijima od uslova aktualnih tržišnih transakcija istim ili sličnim stavkama predstavlja nematerijalnu imovinu koja ispunjava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma da bi se priznala zasebno od *goodwill*a, bez obzira što sticatelj ne smije prodati ili na drugi način prenijeti odnosni sporazum o najmu;
- (b) stečeno poslovanje je vlasnik i upravlja nuklearnom elektranom. Licenca za upravljanje tom elektranom predstavlja nematerijalnu imovinu koja ispunjava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma da se prizna odvojeno od *goodwill*a, čak i ako je sticatelj ne može prodati niti prenijeti odvojeno od stečene elektrane. Sticatelj može priznati fer vrijednost licence za upravljanje i fer vrijednosti elektrane kao jedinstvenu stavku imovine za potrebe financijskog izvještavanja ako su korisni vijekovi te imovine slični;
- (c) stečeno poslovanje je vlasnik tehnološkog patenta. Ono je taj patent dalo pod licencu drugima na ekskluzivno korištenje izvan domaćeg tržišta, u zamjenu primajući naznačeni postotak budućeg prihoda od inostranu poslovanja. I tehnološki patent i pripadajući ugovor o davanju licence zadovoljavaju uslov postojanja obavezujućeg sporazuma da se prizna odvojeno od *goodwill*a čak i ako patent i pripadajući ugovor o davanju licence ne bi bilo praktično prodati niti zamijeniti nezavisno jedan od drugog.

...

Imovina koja je predmet poslovnih najмова u kojima je stečeno poslovanje najmodavac

UP89. Prilikom mjerenja per vrijednosti, na datum sticanja, imovine poput objekata koji su predmet poslovnog najma u kojem je stečeno poslovanje najmodavac, sticatelj u obzir mora uzeti uslove samog najma. ~~Drugim riječima, on~~ ne priznaje zasebnu imovinu, odnosno obavezu ako su uslovi poslovnog najma bilo povoljni ili nepovoljni u poređenju s tržišnim uslovima kao

~~što tačka UP73. nalaže za najmove kod kojih je stečeno poslovanje najmoprimac.~~

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 40.

...

Odrediva nematerijalna imovina u sklopu sticanja

...

Nematerijalna imovina zasnovana na obavezujućim sporazumima

PP224. Nematerijalna imovina zasnovana na obavezujućim sporazumima predstavlja vrijednost prava koja proističu iz obavezujućih sporazuma. Obavezujući sporazumi s kupcima su jedna vrsta nematerijalne imovine zasnovane na obavezujućim sporazumima. Ako iz uslova obavezujućeg sporazuma proističe neka obaveza (kao što je slučaj kada su uslovi ~~poslovnog najma ili~~ obavezujućeg sporazuma s kupcem nepovoljni u odnosu na tržišne uslove), sticatelj je priznaje kao obavezu preuzetu u sklopu sticanja. U primjere nematerijalne imovine zasnovane na obavezujućim sporazumima spadaju:

Klasa imovine	Osnova
Sporazumi o dodjeli licenci, tantijema i o mirovanju	obavezujući sporazum
Obavezujući sporazumi o reklamiranju, građenju, upravljanju, pružanju usluga ili isporučivanju dobara	obavezujući sporazum
Ugovori o najmu (bez obzira da li je stečeno poslovanje najmoprimac ili najmodavac)	obavezujući sporazum
Građevinske dozvole	obavezujući sporazum
Sporazumi o franšizama	obavezujući sporazum
Prava na upravljanje i na javno emitiranje	obavezujući sporazum
Obvezujućim sporazumi koji se tiču servisiranja, na primjer hipoteka	obavezujući sporazum
Obvezujućim sporazumi u funkciji zapošljavanja	obavezujući sporazum
Prava korištenja poput prava na bušenje bušotina, prava na vodu, prava na zračni prostor iznad nekretnina, prava na sječu šume i prava korištenja putne trase	obavezujući sporazum

Izmjene i dopune MRSJS-a 41 *Financijski instrumenti*

Vrše se izmjene i dopune tačaka 2, 87, UP198. i UP210, te uvodi tačka 156E. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Djelokrug

2. Ovaj standard su dužni primjenjivati svi subjekti na sve vrste financijskih instrumenata osim:

- (a) ...
- (b) prava i obaveza po osnovu najмова na koje se primjenjuje ~~MRSJS-a 13 Najmovi~~ MRSJS 43 Najmovi, s tim što
 - (i) potraživanja po osnovu finansijskih najмова (to jeste, neto ulaganja u finansijske najmove) i potraživanja po osnovu poslovnih najмова koja priznaje najmodavac podliježu zahtjevima ovog standarda u pogledu prestanka priznavanja i umanjenja vrijednosti;
 - (ii) obaveze po osnovu najma koje priznaje najmoprimac podliježu zahtjevima tačke 35. ovog standarda u pogledu prestanka priznavanja; a
 - (iii) derivati ugrađeni u najmove podliježu zahtjevima ovog standarda koji se tiču ugrađenih derivata.
- (c) ...

Pojednostavljeni pristup za potraživanja od kupaca

87. Bez obzira na tačke 75. i 77, subjekat ispravku gubitka mora uvijek mjeriti po iznosu jednakom kreditnim gubicima koji se očekuju tokom vijeka trajanja za:
- (a) potraživanja od kupaca nastala iz transakcija razmjene iz djelokruga MRSJS-a 9 i transakcija koje nisu transakcije razmjene iz djelokruga MRSJS-a 23;
 - (b) potraživanja po osnovu najma nastala iz transakcija iz djelokruga ~~MRSJS-a 13~~ MRSJS-a 43, kada subjekat kao svoju računovodstvenu politiku odabere da ispravke gubitka mjeri po iznosu jednakom kreditnim gubicima koji se očekuju tokom vijeka trajanja. Ta računovodstvena politika se mora primjenjivati na sva potraživanja po osnovu najma, ali se smije primijeniti zasebno na potraživanja od finansijskih i potraživanja od poslovnih najмова.

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Datum stupanja na snagu

...

156E. MRSJS-om 43, izdatim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 2, 87, UP198. i UP210. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje finansijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Uputstva za primjenu

...

Mjerenje očekivanih kreditnih gubitaka

Očekivani kreditni gubici

...

UP198. Kod mjerenja ispravke gubitaka za potraživanja po osnovu najma, novčani tokovi koji se koriste za utvrđivanje

očekivanih kreditnih gubitaka bi trebali odgovarati novčanim tokovima koji se koriste za mjerenje potraživanja po osnovu najma u skladu s ~~MRSJS-om 13 *Najmovi*~~ MRSJS-om 43 *Najmovi*.

...

Vremenska vrijednost novca

...

UP210. Očekivane kreditne gubitke od potraživanja po osnovu najma treba diskontirati primjenom iste diskontne stope koja je korištena i kod mjerenja potraživanja po osnovu najma u skladu s ~~MRSJS-om 13~~ MRSJS-om 43 *Najmovi*.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 43.

Uvod

- OZ1. MRSJS 13 *Najmovi* najvećim dijelom je izrađen na osnovu međunarodnog računovodstvenog standarda (skr. MRS) 17 *Najmovi* (izmijenjenog i dopunjenog izdanja iz 2003.), koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/. U januaru/siječnju 2016. godine, *IASB* je izdao međunarodni standard financijskog izvještavanja (skr. MSFI) 16 *Najmovi*, koji je zamijenio MRS 17, i nekoliko pripadajućih tumačenja.²
- OZ2. U junu/lipnju 2016. godine, *IPSASB* je odobrio informaciju o projektu izrade izmjena zahtjeva u vezi s obračunavanjem najмова. U njoj je prepoznat i ponovo potvrđen zaključak *IPSASB*-a iz MRSJS-a 13 da su ekonomski aspekti transakcija najma isti i u javnom i u privatnom sektoru, na osnovu čega je odlučeno da se projekat treba baviti usklađivanjem s MSFI-jem 16.
- OZ3. U politici *IPSASB*-a naslovljenoj *Postupak razmatranja i prilagođavanja dokumenata IASB-a* opisan je postupak koji *IPSASB* prati kod izrade standarda koji se usklađuju sa standardima *IASB*-a. Prvi korak u tom postupku je razmotriti da li postoje pitanja svojstvena javnom sektoru koja bi opravdala odstupanje od bilo kog dokumenta *IASB*-a.
- OZ4. Pri utvrđivanju da li pitanja svojstvena javnom sektoru opravdavaju odstupanje od dokumenta *IASB*-a, *IPSASB* razmatra:
- (a) da li primjena zahtjeva iz dokumenta *IASB*-a znači da se ne bi adekvatno ispunili ciljevi financijskog izvještavanja javnog sektora;
 - (b) da li primjena zahtjeva iz dokumenta *IASB*-a znači da se ne bi adekvatno zadovoljile kvalitativne karakteristike financijskog izvještavanja javnog sektora; i
 - (c) da li bi primjena zahtjeva iz dokumenta *IASB*-a iziskivala neprimjerene troškove ili napore.
- OZ5. Dokument *Postupak razmatranja i prilagođavanja dokumenata IASB-a* zahtijeva od *IPSASB*-a da svoje odluke donosi u kontekstu:

² Tumačenje Odbora za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja /engl. *International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*/ br. 4 *Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam* i tumačenje Stalnog odbora za tumačenja /engl. *Standing Interpretations Committee – SIC*/ br. 15 *Poslovni najmovi: Podsticaji* te SIC tumačenje br. 27 *Procjena suštine transakcija koje imaju pravnu formu najma*.

- (a) usklađenosti s *IPSASB*-ovim *Konceptualnim okvirom za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* (u daljem tekstu: *Konceptualni okvir*);
- (b) usklađenosti s drugim MRSJS-ovima; i
- (c) usklađenosti sa statističkim osnovama.

Historijat

Izrada Prednacrt br. 64 Najmovi

Računovodstveno postupanje najmoprimca

OZ6. U MSFI-ju 16 je uveden novi model obračunavanja najмова za najmoprimce, tačnije model zasnovan na pravu korištenja. Konkretno, taj model se zasniva na temeljnom principu da najmovi predstavljaju financiranje prava na korištenje predmetne imovine i on za rezultat ima da računovodstvo najmoprimca podrazumijeva:³

- (a) priznavanje „imovine s pravom korištenja”; i
- (b) priznavanje obaveze po osnovu najma povezane s budućim plaćanjima za najam.

OZ7. Pri izradi Prednacrt br. 64 *Najmovi*, *IPSASB* je razmatrao da li postoje bilo kakva pitanja svojstvena javnom sektoru koja bi opravdala odstupanje od modela obračunavanja najмова zasnovanog na pravu korištenja iz MSFI-ja 16. Pri tome su došli do sljedećih zaključaka:

- (a) imovina s pravom korištenja zadovoljava definiciju i kriterije da se prizna kao imovina iz *Konceptualnog okvira IPSASB-a*;
- (b) imovina s pravom korištenja se priznaje kada najmoprimac ima kontrolu nad njom, što je u skladu s *Konceptualnim okvirom IPSASB-a*;
- (c) primjenom modela obračunavanja najмова zasnovanog na pravu korištenja iz MSFI-ja 16 bi se iskazale najkorisnije moguće informacije za najširi mogući raspon korisnika financijskih izvještaja;
- (d) primjenom modela zasnovanog na pravu korištenja se sprječava zloupotreba razlika u računovodstvenim propisima i nejednaka (asimetrična) dostupnost informacija svim stranama, te povećava uporedivost između subjekata javnog sektora koji iznajmljuju, odnosno unajmljuju imovinu i subjekata javnog sektora koji je kupuju;
- (e) *IPSASB* je prepoznao da će primjena modela zasnovanog na pravu korištenja za obračunavanje najмова u javnom sektoru iziskivati određene troškove, ali su procijenili da će koristi od nje premašivati te troškove, naročito ako i *IPSASB* usvoji izuzeća iz MSFI-ja 16.

OZ8. Na osnovu navedenog, *IPSASB* se usaglasio da nema pitanja svojstvenih javnom sektoru koja bi opravdala odstupanje od primjene modela zasnovanog na pravu korištenja u računovodstvenom postupanju najmoprimca iz MSFI-ja 16. U skladu s tim su odlučili izraditi Prednacrt br. 64 u kojem će zahtjevi koji se odnose na računovodstvo najmoprimca biti usklađeni sa zahtjevima MSFI-ja 16.

³ Osim u odnosu na kratkoročne najmove i najmove imovine male vrijednosti, kako je opisano u tačkama od 5. do 8. MSFI-ja 16.

Računovodstveno postupanje najmodavca

- OZ9. U MSFI-ju 16 je zadržan model zasnovan na rizicima i koristima povezanim s vlasništvom koji se koristio i u MRS-u 17 (i MRSJS-u 13). *IPSASB* je razmatrao da li postoje bilo kakva pitanja svojstvena javnom sektoru koja bi opravdala odstupanje od zahtjeva MSFI-ja 16 koji se tiču računovodstva najmodavaca. Pri izradi Prednacrt br. 64, oformili su mišljenje da model zasnovan na rizicima i koristima povezanim s vlasništvom:
- (a) nije zasnovan na kontroli i ne bi bilo u skladu s *Konceptualnim okvirom IPSASB-a*;
 - (b) ne pravi razliku između imovine s pravom korištenja i predmetne imovine, koje *IPSASB* smatra različitim ekonomskim pojavama koje je obje potrebno računovodstveno iskazati;
 - (c) ako bi se koristio u računovodstvu najmodavca, dok se kod najmoprimca koristi neki model zasnovan na kontroli, to
 - (i) ne bi bilo u skladu s MRSJS-om 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, kao ni s MRSJS-om 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije*, koji su oba zasnovani na kontroli; i
 - (ii) stvaralo bi probleme kod konsolidiranja i umanjilo razumljivost i korisnost informacija za donošenje odluka u situacijama kada su najmodavac i najmoprimac dio istog ekonomskog subjekta. Na primjer, ako najmodavac klasificira najam kao financijski najam, ni jedna od strana ne priznaje predmetnu imovinu i biće potrebno voditi zasebne evidencije kako bi se ona mogla iskazati u konsolidiranim financijskim izvještajima. U tom kontekstu, *IPSASB* je zauzeo stav da se od najmodavca ne bi očekivalo da prestane priznavati iznajmljenu imovinu jer je prenio samo pravo korištenja te imovine, ne i imovinu.
- OZ10. Iz opisanih razloga, *IPSASB* je odlučio razraditi model zasnovan na pravu korištenja za računovodstvo najmodavca prilagođen potrebama financijskog izvještavanja javnog sektora.

Konsultacijska savjetodavna grupa *IPSASB-a*

- OZ11. Kod izrade Prednacrt br. 64, traženi su savjeti Konsultacijske savjetodavne grupe *IPSASB-a* /engl. *Consultative Advisory Group – CAG*/, naročito oko odluke *IPSASB-a* da odstupi od odredbi MSFI-ja 16 koje se tiču računovodstva najmodavaca.
- OZ12. Na sastanku iz decembra/prosinca 2016. godine, *CAG* je obavijestila *IPSASB* o svojim stavovima, konkretno o tome da:
- (a) pri obračunavanju najmovi nije obavezno ostvariti simetriju;
 - (b) postupanje s predmetnom imovinom predstavlja bitno pitanje za javni sektor i ona se mora priznati u financijskim izvještajima; i
 - (c) primjena pristupa zasnovanog na pristupu iz MSFI-ja 16 bi dovela do toga da se predmetna imovina u određenim slučajevima ne iskazuje ni u izvještajima o financijskom položaju najmodavca ni u izvještajima o financijskom položaju najmoprimca, što bi, prema mišljenju *CAG-a*, dovelo u pitanje zadovoljenje javnog interesa.
- OZ13. *CAG* je *IPSASB-u* savjetovala i to da, ako žele predložiti drugačije računovodstvo najmodavaca od onog iz MSFI-ja 16, izrada odgovarajućeg modela bi, zasnovano na iskustvima i izazovima s kojima se *IASB* suočio pokušavajući da

to napravi, mogla dosta dugo trajati.

Prednacrta br. 64 Najmovi

OZ14. U januaru/siječnju 2018. godine, *IPSASB* je objavio Prednacrta br. 64 *Najmovi*, u kojem predlažu primjenu jedinstvenog modela zasnovanog na pravu korištenja za obračunavanje najмова i kod najmoпрimaca i kod najmodavaca prema kojem bi:

- (a) najmoпрimci priznavali „imovinu s pravom korištenja“ i obavezu po osnovu najma povezanu s budućim plaćanjima za najam na početku najma; a
- (b) najmodavci priznavali potraživanja po osnovu najma i obavezu po osnovu najma (neostvareni prihod) na početku najma, pri tome nastavljajući priznavati i mjeriti predmetnu imovinu u skladu s mjerodavnim standardima.

OZ15. U Prednacrta br. 64 su predloženi i posebni zahtjevi za obračunavanje najмова po uslovima nižim od tržišnih, poznatih i kao najmovi po povoljnim uslovima, u javnom sektoru. Konkretno je predloženo da se takvi najmovi mjere po fer vrijednosti što vodi priznavanju implicitne subvencije (razlike između tržišne i vrijednosti iz ugovora o najmu) u finansijskim izvještajima kako najmoпрimaca tako i najmodavaca.

Komentari dionika na Prednacrta br. 64 Najmovi

OZ16. *IPSASB* je primio 39 dopisa s komentarima na Prednacrta br. 64. U njima:

- (a) je većinom izraženo slaganje s primjenom modela zasnovanog na pravu korištenja u računovodstvu najmoпрimaca. Mnogi od onih koji su se složili s predloženim su naveli da se njihovo promišljanje uglavnom podudara s obrazloženjima koja je *IPSASB* dao u Osnovama za donošenje zaključaka iz Prednacrta br. 64;
- (b) oni koji su bili protiv primjene modela zasnovanog na pravu korištenja imovine u računovodstvu najmoпрimaca ili koji su se samo djelomično slagali s tim izrazili su stav da je
 - (i) predloženi model prekomplikiran, preskup i previše usmjeren na izvještaj o finansijskom položaju;
 - (ii) primjena samo modela zasnovanog na pravu korištenje u računovodstvu najmoпрimaca neadekvatna za izvještavanje javnog sektora jer *IPSASB* nije dovoljno detaljno razmotrio pitanje raspodjele prava, koja se tiču i fizičke i nematerijalne imovine i koja prevladavaju u javnom sektoru;
 - (iii) potrebno propisati izuzeće za najmove između subjekata javnog sektora; i
 - (iv) potrebno dati uputstva za priznavanje i mjerenje prenesene imovine na kraju trajanja najma;⁴
- (c) odstupanje od računovodstva najmodavaca kako je uređeno MSFI-jem 16 se u gotovo jednakom omjeru smatralo opravdanim i neopravdanim, uz nešto veći broj onih koji su ga podržali. Uopćeno uzevši, oni koji su bili za zadržavanje računovodstva najmodavaca iz MSFI-ja 16 su smatrali da *IPSASB* nije dao dovoljno snažne argumente da se odstupa od istog, dok su se oni koji su podržavali odstupanje od računovodstva najmodavaca iz MSFI-ja 16 konceptualno složili s obrazloženjima *IPSASB*-a iz Osnova za donošenje zaključaka, ali nisu svi

⁴ Vidjeti tačku OZ27.

bili za računovodstvo najmodavaca kakvo je predloženo u Prednacrtu br. 64;

- (d) oni koji su bili protiv računovodstva najmodavaca kakvo je predloženo u Prednacrtu br. 64 nisu bili jednoglasni oko nekog konkretnog računovodstva najmodavaca već su sugerirali više različitih mogućnosti. Odsustvo konsenzusa u komentarima oko ekonomskih aspekata i obračunavanja najмова kod najmodavaca je ukazalo na postojanje značajnih razlika od jedne do druge jurisdikcije; i
- (e) izražen je stav da *IPSASB* mora osloviti pitanja u vezi s najmovima koja su svojstvena javnom sektoru (poput najмова po povoljnim uslovima, prava pristupa i drugih vrsta aranžmana koji su tipični u javnom sektoru, itd.), ali su navodili različita mišljenja o tome kako ih osloviti.

Odgovor *IPSASB*-a na komentare dionika na Prednacrt br. 64 *Najmovi*

CAG

OZ17. Nakon razmatranja komentara dionika na Prednacrt br. 64, *IPSASB* je od *CAG*-a, na sastanku grupe u decembru/prosincu 2018. godine, zatražio mišljenja o tome da li nastaviti rad na projektu izrade standarda o najmovima, s obzirom na primljene komentare na odnosni prednacrt.

OZ18. *CAG* je *IPSASB*-u savjetovao da bi, u toj fazi realizacije projekta koji se tiče najмова, bilo u javnom interesu:

- (a) usporiti realizaciju projekta produžavajući njegove rokove kako bi se moglo steći bolje razumijevanje pitanja koja su pokrenuta u komentarima na Prednacrt br. 64;
- (b) dodatno razmotriti usklađivanje s MSFI-jem 16 kada je riječ o računovodstvu najmodavaca; i
- (c) napore usredsrijediti na razlike u javnom sektoru kada je riječ o transakcijama najma.

Druge inicijative *IPSASB*-a

OZ19. *IPSASB* je odlučio:

- (a) u decembru/prosincu 2018. godine, oformiti radnu grupu, sačinjenu od predstavnika iz nekoliko jurisdikcija, uključujući autore financijskih izvještaja, njihove korisnike, revizore i zaposlene tijela za određivanje standarda, zaduženu da detaljno analizira sve primljene komentare; i
- (b) pozvati gostujuće govornike na svoje sjednice u junu/lipnju i septembru/rujnu 2019. godine da iznesu svoja mišljenja o obračunavanju najмова i izazovima koji su se javili pri primjeni MSFI-ja 16 kako u privatnom tako i u javnom sektoru. Ti govornici su uključivali predstavnike tijela za određivanje standarda, revizore, autore financijskih izvještaja i pripadnike zajednica za statističko računovodstveno izvještavanje iz različitih zemalja.

OZ20. Gostujući govornici su podcrtali da se u primjeni novog računovodstvenog modela za najmoprince iz MSFI-ja 16 javljaju značajni problemi i u privatnom i u javnom sektoru. *IPSASB* je, međutim, smatrao da su najmovi dosta uobičajene transakcije u javnom sektoru i da bi svako mijenjanje načina njihovog računovodstvenog iskazivanja izazvalo slične ili čak veće troškove i izazove kod primjene u javnom sektoru. MSFI 16 i pred statističku zajednicu postavlja znatne konceptualne i praktične izazove.

Novi pristup projektu izrade standarda za najmove

OZ21. Zasnivano na opisanim izlaganjima i komentarima na Prednacrt br. 64, u martu/ožujku 2020. godine, *IPSASB* je

odlučio ponovo razmotriti svoj sveukupni pristup projektu izrade standarda o najmovima i usvojiti fazni pristup kako slijedi:

- (a) Faza 1 – uređivanje jednog ili više modela za obračunavanje najмова kako za najmoprimce tako i za najmodavce zasnovane na istoj definiciji najma kao u MSFI-ju 16; i
- (b) Faza 2 – uređivanje pitanja koja su svojstvena javnom sektoru, poput najмова po povoljnim uslovima, prava pristupa i drugih vrsta aranžmana u javnom sektoru. *IPSASB* je odlučio izdati i molbu za dostavljanje informacija koje bi koristili u drugoj fazi projekta.

OZ22. Odlučujući o tome kako pristupiti realizaciji prve faze projekta, *IPSASB* je diskutirao da li razmatrati varijantu računovodstva najmodavaca iz MSFI-ja 16 prema kojoj bi se svim najmodavcima nalagalo da najmove obračunavaju isključivo kao poslovne najmove. Cilj takve varijante bi bio da odgovori na zabrinutost koja je u komentarima izražena oko toga da ni najmodavci ni najmoprimci neće priznati predmetnu imovinu ako najmoprimci neke najmove klasificiraju kao financijske najmove.

OZ23. *IPSASB* je odlučio da ne razrađuju dalje tu varijantu iz MSFI-ja 16 za najmodavce jer bi se:

- (a) zahtijevanjem da se sve transakcije najmodavaca obračunaju kao poslovni najmovi otklonila potreba da autori izvještaja koriste svoje rasuđivanje koje predstavlja suštinu modela zasnovanog na rizicima i koristima i taj model pretvorilo u model zasnovan na pravilima, koji nema dovoljno uporište u ekonomskom promišljanju;
- (b) na taj način prouzrokovali problemi kod konsolidacije onda kada su najmodavac i najmoprimac dio istog ekonomskog subjekta koji primjenjuje MRSJS-ove; i
- (c) time stvorili problemi za mješovite grupe,⁵ u sklopu kojih neki od komercijalnih subjekata javnog sektora primjenjuju *IFRS* standarde, ali ih kontroliraju subjekti javnog sektora koji primjenjuju MRSJS-ove. Primjena različitih zahtjeva bi puno koštala one koji primjenjuju MRSJS-ove a nema razloga svojstvenih javnom sektoru da se uspostave različite vrste računovodstvenog postupanja.

Tri strateške opcije za projekat izrade standarda o najmovima

OZ24. Nakon donošenja navedene odluke, *IPSASB* je razmatrao sljedeće tri strateške opcije:

- (a) Opcija 1 – zadržati MRSJS 13, što bi značilo privremeno obustavljanje realizacije projekta;
- (b) Opcija 2 – nastaviti razrađivati model zasnovan na pravima korištenja za najmoprimce i model zasnovan na rizicima i koristima za najmodavce pri izradi standarda usklađenog s MSFI-jem 16; ili
- (c) Opcija 3 – nastaviti razrađivati model zasnovan na pravima korištenja i za najmoprimce i za najmodavce i izraditi standard zasnovan na Prednacrtu br. 64.

OZ25. Pri donošenju te strateške odluke koja određuje opći pravac u kojem će se projekat kretati u budućnosti, *IPSASB* je, uz razmatranje javnog interesa, razmatrao sljedećih šest faktora:

⁵ Mješovite grupe su grupe sačinjene iz subjekata javnog sektora koji primjenjuju MRSJS-ove i komercijalnih subjekata javnog sektora koji primjenjuju *IFRS* standarde.

- (a) koristi za upravljanje javnim financijama /engl. *Public Financial Management – PFM*⁶;
- (b) troškovi i izazovi primjene, uključujući obuku, informatičke promjene, promjene postupaka, računovodstvene promjene (primjenjivanje novog standarda po prvi put) i stalno obračunavanje (održavanje);
- (c) usklađenost sa statistikom državnih financija (skr. SDF), na konceptualnom nivou, pri poređenju računovodstvenih okvira MRSJS-ova i SDF-a, i na praktičnom nivou, pri izradi izvještaja o SDF-u na osnovu informacija iz izvještaja izrađenih primjenom MRSJS-ova na obračunskoj osnovi;
- (d) *Konceptualni okvir IPSASB-a*, konkretno ciljeve financijskog izvještavanja javnog sektora koji se odnose na utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka i to da li transakcije i događaji zadovoljavaju definiciju elemenata izvještaja;⁷
- (e) usklađenost s *IFRS* standardima, konkretno s MSFI-jem 16; i
- (f) održivost projekta koji se tiče najмова, u smislu pravovremenosti i uticaja na upravljanje projektom, raspoređivanja resursa *IPSASB-a* i plana rada *IPSASB-a*.

OZ26. *IPSASB* je najprije razmatrao opciju da privremeno obustavi realizaciju projekta kroz zadržavanje MRSJS-a 13 (Opciju 1). Opciju zadržavanja MRSJS-a 13 su smatrali najmanje povoljnom od tri opcije zasnovano na koristima za *PFM*, usklađenost s *Konceptualnim okvirom IPSASB-a* i usklađenost s *IFRS* standardima jer bi se na taj način:

- (a) nastavilo dopuštati najmoprimcima financiranje poslovnih najмова koje nije obuhvaćeno bilansom stanja;
- (b) prouzrokovali problemi za mješovite grupe kada su neki od kontroliranih subjekata dužni primjenjivati *IFRS* standarde;
- (c) dovelo do toga da, u nekim slučajevima, ni najmoprimac ni najmodavac ne priznaju predmetnu imovinu ili da je oba priznaju;
- (d) odstupalo od pristupa zasnovanog na kontroli koji *Konceptualni okvir IPSASB-a* predviđa za priznavanje i prestanak priznavanja imovine; i
- (e) zadržao računovodstveni model drugačiji od onoga iz MSFI-ju 16 za sve najmoprimce i, u manjoj mjeri, najmodavce.⁸

⁶ Definirano u dokumentu *Model financijskog upravljanja CIPFA-e: Izvještaji o dobrim praksama* kao „Upravljanje javnim financijama je sistem planiranja, usmjeravanja i kontroliranja financijskih sredstava kako bi se omogućilo i uticalo na učinkovito i djelotvorno ostvarenje željenih ishoda javnih usluga”. (vidjeti <https://www.cipfa.org//media/files/training%20and%20qualifications/keystone%20guides/cipfa%20fm%20model.pdf>).

Ova definicija je usklađena s principima iz dokumenta *IFAC-a/CIPFA-e Međunarodni okvir: Dobro upravljanje u javnom sektoru* (vidjeti: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/international-framework-good-governance-public-sector>)

⁷ Najveća razlika između te tri opcije se odnosi na priznavanje elemenata i kako to utiče na pokazivanje, odnosno utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka.

⁸ Za najmoprimce, MRSJS 13 predviđa model zasnovan na rizicima i koristima povezanim s vlasništvom a MSFI 16 model zasnovan na pravu korištenja. Za najmodavce, model zasnovan na rizicima i koristima povezanim s vlasništvom iz MSFI-ja 16 je izmijenjen u odnosu na onaj iz MRS-a 17 (standarda prema kojem je MRSJS 13 najvećim dijelom izrađen) u tome da su izmijenjeni zahtjevi za podnajmove, izmjene najma, početne direktne troškove, promjenjiva plaćanja po osnovu najma i objavljivanje.

- OZ27. Tokom rasprave o Opciji 1, *IPSASB* je razmatrao i komentare u kojima je izraženo neslaganje ili tek djelomično slaganje s tim da najmoprimci koriste model zasnovan na pravu korištenja (vidjeti stavke (i) i (ii) podtačke (b) tačke OZ16). *IPSASB* je zaključio da razlozi za zabrinutost izneseni u njima nisu svojstveni samo javnom sektoru i da, prema tome, ne opravdavaju odstupanje od MSFI-ja 16. Oni su zaključili i da bi koristi od toga da najmoprimci koriste pristup zasnovan na pravu korištenja bile veće od troškova odnosnih promjena u računovodstvu jer bi podrazumijevalo pojednostavljivanje u više aspekata, poput:
- (a) propisivanja jedinstvenog računovodstvenog modela za sve najmoprimce, čime bi se otklonile različite klasifikacije najmovi iz MRSJS-a 13;
 - (b) dopuštanja najmoprimcima da ne priznaju imovinu i obaveze za kratkoročne najmove i najmove imovine male vrijednosti;
 - (c) dopuštanja subjektima da standard primjenjuju na portfeljskoj osnovi za najmove sličnih karakteristika;
 - (d) pojednostavljivanja zahtjeva u vezi s mjerenjem obaveza za najam, naročito zahtjeva koji se tiču promjenjivih plaćanja po osnovu najma, plaćanja u opcionim periodima i ponovne procjene obaveza za najam;
 - (e) ustanovljavanje zahtjeva za razdvajanje komponenti istog ugovora koje sadrže najam od onih koje ga ne sadrže;
 - (f) uvođenje zahtjeva u pogledu objavljivanja najmoprimaca usmjerenih na najznačajnija obilježja njihovih portfelja najmovi; i
 - (g) pojednostavljivanje prijelaznih zahtjeva za najmoprimce.
- OZ28. Iz navedenih razloga, *IPSASB* je procijenio da ne bi bilo u javnom interesu nastaviti rad na Opciji 1 i, stoga, odlučio da MRSJS 13 zamijeni novim standardom.
- OZ29. *IPSASB* je potom razmatrao da li nastaviti rad na Opciji 2 (standardu usklađenom s MSFI-jem 16) ili na Opciji 3 (razrađivanju Prednacrta br. 64), koristeći šest faktora iz tačke OZ25. S obzirom da je najveća razlika između te dvije opcije računovodstveni model za najmodavce, promišljanja Odbora su najviše bila usmjerena upravo na njega pa se i naredne tačke odnose na računovodstvo najmodavaca, osim kada je navedeno drugačije.
- OZ30. Iz komentara na Prednacrt br. 64 se nije moglo jasno zaključiti koja opcija bi donosila veće koristi za *PFM*. Tako su, primjera radi, u nekim od komentara navodili da bi priznavanje obaveza vodilo tome da se u izvještaju o finansijskom položaju najmodavca iskaže povećana finansijska zaduženost. Prema tome, ovaj faktor nije jasno pokazao koja od opcija se preferira.
- OZ31. Opcija 3 bi podrazumijevala veće troškove i izazove kod primjene od Opcije 2 jer se MSFI-jem 16 praktično samo prenio računovodstveni model za najmodavce iz MRS-a 17 (s kojim je MRSJS 13 usklađen), uz relativno male izmjene.
- OZ32. Kada je riječ o usklađivanju sa SDF-om, u uslovima kada bi i najmoprimci i najmodavci pratili koncept rizika i koristi, računovodstveni model iz Opcije 2 bi bio usklađen za najmodavce, ali ne i za najmoprimce. Sa stanovišta SDF-a, za Opciju 2 bi bilo potrebno koristiti ankete da se dođe do podataka o imovini koja je predmet najma (kada najmodavac drži finansijski najam), ali ta opcija se već koristi u privatnom sektoru i sve dodatne statističke informacije, odnosno

svaka dodatna obrada podataka koje bi iziskivao SDF bi se mogli replicirati i u javnom sektoru ako bi se *IPSASB* odlučio za ovu opciju. Računovodstveni model predviđen Opcijom 3 ne bi bilo usklađen sa SDF-om ni za najmoprimce ni za najmodavce.

- OZ33. Opcija 3, prema kojoj i najmoprimci i najmodavci prate koncept kontrole, bi bila dosljednija *Konceptualnom okviru IPSASB-a*, dok bi Opcija 2 bila manje u skladu s tim *Okvirom*.⁹
- OZ34. S druge strane, Opcija 2 bi bila potpuno usklađena s *IFRS* standardima dok Opcija 3 ne bi bila toliko usklađena s njima.
- OZ35. Sa stanovišta upravljanja projektom, prednost Opcije 2 je to što bi je bilo dosta jednostavnije izvesti pa bi, dakle, bila izvodivija od Opcije 3. Pored toga, Opcija 3 bi za sobom povlačila i više izazova sa stanovišta ostvarenja projektnih rezultata jer bi i dalje vjerovatno bilo prisutno neslaganje oko dalje razrade vidova računovodstvenog postupanja najmodavaca predloženih u Prednacrtnu br. 64, čime bi se produžilo trajanje projekta.
- OZ36. Nakon pažljivog razmatranja svih argumenata za i protiv svake od opcija zasnovanih na šest faktora, *IPSASB* je procijenio da bi, uzevši sve u obzir, javni interes bio bolje zadovoljen kroz Opciju 2 (izradu standarda u skladu s MSFI-jem 16) jer bi:
- (a) je bilo najjeftinije provesti i za sobom bi povlačila najmanje izazova, s obzirom da podrazumijeva samo promjene u računovodstvu najmoprimaca a javni sektor bi mogao iskoristiti iskustva privatnog sektora s primjenom MSFI-ja 16;
 - (b) bila u skladu sa strateškim usmjerenjem iz Strategije i Plana rada *IPSASB-a* da se nastavi usklađivanje s *IFRS* standardima, što je i bio izvorni cilj projekta koji se tiče najmovi;
 - (c) se na taj način brže razriješilo bitno pitanje financiranja poslovnih najmovi mimo bilansa uspjeha koje MRSJS 13 dopušta najmoprimcima, bez čekanja na razradu novog računovodstvenog modela za najmodavce; i jer bi
 - (d) omogućila brz završetak prve faze projekta, tako dopuštajući *IPSASB-u* da se usredsrijedi na njegovu drugu fazu i pravovremeno odgovori na bitna pitanja svojstvena javnom sektoru opisana u podtački (b) tačke OZ21.

Prednacrt br. 75 *Najmovi* i molba za dostavljanje informacija

OZ37. U januaru/siječnju 2020. godine, *IPSASB* je objavio:

- (a) Prednacrt br. 75 *Najmovi*, u sklopu prve faze projekta izrade standarda za najmove; i
- (b) molbu za dostavljanje informacija naslovljenu *Najmovi po povoljnim uslovima i drugi aranžmani slični najmovima*, kao dio druge faze projekta izrade standarda za najmove.

OZ38. *IPSASB* je primio 48 dopisa s komentarima na Prednacrt br. 75 i 37 dopisa u odgovoru na molbu za dostavljanje informacija.

OZ39. Primljeni komentari dionika na Prednacrt br. 75¹⁰ su pokazali da se:

⁹ Kada izradi standard koji odstupa od *Konceptualnog okvira*, *IPSASB* pojasni razloge za to.

¹⁰ Analiza odgovora na molbu za dostavljanje informacije će biti izvršena u sklopu druge faze projekta izrade standarda o najmovima.

- (a) većina potpuno ili djelomično slaže s prijedlozima iz tog prednacrtu koji se tiču usklađivanja s MSFI-jem 16 i, dakle, da najmoprimci primjenjuju model zasnovan na pravu korištenja¹¹ a najmodavci model zasnovan na rizicima i koristima; a
- (b) neki od autora komentara koji su izrazili slaganje s Prednacrtom br. 75 su naveli da se njihovo promišljanje uglavnom podudaralo s obrazloženjima koja je *IPSASB* dao u Osnovama za donošenje zaključaka (u daljem tekstu: OZ) u tom prednacrtu. U ostalim komentarima je podržan Prednacrt br. 75, ali nisu navedeni razlozi za takvo opredjeljenje.

OZ40. *IPSASB* je primijetio da je u komentarima izražena znatno veća podrška za prijedloge koji se tiču računovodstva najmodavaca iz Prednacrtu br. 75 nego što je to bio slučaj s prijedlozima iz Prednacrtu br. 64 oko kojih su mišljenja bila podijeljena.

OZ41. U nekim od komentara su, i pored slaganja s računovodstvenim postupanjem predloženim u Prednacrtu br. 75 za najmoprimce i za najmodavce, istakli nekoliko manjih tačaka koje bi *IPSASB* trebao dodatno razmotriti.

OZ42. U nekolicini komentara u kojima je izraženo djelomično slaganje, odnosno neslaganje s Prednacrtom br. 75 su naveli sljedeće razloge za to:

- (a) potrebu da se propiše izuzeće kojim se subjekti javnog sektora oslobađaju od obaveze da predložene računovodstvene zahtjeve primjenjuju na najmove koje sklope između sebe jer koristi od toga ne bi opravdale troškove;
- (b) postoji računovodstvena asimetričnost između najmoprimaca i najmodavaca;
- (c) predmetnu imovinu u svojim financijskim izvještajima ne priznaju ni najmodavac ni najmoprimac kod najmovi koji su sa stanovišta najmodavca financijski najmovi;
- (d) računovodstvo najmoprimaca odstupa od SDF-a;
- (e) pitanje obima javnog duga za najmoprimce;
- (f) cijeli projekat u vezi s najmovi bi se trebao provesti u samo jednoj fazi;
- (g) treba nastaviti s usvajanjem MRSJS-a 13; i
- (h) model predložen za najmoprimce je prekompliciran, previše košta i previše je usredsrijeđen na izvještaj o financijskom položaju.

OZ43. *IPSASB* je razmotrio sve primljene komentare i zaključili su da pitanja pokrenuta u komentarima u kojima je izraženo djelomično slaganje, odnosno djelomično neslaganje s Prednacrtom br. 75:

- (a) nisu svojstvena javnom sektoru da bi, dakle, opravdala odstupanje od MSFI-ja 16; ili
- (b) je *IPSASB* već razmatrao ta pitanja pri izradi Prednacrtu br. 75, kako je pojašnjeno u Osnovama za donošenje

¹¹ Ti komentari su se podudarali s onima o modelu za obračunavanje kod najmoprimaca iz Prednacrtu br. 64 koji je usklađen s MSFI-jem 16 i također bio podržan.

zaključaka u tom prednacrtu (vidjeti tačke od OZ21. do OZ36).

OZ44. U skladu s navedenim, *IPSASB* je odlučio da nastavi razrađivati računovodstveno postupanje predloženo u Prednacrtu br. 75 za najmoprimce i za najmodavce, uz manje izmjene u odgovoru na komentare za koje smatraju da će unaprijediti taj prednacrt.

MRSJS 43 *Najmovi*

OZ45. Ovaj standard je zasnovan na MSFI-ju 16 *Najmovi*, koji je izdao *IASB*. U skladu s već ustaljenom praksom, u ovim Osnovama za donošenje zaključaka će se izdvojiti samo oblasti u kojima MRSJS 43 odstupa od osnovnih zahtjeva MSFI-ja 16 ili gdje je *IPSASB* razmatrao takva odstupanja zasnovano na komentarima na Prednacrt br. 75.

Djelokrug (vidjeti tačku 3)

OZ46. Pri izradi Prednacrt br. 75, *IPSASB* je razmatrao da li eksplicitno isključiti najmove po povoljnim uslovima iz djelokruga standarda i odlučili su da to ne rade jer:

- (a) najmovi po povoljnim uslovima nisu isključeni ni iz djelokruga MRSJS-a 13;
- (b) Prednacrt br. 75 je usklađen s *IFRS* standardima a najmovi po povoljnim uslovima nisu isključeni ni iz djelokruga MSFI-ja 16; i
- (c) svi problemi koji bi se mogli javiti pri primjeni Prednacrt br. 75 na najmove po povoljnim uslovima, uključujući pitanje komponente koncesije, će biti dodatno razmatrani u drugoj fazi projekta izrade standarda o najmovima (vidjeti podtačku (b) tačke OZ21).

OZ47. Pri donošenju te odluke, *IPSASB* je primijetio da je u Prednacrtu br. 75 obrađeno pitanje podsticaja koje najmodavci plaćaju najmoprimcima kako bi ih ponukali da sklope ugovor o najmu, ali da se u takvim slučajevima podsticajima ne mijenja priroda najma kao najma po tržišnim uslovima. Najmovi koji će biti razmatrani u drugoj fazi projekta koji se tiče najmovi su najmovi po povoljnim uslovima kod kojih najmodavac namjerava dati koncesiju kojom se mijenja priroda najma tako da se sklapa po uslovima nižim od tržišnih uslova.

*Komentari na Prednacrt br. 75 *Najmovi**

OZ48. U većini komentara na Prednacrt br. 75 je podržan predloženi djelokrug standarda i to iz istih razloga koji su dati i u tački OZ39.

OZ49. U manjem broju komentara u kojima nije podržan djelokrug predložen u Prednacrtu br. 75 su naveli da bi preferirali da se najmovi po povoljnim uslovima eksplicitno isključe iz djelokruga standarda jer:

- (a) se zahtjev za razdvajanje komponenti najma ne može primijeniti na najmove koji ne uključuju nikakvu, odnosno uključuju tek zanemarivu naknadu;
- (b) bi se na taj način pojasnilo da li se na najmove po povoljnim uslovima primjenjuje Prednacrt br. 75 (koji predviđa mjerenje po trošku) ili MRSJS 23 (s mjerenjem po fer vrijednosti);
- (c) bi to pomoglo pojasniti da li se na najmove po povoljnim uslovima primjenjuje Prednacrt br. 75 ili neke buduće publikacije zasnovane na molbi za dostavljanje informacija;
- (d) bi se moglo desiti da autori izvještaja moraju promijeniti svoje računovodstveno postupanje s najmovima po

povoljnim uslovima kako bi postupili prema Prednacrtu br. 75 nakon prve faze projekta a onda ga ponovo promijeniti kako bi ispoštovali publikaciju koja se objavi nakon druge faze projekta *IPSASB*-a koji se tiče najмова.

OZ50. *IPSASB* je razmotrio pitanja koja su pokrenuta u komentarima i odlučili su se da ipak koriste prijedloge iz Prednacrt br. 75 kao osnovu za izradu MRSJS-a 43:

- (a) iz razloga datih u tački OZ46; i
- (b) zato što pitanja pokrenuta u komentarima na Prednacrt br. 75 nisu bila dovoljno uvjerljiva da opravdaju drugačiji pristup.

Definicije pojmova

Definicija najma

OZ51. Pri izradi Prednacrt br. 75, *IPSASB* je odlučio usvojiti definiciju najma iz MSFI-ja 16 jer nije prepoznao nikakve razloge svojstvene javnom sektoru koji bi opravdali odstupanje od tog standarda.

Komentari na Prednacrt br. 75 *Najmovi*

OZ52. Dok je u većini komentara izraženo slaganje s prijedlogom iz Prednacrt br. 75, u nekoliko od njih su sugerirali da bi u MRSJS-u trebalo:

- (a) pojasniti da se pojam „naknada” odnosi i na financijske i na nefinancijske naknade jer subjekti javnog sektora mogu sklapati i ugovore o najmu kod kojih se razmjena vrši za naknadu koja nije financijske prirode;
- (b) pojasniti razliku između najмова po povoljnim uslovima i najмова simbolične vrijednosti i kvantificirati vrijednost i osnovu za najam simbolične vrijednosti sa stanovišta definicije najma; i
- (c) izmijeniti definiciju najma kroz dodavanje pojma „kontrolira” prije „korištenje određene imovine” [fusnota je ovdje izostavljena] da bi bila u skladu s uputstvima za primjenu iz tačke 10. Prednacrt br. 75 jer nedosljedna upućivanja na pravo korištenja otežavaju određivanje da li bi se analiza trebala usmjeriti na pravo korištenja, pravo kontrole nad korištenjem ili na pravo usmjeravanja korištenja.

OZ53. *IPSASB* je konstatirao da se u Prednacrtu br. 75 obrađuje naknada u vidu novčanih tokova jer je:

- (a) definicija najma povezana s definicijom plaćanja po osnovu najma; i
- (b) taj pristup u skladu i sa MRSJS-om 13 *Najmovi* i sa MSFI-jem 16 *Najmovi*.

OZ54. *IPSASB* je konstatirao i to da će se kroz drugu fazu projekta o najmovima osloviti najmovi po povoljnim uslovima a molba za dostavljanje informacija naslovljena *Najmovi po povoljnim uslovima i drugi aranžmani slični najmovima* je dio te faze.

OZ55. *IPSASB* je razmatrao usklađenost između definicije najma i uputstava za njenu primjenu. Zaključili su da se uputstvima za primjenu iz Prednacrt br. 75 pojašnjava princip iz definicije najma koji se tiče prenošenja prava na korištenje određene imovine tako što se eksplicitno poziva na pravo kontroliranja korištenja određene imovine pa nema potrebe da se on uvrštava i u samu definiciju najma. *IPSASB* je evidentirao da je taj pristup u skladu sa

pristupom iz MSFI-ja 16.

OZ56. U konačnici, *IPSASB* je odlučio da zadrži prijedloge iz Prednacrt br. 75 u MRSJS-u 43 *Najmovi* jer nisu prepoznali ni jedan razlog svojstven javnom sektoru koji bi opravdao odstupanje od MSFI-ja 16.

Ugovorni aranžmani

OZ57. Pri izradi Prednacrt br. 75, *IPSASB* je primijetio da, u pojedinim jurisdikcijama, subjektima javnog sektora nije dopušteno da sklapaju formalne ugovore, ali da mogu stupati u aranžmane koji su po svojoj suštini ugovori. Takvi aranžmani mogu biti poznati i pod drugim nazivima, kao što je „ukaz vlade“. U funkciji pomaganja subjektima da prepoznaju ugovore, bez obzira da li imaju samo suštinu ili i pravnu formu ugovora, *IPSASB* je smatrao primjerenim izdati dodatna uputstva za primjenu u kojima pojašnjavaju faktore koje subjekti trebaju uzeti u obzir pri procjenjivanju da li je aranžman ugovorne ili neugovorne prirode.

OZ58. Razmatrano je i to da li za opisivanje aranžmana iz tačke UP3. koristiti pojam „obavezujući sporazum“. Pojam „obavezujući sporazum“ je definiran MRSJS-om 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije* kao ugovori i drugi sporazumi kojim se uključenim stranama dodjeljuju slična prava i obaveze kao da su sklopile neki vid ugovora. Tako, primjera radi, aranžman između dva ministarstva koja nemaju ovlasti sklapati ugovore može biti obavezujući sporazum. *IPSASB* je zaključio da pojam „obavezujući sporazum“, kako se koristi u MRSJS-ovima, obuhvaća širi set aranžmana od onih koji su identificirani u tački UP3. i da ga, prema tome, ne treba koristiti u ovom MRSJS-u. Subjekti uključeni u obavezujući sporazum bi svoja prava i obaveze mogli utjerati pravnim (kroz pravosudni sistem) ili na drugi jednak način (kroz naloge kabineta ili ministra, na osnovu izvršnih ovlaštenja ili na drugi sličan način). S druge strane, subjekti uključeni u ugovor bi svoja prava i obaveze mogli utjerati samo pravnim putem (to jeste, po slovu zakona, kroz pravosudni sistem).

Komentari na Prednacrt br. 75 *Najmovi*

OZ59. U definiciji najma iz Prednacrt br. 75 konkretno se poziva na ugovore. U većini komentara je izražena podrška za prijedloge iz tog prednacrt, ali su u nekim od njih ipak izrazili neslaganje s ograničavanjem definicije najma samo na ugovore jer bi se, na taj način, iz djelokruga konačnog izdanja MRSJS-a o najmovima isključile one vrste aranžmana koje ne predstavljaju ugovore, ali svejedno prevladavaju u javnom sektoru zbog toga što:

- (a) neće obavezno postojati voljne strane u aranžmanu; odnosno što
- (b) mnogi subjekti javnog sektora nemaju ovlaštenja sklapati ugovore, ali stupaju u obavezujuće sporazume kojim se uključenim stranama dodjeljuju slična prava i obaveze kao da su sklopile neki vid ugovora.

OZ60. Zbog opisanih razloga za zabrinutost, *IPSASB* je odlučio pojasniti da je MRSJS 43 namijenjen isključivo za transakcije koje sadrže elemente iz tačke UP3.

OZ61. Kao što je navedeno u tački OZ58, *IPSASB* ugovore razlikuje od obavezujućih sporazuma po tome da se prvi mogu utjerati samo pravnim putem dok se drugi mogu utjerati i pravnim putem i na druge jednake načine. Transakcija koja ne uključuje voljne strane nije ni ugovor ni obavezujući sporazum.

OZ62. Na osnovu navedenog, *IPSASB* se odlučio zadržati pojam „ugovor“ u definiciji najma iz MRSJS-a 43.

Početni direktni troškovi

OZ63. *IPSASB* se odlučio da u MRSJS 43 ne uvrštava zahtjeve MSFI-ja 16 koji se odnose na najmodavce koji su proizvođači ili prodavači (vidjeti tačku OZ93). U skladu s tim, i definicija „početnih direktnih troškova“ iz MSFI-ja 16 je izmijenjena kako bi se brisalo pozivanje na najmodavce proizvođače, odnosno prodavače.

Fer vrijednost

OZ64. Pri izradi Prednacrt br. 75, *IPSASB* je razmatrao da li zadržati definiciju fer vrijednosti koja je u skladu s onom iz MSFI-ja 16 i MRSJS-a 13 ili uvrstiti definiciju fer vrijednosti koja je u skladu s definicijom iz Prednacrt br. 77 *Mjerenje*.

OZ65. *IPSASB* je zapazio da bi se uvrštavanjem definicije fer vrijednosti koja je u skladu s Prednacrtom br. 77 mogli značajno promijeniti klasifikacija najмова i termin priznavanja dobitaka ili gubitaka za transakcije prodaje i povratnog najma.

OZ66. Iz tog razloga, *IPSASB* se odlučio zadržati definiciju fer vrijednosti koja je u skladu s njenom definicijom iz MSFI-ja 16 jer je:

- (a) ona u skladu s odlukom *IPSASB*-a iz marta/ožujka 2020. godine da zadrži zahtjeve za najmodavce iz MRSJS-a 13 i izvrši usklađivanje s MSFI-jem 16 kako bi ostvarili ravnotežu između troškova i dobiti (vidjeti tačku OZ36); i
- (b) ona u skladu s odlukom *IASB*-a da u MSFI-ju 16 zadrži definiciju fer vrijednosti koja je postojala u MRS-u 17, s obzirom da raniji računovodstveni model za najmodavce iz MRS-a 17 nije imao suštinskih mana i nije ga trebalo mijenjati.

Komentari na Prednacrt br. 75 *Najmovi*

OZ67. U većini komentara na Prednacrt br. 75 je izražena podrška za date prijedloge, ali je u nekim od njih izraženo neslaganje sa zadržavanjem definicije fer vrijednosti iz MSFI-ja 16 *Najmovi* i MRSJS-a 13 *Najmovi* u tom prednacrtu zbog:

- (a) toga što bi autore i korisnike izvještaja moglo zbunjivati postojanje dvije različite definicije fer vrijednosti u literaturi *IPSASB*-a;
- (b) toga što transakcije prodaje i povratnog najma (kod kojih se koristi definicija fer vrijednosti) nisu česte u javnom sektoru;
- (c) prednosti korištenja dosljedne terminologije u kompletnoj literaturi *IPSASB*-a; i zbog
- (d) toga što većina zemalja tek uvode MRSJS-ove pa, prema tome, promjena definicije fer vrijednosti iz Prednacrt br. 77 ne bi uzrokovala značajne promjene u njihovim računovodstvenim sistemima.

OZ68. *IPSASB* je odlučio da u MRSJS-u 43 zadrži definiciju fer vrijednosti iz Prednacrt br. 75 jer nije bilo uvjerljivih razloga svojstvenih javnom sektoru da se odstupi od MSFI-ja 16.

Određivanje najma

OZ69. Pri izradi Prednacrt br. 75, *IPSASB* je razmatrao da li u dijelu uputstva za primjenu koji se tiče određivanja najma navesti i „ekonomske koristi“ i „uslužni potencijal“ ili samo „ekonomske koristi“.

OZ70. *IPSASB* je primijetio da bi, ako bi se uputstva pozivala samo na „ekonomske koristi“, subjekti koji namjeravaju koristiti

određenu imovinu za pružanje usluga građanima mogli zaključiti da odnosna transakcija nije najam jer iz korištenja date imovine ne proizlaze ekonomske koristi, bez obzira što transakcija zadovoljava definiciju najma iz tačke 5. Prednacrt br. 75. Iz tog razloga, *IPSASB* je odlučio uvesti pojam „uslužni potencijal” u dio uputstva za primjenu koji se tiče određivanja najma, tamo gdje je to primjereno.

OZ71. Pri donošenju opisanog zaključka, *IPSASB* je primijetio i to da se takav pristup podudara s *Konceptualnim okvirom za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* (izdanjem iz 2014. godine) u tome da o imovini govori i u kontekstu ekonomskih koristi i u kontekstu uslužnog potencijala.

Komentari na Prednacrt br. 75 *Najmovi*

OZ72. U svim komentarima na Prednacrt br. 75 je izražena podrška za korištenje i pojma „ekonomske koristi” i pojma „uslužni potencijal”, a ne samo pojma „ekonomske koristi”, u dijelu uputstava za primjenu o određivanju najma.

OZ73. Na osnovu sugestije iz jednog od komentara, *IPSASB* je odlučio da taj pristup proširi, kada je primjereno, i na pokazne primjere, smatrajući bitnim da se pozove na „uslužni potencijal” u svim primjerima u kojima se uopćeno upućuje na koristi od najma.

Računovodstveno postupanje najmoprimca

Izuzeća od priznavanja

OZ74. *IPSASB* je razmatrao izuzeća od priznavanja data u MSFI-ju 16 i nisu prepoznali ni jedan razlog svojstven javnom sektoru koji bi opravdao davanje drugačijih izuzeća od priznavanja u ovom standardu.

OZ75. *IPSASB* je razmatrao i to da li bi korištenje izuzeća od priznavanja koja dopušta MSFI 16 u ovom MRSJS-u trebalo biti obavezno ili dobrovoljno. Primijetili su da, prema istraživanju *IASB*-a, na najmove imovine male vrijednosti otpada manje od jedan posto ukupne kratkotrajne imovine. U tom kontekstu, *IPSASB* je smatrao da bi se, s jedne strane, nalaganjem obaveznog korištenja izuzeća od priznavanja umjesto da se ono učini dobrovoljnim povećala uporedivost između subjekata javnog sektora i dodatno umanjili njihovi troškovi, bez velike vjerovatnoće da će se to negativno odraziti na pouzdanost i tačnost financijskih izvještaja. S druge strane, međutim, oni su primijetili da bi se obaveznim korištenjem izuzeća kod kratkoročnih najmova mogao ostavljati dodatni prostor za zloupotrebu u smislu da bi subjekti svoje ugovore o najmu mogli koncipirati tako da ostvare željene računovodstvene ishode.

OZ76. Uzevši sve u obzir, *IPSASB* je zaključio da nema razloga svojstvenih javnom sektoru da se izuzeća od priznavanja učine obaveznim a ne dobrovoljnim. Oni su smatrali i to da ne nalaganjem korištenja izuzeća ostavljaju mogućnost subjektima javnog sektora da za vlastite izvještaje o financijskom položaju odaberu onaj pristup kojim se daje vjeran prikaz transakcija najma.

OZ77. *IPSASB* je primijetio da se u MSFI-ju 16 ne određuje konkretan monetarni iznos za najmove imovine male vrijednosti. Umjesto toga, *IASB* u tački OZ100. Osnova za donošenje zaključaka navodi da su „u vidu imali najmove predmetne imovine koja, dok je još nova, vrijedi oko 5.000 američkih dolara ili manje”. *IPSASB* je razmatrao da li je primjereno da se za financijsko izvještavanje u javnom sektoru koristi isti ili drugačiji iznos američkih dolara, odnosno da se u Osnovama za donošenje zaključaka iz ovog standarda ne navodi nikakav prag.

OZ78. *IPSASB* je uvažio da bi za mnoge subjekte javnog sektora koji se zasnivaju na pružanju usluga iznos od 5.000

američkih dolara mogao predstavljati većinu njihove pojedinačne imovine. Zaključili su da subjekti javnog sektora koji se odluče koristiti predmetno izuzeće trebaju primjenjivati neki prag kako bi utvrdili koji najmovi se tiču imovine male vrijednosti, zasnovano na značajnosti transakcija najma u odnosu na njihove financijske izvještaje. *IPSASB* je zaključio i to da neće upućivati na neki konkretan monetarni iznos. Pri procjeni značajnosti transakcija, autori financijskih izvještaja trebaju razmotriti da li bi se izostavljanje datih informacija moglo odraziti na procjene odgovornosti do kojih dođu korisnici tih izvještaja, odnosno na njihovo odlučivanje.

Komentari na Prednacrt br. 75 *Najmovi*

OZ79. Pri utvrđivanju iznosa izraženog u američkim dolarima za najmove imovine male vrijednosti, *IPSASB* je razmatrao sljedeće komentare na Prednacrt br. 75:

- (a) postoji očita nedosljednost između uputstava za primjenu u vezi sa najmovima imovine male vrijednosti koja navode da se ta vrijednost procjenjuje na apsolutnoj osnovi i Osnova za donošenje zaključaka gdje se govori o procjeni na osnovu značajnosti; i
- (b) nema razloga svojstvenih javnom sektoru da subjektima javnog sektora neće pomoći da se vode istim monetarnim iznosom kao pokazateljem pri korištenja izuzeća.

OZ80. Zasnovano na primljenim komentarima, *IPSASB* je zaključio subjekti javnog sektora koji se odluče iskoristiti predmetno izuzeće trebaju primjenjivati neki prag kako bi utvrdili koji najmovi se tiču imovine male vrijednosti, uvažavajući uputstva iz tačaka od UP4. do UP9. MRSJS-a 43. *IPSASB* je napomenuo da se izuzeće koristi za najmove imovine koja, dok je još nova, nema veliku vrijednost. Najam neće zadovoljavati uslove za izuzeće ako je predmetna imovina po svojoj prirodi takva da, kada je nova, njena vrijednost u pravilu nije mala.

OZ81. *IPSASB* je zaključio i to da neće navoditi konkretan monetarni iznos u Osnovama za zaključke jer se u uputstvima za primjenu već daju upute za primjenu zahtjeva koji su u skladu s MSFI-jem 16. Oni su odlučili da na rezultat procjene toga da li je vrijednost imovine mala ne bi trebale uticati veličina, vrsta niti okolnosti najmoprimca, to jeste da je izuzeće zasnovano na tome da je vrijednost imovine predmeta najma, kada je nova, mala a ne na veličini ili prirodi subjekta koji je unajmljuje.

Diskontna stopa

OZ82. Pri izradi Prednacrt br. 75, *IPSASB* je razmatrao da li davati dodatna uputstva tamo gdje:

- (a) se inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca razlikuje od vjerovatne kamatne stope sadržane u najmu; ili gdje
- (b) najmoprimac nije u mogućnosti utvrditi kamatnu stopu sadržanu u najmu, odnosno ima poteškoća da utvrdi inkrementalnu stopu zaduživanja.

OZ83. *IPSASB* je odlučio da ovo pitanje nije svojstveno javnom sektoru jer se i subjekti privatnog sektora susreću sa sličnim poteškoćama pri utvrđivanju stope sadržane u najmu i inkrementalne stope zaduživanja.

OZ84. *IPSASB* je konstatirao da se inkrementalna stopa zaduživanja može utvrditi:

- (a) uzimajući u obzir uslove i odredbe ugovora o najmu;

- (b) korištenjem stope do koje je lako doći kao polazne tačke (poput stope koju je najmoprimac platio, odnosno koju bi platio da posudi novac za kupovinu one vrste imovine kakvu unajmljuje ili godišnjeg prinosa od nekretnina kod utvrđivanja diskontne stope koju će primijeniti na najam nekretnina); i
- (c) usklađivanjem takve lako dostupne stope onako kako je potrebno da se utvrdi inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca kako je definirana u Prednacrtu br. 75.

Komentari na Prednacrt br. 75 *Najmovi*

OZ85. U većini komentara je izraženo slaganje s prijedlozima iz Prednacrt br. 75, ali su u nekoliko od njih sugerirali da se u standard uvrste i određena uputstva za utvrđivanje diskontne stope zbog:

- (a) poteškoća s utvrđivanjem stope sadržane u najmu, tamo gdje se subjekti javnog sektora suočavaju s izazovima kod procjene pozajmica kako bi utvrdili inkrementalnu stopu zaduživanja;
- (b) razlika između stvarnih i nominalnih kamatnih stopa u nerazvijenim zemljama s visokom stopom inflacije; i zbog
- (c) pomanjkanja uputstava o tome šta se podrazumijeva pod „sličnom vrijednošću“ u definiciji inkrementalne stope zaduživanja najmoprimca.

OZ86. *IPSASB* je odlučio da nastavi koristiti prijedloge iz Prednacrt br. 75 i da ne dodaju dalja uputstva o diskontnoj stopi jer:

- (a) je odsustvo inkrementalne stope zaduživanja široko zastupljeno i u privatnom sektoru;
- (b) je *IPSASB* u tački OZ84. već pojasnio kako odrediti odgovarajuću inkrementalnu stopu zaduživanja na osnovu sličnih transakcija; i jer
- (c) razlike između stvarnih i nominalnih kamatnih stopa nisu pitanje koje je svojstveno samo javnom sektoru.

Zahtjevi povezani s COVID-om 19

OZ87. Pri izradi Prednacrt br. 75, *IPSASB* je uvažio i izmjene i dopune MSFI-ja 16 iz 2020. godine koje se tiču koncesija za najamnine povezanih s COVID-om 19. Smatrali su da bi uvrštavanje i tih zahtjeva moglo biti korisno za autore i korisnike financijskih izvještaja opće namjene (skr. FION-a) zbog neizvjesnog trajanja i budućih efekata te pandemije.

Komentari na Prednacrt br. 75 *Najmovi*

OZ88. U većini komentara je izraženo slaganje s prijedlozima iz Prednacrt br. 75, ali je u nekolicini njih sugerirano da bi se predmetni zahtjevi trebali odnositi na pandemije uopćeno zbog:

- (a) toga što bi različiti događaji mogli uticati na primjenjivost tih zahtjeva pa neće biti ni od kakve koristi autorima i korisnicima FION-a; i zbog
- (b) odgađanja datuma stupanja na snagu drugih MRSJS-ova.

OZ89. *IPSASB* je primijetio da je i *IASB* razmatrao rizik da se ova praktična pomoć preširoko koristi, što bi moglo imati neželjene posljedice. Upravo iz toga razloga, *IASB* se odlučio ograničiti praktičnu pomoć samo na koncesije za najamninu koje su direktna posljedica pandemije uzrokovane virusom COVID-19, ako su ispunjeni svi drugi uslovi

za njeno korištenje.

- OZ90. Pored toga, u nekim od komentara je sugerirano i da se promijeni datum do kojeg je moguće iskoristiti praktičnu pomoć jer će to uticati i na datiranje samog standarda i ograničiti period na koji utiče COVID-19. U konačnici, korištenje istog obuhvaćenog perioda za sve subjekte možda neće funkcionirati u praksi jer on neće obavezno biti isti za sve njih.
- OZ91. *IPSASB* je konstatirao da je u martu/ožujku 2021. godine, *IASB* objavio dokument *Koncesije za najamnine u vezi s COVID-om 19 nakon 30.06.2021. godine (izmjene i dopune MSFI-ja 16)*. U toj publikaciji, *IASB* je samo produžio rok za korištenje praktične pomoći do kraja 30.06.2022. godine, nisu dodavali nikakve nove praktične pomoći niti nove mogućnosti za korištenje (odnosno nekorištenje) te pomoći. Oni su nastojali postići to da ti zahtjevi budu primjenjivi samo na pandemiju COVID-a 19 kroz propisivanje samo jednog kriterija koji će važiti u svim jurisdikcijama.
- OZ92. *IPSASB* je odlučio zadržati prijedloge iz Prednacrt br. 75 i u MRSJS-u 43 jer nisu prepoznali ni jedan razlog svojstven javnom sektoru koji bi opravdao odstupanje od MSFI-ja 16.

Računovodstveno postupanje najmodavca

Najmodavci proizvođači ili prodavači

- OZ93. *IPSASB* je odlučio da u ovaj standard ne uvrštava posebne zahtjeve za najmodavce koji su proizvođači ili prodavači iz MSFI-ja 16 jer:
- (a) se ne očekuje da oni budu primjenjivi na subjekte javnog sektora kojima je MRSJS namijenjen; i jer
 - (b) dionici *IPSASB*-a nisu tražili uvrštavanje tih zahtjeva tokom konsultacija o Prednacrta br. 64, koji isto nije sadržao predmetne zahtjeve.

Komentari na Prednacrt br. 75 Najmovi

- OZ94. Dok je u komentarima izražena snažna podrška za prijedloge iz Prednacrt br. 75, u jednom od njih je ipak iznesen stav da razlozi za isključivanje zahtjeva za najmodavce koji su proizvođači ili prodavači nisu bili dovoljno uvjerljivi jer, iako to nije nešto što se obično očekuje, javnom sektoru nije zabranjeno da se bavi proizvodnom, odnosno prodajnom djelatnošću.
- OZ95. *IPSASB* uvažava da se relativni značaj zahtjeva koji se tiču najmodavaca proizvođača ili prodavača može razlikovati od jedne do druge jurisdikcije, ali su ipak odlučili zadržati prijedlog iz Prednacrt br. 75 da se zahtjevi za takve najmodavce ne uvrštavaju u MRSJS 43:
- (a) iz razloga datih u tački OZ93; i
 - (b) zbog ogromne podrške za prijedlog iz Prednacrt br. 75.
- OZ96. Pri donošenju tog zaključka, *IPSASB* je evidentirao da, ako bi bilo subjekata javnog sektora s aranžmanima u kojima su najmodavac proizvođač ili prodavač, ti subjekti se mogu pridržavati MSFI-ja 16 prema hijerarhiji iz MRSJS-a 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

Posredni najmodavci

Komentari na Prednacrt br. 75 *Najmovi*

OZ97. Iako je u komentarima izražena snažna podrška za prijedloge iz Prednacrt br. 75, u jednom od njih je sugerirano da *IPSASB* razmotri dodavanje uputstava za situacije kada postoji osnovni najam s fiksnim plaćanjima i podnajam s promjenjivim plaćanjima povezanim s prodajom a oba se odnose na isti period najma. U istom dopisu s komentarima je izraženo i mišljenje da posredni najmodavac može donijeti različite prosudbe o tome da li najam klasificirati kao poslovni ili kao financijski najam. Dalje razmatranje se ticalo priznavanja dobitka i gubitka koji se tiču imovine s pravom korištenja na datum početka podnajma.

OZ98. *IPSASB* je ipak odlučio da prijedloge iz Prednacrt br. 75 zadrži i u MRSJS-u 43 jer nisu prepoznali ni jedan razlog svojstven javnom sektoru za odstupanje od zahtjeva MSFI-ja 16 koji se odnose na posredne najmodavce.

Unakrsna upućivanja na MSFI 15 Prihodi od ugovora s kupcima

OZ99. *IPSASB* je odlučio uvrstiti upućivanja na MSFI 15 a ne na relevantne međunarodne, odnosno računovodstvene standarde pojedinačnih zemalja kojima se uređuju prihodi od ugovora s kupcima, tamo gdje je primjereno, jer je to u skladu sa:

- (a) pristupom zasnovanom na kontroli u računovodstvu najmoprimca iz MRSJS-a 43; i
- (b) upućivanjima na MSFI 15 u pripadajućim zahtjevima MSFI-ja 16.

OZ100. Pri donošenju te odluke, *IPSASB* je evidentirao da će predmetna upućivanja biti ažurirana kada se izda novi MRSJS o prihodima.

Datum stupanja na snagu

OZ101. *IPSASB* je odlučio da se datum stupanja MRSJS-a 43 na snagu ravna godišnjim financijskim izvještajima koji obuhvataju periode početno sa 1. januarom/siječnjem 2025. godine ili kasnije, uz dopuštanje njegove ranije primjene.

OZ102. Pri određivanju datuma stupanja standarda na snagu, *IPSASB* je razmatrao to da:

- (a) je i za početak primjene MSFI-ja 16 ostavljen trogodišnji period;
- (b) će MRSJS 41 *Financijski instrumenti* stupiti na snagu 1. januara/siječnja 2023. godine, što će autore izvještaja opteretiti novim poslovima prije nego budu morali primijeniti i MRSJS 43;
- (c) se propisanim datumom daje dovoljno vremena samom *IPSASB*-u da izradi i završno izdanje novog MRSJS-a o prihodima i drugih MRSJS-ova na kojima trenutno rade u skladu sa svojim Planom rada a iz kojih bi mogle proistići posljedične izmjene i dopune MRSJS-a 43;
- (d) se propisanim datumom daje dovoljno vremena *IPSASB*-u da provede drugu fazu projekta koji se tiče najmovia; i da
- (e) se propisanim datumom daje dovoljno vremena subjektima javnog sektora da utvrde moguće efekte primjene novog standarda o najmovima i da se pripreme za tu primjenu.

OZ103. *IPSASB* je odlučio da samo dopusti raniju primjenu MRSJS-a 43 umjesto da je potiče jer bi, u idealnim uslovima, ovaj standard trebalo početi primjenjivati u isto vrijeme kada i novi MRSJS o prihodima usklađen s MSFI-jem 15 a oni još uvijek razmatraju principe iz MSFI-ja 15.

OZ104. Analiziranje prihodovnih transakcija bi se moglo pokazati složenijim za subjekte javnog sektora koji se odluče ranije početi primjenjivati MRSJS 43 jer će koristiti različite principe, tačnije neke transakcije najma obračunavati u skladu s principima iz MSFI-ja 15 a prihode od drugih transakcija koje ne sadrže najam i dalje obračunavati prema principima iz MRSJS-a 9 *Prihodi od transakcija razmjene*, sve dok *IPSASB* ne objavi novi MRSJS o prihodima. Ipak, unakrsno upućivanje na MSFI 15, tamo gdje je to primjereno za potrebe priznavanja prihoda, nudi privremeno rješenje koje subjektima javnog sektora omogućava da se pripreme za buduće promjene koje bi se moglo pokazati neophodnim izvršiti nakon što *IPSASB* završi svoj projekat u vezi s prihodima.

POKAZNI PRIMJERI

SADRŽAJ

	tačka
Određivanje najma	PP2.
Primjer 1. Željeznički vagoni	
Primjer 2. Dodjeljivanje prostora	
Primjer 3. Optički kabel	
Primjer 4. Ured	
Primjer 5. Iznajmljivanje kamiona	
Primjer 6. Brod	
Primjer 7. Avion	
Primjer 8. Ugovor o kupovini košulja	
Primjer 9. Ugovor o snabdijevanju električnom energijom	
Primjer 10. Ugovor o pružanju mrežnih usluga	
Najmovi imovine male vrijednosti i portfeljska primjena.....	PP3.
Primjer 11. Najmovi imovine male vrijednosti i portfeljska primjena	
Raspoređivanje naknade po komponentama ugovora	PP4.
Primjer 12. Raspoređivanje naknade na komponentu ugovora koja se odnosi na najam i onu koja se ne odnosi na najam kod najmoprimca	
Mjerenje kod najmoprimca	PP5.
Primjer 13. Mjerenja kod najmoprimca i obračunavanje promjene trajanja najma	
Promjenjiva plaćanja po osnovu najma	PP6.
Primjer 14. Promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja zavise od nekog indeksa i promjenjiva plaćanja po osnovu najma povezana s prodajom	
Izmjene najma	PP7.
Primjer 15. Izmjena koja predstavlja zaseban najam	
Primjer 16. Izmjena kojom se proširuje obuhvat najma kroz produženje ugovornog trajanja najma	
Primjer 17. Izmjena kojom se sužava obuhvat najma	
Primjer 18. Izmjena kojom se i proširuje i sužava obuhvat najma	
Primjer 19. Izmjena koja predstavlja isključivo promjenu naknade	

Podnajmovi	PP8.
Primjer 20. Podnajam koji se klasificira kao financijski najam	
Primjer 21. Podnajam koji se klasificira kao poslovni najam	
Objavljivanja najmoprimca	PP9-PP10.
Primjer 22. Uslovi promjenjivih plaćanja	
Primjer 23. Opcije produženja i opcije raskidanja najma	
Transakcije prodaje i povratnog najma	PP11.
Primjer 24. Transakcija prodaje i povratnog najma	

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 43.

PP1. U narednim primjerima se oslikavaju hipotetičke situacije koje ilustriraju način na koji bi subjekat mogao primijeniti neke od zahtjeva MRSJS-a 43 na konkretne aspekte ugovora o najmu (ili drugih ugovora) na osnovu ograničenih prikazanih činjenica. Analize iz pojedinačnih primjera nisu predviđene da pokažu jedini način na koji je moguće primijeniti zahtjeve, kao što nije predviđeno ni da se primjeri odnose samo na ilustrirane privredne grane. Bez obzira što pojedini aspekti primjera mogu biti zastupljeni u stvarnom činjeničnom stanju, pri primjeni MRSJS-a 43 je obavezno ocijeniti sve činjenice i okolnosti u konkretnim situacijama.

Određivanje najma (vidjeti tačke 10, 11. i 12, te tačke od UP10. do UP31)

PP2. Sljedećim primjerima se ilustrira način na koji subjekat utvrđuje da li je neki ugovor ugovor o najmu, odnosno da li sadrži elemente najma.

Primjer 1. Željeznički vagoni

Primjer 1A. Ugovor između Kupca i prijevoznika tereta (Dobavljača) omogućava Kupcu da na period od pet (5) godina koristi deset (10) željezničkih vagona određene tipe. U ugovoru su naznačeni konkretni vagoni koji će biti korišteni i svi su u vlasništvu Dobavljača. Kupac određuje kada, gdje i koja roba će se prevoziti na tim vagonima. Kada se ne koriste, vagoni se čuvaju u prostorijama Kupca. On ih može koristiti i u druge svrhe (na primjer, za skladištenje) ako tako odluči, s tim što ugovor zabranjuje da Kupac koristi vagone za prijevoz određenih vrsta tereta (poput eksploziva). Dobavljač je dužan svaki vagon koji treba servisirati ili popraviti zamijeniti vagonom iste tipe. Osim u tom i u slučaju da Kupac prestane izmirivati svoje obaveze, Dobavljač nema pravo povratiti iznajmljene vagone tokom petogodišnjeg perioda.

Prema ugovoru, Dobavljač je dužan osigurati i lokomotivu i strojovođu kad god to Kupac zatraži. Dobavljač lokomotive drži u svojim prostorijama i daje podrobna uputstva strojovođi koji izvršava zahtjeve Kupca za prijevoz robe. Dobavljač ima pravo koristiti bilo koju od više lokomotiva da izvrši zahtjev Kupca i svaku lokomotivu koristiti za prijevoz ne samo robe za Kupca već i robe za druge kupce (konkretno, kad god drugi kupac zatraži da mu se roba preveze do odredišta koje je blizu odredištu koje je tražio i Kupac i u sličnom roku kao za Kupca, Dobavljač može povezati do stotinu vagona na lokomotivu).

Ovim ugovorom je uređen najam željezničkih vagona. Kupac ima pravo koristiti deset vagona na period od pet

godina.

U ugovoru su konkretno navedeni deset određenih vagona i, jednom kada se isporuče Kupcu, vagone je moguće zamijeniti samo kada ih treba servisirati ili popraviti (vidjeti tačku UP19). Lokomotiva za prijevoz vagona ne predstavlja određenu imovinu jer nije ni eksplicitno ni implicitno navedena u ugovoru.

Kupac ima pravo kontrolirati korištenje deset željezničkih vagona u petogodišnjem periodu korištenja jer:

- (a) Kupac ima pravo steći suštinski sve ekonomske koristi ili uslužni potencijal od korištenja vagona tokom petogodišnjeg perioda njihovog korištenja. On uživa ekskluzivna prava korištenja vagona tokom cijelog perioda korištenja, uključujući i kada se ne koriste za prijevoz robe Kupca;
- (b) Kupac ima pravo usmjeravati korištenje vagona jer su ispunjeni uslovi iz podtačke (a) tačke UP25. Ugovorna ograničenja u pogledu vrste tereta koji se smije prevoziti u vagonima predstavljaju prava zaštite Dobavljača i određuju djelokrug prava Kupca na korištenje vagona. U okviru svojih prava korištenja koja su uređena ugovorom, Kupac donosi relevantne odluke o načinu i svrsi u koju se vagoni koriste tako što ima mogućnost odrediti kada i gdje će ti vagoni biti korišteni i koja roba će se prevoziti u njima. Kupac određuje i to da li će se, kada se ne koriste za prijevoz robe, vagoni koristiti u druge svrhe i u koje svrhe tačno (na primjer, da li i kada će se koristiti za skladištenje). Kupac ima pravo mijenjati te odluke tokom petogodišnjeg perioda korištenja.

Iako je raspolaganje lokomotivom i strojovođom (koje kontrolira Dobavljač) za prijevoz željezničkih vagona ključno za učinkovito korištenje tih vagona, odluke koje Dobavljač može donijeti u tom pogledu mu ne daju pravo da usmjerava na koji način i u koje svrhe će se koristiti željeznički vagoni. Prema tome, Dobavljač ne kontrolira korištenje vagona u periodu njihovog korištenja.

Primjer 1B. Ugovor između Kupca i Dobavljača nalaže Dobavljaču da preveze naznačene količine robe služeći se naznačenom tipom željezničkih vagona prema navedenom redu vožnje u periodu od pet (5) godina. Naznačeni red vožnje i količina robe su jednaki tome da Kupac ima pravo koristiti deset (10) vagona na period od pet (5) godina. Dobavljač osigurava vagone, strojovođu i lokomotivu u sklopu ugovora. Ugovorom je uređena vrsta i količina robe koja će biti prevezena (i tipa željezničkih vagona na kojima će se ta roba prevoziti). Dobavljač raspolaže velikim voznim parkom sličnih vagona koji se mogu koristiti za izvršavanje zahtjeva iz ugovora. Slično tome, Dobavljač ima pravo koristiti bilo koju od više lokomotiva da izvrši svaki od zahtjeva Kupca i svaku lokomotivu koristiti za prijevoz ne samo robe za Kupca već i robe za druge kupce. I vagoni i lokomotive se čuvaju u prostorijama Dobavljača kada se ne koriste za prijevoz robe.

Ovaj ugovor ne sadrži elemente najma bilo željezničkih vagona ili lokomotive.

Željeznički vagoni i lokomotive koji se koriste za prijevoz robe Kupca ne predstavljaju određenu imovinu.

Dobavljač uživa značajna prava zamjene vagona i lokomotive jer:

- (a) Dobavljač ima praktičnu sposobnost da zamijeni svaki vagon i lokomotivu tokom cijelog perioda njihovog korištenja (vidjeti podtačku (a) tačke UP15). On raspolaže zamjenskim vagonima i lokomotivama i može zamijeniti svaki vagon i lokomotivu bez odobrenja Kupca; i
- (b) Dobavljač bi stekao ekonomske koristi od zamjene svakog vagona i lokomotive (vidjeti podtačku (b) tačke UP15). Troškovi povezani sa zamjenom svakog vagona ili lokomotive bi bili minimalni ili ih uopće ne bi bilo jer se i vagoni i lokomotive čuvaju u prostorijama Dobavljača i jer Dobavljač raspolaže velikim brojem sličnih

vagona i lokomotive. On ima koristi od zamjene svakog vagona ili lokomotive iz ugovora ove vrste jer mu ta zamjena omogućava da, primjera radi, (i) upotrijebi vagone ili lokomotivu za obavljanje posla koji su vagoni ili lokomotiva već dobro pozicionirani da obave (na primjer, za obavljanje posla na željezničkom depou koji se nalazi u blizini polazne tačke), odnosno da (ii) upotrijebi vagone ili lokomotivu koji bi u suprotnom bili neiskorišteni jer ih ni jedan kupac ne koristi u datom trenutku.

Prema tome, Kupac ne usmjerava korištenje niti ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja određenog vagona ili lokomotive. Dostavljač usmjerava korištenje željezničkih vagona i lokomotiva jer donosi odluku o tome koji vagoni i lokomotiva će se koristiti za svaku pojedinačnu isporuku i stiče suštinski sve ekonomske koristi ili uslužni potencijal od korištenja tih vagona i lokomotive. U ovom slučaju, Dobavljač samo pruža kapacitete za prijevoz tereta.

Primjer 2. Dodjeljivanje prostora

Preduzeće za proizvodnju kafe (Kupac) sklapa ugovor s upraviteljem aerodroma (Dobavljačem) da koristi određeni prostor u aerodromu za prodaju svojih proizvoda u periodu od tri (3) godine. U ugovoru se navode konkretne dimenzije prostora i da se on može nalaziti u bilo kojoj od više zona za ukrcavanje u zgradi aerodroma. Dobavljač ima pravo promijeniti lokaciju prostora koji je dodijeljen Kupcu u bilo kom trenutku tokom perioda njegovog korištenja. Troškovi koji će nastati po Dobavljača ako promijeni lokaciju prostora koji je dodijeljen Kupcu će biti minimalni. Kupac koristi kiosk (koji je u njegovom vlasništvu) koji može lako pomjerati kako bi prodavao svoje proizvode. U zgradi aerodroma ima više prostora koji su dostupni i koji bi zadovoljavali specifikacije iz ugovora.

Ovaj ugovor ne sadrži elemente najma.

Iako su dimenzije prostora koji koristi Kupac naznačene u ugovoru, nije određena nikakva imovina. Kupac kontrolira kiosk koji je u njegovom vlasništvu, ali ugovor se odnosi na prostor u zgradi aerodroma i taj prostor se može promijeniti prema diskrecionom pravu Dobavljača. Dobavljač uživa značajna prava zamjene prostora koji Kupac koristi jer:

- (a) Dobavljač ima praktičnu sposobnost promijeniti prostor koji koristi Kupac tokom cijelog perioda njegovog korištenja (vidjeti podtačku (a) tačke UP15). U zgradi aerodroma ima više prostora koji zadovoljavaju specifikacije iz ugovora i Dobavljač ima pravo zamijeniti prostor na jednoj prostorom na drugoj lokaciji koji također zadovoljava specifikacije iz ugovora bez odobrenja Kupaca; i
- (b) Dobavljač bi stekao ekonomske koristi od zamjene prostora (vidjeti podtačku (b) tačke OZ15). Troškovi promjene prostora koji koristi Kupac bi bili minimalni jer se kiosk Kupca može lako pomjerati. Dobavljač ima koristi od zamjene prostora u zgradi aerodroma jer mu ta zamjena omogućava da na najučinkovitiji mogući način iskoristi prostore u zonama za ukrcavanje u skladu sa svakom promjenom okolnosti.

Primjer 3. Optički kabel

Primjer 3A. Kupac sklapa ugovor na petnaest (15) godina s komunalnim preduzećem (Dobavljačem) prema kojem stiče pravo korištenja tri (3) naznačena, fizički odvojiva tamna optička vlakna u sklopu većeg kabela koji povezuje Hong Kong s Tokiom. Kupac donosi odluke o korištenju vlakana tako što svaki njihov kraj povezuje sa svojom elektronskom opremom (tačnije, Kupac „aktivira“ vlakna i odlučuje koji i koliko podataka će se prenositi preko njih). U slučaju oštećenja vlakana, Dobavljač odgovara za sve popravke i održavanje. Dobavljač raspolaže dodatnim

vlaknima, ali ih smije koristiti da zamijeni vlakna Kupca samo u slučaju kvara, za potrebe popravaka ili održavanja (i u tim slučajevima je i dužan zamijeniti vlakna).

Ovaj ugovor sadrži najam tamnih optičkih vlakana. Kupac ima pravo koristiti tri tamna vlakna na period od petnaest godina.

Postoje tri određena vlakna. Vlakna su konkretno navedena u ugovoru i moguće ih je fizički razdvojiti od drugih vlakana iz istog kabela. Dobavljač nema pravo zamijeniti vlakna osim u slučaju kvara, za potrebe popravaka ili održavanja (vidjeti tačku UP19).

Kupac ima pravo kontrole nad korištenjem vlakana tokom cijelog petnaestogodišnjeg perioda njihovog korištenja jer:

- (a) Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja vlakana tokom petnaestogodišnjeg perioda njihovog korištenja. On uživa ekskluzivno pravo korištenja vlakana tokom cijelog perioda njihovog korištenja;
- (b) Kupac ima pravo usmjeravati korištenje vlakana jer su ispunjeni uslovi iz podtačke (a) tačke UP25. On donosi relevantne odluke o načinu i svrsi u koju se ona koriste tako što ima mogućnost odrediti (i) kada i da li aktivirati vlakna i (ii) kada će se koristiti za proizvodnju izlaznih vrijednosti i za koju količinu tih vrijednosti tačno (to jeste, koji i koliko podataka će se prenijeti putem vlakana). Kupac ima pravo mijenjati te odluke tokom petnaestogodišnjeg perioda korištenja.

Iako su odluke Dobavljača o popravku i održavanju vlakana od ključnog značaja za njihovo učinkovito korištenje, one ne daju pravo Dobavljaču da usmjerava na koji način i u koje svrhe će se vlakna koristiti. Prema tome, Dobavljač nema kontrolu nad korištenjem vlakana tokom perioda njihovog korištenja.

Primjer 3B. Kupac sklapa ugovor s Dobavljačem prema kojem stiče pravo korištenja naznačenog kapaciteta kabela koji povezuje Hong Kong i Tokio na period od petnaest (15) godina. Naznačeni kapacitet je jednak pravu Kupca da koristi puni kapacitet tri (3) vlakna u sklopu kabela (koji sadrži 15 vlakana sličnog kapaciteta). Dobavljač donosi odluke o prijenosu podataka (to jeste, Dobavljač aktivira vlakna, odlučuje o tome koja vlakna koristiti za saobraćaj Kupca i o elektronskoj opremi koja je u vlasništvu Dobavljača i koju on povezuje s vlaknima).

Ovaj ugovor ne sadrži elemente najma.

Dobavljač donosi sve odluke o prijenosu podataka svojih kupaca, koji iziskuje korištenje samo dijela kapaciteta kabela za svakog kupca. Dio kapaciteta koji će biti osiguran Kupcu se ne može fizički odvojiti od ostatka kapaciteta kabla i ne predstavlja suštinski ukupan kapacitet kabela (vidjeti tačku UP21). Dakle, Kupac nema pravo korištenja imovine koje je određena.

Primjer 4. Ured

Kupac sklapa ugovor s vlasnikom nekretnine (Dobavljačem) da koristi Ured A na period od pet (5) godina. Ured A je dio većeg uredskog prostora s više zasebnih ureda.

Kupcu se ustupa pravo korištenja Ureda A. Dobavljač ima pravo od Kupca zatražiti da se premjesti u drugi ured. U tom slučaju, Dobavljač je dužan Kupcu osigurati ured slične kvalitete i specifikacija kao Ured A i pokriti troškove preseljenja Kupca. Dobavljač bi ekonomske koristi od premještanja Kupca stekao samo ako bi se veliki novi zakupac odlučio unajmiti veći

dio cijelog uredskog prostora po cijeni koja je dovoljno povoljna da pokrije troškove premještanja Kupca i drugih zakupaca unutar tog uredskog prostora. Bez obzira, međutim, što je moguće da nastanu takve okolnosti, kod sklapanja ugovora se ne smatra vjerovatnim da će one nastati.

Prema ugovoru, Kupac Ured A mora koristiti za poznatu turističku poslovnicu i svoje usluge prodavati, odnosno pružati u radnom vremenu cijelog uredskog kompleksa. Kupac donosi sve odluke o konkretnom korištenju ureda tokom perioda njegovog korištenja. Tako, na primjer, Kupac određuje tačnu kombinaciju usluga za čiju prodaju, odnosno pružanje će koristiti ured, cijene svojih usluga i broj zaposlenih. Kupac kontrolira i fizički pristup uredu tokom cijelog petogodišnjeg perioda njegovog korištenja.

Prema ugovoru, Kupac je dužan izvršiti fiksna plaćanja u korist Dobavljača, kao i promjenjiva plaćanja koja čini postotak od usluga prodatih ili pruženih iz Ureda A.

Dobavljač pruža usluge čišćenja i osiguravanja ureda u sklopu ugovora.

Ovaj ugovor sadrži najam *uredskog* prostora. Kupac ima pravo koristiti Ured A na period od pet godina.

Ured A predstavlja određenu imovinu. On je konkretno naznačen u ugovoru. Dobavljač ima praktičnu mogućnost zamijeniti ured za drugi ured, ali bi ekonomske koristi od te zamjene mogao steći samo u određenim okolnostima. Prava Dobavljača na zamjenu nisu značajna jer se, kod sklapanja ugovora, ne smatra vjerovatnim da će te okolnosti nastati (vidjeti tačku UP17).

Kupac ima pravo kontrolirati korištenje Ureda A tokom cijelog perioda njegovog korištenja jer:

- (a) Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od Ureda A tokom petogodišnjeg perioda njegovog korištenja. Kupac uživa ekskluzivno pravo korištenja Ureda A tokom cijelog perioda njegovog korištenja. Iako će dio novčanih tokova od usluga koje se prodaju ili pruže iz Ureda A oticati od Kupca Dobavljaču, on predstavlja naknadu koju Kupac plaća Dobavljaču za pravo korištenja ureda. To ne sprječava Kupca da uživa pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja Ureda A;
- (b) Kupac ima pravo usmjeravati korištenje Ureda A jer su ispunjeni uslovi iz podtačke (a) tačke UP25. Ugovorna ograničenja u pogledu usluga koje se smiju pružati ili prodavati iz Ureda A i radnog vremena Ureda A određuju opseg prava Kupca na korištenje Ureda A. U okviru opsega svojih prava na korištenje definiranih ugovorom, Kupac donosi relevantne odluke o načinu i svrsi u koju se koristi Ured A tako što ima mogućnost odrediti, primjera radi, tačnu kombinaciju usluga za čiju prodaju, odnosno pružanje će koristiti ured i cijene tih usluga. Kupac ima pravo promijeniti te odluke tokom petogodišnjeg perioda korištenja.

Iako su usluge čišćenja, osiguravanja i oglašavanja od ključnog značaja za učinkovito korištenje Ureda A, odluke Dobavljača u tom pogledu mu ne daju pravo da usmjerava na koji način i u koje svrhe se koristi Ured A. Dakle, Dobavljač ne kontrolira korištenje Ureda A tokom perioda korištenja i odluke Dobavljača ne utiču na kontrolu Kupca nad korištenjem Ureda A.

Primjer 5. Iznajmljivanje kamiona

Kupac sklapa ugovor s Dobavljačem o korištenju kamiona na sedam (7) dana za prijevoz tereta od New Yorka do San Francisca. Dobavljač ne uživa prava zamjene. Kamionom se u periodu važenja ugovora smije prevoziti samo

teret naveden u ugovoru. Ugovorom je određena i najveća dozvoljena udaljenost koju kamion smije preći. Kupac ima slobodu odlučivanja o pojedinostima putovanja (brzini, ruti, mjestima gdje će napraviti pauze, i sl.) u parametrima ugovora. On nema pravo nastaviti koristiti kamion po završetku naznačenog putovanja.

Teret koji će biti prevožen i vrijeme kada i mjesto gdje će biti preuzet u New Yorku, odnosno isporučen u San Franciscu su naznačeni u ugovoru.

Kupac odgovara za vožnju kamiona od New Yorka do San Francisca.

Ovaj ugovor sadrži najam kamiona. Kupac ima pravo koristiti kamion tokom naznačenog putovanja.

Postoji određena imovina. Kamion je eksplicitno naznačen u ugovoru i Dobavljač ga nema pravo zamijeniti.

Kupac ima pravo kontrolirati korištenje kamiona tokom cijelog perioda njegovog korištenja jer:

- (a) Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja kamiona tokom perioda njegovog korištenja. Kupac uživa ekskluzivno pravo korištenja kamiona na period njegovog korištenja;
- (b) Kupac ima pravo usmjeravati korištenje kamiona jer je ispunjen uslov iz stavke (i) podtačke (b) tačke UP25. Način i svrha u koju će se kamion koristiti (to jeste, za prijevoz naznačenog tereta od New Yorka do San Francisca u naznačenom roku) su unaprijed utvrđeni ugovorom. Kupac usmjerava korištenje kamiona jer ima pravo upravljati kamionom (na primjer, određivati brzinu i putanju kretanja, te mjesta gdje napraviti pauzu) tokom cijelog perioda njegovog korištenja. Kupac donosi sve odluke o korištenju kamiona koje se mogu donijeti tokom perioda njegovog korištenja na osnovu kontrole nad upravljanjem kamionom.

S obzirom da ugovor važi sedam dana, ovaj najam zadovoljava definiciju kratkoročnog najma.

Primjer 6. Brod

Primjer 6A. Kupac sklapa ugovor s vlasnikom broda (Dobavljačem) za prijevoz tereta iz Rotterdama do Sydneyja na konkretnom brodu. Brod je eksplicitno naznačen u ugovoru i Dobavljač ga nema pravo zamijeniti. Predmetni teret će zauzeti suštinski kompletan kapacitet broda. U ugovoru je navedeno koji teret tačno će se prevoziti brodom, kao i datumi utovara i istovara.

Dobavljač upravlja brodom i održava ga te odgovara za siguran prolazak tereta na brodu. Kupac nema pravo unajmiti drugog operatera da upravlja brodom niti sam upravljati brodom tokom trajanja ugovora.

Ovaj ugovor ne sadrži elemente najma.

Postoji određena imovina. Brod je eksplicitno naznačen u ugovoru i Dobavljač ga nema pravo zamijeniti.

Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja broda tokom perioda njegovog korištenja. Njegov teret će zauzeti suštinski kompletan kapacitet broda, na taj način onemogućavajući drugim stranama da stiču ekonomske koristi ili uslužni potencijal od korištenja broda.

Kupac, međutim, nema pravo kontrolirati korištenje broda jer nema pravo usmjeravati to korištenje. Kupac nema pravo usmjeravati na koji način i u koje svrhe će se brod koristiti. To na koji način i u koje svrhe će se brod koristiti

(konkretno, za prijevoz naznačenog tereta iz Rotterdama do Sydneyja u naznačenom roku) je unaprijed određeno ugovorom. Kupac nema pravo promijeniti na koji način i u koje svrhe se brod koristi tokom perioda njegovog korištenja. On nema pravo donositi ni bilo kakve druge odluke o korištenju broda tokom perioda njegovog korištenja (na primjer, nema pravo upravljati brodom) i nije projektirao brod. Kupac ima ista prava u pogledu korištenja broda kao da je jedan od mnogo kupaca koji njime prevoze teret.

Primjer 6B. Kupac sklapa ugovor s Dobavljačem o korištenju konkretnog broda tokom perioda od pet (5) godina. Brod je eksplicitno naveden u ugovoru i Dobavljač ga nema pravo zamijeniti.

Kupac odlučuje koji teret će se prevoziti i da li će i kada brod ploviti, odnosno u koje luke će uplovljavati tokom petogodišnjeg perioda korištenja, uz uvažavanje ograničenja iz ugovora. Ta ograničenja Kupcu zabranjuju da koristi brod za plovidbu vodama izloženim visokom stepenu rizika od napada pirata, kao i da prevozi opasne materije.

Dobavljač upravlja brodom i održava ga. On odgovara i za siguran prolazak tereta koji se prevozi brodom. Kupac ne smije unajmiti drugog operatera da upravlja brodom pod ugovorom niti njime sam upravljati tokom trajanja ugovora.

Ovaj ugovor sadrži elemente najma. Kupac ima pravo koristiti brod na period od pet godina.

Postoji imovina koja je određena. Brod je eksplicitno naznačen u ugovoru i Dobavljač ga nema pravo zamijeniti.

Kupac ima pravo kontrolirati korištenje broda tokom cijelog petogodišnjeg perioda njegovog korištenja jer:

- (a) Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja broda tokom petogodišnjeg perioda korištenja. On ima ekskluzivno pravo korištenja broda tokom cijelog perioda njegovog korištenja;
- (b) Kupac ima pravo usmjeravati korištenje broda jer su ispunjeni uslovi iz podtačke (a) tačke UP25. Ugovorna ograničenja u pogledu toga gdje brod smije ploviti i kakav teret prevoziti određuju obuhvat prava Kupca na korištenje broda. Ona predstavljaju prava zaštite kojima se štite ulaganje Dobavljača u brod i njegovo osoblje. U okviru svog prava korištenja, Kupac donosi relevantne odluke o tome na koji način i u koje svrhe će se brod koristiti tokom petogodišnjeg perioda njegovog korištenja jer određuje da li će, gdje tačno i kada brod ploviti i koji teret će prevoziti. Kupac ima pravo promijeniti te odluke tokom cijelog petogodišnjeg perioda korištenja.

Iako su upravljanje i održavanje broda od ključnog značaja za njegovo učinkovito korištenje, odluke Dobavljača u tom smislu mu ne daju pravo da usmjerava na koji način i u koje svrhe se brod koristi. Umjesto toga, odluke Dobavljača zavise od odluka Kupca o tome na koji način i u koju svrhu koristiti brod.

Primjer 7. Avion

Kupac sklapa ugovor s vlasnikom aviona (Dobavljačem) o korištenju eksplicitno navedenog aviona u periodu od dvije (2) godine. Ugovorom su propisane tačne specifikacije i unutrašnjosti i vanjskog dijela aviona.

Postoje i ugovorna i zakonska ograničenja u samom ugovoru koja određuju gdje sve odnosni avion smije letjeti. Uz uvažavanje tih ograničenja, Kupac određuje gdje i kada će avion letjeti, te koje putnike i teret prevoziti. Dobavljač odgovara za upravljanje avionom i koristi vlastitu posadu za to. Kupac ne smije unajmiti drugog operatera da

upravlja avionom niti sam upravljati njime tokom trajanja ugovora.

Dobavljač smije zamijeniti avion u bilo kom trenutku tokom dvogodišnjeg perioda važenja ugovora i dužan ga je zamijeniti u slučaju kvara. Svaki zamjenski avion mora zadovoljavati specifikacije za unutrašnjost i vanjske dijelove date u ugovoru. Izdvajanje aviona iz flote Dobavljača koji će zadovoljiti specifikacije Kupca za sobom povlači značajne troškove.

Ovaj ugovor sadrži elemente najma. Kupac ima pravo koristiti avion u periodu od dvije godine.

Postoji imovina koje je određena. Avion je eksplicitno naveden u ugovoru i, iako ga Dobavljač može zamijeniti, njegovo pravo zamjene nije značajno jer nisu ispunjeni uslovi iz podtačke (b) tačke UP15. Pravo zamjene Dobavljača nije značajno jer izdvajanje drugog aviona iz njegove flote koji će zadovoljavati specifikacije iz ugovora podrazumijeva toliko značajne troškove da Dobavljač ne očekuje da stekne ekonomske koristi od zamjene aviona.

Kupac ima pravo kontrolirati korištenje aviona tokom cijelog dvogodišnjeg perioda njegovog korištenja jer:

- (a) Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja aviona tokom dvogodišnjeg perioda njegovog korištenja. On uživa ekskluzivno pravo korištenja aviona tokom tog perioda korištenja;
- (b) Kupac ima pravo usmjeravati korištenje aviona jer su ispunjeni uslovi iz podtačke (a) tačke UP25. Ograničenja u pogledu toga gdje se smije letjeti avionom određuju obuhvat prava Kupca na korištenje aviona. U tom obuhvatu svog prava na korištenje aviona, Kupac donosi relevantne odluke o tome na koji način i u koje svrhe će on biti korišten tokom dvogodišnjeg perioda korištenja jer određuje da li će, gdje i kada avion letjeti, kao i to koje putnike i teret će prevoziti. Kupac ima pravo promijeniti te odluke tokom cijelog dvogodišnjeg perioda korištenja.

Iako je upravljanje avionom od ključnog značaja za njegovo učinkovito korištenje, odluke Dobavljača u tom pogledu mu ne daju pravo da usmjerava na koji način i u koje svrhe će avion biti korišten. Prema tome, Dobavljač nema kontrolu nad korištenjem aviona tokom perioda korištenja i njegove odluke ne utiču na kontrolu Kupca nad korištenjem aviona.

Primjer 8. Ugovor o kupovini košulja

Kupac sklapa ugovor s proizvođačem (Dobavljačem) o kupovini konkretne vrste, kvalitete i količine košulja u periodu od tri (3) godine. Vrsta, kvaliteta i količine košulja su naznačene u ugovoru.

Dobavljač raspolaže samo jednom (1) fabrikom koja može zadovoljiti potrebe Kupca. Dobavljač ne može isporučiti košulje iz druge fabrike ili od drugog dobavljača. Kapacitet fabrike prelazi količine na koje Kupac polaže pravo prema ugovoru (to jeste, Kupac prema ugovoru ne koristi suštinski cijeli kapacitet fabrike).

Dobavljač donosi sve odluke o poslovanju fabrike, uključujući odluke o stepenu proizvodnih kapaciteta fabrike koje će koristiti i kojim drugim kupcima prodati proizvode fabrike koji se ne isporučuju Kupcu prema predmetnom ugovoru.

Ovaj ugovor ne sadrži elemente najma.

Fabrika predstavlja određenu imovinu. Ona je implicitno navedena u ugovoru jer Dobavljač ugovor može izvršiti samo kroz korištenje te imovine.

Kupac nema kontrolu nad korištenjem fabrike jer nema pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili

uslužnog potencijala od korištenja fabrike. Razlog za to je što Dobavljač može odlučiti da koristi fabriku i za izvršenje ugovora s drugim kupcima tokom perioda korištenja.

Kupac nema kontrolu nad korištenjem fabrike i zato što nema pravo usmjeravati njeno korištenje. Kupac nema pravo usmjeravati na koji način i u koje svrhe se fabrika koristi tokom trogodišnjeg perioda njenog korištenja. Prava Kupca su ograničena na određivanje proizvoda fabrike koji mu pripadaju prema ugovoru s Dobavljačem. Kupac uživa jednaka prava korištenja fabrike kao i svi drugi kupci koji nabavljaju košulje iz te fabrike. Dobavljač ima pravo usmjeravati korištenje fabrike jer može odlučiti na koji način i u koje svrhe će fabrika biti korištena (tačnije, Dobavljač ima pravo odlučiti o tome koji stepen proizvodnih kapaciteta fabrike koristiti i kojim kupcima isporučiti dobivene proizvode).

I činjenica da Kupac nema pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja fabrike i činjenica da Kupac nema pravo usmjeravati korištenje fabrike bi svaka sama po sebi bila dovoljna da se zaključi da Kupac nema kontrolu nad korištenjem fabrike.

Primjer 9. Ugovor o snabdijevanju električnom energijom

Primjer 9A. Subjekt javnog sektora (Kupac) sklapa ugovor s elektrodistribucijom (Dobavljač) o nabavci sve električne energije koju proizvede novo solarno postrojenje u narednih dvadeset (20) godina. Solarno postrojenje je eksplicitno naznačeno u ugovoru i Dobavljač ga nema pravo zamijeniti. Solarno postrojenje je u vlasništvu Dobavljača i data električna energija se Kupcu ne može isporučiti od druge imovine. Kupac je projicirao solarno postrojenje prije njegove izgradnje, unajmio stručnjake u oblasti solarne energije da mu pomognu odabrati lokaciju za smještaj postrojenja i oko inženjerskih aspekata opreme koja će se koristiti. Dobavljač je dužan izgraditi solarno postrojenje prema specifikacijama Kupca i kasnije upravljati njime i održavati ga. Ne postoje odluke o tome da li, kada ili koliko električne energije će se proizvoditi jer su svi ti elementi unaprijed definirani dizajnom postrojenja. Dobavljač će uživati porezne olakšice na ime izgradnje i vlasništva nad solarnim postrojenjem, dok će Kupac nakupljati utržive tzv. REC certifikate za energiju proizvedenu iz obnovljivih izvora.

Ovaj ugovor sadrži elemente najma. Kupac ima pravo koristiti solarno postrojenje na period od 20 godina.

Postoji određena imovina jer je solarno postrojenje eksplicitno naznačeno u ugovoru i Dobavljač ga nema pravo zamijeniti.

Kupac ima pravo kontrolirati korištenje solarnog postrojenja tokom cijelog dvadesetogodišnjeg perioda njegovog korištenja jer:

- (a) Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja solarnog postrojenja tokom dvadesetogodišnjeg perioda njegovog korištenja. On uživa ekskluzivno pravo korištenja solarnog postrojenja, to jeste preuzima svu električnu energiju koju postrojenje proizvode u narednih 20 godina te nakuplja utržive *REC* certifikate koji su nusproizvod korištenja solarnog postrojenja. Iako će i Dobavljač sticati ekonomske koristi od solarnog postrojenja u vidu poreznih olakšica, te ekonomske koristi su povezane s vlasništvom nad postrojenjem a ne s njegovim korištenjem pa se, prema tome, ne razmatraju u ovoj procjeni;
- (b) Kupac ima pravo usmjeravati korištenje solarnog postrojenja jer su ispunjeni uslovi iz stavke (ii) podtačke (b) tačke UP25. Ni Kupac ni Dobavljač ne odlučuju o načinu i svrsi korištenja solarnog postrojenja tokom perioda korištenja jer su takve odluke unaprijed određene kroz sam dizajn imovine (konkretno, pri projiciranju solarnog postrojenja, sve relevantne odluke o načinu i svrsi korištenja tog postrojenja u periodu korištenja su

programirane u njega). Kupac ne upravlja solarnim postrojenjem. Dobavljač donosi odluke o upravljanju postrojenjem, ali su prema Kupčevom dizajnu postrojenja sva prava usmjeravanja njegovog korištenja data Kupcu. S obzirom da je već pri projiciranju solarnog postrojenja utvrđeno na koji način i u koje svrhe će se imovina koristiti tokom cijelog perioda korištenja, kontrola Kupca nad dizajnom je suštinski isto što i kontrola nad tim odlukama.

Primjer 9B. Kupac sklapa ugovor s Dobavljačem o nabavci sve električne energije koju eksplicitno naznačena termoelektrana proizvede u periodu od tri (3) godine. Termoelektrana je u vlasništvu i njome upravlja Dobavljač.

Dobavljač ne može isporučiti električnu energiju Kupcu iz druge elektrane. Ugovorom su propisane i količine i rokovi u kojima će termoelektrana proizvoditi električnu energiju tokom cijelog perioda njenog korištenja i nije je ih moguće promijeniti, osim u vanrednim uslovima (poput, hitnih slučajeva). Dobavljač upravlja elektranom i održava je na svakodnevnoj osnovi u skladu s radnom praksom koja je odobrena za cijeli energetske sektor. Dobavljač je projicirao termoelektanu kada je građena, godinama prije sklapanja ugovora s Kupcem i Kupac nije bio uključen u to projiciranje.

Ovaj ugovor ne sadrži elemente najma.

Postoji određena imovina jer je termoelektrana eksplicitno naznačena u ugovoru i Dobavljač je nema pravo zamijeniti.

Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja naznačene termoelektrane u periodu od tri godine. Kupac će preuzimati svu električnu energiju koju termoelektrana proizvede u tri godine njenog korištenja.

Kupac, međutim, nema pravo kontrolirati korištenje termoelektrane jer nema pravo usmjeravati to korištenje. On nema pravo usmjeravati na koji način i u koje svrhe će se termoelektrana koristiti. To na koji način i u koje svrhe će se termoelektrana koristiti (to jeste, da li će se koristiti za proizvodnju električne energije, kada i kojih količina energije tačno) je unaprijed utvrđeno u ugovoru. Kupac nema pravo promijeniti na koji način i u koje svrhe se termoelektrana koristi tokom perioda njenog korištenja. Kupac nema pravo donositi ni bilo kakve druge odluke koje se tiču korištenja termoelektrane u periodu korištenja (na primjer, on ne upravlja elektranom) i nije učestvovao u njenom projiciranju. Dobavljač je jedina strana koja može donositi odluke u vezi s termoelektranom tokom perioda njenog korištenja kroz određivanje načina na koji će se upravljati elektranom i kako će se ona održavati. Kupac ima ista prava u pogledu korištenja termoelektrane kao i da je tek jedan od mnogobrojnih drugih kupaca koji nabavljaju električnu energiju od nje.

Primjer 9C. Kupac sklapa ugovor s Dobavljačem o nabavci sve električne energije koju eksplicitno naznačena termoelektrana proizvede u periodu od deset (10) godina. U ugovoru se navodi da Kupac polaže prava na svu električnu energiju koju elektrana proizvede (to jeste, Dobavljač je ne smije koristiti za izvršenje drugih ugovora).

Kupac daje uputstva Dobavljaču o količinama i rokovima za isporuku električne energije. Kada ne proizvodi električnu energiju za Kupca, elektrana ne radi.

Dobavljač svakodnevno upravlja elektranom i vodi računa o njenom održavanju u skladu s odobrenim praksama za tu privrednu djelatnost.

Ovaj ugovor sadrži najam. Kupac ima pravo na korištenje termoelektrane u periodu od deset godina.

Postoji imovina koja je određena. Elektrana je eksplicitno navedena u ugovoru i Dobavljač je nema pravo zamijeniti.

Kupac ima pravo kontrole nad korištenjem termoelektrane tokom cijelog desetogodišnjeg perioda korištenja jer:

- (a) Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja elektrane tokom deset godina korištenja. On uživa ekskluzivno pravo korištenja termoelektrane jer polaže pravo na svu električnu energiju koju termoelektrana proizvede tokom cijelog desetogodišnjeg perioda njenog korištenja;
- (b) Kupac ima pravo usmjeravati korištenje termoelektrane jer su ispunjeni uslovi iz podtačke (a) tačke UP25. Kupac donosi relevantne odluke o načinu i svrsi u koju će se elektrana koristiti jer ima pravo odrediti da li, kada i koliko električne energije će elektrana proizvoditi (to jeste, rokove i količine sve energije koja se proizvodi, ako se proizvodi) tokom perioda korištenja. S obzirom da Dobavljač ne smije koristiti elektranu za bilo koje druge svrhe, odlukama Kupca o rokovima i količinama električne energije koja će se proizvesti se, praktično, određuje kada i da li će elektrana davati izlazne vrijednosti.

Iako je upravljanje i održavanje termoelektrane od ključnog značaja za njeno učinkovito korištenje, odluke Dobavljača u tom pogledu mu ne daju pravo da usmjerava način i svrhu u koju će se koristiti termoelektrana. Prema tome, Dobavljač ne kontrolira korištenje elektrane u periodu njenog korištenja već njegove odluke, radije, zavise od odluka Kupca o načinu i svrsi u koju će se elektrana koristiti.

Primjer 10. Ugovor o pružanju mrežnih usluga

Primjer 10A. Kupac sklapa ugovor s preduzećem za telekomunikacije (Dobavljačem) o pružanju mrežnih usluga na period od dvije (2) godine. Prema ugovoru, Dobavljač je dužan pružiti mrežne usluge naznačene kvalitete. Kako bi pružio te usluge, Dobavljač instalira i konfigurira servere u prostorijama Kupca. Dobavljač određuje brzinu i kvalitetu prijenosa podataka preko mreže pomoću tih servera. On može rekonfigurirati ili zamijeniti servere kada je to potrebno za kontinuirano osiguravanje kvalitete mrežnih usluga koja je naznačena u ugovoru. Kupac ne upravlja serverima niti donosi bilo kakve bitne odluke o njihovom korištenju.

Ovaj ugovor ne sadrži elemente najma već predstavlja ugovor o pružanju usluga prema kojem Dobavljač koristi određenu opremu da isporuči mrežne usluge kakve je odredio Kupac.

Nema potrebe procjenjivati da li serveri instalirani u prostorijama Kupca predstavljaju određenu imovinu jer ta procjena ne bi promijenila nalaze analize toga da li ugovor sadrži najam, s obzirom da Kupac nema pravo kontrolirati korištenje servera.

Kupac ne kontrolira korištenje servera jer su njegova prava odlučivanja ograničena na određivanje nivoa mrežnih usluga (izlaznih vrijednosti servera) prije početka perioda korištenja i taj nivo usluga se ne može promijeniti tokom perioda korištenja bez izmjena ugovora. Na primjer, iako Kupac izrađuje podatke koji će se prenositi, ta aktivnost ne utiče direktno na konfiguraciju mrežnih usluga i, prema tome, ni na način i svrhu u koju će se koristiti serveri.

Dobavljač je jedina strana koja može donositi relevantne odluke o korištenju servera u periodu njihovog korištenja. On ima pravo odlučiti na koji način će se podaci prenositi pomoću servera, da li rekonfigurirati servere i da li servere koristiti u druge svrhe. Prema tome, Dobavljač kontrolira korištenje servera pri pružanju mrežnih usluga Kupcu.

Primjer 10B. Kupac sklapa ugovor s preduzećem za informatičke tehnologije (Dobavljačem) za korištenje naznačenog servera u periodu od tri (3) godine. Dobavljač isporučuje i instalira server u prostorijama Kupca prema uputstvima Kupca i pruža usluge popravaka i održavanja servera kad god je to potrebno tokom perioda njihovog korištenja. Dobavljač ima pravo

zamijeniti server samo u slučaju kvara. Kupac odlučuje o tome koje podatke pohraniti na serveru i kako integrirati server u svoje poslovanje. On svoje odluke u tom pogledu može mijenjati tokom cijelog perioda korištenja.

Ovaj ugovor sadrži najam. Kupac ima pravo koristiti server na period od tri godine.

Postoji određena imovina. Server je eksplicitno naveden u ugovoru i Dobavljač ga smije zamijeniti samo u slučaju kvara (vidjeti tačku UP19).

Kupac ima pravo kontrolirati korištenje servera tokom cijelog trogodišnjeg perioda njegovog korištenja jer:

- (a) Kupac ima pravo na sticanje suštinski svih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od korištenja servera tokom tri godine njegovog korištenja. On uživa ekskluzivno pravo korištenja servera tokom cijelog perioda korištenja;
- (b) Kupac ima pravo usmjeravati korištenje servera (jer su ispunjeni uslovi iz podtačke (a) tačke UP25). On donosi sve relevantne odluke o načinu i svrsi korištenja servera jer ima pravo određivati za koji aspekt njegovog poslovanja se koristi serverska podrška i koji podaci se pohranjuju na serveru. Kupac je jedina strana koja može donositi odluke o korištenju servera u periodu njegovog korištenja.

Najmovi imovine male vrijednosti i portfeljska primjena (vidjeti tačke 6, 7, UP1, te tačke od UP4. do UP9)

PP3. Sljedećim primjerom se ilustrira način na koji bi najmoprimac mogao (a) primijeniti tačke od UP4. do UP9. MRSJS-a 43 na najmove imovine male vrijednosti i (b) odrediti portfelje najmovi na koje će primjenjivati zahtjeve iz MRSJS-a 43.

Primjer 11. Najmovi imovine male vrijednosti i portfeljska primjena

Subjekt javnog sektora (Najmoprimac) koji ima urede u svakoj pokrajini/saveznoj državi u zemlji ima sljedeće najmove:

- (a) najmove nekretnina (uključujući objekat s uredskim prostorijama i skladišta);*
- (b) najmove bolničke opreme;*
- (c) najmove automobila različite kvalitete, specifikacija i vrijednosti, koje koriste službeni vozači i više rukovodstvo;*
- (d) najmove kamiona i kombija različitih veličina i vrijednosti, koji se koriste za usluge dostave;*
- (e) najmove informatičke opreme koju koriste pojedinačni zaposlenici (poput laptopa, personalnih računara, tableta, štampača i mobilnih telefona);*
- (f) najmove servera, uključujući veliki broj zasebnih modula za povećavanje kapaciteta pohrane na tim serverima. Moduli su vremenom dodavani na glavne servere kako bi se odgovorilo na potrebe Najmoprimca za dodatnim kapacitetima za pohranu na serverima;*
- (g) najmove uredske opreme, konkretno*
 - (i) uredskog namještaja (poput stolica, stolova i pregrada);*
 - (ii) dozatora za vodu; i*

(iii) višenamjenskog uređaja za fotokopiranje velikih kapaciteta.

Najmovi imovine male vrijednosti

Na osnovu toga što predmetna imovina, kada je nova, pojedinačno ima malu vrijednost, najmoprimac utvrđuje da se sljedeći najmovi mogu smatrati najmovima imovine male vrijednosti:

- (a) najmovi informatičke opreme koju koriste pojedinačni zaposlenici; i
- (b) najmovi uredskog namještaja i boca s vodom.

Najmoprimac bira da primijeni zahtjeve iz tačke 7. MRSJS-a 43 pri obračunavanju svih svojih najмова.

Iako bi svaki modul u sklopu servera, ako bi se razmatrao zasebno, mogao predstavljati imovinu male vrijednosti, najmovi modula u serverima ne ispunjavaju uslove da se smatraju najmovima imovine male vrijednosti jer je svaki modul izuzetno povezan s drugim dijelovima servera. Najmoprimac ne bi unajmio module a da ne unajmi i servere.

Portfeljska primjena

U skladu s navedenim, Najmoprimac primjenjuje zahtjeve MRSJS-a 43 u pogledu priznavanja i mjerenja na svoje najmove nekretnina, bolničke opreme, automobila, kamiona i kombija, servera i višenamjenskog uređaja za fotokopiranje velikog kapaciteta. Pri tome, on svoje automobile, kamione i kombije objedinjuje u portfelje.

Automobili Najmoprimca su unajmljeni prema više osnovnih ugovora o najmu. Najmoprimac koristi osam različitih tipa automobila različitih cijena koji se raspoređuju osoblju zavisno od njihovog ranga i područja gdje će koristiti automobil. Najmoprimac ima po jedan osnovni ugovor o najmu za svaku tipu automobila. Pojedinačni najmovi u sklopu svakog od tih osnovnih ugovora su međusobno slični (uključujući to da imaju slične datume početka i završetka), ali uslovi i odredbe osnovnih ugovora se u pravilu razlikuju od ugovora do ugovora. S obzirom da su pojedinačni najmovi u sklopu svakog osnovnog ugovora međusobno slični, Najmoprimac razumno očekuje da primjena zahtjeva MRSJS-a 43 na svaki osnovni ugovor o najmu ne bi imala značajno drugačije učinke od primjene tih zahtjeva na svaki pojedinačni najam u sklopu osnovnog ugovora o najmu. Prema tome, Najmoprimac zaključuje da može primijeniti zahtjeve MRSJS-a 43 na svaki osnovni ugovor o najmu kao jedan portfelj. On zaključuje i to da su dva od osam osnovnih ugovora o najmu slični i obuhvataju suštinski slične tipe automobila koji se koriste na sličnim područjima. On razumno očekuje da primjena zahtjeva MRSJS-a 43 na kombinirani portfelj najмова iz okvira ta dva osnovna ugovora ne bi imala značajno drugačije učinke od primjene tih zahtjeva na svaki pojedinačni najam iz kombiniranog portfelja. U skladu s tim, Najmoprimac zaključuje da može izvršiti i dodatno objedinjavanje ta dva osnovna ugovora o najmu u jedan portfelj najмова.

Kamioni i kombiji Najmoprimca su unajmljeni prema odvojenim ugovorima o najmu, tačnije 6.500 ugovora ukupno. Svi najmovi kamiona imaju slične uslove, kao i svi najmovi kombija. Najmovi kamiona uglavnom traju četiri (4) godine i odnose se na slične modele kamiona. Najmovi kombija u pravilu traju pet (5) godina i odnose se na slične modele kombija. Najmoprimac razumno očekuje da primjena zahtjeva MRSJS-a 43 na portfelj najмова kamiona i portfelj najмова kombija, grupiranih po vrsti predmetne imovine, području na kojem se koristi i tromjesečju godine u kojem su sklopljeni, ne bi imala značajno drugačije učinke od primjene tih zahtjeva na svaki pojedinačni najam kamiona, odnosno kombija. Najmoprimac primjenjuje zahtjeve MRSJS-a 43 na različite portfelje kamiona i kombija umjesto na 6.500 pojedinačnih najмова.

Raspoređivanje naknade po komponentama ugovora (vidjeti tačke od 13. do 17, te tačke UP33. i UP34)

PP4. Narednim primjerom se ilustrira raspoređivanje naknade iz ugovora o najmu na komponentu najma i komponentu koja ne sadrži elemente najma koje vrši najmoprimac.

Primjer 12. Raspoređivanje naknade na komponente ugovora koje sadrže i koje ne sadrže najam kod najmoprimca

Najmodavac iznajmljuje server, medicinski ventilator i uređaj za računalnu tomografiju Najmoprimcu na korištenje u radu u bolnici Najmoprimca na period od četiri (4) godine. Najmodavac se usaglašava i da održava svaku stavku te opreme tokom trajanja najma. Ukupnu naknadu uređenu ugovorom čini iznos od 600.000 n.j.^(a), koji se plaća u godišnjim ratama od 150.000 n.j. i promjenjivi iznos koji zavisi od broja sati rada utrošenih na održavanje uređaja za računalnu tomografiju ograničen na najviše dva (2) posto troška zamjene tog uređaja. Naknada obuhvata cijenu usluga održavanja svih drugih stavki opreme.

Najmoprimac komponente koje ne sadrže najam (usluge održavanja) obračunava zasebno od svakog najma opreme primjenom tačke 13. MRSJS-a 43. On odlučuje da ne koristi praktičnu pomoć iz tačke 16. MRSJS-a 43. Najmoprimac razmatra zahtjeve iz tačke UP33. MRSJS-a 43 i zaključuje da najam servera, najam *medicinskog ventilatora* i najam *uređaja za računalnu tomografiju* svaki predstavlja zasebnu komponentu najma zato što:

- (a) Najmoprimac može sticati koristi od korištenja svake od te tri stavke opreme samostalno ili u kombinaciji s drugim resursima do kojih je lako doći (na primjer, on bi mogao lako unajmiti ili kupiti drugi medicinski ventilator ili uređaj za računalnu tomografiju za svoje poslove); i
- (b) iako Najmoprimac unajmljuje sve tri stavke opreme za istu namjenu (to jeste, za izvršenje bolničkih poslova), dati uređaji nisu u velikoj mjeri ni zavisni ni uzajamno povezani jedan s drugim. Na sposobnost najmoprimca da stiče koristi od najma svake od predmetnih stavki opreme ne utiču značajno njegove odluke da unajmi, odnosno da ne unajmi ostalu opremu od datog Najmodavca.

U skladu s navedenim, Najmoprimac zaključuje da ugovor ima tri komponente koje sadrže i tri komponente koje ne sadrže najam (pružanje usluga održavanja). On primjenjuje uputstva iz tačaka 14. i 15. MRSJS-a 43 kako bi rasporedio naknadu iz ugovora na tri komponente koje sadrže najam i komponente koje ga ne sadrže.

Nekoliko dobavljača pružaju usluge održavanja za slične servere i slične medicinske ventilatore pa se može lako doći do samostalnih cijena održavanja za te dvije stavke unajmljene opreme. Najmoprimac lako određuje samostalnu cijenu usluga održavanja servera od 32.000 n.j. i medicinskog ventilatora od 16.000 n.j. pretpostavljajući da važe isti uslovi plaćanja kao i prema ugovoru s Najmodavcem. Uređaj za računalnu tomografiju je izuzetno specijaliziran pa drugi dobavljači ne iznajmljuju, niti pružaju usluge održavanja sličnih uređaja, ali isti Najmodavac nudi četverogodišnje ugovore o održavanju svim kupcima koji od njega kupe slične uređaje za računalnu tomografiju. Vidljiva naknada za te četverogodišnje ugovore o održavanju se sastoji iz fiksnog iznosa od 56.000 n.j. koji se plaća tokom četiri (4) godine ugovora, i promjenjivog iznosa koji zavisi od broja sati rada utrošenih na održavanje svakog uređaja za računalnu tomografiju ograničenog na najviše dva (2) posto troška zamjene tog uređaja. Prema tome, Najmoprimac procjenjuje samostalnu cijenu usluga održavanja uređaja za računalnu tomografiju od 56.000 n.j. plus eventualni promjenjivi iznosi. On je, dakle, u stanju ustanoviti vidljive samostalne cijene za najmove servera, personalnih računara i uređaja za računalnu tomografiju, to jeste, 170.000 n.j. 102.000 n.j. i 224.000 n.j.

Najmoprimac fiksnu naknadu iz ugovora (600.000 n.j.) raspoređuje na komponente koje sadrže i komponente koje ne sadrže najam kako slijedi:

n.j.	Server	Medicinski ventilator	Uređaj za računalnu tomografiju	Ukupno
------	--------	-----------------------	---------------------------------	--------

Najam	170.000	102.000	224.000	496.000
Nije najam				104.000
Ukupno fiksna naknada				600.000

Najmoprimac raspoređuje cjelokupnu promjenjivu naknadu na održavanje *uređaja za računalnu tomografiju*, to jeste, na komponente ugovora koje ne sadrže najam. On potom svaku komponentu najma obračunava u skladu s uputstvima iz MRSJS-a 43, sa raspoređenom naknadom postupajući kao s plaćanjima po osnovu najma za svaku komponentu najma.

(a) U ovim pokaznim primjerima, svi iznosi su izraženi u „novčanim jedinicama“ (skr. n.j.).

Mjerenja kod najmoprimca (vidjeti tačke od 19. do 42. i od UP35. do UP42)

PP5. Primjerom u nastavku teksta se ilustrira način na koji najmoprimac mjeri imovinu s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma. On ilustrira i to kako najmoprimac računovodstveno iskazuje promjenu trajanja najma.

Primjer 13. Mjerenja kod najmoprimca i obračunavanje promjene trajanja najma

Prvi dio: Početno mjerenje imovine s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma

Najmoprimac sklapa ugovor o najmu sprata zgrade na deset (10) godina, s opcijom produženja od pet (5) godina. Plaćanja po osnovu najma iznose 50.000 n.j. godišnje tokom izvornog trajanja ugovora a 55.000 n.j. godišnje u slučaju njegovog produženja i vrše se na početku svake godine. Da bi stekao najam, Najmoprimac ima početne direktne troškove od 20.000 n.j, 15.000 n.j. od čega se odnosi na isplatu ranijeg zakupca koji je koristio dati sprat a 5.000 n.j. na proviziju agenta za nekretnine koji je dogovorio najam. Kao poticaj Najmoprimcu da sklopi najam, Najmoprimac pristaje da mu nadoknadi 5.000 n.j. plaćenih na ime provizije agenta za nekretnine.

Na datum početka najma, Najmoprimac zaključuje da nije razumno siguran da će iskoristiti opciju produženja najma te, prema tome, utvrđuje da je trajanje najma deset godina.

Kamatna stopa koja je implicitna u ugovoru o najmu se ne može lako utvrditi. Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca je pet (5) posto godišnje, što odražava fiksnu stopu po kojoj bi on mogao pozajmiti iznos sličan vrijednosti imovine s pravom korištenja, u istoj valuti, na rok od deset godina i sa sličnim kolateralom.

Na datum početka najma, Najmoprimac uplaćuje najamninu za prvu godinu, stvara početne direktne troškove, prima poticaj od Najmodavca i mjeri obavezu za najam po sadašnjoj vrijednosti preostalih devet plaćanja od 50.000 n.j, diskontirano po kamatnoj stopi od pet posto godišnje, što daje iznos od 355.391 n.j.

Najmoprimac imovinu i obaveze povezane s najmom početno priznaje kako slijedi:

Imovina s pravom korištenja	405.391 n.j.	
Obaveza po osnovu najma		355.391 n.j.
Novac (plaćanje najamnine za prvu godinu)		50.000 n.j.
Imovina s pravom korištenja	20.000 n.j.	

Novac (početni direktni troškovi)	20.000 n.j.
Novac (poticaj za najam)	5.000 n.j.
Imovina s pravom korištenja	5.000 n.j.

Drugi dio: Kasnije mjerenje i obračunavanje promjene trajanja najma

U šestoj godini trajanja najma, Najmoprimac stiže Subjekt A. Subjekt A već duže vrijeme iznajmljuje sprat druge zgrade. Ugovor o najmu koji je sklopio Subjekt A mu nudi opciju prijevremenog raskida. Nakon sticanja Subjekta A, Najmoprimcu trebaju dva sprata zgrade za smještaj povećanog broja osoblja. Kako bi troškove sveo na najmanju moguću mjeru, Najmoprimac (a) sklapa zaseban ugovor o najmu dodatnog sprata u unajmljenoj zgradi na osam (8) godina koji će mu postati dostupan na kraju sedme godine i (b) prijevremeno raskida ugovor o najmu koji je sklopio Subjekt A s početkom osme godine.

Premještanje osoblja Subjekta A u istu zgradu gdje je smješten i Najmoprimac predstavlja ekonomski poticaj za Najmoprimca da produži izvorni ugovor o najmu nakon isteka njegovog neotkazivog trajanja od deset godina. Sticanje Subjekta A i premještanje njegovog osoblja predstavlja značajan događaj koji je pod kontrolom Najmoprimca i utiče na to da li je on razumno siguran da će iskoristiti opciju produženja ugovora koja nije razmatrana pri njegovom ranijem utvrđivanju trajanja najma. Razlozi za to su što Najmoprimac može bolje iskoristiti prvobitni sprat (i tako steći više koristi od njega) nego alternativnu imovinu koju bi mogao unajmiti za sličan iznos najamnine tokom opsijskog perioda, uz dodatne troškove koji bi nastali po Najmoprimca ako bi unajmio sličan sprat u drugoj zgradi jer bi tada imao radnike u dvjema različitim zgradama. Na osnovu opisanog, na kraju šeste godine, Najmoprimac zaključuje da je razumno siguran da će iskoristiti opciju produženja izvornog ugovora o najmu zbog sticanja i planiranog preseljenja Subjekta A.

Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca na kraju šeste godine iznosi šest (6) posto godišnje, što odražava fiksnu stopu po kojoj bi on mogao pozajmiti iznos sličan vrijednosti imovine s pravom korištenja, u istoj valuti, na rok od devet (9) godina i sa sličnim kolateralom. Najmoprimac očekuje da će buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal od imovine s pravom korištenja trošiti ravnomjerno tokom trajanja najma pa, u skladu s tim, amortizira tu imovinu na pravolinijskoj osnovi.

Sljedeća tabela daje pregled imovine s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma za godine od prve do šeste.

		Obaveza po osnovu najma				Imovina s pravom korištenja		
Godina		Početni saldo u n.j.	Plaćanje po osnovu najma u n.j.	Rashod za kamatu od 5% u n.j.	Zaključni saldo u n.j.	Početni saldo u n.j.	Trošak amortizacije u n.j.	Zaključni saldo u n.j.
1.		355.391	-	17.770	373.161	420.391	(42.039)	378.352
2.		373.161	(50.000)	16.158	339.319	378.352	(42.039)	336.313
3.		339.319	(50.000)	14.466	303.785	336.313	(42.039)	294.274
4.		303.785	(50.000)	12.689	266.474	294.274	(42.039)	252.235

5.		266.474	(50.000)	10.823	227.297		252.235	(42.039)	210.196
6.		227.297	(50.000)	8.865	186.162		210.196	(42.039)	168.157

Na kraju šeste godine, prije obračunavanja promjene trajanja najma, obaveza po osnovu najma iznosi 186.162 n.j. (sadašnja vrijednost preostala četiri plaćanja od 50.000 n.j. diskontirana po izornoj kamatnoj stopi od pet posto godišnje). U Šestoj godini se priznaje rashod za kamate od 8.865 n.j. Imovina s pravom korištenja Najmoprimca iznosi 168.157 n.j.

Najmoprimac vrši ponovno mjerenje obaveze po osnovu najma po sadašnjoj vrijednosti četiri plaćanja od 50.000 n.j, koja prati pet plaćanja od 55.000 n.j, sve diskontirano po izmijenjenoj kamatnoj stopi od šest posto godišnje, što daje iznos od 378.174 n.j. On povećava obavezu po osnovu najma za 192.012 n.j, što predstavlja razliku između ponovno izmjerene obaveze od 378.174 n.j. i njene ranije knjigovodstvene vrijednosti od 186.162 n.j. Vrš se pripadajuće usklađenje imovine s pravom korištenja kako bi se odrazio trošak dodatnog prava korištenja, priznato kako slijedi:

Imovina s pravom korištenja 192.012 n.j.

Obaveza po osnovu najma 192.012 n.j.

Nakon ponovnog mjerenja, knjigovodstvena vrijednost imovine s pravom korištenja Najmoprimca iznosi 360.169 n.j. (to jeste, 168.157 n.j. + 192.012 n.j.). Od početka sedme godine, Najmoprimac izračunava rashod za kamate na obavezu po osnovu najma po izmijenjenoj diskontnoj stopi od šest posto godišnje.

Sljedeća tabela prikazuje imovinu s pravom korištenja i obavezu po osnovu najma od sedme do petnaeste godine.

		Obaveza po osnovu najma				Imovina s pravom korištenja		
God.		Početni saldo u n.j.	Plaćanje po osnovu najma u n.j.	Rashod za kamatu od 6% u n.j.	Zaključni saldo u n.j.	Početni saldo u n.j.	Trošak amortizacije u n.j.	Zaključni saldo u n.j.
7		378.174	(50.000)	19.690	347.864	360.169	(40.019)	320.150
8		347.864	(50.000)	17.872	315.736	320.150	(40.019)	280.131
9		315.736	(50.000)	15.944	281.680	280.131	(40.019)	240.112
10		281.680	(50.000)	13.901	245.581	240.112	(40.019)	200.093
11		245.581	(55.000)	11.435	202.016	200.093	(40.019)	160.074
12		202.016	(55.000)	8.821	155.837	160.074	(40.019)	120.055
13		155.837	(55.000)	6.050	106.887	120.055	(40.019)	80.036

		Obaveza po osnovu najma				Imovina s pravom korištenja		
God.		Početni saldo u n.j.	Plaćanje po osnovu najma u n.j.	Rashod za kamatu od 6% u n.j.	Zaključni saldo u n.j.	Početni saldo u n.j.	Trošak amortizacije u n.j.	Zaključni saldo u n.j.
14		106.887	(55.000)	3.113	55.000	80.036	(40.018)	40.018
15		55.000	(55.000)	-	-	40.018	(40.018)	-

Promjenjiva plaćanja po osnovu najma (vidjeti tačke 28. i 40, podtačku (b) tačke 43. i tačku 44)

PP6. Sljedećim primjerom se ilustrira način na koji najmoprimac obračunava promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja zavise od nekog indeksa i promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja se ne uključuju u mjerenje obaveze za najam.

Primjer 14. Promjenjiva plaćanja za najam koja zavise od nekog indeksa i promjenjiva plaćanja za najam povezana s prodajom

Primjer 14A. Najmoprimac sklapa ugovor o najmu nekretnine na deset (10) godina s godišnjim plaćanjima po osnovu najma od 50.000, koja se vrše na početku svake godine. Ugovor navodi da se ta plaćanja povećavaju svake dvije (2) godine na osnovu povećanja Indeksa potrošačkih cijena u prethodna dvadeset i četiri (24) mjeseca. Indeks potrošačkih cijena na datum početka najma je 125. U ovom primjeru se zanemaruju bilo kakvi početni direktni troškovi. Stopa sadržanu u ugovoru o najmu nije lako dostupna. Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca je pet (5) posto godišnje, što odražava fiksnu stopu po kojoj može pozajmiti iznos sličan vrijednosti imovine s pravom korištenja, u istoj valuti, na rok od deset godina i sa sličnim kolateralom.

Na datum početka najma, Najmoprimac izvršava plaćanja po osnovu najma za prvu godinu i mjeri obavezu za najam po sadašnjoj vrijednosti preostalih devet plaćanja od 50.000, diskontirano po kamatnoj stopi od pet posto godišnje, što daje iznos od 355.391 n.j.

Najmoprimac imovinu i obaveze u vezi s najmom početno priznaje kako slijedi.

Imovina s pravom korištenja 405.391 n.j.

Obaveza po osnovu najma 355.391 n.j.

Novac (plaćanje najamnine za prvu godinu) 50.000 n.j.

Najmoprimac očekuje da će buduće ekonomske koristi od imovine s pravom korištenja trošiti ravnomjerno tokom trajanja najma pa, u skladu s tim, amortizira tu imovinu na pravolinijskoj osnovi.

Tokom prve dvije godine trajanja najma, Najmoprimac priznaje ukupno sljedeće stavke u vezi s najmom:

Rashod od kamate 33.928 n.j.

Obaveza po osnovu najma 33.928 n.j.

Trošak amortizacije 81.078 n.j. (405.391 n.j. ÷ 10 × 2 godine)

Imovina s pravom korištenja 81.078 n.j.

Na početku druge godine, Najmoprimac vrši plaćanja po osnovu najma za drugu godinu i priznaje sljedeće:

Obaveza po osnovu najma	50.000 n.j.
Novac	50.000 n.j.

Na početku treće godine, prije obračunavanja promjene budućih plaćanja po osnovu najma proistekle iz promjene Indeksa potrošačkih cijena i plaćanja najamnine za treću godinu, obaveza za najam iznosi 339.319 n.j. (sadašnja vrijednost osam plaćanja od po 50.000 n.j, diskontirano po kamatnoj stopi od pet posto godišnje = $355.391 \text{ n.j.} + 33.928 \text{ n.j.} - 50.000 \text{ n.j.}$).

Na početku treće godine trajanja najma Indeks potrošačkih cijena je 135.

Najamnina za treću godinu, usklađena prema Indeksu potrošačkih cijena iznosi 54.000 n.j. ($50.000 \text{ n.j.} \times 135 \div 125$). S obzirom na promjenu budućih plaćanja po osnovu najma proisteklu iz promjene Indeksa potrošačkih cijena koji se koristi za utvrđivanje tih plaćanja, Najmoprimac vrši ponovno mjerenje obaveze za najam kako bi odrazio izmijenjena plaćanja, to jeste, obaveza za najam sada odražava osam godišnjih plaćanja po osnovu najma od po 54.000 n.j.

Na početku treće godine, Najmoprimac ponovo mjeri obavezu za najam po sadašnjoj vrijednosti osam plaćanja od po 54.000 n.j, diskontirano po nepromijenjenoj diskontnoj stopi od pet posto godišnje, što daje 366.464 n.j. On povećava obavezu za najam za 27.145 n.j, što predstavlja razliku između ponovo izmjerene obaveze od 366.464 n.j. i njene ranije knjigovodstvene vrijednosti od 339.319 n.j. Vrš se pripadajuće usklađenje imovine s pravom korištenja, kako slijedi:

Imovina s pravom korištenja	27.145 n.j.
Obaveza po osnovu najma	27.145 n.j.

Na početku treće godine, Najmoprimac vrši plaćanja za najam za treću godinu i priznaje sljedeće:

Obaveza po osnovu najma	54.000 n.j.
Novac	54.000 n.j.

Primjer 14B. Pretpostavimo da je činjenično stanje isto kao i u Primjeru 14A, osim što Najmoprimac svake godine trajanja najma mora izvršiti i promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja se utvrđuju kao jedan (1) posto prodaje koju ostvari od unajmljene nekretnine.

Na datum početka najma, Najmoprimac mjeri imovinu s pravom korištenja i obavezu po osnovu najma priznate u istim iznosima kao i u Primjeru 14A. Razlog za to je što su dodatna promjenjiva plaćanja za najam povezana s budućom prodajom pa, dakle, ne zadovoljavaju definiciju plaćanja po osnovu najma. U skladu s tim, ona se ne uključuju u mjerenje imovine i obaveze.

Imovina s pravom korištenja	405.391 n.j.
Obaveza po osnovu najma	355.391 n.j.
Novac (plaćanje najamnine za prvu godinu)	50.000 n.j.

Najmoprimac izrađuje financijske izvještaje na godišnjoj osnovi. Tokom prve godine trajanja najma, on od unajmljenih

nekretnina stvara prodaje u vrijednosti 800.000 n.j.

Po Najmoprimca nastaje dodatni rashod povezan s najmom od 8.000 n.j. ($800.000 \text{ n.j.} \times 1 \text{ posto}$), koje on priznaje u suficitu ili deficitu u prvoj godini trajanja najma.

Izmjene najma (vidjeti tačke 45, 46. i 47)

PP7. Primjerima od 15. do 19. se ilustriraju zahtjevi MRSJS-a 43 u pogledu izmjena najma koji se odnose na najmoprimca.

Primjer 15. Izmjena koja predstavlja zaseban najam

Najmoprimac sklapa ugovor o najmu 2.000 kvadratnih metara uredskog prostora na period od deset (10) godina. Na početku šeste godine, Najmoprimac i Najmodavac se usaglašavaju da izmijene izvorni ugovor o najmu kako bi u preostalih pet (5) godina svog trajanja obuhvatao dodatnih 3.000 kvadratnih metara uredskog prostora u istoj zgradi. Dodatni prostor se ustupa na korištenje Najmoprimcu od kraja drugog tromjesečja te godine. Povećanje ukupne naknade za najam je srazmjerno cijeni koja bi se u datom trenutku platila na tržištu za novih 3.000 kvadratnih metara uredskog prostora, usklađeno za popust koji Najmoprimac dobiva jer Najmodavac nema iste troškove kakve bi imao da isti prostor iznajmljuje novom zakupcu (poput troškova oglašavanja).

Najmoprimac opisanu izmjenu obračunava kao zaseban najam, odvojen od izvornog najma na deset godina. Razlog za to je što mu izmjena daje dodatno pravo na korištenje predmetne imovinu a povećanje naknade za najam je srazmjerna samostalnoj cijeni dodatnog prava korištenja usklađenoj da odrazi okolnosti pod kojima se sklapa ugovor. U ovom primjeru, dodatna predmetna imovina su novih 3.000 kvadratnih metara uredskog prostora. U skladu s tim, na datum početka novog najma (na kraju drugog tromjesečja šeste godine), Najmoprimac priznaje imovinu s pravom korištenja i obavezu po osnovu najma u vezi s najmom dodatnih 3.000 kvadratnih metara uredskog prostora. On ne vrši nikakva usklađivanja u obračunavanju izvornog najma 2.000 kvadratnih metara uredskog prostora zbog opisane izmjene.

Primjer 16. Izmjena kojom se proširuje obuhvat najma kroz produženje njegovog ugovornog trajanja

Najmoprimac sklapa ugovor o najmu 5.000 kvadratnih metara uredskog prostora na period od deset (10) godina. Godišnja plaćanja po osnovu najma od 100.000 n.j. se vrše na kraju svake godine. Kamatna stopa sadržana u ugovoru o najmu nije lako dostupna. Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca na datum početka najma iznosi šest (6) posto godišnje. Na početku sedme godine, Najmoprimac i Najmodavac se usaglašavaju da izmijene izvorni ugovor o najmu tako što će ga produžiti za četiri (4) godine. Godišnja plaćanja za najam ostaju nepromijenjena (to jeste, 100.000 n.j. koje se plaćaju na kraju svake godine od sedme do četrnaeste). Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca na početku sedme godine je sedam (7) posto godišnje.

Na datum stupanja odnosne izmjene na snagu (početak sedme godine), Najmoprimac ponovo mjeri obaveze za najam na osnovu: (a) osmogodišnjeg preostalog trajanja najma, (b) godišnjih plaćanja 100.000 n.j. i (c) svoje inkrementalne stope zaduživanja od sedam posto godišnje. Obaveza po osnovu izmijenjenog najma iznosi 597.130 n.j. Ona je neposredno prije izmjene (uključujući priznavanje rashoda za kamate do kraja šeste godine) iznosila 346.511 n.j. Najmoprimac razliku između knjigovodstvene vrijednosti izmijenjene obaveze za najam i knjigovodstvene vrijednosti obaveze za najam neposredno prije izmjene (250.619 n.j.) priznaje kao usklađenje imovine s pravom korištenja.

Primjer 17. Izmjena kojom se sužava obuhvat najma

Najmoprimac sklapa ugovor o najmu 5.000 kvadrantnih metara uredskog prostora na period od deset (10) godina. Godišnja plaćanja po osnovu najma iznose 50.000 n.j. i vrše se na kraju svake godine. Kamatna stopa sadržana u ugovoru o najmu nije lako dostupna. Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca na datum početka najma je šest (6) posto godišnje. Na početku šeste godine, Najmoprimac i Najmodavac se usaglašavaju da izmijene odnosni ugovor o najmu kako bi se odnosio na manji dio izvornog prostora od samo 2.500 kvadratnih metara, počevši od kraja prvog tromjesečja te godine. Godišnja fiksna plaćanja za najam (od šeste do desete godine) iznose 30.000 n.j. Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca na početku šeste godine je pet (5) posto godišnje.

Na datum stupanja izmjene na snagu (početak šeste godine), Najmoprimac ponovo mjeri obavezu za najam na osnovu (a) petogodišnjeg preostalog trajanja najma, (b) godišnjih plaćanja od po 30.000 n.j. i (c) svoje inkrementalne stope zaduživanja od pet posto, što daje 129.884 n.j.

Najmoprimac utvrđuje srazmjerno smanjenje knjigovodstvene vrijednosti imovine s pravom korištenja na osnovu preostale imovine s pravom korištenja (to jeste, 2.500 kvadratnih metara, što je jednako 50 posto izvorne imovine s pravom korištenja).

Pedeset posto od imovine s pravom korištenja prije izmjene (184.002 n.j.) je 92.001 n.j. Pedeset posto od obaveze po osnovu najma prije izmjene (210.618 n.j.) je 105.309 n.j. Prema tome, Najmoprimac smanjuje knjigovodstvenu vrijednost imovine s pravom korištenja za 92.001 n.j. a knjigovodstvenu vrijednost obaveze po osnovu najma za 105.309 n.j. On razliku između smanjenja obaveze po osnovu najma i smanjenja imovine s pravom korištenja (105.309 n.j. - 92.001 n.j. = 13.308 n.j.) priznaje kao dobitak u suficit ili deficit na datum stupanja izmjene na snagu (početak šeste godine).

Najmoprimac razliku između preostale obaveze po osnovu najma od 105.309 n.j. i izmijenjene obaveze po osnovu najma od 129.884 n.j. (što daje 24.575 n.j.) priznaje kao usklađenje imovine s pravom korištenja koje odražava promjenu naknade koja se plaća za najam i izmijenjenu diskontnu stopu.

Primjer 18. Izmjena kojom se i proširuje i sužava obuhvat najma

Najmoprimac sklapa ugovor o najmu 2.000 kvadratnih metara uredskog prostora na period od deset (10) godina. Godišnja plaćanja po osnovu najma iznose 100.000 n.j. i vrše se na kraju svake godine. Kamatna stopa sadržana u ugovoru o najmu nije lako dostupna. Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca na datum početka najma iznosi šest (6) posto godišnje. Na početku šeste godine, Najmoprimac i Najmodavac se usaglašavaju da izmijene izvorni ugovor o najmu kako bi (a) uvrstili dodatnih 1.500 kvadratnih metara prostora u istoj zgradi od početka šeste godine i (b) skratili trajanja najma sa deset na osam (8) godina. Godišnja fiksna najamnina za 3.500 kvadratnih metara prostora iznosi 150.000 n.j. i plaća se na kraju svake godine (od šeste do osme). Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca na početku šeste godine je sedam (7) posto godišnje.

Naknada za povećanje obuhvata za 1.500 kvadratnih metara nije srazmjerna samostalnoj cijeni za to povećanje usklađenoj da bi odrazila okolnosti pod kojima se sklapa ugovor. Prema tome, Najmoprimac ne obračunava povećanje obuhvata kojim se dodaje pravo na korištenje dodatnih 1.500 kvadratnih metara prostora kao zaseban najam.

Naredna tabela prikazuje imovinu s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma prije izmjene ugovora.

Godina	Obaveza po osnovu najma				Imovina s pravom korištenja		
	Početni saldo	Rashod za kamatu od 6%	Plaćanje po osnovu najma	Zaključni saldo	Početni saldo	Trošak amortizacije	Zaključni saldo
	u n.j.	u n.j.	u n.j.	u n.j.	u n.j.	u n.j.	u n.j.
1.	736.009	44.160	(100.000)	680.169	736.009	(73.601)	662.408
2.	680.169	40.810	(100.000)	620.979	662.408	(73.601)	588.807
3.	620.979	37.259	(100.000)	558.238	588.807	(73.601)	515.206
4.	558.238	33.494	(100.000)	491.732	515.206	(73.601)	441.605
5.	491.732	29.504	(100.000)	421.236	441.605	(73.601)	368.004
6.	421.236				368.004		

Na datum stupanja izmjene na snagu (početak Šeste godine), Najmoprimac ponovno mjeri obavezu za najam na osnovu (a) trogodišnjeg preostalog trajanja najma, (b) godišnjih plaćanja od 150.000 n.j. i (c) svoje inkrementalne stope zaduživanja od sedam (7) posto godišnje. Izmijenjena obaveza iznosi 393.647 n.j, od čega se (a) 131.216 n.j. odnosi na povećanje godišnjih plaćanja po osnovu najma za 50.000 n.j. od šeste do osme godine a (b) 262.431 n.j. na preostala tri godišnja plaćanja od 100.000 n.j. od šeste do osme godine.

Skraćenje trajanja najma

Na datum stupanja izmjene na snagu (početak šeste godine), imovina s pravom korištenja prije izmjene iznosi 368.004 n.j. Najmoprimac utvrđuje srazmjerno smanjenje knjigovodstvene vrijednosti imovine s pravom korištenja na osnovu preostale imovine s pravom korištenja izvornih 2.000 kvadratnih metara uredskog prostora (to jeste, preostale tri a ne izvornih pet godina trajanja najma). Preostala imovina s pravom korištenja izvornih 2.000 kvadratnih metara uredskog prostora iznosi 220.802 n.j. (tačnije, $368.004 \text{ n.j.} \div 5 \times 3 \text{ godine}$).

Na datum stupanja izmjene na snagu (početak šeste godine), obaveza po osnovu najma prije izmjene iznosi 421.236 n.j. Preostala obaveza po osnovu najma izvornih 2.000 kvadratnih metara uredskog prostora je 267.301 n.j. (to jeste, sadašnja vrijednost plaćanja za najam za tri godine od po 100.000 n.j, diskontirano po izvornoj diskontnoj stopi od šest posto godišnje).

U skladu s tim, Najmoprimac smanjuje knjigovodstvenu vrijednost imovine s pravom korištenja za 147.202 n.j. ($368.004 \text{ n.j.} - 220.802 \text{ n.j.}$) a knjigovodstvenu vrijednost obaveze po osnovu najma za 153.935 n.j. ($421.236 \text{ n.j.} - 267.301 \text{ n.j.}$). On razliku između smanjenja obaveze po osnovu najma i smanjenja imovine s pravom korištenja

(153.935 n.j. - 147.202 n.j. = 6.733 n.j.) priznaje kao dobitak u suficitu ili deficitu na datum stupanja izmjene na snagu (početak šeste godine).

Obaveza po osnovu najma	153.935 n.j.
Imovina s pravom korištenja	147.202 n.j.
Dobitak	6.733 nj.

Na datum stupanja izmjene na snagu (početak šeste godine), Najmoprimac učinak ponovnog mjerenja preostale obaveze po osnovu najma koje odražava izmijenjenu diskontnu stopu od sedam posto godišnje, što je 4.870 n.j. (267.301 n.j. - 262.431 n.j.), priznaje kao usklađenje imovine s pravom korištenja.

Obaveza po osnovu najma	4.870 n.j.
Imovina s pravom korištenja	4.870 n.j.

Povećanje unajmljenog prostora

Na datum početka najma dodatnih 1.500 kvadratnih metara prostora (početak šeste godine), Najmoprimac priznaje povećanje obaveze po osnovu najma povezano s tim povećanjem njegovog obuhvata od 131.216 n.j. (to jeste, sadašnju vrijednost plaćanja najamnine za tri godine od 50.000 n.j, diskontirano po izmijenjenoj kamatnoj stopi od sedam posto godišnje) kao usklađenje imovine s pravom korištenja.

Imovina s pravom korištenja	131.216 n.j.
Obaveza po osnovu najma	131.216 n.j.

Sljedeća tabela daje izmijenjenu imovinu s pravom korištenja i izmijenjenu obavezu po osnovu najma.

God.	Obaveza po osnovu najma				Imovina s pravom korištenja		
	Početni saldo	Rashod za kamatu od 7%	Plaćanja po osnovu najma	Zaključni saldo	Početni saldo	Trošak amortizacije	Zaključni saldo
	u n.j.	u n.j.	u n.j.	u n.j.	u n.j.	u n.j.	u n.j.
6.	393.647	27.556	(150.000)	271.203	347.148	(115.716)	231.432
7.	271.203	18.984	(150.000)	140.187	231.432	(115.716)	115.716
8.	140.187	9.813	(150.000)	-	115.716	(115.716)	-

Primjer 19. Izmjena koja predstavlja samo promjenu naknade

Najmoprimac sklapa ugovor o najmu 5.000 kvadratnih metara uredskog prostora na period od deset (10) godina. Na početku šeste godine, Najmoprimac i Najmodavac se usaglašavaju da izmijene izvorni ugovor o najmu kako bi u preostalim pet (5) godina smanjili plaćanja za najam sa 100.000 n.j. na 95.000 n.j. godišnje. Kamatna stopa sadržana u tom ugovoru o najmu se ne može lako utvrditi. Inkrementalna stopa zaduživanja Najmoprimca na datum početka

najma je šest (6) posto godišnje a na početku šeste godine sedam (7) posto. Godišnja plaćanja po osnovu najma se vrše na kraju svake godine.

Na datum stupanja izmjene na snagu (početak šeste godine), Najmoprimac ponovo mjeri obavezu za najam na osnovu (a) petogodišnjeg preostalog trajanja najma, (b) godišnjih plaćanja za najam od 95.000 n.j. i (c) svoje inkrementalne stope zaduživanja od sedam posto godišnje. On razliku između knjigovodstvene vrijednosti izmijenjene obaveze po osnovu najma (389.519 n.j.) i te obaveze neposredno prije izmjene ugovora (421.236 n.j.) od 31.717 n.j. priznaje kao usklađenje imovine s pravom korištenja.

Podnajmovi (vidjeti tačku UP59)

PP8. Primjerima br. 20. i 21. se ilustrira primjena zahtjeva MRSJS-a 43 od posrednog najmodavca koji sklopi osnovni ugovor o najmu i ugovor o podnajmu za istu predmetnu imovinu.

Primjer 20. Podnajam koji se klasificira kao financijski najam

Osnovni ugovor o najmu – Posredni najmodavac sklapa ugovor o najmu 5.000 kvadratnih metara uredskog prostora na period od pet (5) godina (osnovni najam) sa Subjekom A (glavni najmodavac).

Ugovor o podnajmu – Na početku treće godine, posredni najmodavac daje 5.000 kvadratnih metara uredskog prostora na preostale tri (3) godine osnovnog najma u podnajam podnajmoprimcu.

Posredni najmodavac klasificira taj podnajam na osnovu imovine s pravom korištenja koje nastaje iz osnovnog najma. On podnajam klasificira kao financijski najam, nakon razmatranja zahtjeva iz tačaka od 65. do 70. MRSJS-a 43.

Kada posredni najmodavac sklopi podnajam, on:

- (a) prestaje priznavati imovinu s pravom korištenja koja se tiče osnovnog najma i koju je prenio na podnajmoprimca i priznaje neto ulaganje u podnajam;
- (b) priznaje svaku razliku između imovine s pravom korištenja i neto ulaganja u podnajam u suficit ili deficit; i
- (c) zadržava obavezu po osnovu osnovnog najma u svom izvještaju o financijskom položaju, koja predstavlja plaćanja za najam koja duguje glavnom najmodavcu.

Tokom trajanja podnajma, posredni najmodavac priznaje i financijski prihod od podnajma i rashod za kamate na osnovni najam (Subjekat A).

Primjer 21. Podnajam koji se klasificira kao poslovni najam

Osnovni ugovor o najmu – Posredni najmodavac sklapa ugovor o najmu 5.000 kvadratnih metara uredskog prostora na period od pet (5) godina (osnovni najam) sa Subjekom A (glavni najmodavac).

Ugovor o podnajmu – Na datum početka osnovnog najma, posredni najmodavac daje 5.000 kvadratnih metara uredskog prostora na dvije (2) godine u podnajam podnajmoprimcu.

Posredni najmodavac klasificira taj podnajam na osnovu imovine s pravom korištenja koja nastaje iz osnovnog najma. On podnajam klasificira kao poslovni najam, nakon razmatranja zahtjeva iz tačaka od 65. do 70. MRSJS-a 43.

Kada posredni najmodavac sklopi podnajam, on zadržava obavezu po osnovu najma i imovinu s pravom korištenja

koji se tiču osnovnog najma u svom izvještaju o financijskom položaju.

Tokom trajanja podnajma, posredni najmodavac:

- (a) priznaje trošak amortizacije za imovinu s pravom korištenja i kamatu na obavezu po osnovu najma; i
- (b) priznaje prihod od podnajma.

Objavljivanja najmoprimca (vidjeti tačke 62, UP50. i UP51)

PP9. Primjerom 22. se ilustrira na koji način bi najmoprimac s različitim vrstama portfelja ugovora o najmu mogao postupiti prema zahtjevima u pogledu objavljivanja iz tačaka 62. i UP50. MRSJS-a 43 u vezi s promjenjivim plaćanjima po osnovu najma. U primjeru su date samo informacije za tekući period dok MRSJS 1 *Prezentacija financijskih izvještaja* subjektima nalaže da prezentiraju i uporedive informacije.

Primjer 22. Uslovi promjenjivih plaćanja

Najmoprimac s većim brojem najмова s određenim dosljednim uslovima plaćanja

Primjer 22A. Gradska uprava XYZ (Najmoprimac) vodi četiri (4) turistička info centra koji prodaju suvenire s motivima grada, tačnije centre A, B, C i D. Najmoprimac ima više ugovora o najmu nekretnina. Politika Najmoprimca je da dogovori promjenjiva plaćanja za novouspostavljene turističke info centre. On zaključuje da su informacije o promjenjivim plaćanjima za najam bitne za korisnike njegovih financijskih izvještaja a nisu date ni u jednom drugom dijelu tih izvještaja. Konkretnije, Najmoprimac zaključuje da su korisnicima njegovih financijskih izvještaja bitne informacije o udjelu promjenjivih u ukupnim plaćanjima za najam i o osjetljivosti tih promjenjivih plaćanja na promjene u prodaji. Slično važi i za informacije o promjenjivim plaćanjima za najam o kojima Najmoprimac obavještava svoje više rukovodstvo.

Pojedini ugovori o najmu u nadležnosti gradske uprave sadrže uslove kojima se promjenjiva plaćanja vezuju uz obim prodaje koji ostvari dati turistički info centar. Kad god je to moguće, za novouspostavljene centre se koriste promjenjiva plaćanja kako bi se plaćanje najamnine povezano s novčanim tokovima centra i fiksni troškovi sveli na najmanju moguću mjeru. Naredna tabela daje pregled promjenjivih plaćanja za najam po turističkim info centrima za period završno sa 31.12.20X0. godine.

	Turistički info centar	Fiksna plaćanja	Promjenjiva plaćanja	Ukupno plaćanja	Procijenjeni godišnji uticaj povećanja prodaje od 1% na ukupni iznos najamnine turističkog info centra
	br.	u n.j.	u n.j.	u n.j.	u %
A	4.522	3.854	120	3.974	0,03%
B	965	865	105	970	0,11%
C	124	26	163	189	0,86%
D	652	152	444	596	0,74%

	6.263	4.897	832	5.729	0,15%
--	-------	-------	-----	-------	-------

Izveštaj o razmatranjima uprave daje više informacija o turističkim info centrima A, B, C i D prezentiranih po kategorijama, dok Bilješka X daje informacije o segmentima objavljene u skladu s MRSJS-om 18 *Izveštavanje o segmentima*.

Primjer 22B. Gradska uprava XYZ (Najmoprimac) je sklopila više ugovora o najmu nekretnina za turističke info centre koji prodaju suvenire s motivima grada. Mnogi od tih najмова predviđaju promjenjiva plaćanja povezana s prodajom koju centri ostvare. Skupnom politikom Najmoprimca su uređene okolnosti pod kojima se koriste promjenjiva plaćanja i svi pregovori o ugovorima o najmu se moraju odobriti na centralnom nivou. Plaćanja za najam se također prate sa centralnog nivoa. Najmoprimac zaključuje da su informacije o promjenjivim plaćanjima za najam bitne korisnicima njegovih financijskih izvještaja a nisu date ni u jednom drugom dijelu tih izvještaja. Konkretnije, Najmoprimac zaključuje da su korisnicima njegovih financijskih izvještaja bitne informacije o različitim vrstama ugovornih uslova koje koristi da uredi promjenjiva plaćanja za najam, učinku tih uslova na njegove financijske rezultate i o osjetljivosti promjenjivih plaćanja za najam na promjene obima prodaje. Slično važi i za informacije o promjenjivim plaćanjima za najam o kojima Najmoprimac obavještava svoje više rukovodstvo.

Mnogi od ugovora o najmu nekretnina u nadležnosti *Gradske uprave XYZ* sadrže uslove koje promjenjiva plaćanja vezuju uz obim prodaje turističkih info centara obuhvaćenih najmom. Kad god je to moguće, takvi uslovi se koriste da se plaćanja za najam povežu s ostvarivanjem većih novčanih tokova u centrima. Kod pojedinih centara, i do stotinu (100) posto plaćanja za najam se vrše prema uslovima koji se tiču promjenjivih plaćanja a primjenjuje se i spektar različitih postotaka od prodaje. U određenim slučajevima, uslovi promjenjivih plaćanja obuhvataju i najmanje, odnosno najveće iznose godišnjih plaćanja.

Naredna tabela daje pregled uslova i plaćanja po osnovu najma za period završno sa 31.12.20X0. godine.

		Turistički info centri	Fiksna plaćanja	Promjenjiva plaćanja	Ukupno plaćanja
		br.	u n.j.	u n.j.	u n.j.
Samo fiksna najamnina		1.490	1.153	-	1.153
Promjenjiva najamnina bez minimalnog		986	-	562	562
Promjenjiva najamnina s minimalnim		3.089	1.091	1.435	2.526
		5.565	2.244	1.997	4.241

Za povećanje od jedan (1) posto u obimu prodaje koji ostvare svi turistički info centri u sklopu datog subjekta javnog sektora bi se očekivalo da dovede do ukupnog povećanja plaćanja za najam od oko 0,6 do 0,7 posto, dok bi se za povećanje obima prodaje svih tih centara od pet (5) posto očekivalo da dovedu do ukupnog povećanja plaćanja za

najam od oko 2,6 do 2,8 posto.

Najmoprimac s većim brojem najмова širokog spektra različitih uslova plaćanja

Primjer 22C. Gradska uprava XYZ (Najmoprimac) je sklopila više ugovora o najmu nekretnina za potrebe turističkih info centara koji prodaju suvenire s motivima grada. Ti ugovori sadrže širok spektar različitih uslova za promjenjiva plaćanja za najam. Uslove najma dogovara i njihovo izvršenje prati lokalna uprava. Najmoprimac zaključuje da su informacije o promjenjivim plaćanjima za najam bitne korisnicima njegovih financijskih izvještaja a nisu već date u drugim dijelovima tih izvještaja. Konkretnije, on zaključuje da su korisnicima njegovih financijskih izvještaja bitne informacije o tome na koji način se upravlja portfeljem ugovora o najmu. Najmoprimac zaključuje i to da su korisnicima njegovih financijskih izvještaja bitne i informacije o očekivanom nivou promjenjivih plaćanja po osnovu najma tokom naredne godine (što je slično kao i u odnosu na informacije o kojima interno obavještava svoje više rukovodstvo).

Mnogi od ugovora o najmu nekretnina u nadležnosti gradske uprave sadrže uslove o promjenjivim plaćanjima. Lokalna uprava odgovara za prodajne marže turističkih info centara. U skladu s tim, ona dogovara uslove ugovora i ugovori predviđaju više različitih uslova plaćanja. Uslovi promjenjivih plaćanja se koriste iz više razloga, uključujući svođenje fiksnih troškova za novouspostavljene turističke info centre na najmanju moguću mjeru, odnosno kontroliranje marže i ostvarivanje fleksibilnosti u poslovanju. Na području u nadležnosti gradske uprave se primjenjuju različiti uslovi za promjenjiva plaćanja za najam, tačnije:

- (a) većina uslova o promjenjivim plaćanjima za najam su zasnovani na spektru postotaka od prodaje turističkih info centara;
- (b) neka plaćanja za najam su zasnovana na rasponu promjenjivih uslova od nula (0) do dvadeset (20) posto ukupnih plaćanja za najam za pojedinačnu nekretninu; a
- (c) pojedini uslovi promjenjivih plaćanja predviđaju najveće, odnosno najmanje iznose plaćanja.

Opći financijski učinak korištenja uslova o promjenjivim plaćanjima je to da turistički info centri s većom prodajom imaju veće troškove najamnine. To pomaže upravljanje maržama svih turističkih info centara gradske uprave.

Očekuje se da rashodi po osnovu promjenjivih plaćanja najamnine nastave činiti sličan udio u prodaji turističkih info centara i tokom narednih godina.

PP10. Primjer 23. ilustrira na koji način najmoprimac s različitim vrstama portfelja ugovora o najmu može postupiti prema zahtjevima u pogledu objavljivanja iz tačaka 62. i UP51. MRSJS-a 43 u vezi s opcijama produženja i opcijama raskida ugovora. U primjeru su prikazane samo informacije za tekući period dok MRSJS 1 subjektima nalaže da prezentiraju i uporedive informacije.

Primjer 23. Opcije produženja i opcije raskidanja ugovora o najmu

Najmoprimac s većim brojem najмова veoma različitih uslova kojima se ne upravlja na centralnom nivou

Primjer 23A. Najmoprimac ima veći broj najмова veoma različitih uslova. Uslove ugovora o najmu dogovara i njihovo izvršenje prati lokalna uprava. Najmoprimac zaključuje da su informacije o tome kako upravlja korištenjem opcija raskida i produženja ugovora bitne za korisnike njegovih financijskih izvještaja a nisu date u drugim dijelovima tih izvještaja. On zaključuje da su korisnicima njegovih financijskih izvještaja bitne i informacije o (a) financijskom učinku ponovne procjene

opcija i o tome (b) koliki udio njegovog portfelja kratkoročnih najмова otpada na najmove s klauzulom godišnjeg prekida.

Opcije produženja i raskida su uvrštene u više najмова opreme u okviru odnosnog ekonomskog subjekta. Lokalni timovi odgovaraju za upravljanje svojim najmovima pa se, dakle, uslovi svakog ugovora dogovaraju zasebno i značajno se razlikuju od jednog do drugog ugovora. Kada god je moguće, u uslove ugovore se uvrštavaju opcije produženja i raskida kako bi se lokalnoj upravi omogućila veća fleksibilnost da svoje potrebe za pristupom opremi usklade s izvršenjem svojih ugovora s kupcima. U okviru ekonomskog subjekta se koriste različiti uslovi i odredbe.

Većinu opcija produženja i raskida koje se drže može iskoristiti isključivo Najmoprimac, ne i pripadajući najmodavci. U slučajevima kada Najmoprimac nije razumno siguran da će iskoristiti opciju produženja trajanja najma, plaćanja povezana s mogućim periodom produženja koji je obuhvaćen opcijom se ne uvrštavaju u obaveze po osnovu najma.

U 20X0. godini, financijski učinak izmjena uslova ugovora kako bi se odrazio učinak korištenja opcija produženja i raskida je bilo povećanje priznatih obaveza po osnovu najma od 489 n.j.

Pored toga, Najmoprimac je sklopio i niz ugovora koji uključuju klauzulu o godišnjem prekidu najma bez kazni. Ti ugovori su klasificirani kao kratkoročni najmovi i nisu uključeni u obaveze po osnovu najma. Rashod od kratkoročnih ugovora o najmu od 30 n.j. priznat tokom 20X0. godine je uključivao i 27 n.j. koje se odnose na najmove s klauzulom o godišnjem prekidu.

Najmoprimac s većim brojem najмова s dosljednim uslovima i opcijama

Primjer 23B. Gradska uprava XYZ (Najmoprimac) je sklopila više ugovora o najmu nekretnina koji uključuju opcije raskida bez plaćanja novčane kazne koje može iskoristiti samo Najmoprimac. Politika Najmoprma je da, kad god je to moguće, u ugovore o najmu s trajanjem preko pet (5) godina uvrsti opciju prijevremenog raskida. On ima centralni tim za nekretnine koji dogovara uslove ugovora o najmu. Najmoprimac zaključuje da su informacije o opcijama raskida bitne za korisnike njegovih financijskih izvještaja a nisu date u drugim dijelovima tih izvještaja. Konkretnije, Najmoprimac zaključuje da su korisnicima njegovih financijskih izvještaja bitne informacije o (a) mogućoj izloženosti budućim plaćanjima po osnovu najma koja nisu uključena u mjerenje obaveza za najam i o (b) postotku opcija raskida koje su ranije iskorištene. Najmoprimac uočava i to da je za korisnike njegovih financijskih izvještaja bitno da se odnosne informacije prezentiraju na osnovu istog poslovanja za koje se objavljuju informacije o segmentima koje zahtijeva MRSJS 18. Slično važi i za informacije o opcijama raskida o kojima Najmoprimac obavještava svoje više rukovodstvo.

Značajan broj ugovora o najmu nekretnina na području u nadležnosti gradske uprave sadrže opcije raskida. One se koriste da se ograniči period tokom kojeg ta uprava ima obaveze prema pojedinačnim ugovorima i ostvari najveća moguća fleksibilnost u poslovanju u smislu otvaranja i zatvaranja pojedinačnih ureda. Kod većine najмова uredskih prostorija, priznate obaveze po osnovu najma ne uključuju moguća buduća plaćanja najamnine nakon datuma kada se može iskoristiti opcija raskida jer Najmoprimac nije razumno siguran da će najam produžiti nakon njega. To je slučaj s većinom najмова kod kojih duži period trajanja može utjerati samo Najmoprimac, ne i najmodavac i kod kojih se za korištenje te opcije ne plaća nikakva kazna.

U nastavku je dat pregled mogućih budućih plaćanja najamnine za periode nakon datuma korištenja opcija raskida.

Segment	Priznate obaveze po osnovu najma (diskontirane)	Moguća buduća plaćanja za najam koja nisu uvrštena u obaveze po osnovu najma (nediskontirana)		
		Moraju se platiti od 20X1. do 20X5.	Moraju se platiti od 20X6. do 20Y0.	Ukupno

	u n.j.		u n.j.	u n.j.	u n.j.
Poslovanje A	569		71	94	165
Poslovanje B	2.455		968	594	1.562
Poslovanje C	269		99	55	154
Poslovanje D	1.002		230	180	410
Poslovanje E	914		181	321	502
	5.209		1.549	1.244	2.793

Tabela u nastavku teksta daje pregled stopa korištenja opcija raskida ugovora tokom 20X0. godine

Segment		Opcija raskida koja se može iskoristiti tokom 20X0. godine		Opcija raskida nije iskorištena		Opcija raskida je iskorištena
		broj najмова		broj najмова		broj najмова
Poslovanje A		33		30		3
Poslovanje B		86		69		17
Poslovanje C		19		18		1
Poslovanje D		30		5		25
Poslovanje E		66		40		26
		234		162		72

Primjer 23C. Najmoprimac je sklopio više ugovora o najmu velike opreme koji sadrže opcije produženja koje Najmoprimac može iskoristiti tokom trajanja ugovora. Politika Najmoprimca je da opcije produženja koristi kako bi, tamo gdje je moguće, uskladio trajanja najмова velike opreme s početnim ugovornim trajanjem s njom povezanih ugovora s kupcima, pri tome zadržavajući fleksibilnost da upravlja svojom velikom opremom i raspoređuje imovinu između ugovora. Najmoprimac zaključuje da su informacije o opcijama produženja bitne za korisnike njegovih financijskih izvještaja a nisu date nigdje drugu u tim izvještajima. Konkretnije, on zaključuje da su korisnicima njegovih financijskih izvještaja bitne (a) informacije o mogućoj izloženosti budućim plaćanjima po osnovu najma koja nisu uvrštena u mjerenje obaveza po osnovu najma i (b) informacije o ranijoj stopi korištenja opcija produženja ugovora. Slično važi i za informacije o opcijama produženja o kojima Najmoprimac izvještava svoje više rukovodstvo.

Mnogi od ugovora o najmu velike opreme na području u nadležnosti odnosno gradske uprave sadrže opciju produženja. Takvi uslovi se koriste radi ostvarivanja najveće moguće operativne fleksibilnosti u upravljanju

ugovorima. Oni se u mnogim slučajevima ne odražavaju u mjerenju obaveza po osnovu najma jer ne postoji razumna vjerovatnoća da će date opcije biti iskorištene. To je obično slučaj kada predmetna velika oprema nije raspoređena da se upotrebljava za izvršenje nekog konkretnog ugovora s kupcem nakon datuma korištenja opcije produženja. Sljedeća tabela daje pregled mogućih budućih plaćanja najamnine za periode nakon datuma korištenja opcija produženja.

Segment	Priznate obaveze po osnovu najma (diskontirane)	Moguća buduća plaćanja za najam koja nisu uvrštena u obaveze po osnovu najma (nediskontirana)	Ranija stopa korištenja opcija produženja ugovora
	u n.j.	u n.j.	u %
Poslovanje A	569	799	52%
Poslovanje B	2.455	269	69%
Poslovanje C	269	99	75%
Poslovanje D	1.002	111	41%
Poslovanje E	914	312	76%
	5.209	1.590	67%

Transakcije prodaje i povratnog najma (vidjeti tačke od 97. do 102)

PP11. Primjerom 24. se ilustrira primjena zahtjeva iz tačaka od 97. do 102. MRSJS-a 43 za prodavača-najmoprimca i kupca-najmodavca.

Primjer 24. Transakcija prodaje i povratnog najma

Subjekat (Prodavač-najmoprimac) prodaje zgradu drugom subjektu (Kupcu-najmodavcu) za 2.000.000 n.j. u gotovini. Neposredno prije te transakcije, zgrada je knjižena po trošku od 1.000.000 n.j. U isto vrijeme, Prodavač-najmoprimac stupa u ugovor s Kupcem-najmodavcem kako bi stekao pravo koristiti zgradu na period od osamnaest (18) godina za godišnju najamninu od 120.000 n.j, koja se plaća na kraju svake godine. Uslovi i odredbe transakcije su takvi da prijenos zgrade koji vrši Prodavač-najmoprimac zadovoljava zahtjeve za utvrđivanje kada je ispunjena obaveza izvršenja iz MSFI-ja 15 Prihodi od ugovora s kupcima. U skladu s tim, Prodavač-najmoprimac i Kupac-najmodavac obračunavaju transakciju kao transakciju prodaje i povratnog najma. U ovom primjeru se zanemaruju svi početni direktni troškovi.

Fer vrijednost zgrade na datum prodaje iznosi 1.800.000 n.j. S obzirom da naknada za prodaju zgrade nije njena fer vrijednost, Prodavač-najmoprimac i Kupac-najmodavac vrše usklađivanja kako bi izmjerili primitke od prodaje po fer vrijednosti. Iznos preko prodajne cijene od 200.000 n.j. (2.000.000 n.j. - 1.800.000 n.j) se priznaje kao dodatno financiranje Kupca-najmodavca u korist Prodavača-najmoprimca.

Kamatna stopa sadržana u ugovoru o najmu iznosi četiri i pol (4,5) posto godišnje, što Prodavač-najmoprimac može lako utvrditi. Sadašnja vrijednost godišnjih plaćanja (18 plaćanja od po 120.000 n.j, diskontirano po stopi od 4,5 posto godišnje) iznosi 1.459.200 n.j, 200.000 n.j. od čega se odnosi na dodatno financiranje a 1.259.200 n.j. na najam, što odgovara 18

godišnjih plaćanja od po 16.447 n.j, odnosno 103.553 n.j.

Prodavač-najmoprimac

Na datum početka najma, Prodavač-najmoprimac mjeri imovinu s pravom korištenja nastalu iz povratnog najma zgrade po dijelu ranije knjigovodstvene vrijednosti zgrade povezanom s pravom korištenja koje je Prodavač-najmoprimac zadržao, što iznosi 699.555 n.j. To je izračunato kao 1.000.000 n.j. (knjigovodstvena vrijednost zgrade) ÷ 1.800.000 n.j. (fer vrijednost zgrade) × 1.259.200 n.j. (diskontirana plaćanja po osnovu najma za imovinu s pravom korištenja na 18 godina).

Prodavač-najmoprimac priznaje samo iznos dobitka koji se odnosi na prava prenesena na Kupca-najmodavca od 240.355 n.j, izračunat kako je dato u nastavku. Dobitak od prodaje zgrade iznosi 800.000 n.j. (1.800.000 n.j. - 1.000.000 n.j.), od čega se:

- (a) 559.645 n.j. ($800.000 \text{ n.j.} \div 1.800.000 \text{ n.j.} \times 1.259.200 \text{ n.j.}$) odnosi na pravo korištenja zgrade koje zadržava Prodavač-najmoprimac, a
- (b) 240.355 n.j. ($800.000 \text{ n.j.} \div 1.800.000 \text{ n.j.} \times (1.800.000 \text{ n.j.} - 1.259.200 \text{ n.j.})$) na prava prenesena Kupcu-najmodavcu.

Na datum početka najma, Prodavač-najmoprimac obračunava transakciju kako slijedi:

Novac	2.000.000 n.j.	
Imovina s pravom korištenja	699.555 n.j.	
Zgrada		1.000.000 n.j.
Financijska obaveza		1.459.200 n.j.
Dobitak od prava prijenosa		240.355 n.j.

Kupac-najmodavac

Na datum početka najma, Kupac-najmodavac obračunava transakciju kako slijedi:

Zgrada	1.800.000 n.j.	
Financijska imovina	200.000 n.j. (18 plaćanja 16.447 n.j, diskontirano po stopi od 4,5 posto godišnje)	
Novac	2.000.000 n.j.	

Nakon datuma početka najma, Kupac-najmodavac obračunava najam tako što sa 103.553 n.j. godišnjih plaćanja od 120.000 n.j. postupa kao s plaćanjima po osnovu najma. Preostalih 16.447 n.j. godišnjih plaćanja primljenih od Prodavača-najmoprimca se obračunavaju kao (a) plaćanja za izmirenje financijske imovine od 200.000 n.j. i (b) prihod od kamate.

Poređenje s MSFI-jem 16

MRSJS 43 *Najmovi* najvećim je dijelom izrađen na osnovu MSFI-ja 16 *Najmovi* (izdanja iz 2016.), uz izmjene i dopune iz marta/ožujka 2021. godine.

U nastavku teksta su date glavne razlike između MRSJS-a 43 i MSFI-ja 16.

MRSJS 43 se služi drugačijom terminologijom od MSFI-ja 16. Tako se, primjera radi, u MRSJS-u 43 koriste pojmovi „prihod“, „poslovanje“, „akumulirani suficiti/(deficiti)“ i „segment“, čiji ekvivalenti u MSFI-ju 16 su „dobit“, „poslovna jedinica“, „zadržana dobit“ i „segment poslovanja“.

U dijelu MRSJS-a 43 koji se odnosi na određivanje najma se poziva i na „ekonomske koristi“ i na „uslužni potencijal“, dok se u MSFI-ju 16 poziva samo na „ekonomske koristi“.

MRSJS 43 ne propisuje posebne zahtjeve za najmodavce koji su proizvođači ili prodavači dok MSFI 16 sadrži takve zahtjeve.

Poređenje sa statistikom državnih financija

Pri izradi MRSJS-a 43 *Najmovi*, *IPSASB* je uzimao u razmatranje smjernice za izvještavanje o statistici državnih financija (skr. SDF).

U najznačajnije sličnosti i razlike sa SDF-om spada sljedeće:

- u MRSJS-u 43 se koristi model zasnovan na pravu korištenja za najmoprimce a model zasnovan na rizicima i koristima za najmodavce, dok se u SDF-u model rizika i koristi koristi i za najmoprimce i za najmodavce;
- prema MRSJS-u 43, najmodavci razvrstavaju najmove na financijske ili na poslovne najmove dok najmoprimci ne vrše to razvrstavanje. Prema SDF-u, najmovi se razvrstavaju kao financijski, poslovni ili kao najmovi resursa;
- prema MRSJS-u 43, najmoprimci priznaju imovinu s pravom korištenja i obavezu po osnovu najma. Prema SDF-u, predmetna imovina i zajam se priznaju u sklopu financijskog najma a plaćanja po osnovu poslovnih najмова kao korištenje dobara i usluga;
- MRSJS 43 najmoprimcima nudi izuzeće od priznavanja kratkoročnih najмова i najмова imovine male vrijednosti, dok SDF ne predviđa takva izuzeća od priznavanja.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 43- Najmovi, 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 2026. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 43- Najmovi, 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 43- Najmovi, 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 43- Najmovi, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 43- Najmovi, izdanje 2022. godina* © 2026 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 43 - Leases, 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.