

Sanja Broz Tominac, Verica Budimir, Martina Dragija,
Ivana Dražić Lutilsky, Mirjana Hladika, Josipa Mrša, Milena Peršić,
Gorana Roje, Marina Sohora Bukovac, Davor Vašiček, Vesna Vašiček

Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor



TIM4PIN

Zagreb, 2015.

dr. sc. Sanja Broz Tominac, dr. sc. Verica Budimir, dr. sc. Martina Dragija,
prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky, dr. sc. Mirjana Hladika, prof. dr. sc. Josipa Mrša,
prof. dr. sc. Milena Peršić, mr. sc. Gorana Roje, dr. sc. Marina Sohora Bukovac,
prof. dr. sc. Davor Vašiček, prof. dr. sc. Vesna Vašiček

HARMONIZACIJA PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA U REPUBLICI HRVATSKOJ S MEĐUNARODNIM RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA ZA JAVNI SEKTOR

- aktualnosti na međunarodnoj i europskoj stručnoj sceni, stanje u
proračunskom računovodstvu u Republici Hrvatskoj i skraćeni prikaz
Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor -



Hrvatska zaklada za znanost

TIM4PIN

Zagreb, 2015.

Izdavač:

TIM4PIN d.o.o za savjetovanje,
Zagreb, Šumetlička 41, 10000 Zagreb

Za izdavača:

Kristina Kosor, mag. ing. oecooing.

Redaktorica:

prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Urednice:

mr. sc. Gorana Roje
prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Recenzentice:

prof. dr. sc. Mira Dimitrić
mr. sc. Ivana Jakir-Bajo

Grafička priprema:

Gordana Vinter, Sveučilišna tiskara d.o.o.

Tisak:

Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb

Copyright © TIM4PIN, 2015

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form, or by any means - electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior permission of the publishers.

Sva prava pridržana. Niti jedan dio ove publikacije ne smije se umnožavati, spremati u sustav za pohranu, ili prenositi u bilo kojem obliku ili na bilo koji način - elektronskim prijenosom, fotokopiranjem, snimanjem ili drugačije, bez prethodnog odobrenja izdavača.

ISBN 978-953-57469-5-9 (tiskano izdanje)

ISBN 978-953-57469-6-6 (elektroničko izdanje)

CIP zapis je dostupan u računalnom katalogu Nacionalne
i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem 000901588

Ovaj materijal sufinancirala je Hrvatska zaklada za znanost projektom 8509 Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia.
Mišljenja, nalazi i zaključci ili preporuke navedene u ovom materijalu odnose se na autore i ne odražavaju nužno stajališta Hrvatske zaklade za znanost.

Sadržaj

Predgovor	VII
1. MEĐUNARODNI I EUROPSKI RAČUNOVODSTVENI TRENDovi I AKTUALNOSTI (G. Roje, V. Vašiček).....	1
1.1. <i>MEĐUNARODNI TRENDovi U DRŽAVNOM RAČUNOVODSTVU I PRAVCI RAZVOJA PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA U RH</i>	1
1.2. <i>MEĐUNARODNA HARMONIZACIJA RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA I NACIONALNE STRUKOVNE INSTITUCIJE</i>	3
1.3. <i>HARMONIZACIJA RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR U EU</i>	5
1.3.1. <i>MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR (MRSJS/IPSAS) KAO OSNOVA ZA RAZVOJ EUROPSKIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR (EPSAS)</i>	5
1.3.2. <i>DALJNI KORACI U RAZVOJU IPSAS I EPSAS</i>	6
1.4. <i>AKTUALNOSTI U RADU ODBORA ZA MEĐUNARODNE RAČUNOVODSTVENE STANDARDE ZA JAVNI SEKTOR</i>	7
1.4.1. <i>RAZVOJ I PREGLED MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR</i>	7
1.4.2. <i>STANDARDI U PRIPREMI, PRAKTIČNE SMJERNICE I SAVJETODAVNE STUDIJE</i>	11
1.4.2.1. Nacrti standarda u pripremi i popratni dokumenti Odbora	12
1.4.2.1.1. <i>Nacrt standarda 53 - Prva primjena IPSAS utemeljenih na obračunskoj osnovi</i>	12
1.4.2.2. Praktične smjernice i savjetodavne studije	13
1.4.2.2.1. <i>RPG I: Dugoročna održivost javnih financija</i>	14
1.4.2.2.2. <i>Koncepcijski okvir za financijsko izvješćavanje za jedinice javnog sektora</i>	14
1.4.2.2.3. <i>Savjetodavna studija – Primjenjivost IPSAS na državna poduzeća i druge subjekte javnog sektora</i> ...	14
1.4.2.2.4. <i>Strategija Odbora za 2015. godinu i naredna razdoblja, i konzultacije u svezi Radnog plana za razdoblje 2015.-2019.</i>	15
1.5. <i>ZNAČAJ PRIJEVODA I OBJAVE MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR</i>	16

2. POVIJESNI RAZVOJ I USKLAĐENOST HRVATSKOG MODELA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA S MEĐUNARODNIM OKVIROM	
(D. Vašiček).....	17
2.1. <i>KLJUČNE FAZE RAZVOJA HRVATSKOG SUSTAVA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA</i>	19
2.1.1. PRIMJENA PRILAGOĐENOG NOVČANOG NAČELA I FONDOVSKOG RAČUNOVODSTVA (1994. GODINA).....	19
2.1.2. PRIMJENA NOVČANOG RAČUNOVODSTVENOG KONCEPTA (1995.-2001. GODINE)	22
2.1.2.1. Obilježja i provedbe novčanog računovodstvenog koncepta ...	23
2.1.2.2. Izvještajni sustav	28
2.2. <i>AKTUALNI MODEL PRIMJENE PRILAGOĐENOG RAČUNOVODSTVENOG KONCEPTA NASTANKA DOGAĐAJA (2002.-)</i>	28
2.2.1. ZAKONSKI OKVIR	29
2.2.2. INSTITUCIONALNI OKVIR - OBVEZNICI PRIMJENE	30
2.2.3. PRIMJENA MODIFICIRANOG RAČUNOVODSTVENOG NAČELA NASTANKA DOGAĐAJA	30
2.2.3.1. Imovina	31
2.2.3.2. Obveze i vremenska razgraničenja.....	33
2.2.3.3. Prihodi	34
2.2.3.4. Rashodi	36
2.2.3.5. Primici i izdaci	37
2.2.3.6. Vlastiti izvori	38
2.2.3.7. Financijski rezultat	38
2.2.4. RAČUNSKI PLAN.....	38
2.2.5. SUSTAV FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA.....	40
2.2.5.1. Osnovni analitički okvir	40
2.2.5.2. Temeljni financijski izvještaji.....	42
2.2.5.3. Konsolidacija financijskih izvještaja	44
2.3. <i>NEDOSTACI U PRIMJENI I PRAVCI DOGRADNJE AKTUALNOG RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA</i>	45
2.4. <i>FINACIJSKA, PRAVNA I TEHNIČKA OGRANIČENJA PROMJENE RAČUNOVODSTVENOG MODELA</i>	48
3. PRIKAZ MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR (MRSJS)	51
3.1. <i>UVOD</i>	51
3.2. <i>OPĆE ZNAČAJKE MRSJS</i> (S. Broz Tominac, V. Budimir, M. Dragija, I. Dražić Lutlisky, M. Hladika, J. Mrša, M. Peršić, G. Roje, M. Sohora Bukovac, V. Vašiček)	51
3.3. <i>CILJEVI, DJELOKRUG, ODABRANE SMJERNICE I SPECIFIČNOSTI PRIMJENE STANDARDA</i>	69

3.3.1. IZVJEŠTAVANJE I ELEMENTI FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA.....	71
<i>MRSJS 1 - Prezentiranje financijskih izvještaja (V. Vašiček)</i>	71
<i>MRSJS 2 - Izvještaji o novčanom toku (V. Vašiček).....</i>	81
<i>MRSJS 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške (I. Dražić Lutilsky).....</i>	85
<i>MRSJS 6 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji (M. Hladika, G. Roje)</i>	91
<i>MRSJS 10 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima (I. Dražić Lutilsky).....</i>	95
<i>MRSJS 14 - Događaji nakon datuma bilance (M. Dragija)</i>	99
<i>MRSJS 18 - Izvještavanje po segmentu (M. Peršić)</i>	103
<i>MRSJS 20 - Objavljivanje povezanih stranaka (M. Hladika)</i>	114
<i>MRSJS 22 - Objavljivanje informacija o sektoru opće države (M. Hladika)</i>	118
<i>MRSJS 24 - Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima (G. Roje, V. Vašiček).....</i>	123
3.3.2. RAČUNOVODSTVENI POSTUPCI ZA IMOVINU I S NJOM POVEZANE OBVEZE	128
3.3.2.1. Standardi koji uređuju područje materijalne i nematerijalne imovine	128
<i>MRSJS 12 - Zalihe (M. Dragija).....</i>	128
<i>MRSJS 13 - Najmovi (M. Dragija).....</i>	133
<i>MRSJS 16 - Ulaganje u nekretnine (G. Roje).....</i>	140
<i>MRSJS 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema (G. Roje).....</i>	146
<i>MRSJS 21 - Umanjenje imovine koja ne stvara novac (G. Roje)</i>	153
<i>MRSJS 26 - Umanjenje imovine koja stvara novac (G. Roje).....</i>	159
<i>MRSJS 27 - Poljoprivreda (S. Broz Tominac).....</i>	168
<i>MRSJS 31 - Nematerijalna imovina (S. Broz Tominac).....</i>	171
<i>MRSJS 32 - Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije (G. Roje)....</i>	177
3.3.2.2. Standardi koji uređuju područje financijske imovine	181
<i>MRSJS 15 - Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje (povučen i zamijenjen s MRSJS 28, MRSJS 29 i MRSJS 30).....</i>	181
<i>MRSJS 28 - Financijski instrumenti - prezentiranje (prije MRSJS 15) (S. Broz Tominac)</i>	181
<i>MRSJS 29 - Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje (S. Broz Tominac)</i>	185

<i>MRSJS 30 - Financijski instrumenti - objavljivanje (prije MRSJS 15)</i> (S. Broz Tominac)	190
3.3.3. RAČUNOVODSTVENI POSTUPCI ZA PRIHODE	195
<i>MRSJS 9 - Prihodi od transakcija razmjene (J. Mrša)</i>	195
<i>MRSJS 11 - Ugovor o izgradnji (M. Dragija)</i>	203
<i>MRSJS 23 - Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi)</i> (J. Mrša)	207
3.3.4. RAČUNOVODSTVENI POSTUPCI ZA RASHODE.....	222
<i>MRSJS 5 - Troškovi posudbe (M. Sohora Bukovac)</i>	222
<i>MRSJS 11 - Ugovor o izgradnji (vidjeti pod 2.3.3.) (M. Dragija)</i>	224
<i>MRSJS 19 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina</i> (I. Dražić Lutilsky)	224
<i>MRSJS 25 - Primanja zaposlenih (V. Budimir)</i>	234
3.3.5. RAČUNOVODSTVENO POSTUPANJE S TEČAJNIM RAZLIKAMA.....	243
<i>MRSJS 4 - Učinci promjena tečaja stranih valuta</i> (M. Sohora Bukovac)	243
3.3.6. RAČUNOVODSTVO ULAGANJA U PRIDRUŽENE SUBJEKTE I UDJELE U ZAJEDNIČKIM POTHVATIMA.....	247
<i>MRSJS 7 - Ulaganja u pridružene subjekte (M. Hladika)</i>	247
<i>MRSJS 8 - Udjeli u zajedničkim pothvatima (M. Hladika)</i>	252
LITERATURA	259

PREDGOVOR

Objavljivanje ove publikacije potaknuto je prije svega potrebom da se široj stručnoj i ostaloj zainteresiranoj javnosti približi tema Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) koji u međunarodnim okvirima predstavljaju okosnicu harmonizacije državnog računovodstva temeljenog na obračunskoj osnovi. Prikazi MRSJS nisu do sada u ovoj formi bili dostupni na hrvatskom jeziku. Objavljivanje prikaza standarda pomoći će svim zainteresiranima u upoznavanju s temeljnim odrednicama, definicijama, pravilima mjerenja i priznavanja te objavljivanja svih računovodstvenih kategorija prilagođenih specifičnostima javnog sektora.

Publikacija daje prikaz svih Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor objavljenih i važećih zaključno s 2014. godinom, pri čemu je kao podloga za prikaz korištena službena objava standarda (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, IPSASB, 2014.) javno dostupna na stranicama Međunarodne federacije računovođa (IFAC) i njenog stalnog Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) kao glavnih čimbenika međunarodne standardizacije računovodstva i financijskog izvještavanja javnog sektora. Također, publikacija daje pregled važnijih izdanja međunarodnih stručnih tijela i aktualnosti na međunarodnoj (europskoj) stručnoj sceni, koji mogu poslužiti za predstojeću dogradnju državnog računovodstvenog sustava u RH u pravcu primjene objavljenih i važećih MRSJS, standarda u pripremi (tzv. Nacrti standarda), praktičnih smjernica i savjetodavnih studija međunarodnih stručnih tijela i prilagodbe budućim Europskim računovodstvenim standardima za javni sektor (EPSAS). U publikaciji je dan i osvrt na povijesni razvoj i usklađenost hrvatskog modela državnog računovodstva s međunarodnim okvirom.

U razdoblju od 2000. godine do danas objavljena su 32 MRSJS, za 29 standarda kao predložak su poslužili standardi koje susrećemo u profitnom sektoru - Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI), 3 standarda su specifična za poslovanje sektora opće države (MRSJS 22, Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države, MRSJS 23, Prihodi od nerazmjenskih transakcija i MRSJS 24, Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima). Cilj objavljivanja standarda je, koliko je to moguće, ujednačiti različite računovodstvene standarde u različitim zemljama, na način da se potiče prihvaćanje međunarodnih računovodstvenih standarda od strane nacionalnih tijela i računovodstvenih autoriteta. Svi do sada objavljeni MRSJS-ovi, ujedno i važeći u primjeni, predstavljeni su ovom publikacijom.

Državno računovodstvo ili proračunsko računovodstvo u Republici Hrvatskoj od njenog osamostaljenja do danas razvija se s promjenjivom dinamikom slijedeći zahtjeve međunarodnih financijskih institucija, ali i tražeći vlastite pravce razvoja kako bi udovoljilo rastućim potrebama za informacijama o proračunskoj potrošnji te je učinilo vidljivom, a javni menadžment odgovornim za upravljanje javnim sredstvima i njihovu namjensku potrošnju.

Posebno važan argument i poticaj promjenama u sustavu državnog računovodstva koji dolazi u prvi plan je ulazak Republike Hrvatske u Europsku uniju. Članstvo u Europskoj uniji u pogledu izvještavanja o državnim financijama i proračunskoj potrošnji nosi niz zahtjeva kojima se mora udovoljiti.

Europska unija je u razdoblju 2010.-2013. godine kao odgovor na financijsku krizu i probleme u održavanju proračunske ravnoteže i upravljanja deficitom u zemljama članicama intenzivirala zahtjeve za jedinstvenim pravilima i postupcima oblikovanja proračunskog okvira država članica Europske unije. U promjenama regulatornog okvira za ekonomsko upravljanje usmjerenog postizanju ekonomske i proračunske stabilnosti u Europskoj uniji, nalaže se primjena obračunske osnove, ali i daljnje ispitivanje primjerenosti i prikladnosti izravne primjene MRSJS te se zaključuje da je potreban daljnji razvoj usmjeriti na izradu harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji - tzv. EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) pri čemu su MRSJS prihvaćeni kao polazna osnova za europske računovodstvene standarde za javni sektor. Budući da EPSAS-i naglasak stavljaju na harmonizaciju računovodstvenih osnova s ciljem potpune usklađenosti unutar i između država članica Europske unije te je za očekivati da će se u vrlo skoroj budućnosti intenzivirati procesi uvođenja usuglašene obračunske osnove u sustave računovodstva, planiranja i izvještavanja o proračunu te povezivanje istih s obračunskom osnovom prisutnom u sustavu državne statistike.

Navedeni pravac razvoja državnog računovodstva za članice Europske unije podržan je od strane svih relevantnih političkih i stručnih tijela Europske unije kao i međunarodnih organizacija: Europskog ureda za proračun (DG BUDG), Eurostata, Europskog revizijskog suda, Međunarodne federacije računovođa, Europske federacije računovođa, Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, Statističkog odjela Europske centralne banke, kao i niza drugih istaknutih javnih, političkih i stručnih osoba te su očekivanja da će se okvirno u idućih pet godina proces završiti uspostavom zajedničkog računovodstvenog i izvještajnog okvira državnog računovodstva za sve zemlje članice Europske unije.

U očekivanju da će razvoj državnog računovodstva u Republici Hrvatskoj slijediti međunarodne i europske trendove, materija zastupljena u ovoj publikaciji bit će vrlo korisna svim dionicima budućeg procesa reforme državnog računovodstva prema punoj obračunskoj osnovi.

Publikacija je strukturirana logičnim slijedom koji polazi od uvodnih napomena u kojima se prezentiraju međunarodni trendovi u državnom računovodstvu, pravci harmonizacije računovodstvenih standarda za javni sektor, rad tijela i institucija koje potiču razvoj računovodstvenih standarda, praktičnih smjernica i savjetodavnih studija. Drugi dio publikacije prezentira razvojne faze i sadašnji stupanj usklađenosti hrvatskog modela državnog računovodstva s međunarodnim okvirom s ciljem definiranja smjernica i mogućih pravaca prilagodbe budućem okviru prilagođenom prvenstveno članstvu u Europskoj uniji. Treći dio publikacije daje skraćeni prikaz međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, pri čemu su za svaki standard predstavljene opće značajke te je za svaki standard prezentiran cilj i djelokrug, odabrane smjernice i specifičnosti objave i primjene standarda, a prema područjima koje standardi uređuju, odnosno prema kategorijama njihove primjene.

Publikacija je ponajprije namijenjena širokoj stručnoj i znanstvenoj javnosti - svima koji se bave teorijskim, ali još više praktičnim problemima računovodstva i financijskog izvještavanja u javnom sektoru kao što su računovođe u javnom sektoru, upravljačke strukture – javni

menadžment, interni revizori, državni revizori, financijski djelatnici, financijski analitičari, statističari i drugi. Publikacija je također namijenjena i studentima ekonomskih fakulteta i poslovnih škola, ali i drugih fakulteta koji u svojim studijskim programima imaju područja javnih financija, javne uprave, računovodstva.

Ova edicija rezultat je višegodišnjih napora grupe istraživača koji je započeo radom na projektu Ministarstva znanosti, obrazovanja i sporta Republike Hrvatske, pod nazivom *Perspektive primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru u RH*, (Projekt: 067-0811272-1074, voditelj projekta prof.dr.sc. Vesna Vašiček) i projekta *Koncepti i metode financijskog računovodstva u javnom sektoru Republike Hrvatske* (Projekt 067-081-0811272-1274, voditelj projekta prof.dr.sc. Josipa Mrša). Kao rezultat rada na projektu objavljeno je više od 30 članaka u domaćim i međunarodnim časopisima i publikacijama domaćih i međunarodnih konferencija te monografija *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme* (2011.). Navedeni projekti financirani su od strane Ministarstva znanosti, obrazovanja i sporta u razdoblju 2007.-2011., te u produženom financiranju do 2013. čime je Ministarstvo značajno pomoglo istraživanje i prezentaciju rezultata široj stručnoj i ostaloj zainteresiranoj javnosti. Nastavak istraživanja omogućen je u okviru projekta Hrvatske zaklade za znanost te je ova publikacija rezultat i višemjesečnog rada na širem istraživačkom projektu 8509 *Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia* (hrvatski prijevod: *Uloga reforme sustava računovodstva i financijskog izvještavanja u razvoju učinkovitog financijskog upravljanja u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj*), koji je prihvaćen za financiranje na razdoblje od četiri godine (2014.-2018.). Zahvaljujemo se Hrvatskoj zakladi za znanost na financijskoj potpori u pripremi za objavljivanje ove publikacije.

Također se zahvaljujemo nakladniku ovoga izdanja koji je prepoznao njegovu važnost za razvoj računovodstva u hrvatskom javnom sektoru te zainteresiranoj javnosti učinio ovu materiju dostupnom. Zahvaljujemo i svima ostalima koji su pridonijeli objavljivanju ove publikacije, posebno svima koji će čitanjem i proučavanjem ovog teksta potvrditi opravdanost objave i osobno obogatiti svoje spoznaje o računovodstvu javnog sektora.

Redaktorica:

Prof. dr. sc. Vesna Vašiček

1. MEĐUNARODNI I EUROPSKI RAČUNOVODSTVENI TRENDovi I AKTUALNOSTI

1.1. MEĐUNARODNI TRENDovi U DRŽAVNOM RAČUNOVODSTVU I PRAVCI RAZVOJA U REPUBLICI HRVATSKOJ

U području implementacije i primjene sustava državnog računovodstva izražen je vrlo visok stupanj normativizma. To je i razumljivo kad se ima u vidu da se ukupna država promatra kao jedan ekonomski subjekt. S obzirom da je država u svojoj ukupnosti zbroj pripadajućih institucionalnih jedinica, podrazumijeva se da sve te jedinice moraju primjenjivati jedinstveni računski okvir i ujednačena pravila, kako u priznavanju i bilježenju transakcija, tako i u izvještavanju. Ova pravila, uvažavajući posebnosti pojedine zemlje kao i ciljeve financijskog izvještavanja, oblikuju nacionalni strukovni autoriteti, a u formi zakonskih i podzakonskih akata propisuje nadležna državna jedinica (uobičajeno je ministarstvo financija zaduženo za računovodstveni, financijski i fiskalni sustav države).

U uvjetima globalizacije i međunarodnog povezivanja nužno je da se i u području državnog računovodstva i izvještavanja nacionalni sustavi harmoniziraju i standardiziraju. U tom smislu učestale su aktivnosti međunarodnih stručnih institucija koje razvijaju i potiču primjenu međunarodnih računovodstvenih načela i standarda¹ kao podloge za oblikovanje nacionalnih zakonodavstava u ovom području.

Dosadašnji trendovi u državnom računovodstvu na međunarodnoj razini ukazuju na: (a) poticanje primjene obračunske računovodstvene osnove u državnom računovodstvu i budžetiranju², (b) razvoj i mogućnosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS)³ temeljenih na obračunskoj osnovi⁴ i (c) razmatranje razvoja harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji – tzv. Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS)⁵.

¹ Definiranje i razgraničenje pojmova načela i standarda detaljno je obrađeno u npr. (1) Ives, M., Razek, Joseph R., Gordon, A. Hosch, and Johnson, Larry A. (1985): *Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1st Edition.; (2) Ives, M., Razek, Joseph R., Gordon, A. Hosch, and Johnson, Larry A. (2008): *Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 6th Edition.; (3) Žager, L. u knjizi "Računovodstvo", HZriF, Zagreb, 2003., str. 35. – 43.

² Budžetiranje u ovom radu predstavlja pojam koji se odnosi na proces pripremanja i izvršavanja proračuna.

³ IPSAS je međunarodno prihvaćena skraćenica za International Public Sector Accounting Standards. Hrvatska skraćenica za IPSAS je MRSJS (Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor). U domaćoj literaturi i u ovoj ediciji koriste se obje spomenute skraćenice.

⁴ O ovoj se ediciji termin obračunska osnova i koncept (načelo) nastanka događaja koriste kao sinonimi. U literaturi se još koriste i sinonimi – obračunsko načelo, obračunski koncept.

⁵ EPSAS je međunarodno prihvaćena skraćenica za European public sector accounting standards.

Početak 1990-ih godina, međunarodne organizacije poput Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), Međunarodnog monetarnog fonda (IMF) i Ujedinjenih naroda (UN), i afirmirana strukovna udruženja razvijenih zemalja započele su raspravu oko prednosti primjene načela nastanka događaja, što je potaknulo i razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor temeljenih na obračunskoj osnovi. Pored nacionalnih strukovnih organizacija, harmonizaciji državnih računovodstvenih sustava i njihovom usmjerenju na primjenu koncepta nastanka događaja pridonijeli su i zahtjevi međunarodne statistike državnih financija (engl. Government Finance Statistics - GFS) u pogledu prikupljanja financijskih informacija o sektoru opće države. Pristupi zemalja EU reformi državnog računovodstva su različiti, a različita je i dinamika te kvaliteta promjena.

U Prijedlogu nacрта Direktive o zahtjevima za proračunske okvire zemalja članica EU (2010/2011)⁶ od strane Europske komisije nalagalo se uvođenje obveze za države članice EU u pogledu primjene obračunske osnove u državnim računovodstvenim sustavima te usvajanja i primjene MRSJS. Direktiva Vijeća o zahtjevima za proračunske okvire zemalja članica EU⁷ objavljena je 23. studenog 2011. godine u službenom glasilu EU i sastavnica je regulatornog okvira za ekonomsko upravljanje u Uniji. Direktiva Vijeća predstavlja izmijenjenu i konačnu verziju Prijedloga nacрта Direktive. U istoj se nalaže primjena obračunske osnove, ali i daljnje ispitivanje prikladnosti usvajanja MRSJS. Sažetak ispitivanja kojeg je za Eurostat provela konzultantska kuća Ernst&Young⁸ objavila je Europska komisija u prosincu 2012. godine⁹. U zaključcima istraživanja ističe se da zemlje članice (EU 27), koje su u svojim sustavima državnog računovodstva usvojile i primijenile obračunsku osnovu, ujedno i koriste IPSAS ili kao referentne standarde u izradi nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor ili su smjernice IPSAS transponirale u nacionalne računovodstvene propise. Nastavno na provedeno istraživanje, Europska komisija je u ožujku 2013. godine objavila dokument pod nazivom Izvešće Europske komisije za Europsko vijeće i Europski parlament¹⁰, u kojem se zaključuje da je potreban daljnji razvoj MRSJS i uklanjanje nedostataka u svezi primjene istih kako bi isti predstavljali solidnu bazu i čvrstu referencu za budući razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji - EPSAS¹¹. Budući Europski međunarodni standardi za javni sektor (EPSAS) će se pored primjene u sustavu financijskog izvještavanja

⁶ Slobodan prijevod autora (engl. Proposal for a Council directive on requirements for budgetary frameworks of the Member States (COM (2010)0523 – C7 – 0397/2010 – 2010/0277(NLE)), 2010.

⁷ Slobodan prijevod autora (engl. Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, Official Journal of the European Union, L306/41-47, Volume 54, 23.11.2011.

⁸ Ernst&Young (2012), Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, Prepared for Eurostat, Final Report.

⁹ European Commission, Eurostat, Directorate D Government Finance Statistics (GFS), Unit D-4: GFS quality management and government accounting (2012): Public consultation - Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses, Luxembourg, prosinac, 2012.

¹⁰ European Commission (2013): Report to the European Council and the European Parliament, 6.3.2013. http://www.epsas.eu/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf

¹¹ Više na: <http://www.publicfinanceinternational.org/news/2013/03/ipsas-indisputable-reference-for-potential-eu-wide-standards/>

subjekata opće države primjenjivati i u budžetiranju, odnosno i u procesu pripreme i izvršavanja proračuna. Riječ je dakle o nastavku procesa harmonizacije računovodstvenih osnova na kojima se zasniva proračun pojedine zemlje, odnosno o reformi sustava državnog računovodstva i budžetiranja s ciljem potpune usklađenosti ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim proračunom.

Zakon o proračunu (NN, br. 87/08 i 136/12) daje perspektivnu i široku osnovu za potpunu primjenu MRSJS u Hrvatskoj (Članak 98. Zakona). Razinu primjene MRSJS tek predstoji jasno odrediti i objaviti. Dinamiku transformacije državnog računovodstva u Hrvatskoj stoga treba sagledavati u kontekstu trasirane buduće primjene MRSJS za obveznike Zakona o proračunu, ali i u kontekstu trendova u razvoju državnog računovodstva na međunarodnoj razini te u kontekstu uključenja RH u europske integracijske procese i njenog članstva u Europskoj uniji.

Sva buduća rješenja trebaju početi od računovodstva na obračunskoj osnovi i njegove pune primjene u računovodstvu i financijskom izvještavanju. Spomenutim rješenjima u prilog ide i smjernica Direktive Vijeća o zahtjevima za proračunske okvire zemalja članica EU (2011) prema kojoj države članice moraju imati uspostavljene državne računovodstvene sustave, primjenjujući obračunsku računovodstvenu osnovu te sveobuhvatno i dosljedno obuhvaćajući sve podsektore opće države kao što je definirano Uredbom (EZ) br 2223/96 (ESA 95).¹²

1.2. MEĐUNARODNA HARMONIZACIJA RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA I NACIONALNE STRUKOVNE INSTITUCIJE

Računovodstveni standardi za izvještajne jedinice javnog sektora su općeprihvaćeni okvir za obradu i prezentiranje razumljivih, relevantnih i pouzdanih informacija o financijskom položaju, aktivnostima i operacijama države i njezinih dijelova. Odsutnost standarda vodi različitoj računovodstvenoj praksi, što dovodi do neusporedivosti u međunarodnim razmjerima. Standardi trebaju omogućiti ustrojavanje primjenjivog računovodstvenog sustava koji će osigurati jasno očitovanje o financijskom statusu države i bilo koje jedinice javnog sektora. Formulirani standardi trebaju odražavati uravnotežen pristup između onog što je idealno potrebno i što je praktično provedivo. Formulaciju i donošenje računovodstvenih standarda obavljaju nezavisna strukovna tijela izvan utjecaja države što u određenoj mjeri jamči visok stupanj objektivnosti.

Veliki izravni ili neizravni doprinos harmonizaciji računovodstvenih sustava na međunarodnoj razini dale su i neke nacionalne strukovne institucije razvijenih zemalja u čemu prednjači SAD, no glavnu ulogu ima Međunarodna federacija računovođa (IFAC)¹³

Najrazvijeniji nacionalni sustav računovodstva, sukladno svom ekonomskom renomeu, ima SAD. Konceptijski okvir računovodstvenog izvješćivanja u SAD-u čine Općeprihvaćena računovodstvena načela (GAAP)¹⁴. Najveće strukovno udruženje računovođa u SAD-u je Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (AICPA)¹⁵ koji vodi brigu o profesionalnom

¹² U rujnu 2014. godine objavljena je nova metodologija Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa (ESA 2010).

¹³ engl.: IFAC (International Federation of Accountants)

¹⁴ engl. GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)

¹⁵ engl. AICPA (American Institut of Certified Public Accountants)

obrazovanju i usavršavanju računovođa te donosi etičke standarde za računovođe. AICPA je koordinacijsko tijelo između računovođa i tijela koja oblikuju i donose računovodstvene standarde i to standarde financijskog izvještavanja komercijalnog sektora (FASB)¹⁶ i standarde državnog računovodstva i izvještavanja (GASB)¹⁷. Zadatak GASB-a je unaprjeđenje općih računovodstvenih načela za državne jedinice. “Ova načela su specifična fundamentalna načela koja su, temeljena na razumu, jasno izraženih obilježja, općeprihvaćena od državne administracije, računovođa, revizora, i drugih zainteresiranih za javne financijske operacije, i općenito su priznata kao osnova učinkovite menadžerske kontrole i financijskog izvješćivanja.”¹⁸

Postojanje izgrađene i razgranate strukture udruženja, odbora i tijela koja se bave razvojem i utemeljenjem računovodstvenih načela i standarda u SAD-u potaklo je takav razvoj i na međunarodnoj razini. Glavni čimbenik međunarodne standardizacije računovodstva i financijskog izvještavanja je IFAC. Članstvo u IFAC-u otvoreno je za sve zemlje koje žele razvijati i harmonizirati financijsko izvješćivanje i računovodstvenu praksu kao preduvjet lakšeg međusobnog povezivanja¹⁹.

Kao jedan od stalnih odbora IFAC-a djeluje i Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB) koji se razvio 2004. iz Komiteta (odbora) za javni sektor²⁰. IPSASB je ustanovljen s ciljem razvijanja i donošenja međunarodnih standarda za financijsko izvješćivanje, računovodstvo i reviziju javnog sektora. IPSASB se usredotočuje na računovodstvo, reviziju i potrebe financijskog izvještavanja nacionalne, regionalne i lokalne vlasti, vladinih agencija i drugih tijela. Odbor izdaje i promovira smjernice (naputke), provodi obrazovne i istraživačke programe i razmjenjuje informacije s drugim računovođama i onima koji rade u javnom sektoru ili ovisе o njemu. Trenutne aktivnosti IPSASB-a su usredotočene na razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS) za financijsko izvještavanje državnih i drugih tijela javnog sektora osim državnih poslovnih poduzeća.

¹⁶ engl. FASB (Financial Accounting Standards Board) - Odbor za računovodstvene standarde i nezavisna organizacija kojoj je poglavito cilj donošenje i objavljivanje principa, načela i standarda koji se primjenjuju za sastavljanje financijskih izvještaja profitnih organizacija, te za njihovo razumijevanje i interpretaciju.

¹⁷ engl. GASB (Governmental Accounting Standards Board), cjelovito upoznavanje s ciljevima, aktivnostima i relevantnim publikacijama uključujući i standarde moguće je putem internet stranice – portala GASB-a na adresi <http://www.gasb.org>

¹⁸ cf. “Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards”, published by GASB., third edition, 1990., str. XI.

¹⁹ Početkom 2007. u IFAC je učlanjeno 155 uglavnom nacionalnih (ali i uže ekspertnih) strukovnih organizacija računovođa te IFAC tako predstavlja asocijaciju od oko 2,5 milijuna računovođa. Kao punopravna članica IFAC-a učlanjena je i Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika iz Zagreba. Uvjete pristupa IFAC-u kao i organizacijsku shemu te aktivnosti i publikacije IFAC-a mogu se vidjeti na internet stranici: <http://www.ifac.org>

²⁰ engl. IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board). Do 2004. Godine IPSASB je djelovao pod nazivom PSC (Public Sector Committee).

1.3. HARMONIZACIJA RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR U EU

1.3.1. MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR (MRSJS/IPSAS) KAO OSNOVA ZA RAZVOJ EUROPSKIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR (EPSAS)

Nastavno, na provedeno istraživanje Eurostata o primjerenosti i prikladnosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS)²¹, Europska komisija je u ožujku 2013. godine objavila dokument pod nazivom Izvješće Europske komisije za Europsko vijeće i Europski parlament²². U Izvješću se, između ostalog, ističe:²³

- visoka usuglašenost u pogledu potrebe usklađivanja računovodstvenih pravila temeljenih na obračunskoj osnovi u svim zemljama članicama EU, kao i postizanja veće harmonizacije primijenjenih računovodstvenih osnova u financijskim izvještajima, proračunskim izvještajima i izvještajima za statističke svrhe
- potreba usmjeravanja daljnjeg razvoja državnog računovodstva prema izradi usklađenih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji – tzv. EPSAS.

Europski računovodstveni standardi za javni sektor temeljit će se na implementaciji obračunske osnove u državnom računovodstvu, ali i budžetiranju (proračunu), odnosno i u procesu pripreme i izvršavanja proračuna, a kao referentna osnova za izradu EPSAS-a poslužit će sadašnji IPSAS. Riječ je, dakle, o nastavku procesa harmonizacije računovodstvenih osnova na kojima se zasniva proračun pojedine zemlje članice EU. Rezultat započetih procesa trebala bi biti usklađenost ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim proračunom, a isto je moguće samo pod uvjetom da se proračun i računovodstveni sustav temelje na istoj računovodstvenoj osnovi. Razvoj EPSAS-a potaknut je prvenstveno:

- mišljenjem da u današnje vrijeme kada države članice jamče za javni dug pojedinih zemalja članica, nije prihvatljivo temeljiti proračun na isključivo novčanoj osnovi
- stajalištem da je potrebno jačati usporedivost proračuna zemalja članica, odnosno poticati reformu sustava budžetiranja (proces planiranja i izvršavanja proračuna) prema usvajanju obračunske osnove, a u cilju jačanja fiskalne transparentnosti Unije
- činjenicom da su odredbe IPSAS više orijentirane prema reformi financijskog izvještavanja subjekata u sektoru opće države, a manje prema reformi izvještavanja o proračunu, odnosno prema budžetiranju
- činjenicom da je proces primjene i usvajanja IPSAS u zemljama članicama EU otežan i složen te da je stoga potrebno ustrajati na daljem razvoju (dopunama i izmjenama) odredbi IPSAS, a u cilju što potpunije primjene istih.

²¹ European Commission, Eurostat, Directorate D Government Finance Statistics (GFS), Unit D-4: GFS quality management and government accounting (2012): Public consultation - Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses, 12/2012. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/D4_2012/EN/D4_2012-EN.PDF

²² European Commission (2013): Report to the European Council and the European Parliament, 6.3. 2013. Izvješće je dostupno na mrežnim stranicama: http://www.epsas.eu/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf

²³ Roje, G., Harmonizacija računovodstvenih standarda za javni sektor u EU, TIM4PIN MAGAZIN - specijalizirani časopis Centra za razvoj javnog i neprofitnog sektora. 3 (2014); 21-24

U Izvješću Europske komisije zaključeno je da, u cjelini, IPSAS kao priznati i prihvaćeni međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor zasigurno predstavljaju prikladan referentni okvir i pogodnu osnovu za budući razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji.

1.3.2. DALJNI KORACI U RAZVOJU IPSAS I EPSAS

Izvješćem Europske komisije definiraju se i daljnji koraci u pripremi prijedloga prvog seta europskih standarda. Kao referentni okvir i pogodnu osnovu za budući razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji, postojeći IPSAS klasificirat će se u tri skupine:

- standardi koji se mogu usvojiti jer zahtijevaju tek manje prilagodbe smjernica
- standardi koje je potrebno većim dijelom doraditi/prilagoditi u svrhu usvajanja
- standardi koje je nužno suštinski izmijeniti ili zamijeniti novim prijedlogom standarda.

Prema Izvješću, očekuje se da će države članice čiji subjekti sektora opće države, koji svoje financijsko izvještavanje temelje na punoj primjeni načela nastanka događaja, biti pozvane podnijeti plan usvajanja standarda za sve podsektore opće države. Implementaciji standarda dakle predstoji puna primjena obračunske osnove.

Pri upravljanju procesom izrade Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor Europska će komisija djelomično slijediti smjernice modela koji je korišten pri upravljanju procesom izrade Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI²⁴), uvažavajući pritom specifičnosti javnog sektora. Naime, postojeći paket IPSAS nije potpun i dovršen te je potrebna daljnja razrada i nadopuna smjernica standarda koji uređuju računovodstveni tretman transakcija poput poreza i socijalnih davanja²⁵. U Izvješću Europske komisije ističe se da standardi trenutno ne uzimaju u potpunosti u obzir specifične potrebe, značajke i interese izvještavanja u sektoru države pa se nalaže daljnja razrada odredbi standarda, prvenstveno u pogledu njihovog obuhvata i njihove praktične primjene.

Također, u strukturiranju EPSAS-a nastojat će se izbjeći veća odstupanja u odnosu na smjernice IPSAS (osim u slučaju potrebe dorade ili suštinske izmjene postojećih smjernica IPSAS) kao u odnosu na smjernice MSFI, budući da se javna poduzeća i trgovačka društva u državnom vlasništvu u financijskom izvještavanju vode u skladu sa smjericama Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) ili u skladu s nacionalnim računovodstve-

²⁴ engl. International financial reporting standards (IFRS)

²⁵ Porezi i transferi su trenutno predmet MRSJS 23, Prihodi od nerazmjenskih transakcija (engl. IPSAS 23, Revenue from non-exchange transactions), a socijalna davanja su dijelom uređena kroz odredbe MRSJS 19, Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina (engl. IPSAS 19, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets), a dijelom kroz Nacrt standarda 34, Socijalna davanja: objavljivanje novčanih transfera fizičkim osobama i kućanstvima (engl. ED (Exposure draft) 34, Social Benefits: Disclosure of Cash Transfers to Individuals or Households) i savjetodavnu studiju Socijalna davanja: Ključna pitanja u priznavanju i mjerenju (engl. Consultation Paper, Social Benefits: Key Issues in Recognition and Measurement).

nim standardima za privatni sektor. Također, pri izradi EPSAS-a minimizirat će se različitosti u odnosu na Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa (ESA²⁶).²⁷

Usvajanje EPSAS srednjoročni je proces koji će se odvijati fazno i postupno i koji će se prvenstveno fokusirati na one računovodstvene kategorije koje zahtijevaju što skoriju harmonizaciju, a to su prihodi i rashodi (porezi, socijalne naknade, obveze i financijska imovina). Komisija će, u suradnji s državama članicama, pristupiti izradi nacрта temeljnih Europskih računovodstvenih načela za javni sektor kao i izradi nacрта regulatornog okvira, a za očekivati je da će primjena budućih EPSAS biti limitirana za male subjekte (jedinice) javnog sektora.

Kako bi se osigurao odgovarajući stupanj primjene budućih standarda na nacionalnoj razini, sadržaj svakog pojedinog standarda temeljit će se na obračunskoj računovodstvenoj osnovi, dvojnomo knjigovodstvu, međunarodno usklađenom financijskom izvještavanju i na konzistentnosti s ESA načelima.

1.4. AKTUALNOSTI U RADU ODBORA ZA MEĐUNARODNE RAČUNOVODSTVENE STANDARDE ZA JAVNI SEKTOR

1.4.1. RAZVOJ I PREGLED MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDARDA ZA JAVNI SEKTOR

Rasprava o primjeni jedinstvenog računovodstvenog koncepta potaknula je i razvoj međunarodno prihvaćenih računovodstvenih standarda. Kao rezultat inicijative na međunarodnoj razini Međunarodna federacija računovođa i njeni stalni Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (u nastavku Odbor) kontinuirano potiču razvoj državnog računovodstva i harmonizaciju računovodstvenih standarda za javni sektor.

Odbor je 1996. godine pokrenuo Program za razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) temeljenih na primjeni načela nastanka događaja. U razdoblju od 2000. godine do danas objavljena su 32 MRSJS-a čija se primjena preporučuje subjektima sektora opće države koji svoje financijsko izvještavanje temelje na punoj primjeni načela nastanka događaja. Riječ je o 29 standarda za koja su kao predložak poslužili standardi koje susrećemo u profitnom sektoru - Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) te o tri standarda specifična za poslovanje sektora opće države (MRSJS 22 – Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države, MRSJS 23 – Prihodi od nerazmjenskih transakcija i MRSJS 24 – Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima).

Pri izradi MRSJS-a koji se temelje na računovodstvenim standardima za privatni sektor, korištene su odredbe MRS-a na način da su prihvaćene sve odredbe MRS-a koje su bile primjenjive na javni sektor, a koje su dopunjene odredbama koje uvažavaju (odražavaju) specifič-

²⁶ European System of Accounts

²⁷ Detaljnije o ovoj temi u: Roje, G.; Vašiček, V: *Budućnost računovodstva javnog sektora – primjena IPSAS-a ili EPSAS-a, Šesnaesti međunarodni simpozij: "Uloga računovodstvene profesije u realizaciji poslovnih ciljeva"*, Neum, 26-28.IX 2013. godine / Peštović, Elma (ur.). Sarajevo: DES, Sarajevo, 2013. 217-235

nosti javnog sektora. U izradi MRSJS-a provedene su i usporedbe između MRS-a i MRSJS-a tako što su na kraju svakog pojedinog standarda navedene razlike MRS-a i MRSJS-a.

Aktualni MRSJS-i zahtijevaju od subjekata da pripreme financijske izvještaje koji uključuju informacije o svim resursima koje kontrolira izvještajni subjekt i da propišu pravila za konsolidaciju svih kontroliranih subjekata. Svi do sada objavljeni standardi su na snazi i u primjeni. Posljednji objavljeni standard, MRSJS 32 - Ugovori o koncesijama: davatelj koncesije, primjenjuje se za izvještajna razdoblja koja započinju 1. siječnja 2014. ili nakon. Također, Odbor radi i na (i) razvijanju publikacije Konceptijski okvir za financijsko izvještavanje za jedinice javnog sektora²⁸ kao podlozi za dogradnju i daljnji razvoj MRSJS-a te na (ii) razvijanju i objavi standarda u pripremi, praktičnih smjernica i savjetodavnih studija.

Odbor je nastavio uvažavati i specifičnosti sektora opće države i potrebe korisnika koji svoje izvještavanje i dalje zasnivaju na načelu novčane osnove, a s obzirom na dugotrajnost i kompleksnost procesa tranzicije. Riječ je o standardu: Financijsko izvještavanje utemeljeno na novčanoj osnovi²⁹. Primjena prilagođenih računovodstvenih koncepata³⁰ se ne standardizira što znači da zemlje koje primjenjuju prilagođeni koncept novčane ili obračunske osnove same određuju smjer, opseg i intenzitet prilagodbe koji je primjeren konkretnoj situaciji u pojedinoj zemlji.

U nastavku je u Tablici 1 dan pregled Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor utemeljenih na načelu nastanka događaja.

Tablica 1: MRSJS temeljeni na primjeni načela nastanka događaja³¹

NAZIV STANDARDA	Predložak
MRSJS 1 - Prezentiranje financijskih izvještaja ³²	MRS 1
MRSJS 2 - Izvještaji o novčanom toku ³³	MRS 7
MRSJS 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške ³⁴	MRS 8
MRSJS 4 - Učinci promjena tečaja stranih valuta ³⁵	MRS 21
MRSJS 5 - Troškovi posudbe ³⁶	MRS 23

²⁸ engl. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. Četiri poglavlja konceptijskog okvira objavljena su u siječnju 2013. godine, dok su preostala poglavlja objavljena u listopadu 2014. godine.

²⁹ engl. Cash Basis IPSAS: Financial reporting under cash basis of accounting

³⁰ Ovisno o zakonodavstvu, moguć je odabir između četiri računovodstvena načela, i to: načela novčane osnove, načela nastanka događaja, modificiranog (prilagođenog) načela novčane osnove i modificiranog (prilagođenog) načela nastanka događaja.

³¹ Izvorni standardi pisani su na engleskom jeziku. Budući da ne postoji službeni hrvatski prijevod Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor s izvornog engleskog jezika, nazivi u Tablici 1 slobodni su prijevodi autora ove edicije.

³² engl. IPSAS 1, Presentation of Financial Statements

³³ engl. IPSAS 2, Cash Flow Statements

³⁴ engl. IPSAS 3, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

³⁵ engl. IPSAS 4, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

³⁶ engl. IPSAS 5, Borrowing Costs

NAZIV STANDARDA	Predložak
MRSJS 6 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji ³⁷	MRS 27
MRSJS 7 - Ulaganja u pridružene subjekte ³⁸	MRS 28
MRSJS 8 - Udjeli u zajedničkim pothvatima ³⁹	MRS 31
MRSJS 9 - Prihodi od transakcija razmjene ⁴⁰	MRS 18
MRSJS 10 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima ⁴¹	MRS 29
MRSJS 11 - Ugovor o izgradnji ⁴²	MRS 11
MRSJS 12 - Zalihe ⁴³	MRS 2
MRSJS 13 - Najmovi ⁴⁴	MRS 17
MRSJS 14 - Događaji nakon datuma bilance ⁴⁵	MRS 10
MRSJS 15 - Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje (zamijenjen s MRSJS 28 i MRSJS 30)	
MRSJS 16 - Ulaganje u nekretnine ⁴⁶	MRS 40
MRSJS 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema ⁴⁷	MRS 16
MRSJS 18 - Izvještavanje po segmentu ⁴⁸	MRS 14
MRSJS 19 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina ⁴⁹	MRS 37
MRSJS 20 - Objavljivanje povezanih stranaka ⁵⁰	MRS 24
MRSJS 21 - Umanjenje imovine koja ne stvara novac ⁵¹	MRS 36
MRSJS 22 - Objavljivanje informacija o sektoru opće države ⁵²	/
MRSJS 23 - Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi) ⁵³	/
MRSJS 24 - Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima ⁵⁴	/

³⁷ engl. IPSAS 6, Consolidated and Separate Financial Statements

³⁸ engl. IPSAS 7, Investments in Associates

³⁹ engl. IPSAS 8, Interests in Joint Ventures

⁴⁰ engl. IPSAS 9, Revenue from Exchange Transactions. Prihodi od transakcija razmjene u literaturi nazivaju se i prihodi od transakcija s protučinidbom te se i u ovoj ediciji spomenuti termini koriste kao sinonimi, naizmjenično.

⁴¹ engl. IPSAS 10, Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

⁴² engl. IPSAS 11, Construction Contracts

⁴³ engl. IPSAS 12, Inventories

⁴⁴ engl. IPSAS 13, Leases

⁴⁵ engl. IPSAS 14, Events After the Reporting Date. Datum bilance se još u literaturi iz područja proračunskog računovodstva spominje i kao datum izvještavanja o financijskom položaju.

⁴⁶ engl. IPSAS 16, Investment Property

⁴⁷ engl. IPSAS 17, Property, Plant and Equipment

⁴⁸ engl. IPSAS 18, Segment Reporting

⁴⁹ engl. IPSAS 19, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

⁵⁰ engl. IPSAS 20, Related Party Disclosures

⁵¹ engl. IPSAS 21, Impairment of Non-Cash-Generating Assets

⁵² engl. IPSAS 22, Disclosure of Financial Information About the General Government Sector

⁵³ engl. IPSAS 23, Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers). Prihodi od nerazmjenskih transakcija u literaturi nazivaju se i prihodi od transakcija bez protučinidbe te se i u ovoj ediciji spomenuti termini koriste kao sinonimi, naizmjenično.

⁵⁴ engl. IPSAS 24, Presentation of Budget Information in Financial Statements

NAZIV STANDARDA	Predložak
MRSJS 25 - Primanja zaposlenih ⁵⁵	MRS 19
MRSJS 26 - Umanjenje imovine koja stvara novac ⁵⁶	MRS 36
MRSJS 27 - Poljoprivreda ⁵⁷	MRS 41
MRSJS 28 - Financijski instrumenti - prezentiranje (prije MRSJS 15) ⁵⁸	MRS 32
MRSJS 29 - Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje ⁵⁹	MRS 39
MRSJS 30 - Financijski instrumenti - objavljivanje (prije MRSJS 15) ⁶⁰	MRS 7
MRSJS 31 - Nematerijalna imovina ⁶¹	MRS 38, SIC 32 ⁶²
MRSJS 32 - Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije ⁶³	IFRIC 12 ⁶⁴ , SIC29 ⁶⁵

Izvor: sistematizacija autora sukladno podacima dostupnim na <http://www.ifac.org>

Svi do sada objavljeni Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor i reizdanja istih dostupna su javnosti u elektronskom obliku na web stranici Odbora⁶⁶. Standardi se na godišnjoj razini publiciraju kroz jedinstvenu publikaciju *Priručnik*⁶⁷(engl. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements) kao skup izjava vezanih uz međunarodno računovodstvo javnog sektora. Spomenuta publikacija izdaje se u dva sveska i sadrži reizdanja standarda objavljenih u prethodnim godinama (uz izmjene i dopune koje su uslijedile tijekom protekle godine) i izdanja novih standarda nastalih u prethodnoj godini. Izmjene i dopune standarda rezultat su godišnjih projekata unapređenja sadržaja standarda koje Odbor kontinuirano provodi – *Izmjene MRSJS*⁶⁸. Pored navedenog *Priručnik* sadrži i *Pojmovnik*⁶⁹

⁵⁵ engl. IPSAS 25, Employee Benefits

⁵⁶ engl. IPSAS 26, Impairment of Cash-Generating Assets

⁵⁷ engl. IPSAS 27, Agriculture

⁵⁸ engl. IPSAS 28, Financial Instruments: Presentation

⁵⁹ engl. IPSAS 29, Financial Instruments: Recognition and Measurement

⁶⁰ engl. IPSAS 30, Financial Instruments: Disclosures

⁶¹ engl. IPSAS 31, Intangible Assets

⁶² Standing Interpretations Committee 32 -SIC 32 (2002), 'Intangible Assets – Web Site Costs'

⁶³ engl. IPSAS 32, Service Concession Arrangements: Grantor

⁶⁴ Ugovori o koncesijama: koncesionar; engl. International Financial Reporting Interpretations Committee 12 - IFRIC 12 (2006): Service Concession Arrangements: the operator

⁶⁵ Ugovori o koncesijama: objavljivanje/engl. Standing Interpretations Committee 29 - SIC 29 (2001): Disclosure - Service Concession Arrangements; Standing Interpretations Committee 29 - SIC 29 (2009): Service Concession Arrangements: Disclosures

⁶⁶ IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I (pp. 1-847); IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II (pp. 848-1687): dostupno na: <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

⁶⁷ Izvorni dokument pisan je na engleskom jeziku. Riječ je o dokumentu IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Naziv *Priručnik* slobodan je prijevod autora ove edicije.

⁶⁸ engl. Improvements to IPSASs

⁶⁹ engl. Glossary of Defined Terms for IPSASs 1–32

te *Predgovor MRSJS*⁷⁰. Sve standarde iz Priručnika treba čitati u kontekstu njihovih ciljeva, *Osnova za zaključivanje*⁷¹ i *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*⁷².

MRSJS detaljnija je razrada pojedinih problema financijskog izvještavanja i računovodstva u javnom sektoru sa zavisnim uputama u formi objašnjenja (publiciranih uz standarde) ili drugih materijala. Cilj objavljivanja standarda je, koliko je to moguće, ujednačiti različite računovodstvene standarde u različitim zemljama, na način da se potiče prihvaćanje međunarodnih računovodstvenih standarda od strane nacionalnih tijela i računovodstvenih autoriteta. Danas, države i državne jedinice slijede široko diverzificiranu (različitu) praksu financijskog izvještavanja i u mnogim zemljama nisu razvijeni standardi javnog sektora. U zemljama gdje su standardi razvijeni oni su na niskoj razini razvoja ili je njihova primjena limitirana specifičnostima jedinica javnog sektora. Standarde valja tumačiti kao skup odredbi i smjernica, preporuka (o načinima, metodama, postupcima provođenja određenih aktivnosti) koje bi trebalo slijediti u praksi financijskog izvještavanja i računovodstva u javnom sektoru.

1.4.2. STANDARDI U PRIPREMI, PRAKTIČNE SMJERNICE I SAVJETODAVNE STUDIJE

Osim zahtjeva za nacionalne prijevode standarda, odnosno *Priručnika*, Odbor često za prima i zahtjeve za prijevod standarda u pripremi, ali i ostalih pisanih praktičnih smjernica i savjetodavnih studija, kao popratnim dokumentima, sadržaj kojih se drži korisnim u: (i) reformi državnog računovodstva prema obračunskoj osnovi i (ii) u procesu pridruživanja Europskoj uniji ili već ostvarenom članstvu, a u svrhu izvještavanja o državnim financijama i proračunskoj potrošnji, kao glavnom zahtjevu članstva.⁷³ Budući da je riječ o opsežnim dokumentima, a s ciljem približavanja istih čitateljima, Odbor je započeo praksu i dodatnog vrlo sažetog prikaza određenih dokumenata (tzv. dokumenti u malom)⁷⁴, a slično prakticiraju i veće konzultantske kuće⁷⁵.

U nastavku teksta sažeto se prezentira sadržaj odabranih publikacija.

⁷⁰ engl.Preface to International Public Sector Accounting Standards

⁷¹ Engl. Basis for Conclusions. Riječ je o dodatku u izvornom standardu koji ne čini njegov ključni sastavni dio.

⁷² IPSASB (2014): Preface to IPSAS, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

⁷³ Detaljnije vidjeti u Roje, G., Osvrt na aktualnosti u razvoju međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, TIM4PIN MAGAZIN - specijalizirani časopis Centra za razvoj javnog i neprofitnog sektora. 7 (2014); 34-37

⁷⁴ Primjerice: At-a-Glance: IPSASB Strategy Consultation 2015 Forward (<http://www.ifac.org/publications-resources/glance-ipsasb-strategy-consultation-2015-forward>); At a Glance: Exposure Draft 53, First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) (<http://www.ifac.org/publications-resources/glance-exposure-draft-53-first-time-adoption-accrual-basis-international-publ>)

⁷⁵ Primjerice: Deloitte - IPSAS in your pocket 2013 (<http://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/dt-ipsas-summary-2013>)

1.4.2.1. NACRTI STANDARDA U PRIPREMI I POPRATNI DOKUMENTI ODBORA

Odbor trenutno ima u pripremi više standarda. Riječ je o sljedećim prijedlozima nacrt standarda:

- Nacrt standarda 48 - Nekonsolidirani financijski izvještaji⁷⁶
- Nacrt standarda 49 - Konsolidirani financijski izvještaji⁷⁷
- Nacrt standarda 50 - Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate⁷⁸
- Nacrt standarda 52 - Objavljivanje udjela u drugim subjektima⁷⁹
- Nacrt standarda 53 - Prva primjena IPSAS utemeljenih na obračunskoj osnovi⁸⁰
- Nacrt standarda 54 - Izvještavanje o uspješnosti obavljanja usluga⁸¹.

Također, planiran je i razvoj nacrt standarda kojima bi se regulirale smjernice za računovodstvo naslijeđene imovine (engl. Heritage assets) i vojne imovine (engl. Military assets).

Budući da je perspektive razvoja proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj nužno sagledati kroz očekivanu primjenu obračunske računovodstvene osnove, u nastavku se sažeto pojašnjava Nacrt standarda 53 – Prva primjena IPSAS utemeljenih na obračunskoj osnovi.

1.4.2.2.1. Nacrt standarda 53 – Prva primjena IPSAS utemeljenih na obračunskoj osnovi

Svrha projekta Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor na temu prve primjene IPSAS na obračunskoj osnovi je razviti standard koji će pomoći subjektima javnog sektora u njihovom usvajanju smjernica IPSAS temeljenih na obračunskoj osnovi. Odbor je spomenuti prijedlog Nacrta standarda 53 stavio na javnu raspravu u listopadu 2013. godine. Konačan tekst Standarda očekuje se uskoro. Rad na projektu izrade Nacrta standarda 53, u skladu je s dva glavna strateška prioriteta Odbora (a) razvoj, zahtjevi i upute o javnom sektoru pojedinim pitanjima te (b) poticanje usvajanja i provedbe IPSAS, a prijelazna izuzeća predviđena u Nacrtu standarda 53 zamijenit će postojeće paragrafe sadržane u pojedinim IPSAS koji se odnose na prijelazne odredbe.

Odbor do sad nije objavljivao zasebne upute subjektima o tome kako voditi sam proces implementacije IPSAS, no objavljena je studija primjera dobre prakse na temu tranzicije prema obračunskoj osnovi za državu i državne subjekte. Ista je dostupna na mrežnim stranicama Odbora⁸², na engleskom i španjolskom jeziku.

Nacrt standarda 53 skup je smjernica kojima se nastoji osigurati da prva primjena godišnjih financijskih izvještaja prema smjernicama IPSAS utemeljenim na obračunskoj osnovi

⁷⁶ Slobodan prijevod autora, Exposure Draft (ED) 48, Separate Financial Statements

⁷⁷ Slobodan prijevod autora, Exposure Draft (ED) 49, Consolidated financial statements

⁷⁸ Slobodan prijevod autora, Exposure Draft 50, Investments in Associates and Joint Ventures

⁷⁹ Slobodan prijevod autora, Exposure Draft 52, Disclosure of Interests in Other Entities

⁸⁰ Slobodan prijevod autora, Exposure Draft 53, First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards

⁸¹ Slobodan prijevod autora, Exposure Draft (ED) 54, Reporting Service Performance Information

⁸² IPSASB, Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities, <http://www.ifac.org/publications-resources/study-14-transition-accrual-basis-accounting-guidance-governments-and-governm>

rezultira visoko kvalitetnim informacijama, koje osiguravaju transparentno izvještavanje o prijelazu subjekta na izvještavanje primjenom IPSAS. Naime, pri usvajanju IPSAS na obračunskoj osnovi, subjekt javnog sektora često nije u mogućnosti cjelovito iskazati računovodstvene informacije o imovini i/ili obvezama. Upravo iz tog razloga, ovaj predloženi novi Standard dopušta subjektu koji po prvi put primjenjuje IPSAS da svoju imovinu i/ili obveze koje nisu bile računovodstveno iskazane u prethodnim razdobljima iskaže u periodu od naredne tri godine od dana prvog usvajanja IPSAS na obračunskoj osnovi. Predloženim nacrtom Standarda međutim se preporuča izmjena računovodstvenih politika kako bi se omogućilo kasnije priznanje imovine i obveza te sveobuhvatnije usvajanje smjernica svih IPSAS na obračunskoj osnovi. Iznimke u pogledu priznavanja imovine i obveza odnose se na sljedeće računovodstvene kategorije: ulaganja u nekretnine; nekretnine, postrojenja i oprema; definirani planovi primanja i ostala dugoročna primanja zaposlenih; biološka imovina i poljoprivredna proizvodnja; nematerijalna imovina; imovina koja je predmet koncesije usluga i s njom povezane obveze; financijski instrumenti.

1.4.2.2. Praktične smjernice i savjetodavne studije

U srpnju 2013. godine Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor objavio je prve praktične smjernice (engl. Recommended Practice Guidelines - RPG) čija se provedba preporuča subjektima javnog sektora koji u financijskom izvještavanju primjenjuju IPSAS. Riječ je o dvjema publikacijama: "Izvještavanje o dugoročnoj fiskalnoj održivosti subjekata javnog sektora (RPG 1)"⁸³ i "Analiza financijskih izvještaja i dodatna pojašnjenja (RPG 2)"⁸⁴. Praktične smjernice sastavni su dio *Priručnika* i dostupne su javnosti na mrežnim stranicama Odbora⁸⁵.

Objava praktičnih smjernica potaknuta je izradom Konceptijskog okvira za financijsko izvještavanje za jedinice javnog sektora⁸⁶ kao podloge za daljnji razvoj IPSAS na obračunskoj osnovi. Konceptijski okvir, kao i publikacije *RPG 1* i *RPG 2* ukazuju na to da Odbor, uz prezentiranje financijskih izvještaja opće namjene, snažno potiče cjelovitije financijsko izvještavanje, odnosno objavu (financijskih) informacija koje nisu obuhvaćene spomenutim izvještajima.

⁸³ Izvorni dokument pisan je na engleskom jeziku: IPSASB (2013): Recommended Practice Guidelines 1 (RPG1): Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances

⁸⁴ Izvorni dokument pisan je na engleskom jeziku: IPSASB (2013): Recommended Practice Guidelines 2 (RPG2): Financial Statement Discussion and Analysis

⁸⁵ IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II (pp. 1585-1626) :<http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>, ili na: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/RPG%201%20Longterm%20Sustainability%20of%20Public%20Finances%20DRAFT%20July%202016,%202013_0.pdf; <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/RPG%202%20Financial%20Statement%20Discussion%20and%20Analysis%20July%202016,%202013%20DRAFT.pdf>

⁸⁶ Slobodni prijevod autora. Izvorni engleski naziv je Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities.

1.4.2.2.1. RPG 1: Dugoročna održivost javnih financija

RPG-om 1 osiguravaju se smjernice za prezentiranje informacija o kapacitetu subjekta javnog sektora za pružanje društvenih koristi na postojećim razinama, održavanje postojećih poreznih prihoda, i redovito ispunjenje financijskih obveza. Očekuje se da će izvještavanje ovakvog tipa poslužiti kao naznaka dugoročne fiskalne održivosti subjekata javnog sektora, što se drži osobito važnim u situacijama kada su čelnicima potrebne informacije o dugoročnim učincima donesenih mjera i odluka.

Ciljevi ovog RPG-a uključuju projekciju primitaka i izdataka i nisu ograničeni isključivo na tijekove u svezi s programima pružanja društvenih koristi. Iako se ovim RPG-om izravno ne uređuje pitanje izvještavanja na temu održivosti okoliša, smjernice navode da subjekt javnog sektora treba procijeniti financijski utjecaj čimbenika okoliša i uzeti ga u obzir pri izradi projekcija ukupnih primitaka i izdataka.

1.4.2.2.2. Konceptijski okvir za financijsko izvještavanje za jedinice javnog sektora⁸⁷

Konceptijski okvir za financijsko izvještavanje za jedinice javnog sektora objavljen je u cijelosti u listopadu 2014. godine i javno je dostupan na mrežnim stranicama Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor⁸⁸.

Svrha donošenja Konceptijskog okvira za financijsko izvještavanje za jedinice javnog sektora je uspostava načela kojima se potpomaže financijsko izvještavanje jedinica javnog sektora koje su usvojile računovodstveno načelo nastanka događaja. Riječ je o dokumentu sastavljenom od ukupno osam poglavlja, u kojem se definira njegova uloga u potpori dogradnje i daljnjeg razvoja IPSAS, utvrđuju se praktične smjernice za potrebe financijskog izvještavanja, karakteristike primarnih korisnika temeljnih financijskih izvještaja, navode se ciljevi financijskog izvještavanja tijela javnih vlasti, identificiraju se kvalitativne karakteristike i ograničenja informacija u financijskim izvještajima, pojašnjavaju se elementi financijskih izvještaja i kriteriji priznavanja, te ciljevi i metode priznavanja imovine i obveza. Prva četiri poglavlja konceptijskog okvira objavljena su još u siječnju 2013. godine kao sastavni dio *Priručnika*⁸⁹.

1.4.2.2.3. Savjetodavna studija - Primjenjivost IPSAS na državna poduzeća i druge subjekte javnog sektora⁹⁰

Odredbe Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS), za sada, trebaju primijeniti sve jedinice javnog sektora koje temeljne financijske izvještaje pripremaju i prezentiranju na obračunskoj osnovi, osim profitno orijentirani državni subjekti,

⁸⁷ Slobodni prijevod autora. Izvorni dokument je dostupan na engleskom jeziku - Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities).

⁸⁸ Spomenuta publikacija dostupna je na: <http://viewer.zmags.com/publication/1de903a6#/1de903a6/1>

⁸⁹ IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, pp. 24-75.

⁹⁰ Slobodni prijevod autora. Izvorni dokument je dostupan na engleskom jeziku: IPSASB (2014): Consultation Paper, The Applicability of IPSASs to GBEs and Other Public Sector Entities

odnosno državni poduzetnički subjekti (engl. Government business enterprises - GBEs), koji se upućuju na primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI), budući da su to relevantni standardi za poduzetničke subjekte bez obzira jesu li u privatnom ili državnom vlasništvu.

U kolovozu 2014. godine, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor objavio je i stavio u javnu raspravu Savjetodavnu studiju - Primjenjivost IPSAS na državna poduzeća i druge subjekte javnog sektora. Izrada studije potaknuta je potrebom za razvidnijim definicijskim određenjem termina Government business enterprises – GBEs u okviru MRSJS, budući da su međunarodna stručna tijela i organizacije ukazale na činjenicu da se u stručnoj literaturi na međunarodnom nivou određeni subjekti javnog sektora svrstavaju pod definiciju državni poduzetnički subjekti (engl. Government business enterprises – GBEs) iako ne udovoljavaju svim trenutnim zahtjevima MRSJS-a u pogledu definicijskog obuhvata i značajki spomenutih subjekata.

Prema trenutno važećim odredbama MRSJS-a termin Government Business Enterprises odnosi se na javna poduzeća i trgovačka društva u državnom vlasništvu koja: imaju pravo ugovarati poslove u vlastito ime, imaju pravo financijskog i operativnog upravljanja poslovanjem, kroz svoje redovno poslovanje prodaju robu i usluge drugim subjektima s ciljem ostvarivanja profita ili potpunog pokrića troškova, u svom trajnom poslovanju nisu ovisni o kontinuiranom financiranju države⁹¹. Također, spomenuta savjetodavna studija uređuje i pitanje izvještajnih posljedica u slučaju neprikladne klasifikacije i obuhvata subjekata javnog sektora.

1.4.2.2.4. Strategija Odbora za 2015. godinu i naredna razdoblja i konzultacije u svezi Radnog plana za razdoblje 2015.-2019.⁹²

Nastavno na objavljeni Nacrt standarda 53 – Prva primjena IPSAS utemeljenih na obračunskoj osnovi i do sada objavljena poglavlja Konceptijskog okvira za financijsko izvještavanje za jedinice javnog sektora te potrebi za daljnji razvoj Konceptijskog okvira, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde je u ožujku 2014. godine objavio i u javnu raspravu uputio dokument Strategija Odbora za 2015. godinu i naredna razdoblja i konzultacije u svezi Radnog plana za razdoblje 2015.-2019. Njime se namjerava osigurati kontinuitet uvažavanja globalnih potreba u području financijskog izvještavanja u javnom sektoru.

Dokumentom se utvrđuje glavni strateški cilj Odbora, a taj je jačanje financijskog upravljanja i računovodstvenih znanja na globalnoj razini kroz poticanje usvajanja Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Također, dokumentom se utvrđuju i sljedeći prioriteti: daljnji razvoj MRSJS-a, razvoj drugih popratnih publikacija Odbora koje, između ostalog, imaju za cilj i prenošenje iskustava pojedinih zemalja u primjeni suvremenih trendova u razvoju državnog računovodstva, i jačanje svijesti o MRSJS-u i prednostima njihova usvajanja.

⁹¹ Termin državni poduzetnički subjekti u hrvatskim razmjerima odnosi se na državna poduzeća, odnosno na javna poduzeća i trgovačka kojima je vlasnik, odnosno osnivač Republika Hrvatska, ili u kojima Republika Hrvatska ima većinski vlasnički udjel.

⁹² Slobodni prijevod autora. Izvorni dokument je dostupan na engleskom jeziku: IPSASB (2014): The IPSASB's Strategy Consultation for 2015 forward and Consultation on Work Program 2015-2019

1.5. ZNAČAJ PRIJEVODA I OBJAVE MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR

Nužna pretpostavka potpune primjene IPSAS primjena je obračunske osnove, ali i adekvatan prijevod standarda. IPSAS nisu dostupni na hrvatskom jeziku. Prijevod i objava standarda pomogla bi zainteresiranima u upoznavanju s temeljnim odrednicama, definicijama, pravilima mjerenja i priznavanja te objavljivanja svih računovodstvenih kategorija prilagođenih specifičnostima javnog sektora.⁹³

Svi do sada objavljeni Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor i reizdanja istih dostupni su javnosti na engleskom jeziku u elektronskom obliku na web stranici Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor. Uz standarde, Odbor kontinuirano publicira i razne studije, praktične smjernice koje imaju za cilj prenošenje iskustava pojedinih zemalja u primjeni suvremenih trendova u razvoju državnog računovodstva. Spomenuti dokumenti također su pisani na engleskom jeziku, a obzirom na učestale inicijative pojedinih zemalja za prijevod i interpretaciju sadržaja spomenutih dokumenata s engleskog jezika, Odbor je razvio smjernice kojima se zasebno uređuje pitanje autorskih prava na prijevod izvornih standarda i dokumenata koji su prethodili ili prate objavu standarda. Službeni prijevod standarda na nacionalnoj razini zahtjeva prethodno odobrenje Međunarodne federacije računovođa.

Premda dokumenti međunarodnih računovodstvenih tijela kod nas još nemaju potpunu i izravnu aplikativnu vrijednost, ista predstoji. Stoga je i jedan od ciljeva ove publikacije ukazati na važnost prijevoda i interpretacije pojedinih dokumenata, a kroz sažeto informiranje o suvremenim trendovima na međunarodnoj stručnoj sceni koji mogu poslužiti za kvalitetnu pripremu i promišljanje o informativnim mogućnostima računovodstvenih informacija i aspektima daljnje dogradnje sustava državnog računovodstva, u skladu s nacionalnim zahtjevima i zahtjevima okruženja.

U očekivanju da će razvoj državnog računovodstva u Republici Hrvatskoj slijediti međunarodne i europske trendove, materija predstojećih prijevoda i objave postojećih IPSAS, standarda u pripremi, ali i ostalih pisanih praktičnih smjernica i savjetodavnih studija Odbora bila bi vrlo korisna svim dionicima budućeg procesa reforme državnog računovodstva prema primjeni pune obračunske osnove. Istim se potiče i definiranje statusa smjernica IPSAS u računskom sustavu u RH kao i mogućnosti promjena s razvojnim obilježjima.

⁹³ Detaljnije je ova tema obrađena u: Roje, G.; Vašiček, V: Prijevod i objava IPSAS-a: značaj za financijsko izvještavanje, XV Međunarodni simpozij: PRIORITETI ZA FBiH: PRIORITET br. 1 – GOSPODARSTVO, Neum, 29.-31.V. 2014. godine / Revicon d.o.o. Sarajevo, svibanj, 2014.

2. POVIJESNI RAZVOJ I USKLAĐENOST HRVATSKOG MODELA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA S MEĐUNARODNIM OKVIROM

Hrvatski sustav državnog računovodstva pokazuje intenzivan razvojni proces promjene računovodstvenog modela od primjene novčanog računovodstvenog koncepta prema primjeni koncepta nastanka događaja kao krajnjem cilju reforme državnog računovodstva. Sagledavanje ovog razvojnog procesa, poglavito u danas aktualnoj fazi razvoja važno je za razumijevanje i razmatranje perspektiva i opravdanosti izgradnje i implementacije budućeg računovodstvenog modela utemeljenog na selektivnoj, a potom i potpunoj primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor.

U prvim godinama samostalnosti odvijala se intenzivna normativna aktivnost na izgradnji i oblikovanju ukupnog političkog i gospodarskog sustava Republike Hrvatske kao samostalne države. Međunarodno priznavanje nove države podrazumijevalo je i njezino izgrađivanje u okvirima međunarodno priznatih pravila i standarda. Slijedom političko-ekonomskih prioriteta Hrvatska je donosila temeljne sustavne zakone i izgrađivala svoju pravnu državnu infrastrukturu. U međuvremenu, primjenjivali su se, uz određene prilagodbe, propisi preuzeti od bivše zajedničke države. Tako je bilo i s propisima koji su regulirali područje javnih financija i njemu komplementarnih pitanja.

Razvoj hrvatskog sustava proračuna⁹⁴, a time i modela državnog računovodstva, zanimljivo je promatrati u razdoblju od osamostaljenja Republike Hrvatske, odnosno nastanka Hrvatske kao samostalne države.

Od tada se u Hrvatskoj izgrađivao vlastiti državni računovodstveni informacijski sustav. U tom procesu razvoja nastojalo se što prije udovoljiti međunarodnim zahtjevima usporedivosti i transparentnosti kao pretpostavkama za uključivanje u međunarodne financijske tokove. Nedostatak iskustva i potrebnih stručnih znanja bili su uzrokom ishitrenog prihvaćanja ponekad i nekonzistentnih rješenja, a to je posljedično zahtijevalo učestale izmjene i dopune propisa koji normativno reguliraju ovu materiju.

Sustav državnog računovodstva je do današnjih dana prošao razvojni put od primjene fondovskog računovodstva i modificiranog novčanog koncepta do danas aktualnog modificiranog koncepta nastanka događaja za sve segmente, odnosno sastavnice opće države.

Nužnost intenziviranja reforme javnog sektora, kao i potreba daljnjeg usklađivanja s međunarodnim i europskim standardima financijskog i statističkog izvještavanja Hrvatske kao punopravne članice Europske unije, upućuje na to da i postojeći model treba dalje nadograđivati u pravcu primjene koncepta nastanka događaja.

⁹⁴ Detaljno o razvoju hrvatskog sustava proračuna vidjeti: Grupa autora: "Zakon o proračunu s komentarom", HZRI F, Zagreb, 2003., str. 7. – 14.

U razdoblju od 1991. godine do danas, u razvoju računovodstvenog informacijskog sustava proračuna mogu se prepoznati **četiri osnovne faze**.

Prvu fazu, u razdoblju od 1991. pa do kraja 1993. godine, obilježava kontinuitet primjene preuzetih propisa bivše države. U tom razdoblju područje javnih financija, i uopće djelovanje javnog sektora u cjelini, nije bilo uređeno suvremenim sustavnim pravnim aktima. Fiskalni i šire proračunski sustav u osnovi su počivali na kontinuitetu zatečenih poreznih oblika i modela financiranja javnih potreba bivše socijalističke republike.⁹⁵ Računovodstveni izvještajni sustav opće države u tom razdoblju temeljio se na, također preuzetim, zakonima i njima propisanim obračunskim i bilančnim shemama. U tom je razdoblju računovodstveni informacijski sustav javnog sektora bio razjedinjen na različite kategorije pravnih osoba kao što su samoupravne interesne zajednice (kasnije fondovi), organi i organizacije društveno-političkih zajednica, ostali i određeni korisnici društvenih sredstava te proračuni društveno političkih zajednica⁹⁶.

Zanimljivo je spomenuti da su u tom razdoblju spomenute pravne osobe primjenjivale tzv. obračunski koncept odnosno računovodstveni koncept nastanka događaja. Uz priznavanje obračunatih prihoda i rashoda, i državne jedinice obračunavale su, uz određena ograničenja, i amortizaciju poslovne dugotrajne imovine kao rashod svog poslovanja.⁹⁷ Zbog neprimjenjivanja odgovarajućih međunarodnih klasifikacija izvještajni sustav bio je vrlo netransparentan i u međunarodnim okvirima neusporediv bez radikalnih reklasifikacija.

Drugu fazu u trajanju od samo godinu dana, obilježava uvođenje i primjena tada potpuno novog, zajedničkog računovodstvenog sustava za sve neprofitne organizacije (državne i privatne) početkom 1994. godine. Sustav je bio konceptualno postavljen na temeljima fondovskog računovodstva i prilagođenog koncepta nastanka događaja, ali je u svojoj zakonskoj izvedbi operacionaliziran nesustavno i nekonzistentno.⁹⁸ Kao takav, uz nikad procijenjene, ali neosporne velike štete, napušten je u proračunskom sustavu već nakon samo godinu dana primjene. Stoga, 1994. godinu valja izdvojiti kao "izgublenu" godinu u razvoju sustava državnog računovodstva. Kao kuriozitet valja istaknuti da je ovaj računovodstveni sustav ostao u primjeni za sve subjekte u sustavu javnog zdravstva sve do 2002. godine.

⁹⁵ U trenutku osamostaljenja Hrvatske u primjeni je tada bio "novi" Zakon o financiranju javnih potreba u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 58/1990.) kojim su uvedeni proračunski (budžetski) fondovi. Kritički pristup ovakvom načinu financiranja iscrpno je dao Šimović, J. u članku "Proračunski (budžetski) fondovi u novom sustavu financiranja javnih potreba", časopis "Računovodstvo i financije" br. 5/1991., SRFRH, Zagreb, 1991.

⁹⁶ Cjelokupni normativni okvir i prikaz računovodstvenih sustava u tom razdoblju sustavno je obrađen u dodacima uz časopis "Računovodstvo i financije" br. 1/91., 1/92., 1/93., 1/94., Zagreb, HZRF.

⁹⁷ Vidjeti Zakon o računovodstvu (Sl. list SFRJ, 12/89. do 61/90.) i Uredbu o načinu obračuna amortizacije, odnosno otpisa vrijednosti materijalnih i nematerijalnih ulaganja (Sl. list SFRJ, br. 49/1989. i 5/1990.).

⁹⁸ Navedeni računovodstveni informacijski sustav bio je propisan Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. Nov., br. 112/93. i Pravilnikom o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 20 i 40/94.) Sustav je cjelovito predstavljen u knjizi: "Računovodstvo neprofitnih organizacija", HZRF, Zagreb, 2005. O manjkavostima sustava detaljnije vidjeti u članku Vašiček, V.: "Ocjena stanja računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija i primjerenost izabranog modela fondovskog računovodstva", "Revizija" br. 1/1999., HUR, Zagreb.

Treću fazu, u razdoblju od 1995. do kraja 2001. godine, obilježava postupno osuvremenjivanje sustava proračuna i njemu pratećeg državnog računovodstveno-informacijskog pod-sustava. Nakon 1994. godine, a u kontekstu intenzivnijeg uključivanja u međunarodne financijske i uopće ekonomske tokove Hrvatska je donijela svoj prvi cjeloviti Zakon o proračunu⁹⁹. Tim je zakonom u područje javnih financija normativno uvedena državna riznica, a u područje državnog financijskog izvještavanja novčani računovodstveni koncept i klasifikacijski sustavi znatnije usklađeni s međunarodnim standardima državne financijske statistike (GFS 1986).

I konačno, **četvrtu fazu, od početka 2002. godine do danas,** obilježava napuštanje novčanog računovodstvenog koncepta i uvođenje prilagođenog koncepta nastanka događaja kao daljnji korak približavanju suvremenim međunarodnim trendovima. Istodobno u izvještajni sustav dosljednije su uvedene relevantne međunarodne financijske klasifikacije (GFS 2001, a odnedavno i ESA 2010) koje osiguravaju transparentnost i međunarodnu usporedivost poslovanja države i njenih jedinica. Uvođenje sustava državne riznice u ovom razdoblju također se ubrzalo te je državna riznica osim višegodišnje, isključivo blagajničke, funkcije započela djelomično ispunjavati i svoju bankarsku i nadzornu funkciju. Vrlo značajan trenutak u ovoj fazi predstavlja donošenje drugog po redu Zakona o proračunu¹⁰⁰ kojim su sustavno zakonski potvrđene opisane promjene, a nastavno njima uvedeno i programsko planiranje. Ova faza traje i danas te će detaljnije biti predstavljena u nastavku.

2.1. KLJUČNE FAZE RAZVOJA HRVATSKOG SUSTAVA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA

2.1.1. PRIMJENA PRILAGOĐENOG NOVČANOG NAČELA I FONDOVSKOG RAČUNOVODSTVA (1994. GODINA)¹⁰¹

Temeljem tada važećeg zakonskog okvira¹⁰² svi su državni subjekti od početka 1994. godine, kao i sve "nevladine" neprofitne organizacije (članske, dobrotvorne i komercijalne neprofitne organizacije)¹⁰³ primjenjivale modificirani računovodstveni koncept interpoliran između novčanog i obračunskog načela nastanka događaja. Primjena ovog modificiranog koncepta odražavala se na priznavanje elemenata financijskih izvještaja na sljedeći način:

Imovina (dugotrajna i kratkotrajna) se prezentira i knjiži po nabavnoj vrijednosti (trošku nabave) ili, ako ta vrijednost nije mjerljiva, po procijenjenoj vrijednosti. Kriterij za razgraničavanje dugotrajne i kratkotrajne imovine je: vijek trajanja i nabavna vrijednost (trošak nabave).

⁹⁹ Objavljen u Nar. nov., br. 92/1994.

¹⁰⁰ Objavljen u Nar. nov., br. 96/2003.

¹⁰¹ Unatoč činjenici da je sustav javnog zdravstva neodvojivi sastavni dio opće države, računovodstveni informacijski sustav ovog značajnog segmenta nije bio inkorporiran u jedinstveni sustav računovodstva proračuna, već je primjenjivao ovaj računovodstveni sustav sve do 2002. godine.

¹⁰² Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 112/93.) i Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 20/1994. i 40/1994.)

¹⁰³ U obveznike primjene ovoga sustava neselektivno su svrstane jedinice lokalne samouprave te sve državne i privatne neprofitne pravne osobe. Više o tome vidjeti u knjizi: Vašiček, V. I.D./Sirovica, K.: "Računovodstvo neprofitnih organizacija", HZRF, Zagreb, 2005.g, str. 17.

Dugotrajna imovina je ona imovina čiji je vijek trajanja duži od jedne godine, a pojedinačna nabavna vrijednost veća od propisane vrijednosti¹⁰⁴. Sukladno tome, kratkotrajna imovina je imovina čiji je vijek trajanja kraći od jedne godine. Izuzetak su zalihe sitnog inventara koje su kratkotrajna imovina, ali dužeg vijeka trajanja.

U priznavanju dugotrajne imovine bilo je moguće izabrati koncept kapitalizacije troškova njenog stjecanja ili jednokratno priznavanje troškova nabave kao rashoda izvještajnog razdoblja. Sukladno tome, trošenje dugotrajne imovine priznavalo se dvojako:

- a) kao trošak amortizacije u varijanti izbora koncepta kapitalizacije troška stjecanja,
- b) kao evidencijski ispravak njene vrijednosti na teret izvora financiranja formiranih u trenutku stjecanja.

Amortizacija, odnosno ispravak vrijednosti utvrđivao se linearnom metodom po prosječnim godišnjim stopama utvrđenim računovodstvenim propisima.

Prihodi su se priznavali kada udovoljavaju kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti. Kriterij mjerljivosti podrazumijeva da će u prihode biti priznati oni iznosi koje je moguće pouzdano utvrditi, a kriterij raspoloživosti podrazumijevao je da se u prihode mogu priznati samo prihodi naplaćeni unutar obračunskog razdoblja na koje se odnose.

Rashodi su se tijekom godine priznavali sukladno načelu nastanka događaja, no na kraju godine su iz rashoda isključivani oni rashodi temeljem kojih nije izvršeno plaćanje nastalih obveza. Dakle ključna prilagodba u priznavanju prihoda i rashoda u odnosu na načelo nastanka događaja sastojala se u sljedećem:

- a) neprofitna organizacija mogla je priznati prihod razdoblja i kada postoji dovoljno jamstvo da će prihod biti naplaćen u roku 20 dana od isteka obračunskog razdoblja i pod uvjetom da se prihod odnosi na obračunsko razdoblje;
- b) izdaci (rashodi) obračunskog razdoblja mogu se priznati ako je plaćanje obavljeno najkasnije 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja i pod uvjetom da se odnose na to razdoblje.

Ovom se zakonskom formulacijom zapravo pravila priznavanja prihoda i rashoda svode na primjenu prilagođenog novčanog koncepta jer se proračunska godina produžavala za "specifično razdoblje" od 20 dana.

Zbog primjene, *de facto* novčanog koncepta, u izvještavanju o poslovanju proračunskih subjekata dolazile su do izražaja sve njegove informacijske manjkavosti.

Ono što je za operativni menadžment u javnom sektoru bilo "povoljno" u ovom razdoblju je činjenica da ovakav računovodstveni sustav nije omogućavao iskazivanje "gubitaka", odnosno manjkova prihoda u odnosu na rashode. Rashodi su se naime priznavali samo do razine plaćenih obveza, a razmjerno naplaćenim приходima. S druge strane, stvarno stanje i rezultati poslovanja imali su za posljedicu kumuliranje nepodmirenih obveza i dugova o kojima se izvještavalo u suplementarnim izvještajima.

Uz primjenu opisanog računovodstvenog koncepta, proračunski subjekti bili su dužni pri-
mjenjivati i **sustav fondovskog računovodstva**.¹⁰⁵

¹⁰⁴ U propisima (čl. 14. Uredbe i čl. 34 Pravilnika) je izvorno navedeno: protuvrijednost 200 DEM što preračunato po konverzijijskom tečaju na dan uvođenja eura iznosi navedenih 102,26 eura.

¹⁰⁵ Prema op.cit.Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, str. 45.: "Fond je definiran kao fiskalni i računovodstveni entitet s ravnotežnim saldonom kao razlikom između novčanih

Osnovna pravila za formiranje računovodstvenog fonda, suštinski akceptirana i u zakonskom okviru, mogu se sažeti u sljedeće:¹⁰⁶

- za svaki fond kao zasebnu računovodstvenu jedinicu sastavljaju se posebni financijski izvještaji;
- posebni financijski izvještaji po pojedinim fondovima (ili tipovima fondova) sumiraju se u zbirne financijske izvještaje za neprofitnu jedinicu kao cjelinu;
- broj fondova je praktično neograničen (za svaku vrstu djelatnosti ili za svaku specifičnu namjenu može se formirati zaseban fond), ali ih je moguće svrstati prema određenim prepoznatljivim sličnim obilježjima u određene skupine;
- metode i tehnike evidencije unutar istog tipa fonda moraju biti ujednačene, što osigurava mogućnost sumiranja podataka na razini istog tipa fonda;
- između različitih tipova fondova mogu postojati razlike u prihvaćenim računovodstvenim osnovama i pravilima evidencije.

U stvarnoj realizaciji fondovskog računovodstva u navedenom razdoblju primjenjivali su se:

Fond redovne djelatnosti (fond A) u kojemu je praćena redovna djelatnost i to prema postavkama propisanog prilagođenog računovodstvenog koncepta. U fondu redovne djelatnosti kao zasebnoj računovodstvenoj jedinici evidentiraju se imovina (sredstva), obveze, izvori financiranja, prihodi i izdaci koji se odnose na djelatnost radi koje je neprofitna organizacija osnovana i koji ukazuju na odnose između osnivača (financijera) i same ustanove.

Fond kapitalnih projekata (fond B) u kojemu su praćene investicijske aktivnosti tijekom njihove realizacije. Dakle, fond tip B koristi se samo za evidenciju procesa nabave dugotrajne imovine.

Fond zastupanja (fond C) u kojemu su praćene aktivnosti koje su se odvijale "u ime i/ili za račun" trećih subjekata. Vlastiti fond (fond D) kojim je otvorena mogućnost praćenja vlastitih djelatnosti koje se "samostalno" obavljaju i financiraju na tržištu. Značaj ovoga računovodstvenog fonda je u mogućnosti da se troškovi nabave dugotrajne imovine kapitaliziraju te iskazuje trošak amortizacije na sustavnoj vremenskoj ili funkcionalnoj osnovi.

Prethodno opisani računovodstveni sustav povezan je bio i s odgovarajućim sustavom financijskog izvještavanja¹⁰⁷ koji uključuje sljedeće temeljne financijske izvještaje: bilancu, račun prihoda i rashoda i bilješke uz financijske izvještaje. Sadržaj bilance računa prihoda i rashoda je propisan dok je njihov oblik slobodan. Sadržaj ovih financijskih izvještaja nije bio harmoniziran s relevantnim međunarodnim klasifikacijama zastupljenim u sustavu državne financijske statistike.

i drugih sredstava zabilježenih kao novac i pripadajućih obveza, koji je izdvojen s namjerom držanja za specifičnu aktivnost ili za postizanje određenih ciljeva u suglasju s posebnim propisima, restrikcijama ili ograničenjima."

¹⁰⁶ Više o tome: op.cit. Vašiček, V. I.D./Sirovica, K.: "Računovodstvo neprofitnih organizacija", HZRF, Zagreb, 2005.g., str. 32. - 36.

¹⁰⁷ Vidjeti čl. 12. i 17. op. cit. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija.

2.1.2. PRIMJENA NOVČANOG RAČUNOVODSTVENOG KONCEPTA (1995.-2001.)

Prvi samostalni hrvatski sustav državnog računovodstva, postavljen 1995. godine u kontekstu započinjanja reforme upravljanja javnim rashodima, predstavljao je radikalni otklon od ranije primjenjivanih računovodstveno-informacijskih sustava.

Ovaj je sustav zamišljen kao integralni element sustava državne riznice, odnosno kao sastavni dio suvremenog državnog financijskog informacijskog sustava s ciljem generiranja kvalitetnih informacija za potrebe upravljanja javnim izdacima. Normativno postavljanje sustava započelo je već spomenutim usvajanjem Zakona o proračunu u kojemu je jedno od središnjih mjesta zauzimala upravo državna riznica kao novi suvremeni način upravljanja državnim financijskim aktivnostima.

Računovodstveno-informacijska podrška izvršavanja temeljnih funkcija državne riznice nastojala se izgrađivati razvijanjem sustava glavne knjige riznice.

Odrednica u oblikovanju sustava glavne knjige riznice bio je zahtjev za iskazivanje javnih prihoda i rashoda prema načelima MMF-a, odnosno izračunavanja društvenog proizvoda Hrvatske prema sustavu društvenih računa Ujedinjenih naroda, primjena jedinstvenog računskog plana i usporedivih ekonomskih i funkcijskih klasifikacija.¹⁰⁸

Ovaj računovodstveni sustav bio je utemeljen, sukladno tada primarnim ciljevima financijskog izvještavanja, na novčanom konceptu.

Informacijski nedostaci primjene ovog računovodstvenog koncepta postupno su se nastojali otkloniti sve izraženijim prilagodbama u smislu proširenja obuhvata računovodstvenog praćenja na nenovčane transakcije i resurse (uvođenjem, tzv. glavne knjige II i niza pomoćnih knjiga i evidencija) kao i nedosljednim i često nesustavnim “produžavanjem” proračunske godine (nedosljednim određenjem “specifičnog razdoblja”).

Postavljeni računovodstveni sustav pokazivao je i niz “neplaniranih” slabosti koje su bile posljedica zastoja u implementaciji sustava državne riznice. Zapravo, temeljna prednost primjene novčanog koncepta, a to je efikasno praćenje stanja i promjena financijske imovine, nije mogla doći do izražaja.

Na tada dostignutom stupnju razvoja riznice, plaćanja s jedinstvenog računa riznice uglavnom su se obavljala prenošenjem novca s računa riznice na nadležne agencije (ministarstva). Agencije su dalje prenosile novac na individualne račune potrošnih jedinica (proračunskih korisnika) koji su tim novcem podmirivali svoje obveze. Na svakoj razini plaćanja kontrolirala se usklađenost zahtjeva za plaćanje s ograničenjima zadanim u samom proračunu (što bi inače automatizmom obavljao informatički sustav riznice). Platni promet obavljao se standardiziranim obrascima koje su koristili i svi ostali gospodarski subjekti - sudionici platnog prometa. Izuzetak su bila samo plaćanja za investicije (tzv. kapitalne nabavke), plaće nekih razdjela državnoga proračuna (ministarstava) i plaćanje izdataka čija je pojedinačna vrijednost premašivala iznos od 200.000,00 kn.

Evidentiranje poslovnih promjena obavljalo se na svim razinama proračunskog sustava. Dakle, vodila se i glavna knjiga jedinstvenog računa riznice, agencije (ministarstva) su također vodile svoje knjigovodstvo, a to su činili i svi proračunski korisnici kao krajnje potrošne jedinice.

Zbog vremenskog pomaka u samom izvršenju plaćanja od središnjeg računa proračuna do krajnjeg korisnika uveden je kao relevantan datum nastanka poslovnog događaja onaj dan

¹⁰⁸ Primjenjivale su se klasifikacije prema op. cit.: “A Manual on Government Finance Statistics 1986.”

u kojemu je novac isplaćen s računa proračuna. To je nadalje značilo da su svi sudionici na nižim razinama morali "simulirati" novčani tok u svojim knjigama. Dakle, bilježiti prihode (i primitke) i izdatke u izvještajnom razdoblju u kojemu se novčani tok na njihovim računima nije stvarno dogodio. Ovakvi postupci bili su potrebni naročito na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu radi što objektivnijeg iskazivanja izvršavanja proračuna koji je također bio utemeljen na novčanoj osnovi.

Premda su svi sudionici, s iznimkom subjekata u javnom zdravstvu, u proračunskom procesu obvezno primjenjivali jedinstveni računski plan i propisane sheme knjiženja,¹⁰⁹ neizbježno su se u praksi javljale računovodstvene pogreške zbog kojih je ovako složeni sustav bilo vrlo teško precizno konsolidirati.

Svi sudionici proračunskog ciklusa, obvezno su sastavljali i svoje, po unificiranom principu ustrojene, financijske izvještaje koje su u propisanim rokovima dostavljali hijerarhijski nadređenim agencijama (ministarstvima). Agencije (ministarstva) usklađivale su i konsolidirale financijske izvještaje proračunskih korisnika iz svog djelokruga sa svojim izvještajima te ih prosljeđivale na višu razinu.

Iz ovog sažetog opisa može se zaključiti da se u praksi simulirao budući državni financijski informacijski sustav u kojem bi se sva plaćanja i evidentiranje istih na razini središnje države¹¹⁰ odvijalo samo jednom, i to samo na računu državne riznice.

Dakle, može se zaključiti da se, obzirom na dostignuti niži stupanj razvoja ostalih segmenata sustava državne riznice, sustav državnog računovodstva kao njen integralni dio, u velikoj mjeri prilagođavao objektivnim okolnostima koje su proizlazile iz razvijenosti našeg financijskog sustava, kao i promjenama u sustavu financiranja javnih potreba.

Temeljne odrednice u oblikovanju ovog računovodstvenog sustava bile su primjena novčanog računovodstvenog koncepta, uvažavanje načela dvostavnog knjigovodstva i primjena jedinstvenog računskog plana za vođenje dviju zasebnih glavnih knjiga, od kojih su se u jednoj bilježili elementi uspješnosti, a u drugoj stanje i promjene imovine, obveza i izvora vlasništva.

2.1.2.1. Obilježja i provedbe novčanog računovodstvenog koncepta

Izbor i obvezatnost primjene¹¹¹ novčanog računovodstvenog koncepta temeljio se na očekivanju da će informacije predstavljene u financijskim izvještajima poslužiti poglavito kao kvalitetna podloga za praćenje izvršavanja i likvidnosti proračuna te nadzor nad izvršavanjem proračuna.

¹⁰⁹ Unificiranje pravila za jednoobrazno vođenje računovodstvenih evidencija bilo je provedeno obvezujućim zakonskim i podzakonskim (provedbenim) aktima:

- Uredba o računovodstvu proračuna (Nar. nov., br. 96/94., 108/96.);
- Pravilnik o računovodstvu i računskom planu proračuna (Nar. nov., br. 98/94, 15/96, 94/98, 165/98, 62/99);
- Pravilnik o primjeni računskog plana (Nar. nov., br. 165/98.);
- Pravilnik o financijskom izvješćivanju za proračune i proračunske korisnike (Nar. nov., br. 12/97.);
- Uredba o sustavu glavne knjige riznice te načina vođenja jedinstvenog računa riznice (Nar. nov., br. 97/95.).

¹¹⁰ Propisima o sustavu riznice ni do danas nije predviđena obvezatnost ustrojavanja riznica za jedinice lokalne (regionalne) samouprave.

¹¹¹ cf. čl. 13. i 14. Uredbe o računovodstvu proračuna (Nar. nov., br. 96/94., 108/96.)

Prema izabranom novčanom konceptu, sustav evidentiranja izravno je bio vezan na novčani račun izvještajnog subjekta, tj. na stanje i promjene stanja novca. Evidencije temeljene na novčanoj osnovi osiguravale su podatke o novčanim primicima i izdacima koji su bili potrebni za stalno nadziranje izvršavanja proračuna, što je i bilo postavljeno kao glavni cilj izvještajnog sustava.

Prednosti novčanog koncepta proračunskog računovodstva mogle su se, dakle, prepoznati u izravnom praćenju stanja i promjena jedinstvenog računa riznice. Time su stvarane pretpostavke za ažurno i učinkovito praćenje naplate javnih prihoda, gospodarenje raspoloživim novcem te racionalno upravljanje javnim izdacima. Međutim, stvoriti cjelovit zaključak o prednostima izabranog novčanog koncepta otežava činjenica što računovodstveni informacijski sustav nije djelovao potpuno na način kako je projektiran jer je i sustav državne riznice bio u ranoj fazi uvođenja.

Novčani računovodstveni koncept koji prioritet praćenja i financijskog izvješćivanja stavlja na kretanje novca i novčanih ekvivalenata pokazao je nužno i stanovita **ograničenja i manjkavosti**. Ograničenja proizlaze iz jednostavnosti i usredotočenosti na novčane tokove. Stoga računovodstvene informacije nisu mogle zadovoljiti povećanu potražnju za složenijim informacijama o ostalim resursima kao što su potraživanja, dugotrajna imovina, zalihe, ostali oblici nenovčane imovine te o dugovima, vlastitim izvorima, itd.

Analizom obuhvata i sadržaja poslovnih knjiga i financijskih izvještaja propisanih u hrvatskome sustavu proračuna uočavao se sve veći pomak od dosljedne primjene novčane osnove.

Odstupanje od dosljedne primjene novčanog računovodstvenog koncepta u hrvatskome proračunskom računovodstvu očitovale se poglavito u sadržaju Glavne knjige riznice koja se, uz glavnu knjigu I, kao evidenciju za praćenje isključivo novčanih promjena, sastojala i od, tzv. Glavne knjige II, kao sustavne evidencije o stanju i promjenama dijela imovine, dugova i izvora vlasništva. Vođenjem glavne knjige II značajno je upotpunjena informacijska podloga o nenovčanim resursima i dugovima koji su nastali i kao posljedica novčanih transakcija zabilježenih u glavnoj knjizi I. Veliki zahvat u povećanju obuhvata glavne knjige II učinjen je početkom 1999. godine od kada se u ovoj knjizi obvezno prate i obveze i potraživanja¹¹² proračunskih jedinica. Ova nadogradnja predstavljala je daljnje odstupanje od normativno uvedene primjene novčanog računovodstvenog koncepta, ali i značajan iskorak u podizanju kvalitete i realnosti financijskog izvještavanja o uspješnosti i financijskom položaju proračunskog subjekta. Proširenjem obuhvata financijskog računovodstva na gotovo sve¹¹³ oblike imovine, obveza i izvora, sustav proračunskog računovodstva približio se sadržajno računovodstvenim sustavima utemeljenim na obračunskom konceptu nastanka događaja. Upravo iz tog razloga dodatno se naglašavalo pitanje svrhovitosti i opravdanosti postojanja zasebnih (odvojenih) glavnih knjiga čiji sadržaj zapravo čini nedjeljivu ekonomsko-financijsku cjelinu. Računovodstveni postupci njihova povezivanja često su puta bili vrlo složeni, a mogućnost pogrešaka i količina potrebnog rada povećana je zbog multipliciranja unosa istih podataka te potom njihova povezivanja i usklađivanja u fizički razdvojenim poslovnim knjigama.

¹¹² O tome detaljnije cf. Vašiček, D: "Otvaranje poslovnih knjiga i primjena novog računskog plana", dodatak uz časopis "Računovodstvo i financije", br. 1/99. str. 79., HZRF, Zagreb

¹¹³ U financijskom knjigovodstvu proračuna nije se pratilo jedino formiranje i trošenje zaliha materijala za tekuće potrebe koje u pravilu i nemaju veliki materijalni značaj u poslovanju proračunskih jedinica.

Sustav financijskog izvještavanja u hrvatskom proračunskom računovodstvu također je prelazio okvire koji su predviđeni uz dosljednu primjenu novčanog koncepta. Tako su temeljne financijske izvještaje, osim Računa primitaka i izdataka, činili i Bilanca, Račun zaduživanja te opsežne bilješke uz te izvještaje. Svrha im je i cilj bio proširivati opseg i podignuti razinu kvalitete informacija o poslovanju proračunskih subjekata.¹¹⁴

U ocjeni kvalitete tako objavljenih bilančnih podataka o stanju imovine i javnog duga ipak treba uzeti u obzir činjenicu da su oni imali ograničeni informativni karakter. Ovo proizlazi iz činjenice što nisu obuhvaćali sve resurse. Također iskazani podaci o bruto vrijednosti imovine (nabavnoj vrijednosti) i pripadajući ispravak te vrijednosti upućivali su samo na stupanj otpisanosti državne imovine (javnih dobara). Sadašnja knjigovodstvena vrijednost imovine mogla se značajno razlikovati od tekuće (fer) vrijednosti te imovine jer nije postojao strogi zahtjev za kontinuiranim vrijednosnim usklađivanjem.

Sa stajališta državnog proračuna, imovina je u punom iznosu troška nabave (nabavne vrijednosti) bila izdatak u razdoblju plaćanja i stoga obračun ispravka vrijednosti nije imao obilježje troška amortizacije. Težište u problematici vrednovanja imovine stavljeno je na trenutak nabave imovine, a ne na kasnije trošenje imovine tijekom upotrebe. Proizlazi da takva bilanca nije mogla u cijelosti zadovoljiti kao izvor informacija za kontrolu menadžmenta proračunske jedinice u raspolaganju imovinom koja mu je dana na upravljanje. U sadržajnom smislu – prema načinu procjene bilančnih pozicija, bilanca proračunskih jedinica, dakle nije uvijek bila dostatna podloga za cjelovitu ocjenu i utvrđivanje financijskog položaja.

Sadržajno odstupanje od novčanog računovodstvenog koncepta u hrvatskom proračunskom računovodstvu učinjeno je i nizom propisanih postupaka kojima su se zapravo uvele kategorije neprimjerene novčanom konceptu.¹¹⁵

Računski plan proračuna bio je propisan Pravilnikom o računovodstvu i računskom planu proračuna¹¹⁶ te su ga bile obvezne jedinstveno primjenjivati sve jedinice lokalne uprave i samouprave i korisnici proračunskih sredstava na svim razinama. Propisani računski plan je oblikovanje sukladno obvezi primjene načela dvojnog knjigovodstva. Jedinstvena pravila knjiženja propisana su bila Pravilnikom o uporabi računskog plana¹¹⁷.

Sustav numeriranja računskog plana u osnovi se zasnivao, kao što je već istaknuto, na ekonomskoj klasifikaciji MMF-a, odnosno na analitičkom okviru utvrđenom u sustavu državne financijske statistike (GFS-a) iz 1986. godine. Treba istaknuti da ovaj sustav nije dosljedno primjenjivan. U propisanom računskom planu postojale su naime, stavke koje ne spadaju u ekonomsku, već u funkcijsku ili su pak klasificirane na "autohtoni" način.¹¹⁸

¹¹⁴ O tome više cf. Vašiček V. i D.: "Prednosti i nedostaci novčane osnove u računovodstvu proračuna i neprofitnih organizacija", XXXIII. simpozij HZRI F, Zbornik radova, str. 153.

¹¹⁵ To su poglavito kategorije koje se **ne temelje** na novčanim izdacima i primicima, a knjigovodstveno se bilježe kao simulacija novčanih tokova i predstavljaju elemente izvještaja o uspješnosti. Radi se o kategorijama proračunskih rezervi, rezerviranja (anticipiranje budućih proračunskih izdataka), formiranja tzv. zamjenskog fonda i postupcima s uporabom viška prihoda iz prethodnih razdoblja.

¹¹⁶ Objavljen u Nar. nov., br. 98/1994., 15/1996., 94/1998., 165/1998. i 62/1999., Redakcijski pročišćeni tekst objavljen je u knjizi "Sustav proračuna", HZRI F, 2000., str. 419.

¹¹⁷ Objavljen u Nar. nov., br. 165/1998.

¹¹⁸ Na primjer transferi proračunskim korisnicima, izdaci za obranu, i dr.

Bit ovog računovodstvenog koncepta, zasnovanog na kontinuiranom praćenju javnih financija, sasvim pojednostavljeno, svodio se na jedinstveni princip i klasifikaciju u planiranju javnih prihoda i izdataka, zatim u praćenju izvršavanja tako usvojenih planova te konačno na financijskom izvješćivanju na istoj metodološkoj osnovi.

U osnovi ovakvog pristupa bio je jedinstveni računski plan čiji se sadržaj morao dosljedno primijeniti u postupku planiranja, evidentiranja transakcija u procesu izvršenja te izvješćivanja, uključujući i analizu odstupanja ostvarenih od planiranih veličina (stavaka).

Računski plan bio je oblikovan sukladno obvezi vođenja i ustroju poslovnih knjiga, odnosno prilagođen je evidentiranju poslovnih (financijskih) događaja u glavnoj knjizi I i glavnoj knjizi II. Tako se u osnovi računski plan sastojao od dva zasebna plana:

1. Računski plan glavne knjige I (prihodi, primitci i izdaci),
2. Računski plan glavne knjige II (stanja i promjena imovine, obveza i izvora financiranja).

Već opisan novčani koncept podrazumijevao je knjiženje samo onih poslovnih događaja koji rezultiraju primicima i izdacima novca. To znači da se knjiženja u glavnoj knjizi I, koja sadrži račune "uspješnosti", u pravilu obavljalo na temelju promjena novčanih računa i na temelju dokumentacije o blagajničkom poslovanju.

Osnovni sadržaj računskog plana prikazan je u tablicama 2. i 3.

Tablica 2. Računski plan glavne knjige I

PRIHODI/PRIMICI	RASHODI/IZDACI
000 – Porez i prirez na dohodak	100 – Izdaci poslovanja
005 – Porez na dobit	200 – Financijski i ostali vanjski izdaci
010 – doprinosi	300 – Tekući prijenosi i potpore proračunima i proračunskim korisnicima
015 – Porez na promet nekretnina	310 – Tekući prijenosi i potpore izvanproračunskim korisnicima i u inozemstvo
020 – Porez na dodanu vrijednost, posebni porezi i porezi na promet i potrošnju	400 – Subvencije
025 – Carine i carinske pristojbe	500 – Ostali tekući prijenosi i potpore
030 – Ostali porezi, pristojbe i doprinosi	600 – Izdaci za nabavu, izgradnju i investicijsko održavanje kapitalnih sredstava
035 – Prihodi od poduzetničkih djelatnosti i imovine	700 – Kapitalni prijenosi proračunima i proračunskim korisnicima
040 – Upravne pristojbe, negospodarstvena i popratna trgovina	710 – Kapitalni prijenosi izvanproračunskim korisnicima i u inozemstvo
045 – Prihodi po posebnim propisima	800 – Dani državni zajmovi i udio u glavnici
050 – Prihodi od vlastite djelatnosti	810 – Otplata (povrat) danih državnih zajmova
055 – Prihodi od prodaje imovine (kapitala)	850 – Novčana sredstva
060 – Prihodi iz proračuna	900 – Otplata glavnice duga
065 – Potpore	950 – Izdvajanje sredstava u zamjenski fond
070 – Primici od zaduživanja	960 – Izdavanje sredstava u rezerviranja i stalnu pričuvu
075 – Sredstva zamjenskog fonda za pokriće izdataka fiskalne godine	
080 – Sredstva viškova prihoda iz prethodnih godina za pokriće izdataka fiskalne godine	
085 – Sredstva stalne pričuve za pokriće deficita proračuna fiskalne godine	

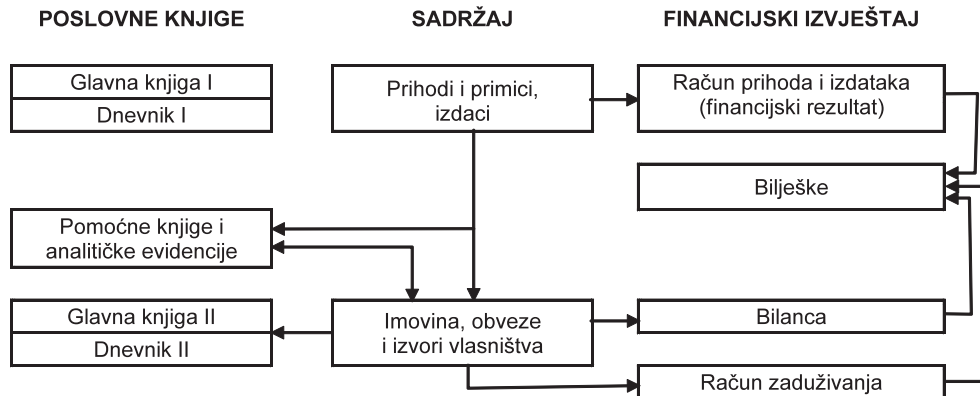
Tablica 3. Računski plan glavne knjige II

AKTIVA	PASIVA
600 – Dugotrajna imovina	870 – Potraživanja
800 – Dani državni zajmovi i udio u glavnici	900 – Državni dug
850 – Novčana sredstva	920 – Obveze
860 – Čekovi i mjenice	950 – Zamjenski fond
	960 – Rezerviranja i stalna pričuva
	970 – Izvori vlasništva

Knjiženja u glavnoj knjizi II u kojoj se evidentiralo stanje i promjene imovine, obveza i izvora, dakle koja sadrži, tzv. "račune stanja", provodila su se, u pravilu, na osnovu knjigovodstvene temeljnice (otvaranje početnih stanja, poslovni događaji koji tijekom fiskalne godine utječu na promjenu bilančnih pozicija, ispravak vrijednosti imovine i izvora, itd.) i na temelju ostalih knjigovodstvenih isprava (računa, obračuna, i dr.).¹¹⁹

Analitički okvir proračunskog računovodstva zasnivao se na odvojenom praćenju elemenata uspješnosti temeljenih na novčanom toku (prihodi i izdaci) i elemenata bilance (stanja imovine, obveza, izvora) te niza pomoćnih knjiga i analitičkih evidencija.¹²⁰ Temeljni okvir može se pokazati sljedećom slikom.¹²¹

Slika 1. Okvir proračunskog računovodstva



¹¹⁹ Zbog zadovoljenja pravila dvojnog knjigovodstva glavna knjiga I, koja koncepcijski sadrži račune prihoda i izdataka, nužno sadrži i određene račune stanja koji su u suštini integralni dio glavne knjige II. To su oni računi stanja imovine, obveza i izvora koji su izravno povezani ("protustavka") s novčanim primicima i izdacima čije knjiženje obavlja u glavnoj knjizi I. Tako, primjerice, novčani primitak predstavlja istodobno i prihod, ali i povećanje financijske imovine.

¹²⁰ Pomoćne knjige i evidencije vode se sukladno potrebama pojedine proračunske organizacije. Propisima je određeno da su obvezne pomoćne knjige: knjiga ulaznih računa, knjiga izlaznih računa, knjiga nabavki, knjiga (popis) kapitalne imovine i knjiga javnih dugova. Osim navedenih knjiga proračunske organizacije mogle su voditi i druge pomoćne knjige i evidencije.

¹²¹ cf. op. cit.: Grupa autora: "Sustav proračuna", str. 222.

2.1.2.2. Izvještajni sustav

Iz prikazanog osnovnog analitičkog okvira vidljivo je da se izvještajni sustav sastojao od četiri temeljna financijska izvještaja, i to:¹²²

1. Računa prihoda (primitaka) i izdataka koji se sastavljao iz podataka zabilježenih u glavnoj knjizi I,
2. Bilance koja se sastavljala iz podataka iz glavne knjige II,
3. Računa zaduživanja koji se generirao djelomično iz podataka glavne knjige II i pomoćnih knjiga,
4. Bilješki.

Na temelju prethodno prikazanih pojednostavljenih shema i sažetog opisa temeljnih knjigovodstvenih pravila i postupaka koji su se kao obvezni primjenjivali kod svih proračunskih subjekata može se utvrditi da je predstavljeni računovodstveni sustav proračuna bio vrlo složen. Temeljni uzroci složenosti ovog sustava proizlazili su iz nastojanja da se u uvjetima primjene novčanog računovodstvenog koncepta sadržaj informacija koje daje financijsko računovodstvo maksimalno proširi. Ovo proširenje obuhvata nastojalo se postići prilagođivanjem i nadograđivanjem razjedinjenog računovodstvenog modela¹²³ u kojemu se prioritet davao praćenju novčanih promjena (primitaka i izdataka) i raspoloživog novca. Sve ostale poslovne promjene i utjecaj novčanih transakcija na druge resurse u takvom modelu bile su u drugom planu, a naročito podcijenjeno bilo je praćenje dugova po svim osnovama. Primjena novčanog koncepta omogućavala je u mnogim slučajevima da se prikaže usklađenost javne potrošnje s proračunskim ograničenjima, zadanim također na novčanoj osnovi. Istodobno stvarna potrošnja financirana nagomilanim nepodmirenim obvezama ostala je nezabilježena u poslovnim knjigama i izvještajima.

Dodatno opterećivanje ustroja računovodstva proizlazilo je iz već spomenute činjenice da sustav Državne riznice u financijskom segmentu nije djelovao u potpunosti pa su se računovodstveno iznalazila rješenja za simuliranje njenog djelovanja. Ovo je poglavito dolazilo do izražaja na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu kada je postojao “vremenski pomak” u izvršavanju proračuna na različitim organizacijskim razinama.

2.2. AKTUALNI MODEL PRIMJENE PRILAGOĐENOG RAČUNOVODSTVENOG KONCEPTA NASTANKA DOGAĐAJA (2002. -)

Kao što je prethodno prikazano i objašnjeno, hrvatski sustav računovodstva proračuna bio je do kraja 2001. godine utemeljen na novčanom konceptu. Istaknuti nedostaci sustava, harmonizacija s aktualnim međunarodnim procesima reformi javnog sektora i zahtjevi za učinkovi-

¹²² cf. Pravilnik o financijskom izvješćivanju za proračune i proračunske korisnike, čl. 3., Nar. nov., br. 62/99., 137/99. Pravilnikom je propisana i obveza sastavljanja konsolidacijske bilance kapitalne imovine, no zbog nedovršenog postupka sukcesije ovaj izvještaj se nije sastavljao.

¹²³ O potrebi i mogućem načinu racionalizacije ovog računovodstvenog sustava cf. Vašiček D.: “Stanje i mogućnost preustroja računovodstva proračuna”, Zbornik referata XXXIV. simpozija HZRiF, Zagreb - Pula 1999.

tijim praćenjem imovine i javnog duga, osnovni su razlozi zbog kojih se u hrvatskom sustavu državnog računovodstva pristupilo značajnijim promjenama.

Dotadašnji novčani koncept proračunskog računovodstva u prvi plan stavljao je izvještaj o primicima (prihodima) i izdacima. “Uspješnost poslovanja” ocjenjivala se s aspekta usklađenosti s usvojenim proračunom i ostvarenjem financijskih planova te mjerila ostvarenim viškovima. To je u stvarnosti često dovodilo do potpuno krivih zaključaka o uspješnosti javnog menadžmenta.

Nagomilane obveze bile su daleko od javnosti i “više” menadžmenta, a “dobri gospodari” često su kritizirani zbog “nepotrebne” štedljivosti na davanjima kao što su subvencije, donacije, organizacije različitih zabavnih i kulturnih događaja i sl. Pažnja i ocjenjivanje poslovanja nisu se temeljili na dugoročnom pogledu i donošenju zaključka o održivosti razvoja.

Glavna pitanja koja je u odnosu na prethodni sustav trebalo primjerenije urediti su bila: primjena računovodstvenog koncepta temeljenog na nekoj od varijanti nastanka događaja, sustavno uređenje računskog plana sukladno relevantnim međunarodnim klasifikacijama i izgradnja transparentnijeg sustava financijskog izvještavanja.

2.2.1. ZAKONSKI OKVIR

Aktualni sustav računovodstva proračuna uređen je nizom propisa od kojih se ističu ključni¹²⁴:

- Zakon o proračunu (Nar. nov., br. 96/2003., 136/2012),
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 114/2010, 31/2011 - ispr., 124/2014),
- Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 3/2015),
- Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna (Nar. nov., br. 24/2013),
- Pravilnik o utvrđivanju korisnika proračuna i vođenju Registra korisnika proračuna (Nar. nov., br. 128/2009, 142/2014),
- Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (Nar. nov., br. 26/2010)

Temeljnim propisom, Zakonom o proračunu u glavi XI. (čl. 97-107) utvrđene su ključne odrednice sustava računovodstva i financijskog izvještavanja i to: poslovne knjige, knjigovodstvene isprave i obrada podataka, sadržaj računa računskog plana, priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, procjenjivanje bilančnih pozicija, revalorizacija, financijsko izvještavanje i druga područja u svezi s proračunskim računovodstvom.

Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima: točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja. Zakon o proračunu deklarativno inaugurira i primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor.

¹²⁴ Više vidjeti - <http://www.mfin.hr/hr/proracunsko-racunovodstvo>. Izmjene i dopune zakonskog okvira sustavno se ažuriraju i objavljuju na internet stranici Ministarstva financija – Državna riznica gdje je moguće pratiti najavljene promjene s primjenom od 01.01.2015.

U operacionalizaciji Zakona kroz podzakonske akte ipak se ne provodi izravna primjena spomenutih međunarodnih standarda, već se priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, u prijelaznoj fazi, temelji na modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja. Također, procjena imovine, obveza i izvora vlasništva obavlja se po modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška. Proračunsko računovodstvo vodi se po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz računskog plana.

2.2.2. INSTITUCIONALNI OKVIR - OBVEZNICI PRIMJENE

Odredbe prethodno navedenih propisa odnose se na sve pravne subjekte unutar opće države, a to su: državni proračun, proračunski korisnici državnog proračuna, izvanproračunski fondovi, proračuni jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave i njihovi proračunski korisnici kao i zdravstvene ustanove u javnom sektoru.

U cilju preciznijeg obuhvata svih subjekata u sektor opće države, a sukladno Zakonu o proračunu, ustrojen je registar proračunskih korisnika¹²⁵ temeljem kriterija usklađenih sa zahtjevima međunarodnih sustava državne financijske statistike.

Državni poduzetnički subjekti¹²⁶ ("javna poduzeća") ne primjenjuju sustav proračunskog računovodstva već sustav računovodstva poduzetnika utemeljen na Zakonu o računovodstvu (Nar.nov.109/2007 i 54/2013).

2.2.3. PRIMJENA MODIFICIRANOG RAČUNOVODSTVENOG NAČELA NASTANKA DOGAĐAJA

Sukladno važećim propisima¹²⁷ aktualni računovodstveni informacijski sustav opće države temelji se na specifičnom prilagođenom konceptu nastanka događaja i primjeni načela povijesnog troška u mjerenju bilančnih pozicija.

¹²⁵ U smislu Zakona o proračunu i Pravilnika o utvrđivanju korisnika proračuna: registar korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave popis je proračunskih korisnika i izvanproračunskih korisnika. Proračunski korisnici su državna tijela i tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu. Kriteriji za utvrđivanje statusa proračunskog korisnika utvrđeni su podzakonskim aktom, i to:

- Korisnik je registrirana pravna osoba osnovana od strane središnje ili lokalne države,
- Korisnik je u pretežitom vlasništvu države,
- Korisniku se financira 50% ili više od 50% ukupnih rashoda iz proračuna.

Izvanproračunski korisnici jesu izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje. Aktualni registar korisnika proračuna ažurira se i objavljuje redovito u Nar. nov., a dostupan je i na internet stranici Ministarstva financija: <http://www.mfin.hr/hr/proracunsko-racunovodstvo>

¹²⁶ engl. Government business enterprises (GBE)

¹²⁷ Članak 121., op. cit.: Zakona o proračunu to izričito navodi: "(1) Priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka temelji se na modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja. (2) Procjena imovine, obveza i izvora vlasništva obavlja se po modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška."

Najznačajnije posebnosti ovog računovodstvenog modela odražavaju se u sljedećim komponentama:

1. Priznavanje prihoda temelji se na primicima financijske imovine (naplata novca i novčanih ekvivalenata);
2. Poslovni (operativni) rashodi priznaju se prema obračunskom konceptu odnosno u trenutku njihova nastanka, dakle, neovisno o novčanim izdacima pri podmirivanju obveza koje su s njima povezane;
3. Kapitalni rashodi (rashodi nabave dugotrajne nefinancijske imovine) ne kapitaliziraju se, nego se iskazuju u izvještajnom razdoblju u kojemu je stjecanje (nabava) izvršena. To nadalje, podrazumijeva da se trošenje te imovine ne iskazuje na sustavnoj osnovi kao rashod amortizacije.
4. Donacije nefinancijske imovine (u okviru sustava proračuna) ne iskazuju se kao prihodi/rashodi, već izravno mijenjaju vlastite izvore (kapital).

Posebnosti i osnove primijenjenog koncepta na elemente temeljnih financijskih izvještaja sažeto se predstavljaju u nastavku.

2.2.3.1. Imovina

Definicije

Imovina je propisima¹²⁸ definirana kao: resursi koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti.

Imovina se sukladno međunarodnim klasifikacijama klasificira po:

- načinu nastanka (proizvedena i neproizvedena)
- osnovnom svojstvu (nefinancijska i financijska)
- pojavnim oblicima (prirodnim vrstama)
- trajnosti (dugotrajna i kratkotrajna)
- funkciji u obavljanju djelatnosti.

Dugotrajnom imovinom smatra se financijska i nefinancijska imovina čiji je vijek uporabe duži od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik.

Dugotrajna proizvedena materijalna imovina čiji je pojedinačni trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 3.500,00 kuna klasificira se kao sitni inventar uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku uporabe.

Kratkotrajna nefinancijska imovina je imovina namijenjena obavljanju djelatnosti ili daljnjoj prodaji u roku kraćem od godinu dana. Proizvedena kratkotrajna imovina sadrži: zalihe za obavljanje djelatnosti, proizvodnju i proizvode i robu za daljnju prodaju. Zalihe su dobra koja se čuvaju za upotrebu u izvanrednim situacijama, u procesu obavljanja posla (proizvodnje i/ili pružanja usluga) i za preraspodjelu proračunskim korisnicima.

¹²⁸ cf. čl.17., 18., 19. op. cit.: Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu.

Priznavanje i mjerenje

Imovina se početno priznaje i iskazuje (mjeri) po računovodstvenom konceptu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška.

Imovina se početno priznaje:

- a) u slučaju kupnje, izgradnje ili financijskog najma po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti)
- b) u slučaju primitka bez naknade (donacija) po procijenjenoj vrijednosti.

Trošak nabave (nabavnu vrijednost) nefinancijske imovine čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze na promet, troškove prijevoza i sve druge troškove koji se mogu izravno dodati troškovima nabave i osposobljavanja za početak uporabe. Prilikom stjecanja imovine ne primjenjuje se kapitalizacija troška stjecanja, već se troškovi u cijelosti priznaju u rashode izvještajnog razdoblja u kojemu su nastali¹²⁹. Istodobno, vrijednost dugotrajne imovine u visini troškova stjecanja vrijednosti izravno se priznaje u korist vlastitih izvora.

Imovina stečena donacijom priznaje se u visini procijenjene vrijednosti također u korist vlastitih izvora (kapitala)¹³⁰.

Sukladno tome, trošenje dugotrajne imovine utvrđuje se i iskazuje pojedinačno, vremenskom linearnom metodom uz primjenu propisanih prosječnih godišnjih stopa ispravka (umanjenja) vrijednosti, a vrijednosni iskaz umanjenja imovine uslijed njenog trošenja ("amortizacija") izravno umanjuje (tereti) vlastite izvore (kapital). Osnovica za otpis dugotrajne imovine jest njen početni ili revalorizirani trošak nabave (nabavna vrijednost) odnosno procijenjena vrijednost.

Vrijednosti prirodnih bogatstava, knjiga, umjetničkih djela i ostalih izložbenih vrijednosti te plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti u pravilu se ne ispravljaju. Ako se za neproizvedenu nematerijalnu imovinu (patenti, koncesije, licence, pravo korištenja tuđih sredstava, dugogodišnji zakup i slično) ne može utvrditi koristan vijek upotrebe, takva imovina se ne otpisuje do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja.

Revalorizacija dugotrajne imovine provodi se obvezno linearno za svu imovinu u hiperinflacijskim uvjetima, odnosno ako službena stopa inflacije kumulativno u razdoblju od tri godine premaši 30%. Pojedinačna revalorizacija dugotrajne imovine provodi se sporadično u slučajevima iskazane potrebe za usklađenjem knjigovodstvenih vrijednosti sa tržišnim vrijednostima (test umanjenja, otuđenje imovine i sl.). Učinci revalorizacije dugotrajne imovine izravno se pripisuju vlastitim izvorima (kapitalu).

Prestanak priznavanja

Imovina se prestaje priznavati u trenutku prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja, utroška ili uništenja.

¹²⁹ Iznimku čini kratkotrajna imovina u djelatnostima zdravstva (lijevkovi i dr. materijal), trgovine (roba) i proizvodnje (sirovine, materijal, proizvodi)

¹³⁰ U slučaju ako je donator također proračunski subjekt vrijednost donacije nema utjecaja na prihode i rashode primatelja, a u slučaju da je donator subjekt izvan sustava proračuna (fizička osoba, nerezident, poduzetnik) vrijednost donirane imovine priznaje se dodatno i kao prihod od donacija i rashod nabave imovine.

Objavljivanje

Dugotrajna imovina se, i nakon što je u cijelosti otpisana, zadržava u evidenciji i iskazuje u bilanci do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja. Objavljivanje informacija o stanju i promjenama vrijednosti imovine provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju.

Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i promjene u obujmu imovine i obveza kao događaji koji utječu na imovinu, a nisu rezultat aktivnosti odnosno transakcija te nisu izravno utjecali na elemente uspješnosti objavljuju se u posebnom izvještaju (Izvještaj o promjenama vrijednosti i obujma imovine i obveza). Promjene u vrijednosti (revalorizacija) najčešće su rezultat inflacije ili promjena u tržišnoj vrijednosti imovine. Promjene u obujmu najčešće su rezultat izvanrednog početka priznavanja odnosno prestanka priznavanja imovine i drugih promjena u količini i kvaliteti već priznate imovine. Druge promjene u obujmu nastaju zbog: izvanrednih događanja (kao što su potresi, poplave, požar i slično, otpisi potraživanja, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine), nepredviđenih šteta (znatni gubitci inventara zbog požara, krađe i slično) i prirodnog prirasta.

2.2.3.2. Obveze i vremenska razgraničenja

Definicije

Obveze su neizmirene obveze proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa. Obveze se klasificiraju prema namjeni i ročnosti.

Posebnost klasifikacije obveza proizlazi iz nastojanja da se kroz računovodstveni sustav omogući istodobno praćenje uspješnosti i izvršavanja proračuna/financijskog plana primjenom novčane i obračunske računovodstvene osnove:

Stoga su obveze klasificirane kao:

- Obveze za rashode poslovanja (korespondiraju sa strukturom rashoda poslovanja),
- Obveza za nabavu nefinancijske imovine (korespondiraju sa strukturom rashoda nabave pojedinih vrsta imovine),
- Obveza za vrijednosne papire,
- Obveza za kredite i zajmove
- Odgođeno plaćanje rashoda i prihoda budućih razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja).

Prema ročnosti obveze klasificiraju se kao kratkoročne i dugoročne.

Priznavanje

Obveza se priznaje kada je vjerojatno da će zbog podmirenja sadašnje obveze, doći do odljeva resursa i kada se iznos kojim će se ona podmiriti može pouzdano izmjeriti.

Obveze se priznaju prema načelu nastanka događaja. Obveze za rashode poslovanja sadrže obveze koje se u trenutku nastanka priznaju kao rashod poslovanja, a to su obveze za: zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, subvencije, temeljem sredstava pomoći

EU, naknade građanima i kućanstvima, kazne, naknade šteta i kapitalne pomoći te ostale tekuće obveze.

Obveze za nabavu nefinancijske imovine sadrži obveze koje se u trenutku nastanka priznaju kao rashod za nabavu nefinancijske imovine, a to su obveze za nabavu: neproizvedene dugotrajne imovine, proizvedene dugotrajne imovine, plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti, zaliha te obveze za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini.

Obveze za vrijednosne papire obuhvaćaju obveze za vrijednosne papire klasificirane prema vrstama financijskih instrumenata. Obveze za kamate po izdanim vrijednosnim papirima iskazuju se na računima obveza za rashode poslovanja.

Obveze za kredite i zajmove obuhvaćaju obveze koje proračuni i proračunski korisnici imaju za primljene kredite i zajmove. Obveze za kamate po primljenim kreditima i zajmovima evidentiraju se na računima obveza za rashode poslovanja.

Vremenska razgraničenja - odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja priznaju se za rashode koji nisu fakturirani, a terete tekuće razdoblje te prihode koji su naplaćeni ili obračunani u tekućem razdoblju, a odnose se na iduće obračunsko razdoblje.

Prestanak priznavanja

Obveza se prestaje priznavati ako je ona nestala tj. ako je ona podmirena, istekla ili ako se vjerovnik odrekao svojih prava ili ih je izgubio.

Prestanak priznavanja vremenskih razgraničenja nastaje ispunjenjem uvjeta za priznavanje odnosnih prihoda ili rashoda.

Objavljivanje

Objavljivanje informacija o stanju, strukturi i promjenama vrijednosti obveza provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju i to u bilanci te posebnim izvještajima o obvezama za razdoblja u toku godine.

Dodatno, promjene u vrijednosti i obujmu obveza kao događaji koji utječu na obveze, a nisu rezultat aktivnosti odnosno transakcija te nisu izravno utjecali na elemente uspješnosti objavljuju se u posebnom izvještaju (Izvještaj o promjenama vrijednosti i obujma imovine i obveza). Ove promjene najčešće su rezultat izvanrednih događaja u svezi prestanka priznavanja obveza uslijed otpisa, zastare i sl.

2.2.3.3. Prihodi

Definicija

Prihodi, bez obzira na njihov karakter, definiraju se kao povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja isključivo u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata, što nedvojbeno upućuje da se u priznavanju proračunskih prihoda odstupa od načela nastanka događaja i zadržava novčani računovodstveni koncept.

Prihodi se temeljno klasificiraju na prihode poslovanja (tzv. tekući prihodi) i prihode od prodaje nefinancijske imovine (tzv. kapitalni prihodi). Prihodi poslovanja klasificiraju se na prihode od poreza, prihode od doprinosa, potpore, prihode od imovine, prihode od admini-

strativnih pristojbi i po posebnim propisima i ostale prihode. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine klasificiraju se prema vrstama prodane nefinancijske imovine.

Priznavanje

Prihod se priznaje kada je su ekonomske koristi koje su u vidu novca i novčanih ekvivalenata ušle u proračunski subjekt mjerljive i raspoložive. To konkretno znači da se prihodi priznaju u trenutku priljeva novčanih sredstava u proračunski subjekt. To se poglavito odnosi na **nerecipročne prihode** u koje spadaju prihodi od poreza, doprinosa, pomoći, upravnih i administrativnih pristojbi, po posebnim propisima i naknada, donacija, kazni i upravnih mjera.

Recipročni prihodi, kao što su prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od prodaje imovine, od trenutka za izvršenja isporuke do trenutka naplate priznaju se kao imovina (potraživanja) i vremenski razgraničeni (odgođeni) prihodi. Tek naplatom priznatih potraživanja stječu se uvjeti za priznavanje ovih prihoda u ukupan prihod izvještajnog razdoblja.

Ekonomske koristi koje pritječu u proračunski subjekt u vidu donacija (bez naknade primljene nefinancijske imovine) od subjekata opće države, povećanja vrijednosti nefinancijske imovine uslijed revalorizacije kao i smanjenja obveza uslijed otpisa ne priznaju se kao prihodi, već se izravno priznaju izvorima vlasništva (kapitalu). Ekonomske koristi koje pritječu u proračunski subjekt u vidu donacija (bez naknade primljene nefinancijske imovine) od subjekata izvan opće države priznaju se u prihode od donacija po procijenjenoj vrijednosti uz istovremeno priznavanje nastanka rashoda nabave te nefinancijske imovine. Učinak ovih transakcija na financijski rezultat je time neutralan.

Mjerenje

Prihod se mjeri po fer vrijednosti primljene naknade u obliku novca ili novčanih ekvivalenata ili iznimno nefinancijske imovine i potraživanja. Iznos obračunatih recipročnih prihoda (koji proizlazi iz neke transakcije i poslovnog događaja) određuje se sporazumno između isporučitelja i kupca ili korisnika imovine.

Prestanak priznavanja

Prihod treba prestati priznavati kada stavke koje predstavljaju prihod ne zadovoljavaju navedene kriterije priznavanja.

Objavljivanje

Objavljivanje informacija o visini i strukturi priznatih i razgraničenih prihoda provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju i to u izvještaju o prihodima/primicima i rashodima/izdacima.

Ekonomske koristi koje pritječu u proračunski subjekt u vidu bez naknade primljene nefinancijske imovine od subjekata opće države kao i povećanja vrijednosti nefinancijske imovine uslijed revalorizacije objavljuju se u posebnom izvještaju o promjenama vijednosti i obujma imovine i obveza.

2.2.3.4. Rashodi

Definicije

Rashodi su definirani kao smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza. Rashodi se temeljno klasificiraju na rashode poslovanja (tzv. tekući rashodi) i rashode za nabavu nefinancijske imovine (tzv. kapitalni rashodi).

Rashodi poslovanja obuhvaćaju rezultate transakcija koje utječu na smanjenje neto vrijednosti i klasificiraju se na rashode za zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, subvencije, potpore, naknade, donacije i ostale rashode.

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine obuhvaćaju ukupne troškove nastale u postupku stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine (u visini nabavne vrijednosti - troškova stjecanja). Rashodi za nabavu nefinancijske imovine klasificiraju se po vrstama nabavljene nefinancijske imovine.

Priznavanje

Rashodi se priznaju i kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i koje se može pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda u pravilu pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine osim u slučajevima koji izravno terete izvore vlasništva. Rashod se odmah priznaje i kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi, ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve. Rashod se također priznaje i u onim slučajevima kada je obveza nastala bez priznavanja imovine.

Primjena modificiranog računovodstvenog koncepta nastanka događaja u priznavanju rashoda konkretno znači da se:

- rashodi poslovanja priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- rashodi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine priznaju se u potpunosti u visini ukupnih troškova nastalih u postupku stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine (u visini nabavne vrijednosti - troškova stjecanja). Posljedično tome tijekom korisnog vijeka uporabe ne iskazuje se rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine niti se iskazuje rashod neotpisane vrijednosti uslijed gubitka ili prestanka priznavanja nefinancijske imovine. Povezano s ovime, donacije nefinancijske imovine također se ne priznaju se kao rashod, već izravno smanjuju vlastite izvore (kapital).
- ne iskazuju rashodi uslijed smanjenja vrijednosti nefinancijske imovine, već ova smanjenja izravno terete izvore vlasništva,
- rashodi kratkotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara koji se nabavljaju za obavljanje redovne djelatnosti izravno se i u potpunosti priznaju u trenutku nabave, a ne stvarnog utroška. Na temelju stvarnih utrošaka rashodi se priznaju iznimno u djelatnostima zdravstva, trgovine i proizvodnje,
- troškovi posudbe ne kapitaliziraju se te se u cijelosti priznaju kao rashod razdoblja u kojemu su nastali,

- nerealizirani gubici (rashodi) s osnove promjene tržišne (fer) vrijednosti financijske imovine, tečajnih razlika i sl. ne iskazuju se kao rashodi, već se priznaju na teret izvora vlasništva ili kao razgraničeni rashodi,
- ne priznaju se troškovi dugoročnih rezerviranja¹³¹.

Mjerenje

Rashodi se mjere po fer vrijednosti zakonske (ugovorne) obveze koju treba podmiriti po osnovi obvezujućeg događaja iz prošlosti ili izravnog odljeva novca ili novčanih ekvivalenata.

Prestanak priznavanja

Rashod treba prestati priznavati kada stavke priznate kao rashod ne zadovoljavaju navedene kriterije priznavanja.

Objavljivanje

Objavljivanje informacija o visini i strukturi priznatih i razgraničenih rashoda provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju i to u izvještaju o prihodima/primicima i rashodima/izdacima.

Umanjenja ekonomskih koristi uslijed smanjenja obujma i vrijednosti dugotrajne imovine u vidu bez naknade otuđene nefinancijske imovine subjektima opće države kao i smanjenja vrijednosti nefinancijske imovine uslijed revalorizacije objavljuju se u posebnom izvještaju o promjenama vrijednosti i obujma imovine i obveza.

2.2.3.5. Primici i izdaci

Specifičnost hrvatskog sustava računovodstva je uključivanje financijskih primitaka i izdataka koji nemaju obilježje prihoda i rashoda u izvještaju o uspješnosti. To su primici i izdaci povezani s financijskom imovinom i zaduživanjem.

Ova posebnost posljedica je već spomenutog nastojanja da se u integralnom računovodstvenom sustavu proračuna omogući istodobna primjena novčanog i obračunskog načela. Treba se podsjetiti da je ovaj računovodstveni sustav razvojna faza koja se nastavlja na izravnu primjenu novčanog računovodstvenog načela. Stoga je u prijelaznom razdoblju bilo nužno osigurati informacijsku računovodstvenu osnovu koja omogućava ispunjenje dvojne uloge računovodstva, odnosno univerzalnost računovodstva za potrebe financijskog izvještavanja i izvještavanja o izvršenju proračuna koji su se u značajnoj mjeri usvajali i izvršavali na novčanog osnovi.

Primici od financijske imovine i zaduživanja obuhvaćaju: primljene otplate (povrate) glavnice danih zajmova, primitke od izdanih vrijednosnih papira, primitke od prodaje dionica i udjela u glavnici, primljene kredite i zajmove i primitke od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja.

¹³¹ Rezerviranja u sustavu proračuna podrazumijevaju samo rezerviranja novčanih sredstava za otplate zajmova/kredita koji dopijevaju u tekućoj godini i rezerviranja za ostale namjene sukladno propisima što po suštini nema karakter rashoda.

Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova obuhvaćaju izdatke za: dane zajmove, ulaganja u vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici, otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova te otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire.

2.2.3.6. Vlastiti izvori

Ostatak imovine nakon odbitka svih obveza uključuje:

- Vlastite izvore iz proračuna i drugih izvora,
- Rezultat poslovanja (klasificiran prema nastanku na tri kategorije i to kao: višak/manjak prihoda poslovanja, višak/manjak prihoda od nefinancijske imovine, višak/manjak primitaka od financiranja),
- Obračunate prihode poslovanja,
- Obračunate prihode od prodaje nefinancijske imovine.

Obračunati prihodi iskazuju se po načelu nastanka događaja u izvještajnom razdoblju i izražavaju vrijednost novčanih primitaka koji će uslijediti pri naplati potraživanja po navedenim osnovama. Nakon naplate nastalih potraživanja odgovarajuće svote iskazanih obračunatih prihoda priznaju se kao prihodi izvještajnog razdoblja kako je to već opisano.

2.2.3.7. Financijski rezultat.

Utvrđivanje financijskog rezultata tekućeg razdoblja obavlja se na način da se prihodi i rashodi, primici i izdaci sučeljavaju po njihovu karakteru i utvrđuju međurezultati kao odnosi prihoda i rashoda od poslovanja, prihoda i rashoda od nefinancijske imovine (investicijske aktivnosti) i primitaka i izdataka od financijske imovine (financiranja).

Utvrđeni rezultat, kao razlike prihoda i rashoda, odnosno primitaka i izdataka prenose se kao strukturirani financijski rezultat tekućeg razdoblja na bilančne pozicije istovrsnih rezultata prethodnih razdoblja te se utvrđuje kumulativni financijski rezultat zaključno s izvještajnim razdobljem.

Pozitivni rezultat (višak prihoda/primitaka) predstavlja financijski potencijal za poslovanje u sljedećem razdoblju, a negativni rezultat (manjak prihoda/primitaka) obvezu pokriva u sljedećim razdobljima.

2.2.4. RAČUNSKI PLAN

Računski plan je podloga i analitički okvir za praćenje svih faza proračunskog ciklusa (planiranja, praćenja izvršavanja i izvještavanja), a postavljen je široko te omogućava i praćenje ukupnih resursa i obveza izvještajnog subjekta. Osnovicu za izradu računskog plana čini **ekonomska** klasifikacija harmonizirana s međunarodnim (europskim) sustavom državne financijske statistike (EUROSTAT GFS I ESA 95) te specifičnosti hrvatskog javnog sektora.

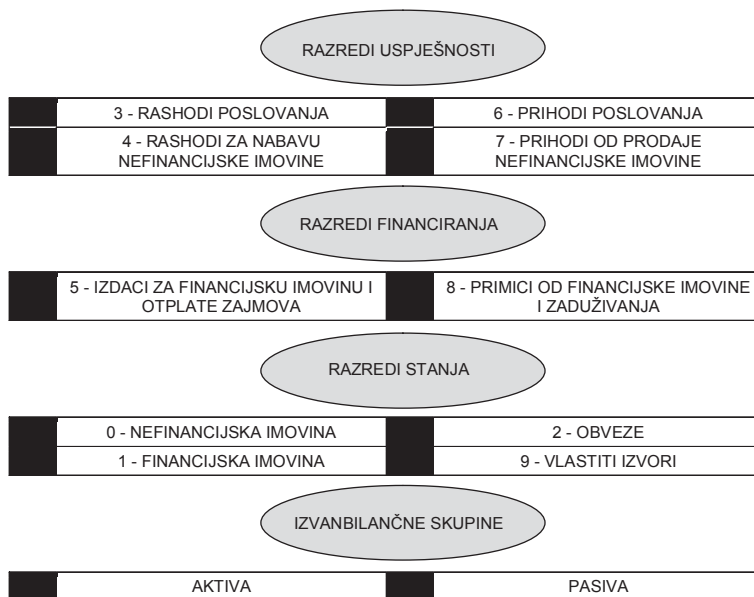
Računskim planom proračuna utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke.

Propisani računi razvrstani su na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune.

Osnovni računi iz računskog plana mogu se raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i subanalitičke račune. Raščlanjivanje osnovnih računa u računskom planu obavlja se po dekadnom sustavu. Obveznici primjene dužni su primjenjivati isključivo propisane račune do 5. razine (tj. osnovne račune), koje mogu raščlanjivati prema svojim potrebama.

Računski plan sadrži 10 razreda prikazanih sljedećom slikom:

Slika 2. Sadržaj računskog plana po razredima



Razredi 0, 1, 2 i 9 jesu razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora. Razredi 3, 4, 5, 6, 7, 8 jesu razredi u kojima se prema propisanoj ekonomskoj klasifikaciji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti.

Sadržajno, računski plan postavljen je vrlo široko. Namjera u oblikovanju je da se omogući procesuiranje podataka za izvještavanje i na obračunskoj i na novčanoj osnovi. To je naročito značajno u prijelaznom razdoblju kada se po inerciji primjene novčanog koncepta u velikoj mjeri traže detaljne informacije o novčanim tokovima. Iz navedenih razloga struktura razreda 1 i 2 pomalo odstupa od uobičajene klasifikacije obveza i potraživanja. Brojčano, nastojalo se povezati brojeve računa npr. obveza s konkretnim rashodima (skupina 23 - razred 3 - skupina 93; skupina 24 - razred 4 - skupina 94), a slično tome i potraživanja. Ovako strukturirane skupine obveza i potraživanja omogućit će izravno crpljenje podataka za izradu izvještaja o novčanim tokovima, a olakšat će i poslove klasificiranja (kontiranja) i knjiženja pojedinih transakcija.

Računskim planom predviđena je i skupina računa 99 - Izvanbilančni zapisi, koja sadrži stavke koje su vezane, ali nisu uključene u bilančne kategorije, i to:

- tuđa imovina dobivena na korištenje,
- dana jamstva, dana kreditna pisma, i slično.

2.2.5. SUSTAV FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Sukladno opisanom računovodstvenom modelu postavljen je i odgovarajući izvještajni sustav. Po svom obuhvatu, izvještajni sustav uključuje stanje i promjene ukupne financijske i nefinancijske imovine. Osnove ovog sustava predstavljaju se u nastavku kroz prikaz osnovnog analitičkog okvira i temeljnih financijskih izvještaja.

2.2.5.1. Osnovni analitički okvir

Polazišta u izgradnji aktualnog računovodstvenog informacijskog sustava determinirala su osnovni analitički okvir financijskog izvještavanja. Približavanje sustava konceptu nastanka događaja omogućilo je da se analitički okvir u što većoj mjeri prilagodi zahtjevima međunarodnog sustava državne financijske statistike (GFS 2001.) temeljenog na konceptu nastanka događaja. Time se postigao visoki stupanj racionalnosti i univerzalnosti izvještajnog sustava jer on, osim za opće namjene, služi i kao podloga za međunarodno izvještavanje. Primijenjena odstupanja od koncepta nastanka događaja bila su razlog što se u cijelosti nisu mogle primijeniti i sve preporuke dane u međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor.

Postavljeni analitički okvir može se zorno prikazati sljedećom slikom:¹³²

Slika 2. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj



¹³² cf. Vašiček, V. / Maletić, I.: "Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor", Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZRI, Pula, 2003., str. 99.

Prikazanim analitičkim okvirom predviđeno je prikupljanje računovodstvenih podataka (u razredima 0, 1, 2 i 9 prati se stanje imovine, obveza i vlastitih izvora) i sastavljanje bilance za potrebe pružanja informacija o stanju i promjenama neto vrijednosti ukupne imovine.

Promjene u vrijednosti neto imovine tijekom izvještajnog razdoblja svojevrsan su pokazatelj uspješnosti i razvojnog trenda. Ovakav pristup po svojoj suštini odgovara poduzetničkom konceptu očuvanja kapitala¹³³ pa se i ostvarena "razlika kapitala" državne jedinice u određenom razdoblju može smatrati pokazateljem uspješnosti. S obzirom da je hrvatski računovodstveni koncept ipak primarno usredotočen na financijsku imovinu, poslovne transakcije koje utječu na promjene ukupne imovine, a nemaju za posljedicu promjene financijske imovine, zasebno se evidentiraju u glavnoj knjizi kao izravne promjene imovine i vlastitih izvora (kapitala) i o njima se sastavlja poseban izvještaj.

Analitičkim okvirom predviđa se posebno praćenje prihoda i rashoda od poslovnih aktivnosti (razredi 3 i 6 računskog plana) te prihoda i rashoda povezanih s nefinancijskom dugotrajnom imovinom (razredi 4 i 7 računskog plana).¹³⁴

Posebnost hrvatskog analitičkog okvira sastoji se i u obvezatnosti posebnog praćenja financijskih transakcija koje nemaju obilježje prihoda i rashoda već se kao primici i izdaci odnose isključivo na aktivnosti financiranja (razredi 5 i 8 računskog plana).

Ovakav pristup izraz je nastojanja da se računovodstveni sustav postavi univerzalno, i to kao:

1. Proračunsko računovodstvo – za praćenje izvršenja i nadzor proračuna koji se još uvijek sastavlja uglavnom na novčanoj osnovi;
2. Računovodstvo izvještajnog entiteta – za praćenje ukupnih resursa i elemenata uspješnosti;
3. Statistički izvještajni sustav – prilagođen GFS-u i ne zahtijeva velika usklađenja zahtjevima međunarodnog statističkog izvještavanja.

Pošto se rashodi poslovanja priznaju primjenom obračunskog koncepta, cjelovita informacija za praćenje novčanih izdataka (i za potrebe praćenja izvršenja novčanog proračuna i za potrebe upravljanja likvidnošću) osigurava se ekonomskim klasificiranjem obveza na opisani način. Tako informacije o podmirenju obveza ujedno služe i kao podaci o ekonomski razvrstanim izdacima kao elementima novčanog proračuna i kao elementi izvještaja o novčanom toku.

¹³³ Koncept očuvanja kapitala (fizički i financijski koncept) podrazumijeva da se uspješnost u izvještajnom razdoblju mjeri stupnjem prirasta/smanjenja kapitala na kraju razdoblja u odnosu na početak razdoblja. Kapital sadržajno odgovara pojmu neto imovine kao razlike imovine i obveza. U državnom sektoru, čini se primjereniji je pristup očuvanju fizičkog kapitala jer on podrazumijeva očuvanje poslovne sposobnosti (potencijala obavljanja djelatnosti) državnih jedinica, premda i koncept financijskog kapitala ima svoj puni smisao.

¹³⁴ U razredu 4 prate se transakcije nabave – stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine na način da se svi troškovi povezani za proces nabave (investicije) priznaju kao rashodi izvještajnog razdoblja u kojemu je stjecanje nastalo. Dakle, troškovi stjecanja se ne kapitaliziraju. Usporedno s priznavanjem rashoda bilježi se i povećanje konkretnog pojavnog oblika nabavljene imovine i kapitala. Utrošak ove imovine u korisnom vijeku upotrebe bilježi se također kao izravno smanjenje vrijednosti imovine i kapitala (ispravaka vrijednosti). U razredu 7 iskazuju se naplaćeni prihodi od prodaje dugotrajne nefinancijske imovine. Prema propisima ovi su prihodi namjenskog karaktera i služe se buduće investicijske aktivnosti.

2.2.5.2. Temeljni financijski izvještaji

Set temeljnih financijskih izvještaja sadržajno je prilagođen prethodno navedenim funkcijama sustava državnog računovodstva. Promatrano s aspekta zadovoljavanja vrlo široko postavljenih zahtijeva od kojih polaze makroekonomski statistički sustavi (poglavito GFS 2001. koji zahtijeva izvještaj o poslovanju države, izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima, bilancu, a uz to i praćenje likvidnosti) hrvatski izvještajni sustav uključuje obvezu sastavljanja temeljnih izvještaja.¹³⁵

- Bilanca,
- Izvješće o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima),
- Izvješće o novčanim tokovima,
- Izvješće o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- Bilješke.

a) Bilanca

Bilanca prezentira informacije (vrijednost i strukturu) o stanju imovine i obveza na početku i kraju izvještajnog razdoblja te je pokazatelj o promjenama neto vrijednosti kao pokazatelj očuvanja “kapitala”, i to:

- neto vrijednost financijske imovine (financijska imovina umanjena za obveze),
- neto vrijednost ukupne imovine (ukupna imovina umanjena za obveze).

S obzirom da je primjena punog obračunskog koncepta za sada onemogućena iz razloga nepostojanja realne baze podataka o ukupnoj imovini (naročito specifičnoj imovini kao što je baština, infrastrukturna imovina i sl.) fokus praćenja i analiza bilančnih podataka usmjereni su na stanje i promjene financijske imovine kao pokazatelja održivosti fiskalnih aktivnosti.

b) Izvještaj o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima)

Izvještaj o poslovanju, po analogiji izvještaja o poslovanju države¹³⁶ prikazuje klasificirani sažetak i pojedinosti transakcija na prihodima, rashodima, neto stjecanju nefinancijske imovine i financiranju (neto stjecanje financijske imovine i neto zaduživanje)¹³⁷.

Sukladno prihvaćenom konceptu, prihod se definira kao transakcija koja povećava neto vrijednost financijske imovine, a rashod kao transakcija koja smanjuje neto vrijednost iste. Ovaj izvještaj oblikovan je na istoj metodološkoj i klasifikacijskoj osnovi kao proračun opće odnosno lokalne države. Iz njega se dobivaju pregledne informacije o rezultatima operativnog poslovanja, investicijskih aktivnosti i financiranja. Konceptija ovog izvještaja omogućava da se on ugradi u izvještaj o izvršenju proračuna i izravno omogućava praćenje udovoljenja

¹³⁵ cf.: Pravilnik o financijskom izvješćivanju za proračune i proračunske korisnike.

¹³⁶ Prema op. cit.: “GFS 2001”, glava 4.9.: “Izvješće o poslovanju države predstavlja sažetak transakcija općeg sektora države u određenom računovodstvenom razdoblju. U biti, te transakcije predstavljaju promjene stanja koje su rezultat obostrano dogovorenih interakcija dviju institucionalnih jedinica, kao što je, na primjer, prodaja robe ili usluge, koju obavlja jedna jedinica i kupnja te robe od strane druge jedinice”.

¹³⁷ Prema op. cit.: “GFS 2001”, glava. 4.13.: “Financiranje je jednako neto stjecanju financijske imovine iz političkih razloga, neto stjecanju financijske imovine radi upravljanja likvidnošću te neto preuzimanju obveza”.

proračunskim (planskim) ograničenjima. S aspekta makroekonomskog upravljanja i ocjene uspješnosti ovaj izvještaj služi za utvrđivanje dva važna analitička salda:

- Prihodi umanjeni za rashode jednaki su neto saldu poslovanja i predstavljaju zbirni pokazatelj kontinuirane održivosti poslovanja države;
- Neto posuđivanje (+)/zaduživanje (-) - što je jednako neto rezultatu transakcija na financijskoj imovini i obvezama i predstavlja zbirni pokazatelj koji pokazuje koliko financijskih resursa država stavlja na raspolaganje drugim sektorima u gospodarstvu, odnosno koliko koristi resursa stvorenih u drugim sektorima. Zato se taj pokazatelj može smatrati pokazateljem financijskog učinka državnih aktivnosti na gospodarstvo.

c) *Izveštaj o novčanim tokovima*

Informacije o novčanim tokovima važne su za upravljanje likvidnošću i praćenje proračunskih ograničenja. U ovom se izvještaju prikazuje struktura i ukupan iznos novčanih priljeva i odljeva u izvještajnom razdoblju. Posebno se promatraju novčani tokovi tekućeg poslovanja, novčani tokovi iz transakcija na nefinancijskoj imovini te transakcija na financijskoj imovini i obvezama. Ukupna neto promjena novčanog salda rezultat je neto promjena novčanog salda ostvarenog iz tri navedene aktivnosti.

Zanimljivo je spomenuti da ovaj izvještaj obvezno sastavljaju samo jedinice lokalne regionalne (područne) samouprave, dok to proračunski korisnici nisu dužni činiti za potrebe eksternog izvještavanja.¹³⁸

d) *Izveštaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*

Analogijom primjene sustava državne financijske statistike temeljenog na obračunskom konceptu obvezno je i sastavljanje posebnog izvještaja o “ostalim ekonomskim transakcijama”.¹³⁹

U izvještaju o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza iskazuju se svi utjecaji na neto vrijednost, koji nisu rezultat poslovnih aktivnosti odnosno financijskih transakcija. Ti se utjecaji klasificiraju na promjene u vrijednosti (revalorizacija, procjena,...) i promjene u obujmu imovine i obveza. Revalorizacija može bit rezultat inflacije ili pak promjene u tržišnoj vrijednosti imovine odnosno obveza.

“Promjene u obujmu (količini) mogu nastati iz različitih razloga:

- izvanredni događaji kao što su potresi, poplave, požar, rat,... U ovu kategoriju se klasificira i otpis potraživanja, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine (lom, kvar...),
- uobičajeni događaji uključuju prepoznavanje do tada neotkrivene i/ili neprepoznate imovine, primjerice otkriće novog rudnika, izvora nafte ili pak iscrpljenje imovine pod zemljom uslijed vađenja,

¹³⁸ Posebnosti izrade izvještaja o novčanom toku u sustavu proračuna: Jakir Bajo, I./ Maletić I.: “Izveštavanje o novčanim tokovima”, Riznica br. 3/2007, HZRF, Zagreb, str. 12.

¹³⁹ Prema glavi 4.34. op. cit.: “GFS 2001” posebno se prate transakcije kojima se mijenja stanje nefinancijske imovine države neposrednim stjecanjem i raspolaganjem nefinancijskom imovinom (uključujući i potrošnju trajnog kapitala).

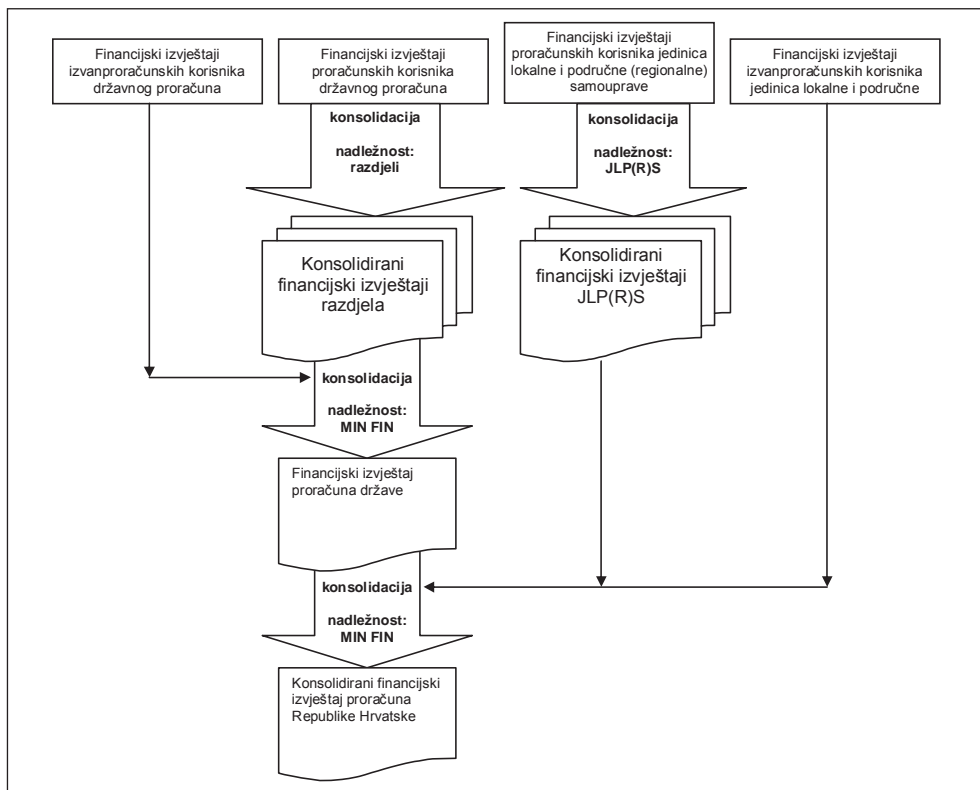
- reklasifikacija – kada se neki proračunski korisnik izdvoji iz opće države i postane, npr. javno poduzeće ili obratno, u slučaju restrukturiranja ili spajanja proračunskih korisnika i javnih poduzeća.”¹⁴⁰

2.2.5.3. Konsolidacija financijskih izvještaja

U sustavu proračuna konsolidacija financijskih izvještaja ima posebno značenje i obvezujuć je postupak prikazivanja resursa i rezultata poslovanja opće države, kao jednog izvještajnog subjekta, odnosno jedne ekonomske cjeline.

Postupci konsolidacije primarno ovise o organizacijskoj i institucionalnoj strukturi države i javnog sektora, ali i o stupnju izgrađenosti i načinu funkcioniranja državnog financijskog i pratećeg informatičkog sustava. U Republici Hrvatskoj postupak konsolidacije financijskih izvještaja može se prikazati sljedećom slikom¹⁴¹.

Slika 4. Proces konsolidacije financijskih izvještaja opće države



¹⁴⁰ cf. Jakir Bajo, I./ Maletić I.: “Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza”, “Riznica”, br. 2/2007., HZRI F, Zagreb, str. 7.

¹⁴¹ Prilagođeno prema: Maletić, I./Jakir I.,: “Konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna”, HZRI F, Zagreb, “Riznica”, br. 3/2007., str.18.

Objasnenje slike:

Konsolidirana opća država dobiva se provedbom konsolidacije na tri razine:

- Na prvoj razini nadležna ministarstva/razdjeli i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidiraju izvještaje svojih proračunskih korisnika. Svaki od izvanproračunskih fondova daje jedinstveni izvještaj za svoju grupu.
- Na drugoj razini konsolidirani izvještaji grupa s prve razine konsolidiraju se u izvješća proračuna (državnog i jedinica lokalne samouprave i uprave) i izvještaja izvanproračunskih fondova. Konsolidacijom na ovoj razini eliminiraju se transakcije između grupa s prve razine.
- Na trećoj razini povezivanjem izvještaja državnog proračuna i izvanproračunskih fondova (konsolidirana središnja država) s izvještajima proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave dobiva se konsolidirani izvještaj opće države.

Računovodstveni postupci, kao i pripreme podataka za konsolidirane financijske izvještaje države, također su obuhvaćeni međunarodnom standardizacijom državnog računovodstva. U tom smislu, za primjenu računovodstvenog koncepta nastanka događaja pripremljen je poseban, opsežan standard¹⁴² koji se "naslanja" na standardizirana rješenja uređena Međunarodnim računovodstvenim standardom 27, za računovodstvo poduzetnika. Postupci konsolidacije u uvjetima primjene novčanog koncepta uređeni su u okviru međunarodnog računovodstvenog standarda za primjenu ovog modela.¹⁴³

Zbog velikog značaja pravilnog provođenja postupaka konsolidacije financijskih izvještaja na razini opće države ti su postupci detaljno propisani od strane nadležnog državnog regulatornog tijela (državna riznica kao organizacijski dio Ministarstva financija).

Utjecaj izbora računovodstvenog koncepta odražava se na provođenje postupka konsolidacije financijskih izvještaja javnog sektora upravo iz razloga različitog obuhvata elemenata izvještaja. Što je računovodstveni koncept obuhvatniji to su i postupci konsolidacije zahtjevniji, kako u kvalitativnom smislu tako i u samoj operacionalizaciji izrade konsolidiranih financijskih izvještaja.

2.3 NEDOSTACI U PRIMJENI I PRAVCI DOGRADNJE AKTUALNOG RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA

Implementacija i primjena sustava državnog računovodstva primjenom prethodno predstavljenog modificiranog koncepta nastanka događaja predstavljao je značajan pozitivan iskorak prema izgradnji međunarodno komparabilnog i transparentnog sustava izvještavanja o državnim financijama i poslovanju države i njenih sastavnica kao ekonomskih entiteta.

Uvažavajući dosegnuti stupanj gospodarskog razvoja i ostale relevantne elemente i posebnosti nacionalnog gospodarstva i hrvatskog javnog sektora, aktualni sustav može se ocijeniti optimalnim u razvojnoj fazi hrvatskog javnog sektora kada je implementiran.

¹⁴² Cf. IPSAS 6: "Consolidated and Separate Financial Statements", u IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, dostupno na <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

¹⁴³ Vidjeti: "CASH BASIS IPSAS" koji u svom poglavlju 1.6. konkretno određuje procedure konsolidacije, definira kontrolu, računovodstvene politike i druga relevantna pitanja.

Njegova daljnja izgradnja u pravcu efikasnog upravljačkog instrumenta, kako na makro tako i na mikro razini, postaje nužnost i u kontekstu pristupanja EU.

Na temelju višegodišnje primjene aktualnog sustava državnog računovodstva prepoznaju se konkretna područja na kojima je potrebno dalje razvijati ukupni državni računovodstveni informacijski sustav. Ona se mogu grupirati na sljedeće:

1. Jasno definiranje dosljedne primjene odgovarajućeg računovodstvenog koncepta u procesu planiranja i praćenja izvršenja proračuna i financijskih planova, u odnosu na primijenjeni računovodstveni koncept za praćenje imovine, obveza i rezultata poslovanja subjekata kao ekonomskih jedinica. Po ovom vrlo važnom pitanju u Republici Hrvatskoj ne postoji zadovoljavajući stupanj usklađenosti što nerijetko dovodi do entropije izvještajnog sustava na višim razinama, a još češće ne omogućava provođenje kvalitetne konsolidacije financijskih izvještaja povezanih proračunskih subjekata. Dakle, nužno je precizno definirati ulogu računovodstva kao instrumenta praćenja poslovanja državnih jedinica i kao instrumenta praćenja izvršavanja proračuna i financijskog plana. Ove se dvije uloge računovodstva moraju ili jasno razdvojiti ili u potpunosti poistovjetiti. To znači da se u procesu planiranja i praćenja izvršavanja proračuna može primijeniti različita računovodstvena osnova priznavanja prihoda i rashoda u odnosu od one koja se primjenjuje za praćenje poslovanja državnog entiteta. U tom slučaju potrebno je odgovarajućim izvještajima iskazati odstupanja.¹⁴⁴ U slučaju primjene istog načela priznavanja prihoda i rashoda potrebno je snagom zakonskog autoriteta inzistirati na uniformnosti i dosljednosti primjene takvog rješenja.
2. Iz prethodno navedenog problema, a u cilju rješavanja postojećeg metodološkog konflikta te racionalizacije izvještajnog sustava, nameće se pitanje opravdanosti razdvajanja jedinstvenog izvještajnog sustava, odnosno oblikovanje zasebnog izvještajnog sustava za središnji proračun i proračune JLP(R)S te njegovog podsustava za izvještavanje o poslovanju proračunskih korisnika koji se iz njih dominantno financiraju. U sadašnjim uvjetima proračunski korisnici prezentiraju temeljne financijske izvještaje na jedinstvenim, propisanim obrascima koji zajedno sadrže preko 1200 pozicija, a pritom najveći broj pozicija ostaje nepopunjen jer se odnosi isključivo na elemente koji se mogu pojaviti samo na razini proračuna, a ne i na razini proračunskih korisnika.
3. Dosljedna primjena modificiranog računovodstvenog koncepta u dijelu priznavanja prihoda proračunskih subjekata pokazuje ozbiljne manjkavosti u iskazivanju rezultata poslovanja u slučajevima poremećene dinamike financiranja na relaciji proračun - proračunski korisnik. Kao što je predstavljeno, rashodi proračunskih korisnika priznaju se u trenutku nastanka poslovnog događaja, a prihodi u trenutku primitka novca s obilježjem prihoda. Na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu, svako kašnjenje uplate prihoda iz proračuna za financiranje rashoda proračunskih korisnika odražava se negativno na izvještaj o rezultatima poslovanja korisnika. Posljedica toga je da se u pripremi godišnjih financijskih izvještaja nerijetko pribjegava manipulacijama i iskriv-

¹⁴⁴ Cf. op.cit IPSAS 24, IPSASB (2014): Preface to IPSAS, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I., dostupno na <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

ljavanju iskazivanja nastalih rashoda, odnosno njihovom “premještanju” u proračunsku godinu u kojoj su ostvareni prihodi koji su im sučeljeni. Time se iskrivljava stvarno stanje javne potrošnje, a u slučaju dosljednog iskazivanja svih rashoda iskazuje se nepovoljan financijski rezultat koji ne odražava stvarno poslovanje i negativno se odražava na subjektivnu ocjenu rada menadžmenta na nižim razinama od strane menadžmenta na višim razinama. Kako se ocjena uspješnosti menadžmenta u javnom sektoru nerijetko ne temelji isključivo na objektivnim ekonomskim pokazateljima često se radije od računovođa traži manipulacija računovodstvenim podacima, nego iskazivanje nepovoljnog rezultata.

4. U informacijskom smislu postavljeni sustav pokazuje određene manjkavosti koje proizlaze iz suženog obuhvata financijskih transakcija u odnosu na primjenu koncepta punog nastanka događaja. Ti se nedostaci odnose poglavito na područje kvalitete informacija za upravljanje ukupnim troškovima, a time i na mjerenje efikasnosti poslovanja u nekim djelatnostima javnog sektora. Radi se poglavito o djelatnostima koje su kapitalno intenzivne, a primijenjeni računovodstveni koncept ne predviđa mogućnost kapitalizacije troškova stjecanja dugotrajne imovine i njihovo sustavno vremensko ili funkcionalno alociranje putem amortizacije na mjesta i nositelje troškova. Na taj se način ne stvaraju pretpostavke za izračun ekonomske cijene *outputa* niti u onim djelatnostima gdje su *outputi* egzaktno prepoznatljivi i mjerljivi. To sužava i prostor optimalnog ekonomskog izbora pri donošenju odluka o načinu izvođenja određenih projekata i obavljanja usluga, primjerice za odlučivanje kupiti ili iznajmiti, raditi sam ili koristiti *outsourcing*, ući u projekt na bazi javno-privatnog partnerstva itd.
5. U kontekstu reforme javnog sektora u pravcu povećanja njegove efikasnosti sve je naglašenija potreba razvoja internog obračuna i njegove konvergencije s eksternim obračunom. Razvojem računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva otklonit će se manjkavosti sustava u razvijanju upravljačkih alata za odlučivanje, tj. specifičnih pokazatelja za mjerenje uspješnosti poslovanja i financijskog poslovanja.
6. Sagledavanjem sveukupnih odnosa, modela financiranja, prirode i značaja pojedinih djelatnosti u hrvatskom javnom sektoru, uočava se da unificiranost primjene jedno-obraznog općeg državnog računovodstvenog sustava pokazuje slabosti u praćenju nekih djelatnosti uključenih u sustav opće države. Jedan od izraženih primjera je djelatnost javnog zdravstva. Od uključivanja javnih zdravstvenih ustanova u opisani računovodstveni sustav menadžment u javnom zdravstvu naglašava neusklađenost ovog sustava s potrebama upravljanja, modelu financiranja te značaju i prirodi ove djelatnosti.

2.4. FINANCIJSKA, PRAVNA I TEHNIČKA OGRANIČENJA PROMJENE RAČUNOVODSTVENOG MODELA

Postupnost i ocjena troškova i koristi determinante su i načela promjena u provođenju reformi računovodstva. U kontekstu implementacije i promjene računovodstvenog modela općenito se može ustvrditi da u uvjetima kada je državni računovodstveni informacijski sustav dosegao razinu razvoja koja mu omogućava primjenu prilagođenog računovodstvenog koncepta ne bi trebala postojati značajna financijska, pravna i tehnička ograničenja daljnjeg iskoraka prema punom modelu nastanka događaja i IPSAS.

Argumenti koji podupiru ovu tezu su sljedeći:

- a) U značajnoj mjeri poslovanja velikog segmenta opće države, trošenje javnih resursa i ostvarivanje prihoda analogno je poduzetničkom načinu poslovanja.
- b) U strukturi državne imovine pojavljuje se za javni sektor specifična imovina uz koju se veže većina problema primjene koncepta nastanka događaja, no na međunarodnoj su razini razvijene tehnike i metode računovodstvenog postupanja i objavljivanja.
- b) Primijenjena informatička tehnologija koja podržava proces računovodstvene obrade podataka u državnom računovodstvenom modelu bez značajnih je ulaganja dodatna i za održavanje modela koji se temelji na naprednijem računovodstvenom konceptu.
- c) Raspoloživi stručni potencijali i ljudski resursi uposleni u računovodstveno financijskim službama državnih jedinica uz ionako potrebno usavršavanje ubrzo bi bili zadovoljavajuće obrazovani za primjenu naprednijeg računovodstvenog koncepta. Najveći iskorak u podizanju razine stručnog obrazovanja napravljen je prilikom promjene državnog računovodstvenog modela utemeljenog na novčanom konceptu u model utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja. Daljnja dogradnja modela u pogledu primjene djelomično različitih osnova i obuhvata pojedinih elemenata financijskih izvještaja ne izaziva dodatne računovodstvene obrade i proširivanje opsega poslova u računovodstvenim službama. Time ne nastaju niti značajni dodatni troškovi implementacije i primjene naprednijeg modela.
- d) U pravnom smislu predloženi se model može implementirati na temelju važećeg Zakona o proračunu koji je u trenutku usvajanja anticipirao punu primjenu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Za primjenu predloženog modela potrebno je samo pristupiti izmjenama i dopunama postojeće podzakonske regulative. To također ne izaziva nastanak značajnih troškova.
- e) U financijskom smislu, odnosno s aspekta financiranja državnih jedinica nije nužno da uvođenju naprednijeg računovodstvenog modela prethode radikalne promjene u sustavu financiranja. Računovodstveni model utemeljen na načelu nastanka događaja podržava i moguće buduće promjene u sustavu financiranja, ali jednako tako podržava i objektivizira praćenje financijskog poslovanja u postojećim uvjetima.
- f) U informacijskom smislu napredniji računovodstveni model u potpunosti udovoljava potrebama izvještavanja na usporedivoj osnovi i potrebama konsolidiranja sastavnica opće države.

Posebno važan argument i poticaj promjenama u sustavu državnog računovodstva koji dolazi u prvi plan ulazak je Republike Hrvatske u Europsku uniju. Članstvo u Europskoj uniji u pogledu izvještavanja o državnim financijama nosi niz zahtjeva kojima se mora udovoljiti.

Kao odgovor na financijsku krizu i probleme u održavanju proračunske ravnoteže i upravljanja deficitom u zemljama članicama EU je u razdoblju 2010.-2013. intenzivirala zahtjeve za jedinstvenim pravilima i postupcima oblikovanja proračunskog okvira država članica EU. Promjene regulatornog okvira za ekonomsko upravljanje usmjerene su postizanju ekonomske i proračunske stabilnosti u EU, nalaže se primjena obračunske osnove i ispitivanje mogućnosti izravne primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) te se zaključuje da je potreban daljnji razvoj odredbi IPSAS, a u cilju što potpunije primjene istih kao referentne osnove za razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji - tzv. Europski računovodstveni standardi za javni sektor (EPSAS). Za očekivati je da će se u vrlo skoroj budućnosti intenzivirati procesi uvođenja usuglašene obračunske osnove u sustave računovodstva, planiranja i izvještavanja o proračunu te povezivanje istih s obračunskom osnovom prisutnom u sustavu državne statistike.

3. PRIKAZ MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR (MRSJS)

3.1. UVOD

Perspektive razvoja proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj nužno je sagledati kroz očekivanu primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) ili Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS) kao standarda s obveznom primjenom u Republici Hrvatskoj za sve obveznike Zakona o proračunu. Pretpostavka budućoj primjeni standarda je budući adekvatan prijevod izvornih standarda.

U ovom poglavlju dan je sažetak svih izvornih IPSAS (pisanih na engleskom jeziku), odnosno skraćeni prikaz općih značajki standarda (informacije o izdavanju, izmjenama, prvoj primjeni i prijelazne odredbe) i prikaz odredbi standarda (ciljevi, djelokrug, odabrane smjernice i specifičnosti primjene standarda) čija primjena pretpostavlja primjenu obračunske računovodstvene osnove. Kroz skraćeni prikaz izvornih standarda iznijete su odredbe sadržane u standardima te je definiran status tih pitanja u proračunskom sustavu u RH s naglaskom na mogućnosti promjena s razvojnim obilježjima. Prikazi u nastavku predstavljaju prvi korak u budućem prijevodu kompletnih smjernica standarda, ali i korak prema usustavljanju temeljne hrvatske terminologije u području računovodstva javnog sektora, u kojem u domaćoj literaturi prevladavaju uglavnom anglizmi i slobodni prijevodi autora, budući da ova edicija obuhvaća termine koji se po prvi puta prevode s engleskog na hrvatski jezik.

Prikazi u nastavku izrađeni su temeljem izvornih standarda koje je Odbor za međunarodne standarde za javni sektor (IPSASB) objedinio i objavio u *Priručniku*, u siječnju 2014. godine, a koji uključuje sve izmjene i dopune MRSJS-a zaključno s 15. siječnja 2014. godine.¹⁴⁵

3.2. OPĆE ZNAČAJKE MRSJS

Podsjećamo, smjernice Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor primjenjuju sve jedinice javnog sektora¹⁴⁶ koje temeljne financijske izvještaje pripremaju i prezentiraju na obračunskoj osnovi, osim profitno orijentiranih državnih subjekata, odnosno državnih poduzetničkih subjekata (engl. Government business enterprises - GBEs), koji se upućuju

¹⁴⁵ IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I (pp. 1-847); IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume II (pp. 848-1687). Javno dostupno na: <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

¹⁴⁶ Termin jedinice javnog sektora u ovoj se ediciji spominje i kao termin subjekti javnog sektora, a predstavljaju prijevod engleskog termina *Public sector entities*

na primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI).

Kako se navodi u *Predgovoru MRSJS*¹⁴⁷, Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor odnose se na subjekte javnog sektora kako slijedi: nacionalne vlade, regionalne (npr. državne, županijske i teritorijalne) vlade, lokalne (npr. gradove, općine) samouprave i nevladine subjekte (npr. agencije, odbore, komisije), osim ako nije uređeno drugačije odredbama pojedinih MRSJS. Također, odredbe MRSJS mogu se primijeniti i na međunarodne organizacije.

U nastavku su sistematizirane opće značajke za sva 32 do sad objavljena Međunarodna računovodstvena standarda za javni sektor – informacije o izdavanju, izmjenama, prvoj primjeni i prijelazne odredbe.

MRSJS 1 - Prezentiranje financijskih izvještaja

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, izdan je u svibnju 2000. godine, a pri njegovoj izradi korištene su smjernice Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, na način da su prihvaćene sve odredbe MRS 1 koje su bile primjenljive na javni sektor, a koje su dopunjene odredbama koje uvažavaju specifičnosti javnog sektora. Reizdanje MRSJS 1 uslijedilo je u prosincu 2006. godine (kada je iz upotrebe povučena verzija ovog standarda iz 2000. godine) i u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine. Tijekom višegodišnjeg korištenja njegove su se smjernice prilagođavale zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna donesen u 2010. i 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecalo je izdavanje MRSJS-a 28, *Financijski instrumenti – prezentiranje*, MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti – priznavanje i mjerenje*, MRSJS 30, *Financijski instrumenti – objavljivanje te godišnji projekti* Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - *Izmjene MRSJS 2010*¹⁴⁸ i 2011¹⁴⁹.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja prije 1. siječnja 2008. godine, tu je činjenicu potrebno objaviti. Standard ne zahtijeva usporedbu informacija u razdoblju prve primjene obračunske osnove.

MRSJS 2 - Izvještaji o novčanom toku

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 2, *Izvještaji o novčanom toku*, izdan je u svibnju 2000. godine, a pri njegovoj izradi korištene su smjernice Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 7, *Izvještaji o novčanom toku*, na način da su

¹⁴⁷ Vidjeti Preface to International Public Sector Accounting Standards u IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

¹⁴⁸ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (November 2010).

¹⁴⁹ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

prihvaćene sve odredbe MRS 7 koje su bile primjenljive na javni sektor, a koje su dopunjene odredbama koje uvažavaju (odražavaju) specifičnosti javnog sektora.

MRSJS 2 u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. srpnja 2001. godine. Tijekom višegodišnjeg korištenja njegove su se smjernice prilagođavale zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna donesen u 2006. i 2010. godini. Na navedene izmjene i dopune u 2006. godini utjecalo je izdavanje MRSJS-a 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* i MRSJS 4, *Učinci promjena tečaja stranih valuta*, dok su izmjene i dopune u 2010. godini rezultat godišnjeg projekta Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - *Izmjene MRSJS 2010*¹⁵⁰.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* donesen je u svibnju 2000. godine. Koncipiran je na temeljima Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 8. Tijekom korištenja MRSJS 3 se prilagođavao zahtjevima korisnika. Najveći broj izmjena i dopuna donesen je 2006. godine kao rezultat revidiranja odredbi MRS-u 8. Reizdanje MRSJS 3 iz 2006. godine u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine, kada je iz upotrebe povučena verzija ovog standarda iz 2000. godine. Izmjene MRSJS 3 koje su nastupile u 2010. i 2011. godini rezultat su prilagodbi smjernicama MRSJS-a 31, *Nematerijalna imovina*, ali i godišnjih projekata Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - *Izmjene MRSJS 2010*¹⁵¹ i *Izmjene MRSJS 2011*¹⁵².

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2008. godine, treba objaviti tu činjenicu.

MRSJS 4 - Učinci promjene tečaja stranih valuta

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 4, *Učinci promjene tečaja stranih valuta*, donesen je u svibnju 2000. godine. Koncipiran je na temeljima odredbi

¹⁵⁰ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (January); i IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (November).

¹⁵¹ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (January 2010); Improvements to IPSASs 2010 (November 2010)

¹⁵² IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 21, *Učinci promjene tečaja stranih valuta* (revidiranog 2003. godine). Reizdanja MRSJS 4 uslijedila su 2006. godine (kada je iz upotrebe povučena verzija ovog standarda iz 2000. godine) i 2008. godine (kada je iz upotrebe povučena verzija ovog standarda iz 2006. godine). Trenutno važeće izdanje ovog standarda iz 2008. godine u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2010. godine, a tijekom korištenja njegove su se smjernice prilagođavale zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna donesen i u 2010. i 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecale su izmjene i dopune odredbi MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti – priznavanje i mjerenje* te godišnji projekt Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2011¹⁵³.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjericama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2008. godine, treba objaviti tu činjenicu.

MRSJS 5 - Troškovi posudbe

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 5, *Troškovi posudbe*, donesen je u svibnju 2000. godine, a službeno se primjenjuje od 1. srpnja 2001. godine. Koncipiran je na temeljima odredbi Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 23 - *Troškovi posudbe* (revidiranog 1993.). Verzija MRSJS-a 5 iz 2000. godine izmijenjena je i dopunjena u 2011. godini, a na navedeno su utjecale smjernice MRSJS-a 32, *Ugovori o koncesijama – davatelj koncesije* (izdanog u listopadu 2011. godine).

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjericama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko se primjenom ovog Standarda utvrdi promjena u računovodstvenim politikama, nužno je da izvještajni subjekt svoje financijske izvještaje uskladi sukladno odredbama MRSJS 3, *Računovodstvene politike*, promjene računovodstvenih procjena i pogreške. Alternativno, izvještajni subjekti koji koriste alternativni postupak priznavanja troškova posudbe, kapitalizirat će samo one troškove posudbe koji su nastali nakon datuma stupanja na snagu ovoga Standarda, a koji zadovoljavaju kriterije za kapitalizaciju.

MRSJS 6 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 6, *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*¹⁵⁴ izveden je iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS)

¹⁵³ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

¹⁵⁴ U domaćoj se literaturi za engleski termin separate financial statements koriste i izrazi odvojeni financijski izvještaji i pojedinačni financijski izvještaji.

27, *Konsolidirani i pojedinačni financijski izvještaji*. MRSJS 6 izdan je u svibnju 2000. godine, a revidiran u prosincu 2006. godine. Revidirano izdanje standarda u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine.

Tijekom višegodišnjeg korištenja smjernice MRSJS-a 6 prilagođavale su se zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna točaka donesen u 2010. i 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecalo je izdavanje MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* (2010) te godišnji projekti Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2011¹⁵⁵.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2008. godine, treba objaviti tu činjenicu. Ovaj Standard ne zahtjeva od subjekata provođenje eliminacija stanja i pripadajućih transakcija između pojedinih subjekata grupe s ekonomskim subjektom za prva tri izvještajna razdoblja od datuma prvog usvajanja računovodstva na obračunskoj osnovi, a u skladu s MRSJS.

MRSJS 7 - Ulaganja u pridružene subjekte

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 7, *Ulaganja u pridružene subjekte* izveden je iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 28, *Ulaganja u pridružene subjekte*. MRSJS 7 izdan je u svibnju 2000. godine, a revidiran u prosincu 2006. godine. Revidirano izdanje standarda u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine.

Tijekom višegodišnjeg korištenja smjernice MRSJS-a 7 prilagođavale su se zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna točaka donesen u 2010. i 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecalo je izdavanje MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* (2010) te godišnji projekti Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010¹⁵⁶ i Izmjene MRSJS 2011¹⁵⁷.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja prije 1. siječnja 2008. godine, treba objaviti tu činjenicu.

¹⁵⁵ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

¹⁵⁶ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (January 2010); Improvements to IPSASs 2010 (November 2010);

¹⁵⁷ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

MRSJS 8 - Udjeli u zajedničkim pothvatima

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 8, *Udjeli u zajedničkim pothvatima* izveden je u prvom redu iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 31, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*. MRSJS 8 izdan je u svibnju 2000. godine, a revidiran u prosincu 2006. godine. Revidirano izdanje standarda u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine.

MRSJS 8 doživio je neke izmjene i dopune smjernica u 2010. i 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecalo je izdavanje MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* (2010) te godišnji projekti Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010¹⁵⁸ i Izmjene MRSJS 2011¹⁵⁹.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2008. godine, treba objaviti tu činjenicu. U slučaju primjene metode razmjerne konsolidacije navedene u ovom Standardu, ne zahtjeva se od pothvatnika provedenje eliminacija stanja i međusobnih transakcija pothvatnika, transakcija između njih i subjekata nad kojima imaju kontrolu, kao i subjekata nad kojima imaju zajedničku kontrolu, za prva tri izvještajna razdoblja od datuma prvog usvajanja računovodstva na obračunskoj osnovi, a u skladu s MRSJS.

MRSJS 9 - Prihodi od transakcija razmjene

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 9, *Prihodi od transakcija razmjene* usvojen je i donesen u srpnju 2001. godine, a revidiran je u prosincu 2009. i siječnju 2010. (slijedom izmjena MRSJS 27, *Poljoprivreda* i MRSJS 29, *Financijski instrumenti – priznavanje i mjerenje*) te u studenom 2010. kao rezultat godišnjeg projekta unapređenja sadržaja MRSJS od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - *Izmjene MRSJS 2011*¹⁶⁰. Službeno se primjenjuje od srpnja 2001. godine. Koncipiran je na načelima međunarodnog računovodstvenog standarda 18, *Prihodi*¹⁶¹ i MRS-a 11, *Ugovori o izgradnji*¹⁶².

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

¹⁵⁸ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (January 2010);

¹⁵⁹ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

¹⁶⁰ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

¹⁶¹ IAS 18, Revenue

¹⁶² IAS 11, Construction Contracts

MRSJS 10 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 10, *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima*¹⁶³ donesen je u srpnju 2001., a u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. srpnja 2002. godine. Koncipiran je na temeljima Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 29, *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama*. Tijekom korištenja MRSJS 10 se prilagođavao zahtjevima korisnika, tako da je najveći broj izmjena i dopuna donesen 2006. godine zbog prilagodbe smjernicama MRSJS 4, *Učinci tečaja promjene stranih valuta*, ali i godišnjih projekata Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010¹⁶⁴ i Izmjene MRSJS 2011¹⁶⁵.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 11 - Ugovori o izgradnji

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 11, *Ugovori o izgradnji*, donesen je u srpnju 2001. godine, a službeno se primjenjuje od 1. srpnja 2002. godine. Koncipiran je na temeljima odredbi Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 11, *Ugovori o izgradnji* (revidiranog 1993.).

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 12 - Zalihe

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 12, *Zalihe*, donesen je u srpnju 2001. godine, a službeno se primjenjuje od 1. siječnja 2008. godine. Koncipiran je na temeljima odredbi Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 2, *Zalihe* (revidiranog 2003.). Tijekom korištenja MRSJS 12 se prilagođavao zahtjevima korisnika, tako da je najveći broj izmjena i dopuna donesen 2009. i 2010. godine. Na navedeno su utjecale izmjene i dopune odredbi MRSJS-a 27, *Poljoprivreda*, MRSJS 29, *Financijski instrumenti – priznavanje i*

¹⁶³ Izvorni engleski naziv MRSJS 10 je Financial reporting in hyperinflationary economies. Za potrebe prikaza svih MRSJS termin „hyperinflationary economies“ prevodimo terminom „hiperinflacijska gospodarstva“. Pri referiranju na spomenuti termin u okviru MRS 29, koristimo se službenim prijevodom iz MRS 29 odnosno terminom „hiperinflacijska privreda“, kako je to objavljeno u Narodnim novinama br.136/2009.

¹⁶⁴ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (January 2010); Improvements to IPSASs 2010 (November 2010)

¹⁶⁵ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

mjerjenje. MRSJS 12 dijelom je izmijenjen i kroz dva godišnja projekta unapređenja sadržaja MRSJS-a od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010 i Izmjene MRSJS 2011¹⁶⁶.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 13 - Najmovi

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 13, *Najmovi*, donesen je u prosincu 2001. godine, a službeno se primjenjuje od 1. siječnja 2008. godine. Koncipiran je na temeljima odredbi Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 17, *Najmovi* (revidiranog 2003.). Tijekom korištenja, MRSJS 13 se prilagođavao zahtjevima korisnika, tako da je najveći broj izmjena i dopuna donesen 2010. i 2011. godine. Na navedeno su utjecale izmjene i dopune odredbi MRSJS-a 32, *Ugovori o koncesijama – davatelj koncesije*, MRSJS-a 27, *Poljoprivreda*, MRSJS 31, *Nematerijalna imovina*. MRSJS 13 dijelom je izmijenjen i kroz dva godišnja projekta unapređenja sadržaja MRSJS-a od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010 i Izmjene MRSJS 2011¹⁶⁷.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Sve odredbe ovog Standarda primjenjuju se od prvog dana primjene obračunske osnove u skladu s MRSJS, osim u odnosu s iznajmljenom imovinom koja nije priznata kao rezultat prijelaznih odredbi drugih MRSJS. Odredbe ovog Standarda ne bi trebalo primijeniti na takvu imovinu sve dok ne istekne prijelazna odredba u drugom MRSJS. Ni u kom slučaju postojanje prijelaznih odredbi u drugim Standardima ne bi trebalo isključiti punu primjenu obračunske osnove u skladu s MRSJS.

MRSJS 14 - Događaji nakon datuma bilance

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 14, *Događaji nakon datuma bilance*¹⁶⁸, donesen je u prosincu 2001. godine, a službeno se primjenjuje od 1. siječnja 2008. godine. Koncipiran je na temeljima odredbi Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 10, *Događaji nakon datuma bilance* (revidiranog 2003.). Tijekom korištenja MRSJS

¹⁶⁶ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (November 2010); IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011)

¹⁶⁷ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011); IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (November 2011)

¹⁶⁸ Datum bilance se još u literaturi iz područja proračunskog računovodstva spominje i kao datum izvještavanja o financijskom položaju.

14 prilagođavao se zahtjevima korisnika, tako da je najveći broj izmjena i dopuna donesen 2010. i 2011. godine. Na navedeno su utjecala dva godišnja projekta unapređenja sadržaja MRSJS od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010 i Izmjene MRSJS 2011¹⁶⁹.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 15 - Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 15, *Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje* izdan je 2001. godine, a u primjeni je bio za izvještajna razdoblja od 2003. do 2012. godine, budući da ga od 1. siječnja 2013. godine zamjenjuju odredbe standarda izdanih u 2010. godini. Riječ je o MRSJS 28, *Financijski instrumenti: Prezentiranje*, MRSJS 29, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* i MRSJS 30, *Financijski instrumenti: Objavljivanje*.

MRSJS 16 - Ulaganje u nekretnine

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 16, *Ulaganje u nekretnine*¹⁷⁰, izdan je u prosincu 2001. godine te je prvenstveno utemeljen na odredbama Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 40, *Ulaganja u nekretnine* (izdanog godine 2000., a revidiranog godine 2003.).

Reizdanje MRSJS 16 uslijedilo je 2006. godine (kada je iz upotrebe povučena verzija ovog standarda iz 2001. godine) i u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine. Tijekom višegodišnjeg korištenja njegove su se smjernice prilagođavale zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna donesen u 2009., 2010. i 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecalo je izdavanje MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti – priznavanje i mjerenje* te godišnji projekti Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010¹⁷¹ i 2011¹⁷².

Ukoliko se radi o subjektu koji je u svom računovodstvu i financijskom izvještavanju usvojio načelo nastanka događaja i ukoliko se radi o priznavanju investicijske imovine koja do dana usvajanja načela nastanka događaja nije bila priznata, Standard nalaže da se naknadno usklađenje stanja evidentira u izvještaju o akumuliranim viškovima ili manjkovima u razdoblju prve primjene obračunske osnove sukladno MRSJS.

¹⁶⁹ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011); IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (January 2010)

¹⁷⁰ Ulaganje u nekretnine u hrvatskoj se literaturi navodi i kao termin investicijska imovina (*eng. investment property*).

¹⁷¹ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2011 (January 2010).

¹⁷² IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema* prvenstveno je utemeljen na odredbama MRS 16, *Nekretnine, postrojenja i oprema* (revidiran 2003. godine). U svom razvoju, MRSJS 17 broji nekoliko izmjena i dopuna. Reizdanje MRSJS 17 iz 2006. godine (kada je iz upotrebe povučena verzija ovog standarda iz 2001. godine) primjenjuje se na izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2008., a rezultat je politike Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor da se na najvišoj mogućoj razini pospješi i postigne konvergencija računovodstvenih standarda u računovodstvu privatnog i javnog sektora. Tijekom višegodišnjeg korištenja smjernice MRSJS-a 17 prilagođavale su se zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna donesen u 2009., 2010. i 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecalo je izdavanje MRSJS-a 27, *Poljoprivreda (2009)*, MRSJS-a 31, *Nematerijalna imovina (2010)*, MRSJS-a 32, *Ugovori o koncesijama - davatelj koncesije (2011)* te godišnji projekti Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010¹⁷³ i 2011¹⁷⁴.

Ovaj Standard ne zahtjeva priznavanje predmeta nekretnina, postrojenja i opreme za izvještajna razdoblja u petogodišnjem periodu koje slijedi nakon što je subjekt u svom računovodstvu i financijskom izvještavanju po prvi puta usvojio načelo nastanka događaja.

Subjekt koji je u svom računovodstvu i financijskom izvještavanju usvojio načelo nastanka događaja, priznavat će predmete nekretnina, postrojenja i opreme po modelu troška nabave ili prema procijenjenoj fer vrijednosti. Kada je riječ o predmetima za koje je trošak stjecanja jednak nuli, njih će se vrednovati prema fer vrijednosti na dan stjecanja. Za iznose početnog priznavanja predmeta nekretnina, postrojenja i opreme uskladit će se početno stanje izvještaja o akumuliranim viškovima i manjkovima, za razdoblje u kojem je početno priznavanje izvršeno.

MRSJS 18 - Izvještavanje po segmentima

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 18, *Izvještavanje po segmentima*, donesen je u lipnju 2002. godine, a službeno se primjenjuje od 1. srpnja 2003. godine. Koncipiran je na temeljima odredbi Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 14, *Izvještavanje po segmentima*. Tijekom korištenja MRSJS 18 se prilagođavao zahtjevima korisnika, tako da je najveći broj izmjena i dopuna donesen 2006. godine. Na izmjene i dopune MRSJS-a 18 utjecale su izmjene i dopune odredbi MRSJS-a 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* i MRSJS-a 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*.

¹⁷³ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2011 (January 2010).

¹⁷⁴ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

Izmjene u MRSJS 18 objavljene krajem 2010. godine tiču se ilustrativnih primjera u dodatku standarda¹⁷⁵.

Izvjštavanje po segmentima u javnom sektoru imalo je uporište u odredbama MRS-a 14 u razdoblju od 1981. do 2009. godine, kada je ovaj standard zamijenjen odredbama Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja (MSFI) 8, *Poslovni segmenti*¹⁷⁶. Kako se odredbe MSFI 8 konceptijski razlikuju od odredbi MRS 14 (u procesu harmonizacije preuzet je najveći broj odredbi iz američkog standarda US GAAP SFAS-a 131, *Objavljivanja o segmentima poduzeća i s njima povezane informacije*¹⁷⁷), sada više nije moguće harmonizirati izvještaje po segmentima u okviru subjekata koji imaju elemente profitnog i neprofitnog, što znači da bi u daljnjim procesima harmonizacije odredbe MRSJS 18 trebalo uskladiti s aktualnim odredbama MSFI 8.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 19 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 19, *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* donesen je u listopadu 2002., a u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2004. godine. Koncipiran je na temeljima Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 37, *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. Tijekom korištenja MRSJS 19 se prilagođavao zahtjevima korisnika, tako da je najveći broj izmjena i dopuna donesen 2006. godine kao rezultat prilagodbe smjernicama MRSJS-a 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, MRSJS-a 14 *Događaji nakon datuma bilance*. Na izmjene i dopune MRSJS 19 utjecao je i godišnji projekt Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2011¹⁷⁸.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Učinak usvajanja ovog Standarda iskazat će se kroz usklađivanje početnog stanja akumuliranih viškova/manjkova za razdoblje u kojem je Standard prvi puta primijenjen. Subjekt se potiče, premda se od njega ne zahtijeva, da provede usklađivanje

¹⁷⁵ IPSASB (2010): Improvements to IPSAS, November, str. 18.

¹⁷⁶ IFAC (2009): MSFI 8, Operating segments.

¹⁷⁷ FASB (2008) Statement of financial accounting Standard No 131: Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information - Original Pronouncements - as amended, Financial Accounting Standards Board

¹⁷⁸ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

s početnim stanjem viškova i manjkova u prvom razdoblju sastavljanja financijskih izvještaja i prepravi usporedne informacije. Ako se usporedne informacije ne prepravljaju, ta se činjenica treba objaviti.

MRSJS 20 - Objavljivanje povezanih stranaka

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 20, *Objavljivanje povezanih stranaka* izveden je u prvom redu iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 24, *Objavljivanje povezanih osoba*. MRSJS 20 izdan je u listopadu 2002. godine i u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2004. godine.

U 2010. godini Standard je dijelom izmijenjen slijedom godišnjeg projekta Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010¹⁷⁹.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2004. godine, treba objaviti tu činjenicu.

MRSJS 21 - Umanjenje imovine koja ne stvara novac

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 21, *Umanjenje imovine koja ne stvara novac*, izdan je u prosincu 2004., a u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2006. godine. Izveden je na temelju odredbi Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 36, *Umanjenje imovine*.

Tijekom višegodišnjeg korištenja smjernice MRSJS-a 21 prilagođavale su se zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna točaka donesen u 2008., 2010. i 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecalo je izdavanje MRSJS-a 26, *Umanjenje imovine koja stvara novac* (2008), MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* (2010), MRSJS-a 31, *Nematerijalna imovina* (2010) te godišnji projekti Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010¹⁸⁰ i Izmjene MRSJS 2011¹⁸¹.

S primjenom ovog Standarda nalaže se započeti prospektivno od dana njegove implementacije. Gubici od umanjenja imovine i poništenje gubitaka od umanjenja imovine, koji su rezultat primjene ovog Standarda priznat će se u skladu s ovim Standardom (npr. u viškovima ili manjkovima). Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

¹⁷⁹ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (November 2010);

¹⁸⁰ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2011 (November 2010).

¹⁸¹ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

MRSJS 22 - Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 22, *Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države* izdan je u prosincu 2006. godine i u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine.

U 2011. godini Standard je dijelom izmijenjen slijedom godišnjeg projekta Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2011¹⁸². Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2004. godine, treba objaviti tu činjenicu.

MRSJS 23 - Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi)

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 23, *Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi)*¹⁸³ usvojen je i donesen u studenom 2006. godine, a službeno se primjenjuje od 30. lipnja 2008. godine. Tijekom korištenja MRSJS 23 se prilagođavao zahtjevima korisnika, tako da je najveći broj izmjena i dopuna donesen 2010. godine. Na izmjene i dopune MRSJS-a 23 utjecale su izmjene i dopune odredbi MRSJS-a 28, *Financijski instrumenti – prezentiranje*, MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti – priznavanje i mjerenje*, i MRSJS-a 31, *Nematerijalna imovina*. MRSJS 23 je dijelom izmijenjen i kroz godišnji projekt unapređenja sadržaja MRSJS od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2011¹⁸⁴.

MRSJS 23 je koncipiran na smjernicama Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 18, *Prihodi*¹⁸⁵ i MRS-a 11, *Ugovori o izgradnji*¹⁸⁶. Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 24 - Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 24, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, izdan je u prosincu 2006. godine i u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Tijekom višegodišnjeg korištenja

¹⁸² IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011);

¹⁸³ Prihodi od nerazmjenskih transakcija u literaturi se nazivaju i prihodi od transakcija bez protučinidbe, te se i u ovom tekstu spomenuti termini koriste kao sinonimi, naizmjenično.

¹⁸⁴ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

¹⁸⁵ IAS 18, Revenue

¹⁸⁶ IAS 11, Construction Contracts

njegove su se smjernice prilagođavale zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna donesen u 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecalo je izdavanje godišnjeg projekta Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2011¹⁸⁷.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 25 - Primanja zaposlenih

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 25, *Primanja zaposlenih*, izdan je u veljači 2008. godine, a u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. siječnja 2011. godine Kao rezultat godišnjih projekata Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, a u cilju unapređenja sadržaja međunarodnih računovodstvenih standarda, prvo izdanje ovog standarda doživjelo je izmjene i dopune pojedinih članaka. Navedeno je rezultiralo dopunjenim izdanjima u 2010. i 2011. godini¹⁸⁸. Standard je prvenstveno utemeljen na odredbama Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 19 (2004), *Primanja zaposlenih*.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

Sukladno odredbama ovog standarda, pri objavi u prvoj godini primjene, subjekt treba utvrditi svoju inicijalnu obvezu za definirane planove primanja na datum prve primjene Standarda, kao sadašnju vrijednost obveze na datum prve primjene, minus fer vrijednost imovine plana na datum prve primjene, iz kojih se te obveze trebaju direktno podmiriti, minus trošak minulog rada koji treba biti priznat u kasnijim razdobljima.

Ako je inicijalna obveza, utvrđena na prethodno opisan način, manja ili veća od obveze koja bi bila priznata na isti datum prema prijašnjim računovodstvenim politikama subjekta, subjekt će povećanje/smanjenje priznati kao početno stanje zadržanih viškova ili akumuliranih manjkova. Kod prve primjene ovog Standarda, subjekt neće razdvojiti aktuarske dobitke i gubitke kumulirane od početka definiranog plana primanja sve do datuma prve primjene ovog Standarda na priznati i nepriznati dio. Svi kumulirani aktuarski dobitci i gubici bit će priznati na početnom stanju zadržanih viškova ili akumuliranih manjkova.

¹⁸⁷ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

¹⁸⁸ IPSASB (2010, 2011): Improvements to IPSASs (January 2010); Improvements to IPSASs (November 2010); Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

MRSJS 26 - Umanjenje imovine koja stvara novac

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 26, *Umanjenje imovine koja stvara novac*, izdan je u veljači 2008. godine te je kao i MRSJS 21 izveden na temelju odredbi Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 36, *Umanjenje imovine*. MRSJS 26 je u primjeni za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. travnja 2009. godine.

Tijekom višegodišnjeg korištenja smjernice MRSJS-a 26 prilagođavale su se zahtjevima korisnika tako da je određeni broj izmjena i dopuna točaka donesen u 2009., 2010. i 2011. godini. Na navedene izmjene i dopune utjecalo je izdavanje MRSJS-a 27, *Poljoprivreda (2009)*, MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje (2010)*, MRSJS-a 31, *Nematerijalna imovina (2010)* te godišnji projekti Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2010¹⁸⁹ i Izmjene MRSJS 2011¹⁹⁰.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 27 - Poljoprivreda

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 27, *Poljoprivreda* izdan je u prosincu 2009. godine, a u primjeni je za izvještajna razdoblja koja su započela na dan ili nakon 1. travnja 2011. godine. Izmjene i dopune pojedinih članaka prvog izdanja MRSJS 27 objavljene su u listopadu 2011. godine¹⁹¹

MRSJS 27 u prvom je redu izveden iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 41, *Poljoprivreda*.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. U slučaju da se biološka imovina ili poljoprivredni proizvodi početno priznaju pri prvom sastavljanju financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, subjekt je dužan prijaviti učinak početnog priznavanja te imovine i proizvoda kao ispravak početnog stanja akumuliranih viškova ili manjkova za razdoblje u kojem se započelo s primjenom ovog Standarda.

¹⁸⁹ IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (January 2010); Improvements to IPSASs 2010 (November 2010);

¹⁹⁰ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

¹⁹¹ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

MRSJS 28 - Financijski instrumenti: Prezentiranje

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 28, *Financijski instrumenti: prezentiranje* izdan je u siječnju 2010. Godine, a do tog datuma MRSJS 28 dijelom je izmijenjen od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2011¹⁹², pri čemu je izbrisan uvodni dio MRSJS-a 28.

MRSJS 28 izveden je u prvom redu iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 32, *Financijski instrumenti: Prezentiranje* te iz Interpretacije 2 Odbora za interpretaciju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (IFRIC 2), *Udjeli u kooperativnim subjektima i sličnih instrumenata*¹⁹³ izdanih od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde.

Ovaj standard i MRSJS 30 - *Financijski instrumenti: Objavljivanje* zamjenjuju MRSJS 15, *Financijski instrumenti: Objavljivanje i prezentiranje*, izdan u 2001. godini.

Subjekt treba primijeniti ovaj Standard za godišnje financijske izvještaje pokrivajući razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Godine, a potiče se i ranija primjena. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard prije navedenog datuma potrebno je objaviti tu činjenicu. Subjekt ne bi trebao primjenjivati ovaj Standard prije 1. siječnja 2013. godine osim ako također primjenjuje MRSJS 29, *Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje* i MRSJS 30, *Financijski instrumenti – objavljivanje*.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 29 - Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 29, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* izdan je u siječnju 2010. godine. Od tog datuma sadržaj MRSJS 29 izmijenjen je u 2011. godini, slijedom izmjena u MRSJS 32, *Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije* (izdan u listopadu 2011. godine) te slijedom izmjena koje su rezultat godišnjeg projekta Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS-a 2011¹⁹⁴. MRSJS 29 izveden je u prvom redu iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 39, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*, Interpretacije 9 Odbora za interpretaciju financijskog izvještavanja¹⁹⁵, *Revidiranje ugrađenih derivativa* i Interpretaci-

¹⁹² IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

¹⁹³ IASB: International Financial Reporting Interpretations Committee Interpretation 2 (IFRIC 2), *Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments*

¹⁹⁴ Riječ je o ediciji koja je rezultat godišnjeg projekta izmjena MRSJS od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

¹⁹⁵ IASB: International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) Interpretation 9, *Reassessment of Embedded Derivatives*, (IFRIC 9)

je 16, *Zaštita neto investicija u stranim ulaganjima*¹⁹⁶, a izdanih od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde¹⁹⁷.

Subjekt treba primjenjivati ovaj Standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja na dan 1. siječnja 2013. godine ili kasnije. Potiče se ranija primjena. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2013. godine treba iskazati tu činjenicu. Subjekt ne bi trebao primjenjivati ovaj Standard prije 1. siječnja 2013. godine osim ako također primjenjuje MRSJS 28 i MRSJS 30.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

Kod prve primjene ovog Standarda subjektu je dozvoljeno iskazati financijsku imovinu, uključujući i onu koja se mogla prethodno priznati, kao raspoloživu za prodaju. Za svaku takvu financijsku imovinu subjekt treba priznati sve kumulativne promjene u fer vrijednosti u odvojenoj komponenti neto imovine/kapitala sve do naknadnog prestanka priznavanja ili umanjenja, kada subjekt treba prenijeti kumulativne dobitke ili gubitke. Za financijsku imovinu koja je prethodno priznata subjekt bi trebao također ponovno iskazati financijsku imovinu u usporedivim financijskim izvještajima i objasniti fer vrijednost financijske imovine na datum klasifikacije i knjigovodstvenog iznosa u prethodnim financijskim izvještajima.

Kod prve primjene ovog Standarda subjektu je dozvoljeno iskazati financijsku imovinu ili financijske obveze, uključujući ovu koja je mogla biti prethodno priznata, po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak koji zadovoljavaju kriterije.

MRSJS 30 - Financijski instrumenti: Objavljivanje

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 30, *Financijski instrumenti: Objavljivanje* izdan je u siječnju 2010. godine, a dijelom izmijenjen kroz godišnji projekt unapređenja sadržaja MRSJS od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2011¹⁹⁸.

MRSJS 30 u prvom je redu izveden iz Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja (MSFI) 7, *Financijski instrumenti: Objavljivanje*.

Ovaj Standard i MRSJS 28, *Financijski instrumenti: Prezentiranje*, zamjenjuju MRSJS 15, *Financijski instrumenti: Objavljivanje i prezentiranje*, izdan u 2001. godini. Subjekt treba primjenjivati ovaj Standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja na dan 1. siječnja 2013. godine ili kasnije. Potiče se ranija primjena. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2013. godine treba iskazati tu činjenicu. Subjekt ne bi trebao primjenjivati ovaj Standard prije 1. siječnja 2013. godine osim ako također primjenjuje MRSJS 28 i MRSJS 29.

¹⁹⁶ IASB: Interpretation 16 (IFRIC 16) of the IFRIC, *Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation*

¹⁹⁷ engl. International Accounting Standards Board (IASB).

¹⁹⁸ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi.

MRSJS 31 - Nematerijalna imovina

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 31, *Nematerijalna imovina* izdan je u siječnju 2010. godine. Prvo izdanje ovog standarda doživjelo je izmjene i dopune pojedinih članaka u listopadu 2011. godine, a na što su utjecale izmjene i dopune odredbi MRSJS 32, *Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije* i godišnji projekt Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - Izmjene MRSJS 2011¹⁹⁹. MRSJS 31 u prvom je redu izveden iz Međunarodnog računovodstvenog standarda 38, *Nematerijalna imovina*. Također sadrži dijelove Interpretacije 32 Odbora za interpretaciju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (SIC 32), *Nematerijalna imovina – troškovi web stranica*, izdane od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde²⁰⁰.

Subjekt koji je prethodno priznao nematerijalnu imovinu treba primijeniti ovaj Standard retrogradno u skladu s odredbama MRSJS 3, *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreškama*.²⁰¹ Subjekt koji prethodno nije priznao nematerijalnu imovinu i koji koristi računovodstveno načelo nastanka događaja, treba primijeniti ovaj Standard prospektivno. Međutim, retrogradna primjena je dozvoljena. Ukoliko subjekt primjenjuje ovaj Standard i za razdoblja prije 1. travnja 2011. godine, treba objaviti tu činjenicu uz primjenu MRSJS 21 i MRSJS 26 u isto vrijeme.

MRSJS 32 - Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) 32, *Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije*²⁰², objavljen je u listopadu 2011. godine, a njegove odredbe moći će se službeno primjenjivati za izvještajna razdoblja koja započinju 1. siječnja 2014. ili nakon (ovisno o izvještajnom razdoblju prve primjene obračunske osnove).

Standard je koncipiran prema smjernicama Interpretacija br. 12, *Ugovori o koncesiji usluga*²⁰³ kojim Odbor za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja²⁰⁴ regulira javno privatna partnerstva u području usluga od javnog značaja, odnosno računovodstvo koncesija usluga s aspekta koncesionara. MRSJS 32 je također koncipiran i prema smjernicama Inter-

¹⁹⁹ IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).

²⁰⁰ Standing Interpretations Committee Interpretation 32 (SIC 32), *Intangible Assets—Web Site Costs*.

²⁰¹ IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, IPSAS 3, pp. 161 - 189.

²⁰² IPSASB (2015): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II, IPSAS 32, pp. 1399-1458.

²⁰³ engl. IFRIC 12, Service Concession Arrangements

²⁰⁴ *International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*

pretacija br. 29, *Ugovori o koncesiji usluga: objavljivanje*²⁰⁵ objavljenog od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde²⁰⁶.

Svi subjekti javnog sektora koji su s pripremom i prezentiranjem temeljnih financijskih izvještaja na obračunskoj osnovi, a sukladno smjernicama MRSJS-a započeli nakon datuma službene primjene ovog Standarda, primijenit će smjernice ovog Standarda u godišnjim financijskim izvještajima za izvještajna razdoblja nakon datuma odluke o primjeni smjernica MRSJS na obračunskoj osnovi. Ukoliko se subjekt odluči primijeniti odredbe ovog Standarda za razdoblje prije 1. siječnja 2014. godine, tu informaciju treba objaviti te također pristupiti i primjeni smjernica MRSJS 5, *Troškovi posudbe*, MRSJS 13, *Najmovi*, MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*, MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* i MRSJS 31, *Nematerijalna imovina*.

Davatelj koncesije koji je u razdobljima koji su prethodili prvoj primjeni ovog Standarda priznavao imovinu koncesije usluga i s njome povezane obveze, prihode i rashode, primijenit će odredbe ovog Standarda retrogradno, u skladu sa smjernicama MRSJS 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*. Ukoliko davatelj koncesije nije priznavao prethodno spomenute stavke postupit će kako slijedi: (a) primijenit će odredbe ovog Standarda retrogradno, u skladu sa smjernicama MRSJS 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* ili će (b) pristupiti priznavanju i mjerenju imovine koncesije usluga i s njom povezanim obvezama na početku najranijeg razdoblja za koje je moguće iskazati usporednu informaciju u financijskim izvještajima.

3.3. CILJEVI, DJELOKRUG, ODABRANE SMJERNICE I SPECIFIČNOSTI PRIMJENE STANDARDA

U ovom dijelu publikacije dani su skraćeni prikazi ciljeva i djelokruga, odabranih smjernica i specifičnosti objave i primjene svih do sada objavljenih i važećih standarda, a prema područjima koje standardi uređuju. Kod pojedinih standarda predstavljena su i *Uputstva za primjenu* (engl. *Implementation guidance*), koja se tumače kao suplement standardu, i koja zajedno s dijelovima *Dodatak* (engl. *Appendix*) i *Ilustrativni primjeri* (engl. *Illustrative examples*) ne predstavljaju sastavni dio izvornih standarda, a svrha kojih je pomoći u razumijevanju i primjeni standarda.

U Tablici 4 u nastavku izdvojene su sljedeće kategorije primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor:

- Izvještavanje i elementi financijskih izvještaja;
- Računovodstveni postupci za imovinu i s njom povezane obveze:
 - Standardi koji uređuju područje materijalne i nematerijalne imovine
 - Standardi koji uređuju područje financijske imovine;
- Računovodstveni postupci za prihode;
- Računovodstveni postupci za rashode;
- Računovodstveno postupanje s tečajnim razlikama;
- Računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte i udjele u zajedničkim pothvatima.

²⁰⁵ engl.SIC (Standing Interpretation Committee) 29, Service Concession Arrangements: Disclosures

²⁰⁶ engl.IASB – International accounting standards Board

Tablica 4: MRSJS temeljeni na primjeni načela nastanka događaja, prema području/kategorijama koje uređuju

I. Izvještavanje i elementi financijskih izvještaja
MRSJS 1 - Presentiranje financijskih izvještaja
MRSJS 2 - Izvještaji o novčanom toku
MRSJS 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
MRSJS 6 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji
MRSJS 10 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima
preMRSJS 14 - Događaji nakon datuma bilance
MRSJS 18 - Izvještavanje po segmentu
MRSJS 20 - Objavljivanje povezanih stranaka
MRSJS 22 - Objavljivanje informacija o sektoru opće države
MRSJS 24 - Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima
II. Računovodstveni postupci za imovinu i s njom povezane obveze
II.1. Standardi koji uređuju područje materijalne i nematerijalne imovine
MRSJS 12 – Zalihe
MRSJS 13 – Najmovi
MRSJS 16 - Ulaganje u nekretnine
MRSJS 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema
MRSJS 21 - Umanjenje imovine koja ne stvara novac
MRSJS 26 - Umanjenje imovine koja stvara novac
MRSJS 27 – Poljoprivreda
MRSJS 31 - Nematerijalna imovina
MRSJS 32 - Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije
II. 2. Standardi koji uređuju područje financijske imovine
MRSJS 28 - Financijski instrumenti - prezentiranje (prije MRSJS 15)
MRSJS 29 - Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje
MRSJS 30 - Financijski instrumenti - objavljivanje (prije MRSJS 15)
III. Računovodstveni postupci za prihode
MRSJS 9 - Prihodi od transakcija razmjene
MRSJS 11 - Ugovor o izgradnji ²⁰⁷
MRSJS 23 - Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi)
IV. Računovodstveni postupci za rashode
MRSJS 5 - Troškovi posudbe
MRSJS 11 - Ugovor o izgradnji
MRSJS 19 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina
MRSJS 25 - Primanja zaposlenih
V. Računovodstveno postupanje s tečajnim razlikama
MRSJS 4 - Učinci promjena tečaja stranih valuta
VI. Računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte i udjele u zajedničkim pothvatima
MRSJS 7 - Ulaganja u pridružene subjekte
MRSJS 8 - Udjeli u zajedničkim pothvatima

Izvor: sistematizacija autora

²⁰⁷ Budući MRSJS 11 – Ugovor o izgradnji uređuje i računovodstveni postupak za prihode i za rashode, u tablici 2 je uključen u obje kategorije, a u nastavku teksta je prikazan samo u dijelu 2.3.3. Računovodstveni postupak za prihode prema MRSJS.

3.3.1. IZVJEŠTAVANJE I ELEMENTI FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

MRSJS 1 - Prezentiranje financijskih izvještaja**I. Cilj i djelokrug Standarda**

Cilj MRSJS 1 je propisati način na koji bi financijski izvještaji trebali biti prezentirani kako bi se osigurala usporedivost financijskih izvještaja za prethodna razdoblja i s financijskim izvještajima drugih jedinica. Da bi se postigao ovaj cilj, standard postavlja opća načela za prezentiranje financijskih izvještaja, upute za njihovu strukturu i minimalne zahtjeve za sadržaj financijskih izvještaja sastavljenih prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja. Priznavanje, mjerenje i objava specifičnih transakcija i drugih događaja predmet su ostalih MRSJS-a.

U uvjetima izvještavanja na načelu novčane osnove ne primjenjuju se odredbe ovog standarda. U tom pogledu, Odbor je nastavio uvažavati i specifičnosti sektora opće države i potrebe korisnika koji svoje izvještavanje i dalje zasnivaju na načelu novčane osnove, a s obzirom na dugotrajnost i kompleksnost procesa tranzicije. Riječ je o standardu: *Financijsko izvještavanje utemeljeno na novčanoj osnovi*²⁰⁸.

Standard je primjenljiv u prezentiranju financijskih izvještaja za opće namjene pripremljenih i prezentiranih unutar računovodstvene osnove nastanka događaja u skladu s MRSJS-ima. Financijski izvještaji opće namjene namijenjeni su da udovolje uobičajenim zahtjevima većine korisnika. Korisnici financijskih izvještaja opće namjene su: porezni obveznici, članovi zakonodavnih tijela, kreditori, dobavljači, mediji, zaposlenici.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda***Definicijska određenja potrebna za razumijevanje odredbi ovog Standarda***

*Bilješke*²⁰⁹ sadrže informacije kao dopunu onima koje su prezentirane u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o financijskoj uspješnosti, izvještaju o promjenama u glavnici i izvještaju o novčanim tokovima. U bilješkama se navodi tekstualan opis ili raščlamba stavki objavljenih u tim izvještajima i informacije o stavkama koje ne ispunjavaju uvjete za priznavanje u tim izvještajima.

Obračunska osnova je osnova računovodstva prema kojoj se transakcija i drugi događaji priznaju u trenutku kada su nastali (i ne samo kada je novac ili njegov ekvivalent primljen ili plaćen). Stoga, transakcije i događaji evidentiraju se u računovodstvenim evidencijama i priznaju se u financijskim izvještajima u razdoblju na koje se odnose, odnosno u kojem su nastali. Elementi financijskih izvještaja priznati prema obračunskoj osnovi su imovina, obveze, neto imovina/glavnica, prihodi i rashodi.

Neto imovina/glavnica je preostali udjel u imovini subjekta nakon što se izuzmu sve njegove obveze.

²⁰⁸ engl. Cash Basis IPSAS: *Financial reporting under cash basis of accounting*

²⁰⁹ U Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor se od 1.1.2008. godine kao zamjena za prijašnji termin *bilješke uz financijske izvještaje* koristi skraćeni termin *bilješke*.

Obveze su sadašnje obveze subjekta koje proizlaze iz prošlih događaja, čije se pokriće očekuje da će dovesti do odljeva onih sredstava iz subjekta koji nose ekonomsku korist ili uslužni potencijal.

Prihod je bruto priljev ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja kada ti priljevi za posljedicu imaju povećanje neto imovine/glavnice, s izuzećem onih povećanja koja se odnose na doprinose od vlasnika.

Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja u obliku odljeva ili potrošnje sredstava ili stečenih obveza koje rezultiraju smanjenjem neto imovine/glavnice, osim onih koje se odnose na raspodjele vlasnicima.

Značajni propusti ili pogrešno iskazane (prikazane) stavke su značajni ako mogu, pojedinačno ili skupno, utjecati na odluke ili prosudbe korisnika napravljene na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o prirodi i veličini propusta ili pogrešnog iskaza prema prosudbi u skladu s okolnim uvjetima. Priroda ili veličina stavke, ili kombinacija dviju karakteristika, mogao bi biti odlučujući čimbenik.

Namjena financijskih izvještaja

Cilj sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja je pružiti informaciju o financijskom položaju, uspješnosti i novčanom toku izvještajnog subjekta, koja je korisna širokom krugu korisnika u donošenju i ocjeni odluka o alokaciji resursa. MRSJS 1 posebno ističe specifične namjene kojima se moraju udovoljiti financijski izvještaji jedinica javnog sektora:

- a. Pribavljanje informacije o izvorima, alokaciji i upotrebi financijskih resursa;
- b. Pribavljanje informacija o tome kako jedinica financira svoje aktivnosti i udovoljava novčanim zahtjevima;
- c. Pribavljanje informacija korisnih u procjeni sposobnosti jedinice za financiranje njenih aktivnosti i udovoljavanje njenim obvezama (redovnim i izvanrednim);
- d. Pribavljanje informacije o financijskim uvjetima i promjenama u njima;
- e. Pribavljanje zbirnih informacija korisnih u procjeni mogućnosti (izvršenja) jedinice u području troškova usluga, efikasnosti i izvršenja.

Financijski izvještaji također trebaju biti prezentirani korisnicima sa svrhom:

- ukazivanja jesu li stečeni i upotrijebljeni resursi u skladu sa zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući financijska ograničenja ustanovljena od strane nadležnih zakonskih autoriteta;
- ukazivanja jesu li stečeni i korišteni resursi u skladu sa zakonski usvojenim proračunom.

Da bi udovoljili ovim zahtjevima financijski izvještaji pružaju informaciju jedinice o njenim sredstvima, obvezama, neto imovini/glavnici, prihodima, rashodima i novčanim tokovima.

Elementi financijskih izvještaja

Potpuni financijski izvještaji uključuju sljedeće dijelove:²¹⁰

- a) *Izvještaj o financijskom položaju;*
- b) *Izvještaj o financijskoj uspješnosti;*
- c) *Izvještaj o promjenama u glavnici;*
- d) *Izvještaj o novčanom toku;*
- e) *Računovodstvene politike i bilješke.*

Financijski izvještaji trebaju realno prikazati financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta. Fer, tj. realno prezentiranje zahtijeva vjerno predočavanje učinaka transakcija, drugih događaja i uvjeta u skladu s definicijama i kriterijima priznavanja imovine, obveza, prihoda i rashoda navedenih u MRSJS. Pretpostavka je da se primjenom MSFI-ova, uz objavljivanje dodatnih podataka, ako je neophodno, postiže fer, tj. realno prezentiranje u financijskim izvještajima.

Elementi navedenih financijskih izvještaja priznaju se i klasificiraju na sličan način kao i u MRS 1 (jer su priznati na načelu nastanka događaja). Stoga se u nastavku navodi oblik i sadržaj temeljnih financijskih izvještaja prilagođenih specifičnostima javnog sektora.

Izvještaj o financijskom položaju

Standard navodi minimum pozicija koji treba objaviti u izvještaju o financijskom položaju, kako slijedi:

- a) nekretnine, postrojenje i oprema;
- b) nematerijalna imovina;
- c) financijska imovina (isključujući iznose na pozicijama d), f) i h));
- d) ulaganja obračunata metodom udjela;
- e) zalihe;
- f) primanja iz transakcija koje nisu s osnove razmjene, uključujući poreze i transfere;
- g) potraživanja iz transakcija s osnove razmjene;
- h) novac i novčani ekvivalenti;
- i) obveze po osnovi poreza i transfera;
- j) obveze iz transakcija s osnove razmjene;
- k) rezerviranja;
- l) dugoročne obveze;
- m) manjinski udjel;
- n) neto imovina/glavnica

Standard također pojašnjava pojedine pozicije koje je poželjno detaljnije prezentirati:

- Materijalna imovina razvrstava se po skupinama u skladu sa standardima koji pokrivaju to područje;

²¹⁰ Navedeni financijski izvještaji mogu varirati u nazivu, npr. izvještaj o financijskom položaju može biti pod nazivom bilanca; izvještaj o uspjehu poslovanja može biti izvještaj o prihodima i rashodima, operativni izvještaj, izvještaj o dobitcima ili gubicima i sl. Izabrani nazivi financijskih izvještaja dovoljno upućuju na sadržaj financijskih izvještaja, a istovremeno se putem izabranih naziva upućuje na razlike između financijskih izvještaja jedinica javnog sektora i privatnih (poduzetničkih) jedinica.

- Potraživanja se raščlanjuju na iznose potraživanja od korisnika usluga, porezi i drugi nerekipročni prihodi, potraživanja od poveznih stranaka, predujmovi, ostali iznosi;
- Zalihe se potklasificiraju u skladu sa standardima koji pokrivaju područje zaliha, npr. trgovačka roba, sirovine, materijal, proizvodnja u toku, gotovi proizvodi;
- Porezi i obveze po transferima se raščlanjuju na obveze za povrate poreza, obveze po transferima, iznosi obveze prema drugim članovima jedinice;
- Rezerviranja se razvrstavaju da odvojeno prikažu rezerviranja za mirovine, a svaka daljnja stavka razvrstava se na način prikladan poslovanju jedinice;
- Neto imovina/glavnica se raščlanjuje da pokaže glavnica, akumulirane viškove ili manjkove, rezerve, manjinski udjel.

Uputstva za primjenu (engl. Implementation guidance), koja se tumače kao suplement Standardu, i koja se zajedno s dijelom *Dodatak (engl. Appendix)* navode na kraju samog Standarda i nisu glavni sastavni dio Standarda, sadrže i primjere strukture financijskih izvještaja. Isti se navode u nastavku.

Izveštaj o financijskom položaju
Jedinica javnog sektora X, na dan 31. prosinca 20x2.
(u tisućama novčanih jedinica)

POZICIJE	20X2	20X1
IMOVINA		
Tekuća (kratkotrajna) imovina²¹¹		
Novac i novčani ekvivalenti	X	X
Potraživanja	X	X
Zalihe	X	X
Predujmovi	X	X
Ulaganja	X	X
Ostala kratkotrajna imovina	X	X
<i>Ukupna kratkotrajna imovina</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
Dugotrajna imovina²¹²		
Potraživanja	X	X
Ulaganja	X	X
Druga financijska imovina	X	X
Infrastrukturna imovina, postroj. i oprema	X	X
Zemljište i zgrade	X	X
Nematerijalna imovina	X	X
Ostala nefinancijska imovina	X	X
<i>Ukupna dugotrajna imovina</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
Ukupna imovina	X	X

²¹¹ engl. Current assets

²¹² engl. Non-current assets

POZICIJE	20X2	20X1
OBVEZE		
Tekuće (kratkoročne) obveze		
Dobavljači	X	X
Kratkoročni krediti	X	X
Tekući dio obveza po dugoročnim kreditima	X	X
Rezerviranja	X	X
Obveze prema zaposlenima	X	X
Obveze za dospjele mirovine	X	X
<i>Ukupne kratkoročne obveze</i>	X	X
Dugoročne obveze		
Dobavljači i ostale obveze	X	X
Zajmovi	X	X
Rezerviranja	X	X
Obveze prema zaposlenima	X	X
Mirovine	X	X
<i>Ukupne dugoročne obveze</i>	X	X
Ukupne obveze	X	X
Neto imovina	X	X
NETO IMOVINA/GLAVNICA		
Glavnica od strane drugih jedinica	X	X
Rezerve	X	X
Akumulirani viškovi/manjkovi	X	X
Manjinski udjel	X	X
Ukupna neto imovina/glavnica	X	X

Izvještaj o financijskoj uspješnosti

Prihodi i rashodi raščlanjuju se na način koji najbolje odgovara aktivnostima jedinice. Klasifikacija prihoda i rashoda mora ukazivati na djelatnost jedinice. Za raščlanjivanje rashoda moguće je primijeniti dvije metode. Jedna metoda raščlanjivanja rashoda je funkcijska klasifikacija – klasifikacija rashoda prema programima ili prema cilju (namjeni) za koji su rashodi nastali (primjer Izvještaj o financijskoj uspješnosti – I). Druga metoda raščlanjivanja rashoda je metoda raščlanjiva rashoda po prirodnim vrstama (primjer izvještaj o financijskoj uspješnosti – II). Ta metoda jednostavna je za primjenu u malim jedinicama gdje nema potrebe za raščlanjivanjem rashoda po funkcijskoj klasifikaciji.

Kada su rashodi iskazani prema jednoj klasifikaciji treba ih dopuniti podacima o rashodima prema drugoj klasifikaciji i takvu dopunu objaviti u bilješkama. Kako obje metode prezentiranja rashoda imaju obilježja prihvatljiva za različite jedinice, MRSJS 1 pruža mogućnost izbora za onu metodu koja će bolje odgovarati fer prezentaciji uspješnosti jedinice.

IZVJEŠTAJ O FINANCIJSKOJ USPJEŠNOSTI - I

Jedinica javnog sektora X, za razdoblje koje završava 31. prosinca 20x2

(u tisućama novčanih jedinica)

- podaci o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji -

POZICIJE	20X2	20X1
Tekući (redovni, operativni) prihodi		
Porezi	X	X
Naknade, kazne, penali, licence	X	X
Prihodi od transakcija s osnove razmjene (recipročnih transakcija)	X	X
Transferi od strane drugih jedinica	X	X
Drugi tekući prihodi	X	X
Ukupni tekući prihodi	X	X
Tekući (redovni, operativni) rashodi²¹³		
Opće javne usluge	X	X
Obrana	X	X
Javni red i sigurnost	X	X
Obrazovanje	X	X
Zdravstvo	X	X
Socijalna zaštita	X	X
Stambene i komunalne usluge (usluge zajednici)	X	X
Rekreacija, kultura i religija	X	X
Ekonomске usluge	X	X
Zaštita okoliša	X	X
Ukupni tekući rashodi	X	X
Višak/manjak iz tekućih aktivnosti	X	X
Financijski troškovi	(X)	(X)
Dobici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme	X	X
Ukupni netekući prihodi (rashodi)	(X)	(X)
Višak/manjak iz uobičajenih (redovnih) aktivnosti	X	X
Manjinski interes	(X)	(X)
Višak/manjak prije izvanrednih stavki	X	X
Izvanredne stavke	X	X
VIŠAK/MANJAK ZA RAZDOBLJE²¹⁴	X	X

²¹³ Za raščlanjivanje rashoda primijenjena je funkcionalna klasifikacija. Drugi primjer izvještaja o uspješnosti u ovoj ediciji temelji se na ekonomskoj klasifikaciji rashoda – klasifikacija rashoda po vrstama, što daje drugačije grupiranje i prezentiranje rashoda.

²¹⁴ U Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor se od 1.1.2008. godine za prijašnji termin *neto viškovi* koristi termin *viškovi*, a za termin *neto manjkovi* koristi se termin *manjkovi*.

IZVJEŠTAJ O FINANCIJSKOJ USPJEŠNOSTI - II

Jedinica javnog sektora X, za razdoblje koje završava 31. prosinca 20x2
(u tisućama novčanih jedinica)

- primjer klasifikacije rashoda po prirodnim vrstama -

POZICIJE	20X2	20X1
Tekući (redovni, operativni) prihodi		
Porezi	X	X
Naknade, kazne, penali, licence	X	X
Prihodi od transakcija s osnove razmjene (recipročnih transakcija)	X	X
Transferi od strane drugih jedinica	X	X
Drugi tekući prihodi	X	X
Ukupni tekući prihodi	X	X
Tekući (redovni, operativni) rashodi		
Plaće, zarade i druga davanja zaposlenima	X	X
Pomoći i drugi transferi	X	X
Utrošena roba i usluge	X	X
Rashod amortizacije nematerijal. i materijal. imovine	X	X
Drugi tekući rashodi	X	X
Ukupni tekući rashodi	X	X
Višak/manjak iz tekućih aktivnosti	X	X
Financijski troškovi	(X)	(X)
Dobici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme	X	X
Ukupni netekući prihodi (rashodi)	(X)	(X)
Višak/manjak iz uobičajenih (redovnih) aktivnosti	X	X
Manjinski interes	(X)	(X)
Višak/manjak prije izvanrednih stavki	X	X
Izvanredne stavke	X	X
VIŠAK/MANJAK ZA RAZDOBLJE	X	X

Izveštaj o promjenama u glavnici

Izveštajni subjekt treba prezentirati kao, odvojeni dio svojih financijskih izvještaja, sljedeće:

- višak ili manjak razdoblja;
- svaku stavku prihoda ili rashoda koja se, u skladu sa zahtjevima iznesenim u drugim standardima, izravno priznaje u glavicu, i ukupan iznos tih stavaka;
- kumulativni učinak promjena računovodstvenih politika i ispravke temeljnih pogrešaka obrađenih prema osnovnom postupku MRSJS 3.

Pored toga u istom izvještaju, ili u bilješkama, Standard nalaže objaviti i:

- uplate vlasnika i raspodjele vlasnicima, prema njihovom vlasništvu;
- stanje akumuliranih viškova ili manjkova na početku razdoblja, na datum bilance te promjene tijekom razdoblja;
- posebno objavljene dijelove glavnice, usporedne knjigovodstvene iznose dijelova glavnice na početku i na kraju razdoblja i odvojeno prikazivanje za svaki dio.

IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U GLAVNICI

Jedinica javnog sektora X- za godinu koja završava 31. prosinca 20x1
(u tisućama jedinica)

POZICIJE	Pripisivo vlasnicima kontrolirajućeg subjekta ²¹⁵					Ma- njinski interes	Ukupna neto imovina/ glavnica
	Upla- ćeni kapital	Reva- loriz. rezerve	Rezer- ve od tečajnih razlika	Akumu- rirani viškovi/ manjkovi	Uku- pno		
Stanje na 31. 12. 20x0.	X	X	(X)	X	X	X	X
Promjene u račun politikama				(X)	(X)	(X)	(X)
Prepravljeni saldo	X	X	(X)	X	X	X	X
Promjene u neto imovini/glavnici za godinu 20x1							
Dobici od revalorizacije nekretnina		X			X	X	X
Gubici od revalorizacije ulaganja		(X)			(X)	(X)	(X)
Tečajne razlike			(X)		(X)	(X)	(X)
Neto prihodi priznati direktno u neto imovini/glavnici		X	(X)	X	X	X	X
Višak razdoblja					X	X	X
Ukupno priznati prihodi i rashodi za izvještajno razdoblje		X	(X)	X	X	X	X
Saldo na 31.12.20x1 (koje se prenosi u iduće razdoblje)	X	X	(X)	X	X	X	X
Promjene u neto imovini/glavnici za godinu 20x1							
Gubici od revalorizacije nekretnina		(X)			(X)	(X)	(X)
Dobici od revalorizacije ulaganja		X			X	X	X
Tečajne razlike			(X)		(X)	(X)	(X)
Neto prihodi priznati direktno u neto imovini/glavnici		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Manjak razdoblja				(X)	(X)	(X)	(X)
Ukupno priznati prihodi i rashodi za izvještajno razdoblje		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo na 31.12.20x2.	X	X	(X)	X	X	X	X

Bilješke

Bilješke trebaju:

- a) pružiti informaciju o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama koje su izabrane i primijenjene za značajne transakcije i poslovne događaje;

²¹⁵ Termin kontrolirajući subjekt pojašnjen je u prikazu MRSJS 6 ove edicije.

- b) objaviti informaciju koju zahtijevaju MRSJS-ovi, a koja nije prezentirana u financijskim izvještajima;
- c) pružiti dodatnu informaciju koja nije prezentirana u financijskim izvještajima, ali je nužna za fer prezentiranje.

Bilješke trebaju biti prezentirane na sustavan način. Potrebno je određenom oznakom povezati stavku u izvještaju s informacijom o istoj u bilješkama.

U dijelu bilješki uz financijske izvještaje gdje se govori o računovodstvenim politikama treba objaviti računovodstvenu osnovu (osnove) upotrijebljenu u pripremanju financijskih izvještaja, ali i svaku pojedinačnu računovodstvenu politiku čije je poznavanje neophodno za razumijevanje financijskih izvještaja. Područja izbora računovodstvenih politika su sljedeća²¹⁶:

- Priznavanje prihoda
- Načela konsolidacije, uključujući podružnice
- Ulaganja
- Priznavanje amortizacije materijalne i nematerijalne imovine
- Kapitalizacija troškova posudbi i drugih izdataka: zaliha koje su namjenjene prodaji i druge pojedinačne imovine
- Ugovori o izgradnji
- Ulaganja u nekretnine
- Financijski instrumenti i ulaganja
- Najmovi
- Troškovi istraživanja i razvoja
- Zalihe: namijenjene (pre)prodaji; namijenjene potrošnji
- Troškovi mirovina
- Provođenje inozemnih valuta i zaštita
- Definiranje segmenata i određivanje osnova za raspored troškova između segmenata
- Računovodstvo inflacije
- Državne potpore.

Za neko od ovih područja računovodstvenih politika, ovisno o prirodi djelatnosti jedinice, možda će biti potrebna dodatna objavljivanja, npr. za očekivati je da se na području priznavanja prihoda objavi računovodstvena politika priznavanja prihoda od poreza, donacija i drugih oblika nrecipročnih prihoda odvojeno od računovodstvene politike priznavanja recipročnih prihoda (prihoda od transakcija s osnove razmjene).

Dodatak

Pored uputstava za primjenu odnosno ilustracije strukture financijskih izvještaja, kao prilog (nadopuna) MRSJS 1 objavljena su i dva dodatka: Dodatak 1 – Kvalitativna obilježja financijskih izvještaja, u kojem se navode značajke koje mora imati informacija objavljena u financijskim izvještajima te Dodatak 2 – Usporedba odredbi MRSJS 1 s MRS 1.²¹⁷

²¹⁶ Navedena područja izbora računovodstvenih politika nisu ograničavajuća, što znači da se mogu pojaviti i druga objavljivanja koja pomažu korisnicima u razumijevanju kako su financijski događaji i transakcije predočeni u financijskim izvještajima.

²¹⁷ Primjerice, u MRSJS 1 koriste se termini „izvještaj o financijskoj uspješnosti“, „glavnica“, „prihod“ dok se u MRS 1 koriste termini „izvještaj o dobiti“, „kapital“, „dohodak“ (što ima šire značenje od pojma „prihod“).

U nastavku se daje kraći prikaz i pojašnjenje kvalitativnih obilježja financijskih izvještaja. Kvalitativna obilježja su atributi kojima se detaljnije prezentiraju pojedine stavke koje su predmetom izvještavanja u strukturi financijskih izvještaja po segmentima.

- *Razumljivost* je kvalitativno obilježje koje traži da se informacije prezentiraju na način da ih korisnik nakon detaljnijeg sagledavanja može shvatiti, uz uvjet da posjeduje relevantna znanja o aktivnosti subjekta i okruženju u kojem subjekt djeluje. Stoga treba isključiti iz izvještaja sve one informacije, koje bi korisnicima mogle biti teško shvatljive ili su previše komplicirane.
- *Relevantnost* se postiže tako da se informacije prezentiraju pravovremeno i na način da korisnik može procijeniti prošle, sadašnje ili buduće događaje, ali i da bi mogao potvrditi ili ispraviti procjene iz prošlosti.
- *Materijalnost* je jedan od oblika kako se manifestira relevantnost informacija na način da se izostavljanjem pojedine informacije ili njezinim pogrešnim prikazivanjem u financijskom izvještaju, utječe na pogrešne procjene ili na donošenje drugačijih poslovnih odluka korisnika. Materijalnost ovisi o prirodi ili veličini iskazane stavke ili o krivoj prosudbi određenih uvjeta, propusta i pogrešaka, stoga je materijalnost prvi uvjet primjene ostalih kvalitativnih obilježja izvještavanja.
- *Pouzdana* je svaka informacija koja je predstavljena vjerno i odgovorno te koja odražava bit problema, a ne sadrži bilo kakvu vrstu pogrešaka ili pristranosti (bazne ili materijalne).
- *Sadržajnost* znači da vjerno prezentirane transakcije i događaje ne treba sagledavati samo s pravne strane, već kroz suštinu problema i kroz međuzavisnost s ostalim događanjima s kojima je u međuzavisnosti. Navedeno se ujedno odnosi i na kategoriju *prevage biti nad formom*, što znači da treba naglasak staviti na ekonomske učinke, koji mogu biti različiti od pravnih učinaka.
- *Neutralna* je ona informacija, koja nije utemeljena na predrasudama. Naime, financijski izvještaji nisu neutralni, ako su prezentirani samo izabrani podaci koji mogu dovesti do pogrešnih poslovnih odluka ili ako prejudiciraju određene rezultate ili ishode.
- *Razboritost* nalaže primjenu odgovarajućeg stupnja opreza u prosudbi i procjeni, posebno u uvjetima neizvjesnosti, što znači da imovina i prihodi ne smiju biti precijenjeni, a obveze i rashodi ne smiju biti podcijenjeni. Nije dozvoljeno stvaranje skrivenih rezervi (prekomjerna rezerviranja), namjerno podcjenjivanje imovine ili prihoda, odnosno podcjenjivanje obveza ili rashoda jer tada financijski izvještaji u kvalitativnom smislu ne bi bili neutralni ni pouzdani.
- *Potpunost* znači da informacije prezentirane u financijskim izvještajima trebaju biti sveobuhvatno obuhvaćene u granicama materijalnosti i troškova njihove prezentacije.
- *Usporedivost* informacija u financijskim izvještajima je postignuta onda, kada su korisnici u mogućnosti uspoređivati ih s onima iskazanim u ostalim financijskim izvještajima te identificirati sličnosti i razlike, bilo da se radi o usporedbi s izvještajima ostalih subjekata ili o usporedbi izvještaja istog subjekta kroz različita obračunska razdoblja. Da bi se to postiglo, korisnici moraju biti upoznati s računovodstvenim politikama na kojima se temeljila priprema izvještaja, promjenama tih politika i utjecaju tih promjena na izvještavanje, pogotovo kada se usporedba provodi kroz više obračunskih razdoblja.

- *Pravodobnost* je značajan činitelj kvalitete jer odgođeno prezentiranje informacije može umanjiti njenu vrijednost i relevantnost. Pravodobnost može značiti i nedovoljnu *pouzdanost* informacije, kada se ona mora prezentirati prije no što se stignu prikupiti svi elementi, uz obrazloženje da bi one bile od male koristi, ako bi bile potpuno pouzdane, ali nepravodobne. Za donošenje poslovnih odluka od posebnog je značaja osigurati ravnotežu između pravodobnosti i pouzdanosti informacije.
- *Uravnoteženost* se odnosi na usklađivanje *troškova i koristi*, a na način da se u pripremi informacija ima na umu da koristi koje se ostvaruju korištenjem informacija trebaju biti veće od troškova koji su nastali radi njihove primjene. Pored toga se traži uravnoteženje *kvantitativnih i kvalitativnih* elemenata kao temeljnog cilja financijskog izvještavanja, što često traži posebno znanje i iskustvo u donošenju profesionalne presudbe.

MRSJS 2 - Izvještaji o novčanom toku

I. Cilj i djelokrug Standarda

Sve jedinice javnog sektora koje sastavljaju i prezentiraju financijske izvještaje prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja, trebaju sastaviti izvještaj o novčanom toku u skladu sa zahtjevima ovog Standarda i prezentirati ga kao sastavni dio svojih financijskih izvještaja za svako razdoblje za koje se prezentiraju financijski izvještaji.

Informacije o novčanim tokovima mogu biti korisne korisnicima financijskih izvještaja jedinice u (a) procjeni novčanih tokova jedinice, (b) procjeni usklađenosti financijske aktivnosti jedinice sa zakonima i propisima (uključujući usklađenost s izglasanim proračunom) i (c) za donošenje odluka o pribavljanju resursa. Korisnike zanima kako jedinica ostvaruje i kako koristi novac i novčane ekvivalente. Jedinice trebaju novac za iste razloge, bez obzira što se mogu razlikovati njihove aktivnosti koje stvaraju prihode. Jedinice javnog sektora trebaju novac npr. da plaćaju robu i usluge, da udovoljavaju obvezama servisiranja duga, da smanjuju razinu deficita i sl. Informacije o novčanim tokovima omogućuju korisnicima procjenjivanje budućih novčanih tokova jedinice i sposobnost jedinice da stvara novčane tokove i kumulira ih prema djelokrugu i prirodi njene aktivnosti.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja potrebna za razumijevanje odredbi ovog Standarda

Financijske aktivnosti jesu aktivnosti koje rezultiraju promjenom veličine i sastava kapitala i zaduživanja subjekta.

Investicijske aktivnosti jesu stjecanje i otuđivanje dugotrajne imovine i drugih ulaganja, koja nisu uključena u novčane ekvivalente.

Kontrola je moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta, kako bi se kontrolirale koristi od njegovih aktivnosti.

Novac obuhvaća novac u blagajni i depozite po viđenju.

Novčani ekvivalenti jesu kratkotrajna, visoko likvidna ulaganja koja se mogu brzo konvertirati u poznate iznose novca i podložna su beznačajnom riziku promjena vrijednosti.

Novčani tokovi jesu priljevi i odljevi novca i novčanih ekvivalenata.

Poslovne aktivnosti jesu glavne prihodovno-proizvodne aktivnosti subjekta i druge aktivnosti, osim investicijskih i financijskih aktivnosti.

Prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima

U izvještaju o novčanim tokovima treba prezentirati novčane tokove tijekom razdoblja, razvrstane na poslovne (tekuće), investicijske i financijske aktivnosti.

Razvrstavanje po aktivnostima pruža informaciju koja korisnicima omogućuje da ocjene utjecaj pojedinih aktivnosti na financijski položaj poduzeća.

Iznosi neto novčanog toka proizašli iz poslovne (tekuće) aktivnosti ključni su pokazatelj koje su to aktivnosti zbog kojih je jedinica utemeljena. Primjeri novčanih tokova iz tekućih aktivnosti jedinica javnog sektora su:

- a) Novčani primici od poreza, taksa, kazni;
- b) Novčani primici od prodaje roba i pružanja usluga;
- c) Novčani primici od pomoći ili transfera i drugih namjenskih iznosa učinjenih od strane države ili drugih jedinica javnog sektora;
- d) Novčani primici od prava korištenja (zemljišta, autorska prava), naknada, provizija i sl.
- e) Novčani izdaci drugim jedinicama javnog sektora za financiranje njihove aktivnosti (ne uključuje dane zajmove);
- f) Novčani izdaci dobavljačima za robu i usluge;
- g) Novčani izdaci zaposlenima i za račun zaposlenih;
- h) Novčani primici i novčani izdaci osiguravajućeg društva za premije, odštetne zahtjeve, anuitete i druge police osiguranja;
- i) Novčani izdaci za lokalne poreze na imovinu ili porez na dobit, a odnose se na tekuće aktivnosti;
- j) Novčani primici ili izdaci prema ugovorima koji služe za poslovne ili trgovačke svrhe;
- k) Novčani primici ili izdaci od povremenih aktivnosti;

Novčani primici ili izdaci koji se odnose na parnice, nagodbe.

Izvještavanje o novčanim tokovima iz tekuće aktivnosti može biti:

- *direktna metoda*, pri čemu se objavljuju glavne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih izdataka; ili
- *indirektna metoda*, pri čemu se viškovi/manjkovi usklađuju za učinke transakcija nenovčane prirode, bilo koja razgraničenja nastanka događaja vezanih za iskazivanje prošlih ili budućih tekućih primitaka ili izdataka te za pozicije prihoda ili rashoda koje su vezane za investicijski ili financijski novčani tok.

Odvojeno objavljivanje novčanog toka od *investicijske aktivnosti* je važno jer se prezentiraju novčani izdaci upotrijebljeni za stjecanje resursa koji će omogućiti jedinici pružanje usluga u budućnosti. Primjeri novčanih tokova proizašlih iz investicijske aktivnosti su:

- a) novčani izdaci za stjecanje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine. Navedeni izdaci obuhvaćaju kapitalizaciju troškova razvoja i izgradnju nekretnina, postrojenja i opreme;
- b) novčani primici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine;

- c) novčani izdaci za stjecanje glavničkih ili dužničkih instrumenata drugih poduzeća i udjela u zajedničkim pothvatima (izuzev izdataka za instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za poslovne ili trgovačke svrhe);
- d) novčani primici od prodaje glavničkih ili dužničkih instrumenata drugih poduzeća i udjela u zajedničkim pothvatima (izuzev primitaka za instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za poslovne ili trgovačke svrhe);
- e) novčani predujmovi i zajmovi dani drugim strankama (izuzev predujmova i zajmova koje je dala javna financijska institucija);
- f) novčani primici od povrata (otplata) predujmova i zajmova danih drugim strankama (izuzev predujmova i zajmova javne financijske institucije);
- g) novčani izdaci za buduće ugovore, terminske ugovore, ugovore s opcijom i kompenzacijske ugovore, izuzev kada se ti ugovori drže za poslovne ili trgovačke svrhe ili se plaćanja klasificiraju kao financijske aktivnosti;
- h) novčani primici od budućih ugovora, terminskih ugovora, ugovora s opcijom i kompenzacijskih ugovora, izuzev kada se ti ugovori drže za poslovne ili trgovačke svrhe, ili se plaćanja klasificiraju kao financijske aktivnosti.

Odvojeno objavljivanje novčanih tokova od *financijske aktivnosti* korisno je u procjenjivanju budućih novčanih tokova koji utječu na promjene glavnice jedinice. Primjeri novčanih tokova od financijske aktivnosti su:

- novčani primici od izdavanja (davanja) zadužnica, zajmova, pozajmica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih i dugoročnih posudbi;
- novčani izdaci za otplate posuđenih iznosa;
- novčane isplate najmoprimca za smanjenje obveze koja se odnosi na financijski najam.

Novčani tokovi proizašli iz *transakcija u inozemnoj valuti* izvještavaju se u izvještajnoj valuti jedinice (domicilnoj valuti), a primjenjuje se tečaj koji vrijedi između izvještajne valute i inozemne valute na datum novčanog toka.

Novčani tokovi povezani s izvanrednim stavkama odvojeno se objavljuju te se pri tom prikladno razvrstavaju na one koji su proizašli iz tekućih, investicijskih i financijskih aktivnosti.

Nenovčane transakcije koje ne zahtijevaju upotrebu novca ili novčanih ekvivalenata ne trebaju se uključiti u izvještaj o novčanom toku. Takve transakcije zahtijevaju objavljivanje, ali na nekom drugom mjestu u financijskim izvještajima.

Dodatak

U *Primjerima koji pojašnjavaju Standard (engl. Illustrative examples)*, koji se tumače kao suplement Standardu, i koji se navode na kraju samog Standarda i nisu glavni sastavni dio Standarda, daju se prikazi (ilustracija) strukture financijskih izvještaja. Primjere izvještaja o novčanom toku navodimo u nastavku.

IZVJEŠTAJ O NOVČANOM TOKU – DIREKTNNA METODA
 Jedinica javnog sektora – konsolidirani izvještaj o novčanom toku
 za godinu koja završava s 31. prosincem 20x2.
 (u tisućama novčanih jedinica)

POZICIJE	20x2	20x1
NOVČANI TOK IZ TEKUĆE AKTIVNOSTI		
PRIMICI		
Porezi	X	X
Primici od prodaje roba i usluga	X	X
Pomoći	X	X
Primici od kamata	X	X
Drugi primici	X	X
IZDACI		
Troškovi zaposlenih	(X)	(X)
Mirovine	(X)	(X)
Dobavljači	(X)	(X)
Plaćene kamate	(X)	(X)
Drugi izdaci	(X)	(X)
Neto novčani tok iz tekućih aktivnosti	X	X
NOVČANI TOK IZ INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI		
Stjecanje postrojenja i opreme	(X)	(X)
Primici od prodaje postrojenja i opreme	X	X
Primici od prodaje ulaganja	X	X
Stjecanje vrijednosnih papira u stranoj valuti	(X)	(X)
Neto novčani tok iz investicijskih aktivnosti	X	X
NOVČANI TOK IZ FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI		
Primici od posudbi	X	X
Otplate po osnovi posudbi	(X)	(X)
Distribucija dividendi	(X)	(X)
Neto novčani tok iz financijskih aktivnosti	X	X
Neto porast/smanjenje novca i novčanih ekvivalenata	X	X
Novac i novčani ekvivalenti na početku razdoblja	X	X
Novac i novčani ekvivalenti na kraju razdoblja	X	X

Uz izvještaj o novčanom toku sastavljen po direktnoj metodi obično se u bilješkama objavljuju kao dodatne informacije i sljedeće:

*Novac i novčani ekvivalenti*²¹⁸ uključeni u izvještaj o novčanom toku usporedni su sa sljedećim bilančnim iznosima:

²¹⁸ *Novac i novčani ekvivalenti* sastoje se od gotovine, salda na računima u banci i ulaganja u novčane tržišne instrumente.

	20x2	20x1
gotovina i salda kod banaka	X	X
kratkoročna ulaganja	X	X

	X	X

Prikaz novčanog toka iz tekućih aktivnosti po indirektnoj metodi rezultat je prilagođavanja neto novčanog toka iz tekućih aktivnosti za višak/manjak iz tekućih aktivnosti:

	20x2	20x1
Višak/manjak iz tekućih aktivnosti	X	X
<i>Nenovčani događaji</i>		
Amortizacija materijalne imovine	X	X
Amortizacija nematerijalne imovine	X	X
Porast rezerviranja za sumnjiva potraživanja X	X	
Porast obveza	X	X
Porast posudbi	X	X
Porast rezerviranja za trošk. zaposlenih	X	X
(Dobici)/gubici od prodaje nekretnine, postrojenja i opreme	(X)	(X)
(Dobici)/gubici od prodaje ulaganja	(X)	(X)
Porast druge tekuće imovine	(X)	(X)
Porast ulaganja uslijed ponovne procjene	(X)	(X)
Porast potraživanja	(X)	(X)
Novčani tok iz tekućih aktivnosti	X	X

MRSJS 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške

I. Cilj i djelokrug Standarda

Svrha i cilj ovog Standarda je propisati kriterije za izbor i promjenu računovodstvenih politika zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. Standard bi trebao poboljšati važnost i usporedivost financijskih izvještaja subjekta, kao i usporedivost financijskih izvještaja kroz razdoblja, ali i usporedivost s financijskim izvještajima drugih subjekata.

Sadržaj ovog Standarda sličan je sadržaju MRS-a 8, ali postoje i različitosti u odredbama upravo zbog specifičnosti koje vežemo uz javni sektor. Iste se tiču terminologije koja se koristi u standardima. Primjerice, u MRSJS 3 koriste se termini „izvještaj o financijskoj uspješnosti“²¹⁹, „akumulirani višak i manjak“²²⁰, „neto imovina“²²¹, dok se u MRS 8 koriste termini

²¹⁹ engl. Statement of financial performance

²²⁰ engl. Accumulated surplus or deficit

²²¹ engl. Net assets

„izvještaj o dobiti“²²², „zadržani dobitci“²²³, „glavnica/kapital“²²⁴. Također, MRSJS 3 umjesto termina „dohodak/dobit“²²⁵, koristi termin „prihod“²²⁶.

Ovaj Standard bi, pri izboru i primjenjivanju računovodstvenih politika i računovodstva promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogreški prethodnog razdoblja, trebale primijeniti sve jedinice javnog sektora osim profitno orijentirani državni subjekti, odnosno poduzeća u državnom vlasništvu (*engl. Government business enterprises - GBEs*), koja se upućuju na primjenu MRS-a i MSFI-a jer su to relevantni standardi za poslovne jedinice bez obzira jesu li privatno ili državno vlasništvo.

Također, obzirom da porez na dobit nije relevantan za većinu subjekata javnog sektora, ispravljanje pogrešaka i njihovih poreznih efekata nisu razmatrane u ovom Standardu, već se poziva na međunarodne ili nacionalne standarde koji obuhvaćaju ovu problematiku.

Ovaj standard ne propisuje odredbe koje se tiču objave promjena računovodstvenih politika, budući da je to definirano u MRSJS 1.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

Računovodstvene politike su specifična načela, osnove, konvencije, pravila i praksa koje primjenjuje subjekt pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

Promjene računovodstvene procjene su usklađivanja knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveza ili iznosa periodične potrošnje neke imovine nastale procjenom sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s tom imovinom i obvezama. Promjene računovodstvenih procjena nastaju zbog novih informacija ili novih otkrića i u skladu s tim nisu ispravci pogrešaka.

Neizvedivost je kada subjekt ne može primijeniti zahtjeve nakon svih razumnih nastojanja da to učini. Za određeno prethodno razdoblje, neizvedivo je primijeniti promjenu računovodstvenih politika retroaktivno ili obaviti prepravljjanja retroaktivno da bi se ispravila pogreška ako:

- a) Nisu odredljivi učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljjanja;
- b) Retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljjanje zahtijeva pretpostavke o namjera-
ma menadžmenta koje bi bile u tom razdoblju; ili
- c) Retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljjanje zahtijeva značajne procjene iznosa
i nemoguće je objektivno razlučiti od drugih informacija one informacije o tim procje-
nama koje:
 - Pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum na koji bi se ti iznosi pri-
znali, mjerili ili objavili;
 - Bile bi dostupne iz ostalih informacija kada bi financijski izvještaji za to prethodno
razdoblje bili odobreni za objavljivanje.

²²² engl. Income statement

²²³ engl. Retained earnings

²²⁴ engl. Equity

²²⁵ engl. Income

²²⁶ engl. Revenue

Pogreške prethodnog razdoblja su izostavljanja ili pogrešna prikazivanja poslovnih događaja u financijskim izvještajima subjekta za jedno ili više prethodnih razdoblja nastalih propuštanjem uporabe ili pogrešnom uporabom pouzdanih informacija:

- a) Koje su bile dostupne kada su se financijski izvještaji objavljivali;
- b) Za koje se može razborito očekivati da su bile prikupljane i uzimane u obzir pri sastavljanju i prezentiranju tih financijskih izvještaja.

Takve pogreške uključuju učinke matematičkih pogrešaka, pogreške u primjeni računovodstvenih politika, previde ili pogrešno tumačenje činjenica i prijevare.

Buduća primjena promjena računovodstvenih politika i priznavanja učinaka promjena računovodstvenih procjena je:

- a) Primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete nastale nakon datuma s kojim su politike promijenjene;
- b) Priznavanje učinaka promjena računovodstvenih procjena u tekućem i budućim razdobljima uvjetovanih tom promjenom.

Retroaktivna primjena je primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete kao da se ta politika oduvijek bila primjenjivala.

Retroaktivno prepravljavanje je ispravljanje priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao da se nikad nije dogodila pogreška u prethodnom razdoblju.

Značajnost

Pri procjeni mogućih utjecaja izostavljanja ili pogrešnih prikazivanja poslovnih događaja u financijskim izvještajima subjekta na odluke korisnika, a što bi iste činilo značajnima, trebale bi se uzeti u obzir i karakteristike samog subjekta. Za korisnike se pretpostavlja da imaju određena znanja o javnom sektoru, ekonomskim aktivnostima i računovodstvu, ali i volju da s posebnom pozornošću prouče informaciju. Pri procjeni se mora uzeti u obzir na koji se način može utjecati na korisnike s prethodno navedenim osobinama u donošenju i ocjeni odluka.

Izbor i primjena računovodstvenih politika

Kada se MRSJS specifično odnosi na neku transakciju, događaj ili uvjet, računovodstvena politika ili politike primjenjivane na toj stavci moraju biti određene primjenom tog Standarda.

Ukoliko ne postoji relevantan Standard koji bi se mogao specifično primijeniti na transakciju, događaj ili uvjet, menadžment će koristiti svoju prosudbu prilikom razvijanja i primjenjivanja računovodstvene politike koja će rezultirati informacijama koje su:

- Relevantne korisnicima u procesu donošenja poslovnih odluka;
- Pouzdane jer u financijskim izvještajima:
 - Vjerno predočavaju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta;
 - Prikazuju ekonomsku vrijednost i bit transakcija, ostalih događaja i uvjeta, a ne samo zakonsku formu;
 - Neutralne su i nepristrane;
 - Temeljene su na opreznosti;
 - Potpune su u svim značajnim aspektima.

U svojoj prosudbi, menadžment će uzeti u obzir i uputiti se na primjenjivost sljedećih izvora:

- Zahtjeve MRSJS-a koji obrađuju sličnu i povezanu tematiku;
- Definicije, priznavanje i mjerenje imovine, obveza, prihoda i rashoda opisanih u ostalim MRSJS-ima.

Također, menadžment može uzeti u obzir najnovije objave ostalih tijela koji donose standarde, ali i usvojenu praksu javnog i privatnog sektora, no samo do razine gdje ta dobra praksa nije u konfliktu s gore danim izvorima.

Dosljednost računovodstvenih politika

Subjekt mora odabrati i dosljedno primjenjivati računovodstvene politike za sve slične transakcije, događaje i uvjete osim ako MRSJS izričito zahtjeva ili dozvoljava kategorizaciju elementa za koji je drugačija računovodstvena politika prikladna. Ukoliko MRSJS zahtjeva ili dozvoljava takvu kategorizaciju, prikladna računovodstvena politika bit će odabrana i dosljedno primjenjivana na svaku kategoriju.

Promjene u računovodstvenim politikama

Subjekt može promijeniti računovodstvenu politiku:

- a) Ako je promjena zahtijevana u odredbama MRSJS-a; ili
- b) Ako će rezultirati pouzdanijim i relevantnijim informacijama o učinku transakcije, događaja i uvjeta na financijski položaj, financijsku uspješnost i novčani tok subjekta u financijskim izvještajima.

Korisnici financijskih izvještaja trebali bi biti u mogućnosti usporediti financijske izvještaje subjekta kroz vrijeme kako bi identificirali trendove u financijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima subjekta. Zbog toga, računovodstvene politike bi se trebale dosljedno primjenjivati.

Promjena računovodstvene osnove predstavlja promjenu u računovodstvenoj politici. Promjena u računovodstvenom tretmanu, priznavanju i mjerenju transakcije, događaja ili uvjeta zbog promjene računovodstvene osnove, predstavlja promjenu u računovodstvenoj politici.

Promjenom u računovodstvenoj politici se ne smatra:

- a) Primjena računovodstvene politike za transakcije, događaje ili uvjete koji se razlikuju u suštini od onih koji su se prije dogodili;
- b) Primjena novih računovodstvenih politika za transakcije, događaje ili uvjete koji se nisu prije dogodili ili su neznčajni za transakcije, događaje ili uvjete.

Međutim, početna primjena računovodstvene politike o vrednovanju imovine koja je u skladu s MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili MRSJS 31, *Nematerijalna imovina* odnosno promjene u tim računovodstvenim politikama mora se promatrati u skladu s MRSJS 17 i MRSJS 31, a ne u skladu s MRSJS 3.

Primjena promjena u računovodstvenim politikama

Subjekt će iskazati promjene u računovodstvenoj politici ukoliko dođe do promjene MRSJS-a uvažavajući specifične prijelazne odredbe promjena ili ako subjekt promijeni računovodstvenu politiku nakon početne primjene MRSJS-a koji ne uključuje specifične prijelazne

odredbe za tu promjenu odnosno samostalno mijenja računovodstvene politike, tada će promjenu primijeniti retrospektivno. Rana primjena Standarda ne smatra se samostalnom promjenom računovodstvenih politika. Ukoliko ne postoji MRSJS koji se detaljno primjenjuje na neku transakciju, događaj ili stanje tada menadžment može primijeniti računovodstvenu politiku koja proizlazi iz najnovijih objava ostalih tijela koja donose standarde, ali i usvojenu praksu javnog i privatnog sektora. Tako primijenjena računovodstvena politika smatra se samostalnom promjenom u računovodstvenim politikama.

Ukoliko se računovodstvena politika primjenjuje retrospektivno tada će subjekt prilagoditi početno stanje svake stavke na koju je utjecala promjena neto imovine/kapitala za najranije prezentirano razdoblje, ali i na ostale usporedive iznose objavljene iz svih prijašnjih razdoblja kao da se ta promijenjena računovodstvena politika oduvijek primjenjivala. Takav stav prema promjeni računovodstvene politike treba se primjenjivati uvijek osim ako je nemoguće utvrditi utjecaj promjene na specifično razdoblje ili kumulativni utjecaj promjene. U tom slučaju subjekt će primijeniti novu računovodstvenu politiku na prenesene iznose imovine i obveza na početku najranijeg mogućeg razdoblja za koji je moguće iskazati naknadnu primjenu. To razdoblje može biti tekuće razdoblje, ali treba napraviti odgovarajuće prilagodbe na početna stanja sve stavke neto imovine/kapitala na koju je promjena utjecala u tom razdoblju. Ukoliko je nemoguće utvrditi kumulativni utjecaj promjene na početku tekućeg razdoblja, a koji se odnosi na promjenu računovodstvene politike na sva prijašnja razdoblja tada će subjekt omogućiti informaciju o primjeni nove računovodstvene politike od najranijeg mogućeg datuma.

Objavljivanje

Kada početna primjena MRSJS-a ima utjecaja na tekuće razdoblje ili na prijašnja razdoblja, ili bi imala utjecaja, a nemoguće je utvrditi iznos usklađivanja ili bi mogla imati utjecaja na buduća razdoblja, tada subjekt mora izvijestiti o:

- a) Nazivu Standarda;
- b) Prijelaznim odredbama Standarda ukoliko je moguće i njihovom opisu, a koji se odnose na promjenu računovodstvene politike;
- c) Prirodi promjene računovodstvene politike;
- d) Iznosu usklađivanja u svakom financijskom izvještaju na svaku stavku na koje je promjena imala utjecaja za tekuće razdoblje i za sva prijašnja prezentirana razdoblja;
- e) Iznos usklađivanja za sva prijašnja razdoblja koja nisu prezentirana, ali u praktičnom opsegu;
- f) Opisu kako i otkada je promijenjena računovodstvena politika u primjeni ukoliko je nemoguća naknadna (retrospektivna) primjena za određena prijašnja razdoblja te o uvjetima koji su doveli do nemogućeg mjerenja utjecaja na pojedine stavke.

Isto se odnosi i ukoliko je promjena računovodstvene politike samostalna odnosno kada nema promjene Standarda, već subjekt zbog određenih uvjeta mijenja svoju računovodstvenu politiku. Tada subjekt uz sve gore navedeno treba još izvijestiti i o razlozima promjene računovodstvene politike odnosno o razlozima primjene nove računovodstvene politike.

Ukoliko subjekt pak odluči primjenjivati novi Standard koji još uvijek nije na snazi tada treba izvijestiti upravo o toj činjenici kao i poznatoj ili razumno procijenjenoj informaciji o mogućem utjecaju primjene novog Standarda na financijske izvještaje.

Promjene u računovodstvenim procjenama

Zbog neizvjesnosti u poslovanju neke stavke financijskih izvještaja ne mogu se pouzdano mjeriti, već ih je potrebno procjenjivati. Procjena uključuje prosudbu baziranu na posljednjoj pouzdanoj informaciji. Primjerice, procjene mogu biti zahtijevane kod poreznih obveza prema državi, zastarjelih zaliha, neplaćenih obveza, fer vrijednosti financijske imovine ili financijskih obveza, vijeku uporabe imovine, budućih ekonomskih koristi imovine i jamstvenih obveza.

Utjecaj računovodstvenih procjena mora biti priznat tako da ih se uključuje u višak ili manjak razdoblja u kojem su nastale, ali i u buduća razdoblja ukoliko promjena utječe i na njih. Ako pak promjena računovodstvenih procjena utječe na promjenu imovine i obveza ili se odnosi na neto imovinu/kapital, priznat će se tako da se uskladi preneseni iznos stavke imovine, obveza ili neto imovine/kapitala u razdoblju u kojem je promjena nastala.

Objavljivanje

Subjekt mora izvijestiti o prirodi i iznosu promjene u računovodstvenoj procjeni koja ima utjecaj na tekuće razdoblje ili se očekuje njezin utjecaj na buduća razdoblja. Ukoliko je nemoguće izmjeriti utjecaj na buduća razdoblja tada o tome ne mora izvijestiti, no tada mora navesti tu činjenicu.

Pogreške

Pogreške mogu nastati zbog priznavanja, mjerenja, prezentiranja ili objavljivanja elemenata financijskih izvještaja. Financijski izvještaji nisu u skladu s MRSJS-evima ukoliko sadrže značajne pogreške ili beznačajne pogreške učinjene namjerno kako bi se utjecalo na financijski položaj, uspješnost ili novčani tok subjekta. Neke pogreške bit će ispravljene prije objavljivanja financijskih izvještaja, međutim, neke će pogreške biti otkrivene i ispravljene tek u idućem razdoblju i kao takve moraju se objaviti u financijskom izvještaju idućeg razdoblja.

Subjekt će ispraviti značajne pogreške iz prijašnjeg razdoblja naknadno u prvom mogućem setu financijskih izvještaja autoriziranih za objavu prikazujući usporedive iznose za prijašnje razdoblje u kojem se pogreška dogodila ili prikazujući novo početno stanje imovine, obveza i neto imovine/kapitala.

Pogreška iz prijašnjeg razdoblja bit će ispravljena naknadno osim ako je nemoguće utvrditi utjecaj pogreške u razdoblju ili kumulativnog utjecaja pogreške. Ako je nemoguće utvrditi takav utjecaj na razdoblje ili na prijašnja razdoblja, subjekt mora ispraviti početno stanje imovine, obveza i neto imovine/kapitala za najranije moguće razdoblje za koje je naknadna ispravka moguća, a to može biti i tekuće razdoblje.

Objavljivanje

Subjekt mora objaviti pogreške iz prijašnjih razdoblja te mora izvijestiti o prirodi pogreške, za svako prezentirano razdoblje mora prikazati iznos ispravka i to za svaku stavku financijskih izvještaja na koje je pogreška utjecala, iznos ispravka na početku najranijeg mogućeg razdoblja i ukoliko je naknadni ispravak nemoguć za određeno prijašnje razdoblje tada treba izvijestiti o okolnostima koje su dovele do tog odnosa i opis kako i otkada je pogreška ispravljena.

MRSJS 6 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji

I. Cilj i djelokrug Standarda

Subjekt koji sastavlja i prikazuje financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja primijenit će odredbe ovog Standarda u pripremanju i prezentiranju konsolidiranih financijskih izvještaja ekonomskog subjekta. Ovaj se Standard također treba primijeniti u priznavanju i mjerenju ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte kad subjekt odabere ili je obavezan na osnovi nacionalnog propisa, prezentirati odvojene financijske izvještaje.

Iako se odredbe MRSJS ne odnose na državne poduzetničke subjekte, smjernice ovog Standarda primijenit će se kada subjekt javnog sektora, koji nije poduzeće u vlasništvu države, ima jedno ili više ovisnih subjekata, zajednički kontroliranih subjekata, ili pridruženih subjekata koji su poduzeća u državnom vlasništvu. U takvim okolnostima, odredbe ovog Standarda trebaju se primijeniti u financijskim izvještajima poduzeća u vlasništvu države za potrebe sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja matice te za računovodstvo ulaganja u poduzeća u vlasništvu države u odvojenim financijskim izvještajima matice, pothvatnika i ulagača.

Kontrolirajući subjekt (matica) ili njegov ovisni subjekt mogu biti ulagač u pridruženi subjekt ili pothvatnik u zajednički kontroliranom subjektu. U takvim slučajevima, konsolidirani financijski izvještaji pripremljeni i prezentirani u skladu s ovim Standardom pripremaju se i u skladu s odredbama MRSJS-a 7 *Ulaganja u pridružene subjekte* i MRSJS-a 8 *Udjeli u zajedničkim pothvatima*.

Financijski izvještaji subjekta koji nema ovisni subjekt, pridruženi subjekt ili zajednički kontroliran subjekt ne smatraju se odvojenim financijskim izvještajima.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

S ciljem boljeg razumijevanja smjernica Standarda, u prvim se paragrafima²²⁷ izvornog Standarda definiraju izrazi koji se koriste s određenim značenjem, od kojih je nužno izdvojiti sljedeće:

Pojam *ekonomski subjekt (grupa)* koji se koristi u ovom Standardu za potrebe financijskog izvještavanja predstavlja skupinu subjekata koji obuhvaća kontrolirajući subjekt i ovisne subjekte.

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe subjekata, prikazani kao da je riječ o jednom ekonomskom subjektu.

Manjinski interes je onaj dio viška ili manjka i neto imovine ovisnog subjekta koji se može pripisati udjelima u neto imovini koje matica ne posjeduje, izravno ili neizravno, kroz ovisne subjekte.

Kontrolirajući subjekt (matica) je subjekt koji ima jedan ili više ovisnih subjekata²²⁸.

²²⁷ U ovoj se ediciji riječi paragraf, odlomak, točka koriste naizmjenično kao sinonimi.

²²⁸ Engleski naziv za kontrolirajući subjekt (maticu) je *controlling entity*.

*Metoda troška*²²⁹ je računovodstvena metoda za priznavanje ulaganja, pri čemu se ulaganje priznaje po trošku. Ulagatelj priznaje prihod od ulaganja samo u mjeri u kojoj ima pravo na podjelu akumuliranih viškova u pridruženom društvu, a koji nastaju nakon datuma stjecanja. Prava i primici koji prelaze iznose takvih viškova smatraju se povratom od ulaganja te se priznaju kao smanjenje troška ulaganja.

Odvojeni financijski izvještaji su izvještaji koje prikazuje matica, ulagatelj u pridruženi subjekt ili pothvatnik u zajednički kontroliranom subjektu, u kojima su ulaganja iskazana na temelju vlasničkog udjela radije nego na temelju objavljenih rezultata i neto imovine subjekta u koji se ulaže²³⁰.

Ovisni subjekt je subjekt, uključujući i onaj koji nije pravna osoba, kao što je ortakluk, pod kontrolom drugog subjekta (znanog kao matica)²³¹.

Prezentacija konsolidiranih financijskih izvještaja

Kontrolirajući subjekt (matica) *ne treba* prikazati konsolidirane financijske izvještaje ako i samo ako je matica (i) i sama u potpunom vlasništvu (ovisni subjekt) drugog subjekta, i korisnici tih financijskih izvještaja vrlo vjerojatno ne postoje ili njihovim potrebama za informacijama mogu udovoljiti konsolidirani financijski izvještaji njezine matice, ili ako je matica (ii) i sama ovisni subjekt u potpunom ili djelomičnom vlasništvu drugog subjekta, i njeni drugi vlasnici, uključujući i one koji inače nemaju glasačka prava, su obaviješteni o tome da matica neće prikazati konsolidirane financijske izvještaje i tome se ne protive; ako se matičinim dužničkim ili vlasničkim instrumentima ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza ili OTC tržište²³², uključujući domaća i regionalna tržišta); ako matica nije predala, niti je u procesu predavanja, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili bilo kojoj drugoj regulatornoj organizaciji u svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu; i ako krajnja ili bilo koja posredna matica matice sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s MRSJS.

Svaka druga matica, osim matice koja je prethodno opisana, treba prikazati konsolidirane financijske izvještaje u kojima konsolidira svoja ulaganja u ovisne subjekte u skladu s ovim Standardom.

U javnom sektoru, neke matice koje su u potpunom ili djelomičnom vlasništvu drugog subjekta, predstavljaju ključne sektore ili aktivnosti države. Svrha ovog Standarda nije da se takve matice oslobode sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, budući da u takvim situacijama informacijske potrebe određenih korisnika možda neće ni biti prezentirane u konsolidiranim financijskim izvještajima države kao cjeline. U mnogim zemljama prepoznata je spomenuta situacija te su zakonom definirani zahtjevi za financijskim izvještavanjem tih subjekata.

²²⁹ engl. Cost method

²³⁰ U domaćoj se literaturi za engleski termin separate financial statements koriste i izrazi odvojeni financijski izvještaji i pojedinačni financijski izvještaji.

²³¹ Engleski naziv za ovisni subjekt je *controlled entity*.

²³² engl. Over – the – counter (OTC) market

Opseg konsolidiranih financijskih izvještaja

Konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati sve ovisne subjekte matice.

Ovisni subjekt treba biti *isključen* iz konsolidacije kada postoji dokaz da: (a) je kontrola namijenjena da bude privremena jer je ovisni subjekt stečen s namjerom otuđenja u roku od 12 mjeseci od datuma stjecanja, i (b) menadžment aktivno traži kupca. Takva ulaganja u ovisne subjekte klasificiraju se i priznaju kao financijski instrumenti u skladu s odredbama MRSJS 28, *Financijski instrumenti: Prezentiranje*; MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*, i MRSJS 30, *Financijski instrumenti: Objavljivanje*.

Ukoliko ovisni subjekt koji je prethodno isključen iz konsolidacije (zbog gore navedenih razloga), a nije otuđen u roku od 12 mjeseci od datuma stjecanja, tada taj ovisni subjekt treba biti uključen u konsolidaciju od datuma stjecanja. Financijski izvještaji za razdoblja od datuma stjecanja se ponovno sastavljaju.

Za potrebe financijskog izvještavanja, *kontrola* proizlazi iz prava i moći subjekta da upravlja financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti, a nije nužno da subjekt drži većinu dionica ili drugog vlasničkog udjela u drugom subjektu. Postojanje takvih prava i moći mora biti trenutno na raspolaganju što znači da ta prava i moći moraju biti prethodno dodijeljena subjektu temeljem zakona ili drugog obvezujućeg ugovora. Smatra se da prava i moći upravljanja financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta trenutno ne postoje ukoliko se zahtijeva promjena zakona ili ponovno sklapanje ugovora da bi bile na snazi.

U ispitivanju odnosa između dvaju subjekata, smatra se da kontrola postoji kada postoji najmanje jedan od sljedećih uvjeta za posjedovanje moći i jedan od sljedećih uvjeta za ostvarivanje koristi od aktivnosti drugih subjekata, osim ako je potpuno jasno postojanje kontrole koju ima drugi subjekt.

Uvjeti za posjedovanje moći su: subjekt ima, izravno ili neizravno preko ovisnih subjekata, u vlasništvu većinu glasačkih prava drugog subjekta; subjekt ima moć imenovati ili smijeniti većinu članova upravnog odbora ili nekog drugog vladajućeg tijela, i kontrolu nad drugim subjektom preko tog odbora ili tog tijela; subjekt ima moć odlučiti, ili propisati odlučivanje, o većini glasova koji će vjerojatno biti izabrani na glavnom (općem) sastanku drugih subjekata; subjekt ima moć izabrati većinu glasova na sastanku upravnog odbora ili nekog drugog vladajućeg tijela i kontrolu nad drugim subjektom preko tog odbora ili tog tijela.

Uvjeti za ostvarivanje koristi od aktivnosti drugih subjekata su: subjekt ima moć raspustiti (likvidirati) drugi subjekt i pridobiti značajnu razinu preostalih ekonomskih koristi ili podnijeti značajne obveze; te subjekt ima moć izvući preraspodjele imovine drugog subjekta, i/ili može biti obvezan na određene obveze drugog subjekta.

Konsolidacijski postupci

U pripremanju konsolidiranih financijskih izvještaja, subjekt kombinira financijske izvještaje matice i njenih ovisnih subjekata stavku po stavku, dodavanjem zajedno istih stavaka imovine, obveza, neto imovine/kapitala, prihoda i rashoda. Unutargrupna salda, transakcije, prihodi i rashodi trebaju se eliminirati u cijelosti.

Financijski izvještaji matice i njenih ovisnih subjekata koji se koriste u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja sastavit će se s istim izvještajnim datumom. Kad se datum

izvještavanja matice razlikuje od datuma izvještavanja nekog ovisnog subjekta, ovisni subjekt mora sastaviti, za potrebe konsolidacije, dodatne financijske izvještaje na isti datum na koji su sastavljeni financijski izvještaji matice, osim ako to nije izvedivo.

Kad se financijski izvještaji ovisnog subjekta, korišteni pri sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, sastavljaju na datum izvještavanja različit od datuma izvještavanja matice, provode se usklađivanja za učinke značajnih transakcija ili poslovnih događaja koji nastaju između tog datuma i datuma sastavljanja financijskih izvještaja matice. U svakom slučaju, razlika između datuma izvještavanja matice i datuma izvještavanja ovisnog subjekta ne smije biti veća od tri mjeseca. Duljina izvještajnog razdoblja i svaka razlika između kraja tih dvaju izvještajnih razdoblja trebaju biti jednake iz razdoblja u razdoblje.

Konsolidirani financijski izvještaji trebaju se sastavljati korištenjem jednakih računovodstvenih politika za jednake transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima.

Od datuma kada subjekt prestaje biti ovisan subjekt, a ne postaje pridruženi subjekt kao što je definirano odredbama MRSJS-a 7, *Ulaganja u pridružena društva* ili zajednički kontrolirani subjekt kao što je definirano u MRSJS 8, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*, ulaganja u taj subjekt treba priznati i mjeriti kao financijski instrument u skladu sa smjernicama MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Knjigovodstvena vrijednost ulaganja na datum na koji subjekt prestaje biti ovisan subjekt smatra se troškom pri početnom mjerenju financijskog instrumenta.

Manjinski interes prezentirat će se u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju kao dio neto imovine/kapitala, odvojeno od udjela matice u neto imovini/kapitalu. Manjinski interes u višku ili manjku subjekta treba biti odvojeno objavljen.

Računovodstvo ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte u odvojenim financijskim izvještajima

Kad subjekt sastavlja odvojene financijske izvještaje, dužan je ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte mjeriti u skladu s metodom udjela koja je opisana u MRSJS 7, *Ulaganja u pridružene subjekte*, po trošku ulaganja ili kao financijski instrument u skladu s odredbama MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Subjekt je dužan isti način mjerenja primijeniti za svaku kategoriju ulaganja.

Ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte koja su obračunana kao financijski instrumenti u konsolidiranim financijskim izvještajima trebaju se na isti način obračunavati u odvojenim financijskim izvještajima ulagatelja.

Objavljivanje

Sukladno odredbama ovog Standarda u konsolidiranim financijskim izvještajima treba objaviti sljedeće informacije:

- popis značajnih ovisnih subjekata;
- podatak da ovisni subjekt nije uključen u konsolidaciju budući da je stečen s namjerom otuđenja u roku od 12 mjeseci od datuma stjecanja, ili menadžment aktivno traži kupca;
- sažete financijske informacije ovisnih subjekata, bilo pojedinačno ili kao grupe, koje nisu konsolidirane, uključujući iznos ukupne imovine, ukupnih obveza, prihoda i viška odnosno manjka;

- ime svakog ovisnog subjekta u kojem matrica ima vlasnički interes i/ili 50% ili manje glasačkih prava, zajedno s objašnjenjem kako postoji kontrola;
- razloge zašto posjedovanje više od 50% glasačkih prava subjekta u kojemu se investira ne omogućuje kontrolu;
- datum izvještavanja financijskih izvještaja ovisnog subjekta kada se takvi financijski izvještaji koriste u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja i na datum izvještavanja su ili su za razdoblje različito od onog matrice, te koji je razlog korištenja različitog datuma ili razdoblja izvještavanja;
- prirodu i razmjernost značajnih ograničenja u mogućnosti ovisnog društva za prijenos imovine matrici u obliku dividendi isplaćenih u novcu, ili sličnih podjela, ili za otplatu zajmova ili predujmova.

Kada matrica koja sastavlja odvojene financijske izvještaje izabere da ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje, u tim odvojenim financijskim izvještajima dužna je objaviti:

- činjenicu da su ti financijski izvještaji odvojeni financijski izvještaji; da je korišteno izuzeće iz konsolidacije; ime subjekta čiji su konsolidirani financijski izvještaji, koji su sastavljeni u skladu s MRSJS, objavljeni za javnu upotrebu i nadležnost pod kojom subjekt djeluje (kada se razlikuje od one pod kojom djeluje matrica); i adresu gdje se ti konsolidirani financijski izvještaji mogu dobiti;
- popis značajnih ovisnih subjekata, zajednički kontroliranih subjekata i pridruženih subjekata, uključujući ime; nadležnost pod kojom subjekt djeluje (kada se razlikuje od one pod kojom djeluje matrica); i, ako je drugačije, omjer posjedovane glasačke moći;
- opis korištene metode obračuna za gore navedene subjekte.

Kada matrica (osim matrice koja sastavlja odvojene financijske izvještaje, ali ne i konsolidirane financijske izvještaje), pothvatnik u zajednički kontroliranom subjektu ili ulagač u pridruženi subjekt sastavlja odvojene financijske izvještaje, u tim odvojenim financijskim izvještajima treba objaviti:

- činjenicu da su ti financijski izvještaji odvojeni financijski izvještaji i razloge zašto su ti financijski izvještaji sastavljeni ako to ne zahtijeva zakon ili neko drugo nadležno tijelo;
- popis značajnih ovisnih subjekata, zajednički kontroliranih subjekata i pridruženih subjekata, uključujući ime; nadležnost pod kojom subjekt djeluje (kada se razlikuje od one pod kojom djeluje matrica); omjer vlasničkih udjela; i, ako je drugačije, omjer posjedovane glasačke moći;
- opis korištene metode obračuna za gore navedene subjekte.

Također, potrebno je utvrditi koji se financijski izvještaji sastavljaju u skladu s ovim Standardom, a koji u skladu s MRSJS 7 i/ili MRSJS 8.

MRSJS 10 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima

I. Cilj i djelokrug standarda

Svrha i cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni tretman u konsolidiranim i pojedinačnim financijskim izvještajima subjekta čija je valuta podložna hiperinflaciji. Standard također naglašava i računovodstveni tretman ukoliko valuta prestaje biti podložna hiperinflaci-

ji. Dakle, svi subjekti koji pripremaju i prezentiraju svoje financijske izvještaje prema obračunskoj osnovi, a valuta je podložna hiperinflaciji trebali bi sastavljati pojedinačne i konsolidirane financijske izvještaje u skladu s ovim Standardom.

U uvjetima hiperinflacije, izvještavanje o financijskom rezultatu i financijskom položaju je beskorisno ukoliko nema usklađivanja i ponovnog iskazivanja, upravo zato što novac gubi kupovnu moć pa je usporedba vrijednosti događaja i transakcija čak u istom izvještajnom razdoblju, zavaravajuća i navodi na krive zaključke.

Hiperinflacija je okarakterizirana ekonomskom situacijom u pojedinoj zemlji, ali svakako ovisi o sljedećim elementima:

- a) Veći dio populacije preferira držati svoje bogatstvo u nemonetarnoj imovini ili u relativno stabilnoj stranoj valuti.
- b) Veći dio populacije preferira relativno stabilnu stranu valutu ili čak cijene mogu biti izražene u toj stranoj valuti.
- c) Prodaja i kupnja na kredit je po cijeni koja kompenzira očekivani gubitak zbog gubitka kupovne moći čak ako je i kredit kratkoročan.
- d) Kamatne stope, plaće i cijene vezane su uz cjenovni indeks.

Kumulativna stopa inflacije kroz razdoblje od tri godine približila se ili je prešla 100%.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

Knjigovodstveni iznos imovine je iznos prema kojem je imovina priznata u izvještaju o financijskom položaju (bilanci) nakon odbitka amortizacije i svih potencijalnih gubitaka nastalih zbog testa umanjenja.

Knjigovodstveni iznos obveze je iznos pod kojim je obveza priznata u izvještaju o financijskom položaju (bilanci).

Nemonetarna stavka je stavka koja nije monetarna.

Ponovno iskazivanje financijskih izvještaja

Financijski izvještaji subjekta čija je funkcionalna valuta podložna hiperinflaciji morali bi biti izraženi u uvjetima mjerenja važećim za tekuće izvještajno razdoblje. Pripadajuće pozicije za prethodno izvještajno razdoblje zahtijevane prema odredbama MRSJS-a 1, ali i bilo koja druga informacija o prethodnim razdobljima također bi trebala biti izražena u uvjetima mjerenja važećim za tekuće izvještajno razdoblje. Za svrhu izvještavanja iznosa u različitim valutama treba se pridržavati odredbi MRSJS 4, *Učinci promjena tečaja stranih valuta*.

Višak ili manjak u neto monetarnoj poziciji bit će posebno iskazan u izvještaju o financijskoj uspješnosti.

Izvještaj o financijskom položaju

Pozicije u izvještaju o financijskom položaju trebaju biti iskazane u skladu s općim indeksom rasta cijena. Monetarne stavke, kao što su novac, imovina i obveze koje će biti plaćene ili naplaćena, ne vrednuju se ponovno zato što su već iskazane prema vrijednosti važećoj u

tekućem izvještajnom razdoblju. Imovina i obveze vezane ugovorom kao što su obveznice i zajmovi moraju biti usklađene s ugovorom kako bi utvrdili važeći iznos za izvještajni datum. Te stavke se prenose u tom usklađenom iznosu u ponovno iskazanom izvještaju o financijskom položaju. Sve druge stavke imovine i obveza su nemonetarne.

Određene nemonetarne stavke imovine i obveza prenose se u tekućem iznosu na izvještajni datum jer se iskazuju po neto utrživoj vrijednosti i fer vrijednosti. Ostale stavke nemonetarne imovine i obveza ponovno se procjenjuju i iskazuju. Većina nemonetarnih stavki prenose se po modelu troška tako da su iskazani po tekućoj vrijednosti na datum stjecanja. Naknadno procijenjeni trošak (umanjen za amortizaciju) iskazuje se na način da se trošak nabave umanjen za amortizaciju korigira za opći indeks rasta cijena od datuma stjecanja do datuma izvještavanja. Tako se primjerice nekretnine, postrojenja i oprema, zalihe sirovina i materijala, zalihe trgovačke robe, goodwill, patenti, zaštitni znakovi i slična imovina ponovno procjenjuju i iskazuju od datuma kad je ta imovina nabavljena. Zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda ponovno se procjenjuju i iskazuju od datuma u kojem su troškovi nabave ili troškovi konverzije nastali.

Ukoliko točni datumi stjecanja nekretnina, postrojenja i opreme nisu poznati ili ih je nemoguće procijeniti tada bi trebalo u prvoj primjeni ovog Standarda koristiti nezavisno profesionalno mišljenje o vrijednosti tih stavaka što će biti baza za njihovo ponovno procjenjivanje i iskazivanje. Također, opći indeks rasta cijena možda neće biti dostupan za razdoblja u kojima se zahtijeva ponovno procjenjivanje i iskazivanje nekretnina, postrojenja i opreme prema ovom Standardu. U toj situaciji, možda će biti potrebno koristiti primjerice procjenu promjena u tečaju između funkcionalne valute i relativno stabilne strane valute.

Nekretnine, postrojenja i oprema mogu biti revalorizirane na neki raniji datum. U tom slučaju, knjigovodstveni iznos ponovno se procjenjuje i iskazuje od datuma revalorizacije.

Kako bi se utvrdila procjena nemonetarne imovine i proveo pravilan test umanjenja, subjekt treba primijeniti relevantne standarde MRSJS 21, *Umanjenje imovine koja ne stvara novac* i MRSJS 26, *Umanjenje imovine koja stvara novac*, ili međunarodne i/ili nacionalne računovodstvene standarde za privatni sektor, a koji obrađuju problematiku umanjenja goodwilla.

Utjecaj inflacije često puta je vidljiv u troškovima posudbe. Nije primjereno istovremeno ponovno procjenjivati i iskazivati kapitalne izdatke financirane zajmovima i kapitalizirati taj dio troškova posudbe koji kompenziraju inflaciju kroz isto razdoblje. Taj dio troškova posudbe treba biti priznat kao rashod u razdoblju u kojem su nastali.

Subjekt može stjecati imovinu u aranžmanu koji mu dozvoljava odgodu plaćanja bez eksplicitne kamatne stope. Tamo gdje je nepraktično izračunati iznos kamate, tada se takva imovina ponovno procjenjuje i iskazuje od datuma plaćanja, a ne od datuma nabave.

Na početku prvog razdoblja primjene ovog Standarda, stavke neto imovine/kapitala, osim akumuliranog viška/manjka i bilo koje revalorizacijske rezerve, ponovno se procjenjuju i iskazuju koristeći opći indeks rasta cijena. Bilo koja revalorizacijska rezerva proizašla iz prethodnih razdoblja se eliminira. Ponovno procijenjeni akumulirani višak/manjak se izvodi od svih stavka ponovno procijenjenih i iskazanih u izvještaju o financijskom položaju.

Izvještaj o financijskoj uspješnosti

Ovaj Standard zahtijeva da sve stavke u izvještaju o financijskoj uspješnosti budu izraženi u tekućim vrijednostima na datum izvještavanja. Zbog toga svi iznosi trebaju biti procijenjeni

primjenjujući promjene u općem indeksu cijena od datuma kada su prihodi i rashodi početno evidentirani.

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja

U razdoblju inflacije subjekt koji ima višak monetarne imovine iznad monetarne obveze gubi kupovnu moć, a subjekt s viškom monetarne obveze iznad monetarne imovine stječe kupovne moći u mjeri u kojoj imovina i obveze nisu vezani na razinu cijena. Taj dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja može se izvesti kao razlika koja proizlazi iz prepravljanja ne-monetarnih sredstava, akumuliranih dobitaka ili gubitaka i stavke u izvještaju o financijskoj uspješnosti i usklađivanje uz indeks povezane imovine i obveza. Dobitak ili gubitak može se procijeniti primjenjujući promjenu općeg indeksa cijena na ponderirani prosjek za razdoblje razlike između monetarne imovine i monetarnih obveza.

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja uključuje se u izvještaj o financijskoj uspješnosti. Usklađivanje imovine i obveza vezanih na ugovor s promjenama u cijenama kao što su obveznice i zajmovi načelno se prebijaju s dobitkom ili gubitkom od neto monetarnog položaja. Ostale stavke u izvještaju o financijskoj uspješnosti, kao prihodi i rashodi od kamata, tečajne razlike vezane na uložena ili posuđena sredstva, također su povezana s neto monetarnim položajem. Iako se takve stavke odvojeno objavljuju, može biti korisno ako su prezentirani zajedno s dobitkom ili gubitkom od neto monetarnog položaja u izvještaju o financijskoj uspješnosti.

Izvještaj o novčanom toku

Ovaj Standard zahtijeva da sve stavke u izvještaju o novčanom toku budu izražene u tekućim vrijednostima na datum izvještavanja.

Korespondirajuće vrijednosti

Svi iznosi iz prošlog izvještajnog razdoblja, bez obzira jesu li bazirani na povijesnom trošku ili tekućem trošku, moraju biti procijenjeni i ponovno iskazani prema općem indeksu cijena, tako da su komparativni financijski izvještaji izraženi u tekućim vrijednostima na datum izvještavanja. Objavljene informacije iz prijašnjih razdoblja također moraju biti izražene u tekućim vrijednostima na datum izvještavanja. U svrhu prezentiranja komparativnih iznosa izraženih u različitim valutama moraju se primijeniti odredbe MRSJS-a 4.

Konsolidirani financijski izvještaji

Kontrolirajući subjekt koji izvještava u hiperinflacijskoj valuti može imati kontrolirane subjekte koji također izvještavaju u valutama hiperinflacijskih gospodarstava. Financijske izvještaje svakog takvog kontroliranog subjekta treba prepraviti primjenjujući opći indeks cijena u zemlji u čijoj valuti izvještava prije nego što su oni uključeni u konsolidirane financijske izvještaje kontrolnog subjekta. Gdje je kontrolirani subjekt strani kontrolirani subjekt, njegovi prepravljani financijski izvještaji procijenjeni su po zadnjim cijenama. Financijski izvještaji kontroliranih subjekata koji ne izvještavaju u valutama hiperinflacijskog gospodarstva moraju

se rješavati u skladu s MRSJS 4. Ako su financijski izvještaji s različitim izvještajnim datumima konsolidirani, sve stavke, bilo nemonetarne ili monetarne, trebaju se prepraviti u tekuće mjerne jedinice na datum konsolidiranih financijskih izvještaja.

Izbor i korištenje općeg indeksa cijena

Prepravljanje financijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom zahtijeva korištenje općeg indeksa cijena koji odražava promjene u općoj kupovnoj moći. Poželjno je da svi subjekti koji izvještavaju u valuti istog gospodarstva koriste isti indeks.

Gospodarstva koja prestaju biti hiperinflacijskim

Kada gospodarstvo prestaje biti hiperinflatorno i subjekt prekida pripremu i prezentaciju financijskih izvještaja pripremljenih u skladu s ovim Standardom, tada bi trebalo iznose izražene u tekućim mjernim jedinicama na kraju prethodnog izvještajnog razdoblja koristiti kao osnovu za knjigovodstvene vrijednosti u narednim financijskim izvještajima.

Objavljivanje

Subjekt koji primjenjuje odredbe ovog Standarda treba objaviti sljedeće:

- (a) činjenicu da su financijski izvještaji i odgovarajući podaci za prethodna razdoblja prepravljani za promjene u općoj kupovnoj moći u funkcionalnoj valuti i kao rezultat toga, navedene su u uvjetima tekuće mjerne jedinice na datum izvještavanja, a
- (b) identitet i razinu indeksa cijena na datum izvještavanja, ali i kretanje u indeksu tijekom tekućeg i prethodnog izvještajnog razdoblja.

Objavljivanje sukladno odredbama ovog Standarda je potrebno da bi se prikazali jasni učinci hiperinflacije u financijskim izvještajima. Također, objavljivanje ima za cilj pružiti i druge informacije potrebne za razumijevanje temelja i rezultirajućeg iznosa.

MRSJS 14 - Događaji nakon datuma bilance

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je propisati kada subjekt treba uskladiti svoje financijske izvještaje za događaje nastale nakon datuma bilance te propisati podatke koje subjekt treba objaviti o datumu na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja i događajima nakon datuma bilance. Standard također zahtijeva da subjekti ne sastavljaju svoje financijske izvještaje uz pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja ako događaji nakon datuma bilance ukazuju na to da takva pretpostavka nije primjerena. Subjekt koji sastavlja i prezentira financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja obavezan je primijeniti ovaj Standard u računovodstvu za objavljivanje događaja nakon datuma bilance.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda i s njima povezane odredbe Standarda

U namjeri da se odredi koji događaji zadovoljavaju definiciju za priznavanje i mjerenje događaja nakon datuma bilance potrebno je identificirati i datum bilance i datum na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja.

Događaji nakon datuma bilance su svi oni događaji, i povoljni i nepovoljni, koji su se pojavili između datuma bilance i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, čak i ako su se ti događaji pojavili nakon objavljivanja najave o suficitu ili deficitu, nakon odobrenja financijskih izvještaja od strane kontrolirajućeg subjekta ili objavljivanja nekih drugih izabranih informacija vezanih uz financijske izvještaje. Mogu se identificirati dvije vrste događaja: 1) događaji koji su dokaz uvjeta koji su postojali na datum izvještavanja (događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje) i 2) događaji koji ukazuju na uvjete koji su nastali nakon datuma bilance (događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje).

Datum na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja je datum na koji su financijski izvještaji dobili odobrenje da se završi njihovo izdavanje od strane pojedinca ili tijela koje za to ima ovlaštenje.

U periodu između datuma bilance i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, izabrani vladini službenici mogu najaviti vladine namjere vezane uz određena pitanja. Bilo da ili ne, te najavljene vladine namjere zahtijevaju priznavanje kao događaja nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje, to priznavanje će ovisiti o tome pružaju li one više informacija o uvjetima koji su postajali na datum izvještavanja i postoji li dovoljno dokaza da one mogu i da će biti ispunjene. U većini slučajeva, najava vladinih namjera neće voditi priznavanju događaja koji zahtijevaju usklađivanje. Umjesto toga one će se odrediti za objavljivanje kao događaji koji ne zahtijevaju usklađivanje.

Ovaj Standard razlikuje događaje nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje od događaja nakon datuma izvještavanja koji ne zahtijevaju usklađivanje, kako slijedi:

Događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje

Subjekt treba uskladiti iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima za događaje nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje. Slijede primjeri događaja nakon datuma bilance koji zahtijevaju da subjekt uskladi iznose priznate u svojim financijskim izvještajima ili da prizna stavke koje ranije nisu bile priznate:

- (a) Sudsko rješenje nakon datuma bilance koje potvrđuje da je subjekt na datum bilance imao sadašnju obvezu. Subjekt usklađuje svaki ranije priznati iznos rezerviranja za tu parnicu sukladno MRSJS 19, *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* ili priznaje novo rezerviranje;
- (b) Primitak informacije nakon datuma bilance koja ukazuje na to da je vrijednost nekog sredstva na datum bilance bila umanjena ili da je iznos prethodno priznatog gubitka od umanjenja toga sredstva potrebno uskladiti. Na primjer stečaj nekog kupca nakon datuma bilance obično potvrđuje da je na datum izvještavanja postojao gubitak u potraživanjima od kupaca i da subjekt treba knjigovodstveni iznos potraživanja uskladiti te

- prodaja zaliha nakon datuma bilance može poslužiti kao dokaz o njihovoj neto utrživoj vrijednosti na datum bilance;
- (c) Određivanje troška kupljenog sredstva nakon datuma bilance ili prihoda od prodaje imovine, prije datuma bilance;
 - (d) Određivanje iznosa prihoda nakon datuma bilance prikupljenog kroz razdoblje izvještavanja koji se mora podijeliti s drugom državom prema sklopljenom sporazumu o dijeljenju prihoda kroz razdoblje izvještavanja;
 - (e) Određivanja iznosa plaćanja temeljem bonusa zaposlenima nakon datuma bilance ako je subjekt na datum bilance imao sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za tim isplata kao posljedica događaja prije toga datuma;
 - (f) Otkrivanje prijevare ili pogrešaka koje ukazuju na to da su financijski izvještaji neispravni.

Događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje

Subjekt ne smije usklađivati iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima za događaje nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje.

Primjeri događaja nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje je kako slijedi:

- (a) Kada je subjekt usvojio politiku svođenja ulaganja na fer vrijednost, pad tržišne vrijednosti ulaganja između datuma bilance i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja ne zahtijeva usklađivanje. Pad tržišne vrijednosti obično nije povezan s uvjetima koji su postojali na datum izvještavanja, ali odražava okolnosti koje su nastupile nakon tog datuma. Prema tome, unatoč politici svođenja ulaganja na fer vrijednost, subjekt ne usklađuje u svojim financijskim izvještajima iznose koje je priznao temeljem ulaganja.
- (b) Ako subjekt objavljuje dividende ili slične raspodjele nakon datuma bilance, onda te dividende ne priznaje kao obvezu na datum bilance. Dividende se mogu pojaviti u javnom sektoru, na primjer kada subjekt javnog sektora kontrolira i konsolidira financijske izvještaje poduzeća u vlasništvu države koji ima interese izvan vlasničkih i kome se plaća dividendu. U prilog tome, neki subjekti javnog sektora usvajaju okvire financijskog menadžmenta, na primjer "kupac dobavljač" model, koji zahtijeva da oni plaćaju dohodak kontrolirajućem subjektu, primjerice Vladi.
- (c) Ako se dividende ili slične raspodjele objavljuju njihovim vlasnicima (tj. ako su dividende ili slične raspodjele odobrene i više ne ovise o diskrecijskoj odluci subjekata) nakon datuma bilance, ali prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, dividende ili slične raspodjele se ne priznaju kao obveza na datum bilance jer ne udovoljavaju kriterijima sadašnje obveze iz MRSJS 19. Te dividende i slične raspodjele objavljuju se u bilješkama sukladno MRSJS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*. Dividende i slične raspodjele ne uključuju povrat kapitala.

Isto tako, treba se razmotriti od strane svakog subjekta zasebno je li pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja adekvatna. No ipak, ocjena o vremenskoj neograničenosti ima veću važnost kod individualnih subjekata, nego kod države kao cjeline. Na primjer, zasebna državna agencija možda ne posluje na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, zato što

je država, čiji je ona dio, odlučila transferirati sve njezine aktivnosti na drugu državnu agenciju. No svejedno, ovo restrukturiranje nema nikakav učinak na vremensku neograničenost same države.

Subjekt ne može pripremati svoje financijske izvještaje na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja ako oni koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja ili državno tijelo nakon datuma bilance odluči da namjerava likvidirati društvo ili prestati poslovati, ili ako utvrdi da nema drugu realnu alternativu takvoj odluci. Dakle, ako pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja nije više prikladna, ovaj Standard zahtijeva da subjekt to istakne u svojim financijskim izvještajima. Učinak ovakvih promjena ovisit će o određenim okolnostima samog subjekta, na primjer hoće li operacije tog subjekta biti prenesene na drugu državnu agenciju, hoće li biti prodane ili likvidirane.

Isto tako MRSJS 1 zahtijeva objavu određenih podataka ako financijski izvještaji nisu sastavljeni na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja. MRSJS 1 zahtijeva da kada financijski izvještaji nisu sastavljeni na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, da to mora biti objavljeno, zajedno s osnovama na temelju kojih su financijski izvještaji sastavljeni i s razlozima zbog koji se smatra da subjekt neće neograničeno poslovati ili ako su oni koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja svjesni značajnih neizvjesnosti koje su povezane s događajima ili okolnostima koje mogu dovesti u značajnu sumnju mogućnost subjekta da nastavi poslovati na vremenski neograničenoj osnovi. Događaji ili okolnosti koje je potrebno objaviti mogu nastati nakon datuma bilance. MRSJS 1 zahtijeva da takve neizvjesnosti budu objavljene.

Objavljivanje

Subjekt treba objaviti datum na koji je izdavanje financijskih izvještaja odobreno i tko je odobrio njihovo izdavanje. Ako neko drugo tijelo ima ovlasti mijenjati financijske izvještaje nakon njihova izdavanja, subjekt treba objaviti tu činjenicu. Važno je za korisnike da znaju kad je izdavanje financijskih izvještaja odobreno, budući da financijski izvještaji ne sadržavaju događaje nakon tog datuma. Isto tako je bitno da korisnici znaju izvanredne okolnosti u kojima neka osoba ili organizacija ima ovlasti mijenjati financijske izvještaje nakon njihova izdavanja. Primjeri osoba ili tijela koja mogu imati ovlasti mijenjati financijske izvještaje nakon njihova izdavanja su ministri, država čiji je subjekt sastavni dio, Sabor ili izabrano tijelo predstavnika. Ako su promjene učinjene, izmijenjeni financijski izvještaji predstavljaju novu grupu financijskih izvještaja.

Ako subjekt primi informacije nakon datuma bilance, ali prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, o uvjetima koji su postojali na datum bilance, dužan je ažurirati objavljene podatke koji se odnose na te uvjete u svjetlu novih informacija. U nekim slučajevima, subjekt treba ažurirati podatke koje je objavio u svojim financijskim izvještajima informacijama koje je primio nakon datuma bilance, čak i ako te informacije ne utječu na iznose koje je objavio u svojim financijskim izvještajima. Jedan primjer kad je potrebno ažurirati objavljenje podatke je kada nakon datuma bilance postanu dostupni dokazi o nepredviđenoj obvezi koja je postojala na datum izvještavanja. Osim što treba razmotriti je li potrebno priznati rezerviranja, subjekt ažurira podatke koje je objavio o nepredviđenoj obvezi u svjetlu tih dokaza.

Postoje i događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje u financijskim izvještajima. Ako su događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje značajni, njihovo neobjavlivanje može utjecati na ekonomske odluke koje su korisnici donijeli na temelju financijskih izvještaja. Sukladno tomu, subjekt treba objaviti sljedeće informacije za svaku značajnu kategoriju događaja nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje, a to je priroda događaja i procjenu njegovog financijskog učinka ili izjavu da takva procjena nije moguća.

Sljede primjeri događaja nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje, a koje bi općenito trebalo objaviti:

- (a) neuobičajeno veliki pad vrijednosti ulaganja po fer vrijednosti, gdje je taj pad nevezan uz uvjete tog ulaganja na datum izvještavanja, ali je rezultat okolnosti koje su nastupile nakon datuma bilance;
- (b) kada subjekt odluči nakon datuma bilance, omogućiti/podijeliti značajnu dodatnu korist u budućnosti direktno ili indirektno sudionicima u društvu uslužnog programa kojim on upravlja te ta dodatna korist ima značajan učinak na subjekt;
- (c) značajna nabava ili prodaja imovine;
- (d) neuobičajeno velike promjene cijena imovine ili valutnih tečajeva nakon datuma bilance;
- (e) početak značajnog sudskog postupka koji je isključivo posljedica događaja nastalih nakon datuma bilance.

MRSJS 18 - Izvještavanje po segmentima

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj donošenja MRSJS-a 18 je postaviti načela na kojima će se temeljiti priprema i prezentiranje financijskih informacija po segmentima u subjektima javnog sektora, a kako bi korisnici financijskih izvještaja bolje razumjeli ostvarene rezultate i što realnije sagledali resurse neophodne za realizaciju glavnih aktivnosti subjekta u prošlosti, a sve da bi se poboljšala transparentnost ukupnog financijskog izvještavanja i podigla razina odgovornosti u realizaciji preuzetih obveza.

Izvješćivanje po segmentima u javnom sektoru nalaže da se na jedinstven način primjenjuje pojam *segment*, koji se definira kao prepoznatljiva aktivnost ili grupa aktivnosti subjekta za koje postoji potreba da se zasebno pripremaju financijske informacije po segmentu, a u svrhu procjene uspješnosti ostvarivanja ciljeva subjekta u prošlosti i donošenja odluka o budućoj alokaciji resursa.

MRSJS-a 18 predstavlja integralni dio ukupnog sustava financijskog izvještavanja koncipiranog za potrebe javnog sektora, definiranih MRSJS-om 1, a odnosi se na pripremu i prezentiranje sustava informacija o financijskom položaju, o financijskim rezultatima, novčanom toku te o promjenama kapitala/glavnice/vlastite imovine, što uključuje i bilješke. Kada se konsolidiraju financijski izvještaji subjekata javnog i profitnog sektora na krovnoj razini, tada postoji obveza da se informacije po segmentima objave na razini konsolidiranih financijskih izvještaja. Ako je propisima neke zemlje određeno odvojeno izvještavanje za javni i profitni sektor, tada se njihova harmonizacija provodi u službi kontrolinga, a informacije se po segmentima iskazuju samo na razini konsolidiranih financijskih izvještaja.

Informacije objavljene na razini konsolidiranih izvještaja nisu uvijek dostatne za sagledavanje specifičnih operativnih ciljeva i glavnih aktivnosti o subjektu o kojem se izvješćuje, potrebnim resursima, ali i troškovima neophodnim da bi se ciljevi i aktivnosti mogli realizirati. U tu svrhu je potrebno prezentirati i dezagregirane financijske i nefinancijske informacije po svakom pojedinom izvještajnom segmentu unutar subjekta, kako bi se osigurale relevantne upravljačke informacije za ocjenu odgovornosti u donošenju poslovne odluke.

Subjekti javnog sektora dužni su odrediti relevantne izvještajne segmente, kao i informacije koji će se prezentirati (objavljivati) po segmentima, a temeljem odredbi ovog standarda. Opravdanost ustrojavanja segmenata postoji tada, kada se za prepoznatljive aktivnosti ili grupe aktivnosti subjekta treba ocjenjivati ostvarena uspješnost u ostvarivanju ciljeva u dosadašnjem razdoblju, ali i na čemu treba temeljiti donošenje odluka o alokaciji resursa subjekta. Pored ovih informacija korisno je objavljivati i dodatne informacije, neophodne u procesu poslovnog odlučivanja ili za jasnu alokaciju odgovornosti.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Područja, sadržaj i polazišta izvještavanja po segmentima u javnom sektoru

Polazište za ustroj sustava izvještavanja po segmentima najčešće se bazira na klasifikacijama aktivnosti koje se koriste u procesu sastavljanja proračuna i u osiguravanju informacija za upravljačko tijelo i menadžment subjekta u javnom sektoru. Oni su ujedno i glavni korisnici informacija po segmentima, koje su im neophodne u ocjeni uspješnosti menadžmenta segmenta u prošlosti i njegovoj sposobnosti da optimalno alociraju ograničene resurse subjekta u budućnosti. Aktivnosti koje bi trebale biti obuhvaćene na razini segmenta i o kojima treba izvještavati, trebaju odgovarati osnovnoj definiciji segmenta, koji mora biti tako koncipiran da osigura informacije koje će zadovoljiti očekivanja zajednice odnosno njihovih izabranih ili imenovanih predstavnika. Pri tome se u izvještavanju po segmentima dosljedno moraju slijediti osnovna načela i kvalitativna obilježja financijskog izvještavanja (relevantnost, pouzdanost, usporedivost u vremenu), na način kako su definirani odredbama MRSJS-a 1²³³. Izvještavanje po segmentima je uspješno samo ako se uz kvantitativna, uvažuje i *kvalitativna obilježja financijskog izvještavanja*. Najvažnija kvalitativna obilježja su razumljivost, relevantnost, materijalnost, pouzdanost, sadržajnost, prevagu biti nad formom, neutralnost, razboritost, potpunost, usporedivost, pravodobnost i uravnoteženost. Kvalitativna obilježja su atributi kojima se detaljnije prezentiraju pojedine stavke koje su predmetom izvještavanja u strukturi financijskih izvještaja po segmentima.

To je posebno značajno za javni sektor, kada se na državnoj razini provodi agregiranje podataka od najniže do najviše razine, a njihova je pouzdanost veća, ako se temelje na istim polazišnim kriterijima. U tu svrhu se za javni sektor postavljaju ekonomske klasifikacije za opću upravu, zdravstvo, obrazovanje, socijalnu skrb, obranu i sl. (koje najčešće slijedi i funk-

²³³ Detaljnije o kvalitativnim obilježjima financijskog izvještavanja vidjeti u prikazu MRSJS 1, Prezentiranje financijskih izvještaja u ovoj ediciji te u sljedećim edicijama: (a) IPSASB (2014): IPSAS 1, Appendix A, str.119-121, Handbook of International Public Sector Pronouncements, Volume I; (b) IPSASB (2013): Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, Chapter 3.

cijska klasifikacija Statistike državnih financija (*engl. Government Finance Statistics -GFS*) te za vodeće transakcije javnih poduzeća kao što su elektrane, banke, osiguravajuća društva i sl. Do razlika između ekonomskih i funkcijskih klasifikacija može doći u procesu agregiranja i to kada u portfelj odgovornosti pojedinih ministara ili članova izvršne vlasti seže na područja različitih ekonomskih klasifikacija ili kada je potrebno provesti agregiranje samo pojedinih dijelova unutar različitih ekonomskih klasifikacija. U tu svrhu korisno je raspolagati i informacijama po segmentima, neovisno o tome formiraju li se *segmenti usluga ili zemljopisni segmenti*.

Segment usluga se odnosi na onaj dio aktivnosti subjekta, kojima se realiziraju određeni outputi ili se osigurava ostvarenje određenih specifičnih ciljeva, a u skladu s ukupnom misijom subjekta kao cjeline. Segment usluga najčešće se javlja u sustavu rukovođenja, kada se čelnicima resornih ministarstava i agencija pripremaju i pružaju informacije koje prate tijek pružanja usluga, a temeljeno na pretpostavci, da ovakav pristup najrealnije odražava karakter i kvalitetu outputa (dobra i usluge) te predstavlja najbolju osnovu za obuhvat potrebnih resursa i optimiziranje njihove alokacije u proračunu. Ovakav pristup "segmentu obrazovanja" nalaže da se slijede informacije od razine primarnih, preko sekundarnih do tercijarnih obrazovnih aktivnosti, uvijek vodeći računa da alokacija resursa bude usklađena s outputom. Priprema financijskih informacija o outputu (dobra i usluge) na razini segmenta usluga zahtijeva da se u obzir uzmu sljedeći čimbenici:

- ciljevi definirani na razini subjekta kao cjeline te s njima povezanim dobrima, uslugama i aktivnostima, a radi ocjene opravdanosti alokacije resursa i primjene načela definiranih proračunom
- priroda dobara ili usluga te karakter aktivnosti koje se u tu svrhu poduzimaju
- karakter proizvodnog procesa i/ili procesa pružanja usluga kao i mehanizama njihova pružanja
- struktura kupaca odnosno korisnika dobara i usluga
- pristup prezentiranju financijskih informacija, ovisno o zahtjevima javnog menadžmenta i upravljačkih tijela u javnom sektoru
- priroda i karakter djelovanja regulatornog okruženja (npr. odjeljenje ili zakonodavna grupa) ili vladinih odjeljenja (npr. financijski sektor, komunalni sustav, opća država).

Zemljopisni segment je zaokružena cjelina unutar cjelovitog subjekta, uključena u realizaciji određenih outputa ili osigurava ostvarenje određenih specifičnih ciljeva unutar određenog zemljopisnog područja. Zemljopisni segmenti se oblikuju za potrebe internog izvještavanja upravljačkih i viših menadžerskih tijela javnog sektora na regionalnoj razini, što znači u definiranom prostoru unutar ili između nacionalnih država ili drugih pravno definiranih granica. Ovakav pristup "segmentu obrazovanja" temelji se na regionalnom pristupu, što znači da se sve ključne performanse procjene i raspodjele sredstava upravnih tijela i glavnog menadžmenta temelje na procjeni regionalnih mogućnosti i potreba, vodeći računa o očuvanju regionalne autonomije i održivosti regionalnih sustava, pogotovo u uvjetima kada među regijama postoje značajne razlike. Operativne odluke o raspodjeli sredstava na pojedine funkcionalne aktivnosti donose regionalna tijela. Pri određivanju financijskih informacija koje će se objavljivati na razini zemljopisnog segmenta treba u obzir uzeti sljedeće čimbenike:

- sličnosti/razlike ekonomskih, društvenih i političkih uvjeta u različitim regijama
- odnose između primarnih ciljeva subjekata u različitim regijama
- karakteristike i operativne uvjete pripreme i pružanja usluga u različitim regijama
- načina na koji se različitost regija odražava na udovoljavanje informacijskih zahtjeva upravljačkih tijela i najvišeg menadžmenta subjekata u javnom sektoru
- posebni zahtjevi, vještine ili rizici koji su povezani s operativnom realizacijom tih zahtjeva u svakom pojedinom području.

Ponekad nije dostatno izvještavati o prihodima, rashodima, imovini i obvezama segmenta samo na jednoj razini, već je potrebno koristiti oba pristupa i informacije prikazivati kombinirano na način da se istovremeno financijske informacije prezentiraju po načelu tijeka pružanja usluga (segment usluga), vodeći računa o geografskim područjima na koja se to odnosi. Takva se potreba javlja, kada su potrebna objavljivanja za razinu opće države, za sektor javnih financija ili za sektor trgovine, što najčešće traži dodatne analize, ukoliko se uz ekonomske objavljuju i funkcijske potkategorije. Transparentnost informacija moguće je osigurati tako da se segmenti usluga i geografski segmenti objavljuju odvojeno ili da se prezentiraju u obliku matrice. Oni se mogu kombinirati i tako da se jedna kategorija javlja kao primarna razina izvještavanja, a druga kao sekundarna.

Temeljni zahtjevi segmenta nisu ostvareni ako se ocjena ostvarenih rezultata u prošlosti i donošenje poslovnih odluka o budućoj alokaciji resursa temelji isključivo na načelima po kojima se provodi sustav sastavljanja proračuna te prezentiranja eksternih financijskih izvještaja, ili ako se podaci o prihodima, rashodima, imovini i obvezama za potrebe javnog menadžmenta agregiraju na polazištima koji vrijede za profitne subjekte u javnom sektoru (poduzeća u vlasništvu države), a u sažimanju i objavljivanju globalnih podataka za sektor opće države primjenjuju odredbe MRSJS-a 22 ili načela izvještavanja prema statističkim bazama podataka.

Ukoliko se prezentiraju samo one informacije, temeljem kojih se ocjenjuje usklađenost interno i eksterno prezentiranih informacija, tada nisu ispunjeni temeljni zahtjevi ovog standarda. To se odnosi i na slučajeve kada se objavljuju dezagregirane informacije o rashodima (npr. o plaćama, najmovima, opskrbi, korištenom kapitalu,...), radi ocjene usklađenosti s proporcijama proračuna ili mogućnostima financiranja glavnih aktivnosti subjekata ili uspješnosti alokacije resursa. Ukoliko se ne slijede odredbe ovog Standarda u cijelosti, tada se subjekt ne može razvrstati u kategoriju onih koje provodi sustav izvještavanja po segmentima u javnom sektoru.

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda i s njima povezane odredbe Standarda

U nastavku se navode definicijska određenja pojmova ključnih za razumijevanje ovog Standarda.

Računovodstvene politike ovog standarda sadrže pravila vezana za pripremu i prezentiranje informacija po segmentu u konsolidiranim financijskim izvještajima, kao i ona koja se odnose na specifičnosti izvještavanja po segmentima. Donošenje računovodstvenih politika se vezuje za potrebe pripreme i prezentiranja temeljnih financijskih izvještaja subjekta kao cjeline, no iz njih se izvode računovodstvene politike izvještavanja po segmentima, posebno za područje primjene metode transfernih cijena, ali i u provedbi načela raspodjele prihoda i

rashoda/troškova po segmentima. U tu je svrhu nužno primjenjivati načela povezivanja prihoda, rashoda/troškova, imovine i obveza subjekta s pojedinim segmentima, a kako bi se mogli prepoznati iznosi svake pojedine kategorije koji se izravno odnose na segment ili se segmentu mogu dodijeliti (alocirati) primjenom neke relevantne osnovice ili baze.

Imovina segmenta je ona imovina koja se tekuće koristi na razini segmenta u izvršavanju njegovih aktivnosti, koja izravno pripada segmentu ili joj se može dodijeliti na nekoj realnoj osnovi. Ako se na razini segmenta uključuje otpadajući dio prihoda od kamata i dividendi, tada u strukturu imovine treba uključiti s time povezana potraživanja, obveze, ulaganja ili druge oblike imovine, proizašle iz prihoda. Kao imovina se ne uključuje porez na dohodak ili njemu ekvivalentna imovina koja se priznaje u skladu s računovodstvenim standardima i stvara obvezu za plaćanje poreza na dohodak ili srodnog poreza. Imovina segmenta će uključivati visinu investicije izračunate po metodi udjela i to samo onda ukoliko se neto suficit (deficit) od investicije istovremeno uključuje kao prihod segmenta. U imovinu segmenta, sukladno odredbama MRSJS-a 8, uključuje se i proporcionalni dio zajednički kontrolirane imovine drugog subjekta (*engl. joint venture*).

Obveze segmenta predstavljaju onaj dio ukupnih poslovnih obveza, koje proizlaze iz poslovnih aktivnosti segmenta ili se nedvojbeno mogu dodijeliti segmentu na nekoj realnoj osnovici ili bazi. Tako će se segmentu u okviru kojeg se obuhvaćaju troškovi kamata, morati dodijeliti i s njima povezane obveze za te kamate. Dio obveza segmenta predstavlja i udio ukupnih obveza zajednički kontroliranog subjekta, a razmjerno načelima konsolidacije u skladu s odredbama MRSJS 8, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*. No, u obveze segmenta se ne uključuju obveze za porez na dohodak ili njemu srodne obveze, koje se priznaju u skladu s računovodstvenim standardima

Troškovi/rashodi segmenta proizlaze iz temeljnih aktivnosti subjekta, a izravno se mogu dodijeliti segmentu, ali i onaj relevantni dio troškova/rashoda koje je taj segment izazvao i mogu mu se dodijeliti na realnim polazištima. Troškovi/rashodi segmenta nastaju pružanjem dobara i usluga vanjskim korisnicima, ali i kroz transakcije s drugim segmentima istog subjekta. U troškove/rashode segmenta ne spadaju kamate i gubici (na prodaji ili zbog gašenja duga), osim ako je temeljna djelatnost segmenta financijske prirode, niti gubitke nastale u pridruženim kompanijama i kroz investicije valorizirane po metodi udjela. Pod troškovima/rashodima segmenta se ne sporazumijeva kategorija poreza na dobit ili srodni porezi koji se kao obveza priznaju u skladu s računovodstvenim standardima, a niti opći administrativni troškovi, troškovi glavnog ureda koji nastaju na razini subjekta kao cjeline ili se odnose na uvjete njegova funkcioniranja. Međutim, segmentu se ponekad mogu dodijeliti oni troškovi/rashodi koji nastaju na razini subjekta kao cjeline, ali su uzrokovani aktivnostima segmenta pa mu se mogu dodijeliti (alocirati ih) po načelu uzročnosti ili po nekoj drugoj realnoj osnovi. Isto se odnosi i na one rashode, koji se temeljem odredbi MRSJS-a 8 u sustavu konsolidacije mogu obuhvatiti na razini segmenta za dio zajedničkih aktivnosti koje u zajedničkom pothvatu kontrolira subjekt.

Prihod segmenta je stavka iz temeljnog financijskog izvještaja subjekta, koja se izravno odnosi na segment ili onaj relevantni dio prihoda subjekta, koji se određenom segmentu može dodijeliti na relevantnim polazištima, npr. temeljem proračuna ili drugih izvora (dotacije, transferi, kazne, naknade, prodaje vanjskim kupcima, interni prihodi ostvareni između

segmenata). U prihode segmenta ne spadaju prihodi od kamate ili dividendi, a niti zarada od investicijskih ulaganja ili kod gašenja duga, osim ako se ne radi o segmentima čija je primarna djelatnosti financijske prirode. No, u prihode segmenta uključuje se onaj dio prihoda subjekta ili asocijacije, koji se ostvari kroz zajednička ulaganja ili kroz investicije obračunate primjenom metode udjela, a ukoliko su te stavke uključene u izvještaje subjekta ili konsolidirane financijske izvještaje, sukladno odredbama MRSJS-a 8.

Za segmente čija je osnovna djelatnost financijske prirode, mogu se objaviti neto iznosi ostvarenih pozitivnih i negativnih kamata, a u svrhu osiguranja transparentnih informacija za izvještavanje na razini konsolidiranih ili temeljnih financijskih izvještaja subjekta.

Kod ustrojavanja sustava izvještavanja po segmentima temeljem odredbi MRSJS-a 8, nužno je da se na razini subjekta realno sagleda sustav internog financijskog izvještavanja (ukoliko je isti ustrojen), a kao polazišta za identificiranje onih stavki, koje se mogu neposredno zaračunati ili po nekoj realnoj osnovi dodijeliti pojedinom segmentu. Optimalno je ustrojiti sustav internog izvještavanja po segmentima, koji udovoljava informacijske zahtjeve javnog menadžmenta, ali istovremeno predstavlja input u cjelokupni sustav financijskog izvještavanja po segmentima, a na način da se osigura realna osnovica za mjerenje prihoda, rashoda/troškova, imovine i obveza. Ukoliko je određena stavka (prihoda, rashoda/troškova, imovine, obveze) dodijeljena pojedinom segmentu u skladu sa specifičnim informacijskim zahtjevima internih korisnika, ali nije u skladu s definicijom ovih ekonomskih kategorija ili nije dovoljno razumljiva za eksterne korisnike, potrebno je napraviti usklađenja. Primjerice, ukoliko nije moguće određenu stavku prihoda, rashoda, imovine ili obveza dodijeliti pojedinom segmentu, budući da se odnose na više aktivnosti različitih segmenata ili se odnose na opće administrativne aktivnosti koje nisu identificirane kao zaseban segment, takve će se stavke pri usklađivanju objave informacija po segmentu u ukupnim prihodima izvještajnog subjekta iskazati kao neraspoređeni iznosi.

Računovodstvene politike izvještavanja po segmentu

Primjena kvantitativnih i kvalitativnih odredbi ovog Standarda bit će moguća, samo ako se dosljedno slijede svi elementi sadržaja ovog Standarda, ako se njegova provedba uskladi sa specifičnostima subjekta, što znači s računovodstvenim politikama subjekta kao cjeline i računovodstvenim politikama izvještavanja po segmentima.

Prezentiranje računovodstvenih informacija po segmentu treba imati uporište u računovodstvenim politikama, koje proizlaze iz računovodstvenih politika definiranih za pripremu i prezentiranje temeljnih financijskih izvješća subjekta ili konsolidiranih financijskih izvještaja za relevantne grupe subjekta. Navedeno se temelji na pretpostavci da se računovodstvene politike, koje su izabrala upravljačka tijela i javni menadžment za potrebe sastavljanja temeljnih ili konsolidiranih financijskih izvještaja za eksterne korisnike, mogu prihvatiti kao optimalne za razumijevanje i realnu procjenu pozicije subjekta/grupe subjekata u okruženju. No, navedeno se ne smije aplicirati na način da se segmenti tretiraju kao pravni subjekti, već treba slijediti načelo uzročnosti, na način da polazišta iz temeljnih računovodstvenih politika povežu sa specifičnostima segmenta, što treba uvažavati u definiranju mjerila za pripremu dodatnih (specifičnih) informacija. Navedeno se preporuča objaviti i dosljedno primjenjivati, a kao pretpostavke za procjenu postignuća i temelj poslovnog odlučivanja.

Sustav izvještavanja po segmentu je nužno temeljiti na stvarnim potrebama eksternih korisnika i odredbama ovog standarda, kako bi prezentirane informacije bile korisne za sve subjekte javnog sektora i kako bi se na razini svakog segmenta prezentirala optimalna razina troškova te uključila imovina, koja je neophodna za realizaciju određenih grupa dobara ili usluga segmenta. Ispunjavanjem ovih pretpostavki osiguravaju se kvalitativne pretpostavke za donošenje proračuna, ali i za uspješnu kontrolu ostvarenog u odnosu na planirano. No, kako je u javnom sektoru (državne agencije i drugi subjekti) potrebno osigurati kontrolu nad "blokom" ili "linijom" određenih troškova/rashoda ili izdataka, mogu se javiti odstupanja od linije pružanja usluga, funkcijskih aktivnosti ili geografskih područja.

Kada postoje neusklađenosti, nužna je primjena drugačijih kriterija, temeljem kojih se isti mogu direktno zaračunati ili dodijeliti pojedinom segmentu, što traži izbor neke druge relevantne osnovice. To se prvenstveno odnosi na aktivnosti, kojima se pruža podrška širokom krugu različitih usluga, većeg broja segmenata, a to je najčešće slučaj s uslugama i dobrima za opću upravu i to kada ona nije prepoznata kao poseban segment. Za sve zajedničke stavke takve vrste (prihodi, troškovi/rashodi, imovina, obveze) preporuča se objavljivanje informacija o visini neraspoređenog iznosa koji treba pokriti iz agregiranih prihoda subjekta, a na način kako je jasno regulirano odredbama ovog standarda.

U prihode i rashode/troškove segmenta moguće je uključiti i odgovarajući dio elemenata koji rezultiraju iz aktivnosti vlada i njihovih agencija s profitnim sektorom. Ako to zakonodavstvo zemlje dopušta, takvi se aranžmani tretiraju kao zajednička ulaganja (pothvat) ili investicije u pridruženo društvo, temeljeni na računovodstvenoj metodi udjela. Ukoliko je to slučaj, na razini segmenta će se uključiti samo onaj dio prihoda koji pripada segmentu iz neto suficita (deficita), ukoliko je ostvarena zarada od ulaganja kapitala (višak) ili gubitak (manjak), bilo da je to razvidno ili se može utvrditi na nekoj realnoj osnovi. U sličnim okolnostima, segmentu se dodjeljuje dio prihoda i rashoda/troškova iz zajednički kontroliranih subjekata, na način da se slijede načela koja se primjenjuju u procesu konsolidacije.

U izvještaj po segmentu se uključuje sva ona imovina, koja se koristi u realizaciji aktivnosti segmenta (nekretnine, postrojenja i oprema, imovina u lizingu kao i nematerijalna imovina). Za svu imovinu koja se koristi na razini segmenta, nužno je uključiti i troškove amortizacije ako se o tome izvješćuje u strukturi rashoda. Na razini segmenta se ne obuhvaća imovina ureda državne uprave niti jedinica uključenih u donošenje razvojnih politika, kao ni onih obrazovnih odjeljenja, koji ne predstavljaju integralni dio jedinica koje osiguravaju usluge primarnog, sekundarnog i tercijarnog obrazovanja. Predmet izvještavanja po segmentu također nisu ni aktivnosti, niti imovina kojom se u svom djelovanju služe parlamentarna tijela (npr. zgrade), kada se izvještavanje odnosi na djelovanje resora obrazovanja, zdravlja i obrane na globalnoj razini. Nekada se korištena imovina treba dodijeliti na dva ili više segmenata koji je koriste, s time da kriterij alokacije mora biti izabran na realno prihvatljivoj osnovi. Imovina koju zajednički koriste dva ili više segmenata, rasporedit će se u proporciji s visinom prihoda i rashoda koje izaziva.

Obveze segmenta rezultiraju prvenstveno iz odnosa s dobavljačima, ali i one realizirane i obračunate obveze koje nastaju kada članovi zajednice preuzimaju za predujmove primljene za subvencioniranje dobara i usluge u budućnosti te obveze za jamstva vezana za određene komercijalne aktivnosti subjekta, a u cilju osiguranja pružanja nužnih dobara i usluga. U obveze

segmenta ne spadaju one obveze po kreditima kojima se financira održivost sustava kao cjeline. Ukoliko se na razini segmenta izvješćuje o rashodima od kamata, tada moraju biti uključene i obveze temeljem kojih su one nastale. Na razini segmenta se ne uključuju zajmovi i slične obveze, niti rashodi i prihodi financiranja, osim za segmente kojima je to osnovna djelatnost. Izdvoji li se na razini subjekta zaseban segment "financije" za izvještavanje o financijskoj imovini i obvezama, tada je potrebno dosljedno poštivati odredbe standarda MSFI 3.

Dodjelu određene imovine, obveza, prihoda i rashoda po segmentima, treba se temeljiti relevantnim čimbenicima, gdje spada priroda aktivnosti, priroda aktivnosti koje segment obavlja, kao i stupanj autonomije tog segmenta. Ne postoji mogućnost da se u svim subjektima primijeni jedinstvena osnovica za raspodjele imovine, obveza, prihoda i rashoda na pojedine segmente ili ako se koristi zajednički na dva ili više segmenata. Nužno je da se u oblikovanju stavki o приходима, troškovima/rashodima, imovini i obvezama segmenta dosljedno slijede njihove definicije, neovisno jesu li segmenti međusobno povezani ili ne. Naglasak je na konzistentnom pristupu koji nalaže da se ove kategorije sagledavaju kroz njihove međusobne odnose i povezanost, a isto vrijedi i za korištenje zajedničke imovine od strane pojedinih segmenata (npr. za onaj dio zajedničke imovine koji je obuhvaćen na razini segmenta, nalaže da se na razini segmenta iskaže visina amortizacije koju je ta imovina izazvala).

Povezanost MRSJS 18 s odredbama drugih računovodstvenih standarda vidljiva je na različitim područjima. Da bi se uvažili zahtjevi koji vrijede u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja za potrebe vlade (odjeljenja, agencija, drugih subjekata,...) treba obuhvatiti i otpadajući dio stečenog ili kupljenog goodwilla, a sukladno odredbama MSFI 3, *Poslovne kombinacije*. Tada se imovina segmenta povezuje s iznosom, koji se nedvojbeno može odrediti ili dodijeliti segmentu po prihvatljivim kriterijima. Ako se na razini segmenta goodwill prezentira kao imovina, tada je nužno iskazati i s njim povezane troškove amortizacije goodwilla. Odredbe MRSJS-a 17 moraju se uvažavati kada se slijedi kontinuitet u prezentiranju financijskih informacija po segmentima u javnom sektoru. Ako je to propisima dozvoljeno, tada vlada ili odgovorna tijela mogu kontrolirati javna poduzeća, pri čemu treba slijediti odredbe MRS 12, *Porez na dobit*. Korisno je uvažavati i određene smjernice za alokaciju troškova sadržanim u drugim MRSJS-ima, prvenstveno odredbe MRSJS-a 12, kojim su jasno definirane smjernice za utvrđivanje troškova zaliha te MRSJS-a 11 vezano za mogućnosti alokacije troškova na pojedine ugovore. Navedene upute predstavljaju kvalitativnu nadopunu onim smjernicama, koje se odnosne na načine alokacije troškova po segmentima u MRSJS 18. Odredbe iz MRSJS 2 osiguravaju upute o tome hoće li banka višak sredstava tretirati kao integralni dio novčanog toka ili će se višak sredstava u izvještaju iskazati kao pozajmica. U procesu konsolidacije odvojenih subjekata (odjel, agencije, javna poduzeća) treba sukladno odredbama MRSJS-a 6 eliminirati sve one prihode, rashode, imovinu i obveze segmenta, koji su nastali u njihovim međusobnim transakcijama unutar istog subjekta.

Ako se određeni segment identificira i oblikuje po prvi put, tada je za razdoblje prije toga preporučljivo iskazati i podatke s kojima će se moći uspoređivati, osim ako to objektivno nije moguće realizirati. Novi segmenti se mogu javiti i tada ako subjekt mijenja internu strukturu izvještavanja, ako umjesto dosadašnjih segmenata usluga prelazi na formiranje zemljopisnih segmenata ili obrnuto te ukoliko se provodi usklađivanje sustava izvještavanja po segmentima, sa sustavom eksternog izvještavanja. Preustroj segmenata i uvođenje novih, potrebno je kada su-

bjekt poduzima nove ili dodatne aktivnosti, kada se značajno poveća opseg pojedine grupe aktivnosti ili poraste njeno značenje (npr. ako su se ranije pružale usluge samo internim korisnicima, a sada se uključuju i usluge za eksterne korisnike). Kako bi se objavljene informacije prezentirane u okviru novoustrojenih segmenata mogle uspoređivati s informacijama objavljenim po segmentima prethodnih razdoblja, potrebno ih je u tu svrhu preustrojiti, ukoliko je to objektivno moguće.

Objavljivanje

Objavljivanje informacija po segmentima temelji se na uvažavanju pretpostavki značajnih za ustrojavanje segmenta u javnom sektoru. Sustav informacija koje bi bilo poželjno objaviti na razini segmenata u javnom sektoru, treba sagledati kroz mogućnosti da se osigura podloga za poslovno odlučivanje i kontrolu odgovornosti. Polazi se od temeljnih dobara i usluga koje subjekt nudi, uvažavaju se najvažniji programi, aktivnosti koje se izvodi, ali i sve ostale relevantne usluge segmenta te oblici njihove pripreme i prezentiranju ciljnim korisnicima (interni ili eksterni). Razlog takvom pristupu je da se korisnicima osiguraju relevantne informacije o dostignutoj razini ostvarivanja ciljeva subjekta kao cjeline i karakteru doprinosa svih pojedinih segmenata na tom putu. Informacije po segmentima su osnovica i za kontrolu dostignutog stupnja ispunjavanja obveza.

Svrha je objavljivanja financijskih informacija po segmentima da bi se korisnicima na transparentan način osigurala sve one temeljne informacije kroz koje se može sagledati karakter usluga i učinci kriterija alociranja resursa na pojedine segmente usluga ili zemljopisne segmente. Kvaliteta objavljenih informacija je utoliko veća, ukoliko se njihovo prezentiranje na razini segmenata usluga, dodatno poveže s prostornim atributima i dodatno prezentira kroz zemljopisne segmente, a uvijek uz uvažavanje informacijskih zahtjeva upravnih tijela i višeg menadžmenta subjekta. Kriteriji koje treba uvažavati kod objavljivanja informacija po segmentu, definirani su čl. 52 - 75 ovog Standarda²³⁴, a oni se prvenstveno odnose na prihode, rashode, imovinu i obveze segmenta.

- Prihodi se mogu ostvarivati od proračuna ili kroz alokaciju iz srodih fondova, ostvariti iz eksternih izvora na tržištu, kao i iz transakcija s drugim segmentima, što treba posebno objaviti
- Subjekt treba objaviti za svaki segment onaj ukupan iznos imovine, koju segment realno koristi. Objaviti treba i sve troškove stjecanja i korištenja imovine segmenta u budućim razdobljima kroz koja će se imovina koristiti
- Preporuča se objaviti visinu i prirodu troškova/rashoda i prihoda te one utjecajne veličine koje su relevantne i pojašnjavaju postignuto u definiranom vremenskom razdoblju
- Sukladno odredbama MRSJS-a 1 potrebno je objaviti relevantne podatke o prirodi prihoda i rashoda, odvojeno po vrstama (npr. otpisima zaliha, nekretnina, postrojenja i opreme; utjecaj restrukturiranja; otuđenje nekretnina, postrojenja i opreme; oblici otuđenja dugoročnih ulaganja; obustava aktivnosti; sudske odluke; poništenje odluka,...)
- Prihvaćenu klasifikaciju i način mjerenja pojedinih stavki treba dosljedno primjenjivati, kako bi se osigurala realne pretpostavke objavljivanja za sve hijerarhijske razine odlučivanja

²³⁴ IPSASB(2014): IPSAS 18, Handbook of International Public Sector Pronouncements, Volume I. str. 534-538.

- Nije nužno objaviti rezultat segmenta, no ako se objavi, tada treba isključiti utjecaj troškova financiranja, koji su prvenstveno rezultat odnosa subjekta s eksternim okruženjem, a ne rezultat internog odnosa među segmentima
- preporuča se objavljivanje informacija o novčanom toku po segmentima (*nije obavezno*), pri čemu treba slijediti odredbe MRSJS-a 2, tj. odvojeno iskazati čisti novčani tok iz poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti
- objavljivanje informacija o pojedinim financijskim transakcijama segmenta može biti korisno u sagledavanju ukupnog financijskog položaja, likvidnosti i novčanih tokova subjekta kao cjeline
- na razini segmenta mogu se objaviti troškovi/rashodi amortizacije (*nije obavezno*), a ako se to prihvati, tada uvijek u uzročno posljedičnoj vezi s korištenom imovinom segmenta
- korisno je objaviti i ostale značajne troškove/rashode, koji nisu povezani s izdacima, ali i signifikantne prihode koji nisu povezani s primicima, a ovisno postoji li izvjesnost naplate i jesu li uključeni u strukturu prihoda segmenta
- korisnicima izvještaja po segmentima, nužno je osigurati informacije o izvorima i načinu korištenja financijske imovine u međuzavisnosti s aktivnostima segmenta u definiranom obračunskom razdoblju
- za svaki segment (na razini subjekta) treba objaviti i otpadajući udio iz zajednički stvorenog rezultata (viška/manjka) od ulaganja ili drugih investicija temeljenih na metodi udjela, uvijek kada je taj rezultat proizašao iz kontinuiteta angažiranosti segmenta u tom odnosu.

Ukupnost informacija objavljenih na razini svih ustrojenih segmenata mora biti kategorijalno usklađena sa sumarnim iznosima objavljenim za te iste računovodstvene kategorije u temeljnim, a također i u konsolidiranim financijskim izvještajima. Kod usklađivanja ukupnih prihoda iz eksternih izvora iskazanih u temeljnim i konsolidiranim financijskim izvještajima s pojedinačnim iznosima iskazanim po segmentima, izvan sustava bi ostali oni prihodi, koji su ostvareni na razini subjekta kao cjeline, a nisu mogli biti uključeni u strukturu prihoda segmenta po bilo kojem kriteriju - pa ih treba iskazati kao kategoriju "zajedničkih prihoda svih segmenata" i uravnotežiti na razini temeljnih i konsolidiranih financijskih izvještaja. Isti pristup treba slijediti i u obuhvaćanju troškova/rashoda, imovine i obveze segmenta.

Za svaku važniju uslugu korisno je sastaviti interni izvještaj za upravno tijelo ili viši menadžment subjekta, s time da se troškovi/rashodi segmenta, otpadajući dio imovine, visina izdataka za stjecanje stalne imovine uvijek uključe po načelu uzročnosti (*u međuzavisnosti s poslovnim odlukama menadžmenta i aktivnostima koje su ih izazvale*), a na način da se uz uobičajene, objavljuju i one dodatne informacije po segmentu, koje će osigurati viši stupanj transparentnosti, a time i veću vrijednost za korisnike. U tu svrhu je potrebno objaviti:

- Prihode koji se ostvaruju u transakcijama između segmenata treba mjeriti na onim polazištima, na kojima se te transakcije i temelje, odnosno na onome što je osiguralo njihovo ostvarenje
- Osnovicu na kojoj se utvrđuju cijena internih transfera (*transferne cijene*) i njihove promjene ovisno o tipu transakcije i razdoblju
- Objaviti treba sve relevantne promjene u računovodstvenim politikama, koje imaju ili mogu imati utjecaj na kvalitetu izvještavanja. Takva objava treba sadržavati: opis priro-

de promjene, razloge koji su je izazvali, razloge koji to usporavaju ili onemogućavaju te njihov financijski učinak.

- Ukoliko subjekt mijenja strukturu izvještaja po segmentima, a nije u mogućnosti prilagoditi informacije iz više prethodnih razdoblja sa strukturom novih zahtjeva, tada minimalno mora osigurati usporedive informacije između strukture prethodno definiranih segmenata s novoustrojenom strukturom i to za godinu u kojoj se ova promjena dogodila.

Promjene u računovodstvenim politikama izvještavanja po segmentima trebaju biti u skladu s odredbama MRSJS-a 3, ako je to u skladu sa zahtjevima standarda ili ako će ove promjene rezultirati višom razinom kvalitete informacija o transakcijama subjekta, događajima ili uvjetima, o kojima se izvještava u financijskim izvještajima subjekta. Ukoliko drugim standardima nije drugačije definirano, tada promjenu računovodstvenih politika treba primijeniti retroaktivno na način da se podaci prethodnog razdoblja preprave, osim ako za to ne postoje uvjeti ili ako ukupni učinak na to razdoblje ne bi bilo značajan. Ako retroaktivna primjena nije izvediva za sva prethodna razdoblja ili se ne može utvrditi kumulativni učinak nove računovodstvene politike, ista će se primjenjivati od najranijeg datuma od kada je to izvedivo.

Ako se promjene u računovodstvenim politikama odnose na način izvještavanja po segmentu (npr. drugačiji pristup identifikaciji prihoda i rashoda segmenta), onda to utječe na kvalitetu informacija iskazanih po segmentu, iako neće doći do promjena u ukupnosti financijskih informacija za razinu segmenta kao cjeline. No, da bi bilo moguće korisnicima osigurati praćenje trendova i komparaciju u odnosu na prethodno razdoblje, potrebno je iskazane informacije po segmentu prepraviti, kako bi se sagledalo djelovanje nove računovodstvene politike i u prethodnim razdobljima. To je posebno značajno ako se mijenjaju transferne cijene, što zahtjeva da se podaci za prošla razdoblja preprave, ali i da se te promjene objave. Ako to nije posebno objavljeno u temeljnim financijskim izvještajima ili u okviru nekog drugog dijela godišnjeg izvješća, nužno je korisnicima prezentirati vrstu dobara i usluga o kojima se izvještava na razini pojedinog segmenta usluga ili zemljopisnog segmenta, odnosno ako ove kategorije segmenata nisu ustrojene, potrebno je obrazloženje prirode segmenata i aktivnosti koji se na toj razini prezentiraju. Minimalna objavljivanja koja se traže na razini segmenta jesu:

- iznos ukupnih prihoda i njima sučeljenih ukupnih troškova/rashoda po segmentu (strukturu prihoda po segmentu treba odvojeno iskazati ovisno o tome radi li se o prihodima iz proračuna ili o prihodima ostvarenim po drugim kriterijima raspodjele, odnosno jesu li ostvoreni iz eksternih izvora ili u komunikaciji s ostalim segmentima)
- vrijednost imovine koju segment koristi, kao i obveze segmenta
- trošak stjecanja imovine po segmentu
- relativno učešće segmenta u rezultatu ostvarenom iz zajedničkih pothvata ako je utvrđen metodom udjela i ako značajno utječe na rezultat segmenta
- uravnoteženje, tj. sagledavanje međuzavisnosti u prezentiranju prihoda, troškova/rashoda, imovine i obveza na razini segmenta
- transferne cijene poželjno je objaviti jer se tako sagledava karakter obračuna internih transakcija među segmentima
- sve promjene računovodstvenih politika izvještavanja po segmentu

- pri definiranju segmenata usluga treba prethodno sagledati vrstu i tip dobara i usluga za koje postoji opravdanje prezentiranja financijskih informacija po segmentu
- pri definiranju zemljopisnih segmenata treba slijediti organizacijski ustroj i karakter utjecaja lokacije na uspješnost pojedinog segmenta unutar subjekta
- u svim ostalim slučajevima, kada subjekt ne ustrojava ni segmente usluga, ni zemljopisne segmente, treba objaviti polazišta i kriterije na kojima se taj pristup temelji kako bi se osigurale transparentne informacije o segmentima drugačije prirode.

Ukoliko to nije posebno objavljeno u temeljnim financijskim izvještajima ili u okviru godišnjeg izvješća, subjekt bi trebalo za svaki segment objaviti ciljeve definirane početkom obračunskog razdoblja te obrazložiti koji su i u kojoj mjeri ostvareni do kraja obračunskog razdoblja te njihovu usklađenost sa strateškim ciljevima subjekta kao cjeline. Stoga je značajno da je svaki zaposlenik dobro upoznat s postavljenim ciljevima svog segmenta, ali i subjekta u cjelini. Na razini segmenta treba objaviti ciljeve pružanja usluga te mjere temeljem kojih se može ocjenjivati dostignuta razina njihova ostvarenja, što predstavlja kvalitetnu osnovicu kontrole ukupno postavljenih ciljeva subjekta. Korisno je navedeno objaviti u okviru godišnjeg izvješća usmjerenog upravnim tijelima ili najvišoj razini menadžmenta, neovisno što ne postoji obveza takvog objavljivanja u temeljnim financijskim izvještajima za eksterne korisnike.

MRSJS 20 - Objavljivanje povezanih stranaka

I. Cilj i djelokrug Standarda

Ovaj Standard zahtijeva objavljivanja o postojanju odnosa između povezanih stranaka kada postoji kontrola i objavljivanje informacija o transakcijama između subjekta i njegovih povezanih stranaka u određenim okolnostima. Te informacije se zahtijevaju u svrhu jačanja odgovornosti i u cilju boljeg razumijevanja financijskog položaja i uspješnosti izvještajnog subjekta. Kod objavljivanja informacija o povezanim osobama ključno je: (a) identificirati koje stranke kontroliraju ili imaju značajan utjecaj na izvještajni subjekt, i (b) odrediti koje informacije trebaju biti objavljene o transakcijama s tim strankama.

Subjekt koji sastavlja i prikazuje financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja obavezan je primijeniti ovaj Standard u objavljivanju informacija o odnosu povezanih osoba i određenih transakcija s povezanim osobama. Ovaj Standard se primjenjuje na cjelokupni javni sektor osim na profitno orijentirane državne subjekte, odnosno poduzeća u državnom vlasništvu koja su obveznici primjene međunarodnih računovodstvenih standarda za privatni sektor (MRS/MSFI).

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

S ciljem boljeg razumijevanja smjernica Standarda, u prvim se paragrafima izvornog Standarda definiraju izrazi koji se koriste s određenim značenjem, od kojih je nužno izdvojiti sljedeće:

Članovi uže obitelji nekog pojedinca su oni članovi obitelji od kojih se može očekivati da utječu ili su pod utjecajem te osobe u njihovim poslovima sa subjektom.

Ključni menadžment obuhvaća sve direktore ili članove upravljačkog tijela izvještajnog subjekta, gdje je to tijelo ovlašteno i odgovorno za planiranje, usmjeravanje i kontrolu poslova subjekta. Na razini države, upravljačko tijelo može se sastojati od izabranih ili imenovanih predstavnika (na primjer, predsjednik ili guverner, ministri, vijećnici, gradski vijećnici ili njihovi namještenici).

Kompenzacija ključnom menadžmentu uključuje plaću koju izvještajni subjekt plaća pojedincu u zamjenu za usluge pružene subjektu u svojstvu člana upravljačkog tijela ili zaposlenika.

*Povezana stranka*²³⁵ – osoba je povezana sa subjektom kada ista: (a) posjeduje kontrolu nad drugim subjektom, (b) vrši značajan utjecaj nad drugim subjektom u provođenju financijskih i operativnih odluka, ili kad su povezana osoba i subjekt predmet zajedničke kontrole. Povezane osobe uključuju:

- subjekte koji izravno ili neizravno, preko jednog ili više posrednika kontroliraju izvještajni subjekt ili jesu pod kontrolom izvještajnog subjekta
- pridružene subjekte (kako je definirano u MRSJS 7, Ulaganja u pridružene subjekte)
- pojedince koji posjeduju udjel u izvještajnom subjektu, a što im daje značajan utjecaj nad subjektom, ili su članovi uže obitelji nekog pojedinca
- članove ključnog menadžmenta subjekta ili članovi uže obitelji ključnog menadžmenta
- subjekte u kojima pojedinci koji posjeduju udjel u izvještajnom subjektu ili članovi ključnog menadžmenta, drže značajan izravan ili neizravan vlasnički interes.

Transakcija između povezanih stranaka (osoba) je prijenos resursa, usluga ili obveza među povezanim osobama, neovisno o tome je li cijena zaračunana.

Značajan utjecaj za potrebe ovog Standarda definira se kao moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama subjekta, ali nije i kontrola nad tim politikama. Značajan utjecaj može se postići sudjelovanjem u nadzornim odborima.

Povezane stranke (osobe)

U kontekstu ovog Standarda, sljedeće situacije se ne smatraju nužno povezanim osobama: (a) davatelji financija u tijeku njihova poslovanja (financijeri) i sindikati; samo zbog prirode njihovih normalnih poslova sa subjektom (iako bi oni mogli utjecati na slobodu poslovanja subjekta ili bi mogli sudjelovati u procesu odlučivanja); (b) subjekt s kojim je odnos isključivo preko agencije.

Veza povezanih osoba može nastati kada je pojedinac ili član upravljačkog tijela ili je uključen u donošenje financijskih i poslovnih politika izvještajnog subjekta. Veza povezanih osoba može nastati kroz vanjske poslovne odnose između izvještajnog subjekta i povezane osobe. Takva veza često obuhvaća stupanj ekonomske ovisnosti.

Definicija povezane osobe će uključiti svakog pojedinca koji posjeduje, izravno ili neizravno, udio u glasačkom pravu izvještajnog subjekta koje mu daje značajan utjecaj nad subjektom. Posjedovanje udjela u glasačkom pravu subjekta može se steći kada subjekt javnog sektora ima korporativnu strukturu, a ministar ili državna agencija posjeduje dionice tog subjekta.

²³⁵ U prikazu MRSJS 20 za prijevod engleske riječi *party* koriste se naizmjenično izrazi *stranka* ili *osoba*, budući da se ponekad termin odnosi samo na pojedince, a ponekad na subjekte.

Odnos povezanih osoba postoji u javnom sektoru zbog:

- administrativne jedinice su subjekti pod cjelokupnim reguliranjem izvršne vlasti i, konačno, parlament ili slično tijelo izabраниh ili imenovanih službenika te posluju zajedno u cilju ostvarenja državne politike;
- državni uredi i agencije često provode aktivnosti neophodne za postizanje različitih dijelova njihovih odgovornosti i ciljeva kroz odvojene kontrolirane subjekte, i kroz subjekte nad kojima imaju značajan utjecaj;
- ministri ili drugi izabrani ili imenovani članovi vlade ili višeg menadžmenta mogu vršiti značajan utjecaj nad poslovanjem ureda ili agencija.

Objavljivanje određenih odnosa povezanih osoba i transakcija povezanih osoba i odnosa koje je u podlozi tih transakcija neophodno je za potrebe odgovornosti te omogućuje korisnicima bolje razumijevanje financijskih izvještaja izvještajnog subjekta zbog:

- odnosi povezanih osoba mogu utjecati na način na koji subjekt posluje s drugim subjektima u ostvarenju svojih ciljeva, i na način na koji subjekt surađuje s drugim subjektima u ostvarivanju općih i zajedničkih ciljeva;
- odnosi povezanih osoba mogu izložiti subjekt rizicima, ili ponuditi prilike i mogućnosti kojih ne bi bilo u nedostatku tog odnosa;
- povezane osobe mogu uči u transakcije u koje nepovezane osobe inače ne bi ulazile ili se mogu suglasiti o transakcijama pod različitim rokovima i uvjetima. Bilo bi normalno da se radi o nepovezanim osobama. To se vrlo često događa u državnim uredima i agencijama, gdje se dobra i usluge prenose među uredima ispod nadoknade punih troškova kao dio normalnih poslovnih postupaka u skladu s ostvarenjem ciljeva izvještajnog subjekta i vlade. Od vlade i pojedinih subjekata javnog sektora očekuje se da koriste resurse efikasno, učinkovito i na način na koji je namjeravano, i da distribuiraju javni novac s najvišom razinom čestitosti. Postojanje odnosa povezanih osoba znači da jedna osoba može kontrolirati ili imati značajan utjecaj na aktivnosti druge osobe.

Objavljivanje određenih tipova transakcija povezanih osoba koje su se dogodile te rokova i uvjeta pod kojima su se iste odvijale, omogućuje korisnicima provedbu procjene učinaka tih transakcija na financijski položaj i uspješnost subjekta, i njegovih sposobnosti isporuke dogovorenih usluga. Takva objavljivanja također osiguravaju da je subjekt transparentan u obavljanju poslova s povezanim osobama.

Ključni menadžment

Ključni menadžment drži odgovorne pozicije unutar subjekta. Oni su odgovorni za strateško vodstvo i upravljanje poslovanjem subjekta te im je povjeren značajan autoritet. Njihove plaće često su utvrđene statutom ili nezavisnim sudovima ili nekim drugim tijelom nezavisnim od izvještajnog subjekta. Ovaj Standard zahtijeva određena objavljivanja o (a) naknadama ključnom menadžmentu i bliskim članovima njihovih obitelji tijekom izvještajnog razdoblja, (b) zajmovima koji su im dani i (c) okolnostima koje su im priskrbljene za usluge koje pružaju subjektu osim kao članovi upravljačkog tijela ili zaposlenici. Objavljivanja koja zahtijeva ovaj Standard omogućit će primjerenu minimalnu razinu transparentnosti primijenjenu za naknade ključnom menadžmentu i bliskim članovima njihovih obitelji.

Ako je jedan član ključnog menadžmenta zajednički za dva subjekta, neophodno je uzeti u obzir mogućnost i procijeniti vjerojatnost da je ta osoba sposobna imati utjecaj na politike oba subjekta u njihovom međusobnom poslovanju.

Objavljivanja

Povezane stranke (osobe)

Da bi omogućili korisnicima financijskih izvještaja stvoriti sliku o učincima odnosa povezanih osoba na izvještajni subjekt, primjereno je objaviti odnos povezanih osoba kad postoji kontrola, bez obzira je li među njima bilo transakcija.

Što se tiče transakcija između povezanih osoba, subjekt će objaviti prirodu veze povezanih osoba, informacije o tipu transakcija koje su se dogodile i elemente transakcija koje su neophodne za objašnjenje značajnosti tih transakcija na njegovo poslovanje i koje dostatno omogućuju da financijski izvještaji pružaju relevantne i pouzdane informacije za donošenje odluka i za potrebe odgovornosti. Sljedeći primjeri su transakcije koje moraju biti objavljene ako su povezane s povezanim osobama:

- Pružanje ili primanje usluga;
- Kupnja ili transfer/prodaja dobara (dovršenih ili nedovršenih);
- Kupnja ili transfer/prodaja nekretnina i ostale imovine;
- Aranžmani/sporazumi agencija;
- Najmovi;
- Prijenos istraživanja i razvoja;
- Prijenos po ugovorima o licencama;
- Prijenos po financijskim ugovorima (uključujući zajmove, sredstva doprinosa, dotacije u novcu ili u stvarima, i druge financijske potpore);
- Davanje jamstava i osiguranja plaćanja.

Informacije o transakcijama povezanih osoba koje trebaju biti objavljene da udovolje ciljevima opće svrhe financijskog izvještavanja normalno uključuju:

- opis prirode odnosa s povezanim strankama koje su uključene u te transakcije, na primjer, je li odnos bio jedan od kontrolirajućeg subjekta, kontroliranog subjekta, subjekta koji je pod zajedničkom kontrolom, ili ključnog menadžmenta
- opis transakcija povezanih osoba, u okviru kojih vrsta transakcije i naznaku obujma vrste transakcije
- sažeti pregled rokova i uvjeta transakcija s povezanim osobama, uključujući objavljivanja na koji način se ti rokovi i uvjeti razlikuju od onih koji se odvijaju u transakcijama između nepovezanih osoba
- iznose ili odgovarajuće razmjere nepodmirenih stavki.

Stavke slične prirode mogu se objaviti skupno, osim kada je odvojeno objavljivanje nužno za razumijevanje učinaka transakcija između povezanih osoba na financijske izvještaje subjekata i za osiguravanje relevantnih i vjerodostojnih informacija za donošenje odluka i za potrebe odgovornosti.

Nije nužno objavljivanje o transakcijama između povezanih osoba koje su članovi ekonomskog subjekta u konsolidiranim financijskim izvještajima jer su u konsolidiranim finan-

cijskim izvještajima informacije prezentirane kao da se radi o jednom izvještajnom subjektu. Transakcije povezanih osoba koje su se dogodile između subjekata unutar ekonomskog subjekta su eliminirane u konsolidaciji u skladu s MRSJS 6. Transakcije s pridruženim subjektima koje su knjižene temeljem metode udjela nisu eliminirane, i zbog toga se zahtijeva odvojeno objavljivanje transakcija povezanih osoba.

Ključni menadžment

Sukladno smjernicama ovog Standarda, subjekt treba objaviti sljedeće informacije:

- Ukupni iznos naknada ključnom menadžmentu i broj pojedinaca, koji su zaposleni na puno radno vrijeme s jednakom osnovicom, primljene naknade unutar iste kategorije, posebno pokazujući glavne vrste ključnog menadžmenta uključujući i opis svake pojedine vrste (na primjer, kada subjekt ima upravljačko tijelo koje je odvojeno od višeg menadžmenta, objavljivanje o naknadama u ovim dvjema grupama će biti odvojeno);
- Ukupan iznos svih drugih naknada i kompenzacija danih ključnom menadžmentu, i bliskim članovima obitelji ključnog menadžmenta, od strane izvještajnog subjekta tijekom izvještajnog razdoblja, navodeći odvojeno ukupan iznos dan: (i) ključnom menadžmentu i (ii) bliskim članovima obitelji ključnog menadžmenta;
- Što se tiče zajmova koji nisu široko dostupni osobama koje nisu ključni menadžment i zajmova čija dostupnost nije široko poznata javnosti, za svakog pojedinog člana ključnog menadžmenta i svakog bliskog člana obitelji ključnog menadžmenta: (i) iznos zajmova dodijeljenih tijekom razdoblja te rokovi i uvjeti istih; (ii) iznos zajmova koji su vraćeni tijekom razdoblja; (iii) iznos svih zajmova i potraživanja u završnoj bilanci; i (iv) tamo gdje pojedinac nije direktor ili član upravljačkog tijela ili grupe višeg menadžmenta, odnos pojedinca prema takvom tijelu ili grupi.

MRSJS 22 - Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je propisati zahtjeve za objavljivanjem za države koje odaberu informacije o sektoru opće države prezentirati u njihovim konsolidiranim financijskim izvještajima. Objavljivanje odgovarajućih informacija o sektoru opće države može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja te omogućiti bolje razumijevanje odnosa između tržišnih i netržišnih aktivnosti države te odnosa između financijskih izvještaja i statističkih osnova financijskog izvještavanja.

Države koje pripremaju i prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja i koje izaberu objavljivati financijske informacije o sektoru opće države u okviru istih, obvezne su pri tome pridržavati se uvjeta i odredbi definiranih ovim Standardom. Objave koje se zahtijevaju ovim Standardom predstavljaju korisnu poveznicu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja.

Financijski izvještaji države pripremljeni u skladu s MRSJS pružaju pregled:

- kontrolirane imovine i nastalih obveza države,
- troškova usluga što ih pruža država,
- poreza i drugih prihoda prikupljenih za financiranje pružanja tih usluga.

U nekim zakonodavstvima financijski izvještaji i proračun države mogu biti izdani u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja. Takve osnove odražavaju zahtjeve u skladu s i izvedene iz Sustava nacionalnih računa 1993 (SNA 93)²³⁶ što ga pripremaju Ujedinjeni narodi (UN) i druge međunarodne organizacije. Statističke osnove financijskog izvještavanja usredotočuju se na pribavljanje financijskih informacija o sektoru opće države. Sektor opće države obuhvaća takve neprofitne subjekte koji obavljaju netržišne aktivnosti i prvenstveno računaju na dodjele iz državnog proračuna za financiranje usluga što ih obavljaju. Statističke osnove financijskog izvještavanja također mogu osigurati informacije o: (a) korporativnom sektoru države koji primarno obavlja tržišne aktivnosti (javna financijska društva i javna nefinancijska društva) i (b) javnom sektoru u cjelini.

Financijskim izvještajima konsolidiraju se samo kontrolirani subjekti. Takvo ograničenje ne postoji u statističkim osnovama financijskog izvještavanja. U svim zakonodavstvima, u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja, kombiniraju se sve razine (središnja, regionalna, lokalna) sektora opće države, stoga u nekim zakonodavstvima sektor opće države uključuje jedinice koje se ne konsolidiraju u financijskim izvještajima.

U nekim zakonodavstvima sukladno statističkim osnovama u sektor opće države bit će uključene neke jedinice koje nisu uključene u konsolidiranim financijskim izvještajima opće države. Sukladno navedenom, ovaj Standard zabranjuje da se u dijelu izvještaja u kojem se objavljuju informacije o sektoru opće države uključe i prezentiraju informacije o jedinici koja je sukladno statističkim osnovama uključena u sektor opće države, ali nije uključena u konsolidiranim financijskim izvještajima opće države. To podrazumijeva da konsolidirani financijski izvještaji opće države i stupac, kao dio konsolidiranih financijskih izvještaja u kojima se objavljuju informacije o javnom sektoru u cjelini, koji prezentira podatke o sektoru opće države, moraju biti jednaki.

Objavljivanje informacija o sektoru opće države ne zamjenjuje potrebu objavljivanja o segmentima u skladu s MRSJS 18. Razlog tome je što informacije o sektoru opće države nisu dostatne da bi se na osnovu njih provela ocjena poslovanja i uspješnosti subjekata u ostvarivanju važnih ciljeva od pružanja usluga, kada su ti ciljevi postignuti kroz subjekte koji nisu dio sektora opće države.

Ciljevi financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s MRSJS-om i onih sastavljenih u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja razlikuju se u nekim pogledima. Ističe se da financijski izvještaji sastavljeni u skladu s MRSJS-om pružaju informacije koje su korisne prilikom donošenja odluka i upućuju na odgovornost jedinice za resurse kojima raspolaže i koje kontrolira. Svrha financijskih izvještaja pripremljenih u skladu sa statističkim osnovama jest pružanje informacija potrebnih za analizu i praćenje fiskalne politike na razini sektora opće države. Između navedenih sustava postoje i određene sličnosti kao na primjer: oba sustava se temelje na primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja, bave se sličnim transakcijama i događajima, i u nekom pogledu zahtijevaju sličan tip strukture izvještavanja.

Objavljivanje informacija o sektoru opće države u financijskim izvještajima predstavlja značajan doprinos poboljšanju transparentnosti financijskog izvještavanja, a može biti i od značajne koristi korisnicima tih izvještaja da bolje razumiju:

²³⁶ SNA je skraćena za engleski naziv System of National Accounts.

- resurse koji su raspodijeljeni u svrhu pružanja usluga i financijsku uspješnost države u pružanju istih
- odnos između sektora opće države i javnih društava, i učinke koje svako od njih ima na ostvarenu financijsku uspješnost.

U zakonodavstvima u kojima su financijski izvještaji države pripremljeni u skladu sa statističkim osnovama i koji se javno objavljuju, objavljivanje informacija o sektoru opće države u financijskim izvještajima čini korisnu poveznicu između financijskih izvještaja sastavljenih prema zahtjevima MRSJS-a i onih sastavljenih u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja. Ovo će pomoći korisnicima prilikom usklađivanja podataka koji se nalaze u financijskim izvještajima s podacima koji se nalaze unutar statističkih izvještaja.

MRSJS 3 zahtijeva razvoj računovodstvenih politika koje će osigurati da financijski izvještaji prezentiraju podatke koji udovoljavaju određenim kvalitativnim svojstvima. Sastavljanje i prezentiranje podataka o sektoru opće države koji će zadovoljiti kvalitativne karakteristike informacija koje pružaju financijski izvještaji i zahtjeve revizora mogu značajno povećati radno opterećenje onih koji sastavljaju financijske izvještaje i revizora u mnogim zakonodavstvima te mogu povećati složenost financijskih izvještaja.

Ovaj Standard zahtijeva da ako se podaci o sektoru opće države objavljuju u financijskim izvještajima, tada takva objavljivanja trebaju biti učinjena u skladu sa zahtjevima opisanim u ovom Standardu. Također, ovaj Standard definira zahtjeve za primjenu samo u onim državama koje sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

S ciljem boljeg razumijevanja smjernica Standarda, u prvim se paragrafima izvornog Standarda definira *sektor opće države*²³⁷ kao sektor kojeg čine sve organizacijske jedinice (subjekti) opće države, a što je definirano statističkom osnovom financijskog izvještavanja.

Pojam *poduzeća u državnom vlasništvu* (engl. *Government Business Enterprises-GBEs*) definiran je prethodno u prikazu MRSJS 1.

Sektor opće države

Prema statističkoj osnovi financijskog izvještavanja javni sektor obuhvaća sektor opće države, sektor javnih financijskih korporacija²³⁸ i sektor javnih nefinancijskih korporacija²³⁹. Dodatno se za potrebe analitike mogu utvrditi i podgrupe spomenutih sektora.

²³⁷ engl. General Government Sector

²³⁸ engl. Public Financial Corporations sector (PFC sector). Riječ je o financijskim institucijama koje kontrolira država (poput državnih banaka i drugih državnih institucija) te kvazi korporacijama i neprofitnim institucijama koje djeluju kao financijski intermedijari.

²³⁹ engl. Public Non-Financial Corporations sector (PNFC sector). Riječ je o nefinancijskim institucijama koje kontrolira država te kvazi korporacijama i neprofitnim institucijama koje nude proizvode i pružaju nefinancijske usluge. Primjerice javno poduzeće će se smatrati nefinancijskom korporacijom ili kvazi korporacijom, ali samo u slučaju da je rezident države u kojoj posluje.

Sektor opće države definiran prema SNA 93 (i ažuriranim verzijama) sastoji se od (a) institucionalnih jedinica središnje države, regionalne i lokalne uprave, (b) Fondova socijalne sigurnosti i (c) netržišno orijentiranih neprofitnih institucija koje pretežito kontrolira država. Prema statističkoj osnovi financijskog izvještavanja, sektor opće države obuhvaća središnje aktivnosti države, i sastoji se od onih netržišno orijentiranih neprofitnih subjekata zajednice koje pretežno financira država ili državne jedinice, poput tijela državne uprave, sudova, javnih obrazovnih ustanova, javnih zdravstvenih ustanova, i drugih državnih agencija. Sektor opće države ne obuhvaća javne financijske i javne nefinancijske korporacije.

Računovodstvene politike

Financijske informacije o sektoru opće države trebaju biti pripremljene temeljem računovodstvenih politika koje se primjenjuju kod pripreme i prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja opće države.

U prezentiranju financijskih informacija o sektoru opće države, javna financijska i nefinancijska društva neće primjenjivati odredbe sadržane u MRSJS-u 6.

MRSJS 22 zahtijeva da se javna financijska i nefinancijska društva prezentiraju u izvještajima kao ulaganja sektora opće države pri čemu se ta ulaganja evidentiraju kao imovina i da se vrjednuju po knjigovodstvenoj vrijednosti. Ovaj Standard odražava stajalište da se konsolidirani financijski izvještaji države koje odaberu objavljivati informacije o sektoru opće države u okviru istih, razdvajaju sa svrhom da se informacije o sektoru opće države prezentiraju zasebno kao jedan dio ukupnog javnog sektora. Statistički izvještaji osiguravaju informacije o javnim društvima koja su primarno uključena u tržišnim aktivnostima (javna financijska i nefinancijska društva) i informacije o javnom sektoru u cjelini.

Objavljivanja

Prilikom objave informacija o sektoru opće države potrebno je objaviti barem neke od sljedećih stavki:

- imovinu iskazanu po glavnim razredima, pri čemu se ulaganja u druge sektore prikazuju odvojeno;
- obveze, iskazane po glavnim razredima;
- neto imovinu/glavnicu;
- ukupno revalorizacijsko povećanje ili smanjenje i druge stavke prihoda i rashoda priznatih direktno u neto imovinu/glavnicu;
- prihode, iskazane po glavnim razredima;
- rashode, iskazane po glavnim razredima;
- višak ili manjak;
- novčane tijekove od poslovnih aktivnosti po glavnim razredima;
- novčane tijekove od investicijskih aktivnosti;
- novčane tijekove od financijskih aktivnosti.

Način prezentiranja i objave informacija o sektoru opće države neće biti istaknutiji u odnosu na financijske izvještaje države koji su pripremljeni u skladu s MRSJS-om.

Standard ne propisuje način prezentiranja informacija o sektoru opće države, nego države same odlučuju o tome hoće li te informacije biti prezentirane u posebnim stupcima u okviru

temeljnih financijskih izvještaja ili će svaka pojedina država propisati način koji se smatra primjerenim za dotičnu državu.

Subjekti koji pripremaju objavljivanje podataka o sektoru opće države u skladu s ovim Standardom trebaju objaviti značajne kontrolirane subjekte koji su uključeni u sektor opće države, kao i sve promjene unutar navedenih subjekata koje se odnose na prethodno razdoblje, zajedno s objašnjenjem razloga zašto takav subjekt koji je prethodno bio uključen u sektor opće države više ne pripada tamo. Standard zahtijeva objavljivanje liste značajnih kontroliranih subjekata koji su uključeni u sektor opće države.

Usklađivanje s konsolidiranim financijskim izvještajima

Objavljivanja podataka o sektoru opće države moraju se uskladiti s konsolidiranim financijskim izvještajima države, pokazujući odvojeno iznose usklađivanja za svaku ekvivalentnu stavku unutar navedenih izvještaja.

Usklađivanje sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja

Brojne su sličnosti, ali i različitosti statističkih osnova financijskog izvještavanja i MRSJS u pogledu pristupa priznavanju transakcija i događaja. Primjerice, uz razlike u mjerenju imovine i obveza (statističke osnove financijskog izvještavanja zahtijevaju da se sva imovina i obveze, osim zajmova, revalorizira prema tržišnim vrijednostima na svaki datum bilance, dok odredbe MRSJS ne zahtijevaju revalorizaciju za sve skupine imovine/obveza, već dopuštaju alternativni pristup, odnosno mjerenje po priznatom trošku i sadašnjim vrijednostima za pojedine skupine imovine i obveza), prema statističkim osnovama dividenda se priznaje kao rashod, dok se sukladno odredbama MRSJS one priznaju kao raspodjela (davanje).

Ovaj Standard ne zahtijeva, ali ni ne isključuje mogućnost usklađivanja objavljivanja podataka o sektoru opće države u konsolidiranim financijskim izvještajima s objavljenim podacima o sektoru opće države prema statističkim osnovama financijskog izvještavanja, imajući na umu praktičnost izvedbe, troškove i koristi takvog procesa.

Dodatak: Osnove za zaključivanje²⁴⁰

Statističke osnove financijskog izvještavanja kao što su Sustav nacionalnih računa 1993 (SNA 1993), Statistika državnih financija (GFS 2001) i Europski sustav nacionalnih računa 1995 (ESA 1995) zahtijevaju od država da prikupe financijske informacije o sektoru opće države. Za potrebe statistike, sektor opće države obuhvaća subjekte koji se nalaze pod kontrolom države, a koje su prvenstveno uključene u netržišnim aktivnostima. Za sektor opće države ponekad se kaže da obuhvaća subjekte koji kao svoju primarnu aktivnost izvršavaju glavne funkcije države. Aktualni MRSJS-ovi zahtijevaju od subjekata da pripreme financijske izvještaje koji uključuju informacije o svim resursima koje kontrolira izvještajni subjekt, i da propišu pravila za konsolidaciju svih kontroliranih subjekata. MRSJS-ovi također zahtijevaju da se u financijskim izvještajima

²⁴⁰ engl. *Basis for Conclusions*. Riječ je o dodatku u izvornom standardu koji ne čini njegov ključni sastavni dio. Svrha dodatka je pomoć u razumijevanju i primjeni standarda.

objave podaci o segmentima²⁴¹. MRSJS-ovi ne zahtijevaju od subjekata javnog sektora da unutar svojih financijskih izvještaja objave informacije o sektoru opće države.

MRSJS 24 - Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima

I. Cilj i djelokrug Standarda

Odredbe MRSJS 24 primjenjuju se na sve jedinice javnog sektora čiji se proračun javno objavljuje²⁴².

Ovaj standard ne zahtijeva obavezu javnu objavu usvojenog proračuna, niti zahtijeva da se u financijskim izvještajima objave informacije o (niti da se provede usklađivanje s) usvojenim proračunom koji nije javno objavljen.

MRSJS 24 ne ulazi u nadležnosti nacionalnih autoriteta pa ne pokriva područje formuliranja i strukture proračuna koji se javno objavljuje²⁴³.

Odredbe ovog Standarda odnose se na:

- Proračunske korisnike koji pripremaju i objavljuju financijske izvještaje prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja.
- Proračunske korisnike čije je financiranje kroz proračun koji je objavljen javno bez obzira koju osnovu primjenjuju za financijsko izvještavanje.

Iz navedenog proizlazi da je obvezna objava izvršenja proračuna za sve proračunske korisnike u dva slučaja, kako slijedi:

- ako sastavljaju proračun na obračunskoj osnovi
- ako se usvojeni proračun javno objavljuje.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključna za razumijevanje odredbi Standarda

Godišnji proračun je usvojeni proračun za jednu godinu i ne odnosi se na izdanja budućih procjena ili projekcija za razdoblja nakon proračunske godine.

Konačni proračun je početni proračun usklađen za sve rezerve, prenesena iznose (sald), transfere, doznačena sredstva, sredstva odvojena (određena) za neku svrhu, i druge promjene odobrena od strane zakonodavnog tijela, koje se odnose na proračunsku godinu.

Početni proračun je prvobitno usvojen proračun za proračunsku godinu.

Proračunska osnova je obračunska, novčana osnova ili druga računovodstvena osnova na kojoj se usvaja proračun i koju je odobrilo zakonodavno tijelo.

²⁴¹ Segment se definira kao značajna aktivnost ili pak grupa aktivnosti poslovnog subjekta za koje je prikladno posebno izvještavati financijske informacije u svrhu procjene prethodne učinkovitosti poslovnog subjekta prilikom postizanja njegovih ciljeva te u svrhe donošenja odluka o budućoj raspodjeli sredstava.

²⁴² Uobičajena je javna objava proračuna. Proračun je javni akt i sukladno Zakonu o proračunu, Državni proračun se objavljuje u Narodnim novinama, a proračuni lokalnih jedinica u službenom glasilu lokalnih jedinica.

²⁴³ Proračun kao najvažniji financijski dokument države i nižih teritorijalnih jedinica donosi najviše zakonodavno tijelo države i niže teritorijalne jedinice pri čemu ima nadležnosti i zakonsko uporište za definiranje načina iskaza javne potrošnje.

Računovodstvena osnova predstavlja obračunsku ili novčanu osnovu.

Usporediva osnova znači da su ostvareni iznosi iskazani na istoj računovodstvenoj osnovi, klasifikacijskoj osnovi, za iste subjekte (isti obuhvat podataka) i za period u kojem je usvojen proračun.

Usvojeni proračun je iznos rashoda i izdataka države za jednu proračunsku godinu u skladu sa zakonom i drugim odlukama povezanim s procijenjenim prihodima i primicima.

Prezentiranje i objava usporedbe ostvarenih iznosa (izvršenja proračuna) s planiranim iznosima

MRSJS 24 zahtijeva da financijski izvještaji proračunskih korisnika uključuju:

- Usporedbu tekućih (ostvarenih) iznosa (izvršenja proračuna) s planiranim iznosima (izvornim ili rebalansiranim) na istoj osnovi na kojoj je usvojen proračun, i u slučaju kada je u financijskim izvještajima usvojena druga osnova.
- Objašnjenje značajnih razlika između planskih i ostvarenih iznosa.
- Usklađivanje ostvarenih iznosa iskazanih na osnovi na kojoj je usvojen proračun, s ostvarenim iznosima prezentiranim u financijskim izvještajima kada su proračunska i računovodstvena osnova različite.

Prezentacija usporedivih informacija o planiranim i tekućim (ostvarenim) iznosima moguća je:

- dodatnim informacijama o izvršenju proračuna u temeljnim financijskim izvještajima pripremljenim u skladu s MRSJS u varijanti kada su proračunska i računovodstvena osnova usporedive,
- kao posebni financijski izvještaj - Izvještaj o usporedbi planiranih i ostvarenih iznosa (*engl. Statement of Comparison of Budget and Actual amounts*) u varijanti kada proračunska i računovodstvena osnova nisu usporedive.

Usporedba planskih i ostvarenih iznosa treba se objaviti odvojeno po razinama, i to:

- planirani i ostvareni iznosi,
- ostvareni iznosi na usporedivoj osnovi,
- objašnjenje značajnih odstupanja ostvarenih i planiranih iznosa.

Razina agregiranja informacija o izvršenju proračuna može biti različita. MRSJS 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* ne kvantificira razinu agregiranja informacija, ali naglašava da financijski izvještaji trebaju pružiti informaciju koja ima sljedeće karakteristike:

- Relevantna je (značajna) korisnicima za donošenje odluka.
- Važna je za financijske izvještaje:
 - odražava utjecaj na financijski položaj, financijski rezultat i novčani tok,
 - odražava ekonomski značaj transakcija, naglašavajući događaj ili uvjete više nego zakonsku formu – suština je važnija od oblika,
 - neutralna je, izvan subjektivnih utjecaja,
 - istinita,
 - potpuna u svim značajnim obilježjima.

U određivanju razine agregiranja informacija važna je profesionalna prosudba pri čemu je potrebno uvažiti minimum zahtjeva za objavljivanja koji se podrazumijevaju MRSJS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja*.

Razlike koje se mogu pojaviti između početno planiranih i konačno planiranih iznosa mogu imati mnogo uzroka. Odstupanje je najčešće vezano za rebalans proračuna gdje objašnjenja rebalansa najčešće sadržajno pripadaju drugim izvještajima (npr. rebalans proračuna s objašnjenjem preraspodjela i restrukturiranja kao materijal za raspravu u zakonodavnom tijelu). Iz tih razloga ponekad može biti prikladno iskazati usporedne informacije za ostvareno - početno planirano i ostvareno - konačno (rebalansom) planirano.

Vjerodostojnost iskaza proračunske potrošnje podrazumijeva da se objave razlozi odstupanja početno planiranih iznosa od konačnih planiranih iznosa. Objava može biti u:

- bilješkama uz financijske izvještaje;
- u posebnom izvještaju koji će imati poveznicu s vezanim podacima u financijskim izvještajima.

Usporediva osnova

Usporedba planskih iznosa i ostvarenih iznosa treba biti objavljena na usporedivoj osnovi, a to znači na osnovi na kojoj je usvojen proračun.

Također, usporedbu planskih iznosa i ostvarenih iznosa proračuna potrebno je izvršiti i na istoj klasifikacijskoj osnovi, za iste subjekte, i za razdoblje za koji je usvojen proračun. Standard ne zahtijeva objavu usporednih informacija za jedno ili više prethodnih razdoblja.

Najčešće se kao proračunska osnova primjenjuje novčana osnova, a kao računovodstvena osnova obračunska osnova ili modificirana obračunska osnova. Proračunska i računovodstvena perspektiva su različite, proračunska je fokusirana na novčane tokove i eventualno pojedine obveze, dok je računovodstveni fokus na obračunskim informacijama i novčanim tokovima.

Različite klasifikacije podataka mogu dati različitu strukturu proračunskih izvještaja i financijskih izvještaja. U financijskim izvještajima i proračunskim izvještajima prisutne su ekonomske klasifikacije koje mogu biti usporedive. Međutim proračun može imati stavke koje odražavaju programe sukladno programskoj klasifikaciji koja nije podržana u financijskom izvještavanju. Objavljivanje proračunske osnove i proračunskih klasifikacija temeljem kojih je pripremljen i usvojen proračun pomoći će korisnicima informacija da razumiju razliku između proračunskih i računovodstvenih informacija objavljenih u financijskim izvještajima.

Razlike se mogu pojaviti i u slučaju da proračun i financijski izvještaji nisu usvojeni na istoj vremenskoj osnovi. Npr. obračunska (računovodstvena) godina je kalendarska, a proračunska godina je npr. od 1. travnja do 31. ožujka. Proračun se može usvajati na godišnjoj i višegodišnjoj osnovi. U slučaju razlika obračunske i proračunske godine važno je razlike objaviti radi razumijevanja odnosa i komparabilnosti objavljenih podataka.

Značajne razlike mogu se pojaviti u pristupu konsolidaciji. Razlike proizlaze prvenstveno iz razlikovanja izvora financiranja – je li u pitanju proračun kao izvor financiranja ili se jedinica financira na tržištu. Računovodstveno načelo zahtijeva da se objavljuju konsolidirani financijski izvještaji za sve jedinice koje su kontrolirane od strane jedinice koja provodi konsolidaciju te MRSJS-ovi zahtijevaju da se u konsolidaciju uključe sve jedinice koje su povezane i kontrolirane od strane vlade ili nižih razina vlasti. To može uključivati i trgovačka društva u javnom sektoru (u vlasništvu države ili nižih razina vlasti) koja posluju na tržišnim principima. S druge strane iskaz proračunske (javne potrošnje) neće uključivati potrošnju onih jedinica

koja nije financirana iz proračunskih izvora. Modaliteta obuhvata može biti jako puno, ali primarni izvor razgraničenja i obuhvata javnog sektora su statistički sustavi. Za razumijevanje razlike iskaza potrošnje prema proračunskoj osnovi u odnosu na računovodstvenu osnovu u ovim slučajevima važno je istaknuti obuhvat konsolidacije.

Usklađivanje ostvarenih iznosa na usporedivoj osnovi i ostvarenih iznosa u financijskim izvještajima

Usporedba planskih i ostvarenih iznosa treba biti objavljena na usporedivoj osnovi (iskaz ostvarenja prati iskaz planskih iznosa). Objavljivanje ostvarenih iznosa na usporedivoj osnovi s planskim iznosima, u slučaju kada proračunski izvještaji i računovodstveni izvještaji nisu pripremljeni na usporedivoj osnovi, potrebno je da ostvareni iznosi prezentirani u financijskim izvještajima budu usklađeni za identificirane razlike u osnovama, razdoblju ili razlike u definiranju obuhvata:

- Ako je obračunska osnova prihvaćena u proračunu, ukupni prihodi, ukupni rashodi i neto novčani tokovi iz poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.
- Ako nije prihvaćena obračunska osnova u proračunu, neto novčani tokovi iz poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.

U prvoj varijanti između proračunskih i računovodstvenih izvještaja nema razlike u primjeni obračunske osnove. Razlike se mogu pojaviti u definiranju obuhvata (prema izvorima financiranja) ili u obračunskom razdoblju (što je rijedak slučaj).

U drugoj varijanti, za jedinice koje upotrebljavaju novčanu osnovu (ili modificiranu računovodstvenu osnovu, ili modificiranu obračunsku osnovu) kao proračunsku osnovu (proračun), a nastanak događaja kao računovodstvenu osnovu (financijski izvještaji) većina iznosa prezentiranih u Usporednom izvještaju planiranih i ostvarenih iznosa bit će usklađena s neto novčanim tokom od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti prezentiranih u skladu s MRSJS 2, *Izveštaji o novčanom toku*.

Usklađivanja iznosa trebaju biti objavljena na prednjoj strani Izvještaja o usporedbi planskih i ostvarenih iznosa ili kao bilješke. Standardom se potiče da se objave značajne razlike iznosa izvršenja proračuna iskazanih po proračunskoj i računovodstvenoj osnovi kao i razloge razlika.

U slučaju kada se kao proračunska osnova primjenjuje novčana osnova, a kao računovodstvena osnova obračunska osnova ili modificirana obračunska osnova potrebno je izvještaj o izvršenju proračuna (Usporedni iskaz planiranih i ostvarenih iznosa) iskazati na osnovi koja je usporediva s proračunom tj. na proračunskoj osnovi (vidjeti Primjer 1 u dodatku prikaza MRSJS 24).

Kako su računovodstveni podaci temeljni na drugoj osnovi potrebno je iskazati razlike tj. napraviti reklasifikaciju podataka temeljnih financijskih izvještaja i Izvještaja o usporedbi planiranih i ostvarenih iznosa. U ovom slučaju potrebno je reklasificirati podatke Izvještaja o novčanom toku.

Za razumijevanje razlika iskazanih u Usporednom iskazu planiranih i ostvarenih iznosa u odnosu na podatke iz financijskih izvještaja potrebno je prikazati razlike iznosa i identificirati iz kojih razloga su nastale razlike. Razlike mogu biti posljedica:

- primijenjenih različitih računovodstvenih osnova
- razlike između proračunskog i računovodstvenog razdoblja
- razlike u obuhvatu podataka - pristup konsolidaciji.

Identificirane navedene razlike trebaju se objaviti u odvojenom izvještaju, koji može biti sastavni dio bilješki (vidjeti Primjer 2 u dodatku prikaza MRSJS 24). U identificiranju razlika nužno je uzeti u obzir i različite pristupe klasifikaciji podataka u proračunskom i računovodstvenom iskazu (npr. proračunska klasifikacija rashoda može biti funkcijska, a računovodstvena klasifikacija ekonomska).

Objave u bilješkama uz financijske izvještaje

Subjekt će u bilješkama uz financijske izvještaje pojasniti proračunsku osnovu kao i klasifikacijsku osnovu na kojoj je usvojeni proračun. Također, u bilješkama će se objaviti i period na koji se usvojeni proračun odnosi, kao i obuhvat podataka (subjekte koje usvojeni proračun obuhvaća ovisno o pristupu konsolidaciji), odnosno pojasnit će se izvori prethodno spomenutih razlika iskazanih u Usporednom iskazu planiranih i ostvarenih iznosa u odnosu na podatke iz financijskih izvještaja.

Izvještajni primjeri - pojašnjenja

Izvještajni primjeri dodatak su Standardu i nisu njegov sastavni dio. Riječ je o primjerima primjene standarda kojima je svrha pomoći u razumijevanju i primjeni standarda.

Primjer 1. Proračunska osnova i računovodstvena osnova se razlikuju. Usporedni podaci u Izvještaju o usporedbi planiranih i ostvarenih iznosa dani su na proračunskoj osnovi (novčanoj osnovi).

IZVJEŠTAJ O USPOREDBI PLANIRANIH I OSTVARENIH IZNOSA

Za jedinicu XX za godinu 31.12.20xx

Proračun na novčanoj osnovi

(Izdaci prema funkcijskoj klasifikaciji)

	Planirani iznosi – početni	Planirani iznosi – rebalans (konačni)	Ostvareni iznosi na usporedivoj osnovi	Razlike - konačnih planiranih iznosa i ostvarenih iznosa
PRIMICI				
Porezi	X	X	X	X
Primici od pomoći:				
• međunarodne	X	X	X	X
• ostale pomoći	X	X	X	X
Primici od zaduživanja	X	X	X	X
Primici od raspolaganja dugotrajnom imovinom	X	X	X	X
Primici od tržišnih aktivnosti	X	X	X	X
Ostali primici	X	X	X	X
Ukupno primici	X	X	X	X

IZDACI				
Zdravstvo	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrazovanje	(X)	(X)	(X)	(X)
Javni red i sigurnost	(X)	(X)	(X)	(X)
Socijalna zaštita	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Stanovanje i usluge zajednici	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekreacija, kultura i religija	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomski poslovi	(X)	(X)	(X)	(X)
Drugo	(X)	(X)	(X)	(X)
Ukupni izdaci	(X)	(X)	(X)	(X)
ČISTI NOVČANI TOK (PRIMICI/IZDACI)	X	X	X	X

Primjer 2. Usklađivanje ostvarenih iznosa na usporedivoj osnovi (prema iskazu u Izvještaju o usporedbi planiranih i ostvarenih iznosa) i ostvarenih iznosa u Izvještaju o novčanom toku. Financijski izvještaji i proračun odnose se na isto razdoblje. Prisutne su razlike u obuhvatu subjekata, tj. u pristupu konsolidaciji: proračun se priprema za cijeli sektor opće države, a financijski izvještaji predstavljaju konsolidaciju svih od države kontroliranih subjekata. Prisutna je i razlika u primijenjenoj osnovi: proračun se priprema na novčanoj osnovi, a financijski izvještaji na obračunskoj osnovi.

Ostvareni iznosi na usporedivoj osnovi

	Operativne	Financijske	Investicijske	Ukupno
Ostvareni iznosi na usporedivoj osnovi prema iskazu u Izvještaju o usporedbi planiranih i ostvarenih iznosa	X	X	X	X
Razlike zbog različitih osnova	X	X	X	X
Razlike zbog razlike razdoblja	-	-	--	-
Razlike zbog obuhvata	X	X	X	X
Iznosi iz Izvještaja o novčanom toku	X	X	X	X

3.3.2. RAČUNOVODSTVENI POSTUPCI ZA IMOVINU I S NJOM POVEZANE OBVEZE

3.3.2.1. Standardi koji uređuju područje materijalne i nematerijalne imovine

MRSJS 12 - Zalihe

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak za zalihe. Osnovno pitanje u računovodstvu zaliha je iznos troška koji treba priznati kao sredstvo i knjižiti ga dalje sve do priznavanja povezanih prihoda. Ovaj Standard sadrži upute u svezi s određivanjem troška i

njegovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključujući bilo koje otpisivanje do neto utržive vrijednosti. On također daje upute za metode troška koje se koriste za određivanje troškova zaliha.

Subjekt koji sastavlja i prezentira financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja obavezan je primijeniti ovaj Standard u računovodstvu na sve zalihe osim:

- nedovršene radove temeljem ugovora o izgradnji, uključivši izravno povezane ugovore o pružanju usluga²⁴⁴;
- financijske instrumente²⁴⁵;
- biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodom u trenutku žetve²⁴⁶;
- radove u tijeku za uslugu koja će biti pružena za nikakvu ili za nominalnu naknadu zauzvrat od primatelja usluge.

Ovaj Standard se ne primjenjuje na mjerenje zaliha držanih od strane:

- Proizvođača poljoprivrednih i šumskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon žetve te minerala i mineralnih proizvoda ako se mjere po neto utrživoj vrijednosti sukladno uvriježenoj praksi u tim djelatnostima. Ako se ove zalihe mjere po neto utrživoj vrijednosti, promjene u njihovoj vrijednosti priznaju se u okviru dobiti ili gubitka u razdoblju u kojem je promjena nastala,
- Robe brokera-trgovca koji svoje zalihe mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, promjene u fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje se priznaju u okviru dobiti ili gubitka u razdoblju u kojem je promjena nastala.

Zalihe obuhvaćaju kupljenu robu koja se drži radi ponovne prodaje, uključivši, primjerice, trgovačku robu koju je kupio trgovac na malo i koju drži radi preprodaje, ili zemljište i druge nekretnine koje se drže radi preprodaje. Zalihe također obuhvaćaju gotove proizvode ili nedovršenu proizvodnju subjekta i uključuju materijal i dijelove zaliha koji će biti upotrijebljeni u procesu proizvodnje. Kod većine subjekata javnog sektora zalihe se odnose na pružanje usluga, a ne na kupnju robe koja se drži radi ponovne prodaje. U slučaju pružatelja usluga, zalihe uključuju troškove usluga po kojima subjekt još nije priznao povezane prihode. Zalihe u javnom sektoru mogu obuhvaćati: zalihe oružja, zalihe potrošne robe, zalihe materijala za održavanje, zalihe rezervnih dijelova za postrojenja i opremu (izuzev dijelova koji su regulirani standardom 17, Nekretnine, postrojenja, oprema), rezerve energije, zalihe neizdanog novca, zalihe poštanskih markica.

²⁴⁴ Vidjeti prikaz MRSJS 11, Ugovori o izgradnji te članke izvornog Standarda: IPSASB (2014): IPSAS 11, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

²⁴⁵ Vidjeti prikaz MRSJS 28, Financijski instrumenti: Prezentiranje, MRSJS 29, Financijski instrumenti: Priznavanje i Mjerenje te članke izvornih Standarda: IPSASB (2014): IPSAS 28, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II; IPSASB (2014): IPSAS 29, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II

²⁴⁶ Vidjeti prikaz MRSJS 27, Poljoprivred te članke izvornog Standarda: IPSASB (2014): IPSAS 27, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

Sljedeći pojmovi se koriste u Standardu u niže navedenom značenju:

Zalihe su imovina:

- a) u obliku materijala ili dijelova zaliha koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje;
- b) u obliku materijala ili dijelova zaliha koji će biti utrošeni u postupku pružanja usluga;
- c) koja se drže za prodaju u redovnom tijeku poslovanja;
- d) u procesu proizvodnje za takvu prodaju.

Neto utržiiva vrijednost je procijenjena prodajna cijena u redovnom tijeku poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni da se obavi prodaja, razmjena ili raspodjela.

Priznavanje i mjerenje

Zalihe treba mjeriti po trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Osim kada su zalihe stečene akvizicijom, tada se njihov trošak treba mjeriti po fer vrijednosti na datum akvizicije. Zalihe treba mjeriti po trošku ili trenutnom trošku zamjene ovisno što je niže kada su one držane za raspodjelu besplatno ili za nominalnu cijenu ili kada su držane za potrošnju u proizvodnom procesu dobara koja će biti distribuirana besplatno ili uz nominalnu cijenu.

U trošak zaliha treba uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i stanje. Troškovi nabave zaliha obuhvaćaju nabavnu cijenu, uvozne carine i druge poreze (osim onih koje subjekt kasnije može povratiti od poreznih vlasti) te troškove prijevoza, troškove rukovanja zalihama, kao i druge troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju gotovih proizvoda, materijalima i uslugama. Trgovački i količinski popusti te druge slične stavke oduzimaju se kod određivanja troškova nabave.

Troškovi konverzije zaliha nedovršene proizvodnje u zalihe gotovih proizvoda prvenstveno se javljaju u proizvođačkom okruženju. Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s jedinicama proizvodnje, kao što je direktan rad. Također uključuju i sustavno raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na obujam proizvodnje, kao što su trošak amortizacije i održavanja proizvodnih zgrada i proizvodne opreme te troškovi upravljanja i administrativni troškovi pogona. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji izravno ili gotovo izravno ovise o obujmu proizvodnje, kao što su indirektan materijal i indirektan rad. Raspoređivanje fiksnih općih troškova proizvodnje na troškove konverzije temelji se na normalnom kapacitetu proizvodnje. Normalan kapacitet je proizvodnja koja se očekuje ostvariti u prosjeku tijekom određenog broja razdoblja ili sezona u normalnim uvjetima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta kao posljedica planiranog održavanja. Moguće je koristiti i ostvaren obujam proizvodnje ako je približan normalnom kapacitetu. Iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvoda ne povećava se kao posljedica smanjene proizvodnje ili ako postrojenje ne radi. Neraspoređeni opći troškovi

proizvodnje priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali. U razdobljima neuobičajeno velike proizvodnje, iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvoda umanjuje se tako da se zalihe ne mjere iznad troška. Varijabilni opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvoda na temelju stvarne upotrebe proizvodnih kapaciteta.

Proizvodni proces može rezultirati istovremenom proizvodnjom više od jednog proizvoda. To je, primjerice, slučaj kad se proizvode zajednički proizvodi ili ako postoji osnovni proizvod i nusproizvod. Kad troškove konverzije svakog proizvoda nije moguće zasebno identificirati, oni se racionalno i dosljedno raspoređuju među proizvodima. Raspoređivanje se može temeljiti primjerice, na relativnoj vrijednosti prodaje svakog proizvoda u fazi proizvodnog procesa u kojoj je proizvode moguće zasebno identificirati ili na završetku proizvodnje. Većina nusproizvoda je po svojoj prirodi beznačajna. Kada je to slučaj često se mjere po neto utrživoj vrijednosti, a ta vrijednost se oduzima od troška osnovnog proizvoda. Kao rezultat toga, knjigovodstveni iznos osnovnog proizvoda ne razlikuje se značajno od njegovog troška.

Ostali troškovi uključuju se u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi s dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje. Primjerice, u troškove zaliha može biti primjereno uključiti opće neproizvodne troškove ili troškove dizajniranja proizvoda za određene kupce.

Primjeri troškova koji se isključuju iz zaliha, a koji se priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali su neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova, troškovi skladištenja (osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze), administrativni troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje te troškovi prodaje. MRSJS 5, *Troškovi posudbe* navodi ograničene okolnosti u kojima se troškovi posudbe uključuju u troškove zaliha.²⁴⁷

Trošak zaliha pružatelja usluga se mjeri po trošku njihove proizvodnje, ako pružatelji usluga imaju zalihe. Ovi troškovi se sastoje prvenstveno od troška rada i troškova drugih osoba koje su izravno uključene u pružanje usluga, uključivši nadzorno osoblje te općih troškova koji se mogu pripisati pružanju usluga. Troškovi rada koji nisu povezani s uslugom se ne uključuju već se priznaju kao rashod u razdoblju u kojem su nastali. Trošak zaliha pružatelja usluga ne uključuje profitnu maržu ili opće troškove koji se mogu pripisati pružanju usluga, a koji su često uključeni u cijene koje pružatelji usluga zaračunavaju.

Sukladno s MRSJS 27, *Poljoprivreda*, zalihe koje se sastoje od poljoprivrednih proizvoda koje je subjekt ubrao kao plod svoje biološke imovine početno se mjere po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodajnog mjesta u trenutku žetve. U svrhu primjene ovoga Standarda, to je trošak zaliha na taj datum.

Tehnike za mjerenje troška zaliha, kao što su metoda standardnog troška ili metoda trgovine na malo, mogu se koristiti iz praktičnih razloga ako se njihovom primjenom dobivaju rezultati koji su približni trošku nabave. Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i dijelova zaliha, rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Oni se redovito preispituju i po potrebi mijenjaju u odnosu na postojeće uvjete. Također zalihe

²⁴⁷ IPSASB (2014): IPSAS 5, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

mogu biti razmijenjene među subjektima javnog sektora kao rezultat ne-razmjenske transakcije. Na primjer, međunarodna agencija za pomoć može donirati nakon prirodne katastrofe medicinsku opremu javnoj bolnici. U takvim okolnostima trošak zaliha je fer vrijednost na datum kad je zaliha stečena.

Troškovi zaliha predmeta koji se uobičajeno ne mogu međusobno razmjenjivati te dobara i usluga koji su namijenjeni i izdvojeni za specifične projekte određuju se koristeći specifičnu identifikaciju njihovih individualnih troškova. Specifična identifikacija troška znači da se specifični troškovi pripisuju identificiranim predmetima zaliha. To je primjeren pristup za stavke koje se izdvajaju za određeni projekt, bez obzira na to jesu li kupljene ili proizvedene. Međutim, specifična identifikacija troškova nije primjerena u slučajevima gdje postoje velike količine predmeta zaliha koje se mogu međusobno razmjenjivati. U tim uvjetima, moguće je koristiti metodu odabira onih predmeta koji ostaju na zalihama kako bi se unaprijed odredili učinci na dobit, odnosno gubitak. Subjekt treba primjenjivati istu metodu troškova za sve zalihe koje su slične vrste i namjene kod subjekta.

Trošak zaliha, osim prema prethodno opisanim tehnikama mjerenja, određuje se primjenom metode prvi ulaz – prvi izlaz (FIFO metoda) ili metodom prosječnog ponderiranog troška. Subjekt treba koristiti istu metodu za sve zalihe slične vrste i namjene kod subjekta. Za zalihe drukčije vrste ili namjene primjena različitih metoda za utvrđivanje troška je opravdana.

FIFO metoda podrazumijeva da se stavke zaliha koje su prve kupljene i prve prodaju te su stoga stavke koje ostaju na zalihama na kraju razdoblja one koje su zadnje kupljene ili proizvedene. Kod metode prosječnog ponderiranog troška, trošak svake stavke određuje se iz prosječnog ponderiranog troška sličnih stavki na početku razdoblja i troška sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Prosjek se može izračunati periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke, ovisno o uvjetima u kojima subjekt posluje.

Trošak zaliha možda se neće moći nadoknaditi ako su zalihe oštećene, ako su u cijelosti ili djelomično zastarjele ili ako je smanjena njihova prodajna cijena. Nemogućnost nadoknade troška zaliha također može biti prisutna ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršenja ili procijenjenih troškova koji tek trebaju nastati radi prodaje. Praksa otpisivanja zaliha ispod troška do njihove neto utržive vrijednosti u skladu je sa stajalištem da se imovina ne smije iskazivati u iznosima koji su veći od budućih ekonomskih koristi koje će se realizirati njihovom prodajom, razmjenom, distribucijom ili uporabom. Obično se zalihe otpisuju do neto utržive vrijednosti predmet po predmet. Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije grupirati slične ili povezane predmete zaliha. To može biti slučaj kod predmeta zaliha koji se odnose na istu liniju proizvodnje slične namjene te čiju vrijednost nije moguće procijeniti odvojeno od drugih predmeta u toj proizvodnoj liniji. Neto utrživa vrijednost procjenjuje se iznova u svakom idućem razdoblju. Ako okolnosti koje su u ranijem razdoblju uzrokovale otpis zaliha ispod njihovog troška više ne postoje ili ako postoji nedvosmislen dokaz o povećanju neto utržive vrijednosti zbog promjena ekonomskih uvjeta, poništava se raniji otpis do iznosa koji je izvorno bio knjižen prije opisa tako da novi knjigovodstveni iznos bude niži od troška ili izmijenjene neto utržive vrijednosti.

Kada su zalihe prodane, razmijenjene ili distribuirane, knjigovodstveni iznos tih zaliha treba priznati kao rashod razdoblja u kojem su priznati odnosni prihodi. Ako nema odnosnih prihoda, rashodi se priznaju kada je roba distribuirana ili kada je povezana usluga izvršena.

Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubici zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka gubitka. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti treba priznati kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblju u kojem je došlo do poništenja. Za pružatelja usluge, zalihe se priznaju kao rashod kada je usluga pružena ili fakturirana.

Objavljivanje

Sukladno odredbama ovog Standarda, u financijskim izvještajima treba objaviti, kako slijedi:

- računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha, uključivši korištenu metodu obračuna troška;
- ukupan knjigovodstveni iznos zaliha i knjigovodstveni iznos u klasifikacijama koje su prikladne za subjekt;
- knjigovodstveni iznos zaliha iskazanih po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje;
- iznos zaliha priznat kao rashod tijekom razdoblja;
- iznos bilo kojeg otpisa zaliha koji je priznat kao rashod razdoblja sukladno odredbama ovog Standarda;
- iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblju prema odredbama ovog Standarda;
- okolnosti ili događaji koji su doveli do poništenja otpisa zaliha sukladno odredbama ovog Standarda;
- knjigovodstveni iznos zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja obveza.

Informacije o knjigovodstvenim iznosima iskazanima u različitim klasifikacijama zaliha te o obujmu promjena te imovine korisne su korisnicima financijskih izvještaja. Uobičajena klasifikacija zaliha obuhvaća trgovačku robu, sirovine, materijal, proizvodnju u toku i gotove proizvode. Zalihe pružatelja usluga mogu se opisati kao radovi u tijeku.

Iznosi zaliha koji su tijekom razdoblja priznati kao rashodi sastoje se od troškova koji su prethodno uključeni u mjerenje zaliha koje su sada prodane, razmijenjene ili distribuirane te neraspoređenih općih troškova proizvodnje i neuobičajene iznose troškova proizvodnje zaliha. Uvjeti u kojima subjekt posluje mogu također opravdati uključivanje drugih iznosa, kao što su troškovi distribucije.

MRSJS 13 - Najmovi

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je propisati, za najmprimca i najmodavca, odgovarajuće računovodstvene politike i potrebna objavljivanja u svezi s financijskim i operativnim najmovima.

Subjekt koji sastavlja i prezentira financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja obvezan je primijeniti ovaj Standard u računovodstvu za sve najmove osim:

- najmove za istraživanje i korištenje minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neregenerativnih resursa;

- sporazuma o licencijama za takve predmete kao što su kino filmovi, video zapisi, igrokazi, rukopisi, patenti i autorska prava.

Međutim, ovaj Standard se neće primjenjivati kao temelj mjerenja za:

- nekretnine koje drže najmoprimci, a koje su iskazane kao ulaganje u nekretnine²⁴⁸;
- ulaganje u nekretnine od strane najmodavaca pod operativnim najmovima²⁴⁹;
- biološku imovinu koju drže najmoprimci pod financijskim najmovima²⁵⁰;
- biološku imovinu od strane najmodavaca pod operativnim najmovima²⁵¹.

Ovaj se Standard primjenjuje na sporazume prema kojima se prenosi pravo za korištenje imovine, čak i ako najmodavac može zahtijevati značajne usluge vezane za funkcioniranje i održavanje te imovine. Ovaj se Standard ne primjenjuje na sporazume koji predstavljaju ugovore za usluge kojima se ne prenosi pravo na korištenje imovine s jedne na drugu ugovornu stranu. Subjekti javnog sektora mogu ući u kompleksne aranžmane vezane uz isporuku usluge koji mogu, ali i ne moraju uključivati najam imovine.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Klasifikacija najmova

Klasifikacija najmova usvojena u ovom Standardu temelji se na tome u kojoj mjeri rizici i koristi vezani za vlasništvo iznajmljene imovine pripadaju najmodavcu ili najmoprimcu. Rizici uključuju mogućnost gubitka od neiskorištenosti kapaciteta ili tehnološke zastarjelosti kao i od variranja vrijednosti zbog promjene ekonomskih uvjeta. Koristi mogu predstavljati očekivanja profitabilnih poslova tijekom ekonomskog vijeka sredstva i dobitke od povećanja vrijednosti ili realizacije ostatka vrijednosti.

Najam se klasificira kao *financijski najam* ako se prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom. Najam se klasificira kao *poslovni najam* ako se ne prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom.

Pitanje je li neki najam financijski ili poslovni više ovisi o sadržaju transakcije, nego o obliku sporazuma. Kriteriji koji slijede u nastavku su primjeri situacija koje dovode do klasifikacije najma kao financijskog najma, ali najam ne mora zadovoljiti sve navedene kriterije da bi bio klasificiran kao financijski najam:

- najmom se prenosi vlasništvo imovine na najmoprimca po završetku razdoblja najma;
- najmoprimac ima opciju kupiti sredstvo po cijeni za koju se očekuje da će biti znatno niža od fer vrijednosti na dan kada se opcija može ostvariti tako da je na početku najma prilično izvjesno da će se opcija ostvariti;
- razdoblje najma pokriva veći dio ekonomskog vijeka sredstva, čak i ako vlasništvo nije preneseno;

²⁴⁸ Vidjeti prikaz MRSJS 16, Ulaganje u nekretnine te članke izvornog Standarda: IPSASB (2014): IPSAS 16, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

²⁴⁹ Ibid.

²⁵⁰ Vidjeti prikaz MRSJS 27, Poljoprivreda te članke izvornog Standarda: IPSASB (2014): IPSAS 27, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II.

²⁵¹ Ibid.

- na početku najma sadašnja vrijednost minimalnih plaćanja najma pokriva gotovo cjelokupnu fer vrijednost iznajmljene imovine;
- iznajmljena imovina posebne je prirode tako da je samo najmoprimac može koristiti bez većih preinaka;
- iznajmljena imovina se ne može lako zamijeniti s nekom drugom imovinom.

Ostali pokazatelji koji bi pojedinačno ili kombinirano doveli do klasifikacije najma kao financijskog najma su kako slijedi:

- ako najmoprimac može poništiti najam, gubitke najmodavca povezane s poništenjem snosi najmoprimac;
- dobiti ili gubici iz fluktuacija fer vrijednosti ostatka vrijednosti zaračunavaju najmoprimcu (primjerice, u obliku ugovorene najamnine koja je jednaka većini prihoda od prodaje na kraju razdoblja najma);
- najmoprimac ima mogućnost nastaviti najam za dodatno razdoblje uz najamninu koja je znatno niža od tržišne najamnine.

Subjekti javnog sektora mogu ući u različite aranžmane vezane uz pružanje roba i/ili usluga koji nužno uključuju korištenje spomenute imovine. U nekim od tih aranžmana ponekad nije jasno je li se pojavio posao najma kakav je opisan ovim Standardom. U takvim slučajevima potrebna je profesionalna prosudba te ako je riječ o najmu tada je potrebno primjenjivati ovaj Standard, a ako nije riječ o najmu subjekt javnog sektora primjenjuje onaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor koji je relevantan za taj aranžman, a ako on ne postoji tada se primjenjuje relevantan međunarodni ili nacionalni računovodstveni standard.

Ovaj Standard razlikuje priznavanje najмова u financijskim izvještajima najmoprimca i u financijskim izvještajima najmodavca, kako slijedi:

(a) Najmovi u financijskim izvještajima NAJMOPRIMCA

Financijski najmovi

Na početku razdoblja najma financijski najam treba priznati u bilanci najmoprimca kao imovinu i obveze po iznosima jednakima fer vrijednosti iznajmljene nekretnine ili, ako je niže, po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, određenih na početku najma. Kod izračunavanja sadašnje vrijednosti minimalnih plaćanja najma diskontna stopa je kamatna stopa sadržana u najmu ako je to moguće utvrditi; ako se ne može utvrditi koristi se inkrementalna kamatna stopa kod zaduženja najmoprimca. Početni izravni troškovi često nastaju u svezi s posebnim aktivnostima vezanima za najam, kao što je pregovaranje i osiguranje sporazuma o najmu. Navedeni se troškovi identificiraju kao izravno pripisivi aktivnostima koje obavlja najmoprimac u financijskom najmu te se uključuju kao dio iznosa koji je priznat kao imovina pod najmom.

Minimalna plaćanja najma trebaju se podjednako razdijeliti između financijskog troška i smanjenja nepodmirene obveze. Financijski se trošak treba rasporediti na razdoblja tijekom trajanja najma kako bi se postigla ista periodična kamatna stopa na preostali saldo obveze za svako razdoblje. Potencijalne najamnine teretit će troškove u razdobljima kada su nastali. Financijski najam dovodi do nastanka rashoda amortizacije za amortizirajuću imovinu, ali i do nastanka financijskog troška za obračunsko razdoblje. Politika amortizacije za unajmljenu

amortizirajuću imovinu treba biti dosljedna s amortizacijom imovine koja je u vlasništvu, a priznavanje amortizacije treba računati u skladu s MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRSJS 31, *Nematerijalna imovina*. Ako ne postoji neka razumna izvjesnost da će najmoprimac steći vlasništvo na završetku trajanja najma, imovinu treba u cijelosti amortizirati u razdoblju kraćem od razdoblja najma ili njegovog vijeka uporabe.

Zbroj rashoda za amortizaciju neke imovine i financijskih rashoda razdoblja rijetko je jednak obvezama plaćanja najma i stoga nije primjereno jednostavno priznati plaćanja najma kao rashod. Prema tome, imovina i povezana obveza neće biti jednakog iznosa nakon početka trajanja najma. Da bi se odredilo je li unajmljena imovina umanjena, subjekt primjenjuje relevantne testove umanjene u međunarodnim i/ili nacionalnim računovodstvenim standardima.

Financijski najam - objave

Najmoprimac treba za financijski najam objaviti sljedeće:

- za svaku skupinu imovine, neto knjigovodstveni iznos na datum bilance;
- povezanost između ukupnog minimalnog plaćanja najma na datum bilance i njihove sadašnje vrijednosti;
- osim toga, subjekt treba objaviti ukupan iznos budućih minimalnih plaćanja najma na datum bilance i njihove sadašnje vrijednosti za svako sljedeće razdoblje:
 - a) kraće od jedne godine;
 - b) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina;
 - c) duže od pet godina.
- nepredviđene najamnine koje su priznate kao rashod u razdoblju;
- ukupna buduća minimalna plaćanja podnajma za koja se očekuje da će biti primljeni prema neopozivom podnajmu na datum bilance;
- opći opis značajnih ugovora o najmu najmoprimaca uključujući sljedeće (ali nije samo na to ograničeno):
 - a) osnova prema kojoj se određuje nepredviđena najamnina;
 - b) postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcija kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijene;
 - c) ograničenje nametnuto sporazumom o najmu, kao što su dividende, dodatni dug i daljnji najam.

Poslovni najmovi

Plaćanje najma prema poslovnom najmu treba priznati kao rashod na pravocrtnoj osnovi tijekom razdoblja najma osim ako nema druge sustavne osnove koja bolje predstavlja vremenski okvir korisnikove koristi.

Poslovni najmovi - objave

Najmoprimac treba za poslovni najam objaviti sljedeće:

- ukupna buduća minimalna plaćanja najma prema neopozivim poslovnim najmovima za svako sljedeće razdoblje:

- a) kraće od jedne godine;
- b) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina;
- c) duže od pet godina;
- ukupna buduća minimalna plaćanja podnajma za koja se očekuje da će biti primljena prema neopozivim poslovnim podnajmovima na datum bilance;
- plaćeni najam i podnajam koji su priznati kao rashod u razdoblju, uz zasebne iznose minimalnih plaćanja najma, nepredviđenih najamnina i isplata podnajma;
- opći opis najmoprimčevog značajnog sporazuma o najmu uključujući sljedeće (ali nije ograničeno na to):
 - a) osnova prema kojoj se nepredviđena najamnina određuje;
 - b) postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcije kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijena;
 - c) ograničenje nametnuto sporazumom o najmu, kao što su dividende, dodatni dug i daljnji najam.

(b) Najmovi u financijskim izvještajima NAJMODAVCA

Financijski najmovi

Subjekti javnog sektora mogu pod različitim okolnostima stupiti u financijski najam kao najmodavci. Neki subjekti javnog sektora mogu trgovati imovinom na regularnoj osnovi. Na primjer, država može osnovati subjekte s posebnom namjenom koji su odgovorni za centralnu nabavu imovine i dostavu te imovine drugim subjektima. Centralizacija kupovne funkcije može pružiti brojne mogućnosti vezane uz popuste i posebne pogodnosti. Dok drugi subjekti javnog sektora mogu ulaziti u poslove najma koji su više ograničeni i u manje čestim intervalima. Osobito u nekim jurisdikcijama, gdje su subjekti javnog sektora tradicionalno posjedovali i upravljali cestama, branama i slično, javlja se situacija da oni više nemaju potpuno vlasništvo i odgovornost za tu imovinu. Subjekti javnog sektora mogu prenijeti postojeću infrastrukturnu imovinu na privatni sektor na način da je prodaju ili daju pod financijski najam kao njeni najmodavci.

Najmodavci trebaju priznati imovinu koju drže pod financijskim najmom u svojoj bilanci i prezentirati je kao potraživanje u iznosu koji je jednak neto ulaganju u najam. Prema financijskom najmu najmodavac prenosi gotovo sve rizike i koristi vezane za vlasništvo te s potraživanjima za najam najmodavac postupa kao s povratom glavnice i financijskim prihodom kako bi najmodavac primio naknadu i nagradu za svoja ulaganja i usluge. Početni izravni troškovi kao što su provizije i naknade za pravne usluge i interni troškovi često nastaju kod najmodavca za vrijeme pregovaranja i dogovaranja najma. Ovdje nisu uključeni opći troškovi koji nastaju kod tima zaduženog za prodaju i marketing. Za financijske najmove, osim onih koji uključuju proizvođače ili posrednike u ulozi najmodavca, početni izravni troškovi dio su početnog mjerenja potraživanja financijskog najma te smanjuju iznos prihoda priznatih tijekom razdoblja najma. Kamatna stopa koja je sadržana u najmu definirana je tako da su početni izravni troškovi uključeni u potraživanje financijskog najma te nema potrebe da se oni zasebno dodaju. Troškovi nastali od strane proizvođača i dilera, a vezani za pregovaranje i dogovaranje najma nisu uključeni u definiciju početnih izravnih troškova. Kao rezultat toga isključeni su iz neto

ulaganja u najam te su priznati kao rashod kod priznavanja dobiti od prodaje, a za financijski najam to u pravilu predstavlja početak korištenja najma.

Priznavanje financijskog prihoda treba se temeljiti na osnovici koja odražava konstantnu periodičnu stopu povrata na neto ulaganje najmodavca koje se odnosi na financijski najam. Subjekt javnog sektora u ulozi najmodavca treba priznati prodaju u izvještaju o dobiti u razdoblju u skladu s politikom koju subjekt primjenjuje kod izravne prodaje. Ako su primijenjene umjetno niske kamatne stope, dobit od prodaje treba ograničiti na iznos koji bi postojao da se zaračunava tržišna kamatna stopa. Troškovi nastali od strane najmodavca u svezi s pregovaranjem i dogovaranjem najma bit će priznati kao troškovi kod priznavanja dobiti od prodaje.

Subjekti javnog sektora koji proizvode ili prodaju imovinu nude potencijalnim kupcima izbor da kupe ili da unajme imovinu. Financijski najam sredstva od strane subjekta javnog sektora u ulozi najmodavca dovodi do dvije vrste prihoda:

- dobit ili gubitak koji je jednak dobiti ili gubitku koji proizlazi iz izravne prodaje sredstva pod najmom po normalnim prodajnim cijenama koje odražava primjerene popuste na količinu ili promet;
- financijski prihod tijekom razdoblja najma.

Prihod od prodaje na početku razdoblja najma od strane subjekta javnog sektora u ulozi najmodavca je fer vrijednost sredstva, ili ako je manja, sadašnja vrijednost minimalnih plaćanja najma koje obračuna najmodavac uz primjenu tržišne kamatne stope. Trošak prodaje priznat na početku razdoblja najma je trošak ili knjigovodstveni iznos ako se razlikuje od iznajmljene nekretnine, umanjeno za sadašnju vrijednost nezajamčenog ostatka vrijednosti. Razlika između prihoda od prodaje i troška prodaje predstavlja dobit od prodaje koja se priznaje u skladu s politikom koju subjekt primjenjuje kod izravne prodaje.

Financijski najam - objave

Za financijske najmove najmodavac treba objaviti sljedeće:

- povezanost između ukupnih bruto ulaganja u najam na datum bilance i sadašnje vrijednosti potraživanja za minimalna plaćanja najma na datum bilance. Pored toga treba objaviti ukupna bruto ulaganja u najam i sadašnju vrijednost potraživanja za minimalna plaćanja najma na datum bilance za svako od sljedećih razdoblja:
 - a. kraće od jedne godine;
 - b. duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina;
 - c. duže od pet godina.
- nezarađeni financijski prihod,
- nezajamčeni ostatak vrijednosti koja je obračunana i iskazana kao korist najmodavca,
- akumulirana naknada za nenaplaćena potraživanja minimalnih najamnina,
- nepredviđene najmnine koje su priznate kao prihod u razdoblju,
- opći opis najmodavčevih značajnih ugovora o najmu.

Poslovni najmovi

Najmodavac treba prikazati imovinu koja je pod poslovnim najmom u bilanci u skladu s prirodom imovine. Prihod od najma iz poslovnih najmova treba priznati ravnomjerno u prihod

na temelju pravocrtne metode tijekom razdoblja najma, osim ako ne postoji druga sustavna osnova koja bolje predstavlja vremenski okvir u kojem se smanjuju koristi od upotrebe iznajmljene imovine. Troškovi, uključujući i amortizaciju, koji su nastali zarađivanjem prihoda od najma priznaju se kao rashod. Početni izravni troškovi koji su nastali od strane najmodavaca pregovaranjem i dogovaranjem poslovnog najma dodaju se na knjigovodstveni iznos iznajmljene imovine i priznaju se kao rashod tijekom razdoblja najma na istoj osnovi kao i prihod od najma. Politika amortizacije iznajmljene imovine treba biti u skladu s uobičajenom politikom amortizacije najmodavca za sličnu imovinu, a trošak amortizacije treba se izračunati u skladu s MRSJS 17 ili MRSJS 31. Subjekt javnog sektora u ulozi najmodavca ne priznaje dobit od prodaje kada se ulazi u poslovni najam budući da on nije ekvivalent prodaji.

Za poslovne najmove najmodavac treba objaviti sljedeće:

- buduća minimalna plaćanja najma prema neopozivim poslovnim najmovima u ukupnom iznosu za svako od sljedećih razdoblja:
 - a. kraće od jedne godine;
 - b. duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina;
 - c. duže od pet godina.
- ukupne nepredviđene najmnine priznate kao prihod u razdoblju
- opći opis najmodavčevih značajnih sporazuma o najmu.

Prodaja i transakcija povratnog najma

Prodaja i transakcija povratnog najma²⁵² sadrže prodaju neke imovine i unajmljivanje iste imovine. Najmnina i prodajna cijena u pravilu su međuovisne jer se o njima pregovara u paketu. Računovodstveni tretman prodaje i transakcije povratnog najma ovisi o vrsti samog najma.

Ako je transakcija prodaje i povratnog najma u okviru financijskog najma, višak prihoda od prodaje iznad knjigovodstvenog iznosa ne treba se odmah priznati kao prihod u financijskim izvještajima prodavača-najmoprimca. Umjesto toga navedeni iznos treba odgoditi i amortizirati tijekom razdoblja najma. Ako je povratni najam financijski najam, ta transakcija je način na koji najmodavac osigurava financiranje najmoprimca, a kao osiguranje služi sama imovina. Iz tih razloga nije primjereno razmatrati višak od prodaje iznad knjigovodstvenog iznosa kao prihod. Stoga se takav višak odgađa i amortizira tijekom razdoblja najma.

Ako je transakcija prodaje i povratni najam u okviru poslovnog najma te ako je jasno da je ta transakcija utemeljena po fer vrijednosti, dobit ili gubitak treba se odmah priznati. Ako je prodajna cijena ispod fer vrijednosti, dobit ili gubitak treba se odmah priznati osim ako se gubitak kompenzira budućim najmninama ispod tržišne cijene te se u tom slučaju treba odgoditi i amortizirati u razmjeru s plaćanjima najma tijekom razdoblja u kojem se očekuje da će se imovina koristiti. Ako je prodajna cijena iznad fer vrijednosti, iznos koji premašuje fer vrijednost treba odgoditi i amortizirati tijekom razdoblja u kojem se očekuje da će se imovina koristiti. Dakle, ako je povratni najam poslovni najam, a plaćanje najma i prodajna cijena su utvrđeni po fer vrijednosti, radi se o normalnoj prodajnoj transakciji te se dobit ili gubitak odmah priznaje.

²⁵² Povratni najam je prijevod za engleski termin *Leaseback*.

Ako je kod poslovnih najмова fer vrijednost u vrijeme transakcije prodaje i povratnog najma niža od knjigovodstvenog iznosa sredstva, gubitak koji je jednak iznosu razlike između knjigovodstvenog iznosa i fer vrijednosti treba odmah priznati. Kod financijskih najмова takva usklađenja nisu potrebna, osim ako nije došlo do umanjenja vrijednosti, u kojem slučaju se knjigovodstveni iznos smanjuje do nadoknadivog iznosa u skladu s međunarodnim ili nacionalnim standardom vezanim uz umanjenje, a koji je usvojen od strane subjekta.

Kod transakcija prodaje i povratnog najma zahtjevi za objavljivanjem jednako se primjenjuju kod najmoprimaca i najmodavaca. Zahtijevani opis značajnih ugovora o najmu dovodi do objavljivanja jedinstvenih ili neuobičajenih odredbi sporazuma ili uvjeta transakcije prodaje i povratnog najma. Transakcije prodaje i povratni najam mogu potaknuti uporabu kriterija za zasebno objavljivanje u MRSJS-u 1, "Prikazivanje financijskih izvještaja"²⁵³.

MRSJS 16 - Ulaganje u nekretnine

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj je ovog Standarda regulirati računovodstveno priznavanje i mjerenje ulaganja u nekretnine. Ulaganje u nekretnine predstavlja poseban oblik imovine, koja stvara novčane tijekomove, uglavnom neovisne od novčanih tijekomova ostalih oblika imovine koju subjekt (najmodavac, ukoliko je riječ o imovini koja je predmet operativnog najma i najmoprimac, ukoliko je riječ o imovini koja je predmet financijskog najma) priznaje, mjeri i iskazuje u svojim financijskim izvještajima.

Ovaj se Standard ne odnosi na smjernice MRSJS 13, *Najmovi*, odnosno ne odnosi se na:

- klasifikaciju najмова na operativni i financijski najam;
- priznavanje prihoda od ulaganja u nekretnine (uz MRSJS 13, *Najmovi*, u ovu svrhu koristi se i MRSJS 9, *Prihodi od transakcija razmjene*)
- vrednovanje imovine u financijskim izvještajima najmodavca, ukoliko je riječ o imovini koja je predmet financijskog najma i kod najmoprimca ukoliko je riječ o imovini koja je predmet operativnog najma;
- računovodstveno praćenje transakcija od prodaje ili od povrata predmeta najma,
- objavljivanje informacija o operativnom i financijskom najmu.

Također, ovim se Standardom ne regulira računovodstveno praćenje prirodnih resursa (kojeg uređuje MRSJS 27, *Poljoprivreda*) kao ni prava na iskorištavanje rudnih bogatstava, istraživanje i vađenje ruda, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijski obuhvat ulaganja u nekretnine

Ulaganje u nekretnine je prema ovome Standardu ona imovina ili dio imovine (zemljište ili zgrada, ili oboje) koja se koristi u svrhu ostvarivanja prihoda od najma i/ili povećanja kapitala i ne odnosi se na imovinu koja se koristi:

²⁵³ Vidjeti IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, IPSAS 1

- za proizvodne svrhe ili prodaju dobara i usluga ili za administrativne svrhe,
- za prodaju, kao uobičajenu svrhu poslovanja.

*Nekretnina koju koristi vlasnik*²⁵⁴ je nekretnina koju drži vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu radi njezine upotrebe u proizvodnji proizvoda ili ponudi usluga ili u administrativne svrhe.

Pod imovinom u smislu ovog Standarda mogu se tretirati sljedeći primjeri ulaganja u nekretnine:

- zemljište koje se, gledajući dugoročno, drži za povećanje kapitala umjesto za prodaju kao uobičajeni dio poslovne aktivnosti (primjerice, zemljište na kojem se nalaze bolnički objekti);
- zemljište za koje se trenutno ne zna buduća svrha. Ako se ne odredi da će zemljište biti upotrijebljeno za vlastite potrebe ili za skoriju prodaju, smatra se da služi kao povećanje kapitala, a time zadovoljava osnovni uvjet da bude priznat kao imovina prema ovome Standardu;
- zgrada u vlasništvu subjekta koji istu iskazuje u svojim financijskim izvještajima (ili zgrada koju subjekt drži kao predmet financijskog najma) i koja je dalje dana u operativni najam. Primjerice, Sveučilište može zgradu koju ima u vlasništvu iznajmiti po tržišnim načelima vanjskim korisnicima te prihode po osnovi najma koristiti za financiranje redovne djelatnosti. Ukoliko Sveučilište dio zgrade koristi za obavljanje redovne (primarne) djelatnosti, a dio zgrade se nalazi u najmu, tada se, ukoliko je to moguće, dio imovine priznaje kao dio skupine nekretnine, postrojenja i oprema, a dio kao ulaganje u nekretnine (investicijska imovina). Ako je riječ o prostoru koji je u svom većinskom dijelu dan u najam, cijela zgrada se klasificira kao investicijska imovina.

• nekorištena zgrada koja se namjerava dati u operativni najam sukladno tržišnim načelima. Pod imovinom u smislu ovog Standarda nije dopušteno tretirati sljedeće:

- imovinu kojom se koristi vlasnik bez obzira radi li se o vlastitim radom izrađenoj imovini ili o imovini kojom se koristi na ime financijskog najma (u tu svrhu koristi se MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*);
- imovinu koju u poslovnim knjigama držimo za prodaju, kao uobičajenu svrhu poslovanja, ukoliko je primjerice riječ o imovini koju jedinice lokalne države drže radi učestale kupoprodaje (u tu svrhu slijede se odredbe MRSJS 12, *Zalihe*);
- imovinu koja je u fazi izgradnje, a za buduće je upotrebe već klasificirana kao investicijska imovina, odnosno do trenutka završetka izgradnje (u tom slučaju koristi se MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*). Tek nakon završetka (stavljanja u upotrebu) ta imovina će biti iskazana sukladno smjernicama ovog Standarda;
- nekretnina koja je u fazi izgradnje, u ime i za koristi treće strane;
- nekretnine izgrađene za potrebe poticajne stanogradnje (u tu svrhu koristi se MRSJS 17).

²⁵⁴ engl. Owner occupied property. Termin imovina koju koristi vlasnik - vlastito korištena imovina (engl. *owner-occupied property*) često se spominje u izvornom MRSJS 16, a odnosi se na zgradu u vlasništvu subjekta ili zgradu koju subjekt drži kao predmet financijskog najma, a koja se pak koristi u administrativne svrhe ili u svrhu obavljanja poslovnih aktivnosti.

Priznavanje ulaganja u nekretnine - početno mjerenje i mjerenje nakon početnog priznanja

Ulaganje u nekretnine treba priznavati kao sredstvo:

- kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa sredstvom pritijecati u subjekt i
- kada se trošak sredstva ili njegova fer vrijednost može pouzdano izmjeriti.

Ulaganje koje se kvalificira za priznavanje kao sredstvo, treba *početno mjeriti* po njenom trošku. Ukupni trošak ulaganja uključuje kupovnu cijenu te sve druge troškove koji se izravno mogu pripisati stjecanju, poput naknade stručnjacima (pravne usluge) i porez na promet nekretninama.

Ukoliko je trošak stjecanja, odnosno ulaganja u nekretnine jednak nuli ili je isto predmet darovanja, za imovinu se utvrđuje fer vrijednost na dan stjecanja, čime se ovaj Standard razlikuje od odredbe MRS-a 40 kojom se nalaže početno mjerenje investicijske imovine isključivo po njenom trošku stjecanja. Trošak izgradnje nekretnine iskazat će se sukladno MRSJS 16 tek u trenutku završetka izgradnje, odnosno u trenutku stavljanja iste u uporabu, a sve do tog trenutka subjekt će za takvu imovinu primijeniti odredbe MRSJS-a 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*.

Ako neki subjekt odluči u svojim poslovnim knjigama dugotrajnu imovinu klasificirati kao ulaganje u imovinu (nekretnine), isti ovaj Standard mora primjenjivati dosljedno na svu dugotrajnu imovinu koju je klasificirao kao ulaganje u nekretnine.

Ukoliko je riječ o nekretnini koja se drži u najmu (koja je predmet financijskog najma), a klasificirana je kao ulaganje u nekretnine, njen početni trošak će se priznati sukladno smjernicama MRSJS 13 za računovodstveni tretman financijskog najma, odnosno po fer vrijednosti ili sadašnjoj vrijednosti ukupnog minimalnog plaćanja najma, ovisno o tome koji je iznos manji. Razmjerno, priznat će se i iznos obveza po osnovi najma.

Naknadni izdatak, koji se odnosi na već priznato ulaganje u nekretnine, treba dodati njenom knjigovodstvenom iznosu, kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi, koje prelaze izvorno procijenjenu upotrebljivost postojećeg sredstva, pritijecati u subjekt. Svaki drugi naknadni trošak treba priznati kao rashod u razdoblju u kojem nastaje.

Kada je riječ o *naknadnom vrednovanju* ulaganja u nekretnine, Standard daje mogućnost izbora sljedećih modela:

- model fer vrijednosti (*engl. fair value model*), prema kojem se ulaganje u nekretnine nakon početnoga priznavanja mora mjeriti prema tržišnim vrijednostima, a dobiti ili gubici proizašli iz tih promjena moraju se priznati, odnosno moraju činiti dio neto viška ili manjka u razdoblju kada su promjene nastale,
- model troška nabave (*engl. cost model*), prema kojem se ulaganje u nekretnine nakon početnoga priznavanja mora mjeriti po trošku nabave umanjeno za amortizaciju i eventualna naknadna umanjenja za štete i slično. Ako neki subjekt odabere ovaj model kao osnovni model mjerenja ulaganja u nekretnine, morat će u svojim financijskim izvještajima iznijeti i fer vrijednost te imovine, ako se ona na osnovi informacija iz pouzdanih i relevantnih izvora razlikuje od knjigovodstvene vrijednosti na dan izvještavanja. U slučaju da se subjekt odluči za vrednovanje po modelu troška nabave, pri naknad-

nom priznavanju potrebno je primijeniti smjernice MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema* (po trošku nabave umanjene za amortizaciju i eventualna naknadna umanjena za štete i slično), dok se objavljivanje vrši sukladno smjernicama ovog Standarda.

MRSJS 16 definira *fer vrijednost* kao vrijednost koja odražava odgovarajuću tržišnu cijenu kao tekuću ponuđenu cijenu za imovinu sličnog uporabnog stanja i na sličnoj lokaciji, na sam datum bilance. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine odražava, između ostalog, prihode od tekućih najмова kao i prihode od budućih najмова te sve novčane odljeve (uključujući stanarinu i druge izdatke, periodična plaćanja poput nepredviđenog iznosa rente). Ukoliko ne postoje informacije o tržišnoj cijeni za imovinu sličnog uporabnog stanja, tada se u razmatranje mogu uzeti:

- tekuće cijene na tržištu nekretnina različitih po stanju i lokaciji od predmetnih nekretnina, a koje su prilagođene za spomenute razlike ili
- tekuće cijene sličnih nekretnina na manje aktivnim tržištima ili
- projekcije diskontiranog novčanog tijeka na temelju pouzdanih procjena budućih novčanih tijekova i podataka o sadašnjim najamnima.

Ako subjekt utvrdi da *fer vrijednost* ulaganja u nekretnine u izgradnji nije moguće pouzdano utvrditi, ali očekuje da će *fer vrijednost* biti moguće pouzdano utvrditi kada završi izgradnja, mjerit će ulaganje u nekretnine po trošku dok se *fer vrijednost* ne bude mogla pouzdano utvrditi ili dok se ne završi izgradnja (što se prije dogodi). Ukoliko pak nije moguće pouzdano utvrditi *fer vrijednost* na kontinuiranoj osnovi, subjekt će ulaganja u nekretnine priznavati prema modelu troška nabave sukladno smjernicama MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*, sve do trenutka otuđenja imovine, a procijenjeni ostatak *vrijednosti* bit će jednak nuli.

Prethodna definicija *fer vrijednosti* prema ovom Standardu razlikuje se od definicije *fer vrijednosti* u MRSJS 21, *Umanjenje imovine koja ne stvara novac* i u MRSJS 26, *Umanjenje imovine koja stvara novac*, odnosno definicijsko određenje *fer vrijednosti* prema MRSJS 16 isključuje zakonska prava i obveze vlasnika, porezne koristi i opterećenja, dodatne *vrijednosti* koje proizlaze slijedom kreiranja portfelja nekretnina i sinergijske povezanosti investicijske imovine i ostale imovine.

Prijenosi na ili s ulaganja u nekretnine

Prijenosi na ili s ulaganja u nekretnine dopušteni su samo i isključivo onda kada se radi o promjeni namjene, odnosno ukoliko je riječ o:

- početku korištenja od strane vlasnika - prijenos s ulaganja u nekretnine na nekretnine koje koristi vlasnik,
- početku obnove s namjerom prodaje - prijenos s ulaganja u nekretnine na zalihe,
- prestanku korištenja od strane vlasnika - prijenos s nekretnina koje koristi vlasnik na ulaganja u nekretnine,
- početku poslovnog najma - prijenos sa zaliha na ulaganja u nekretnine.

Ako se radi o dovršetku već postojećeg ulaganja u nekretninu s ciljem da ona i u budućnosti bude tretirana kao ulaganje, u vremenu dok traje dorada nju se ne reklasificira kao vlastito korištenu imovinu, već i u tom razdoblju ostaje i dalje tretirana kao ulaganje u nekretninu. Također, ukoliko primjerice, državni subjekt odluči da se nekretnine koje se trenutno koriste za obavljanje administrativne djelatnosti prenamjene u hotel kojim bi upravljali subjekti iz profitnog

sektora, ista bi se nekretnina priznavala u skupini nekretnina, postrojenja i opreme (sukladno smjericama MRSJS 17), sve dok se ponovno ne reklasificira kao ulaganje u nekretnine.

Za imovinu koja je transferirana iz ulaganja u nekretnine, mjenog po fer vrijednosti, u vlastito korištenu imovinu za koju se dalje primjenjuje MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili MRSJS 12, *Zalihe*, nabavnu vrijednost čini njezina fer vrijednost u trenutku prijenosa.

Ako neka imovina kojom se koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine (transferira se), a naknadno će biti mjerena po fer vrijednosti, subjekt mora primjenjivati MRSJS 17 sve do dana promjene namjene uporabe (transfera). Na dan transfera svaku razliku između fer vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti imovine na više potrebno je tretirati kao višak, a amortizaciju i ostala eventualna umanjena imovine koja imaju za posljedicu priznavanje manjka, treba evidentirati kao smanjenje revaluacijskog viška.

Isto tako, u situaciji transfera imovine iz zaliha u ulaganje u nekretnine koja će biti mjerena po fer vrijednosti, svaku razliku između fer vrijednosti na dan transfera i knjigovodstvene vrijednosti valja evidentirati kao višak ili manjak razdoblja. Transfer imovine iz zaliha u ulaganje u nekretninu ima tretman prodaje.

Prilikom završetka izgradnje ili obnove ulaganja u nekretnine u izvedbi subjekta koje će se voditi po fer vrijednosti, sve razlike između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti trebaju se priznati kao višak ili manjak.

Otuđenje ulaganja u nekretnine

Ulaganje u nekretnine mora se isključiti iz izvještaja o financijskom položaju u trenutku otuđenja ili kada se za stalno povuče iz upotrebe zbog čega se ne mogu očekivati buduće ekonomske koristi od nje. Dobici ili gubici od umanjena ili otuđenja ulaganja u nekretnine (isključivanje iz izvještaja o financijskom položaju) utvrđuju se kao razlika između neto vrijednosti koja se može ostvariti na tržištu i knjigovodstvene vrijednosti imovine i priznaju kao viškovi ili manjkovi u razdoblju u kojem je nastupilo otuđenje ulaganja u nekretnine.

Objavljivanje

Sukladno odredbama ovog Standarda izvještajni subjekt treba objaviti:

- po kojem se modelu vrši vrednovanje investicijske imovine, odnosno primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška;
- ako primjenjuje model fer vrijednosti, jesu li, i u kojim okolnostima, udjeli u nekretnini u poslovnom najmu klasificirani i obračunavaju se kao ulaganja u nekretnine;
- kriterije koje subjekt primjenjuje za razlikovanje ulaganja u nekretnine od nekretnine koju koristi vlasnik i nekretnine namijenjene prodaji tijekom redovnog poslovanja, u slučajevima kada je teško izvršiti klasifikaciju;
- metode i značajne pretpostavke primijenjene kod utvrđivanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine, uključujući izjavu je li utvrđivanje fer vrijednosti potkrijepljeno tržišnim dokazima ili se temelji na drugim faktorima (koje subjekt treba objaviti) zbog vrste nekretnine i nedostatka usporedivih tržišnih podataka;
- opseg u kojem se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (mjerene ili objavljene u financijskim izvještajima) temelji na procjeni neovisnog, kvalificiranog procjenitelja s ne-

davnim iskustvom u procjeni sličnih nekretnina na istoj lokaciji. Ako nije bilo takve procjene, tu činjenicu treba objaviti;

- iznosi priznati kao višak ili manjak za: prihod od najma ulaganja u nekretnine, direktne troškove poslovanja (uključujući popravke i održavanje) koji proizlaze iz ulaganja u nekretnine od kojih je nastao prihod od najma tijekom razdoblja, direktne troškove poslovanja (uključujući popravke i održavanje) koji proizlaze iz ulaganja u nekretnine od kojih nije nastao prihod od najma tijekom razdoblja,
- ukupnu promjenu fer vrijednosti priznatu kao višak ili manjak po prodaji ulaganja u nekretnine iz grupe imovine na koju je primijenjen model troška u grupu imovine na koju se primjenjuje model fer vrijednosti;
- postojanje i iznos ograničenja povezanih s realizacijom ulaganja u nekretnine ili zadržavanjem dobitaka i primitaka od otuđenja;
- ugovorne obveze na kupnju, izgradnju ili obnovu ulaganja u nekretnine ili popravke, održavanje ili unapređenja.

Ukoliko se naknadno vrednovanje investicijske imovine provodi po modelu *fer vrijednosti*, uz prethodno navedene podatke, moraju se objaviti i dodatni podaci, kako slijedi: iznosi koji su rezultat kapitaliziranja naknadnog troška, otuđenje, dobiti/gubici koji rezultiraju iz promjena u procijenjenoj fer vrijednosti, neto tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja financijskih izvještaja u različitu valutu objavljivanja te iz svođenja inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja izvještajnog subjekta, prijenosi na i sa zaliha i nekretnina koje koristi vlasnik.

Ukoliko fer vrijednost nije moguće procijeniti tada treba objaviti podatke kako bi se pojasnili razlozi zbog kojih se fer vrijednost ne može pouzdano procijeniti. Dodatno, ukoliko je riječ o otuđenju investicijske imovine bez prethodno utvrđene fer vrijednosti, potrebno je objaviti knjigovodstvenu vrijednost imovine u vrijeme prodaje kao i iznos priznatog dobitka ili gubitka.

U slučaju da se subjekt odluči da naknadno vrednovanje investicijske imovine provodi po *modelu troška*, potrebna je objava sljedećih dodatnih podataka: metoda amortizacije, procijenjeni vijek uporabe imovine kao i stope amortizacije, bruto knjigovodstvena vrijednost i iznos akumulirane amortizacije na početku i kraju izvještajnog razdoblja.

Objavljivanja sukladno smjernicama ovog Standarda prezentiraju se kao nadopuna smjernicama za objavu koju navodi MRSJS 13, *Najmovi*. U skladu s MRSJS 13, vlasnik ulaganja u nekretninu navodi objavljivanja najmodavca o sklopljenim najmovima. Subjekt koji ima ulaganje u nekretninu prema financijskom ili poslovnom najmu navodi objavljivanja najmoprimca vezano za financijske najmove i objavljivanja najmodavca vezano za poslovne najmove.

Dok MRS 40 zahtjeva naknadnu kapitalizaciju troškova povezanih s ulaganjem u nekretnine kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa sredstvom pritijecati u subjekt u većoj mjeri nego što je to iskazano u prvotnom izvještaju o uspješnosti, MRSJS 16 nalaže da se kao usporedni podatak za procjenu budućih ekonomskih koristi, koristi aktualni, a ne prvotni izvještaj o uspješnosti.

MRSJS 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj je ovog Standarda propisati računovodstveni postupak za nekretnine, postrojenja i opremu. Standard definira nekretnine, postrojenje i opremu kao skupinu materijalnih sredstava koju subjekt posjeduje za korištenje u redovnom poslovanju, u isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i od koje se očekuje da će se koristiti duže od jednog razdoblja.

Glavna se pitanja računovodstvenog tretmana nekretnina, postrojenja i opreme sukladno ovom Standardu odnose na vremenski okvir priznavanja sredstava, utvrđivanje knjigovodstvenih iznosa i s njima povezanih troškova amortizacije imovine koja je predmet priznavanja.

MRSJS 17 se preporuča primijeniti u računovodstvu nekretnina, postrojenja i opreme osim kada:

- drugi Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor zahtijeva ili dopušta različiti računovodstveni postupak,
- je riječ o naslijeđenoj imovini, premda pojedine točke ovog Standarda adresiraju pitanje objave onih pojava oblika naslijeđene imovine koje subjekt odluči računovodstveno iskazati.

Ovaj se Standard ne primjenjuje na šume, poljoprivredne površine i slične obnovljive prirodne resurse (budući da je njihov računovodstveni tretman uređen MRSJS-om 27, *Poljoprivreda*), kao i na prava na iskorištavanje rudnih bogatstava, istraživanje i vađenje ruda, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa. Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na nekretnine, postrojenja i opremu koji se koriste za razvoj ili održavanje navedenih aktivnosti ili sredstava, ali koji se mogu odvojiti od takvih aktivnosti ili sredstava. Kao što je prethodno rečeno, u nekim okolnostima MRSJS dopuštaju pristupe procjeni određenih nekretnina, postrojenja i opreme koji su različiti od propisanog u ovom Standardu. Primjerice, MRSJS 13, *Najmovi*, nalaže procjenu nekretnina, postrojenja i opreme u najmu prema načelu prijenosa rizika i povrata. Kada je pak riječ o ulaganju u nekretnine, ukoliko je ista u fazi izgradnje, a za buduću je upotrebu već klasificirana kao ulaganje u nekretnine do trenutka završetka izgradnje koriste se odredbe MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema* te se u priznavanju iste primjenjuje model troška, a nakon dovršetka izgradnje, odnosno kada se ista stavi u upotrebu, ulaganje u nekretnine uređuje se smjericama MRSJS-a 16, *Ulaganje u nekretnine*.

Različite su podjele i grupiranja imovine. Osobito zanimljivo i važnom, s gledišta javnog sektora, drži se podjela na takozvane *specifične oblike imovine*. U tome pogledu, ovaj Standard omogućuje i potiče priznavanje vojne i infrastrukturne imovine (uz napomenu da se prijelaznim odredbama ovog Standarda omogućuje i petogodišnja odgoda priznavanja spomenutih pojava oblika specifične imovine u javnom sektoru), kao i mjerenje nakon početnog priznavanja imovine koja je predmet ugovor o koncesiji, a čiji je računovodstveni tretman zasebno određen smjericama MRSJS-a 32, *Ugovori o koncesijama – davatelj koncesije*.²⁵⁵

²⁵⁵ MRSJS 32 potiče priznavanje imovine koja je predmet koncesije na osnovi kontrole subjekta nad imovinom, no pitanja računovodstvenog iskaza amortizacije imovine uređuju se sukladno smjericama MRSJS 17.

Kada je riječ o *naslijeđenoj imovini* ²⁵⁶ ovaj Standard ne zahtijeva njeno priznavanje iako kao sredstvo zadovoljava definiciju i kriterij priznavanja. Također, Standard ne navodi niti zabranu priznavanja. Stoga, ukoliko subjekt odluči računovodstveno iskazati pojavne oblike naslijeđene imovine, za tu svrhu mora se pridržavati smjernica koje ovaj Standard nalaže za skupinu nekretnina, postrojenja i oprema. Naslijeđena imovina se ovim Standardom definira kao imovina kod koje je vjerojatnost ostvarenja budućih ekonomskih koristi sadržana u povijesnim, kulturnim, edukacijskim i prirodnim obilježjima, a čija su ekonomska obilježja sljedeća: tržište nije mjerodavno za određivanje ekonomskih koristi koje imovina generira te se mjerljivost njihove novčane vrijednosti čini upitnom; u pravilu postoje zakonska i druga ograničenja u tržišnoj valorizaciji imovine jer nije na prodaju; imovina je vezana za određeni lokalitet; često se ne može zamijeniti niti obnoviti te starenjem i fizičkim "propadanjem" imovina postaje sve vrjednija; korisni vijek uporabe nije moguće pouzdano procijeniti. Međutim, MRSJS 17 navodi i da određeni oblici naslijeđene imovine mogu imati uslužni potencijal. Riječ je o takozvanoj operativnoj imovini, koju subjekti koriste i za neke druge aktivnosti ili za pružanje usluga i koja bi se stoga trebala priznavati kao svaki drugi pojavni oblik skupine nekretnine, postrojenja i opreme. Kao najčešći primjer spominju se sami građevinski objekti odnosno zgrade u čijim prostorijama subjekti središnje i lokalne države posluju. Ukoliko se subjekt odluči za računovodstveno iskazivanje pojavnih oblika naslijeđene imovine, isti je dužan objaviti informacije o korištenim metodama mjerenja, metodi amortizacije, bruto knjigovodstvenom iznosu, akumuliranom iznosu amortizacije te usklađenju knjigovodstvene vrijednosti s početka i na kraju razdoblja.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Priznavanje

Nekretnine, postrojenja i oprema često obuhvaćaju veliki dio ukupne imovine subjekta te su zbog toga važni u prezentiranju njegovog financijskog položaja. Sukladno ovom Standardu, predmet nekretnina, postrojenja i opreme treba priznati kao sredstvo:

- kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa sredstvom pritijecati u subjekt
- kada se trošak sredstva ili njegova fer vrijednost može pouzdano izmjeriti

Troškove koji se vezuju uz neki predmet nekretnina, postrojenja i opreme, koji se kvalificira za priznavanje kao sredstvo, treba priznati u razdoblju u kojem su nastali. Riječ je o sljedećim troškovima: trošak nabave, trošak stavljanja sredstva u uporabu, trošak zamjene dijelova ili troškovi popravka, s time da se dnevni troškovi zamjene dijelova i troškovi popravka ne uključuju u knjigovodstvenu vrijednost nekretnine, postrojenja ili opreme, već se isti tretiraju kao viškovi ili manjkovi. Također, Standard ne definira obuhvat pojedinog oblika nekretnina, postrojenja i opreme te u tome pogledu ne predlaže mjernu jedinicu za potrebe priznavanja, već se to ostavlja na prosudbu samom subjektu u skladu sa specifičnošću njegova poslovanja.²⁵⁷

²⁵⁶ *engl. Herriage assets*

²⁵⁷ Primjerice, može biti prikladno grupirati predmete koji su pojedinačno beznačajne vrijednosti te primijeniti kriterij na zbrojnu vrijednost. Slično tomu za određene oblike imovine (primjerice, imovinu koja je donirana

Kao što je već uvedno kazano, Standard omogućuje priznavanje vojne imovine i infrastrukturne imovine (autoceste, ceste, željezničke pruge, kanalizacijske cijevi, tuneli, luke, nasisi, cjevovodi, komunikacijske mreže, električne mreže, mostovi i tome slično). U Standardu se precizno navodi da infrastrukturna imovina predstavlja značajan udio imovine u javnom sektoru te se navode njena zajednička obilježja, kako slijedi: dio su šire mreže, odnosno potpuna funkcionalnost im je određena povezivanjem na širu mrežu; namjena im je isključiva i nepromjenjiva u smislu alternativnog korištenja; dugoročnost uporabe zbog koje je vrlo teško predvidjeti korisni vijek, osobito ako je za neke od oblika infrastrukturne imovine predviđen učinkovit kontinuiran sustav održavanja, zbog čega postoji vjerojatnost zabrane otuđenja iste; neprenosiva je, odnosno vezana je za određenu lokaciju.

Ponekad nekretnine, postrojenja i oprema mogu biti nabavljeni iz sigurnosnih razloga ili zaštite okoliša. Nabava takvih nekretnina, postrojenja i opreme, iako izravno ne povećava buduće ekonomske koristi bilo kojeg postojećeg predmeta nekretnina, postrojenja i opreme, može biti nužna subjektu javnog sektora kako bi se stekle buduće ekonomske koristi od drugih sredstava. U tom slučaju takva se nabava nekretnina, postrojenja i opreme kvalificira priznavanjem sredstava, budući da subjektu omogućava buduće ekonomske koristi od druge imovine, kojih ne bi bilo da nisu nabavljeni. Međutim, takva sredstva priznaju se samo u iznosu koji ne premašuje ukupni nadoknadivi iznos tih sredstava i sredstava s čijim korištenjem su povezana. Knjigovodstvena vrijednost takve imovine podložna je umanjenima i to u skladu s MRSJS 21, *Umanjene imovine koja ne stvara novac*²⁵⁸.

Početni trošak

Pojedinačni predmet nekretnina, postrojenja i opreme, koji se kvalificira priznavanjem kao sredstvo, treba početno mjeriti po njegovom trošku, osim ukoliko je riječ o stjecanju imovine u nerazmjenskim transakcijama²⁵⁹. Primjerice, zemljište koje je dano lokalnoj državi na korištenje s namjerom da se isto razvije u parkove ili ceste bit će vrednovano po fer vrijednosti na dan na koji je isto primljeno na korištenje.

Kada je riječ o sastavnim dijelovima troška, Standard navodi sljedeće: trošak nabave pojedinog predmeta nekretnina, postrojenja i opreme obuhvaća kupovnu cijenu zajedno s uvoznim pristojbama i nepovratnim porezom na promet te sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju sredstva u radno stanje za unaprijed određenu upotrebu. Primjeri troškova koji se mogu izravno pripisati jesu: naknade zaposlenicima, trošak pripreme mjesta na kojem će oprema biti instalirana, troškovi isporuke i rukovanja, troškovi instaliranja i montaže, naknade stručnjacima za ekspertize, i slično. Trošak demontaže, premještanje sredstva i obnavljanje mjesta na kojem se sredstvo nalazi, subjekt mjeri i priznaje sukladno MRSJS 12, *Zalihe*, dok se obveze koje se vezuju uz troškove koji su predmet MRSJS 12 i MRSJS 17, priznaju i mjere su-

organizacijama i koja je dio kolekcije određenog donatora, zbirke knjiga) nije potrebno provesti pojedinačnu procjenu svakog elementa imovine, već skupno vrednovanje cijele kolekcije.

²⁵⁸ Vidjeti prikaz MRSJS 21 u ovoj ediciji te izvorni standard IPSAS 21 u IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

²⁵⁹ Nerazmjenske transakcije u literaturi se još spominju kao transakcije bez protučinidbe. Riječ je o porezima i transferima.

kladno preporukama MRSJS 19, *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. Uz navedene troškove koji se mjere i priznaju sukladno drugim Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, potrebno je istaknuti i troškove koji se ne smiju tretirati kao trošak skupine nekretnine, postrojenja i oprema, poput troškova za otvaranje novih ureda, trošak oglašavanja, trošak edukacije zaposlenih ili poput administrativnih i drugih općih troškova. Također, u knjigovodstvenu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme nije dozvoljeno uključiti ni troškove povezane s realokacijom ili reorganizacijom dijela poslovanja subjekta.

Kada je plaćanje za neki predmet nekretnina, postrojenja i opreme odgođeno preko uobičajenih kreditnih rokova, njegov je trošak nabave jednak gotovinskoj cijeni plaćanja, a razlika između tog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod kamata tijekom trajanja kredita, ako kamata nije kapitalizirana u skladu s dopuštenim alternativnom postupkom u MRSJS 5, *Troškovi posudbe*.

Budući da je riječ o imovini u javnom sektoru, određene stavke skupine nekretnine, postrojenja i oprema može se nabaviti u razmjeni ili djelomičnoj razmjeni za drugu stavku nekretnina, postrojenja i opreme ili neki drugi pojavni oblik imovine. Trošak nabave takve stavke mjeri se po fer vrijednosti primljenog sredstva koja je ekvivalent fer vrijednosti danog sredstva usklađenoj za iznos bilo kojih prijenosa novca ili novčanih ekvivalenata. Pojedine stavke nekretnina, postrojenja i opreme mogu se nabaviti u razmjeni za sredstvo slične namjene i približno iste fer vrijednosti. U oba slučaja vrši se procjena fer vrijednosti, osim ako istu nije pouzdano izmjeriti ili ukoliko je riječ o nerazmjenskoj transakciji (porezi i transferi) koja kao takva nema tržišni karakter.

Mjerenje nakon početnog priznanja

Subjekt treba odabrati ili model troška ili model revalorizacije kao svoju računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme.

Ukoliko se subjekt odluči za *model troška nabave*, tada će imovina biti iskazana po njenom trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i gubitke od umanjenja. U slučaju da se nakon početnog priznanja kao sredstva neki predmet nekretnina, postrojenja i opreme iskazuje koristeći *revalorizacijski model*, isti treba iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za svaki kasniji ispravak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito tako da se knjigovodstveni iznos bitno ne razlikuje u odnosu na iznos do kojeg se dolazi utvrđivanjem fer vrijednosti na dan izvještavanja. Fer vrijednost zemljišta i zgrada obično je njihova tržišna vrijednost, koja se utvrđuje procjenom koju redovito obavljaju profesionalno kvalificirani procjenitelji. Kada ne postoji dokaz tržišne vrijednosti, zbog posebne vrste zemljišta i zgrada kakvu susrećemo u javnom sektoru, i zbog toga što postoje zakonska i druga ograničenja u tržišnoj valorizaciji imovine jer se takvi predmeti rijetko prodaju, oni se vrednuju po referentnim vrijednostima sličnih predmeta, trošku reprodukcije, trošku restauracije ili prema njihovom amortiziranom zamjenskom trošku.

Kada se revalorizira neki predmet nekretnina, postrojenja i opreme, svaki se ispravak vrijednosti na datum revalorizacije:

- prepravlja razmjerno promjeni bruto knjigovodstvenog iznosa sredstva tako da je knjigovodstveni iznos sredstva nakon revalorizacije jednak njegovom revaloriziranom iznosu (ova se metoda često koristi kada se sredstvo revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizirajući zamjenski trošak),
- isključuje na teret bruto knjigovodstvenog iznosa sredstva, a neto iznos se prepravlja do revaloriziranog iznosa sredstva. Primjerice, ova se metoda koristi za zgrade koje se revaloriziraju do njihove tržišne vrijednosti.

Iznos usklađivanja, koji se dobije prepravljanjem ili isključivanjem ispravka vrijednosti, iskazuje se kao dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvenog iznosa.

Standard posebno naglašava da pri revalorizaciji nekog predmeta nekretnina, postrojenja i opreme treba istovremeno revalorizirati cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme kojoj to sredstvo pripada, kako bi se izbjegla selektivna revalorizacija sredstava i izvještavanje iznosa u financijskim izvještajima koji predstavljaju mješavinu troškova i vrijednosti različitih datuma. Kao primjeri zasebnih skupina izdvajaju se sljedeći: zemljište, zgrade u kojima se obavlja poslovanje, strojevi, brodovi, zrakoplovi, motorna vozila, namještaj i oprema, uredska oprema, vojna oprema, mreža za prijenos električne energije i slično.

U pogledu iskazivanja rezultata provedene revalorizacije, Standard nalaže da se kada je riječ o povećanju knjigovodstvenog iznosa imovine, ono treba izravno odobriti i kao revalorizacijski višak. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati kao višak ili manjak do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti imovine, koje je prethodno bilo priznato kao višak ili manjak. Kada se knjigovodstveni iznos sredstva smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao višak ili manjak. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti bilo koji odnosni revalorizacijski višak do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za tu imovinu.

Amortizacija

Amortizacijski iznos nekog predmeta nekretnina, postrojenja i opreme, koji se ocijeni značajnim u odnosu na ukupni trošak skupine, subjekt treba rasporediti sustavno tijekom očekivanog vijeka upotrebe imovine. Korištena amortizacijska metoda treba odražavati trošenje ekonomskih koristi sredstava koje subjekt koristi. Iznos amortizacije za koji se tereti svako razdoblje treba priznati u viškovima ili manjkovima, osim ako on nije uključen u knjigovodstveni iznos drugog sredstva. Primjerice, amortizacija postrojenja i opreme može biti uključena u troškove konverzije zaliha²⁶⁰ ili se pak amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme može priznavati kao trošak nematerijalne imovine, ukoliko se predmet nekretnina, postrojenja i opreme koristi za aktivnosti istraživanja i razvoja.

Metoda amortizacije

Metodu amortizacije koja se primjenjuje na nekretnine, postrojenja i opremu treba preispitivati u redovitim vremenskim razmacima i, ako postoji znatna promjena očekivanog okvira

²⁶⁰ Vidjeti prikaz MRSJS 12, *Zalihe* u ovoj ediciji te tekst izvornog standarda IPSAS 12 u: IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

trošenja ekonomskih koristi te imovine, treba je promijeniti kako bi metoda odražavala promjene okvira.²⁶¹ Standard nalaže da se amortizacija provede čak i ako fer vrijednost imovine premašuje njen knjigovodstveni iznos, dok god ostatak vrijednosti imovine ne postane veći od knjigovodstvenog iznosa, budući da se amortizirajući iznos imovine utvrđuje nakon oduzimanja ostatka vrijednosti. Ostatak vrijednosti imovine može se povećati na vrijednost jednaku ili veću od knjigovodstvene vrijednosti te imovine. Ako se to dogodi, iznos amortizacije će biti nula, osim u slučaju ako se ostatak vrijednosti kasnije smanji na iznos manji od knjigovodstvene vrijednosti te imovine.

Različite se metode amortizacije mogu koristiti za raspored amortizacijskog iznosa nekog sredstva koji se sustavno amortizira tijekom njegovog korisnog vijeka trajanja. Ove metode uključuju linearnu metodu, metodu padajućeg salda i funkcionalnu metodu. Izbor metode koja se koristi za obračun amortizacije zasniva se na očekivanom okviru ekonomskih koristi i dosljednoj primjeni kroz razdoblja, osim ako ne dođe do promjene očekivanih ekonomskih koristi toga sredstva. Politika upravljanja sredstvima nekog subjekta može uključivati otuđenje sredstava nakon određenog vremena ili nakon što se potroši stanoviti dio ekonomskih koristi sadržanih u sredstvu. Stoga korisni vijek trajanja sredstva može biti kraći od njegovog ekonomskog vijeka.

Standard preporuča razmatranje sljedećih čimbenika pri utvrđivanju korisnog vijeka trajanja sredstva: očekivana upotreba sredstva u poslovanju subjekta (upotreba se ocjenjuje prema očekivanom kapacitetu sredstva ili fizičkom učinku), očekivano fizičko trošenje koje ovisi o proizvodnim faktorima, kao što je broj smjena u kojima će se sredstvo koristiti, program popravka i održavanja i briga o održavanju sredstva dok je neiskorišteno, tehničko starenje koje proistječe iz promjena ili poboljšanja proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koje sredstvo daje, i zakonska ili slična ograničenja vezana uz korištenje sredstva, kao što je datum isteka odnosnih najмова.

Korisni vijek trajanja nekog predmeta nekretnine, postrojenja i opreme treba u određenim vremenskih razmacima preispitivati, odnosno treba utvrditi da je procjena korisnog vijeka trajanja sredstava i dalje odgovarajuća. Ako se očekivanja znatno razlikuju od prethodnih procjena, iznos amortizacije za tekuće i buduća razdoblja treba uskladiti.

Umanjenje

Za potrebe određenja je li neki predmet nekretnina, postrojenja i oprema umanjen subjekt primjenjuje se MRSJS 21, *Umanjenje imovine koja ne stvara novac* ili MRSJS 26, *Umanjenje imovine koja stvara novac*. Navedeni standardi pojašnjavaju na koji način subjekt provjerava knjigovodstveni iznos svojih sredstava, na koji način određuje nadoknadivi iznos sredstva i kada priznaje ili poništava (stornira) gubitak od umanjenja.

²⁶¹ Ako je takva promjena metode amortizacije nužna, treba je obračunati kao promjenu računovodstvene procjene u skladu sa smjernicama MRSJS 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, a iznos amortizacije za tekuće i buduća razdoblja treba uskladiti.

Prestanak priznavanja i otuđenje

Predmet nekretnina, postrojenja i opreme treba isključiti iz izvještaja o financijskom položaju:

- po njegovom otuđenju
- kada je sredstvo trajno povučeno iz upotrebe i kada se njegovim otuđenjem ne očekuju buduće ekonomske koristi.

Dobitke ili gubitke koji proistječu od povlačenja ili otuđenja predmeta nekretnine, postrojenja i opreme treba utvrditi kao razliku između neto procijenjenih utržaka od prodaje i knjigovodstvenog iznosa imovine te uključiti u viškove ili manjkove razdoblja u kojem je sredstvo povučeno ili otuđeno, ukoliko MRSJS 13 ne nalaže drugačiji pristup. Dobici se ne smiju priznavati kao prihod razdoblja.

Objavljivanje

Sukladno preporukama sadržanim u Standardu, za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme u financijskim izvještajima treba objaviti sljedeće:

- osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvenog iznosa,
- korištene metode amortizacije,
- vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije,
- bruto knjigovodstvenu vrijednost i ispravak vrijednosti (zbrojeno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja,
- povezivanje knjigovodstvenog iznosa na početku i na kraju razdoblja u kojem se iskazuje,
- povećanja i otuđenja,
- povećanja i smanjenja tijekom razdoblja koja proizlaze iz revalorizacija i iz gubitaka od umanjenja ili poništenja koji su priznati ili poništeni izravno u glavnici,
- gubitke od umanjenja koji su priznati u viškovima ili kao manjkovi tijekom razdoblja u skladu s odredbama MRSJS 21,
- gubitke od umanjenja koji su poništeni kao viškovi ili manjkovi u skladu s odredbama MRSJS 21,
- amortizaciju i ostale promjene.

U financijskim izvještajima također treba objaviti i: postojanje i iznos tereta na imovini u vlasništvu, te nekretnine, postrojenja i opremu koja su založena kao jamstvo za obveze; iznos izdataka na računu nekretnina, postrojenja i opreme u tijeku izgradnje, i iznos financijskih obveza preuzetih pri stjecanju nekretnine, postrojenja i opreme.

Ako se predmeti nekretnina, postrojenja i opreme iskazuju po revaloriziranim vrijednostima, treba objaviti i sljedeće: datum kada je izvršena revalorizacija, je li u procesu procjene bio uključen neovisni procjenitelj, metodu koja je korištena za revalorizaciju sredstva, u kojoj je mjeri fer vrijednost zemljišta i zgrada ujedno i njihova tržišna vrijednost, a u kojoj su se mjeri za procjenu vrijednosti koristile druge metode procjene i revalorizacijski višak, koji ukazuje na promjene u razdoblju i bilo koje ograničenje u raspodjeli salda dioničarima.

MRSJS 21 - Umanjenje imovine koja ne stvara novac

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj je MRSJS 21, *Umanjenje imovine koja ne stvara novac*, dati preporuke u pogledu postupaka koje subjekt treba poduzeti kako bi se utvrdila provedba umanjnja imovine koja ne stvara novac te kako bi se omogućilo priznavanje gubitaka od umanjnja u financijskim izvještajima. Standard također određuje kada subjekt treba poništiti (ukinuti) gubitak od umanjnja imovine te propisuje smjernice za objavu informacija. Preporuke u pogledu postupaka koje subjekt treba poduzeti kako bi se utvrdila provedba umanjnja imovine koja stvara novac nisu predmet ovog Standarda, već su obuhvaćene odredbama MRSJS-a 26, *Umanjenje imovine koja stvara novac*.

Subjekt koji svoje financijsko izvještavanje temelji na načelu nastanka događaja primijenit će ovaj Standard u računovodstvu umanjnja imovine koja ne stvara novac, osim kad je riječ o:

- zalihama (koje su predmet odredbi MRSJS-a 12, *Zalihe*);
- imovini koja proizlazi iz ugovora o izgradnji (koje su predmet odredbi MRSJS-a 11, *Ugovori o izgradnji*);
- financijskoj imovini koja je predmet odredbi MRSJS 28, *Financijski instrumenti: prezentiranje* budući je računovodstveni tretman njenog umanjnja definiran u MRSJS-u 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*;
- ulaganju u nekretnine koje se vrednuje prema modelu fer vrijednosti (sukladno odredbama MRSJS 16, *Ulaganje u nekretnine*);
- nekretninama, postrojenju i opremi ukoliko kao jedinice imovine ne stvaraju novac i koje se vrednuju prema revalorizacijskom modelu (sukladno odredbama MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*);
- nematerijalnoj imovini koja ne stvara novac i koja se vrednuje prema revalorizacijskom modelu (prema odredbama MRSJS 31, *Nematerijalna imovina*);
- drugoj imovini čije je umanjenje, s obzirom na zahtjeve u pogledu računovodstvenog priznanja, regulirano nekim drugim MRSJS-ovima.

Udjeli u kontroliranim subjektima, povezanim društvima ili zajedničkim pothvatima koji su predmet obuhvata u skladu s MRSJS 6, *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS 7, *Ulaganja u pridružene subjekte*, ili MRSJS 8, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*, i koji nisu predmet smjernica MRSJS-a 29, predmet su odredbi MRSJS 21, ukoliko je riječ o imovini koja ne stvara novac te MRSJS-a 26, ukoliko je riječ o imovini koja stvara novac.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

S ciljem bolje razumijevanja smjernica Standarda, u prvim se paragrafima izvornog Standarda definiraju izrazi koji se koriste s određenim značenjem, od kojih je nužno izdvojiti sljedeće:

Imovina koja ne stvara novac - jedinica imovine ili najmanja skupina imovine koja se ne može identificirati kao jedinica koja stvara novac.²⁶²

²⁶² U prikazima MRSJS-a u ovoj ediciji se za engleski izraz asset(s) koristi izraz "imovina", ali se jednako primjenjuje na izraz pojedina imovina i na jedinicu koja stvara novac.

Imovina koja stvara novac (engl. *cash generating assets*) jedinica imovine ili najmanja skupina imovine koja se može identificirati, a koja stvara novčane tijekom od neprekinute upotrebe i koji su uvelike neovisni od novčanih tijekom od ostale imovine ili drugih skupina imovine.

Imovina koja stvara novac je, dakle, ona imovina koja se drži s ciljem ostvarivanja povrata uložениh sredstava, odnosno imovina (ili jedinica imovine) od koje subjekt očekuje da će poput svake druge imovine na tržištu ostvarivati pozitivne novčane tijekom. Međutim, moguće je da iako se jedinica imovine drži s ciljem ostvarivanja povrata uložениh sredstava, ista bude priznata kao imovina koja ne stvara novac. Primjerice, javna bolnica može odlučiti da jednu jedinicu imovine (primjerice jedno krilo bolničke zgrade) koristi isključivo za pacijente kojima cijena usluga liječenja nije pokrivena zdravstvenim osiguranjem, već plaćaju punu cijenu svog liječenja, pri čemu i jedni i drugi pacijenti zajednički koriste druge prostorije (primjerice operativne sale). Ukoliko jedinica imovine (krilo zgrade) koja se koristi isključivo za pacijente koji plaćaju punu cijenu usluge predstavlja značajno manji udio od jedinice imovine koja ne stvara novac, tada će subjekt (bolnica) primijeniti odredbe ovog Standarda. U protivnom, subjekt će primijeniti odredbe MRSJS-a 26, *Umanjenje imovine koja stvara novac*.

Troškovi otuđenja imovine koja ne stvara novac jesu dodatni troškovi koji se izravno mogu pripisati otuđenju imovine ili jedinice koja ne stvara novac, ali bez troškova financiranja i poreza na dobit.

Amortizacija (deprecijacija) je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa neke imovine koja ne stvara novac tijekom njezinog korisnog vijeka uporabe.

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je iznos za koji se može imovina ili jedinica koja stvara novac prodati između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Korisni vijek uporabe je ili: razdoblje u kojem se očekuje da će subjekt koristiti imovinu, ili broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

Umanjenje imovine koja ne stvara novac je iznos gubitka budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala imovine koja ne stvara novac iznad iznosa koji je rezultat sustavnog priznavanja gubitaka budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala imovine koja ne stvara novac, odnosno provedene amortizacije.

Nadoknadivi iznos imovine ili jedinice imovine koja ne stvara novac je njezina fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ili njezina vrijednost u uporabi, ovisno što je više.

Vrijednost imovine koja ne stvara novac u uporabi je sadašnja vrijednost preostalog potencijala imovine.

Identificiranje imovine koja ne stvara novac koja može biti predmet umanjenja

Vrijednost neke imovine se umanjuje kada knjigovodstvena vrijednost imovine prelazi njen nadoknadivi iznos. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja²⁶³ subjekt treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine. Ako nema pokazatelja za mogući gubitak od umanjenja imovine, ovaj Standard ne zahtijeva da se izradi formalna procjena nadoknadivog iznosa.

²⁶³ Kraj izvještajnog razdoblja odnosi se na datum bilance.

Standard navodi dvije grupe pokazatelja (vanjske i unutarnje izvore informacija) koje subjekt mora razmotriti pri ocjenjivanju postoji li pokazatelj da imovina može/treba biti umanjena, kako slijedi:²⁶⁴

Vanjski izvori informacija:

- Pad ili nestanak potražnje za uslugama koje imovina pruža²⁶⁵
- Značajne promjene u tehnološkim, zakonskim uvjetima u kojima subjekt obavlja svoje aktivnosti ili na tržištu u kojem sredstvo posluje, a koje su se dogodile tijekom razdoblja ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti sa suprotnim učinkom na subjekt.

Unutarnji izvori informacija:

- Dokaz zastarjelosti ili fizičkog oštećenja imovine.
- Značajne promjene u visini ili na način na koji se imovina koristi ili se očekuje koristiti, a koje su se dogodile tijekom razdoblja ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti sa suprotnim učinkom na subjekt. Te promjene obuhvaćaju planove za prestanak ili rekonstrukciju aktivnosti kojoj imovina pripada ili za otuđenje sredstva prije očekivanog datuma.
- Odluka da se zastane s izgradnjom imovine prije nego što je ista spremna za uporabu.
- Dokaz iz internih izvještaja koji pokazuje da ekonomska uspješnost sredstva već je ili se očekuje da će biti lošija nego što je planirano da bude.

Kao primjere dokaza iz internih izvora izvješćivanja, koji pokazuju da sredstvo može biti umanjeno, Standard navodi: znatnije povećanje troškova uporabe i održavanja imovine u odnosu na izdatke planirane u proračunu te znatniji pad broja usluga ili drugih učinaka koje sredstvo pruža, a koji nastaje kao posljedica lošeg poslovanja.

Bez obzira postoje li gore navedeni pokazatelji umanjena, subjekt treba također testirati nematerijalnu imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ili nematerijalnu imovinu koja još nije raspoloživa za upotrebu na umanjene svake godine usporedbom knjigovodstvene vrijednosti s nadoknadivom vrijednošću. Ovaj test umanjena se može provesti u bilo koje vrijeme tijekom godine, pod uvjetom da se provodi u isto vrijeme svake godine. Različita nematerijalna imovina se može testirati na umanjene u različito vrijeme. Međutim, ako je takva nematerijalna imovina početno priznata tijekom tekuće godine, ta će se imovina testirati na umanjene prije kraja tekuće godine. Također, sposobnost nematerijalne imovine stvaranja dovoljne buduće ekonomske koristi za nadoknadu knjigovodstvene vrijednosti je obično predmet veće nesigurnosti prije nego što je imovina spremna za upotrebu nego nakon stavljanja u upotrebu. Prema tome, ovaj Standard zahtijeva od subjekta testiranje na umanjene imovine koja još nije spremna za upotrebu barem jednom godišnje.

²⁶⁴ Popis pokazatelja nije isključiv. Uz navedene pokazatelje, subjekt može sam identificirati i druge pokazatelje zbog kojih imovina može biti umanjena, odnosno na osnovu kojih bi se moglo od subjekta također zahtijevati da se utvrdi nadoknadivi iznos imovine. Primjerice, ukoliko se tijekom razdoblja, kao rezultat proteka vremena i normalne upotrebe tržišna vrijednost imovine značajnije smanji, odnosno više nego što se očekivalo.

²⁶⁵ Primjerice, zatvaranje škola u prigradskim naseljima koje je uslijedilo zbog demografskih promjena, odnosno uslijed migracije stanovništva.

Mjerenje nadoknadivog iznosa imovine koja ne stvara novac

Ovaj Standard definira nadoknadivi iznos kao viši iznos između fer vrijednosti imovine umanjene za troškove prodaje i vrijednost imovine u upotrebi. Međutim, ponekad nije nužno odrediti obje vrijednosti. Naime, ukoliko jedan od ovih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, ista se ne umanjuje i nije nužno vršiti procjenu drugog iznosa.

Fer vrijednost imovine umanjenu za troškove prodaje moguće je odrediti čak ako se tom imovinom ne trguje na aktivnom tržištu. Kada nije moguće odrediti neto prodajnu vrijednost budući da ne postoji osnova za izradu pouzdane procjene iznosa koji se može dobiti od prodaje imovine, za nadoknadivi iznos sredstva može se uzeti vrijednost imovine u upotrebi.

Fer vrijednost imovine koja ne stvara novac umanjena za troškove prodaje

Najbolji dokaz o fer vrijednosti imovine umanjenoj za troškove prodaje je vrijednost u ugovoru o prodaji u transakciji pred pogodbom, koja je usklađena za dodatne troškove koji se mogu izravno pripisati prodaji te (jedinice) imovine. Ako ne postoji ugovor o prodaji, ali se sredstvom trguje na aktivnom tržištu, neto prodajna vrijednost je tržišna vrijednost imovine koja se temelji na najboljim raspoloživim informacijama, umanjena za troškove prodaje. Standard definira odgovarajuću tržišnu cijenu kao tekuću ponuđenu cijenu. Troškovi prodaje, osim troškova koji su već priznati kao obveza, oduzimaju se pri određivanju neto prodajne vrijednosti. Primjeri takvih troškova jesu pravni troškovi, pristojba i slične transakcije, troškovi premještanja sredstva i drugi troškovi nastali kako bi se sredstvo dovelo u stanje za prodaju. Međutim, troškovi prestanka rada i troškovi koji se odnose na smanjenje ili reorganizaciju poslovanja ne drže se kao troškovi koji su izravno vezani uz otuđenje sredstva.

Vrijednost jedinice imovine u upotrebi

Ovim se Standardom vrijednost imovine koja ne stvara novac u uporabi definira kao sadašnja vrijednost preostalog uslužnog potencijala imovine, a koja se određuje slijedom tri moguća pristupa:

- *za amortizaciju umanjeni trošak zamjene*, koji se definira kao trošak koji zamjenjuje bruto uslužni potencijal imovine i mjeri se u iznosu optimiziranog troška zamjene ili proizvodnje imovine, ovisno što je niže, umanjenom za akumulirani iznos amortizacije, kako bi se u izračun zaračunao i već potrošeni ili zastarjeli (nevažeci) uslužni potencijal imovine.
- *model ispravka troška*, koji se definira kao trošak ispravljanja uslužnog potencijala imovine. Riječ je o modelu uspostave nivoa uslužnog potencijala imovine koji je prethodio umanjenu vrijednosti imovine. Sukladno ovom modelu, sadašnja se vrijednost preostalog potencijala sredstva utvrđuje tako da se procijenjeni troškovi ispravka oduzmu od sadašnjih troškova zamjene preostalog uslužnog potencijala imovine koje je prethodilo umanjenu (odnosno od za amortizaciju umanjenog troška zamjene ili nove izrade, ovisno što je manje).
- *model uslužnih jedinica*, prema kojem se sadašnja vrijednost preostalog uslužnog potencijala imovine utvrđuje tako da se prije samog umanjenja imovine umanjuje ostatak vrijednosti uslužnog potencijala imovine kako bi se uskladio s očekivanim reduciranjem broja uslužnih jedinica.

Izbor jednog od tri gore navedena pristupa ovisi o dostupnim podacima i prirodi samog umanjenja. Ukoliko je riječ o značajnim promjena u tehnološkim i zakonskim uvjetima ili je riječ o padu ili nestanku potražnje za uslugama koje sredstvo pruža, pristupit će se modelu uslužnih jedinica ili mjerenju za amortizaciju umanjenog troška zamjene. No, ako je riječ o zastarjelosti ili o fizičkom oštećenju sredstva, subjekt će umanjenje procijeniti prema modelu uslužnih jedinica ili prema modelu ispravka troška.

Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja imovine

U pogledu zahtjeva za priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja imovine za jedinice imovine koje ne stvaraju novac, Standard nalaže da se knjigovodstveni iznos sredstva treba umanjiti do visine njegovog nadoknadivog iznosa samo ako je nadoknadiivi iznos sredstva manji od knjigovodstvenog iznosa te se to smanjenje definira kao gubitak od umanjenja imovine kojeg treba odmah priznati na kontu viškova ili manjkova. Ukoliko je procijenjeni iznos gubitka od umanjenja imovine veći od knjigovodstvenog iznosa sredstva na koji se odnosi, subjekt treba priznati obvezu samo ako to zahtijeva drugi MRSJS. Nakon priznanja gubitka od umanjenja imovine, amortizaciju toga sredstva treba uskladiti za buduća razdoblja kako bi se promijenjeni knjigovodstveni iznos sredstva, umanjen za ostatak vrijednosti (ako postoji), sustavno rasporedio u razdoblju njegovog preostalog vijeka upotrebe.

Ukidanje gubitka od umanjenja imovine

Na svaki datum bilance²⁶⁶ izvještajni subjekt treba ocijeniti postoji li pokazatelj da gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama više ne postoji ili je možda njegov iznos smanjen. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba pristupiti procijeni nadoknadivog iznosa toga sredstva. Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj kojim bi se odredilo da za neko sredstvo više ne postoji gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama ili je možda u međuvremenu smanjen, subjekt treba razmotriti najmanje dvije grupe pokazatelja – vanjske i unutarnje izvore informacija, kako slijedi:

Vanjski izvori informacija:

- Potražnja ili potreba za uslugama koje imovina pruža se poboljšala.
- Dogodile su se značajne promjene u proteklom razdoblju ili će iste nastati u skoroj budućnosti u tehnološkim, tržišnim, ekonomskim ili zakonskim uvjetima u kojima se posluje, a s povoljnim učinkom na izvještajni subjekt.

Unutarnji izvori informacija:

- Dogodile su se značajne promjene u proteklom razdoblju ili se očekuje da će iste nastati u skoroj budućnosti u mjeri ili na način na koji se sredstvo koristi ili se očekuje koristiti, s povoljnim učinkom na izvještajni subjekt. Ove promjene obuhvaćaju izdatke koji su nastali tijekom razdoblja s ciljem da se poboljša ili poveća izvorno ocjena učinkovitosti imovine ili da se restrukturira djelatnost kojoj sredstvo pripada.

²⁶⁶ Datum bilance odnosi se na kraj izvještajnog razdoblja, odnosno na datum izvještavanja.

- Donesena je odluka da se nastavi s izgradnjom imovine koja je bila obustavljena ili imovina nije bila u uporabnom stanju.
- Podaci iz internog izvješćivanja koji ukazuju da ekonomska uspješnost sredstva je ili će biti bolja nego se očekuje.

Standard navodi da se gubitak od umanjenja imovine koji je priznat za sredstvo u ranijim godinama treba ispraviti samo ako su se promijenile procjene korištene kako bi se odredio nadoknadivi iznos sredstva od vremena kada je posljednji gubitak od umanjenja imovine bio priznat. U tom slučaju knjigovodstveni iznos sredstva treba se povećati do njegovog nadoknadivog iznosa. Ovo povećanje dakle poništava ranije iskazan gubitak od umanjenja imovine.

Standard nalaže da povećanje knjigovodstvenog iznosa, koje se pripisuje ispravku gubitka od umanjenja, ne smije biti veće od iznosa knjigovodstvene vrijednosti koja bi bila iskazana da u prijašnjim razdobljima nije ni uslijedilo iskazivanje gubitka od umanjenja.

Ukidanje gubitka od umanjenja imovine koja ne stvara novac priznat će se kroz stavku višak ili manjak. Nakon što se iskaže ukidanje gubitka od umanjenja imovine, amortizaciju toga sredstva treba uskladiti u budućim razdobljima kako bi se ispravljani knjigovodstveni iznos sredstva, umanjen za ostatak vrijednosti (ako postoji), sustavno rasporedio u razdoblju njegovog preostalog vijeka upotrebe.

Objavljivanje informacija o umanjenju imovine koja ne stvara novac

Standard nalaže da izvještajni subjekt, prije nego li pristupi objavljivanju podataka o umanjenju imovine koja ne stvara novac, objavi kriterije za razlikovanje imovine koja ne stvara novac od imovine koja stvara novac.

Za svaku skupinu imovine, u financijskim se izvještajima treba objaviti sljedeće:

- iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati na stavci viškova ili manjkova tijekom razdoblja i stavku(e) izvještaja o financijskoj uspješnosti na kojima su gubici priznati,
- iznos poništenja gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati na stavci viškova ili manjka tijekom razdoblja, i stavku(e) izvještaja o financijskoj uspješnosti na kojima su izvršeni ispravci gubitaka.

Izvještajni subjekt koji primjenjuje MRSJS 18, *Izvještavanje po segmentima*, treba za svaki izvještajni segment objaviti sljedeće:

- iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u viškovima i manjkovima tijekom razdoblja
- iznos storniranih gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u viškovima i manjkovima tijekom razdoblja.

Ako je gubitak od umanjenja imovine koja ne stvara novac priznat ili poništen tijekom razdoblja i ako je značajan u financijskim izvještajima izvještajnog subjekta kao cjeline, treba objaviti sljedeće:

- događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja ili poništavanja gubitka od umanjenja imovine,
- iznos gubitka od umanjenja imovine koji je priznat ili poništen,
- prirodu sredstva i izvještajni dio subjekta kojem sredstvo (imovina) pripada, ukoliko subjekt izvještava sukladno odredbama MRSJS-a 18,

- je li nadoknativa vrijednost imovine jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje ili vrijednosti u upotrebi,
- osnovu koja se koristi kako bi se odredila fer vrijednost umanjenja za troškove prodaje (primjerice, prema stanju na aktivnom tržištu ili na neki drugi način), ukoliko je nadoknativi iznos fer vrijednost umanjena za troškove prodaje,
- pristup za određivanje vrijednosti imovine u upotrebi, ukoliko je nadoknativi iznos vrijednost imovine u upotrebi.

Ako su gubici od umanjenja imovine koja ne stvara novac, koji su priznati i poništeni tijekom razdoblja značajni pri grupiranju u financijskim izvještajima izvještajnog subjekta kao cjelini, treba se sažeto opisati i objaviti sljedeće:

- glavne skupine imovine na koje utječu gubici od umanjenja imovine (i glavne skupine imovine na koje utječe storniranje gubitaka od umanjenja imovine),
- glavne događaje i okolnosti koje su dovele do priznavanja i storniranja navedenih gubitaka od umanjenja imovine.

Uz prethodno navedeno, izvještajni subjekti potiču se objaviti ključne pretpostavke koje se koriste u određivanju nadoknadivog iznosa (jedinice) imovine koja ne stvara novac, tijekom izvještajnog razdoblja.

MRSJS 26 - Umanjenje imovine koja stvara novac

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj je MRSJS 26, *Umanjenje imovine koja stvara novac*, dati preporuke u pogledu postupaka koje subjekt treba poduzeti kako bi se utvrdila provedba umanjenja imovine koja stvara novac te kako bi se omogućilo priznavanje gubitaka od umanjenja u financijskim izvještajima. Standard također određuje kada subjekt treba poništiti (ukinuti) gubitak od umanjenja imovine te propisuje smjernice za objavu informacija.

Subjekt koji svoje financijsko izvještavanje temelji na načelu nastanka događaja primijenit će ovaj Standard u priznavanju umanjenja imovine koja stvara novac, osim kad je riječ o:

- zalihama (što je regulirano MRSJS-om 12, *Zalihe*);
- imovini koja proizlazi iz ugovora o izgradnji (što je regulirano MRSJS-om 11, *Ugovori o izgradnji*);
- financijskoj imovini koja je predmet odredbi MRSJS 28, *Financijski instrumenti: prezentiranje* budući da je računovodstveni tretman njenog umanjenja definiran u MRSJS-u 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*;
- investicijskoj imovini čija se vrijednosti mjeri prema modelu fer vrijednosti (sukladno odredbama MRSJS 16, *Ulaganje u nekretnine*);
- nekretninama, postrojenju i opremi koja stvara novac i koja se vrednuje prema revalorizacijskom modelu (sukladno MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*);
- odgođenoj poreznoj imovini (sukladno MRS 12, *Porez na dobit*);
- imovini koja proizlazi iz naknada zaposlenima (prema MRSJS 25, *Primanja zaposlenih*);
- nematerijalnoj imovini koja stvara novac i koja se vrednuje prema revalorizacijskom modelu (prema odredbama MRSJS 31, *Nematerijalna imovina*);

- goodwillu;
- biološkoj imovini koja je povezana s poljoprivrednom djelatnošću i koja se vrednuje po fer vrijednosti, umanjenoj za troškove koji nastaju na prodajnim mjestima (prema MRSJS 27, *Poljoprivreda*);
- odgođenog troška stjecanja, i nematerijalne imovine, koja proizlazi iz ugovornih prava osiguravatelja po ugovorima o osiguranju uključenima u djelokrug međunarodnih ili nacionalnih računovodstvenih standarda koji se bave ugovorima o osiguranju;
- dugotrajnoj imovini (ili skupini imovine za otuđenje) klasificiranoj kao imovini koja je namijenjena prodaji, a koja se vrednuje po knjigovodstvenoj vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno što je manje, a u skladu s odgovarajućim međunarodnim ili nacionalnim računovodstvenim standardima koji se bave predmetom dugotrajne imovine koja je namijenjena za prodaju i prestankom poslovanja;
- drugoj imovini koja je s obzirom na zahtjeve u pogledu računovodstvenog priznanja regulirana nekim drugim MRSJS-om.

Udjeli u kontroliranim subjektima, povezanim društvima ili zajedničkim pothvatima koji su predmet obuhvata u skladu s MRSJS 6, *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS 7, *Ulaganja u pridružene subjekte*, ili MRSJS 8, *Udjeli u zajedničkim pothvatima* i koji nisu predmet smjernica MRSJS-a 29, predmet su odredbi MRSJS 26, ukoliko je riječ o imovini koja stvara novac te MRSJS-a 21, ukoliko je riječ o imovini koja ne stvara novac.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

*Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda*²⁶⁷

S ciljem boljeg razumijevanja smjernica Standarda, u prvim se paragrafima izvornog Standarda definiraju izrazi koji se koriste s određenim značenjem, od kojih je nužno izdvojiti sljedeće:

Jedinica koja stvara novac (engl. *cash generating unit*) je najmanja skupina imovine koja se može identificirati, a koja stvara novčane tokove od neprekinute upotrebe i koji su uvelike neovisni od novčanih tokova od ostale imovine ili drugih skupina imovine.

Amortizacija (*deprecijacija*) je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa neke imovine koja stvara novac tijekom njezinog korisnog vijeka uporabe.

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je iznos za koji se može imovina ili jedinica koja stvara novac prodati između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Umanjenje imovine koja stvara novac je iznos gubitka budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala imovine koja stvara novac iznad iznosa koji je rezultat sustavnog priznavanja gubitaka budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala imovine koja stvara novac, odnosno provedene amortizacije.

Nadoknadivi iznos imovine ili jedinice imovine koja stvara novac je njezina fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ili njezina vrijednost u uporabi, ovisno što je više.

²⁶⁷ Određeni pojmovi koji se spominju u ovom Standardu već su prethodno definirani i pojašnjeni kroz prikaz MRSJS 21, *Umanjenje imovine koja ne stvara novac*.

Vrijednost imovine koja stvara novac u uporabi je sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tijekova za koje se očekuje da će pritićati po osnovi kontinuirane upotrebe imovine i po osnovi njenog otuđenja po isteku vijeka upotrebe.

Identificiranje imovine koja stvara novac koja može biti predmet umanjenja

Vrijednost neke imovine se umanjuje kada knjigovodstvena vrijednost imovine prelazi njen nadoknadivi iznos. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja²⁶⁸ subjekt treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine. Ako nema pokazatelja za mogući gubitak od umanjenja imovine, ovaj Standard ne zahtijeva da se izradi formalna procjena nadoknadivog iznosa. Također, ukoliko je riječ o nematerijalnoj imovini s neodređenim (neograničenim) vijekom trajanja, ista se podvrgava formalnoj procjeni nadoknadivog iznosa, odnosno postaje predmetom umanjenja bez obzira postoje li ili ne pokazatelji mogućeg gubitka od imovine.

Standard navodi dvije grupe pokazatelja (vanjske i unutarnje izvore informacija) koje subjekt mora razmotriti pri ocjenjivanju postoji li pokazatelj da imovina može/treba biti umanjena, kako slijedi:²⁶⁹

Vanjski izvori informacija:

- Tijekom razdoblja, tržišna vrijednost sredstva je značajno smanjena, više nego se očekivalo, kao rezultat proteka vremena i normalne upotrebe.
- Značajne promjene koje su se dogodile tijekom razdoblja ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti u tehnološkim, zakonskim uvjetima u kojima subjekt obavlja svoje aktivnosti ili na tržištu u kojem sredstvo posluje, sa suprotnim učinkom na subjekt.
- Tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope povrata od ulaganja povećane su tijekom razdoblja, a ta će povećanja vjerojatno utjecati na diskontnu stopu koja se koristi u izračunavanju vrijednosti sredstva u upotrebi i značajno će smanjiti nadoknadivi iznos sredstva.

Interni izvori informacija:

- Dokaz zastarjelosti ili fizičkog oštećenja sredstva.
- Značajne promjene koje su se dogodile tijekom razdoblja ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti sa suprotnim učinkom na subjekt, u visini ili na način na koji se sredstvo koristi ili se očekuje koristiti. Te promjene obuhvaćaju planove za prestanak ili rekonstrukciju poslovnih aktivnosti kojem sredstvo pripada ili za otuđenje sredstva prije planiranog datuma.
- Odluka da se zaustavi izgradnja prije nego li je ista spremna za uporabu.
- Dokaz iz internih izvještaja koji pokazuje da ekonomska uspješnost sredstva već je ili se očekuje da će biti lošija nego što je planirano biti.

²⁶⁸ Kraj izvještajnog razdoblja odnosi se na datum bilance.

²⁶⁹ Popis pokazatelja nije isključiv. Uz navedene pokazatelje, subjekt može sam identificirati i druge pokazatelje zbog kojih sredstvo može biti umanjeno, odnosno na osnovu kojih bi se moglo od subjekta također zahtijevati da se utvrdi nadoknadivi iznos sredstva.

Kao primjere dokaza iz internih izvora izvješćivanja koji pokazuju da sredstvo može biti umanjeno, Standard navodi novčane tijekove za stjecanje sredstva odnosno naknadnog novca potrebnog za poslovanje ili održavanje, su značajno viši nego što je izvorno planirano; stvarne novčane tijekove ili su viškovi/manjkovi koji priteču iz imovine značajno lošiji od planiranih; značajno su smanjeni planirani neto novčani tijekovi odnosno viškovi ili su značajno povećani planirani gubici, koji proistječu iz imovine; nastali manjkovi iz poslovanja ili neto novčani odljevi od imovine, kada se zbroje iznosi ostvareni u tekućem razdoblju s planiranim iznosima budućeg razdoblja.

Mjerenje nadoknadivog iznosa imovine koja stvara novac

Ovaj Standard definira nadoknadivi iznos kao fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje, odnosno kao neto prodajnu cijenu sredstva ili vrijednost sredstva u upotrebi, što je veće.

Ponekad nije nužno odrediti obje vrijednosti. Naime, ukoliko bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstveni iznos imovine, ista se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos. Neto prodajnu cijenu moguće je odrediti čak i ako se tim sredstvom ne trguje na aktivnom tržištu. Kada nije moguće odrediti neto prodajnu cijenu budući da ne postoji osnova za izradu pouzdane procjene iznosa koji se može dobiti od prodaje imovine, za nadoknadivi iznos sredstva može se uzeti vrijednost sredstva u upotrebi.

Nadoknadivi iznos se određuje za svaku pojedinu imovinu, osim ako imovina ne stvara novčane tijekove od neprekinute upotrebe, koji značajno ovisi o drugoj imovini ili skupinama imovine. U tom slučaju nadoknadivi iznos za jedinicu koja stvara novac određuje se prema skupini sredstava gdje to sredstvo pripada, osim ako je:

- fer vrijednost imovine umanjena za troškove prodaje viša od njene knjigovodstvene vrijednosti
- vrijednost imovine u upotrebi koja se može procijeniti blizu njene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje i fer vrijednost umanjena za troškove prodaje se može utvrditi.

Fer vrijednost imovine koja stvara novac umanjena za troškove prodaje

Najbolji dokaz o fer vrijednosti imovine umanjenoj za troškove prodaje je vrijednost u ugovoru o prodaji u transakciji pred pogodbom, koja je usklađena za dodatne troškove koji se mogu izravno pripisati prodaji te (jedinice) imovine. Ako ne postoji ugovor o prodaji, ali se sredstvom trguje na aktivnom tržištu, neto prodajna vrijednost je tržišna vrijednost imovine koja se temelji na najboljim raspoloživim informacijama, umanjena za troškove prodaje. Standard definira odgovarajuću tržišnu cijenu kao tekuću ponuđenu cijenu. Troškovi prodaje, osim troškova koji su već priznati kao obveza, oduzimaju se pri određivanju neto prodajne vrijednosti. Primjeri takvih troškova jesu pravni troškovi, pristojba i slične transakcije, troškovi premještanja sredstva i drugi troškovi nastali kako bi se sredstvo dovelo u stanje za prodaju. Međutim, troškovi prestanka rada i troškovi koji se odnose na smanjenje ili reorganizaciju poslovanja ne drže se kao troškovi koji su izravno vezani uz otuđenje sredstva.

Vrijednost imovine koja stvara novac u upotrebi

Standard navodi elemente koji se trebaju uključiti u procjenu vrijednosti nekog sredstva u upotrebi. Riječ je o procjeni budućih novčanih tijekova koje subjekt očekuje da će proizaći iz uporabe imovine, procjeni očekivanih odstupanja u iznosu budućih novčanih tijekova, procje-

ni vremenskih odstupanja budućih novčanih tijekova, riziku preuzete nesigurnosti vezano uz uporabu imovine, drugim faktorima, poput likvidnosti.

Nadalje, proces procjene sredstva u uporabi uključuje dva koraka:

- procjenu budućih novčanih priljeva i odljeva koji proizlaze iz kontinuirane upotrebe imovine i iz njenog konačnog otuđenja,
- primjenu odgovarajuće diskontne stope na buduće novčane tijekove.

Kada je riječ o procijeni budućih novčanih tijekova, pri utvrđivanju vrijednosti pojedine imovine koja stvara novac u upotrebi, važnim se drži da subjekt:

- projekcije novčanih tijekova zasniva na razumnim i zasnovanim pretpostavkama koje predstavljaju od strane menadžmenta najbolju procjenu ekonomskih uvjeta koji će postojati za vrijeme preostalog vijeka upotrebe imovine;
- projekcije novčanih tijekova zasniva na najnovijim financijskim planovima/prognozama rukovodstva. Projekcije koje se temelje na tim planovima/prognozama trebaju obuhvatiti razdoblje od najviše pet godina, osim ako se dulje razdoblje može opravdati;
- projekcije novčanih tijekova nakon razdoblja koje obuhvaćaju najnoviji planovi/prognoze procjenjuje ekstrapolirajućim projekcijama koje se temelje na planovima/projekcijama koristeći stabilne i padajuće stope za naredne godine, osim ako se može opravdati stopa rasta.²⁷⁰

Struktura procjene budućih novčanih tijekova

Sukladno smjernicama Standarda, procjena budućih novčanih tijekova uključuje: projekcije novčanih priljeva iz kontinuirane upotrebe imovine, projekcije novčanih odljeva koji nužno nastaju da se dođe do novca iz kontinuirane upotrebe imovine (uključujući novčane odljeve potrebne kako bi se sredstvo dovelo u upotrebu) i da se može izravno pripisati ili na razuman i dosljedan način rasporediti na sredstvo i neto novčane tijekove, ako postoje, koji se trebaju primiti (ili dati) za otuđenje imovine na kraju korisnog vijeka trajanja.

Procjene budućih novčanih tijekova ne trebaju sadržavati procijenjene buduće novčane priljeve ili odljeve koji se očekuju da će proisteći iz: budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obvezu ili budućeg kapitalnog izdatka koji će poboljšati ili povećati vrijednost imovine iznad njenog izvorno ocijenjenog standarda uspješnosti. Također, procjena budućih novčanih tijekova ne smije uključivati novčane priljeve ili odljeve od financijskih aktivnosti ili povrate ili plaćanja poreza na dobit, a procjena neto novčanih tijekova koje treba primiti (ili platiti) za otuđeno sredstvo na kraju vijeka upotrebe treba biti iznos koji se očekuje dobiti od otuđenja sredstva u transakciji pred pogodbom između poznatih i spremnih strana, nakon smanjenja procijenjenih troškova otuđenja.

Diskontna stopa

Proces procjene sredstva u uporabi uključuje dva koraka: procjenu budućih novčanih tijekova i primjenu odgovarajuće diskontne stope na buduće novčane tijekove, budući da procjene budućih novčanih tijekova i diskontna stopa odražavaju dosljedne pretpostavke o povećanju

²⁷⁰ Ova stopa rasta ne treba prelaziti prosječnu dugoročnu stopu rasta proizvoda, djelatnosti ili zemlje odnosno zemalja u kojima subjekt posluje ili na tržištu gdje se sredstvo koristi, osim ako se može opravdati viša stopa rasta.

cijena radi opće inflacije. Diskontna stopa (ili stope) treba biti stopa (ili stope) prije poreza koja odražava tekuće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizika specifičnih sredstvu. Ona ne odražava rizike za koje se očekuje da će se procjene budućih novčanih tijekomova uskladiti. Standard nalaže da se kod početne procjene uzmu u obzir sljedeće stope: (a) prosječni ponderirani trošak kapitala koji je određen primjenom tehnika kao što je model određivanja cijena kapitalnih sredstava, (b) nastala stopa zaduživanja i (c) druge stope zaduživanja na tržištu.

Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja imovine

U pogledu zahtjeva za priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja imovine za jedinice imovine koje stvaraju novac, Standard nalaže da se knjigovodstveni iznos sredstva treba smanjiti do nadoknadivog iznosa samo ako je nadoknadivi iznos imovine manji od knjigovodstvenog iznosa te se to smanjenje definira kao gubitak od umanjenja imovine, kojeg treba odmah priznati u višku ili manjku. Ukoliko je procijenjeni iznos gubitka od umanjenja imovine veći od knjigovodstvenog iznosa imovine na koju se odnosi, subjekt treba priznati obvezu samo ako to zahtijeva drugi MRSJS. Nakon priznanja gubitka od umanjenja imovine, amortizaciju toga sredstva treba uskladiti u budućim razdobljima kako bi se promijenjeni knjigovodstveni iznos sredstva, umanjen za ostatak vrijednosti (ako postoji), sustavno rasporedio u razdoblju njegovog preostalog vijeka upotrebe.

Jedinice imovine koje stvaraju novac

Ovim Standardom postavljeni su zahtjevi za određivanje knjigovodstvenog iznosa te priznavanje gubitaka od umanjenja imovine jedinica koje stvaraju novac. Tome prethodi potrebna identifikacija jedinice koja stvara novac kojoj imovina pripada.

Ukoliko postoji indikacija, odnosno pokazatelj da sredstvo može biti umanjeno, pristupit će se procjeni nadoknadivog iznosa, za pojedinu imovinu. Kada pojedinačna procjena nije moguća, pristupit će se procjeni jedinice koja stvara novac kojoj imovina pripada. Prema ovom Standardu, dva su slučaja kada se nadoknadivi iznos pojedine imovine ne može odrediti, i to:

- kada se vrijednost imovine u upotrebi ne može procijeniti jer je blizu njegove prodajne vrijednosti (primjerice, ako se budući novčani tijekomovi iz kontinuirane upotrebe imovine ne mogu procijeniti jer su zanemarivi)
- kada imovina ne stvara novčane tijekomove iz kontinuirane upotrebe koja je uvelike neovisna od druge imovine. U takvim slučajevima, vrijednost u upotrebi te stoga i nadoknadivi iznos može se odrediti samo za jedinicu sredstva koja stvara novac.

Ako postoji aktivno tržište za outpute koje imovina ili skupina imovine stvara, imovina ili skupina imovine se treba identificirati kao jedinica koja stvara novac, čak i ako se neki outputi ili svi zajedno koriste interno²⁷¹. U tom slučaju najbolja procjena budućih tržišnih cijena koju menadžment posjeduje treba se koristiti pri:

²⁷¹ U Standardu se također navodi i da čak ako su dijelom ili u cijelosti učinci proizašli upotrebom sredstva ili skupinom sredstava, korišteni od strane drugih jedinica izvještajnog subjekta, ovo sredstvo ili skupna sredstava oblikuje u zasebnu jedinicu koja stvara novac ako subjekt može učinke ponuditi na aktivnom tržištu. To je zato jer ovo sredstvo ili skupina sredstava može stvarati novčane priljeve iz kontinuirane upotrebe koji bi uvelike mogli biti neovisni od novčanih priljeva od drugih sredstava ili skupine sredstava.

- određivanju vrijednosti u upotrebi jedinice koja stvara novac ako se procjenjuju budući novčani priljevi koji se odnose na internu upotrebu outputa
- određivanju vrijednosti u upotrebi jedinice koja stvara novac izvještajnog subjekta, ako se procjenjuju budući novčani odljevi koji se odnose na internu upotrebu outputa.

Nadoknadivi iznos i knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac

Nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac je viši iznos ili fer vrijednosti jedinice koja stvara novac umanjenoj za troškove prodaje ili vrijednosti jedinice u upotrebi. Standard nalaže da se knjigovodstveni iznos jedinice koja stvara novac treba odrediti dosljedno s načinom određivanja nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac. Naime, preporuča se da knjigovodstveni iznos jedinice koja stvara novac sadrži knjigovodstveni iznos samo one imovine koja se može na razumnoj i dosljednoj osnovi izravno pripisati ili rasporediti jedinici koja stvara novac i koja će ubuduće stvarati novac koji se procjenjuje pri određivanju vrijednosti u upotrebi te jedinice, ali ne sadrži knjigovodstveni iznos priznate obveze, osim ako se nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac ne može odrediti bez razmatranja ove obveze. Prethodno navedeno je stoga jer se neto prodajna cijena vrijednosti u upotrebi jedinice koja stvara novac određuje isključivanjem novca koji se odnosi na imovinu koja nije dio te jedinice i obveza koje su već priznate u financijskim izvještajima.

Gubitak od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja stvara novac

Gubitak od umanjenja imovine treba se priznati za jedinicu koja stvara novac samo ako je njen nadoknadivi iznos manji od njene knjigovodstvene vrijednosti. Gubitak od umanjenja treba se rasporediti kako bi se smanjio knjigovodstveni iznos imovine jedinice razmjerno knjigovodstvenom iznosu svakog sredstva u jedinici. Prilikom raspoređivanja gubitka od umanjenja imovine, knjigovodstveni iznos nekog sredstva ne treba se smanjiti ispod njegove neto prodajne cijene (ako se ista može odrediti), njegove vrijednosti u upotrebi i nule, ovisno koja je vrijednost u danom trenutku najveća.

Ukidanje gubitka od umanjenja pojedine imovine ili jedinice koja stvara novac – opće odredbe

Standardom su postavljeni i zahtjevi za ispravljanje gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za pojedinu imovinu ili jedinicu koja je stvorila novčane tijekomove kojoj imovina pripada, u prethodnim godinama. Naime, na svaki datum bilance²⁷² izvještajni subjekt treba ocijeniti postoji li pokazatelj da gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama više ne postoji ili je možda smanjen. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba pristupiti procijeni nadoknadivog iznosa toga sredstva. Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj kojim bi se odredilo da za neko sredstvo ne postoji više gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama ili je možda u međuvremenu smanjen, subjekt treba razmotriti najmanje dvije grupe pokazatelja, kako slijedi:

²⁷² Datum bilance odnosi se na kraj izvještajnog razdoblja.

Vanjski izvori informacija:

- tržišna vrijednost sredstva značajno se povećala,
- značajne su promjene nastale s povoljnim učinkom na izvještajni subjekt ili će nastati u skoroj budućnosti, u tehnološkim, tržišnim, ekonomskim ili zakonskim uvjetima u kojima se posluje ili na tržištu na kojem se imovina koristi,
- tržišne kamatne stope ili druge stope povrata kod ulaganja su smanjene i njihova smanjenja su vjerojatno utjecala na diskontnu stopu koja se koristi u izračunavanju vrijednosti u upotrebi sredstva te se značajno povećao nadoknadivi iznos sredstva.

Unutarnji izvori informacija:

- značajne su promjene nastale s povoljnim učinkom na izvještajni subjekt ili se očekuje da će nastati u skoroj budućnosti, u mjeri ili na način na koji se sredstvo koristi ili se očekuje koristiti. Ove promjene obuhvaćaju izdatke koji su nastali tijekom razdoblja s ciljem da se poboljša ili poveća izvorno ocijenjen standard uspješnosti sredstva ili obveza da se prestane s poslovanjem odnosno restrukturira djelatnost kojoj sredstvo pripada,
- donesena je odluka da se nastavi s izgradnjom imovine koja je bila obustavljena ili imovina nije bila u uporabnom stanju,
- podaci iz internog izvješćivanja koji ukazuju da ekonomska uspješnost sredstva jest ili će biti bolja nego se očekuje.

Standard navodi da se gubitak od umanjenja imovine koji je priznat za sredstvo u ranijim godinama treba ispraviti samo ako su se promijenile procjene korištene da se odredi nadoknadivi iznos sredstva od kada je posljednji gubitak od umanjenja imovine priznat. U tom slučaju knjigovodstveni iznos sredstva treba se povećati do njegovog nadoknadivog iznosa. Ovo povećanje dakle ispravlja (stornira) gubitak od umanjenja imovine.

Ukidanje gubitka od umanjenja pojedine imovine - posebne odredbe

Povećanje knjigovodstvenog iznosa pojedine imovine radi ispravljanja gubitka od umanjenja imovine ne treba prelaziti knjigovodstveni iznos koji bi se mogao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim razdobljima. Ispravljanje gubitka od umanjenja pojedine imovine treba se priznati u višak ili manjak. Nakon što je storniranje gubitka od umanjenja imovine priznato, trošak amortizacije se treba uskladiti za buduća razdoblja kako bi se sustavno rasporedio promijenjeni knjigovodstveni iznos sredstva, umanjen za njegov ostatak vrijednosti (ako postoji), tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja sredstva.

Ukidanje gubitka od umanjenja jedinice koja stvara novac kojoj imovina pripada - posebne odredbe

Ispravljanje gubitka od umanjenja jedinice koja stvara novac kojoj imovina pripada treba se rasporediti da se poveća knjigovodstveni iznos jedinice. S ovim povećanjem knjigovodstvenih iznosa treba se postupati kao sa storniranjem gubitaka od umanjenja pojedine imovine.

Pri raspoređivanju ispravljanja gubitka od umanjenja jedinice koja stvara novac, knjigovodstveni iznos pojedine imovine ne treba se povećati iznad:

- njegovog nadoknadivog iznosa (ako se može odrediti)
- knjigovodstvenog iznosa koji bi se trebao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to sredstvo u ranijim godinama, ovisno što je niže.

Iznos storniranja gubitka od umanjenja imovine koji bi se mogao na drugi način rasporediti na to sredstvo, treba se rasporediti na drugu imovinu jedinice, na proporcionalnoj osnovi.

Objavljivanje informacija o umanjenju imovine koja stvara novac

Standard nalaže da izvještajni subjekt, prije nego li pristupi objavljivanju podataka o umanjenju imovine koja stvara novac, objavi kriterije za razlikovanje imovine koja stvara novac od imovine koja ne stvara novac.

Za svaku skupinu imovine, u financijskim se izvještajima treba objaviti sljedeće:

- iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati na stavci viškova ili manjkova tijekom razdoblja i stavku(e) izvještaja o financijskoj uspješnosti na kojima su gubici priznati,
- iznos poništenja gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati na stavci viškova ili manjka tijekom razdoblja, i stavku(e) izvještaja o financijskoj uspješnosti na kojima su izvršeni ispravci gubitaka.

Izvještajni subjekt koji primjenjuje MRSJS 18, *Izješćivanje o dijelovima izvještajnog subjekta*²⁷³, treba za svaki izvještajni dio objaviti sljedeće:

- iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u viškovima i manjkovima tijekom razdoblja
- iznos storniranih gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u viškovima i manjkovima tijekom razdoblja.

Ako je gubitak od umanjenja imovine ili jedinice koja stvara novac kojoj imovina pripada priznat ili storniran tijekom razdoblja i ako je značajan u financijskim izvještajima izvještajnog subjekta kao cjeline, treba objaviti sljedeće:

- događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja ili storniranja gubitka od umanjenja imovine,
- iznos gubitka od umanjenja imovine koji je priznat ili storniran,
- prirodu sredstva i izvještajni dio subjekta kojem sredstvo pripada, za svako pojedino sredstvo koje generira novčani tijek.
- za svaku jedinicu koja stvara novac:
 - opis jedinice koja stvara novac (što može biti, primjerice, proizvodna linija, tvornica, poslovna djelatnost, zemljopisno područje, izvještajni dio i drugo),
 - iznos gubitka od umanjenja imovine koji je priznat ili storniran prema skupini sredstava i izvještajnom dijelu,
 - ako je grupiranje sredstava za identificiranje jedinice koja stvara novac promijenjen od prijašnje procjene nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac (ako postoji), treba se opisati postojeći i prethodni način grupiranja sredstava kao i razloge za promjenu načina identificiranja jedinice koja stvara novac,

²⁷³ engl. *Segment reporting*

- je li nadoknadivi iznos imovine/jedinice koja stvara novac fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ili vrijednost u upotrebi,
- osnova koja se koristi kako bi se odredila fer vrijednost umanjena za troškove prodaje (primjerice, je li se neto prodajna cijena odredila prema aktivnom tržištu ili na neki drugi način) ukoliko je nadoknadivi iznos fer vrijednost umanjena za troškove prodaje,
- diskontna stopa(e) korištena u tekućoj procjeni i prijašnjim procjenama (ako postoji) vrijednosti u upotrebi, ukoliko je nadoknadivi iznos vrijednost u upotrebi.

Ako su gubici od umanjenja imovine koji su priznati i poništeni tijekom razdoblja značajni pri grupiranju u financijskim izvještajima izvještajnog subjekta kao cjelini, treba se sažeto opisati i objaviti sljedeće:

- glavne skupine sredstava na koje utječu gubici od umanjenja imovine i glavne skupine sredstava na koje utječe storniranje gubitaka od umanjenja imovine
- glavne događaje i okolnosti koje su dovele do priznavanja (storniranja) navedenih gubitaka od umanjenja imovine.

Uz prethodno navedeno, izvještajni subjekti se potiču objaviti ključne pretpostavke koje se koriste da se odredi nadoknadivi iznos imovine/jedinice koja stvara novac tijekom razdoblja.

MRSJS 27 - Poljoprivreda

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj je ovog Standarda propisati računovodstveni tretman i objave za poljoprivrednu aktivnost.

Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja obavezan je primijeniti ovaj Standard za sljedeće povezano s poljoprivrednom aktivnošću:

- (a) Biološku imovinu;
- (b) Poljoprivredne proizvode u trenutku berbe.

Primjeri biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda i proizvoda koji su rezultat procesa nakon berbe²⁷⁴

Biološka imovina	Poljoprivredni proizvod	Proizvodi koji su rezultat procesa nakon berbe
Ovca	Vuna	Pređa, tepih
Stabla u šumi nasada	Oboreno drveće	Drva, klade
Biljke	Pamuk	Konac, odjeća
	Trska	Šećer
Krave muzare	Mlijeko	Sir
Svinje	Svinjska polovica	Kobasice, sušena šunka
Grmlje	Lišće	Čaj, sušeni duhan
Loza	Grožđe	Vino
Voćke	Obrano voće	Obradeno voće

²⁷⁴ Ovaj Standard se ne odnosi na procese poljoprivredne proizvodnje nakon berbe.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda i s njima povezane odredbe Standarda

Poljoprivredna aktivnost je upravljanje subjekta biološkim pretvaranjem i berbom biološke imovine za prodaju, distribuciju bez naknade ili po nominalnoj cijeni ili konverziju u poljoprivredni proizvod ili u dodatnu biološku imovinu za prodaju ili distribuciju bez naknade ili po nominalnoj cijeni.

Biološka imovina je živa životinja ili biljka.

Troškovi prodaje su inkrementalni troškovi izravno pripisivi raspoloživoj imovini osim troškova financiranja i poreza na dobit. Raspoloživost se očituje kroz prodaju ili kroz distribuciju bez naknade ili po nominalnoj cijeni.

Priznavanje i mjerenje

Subjekt treba priznati biološku imovinu ili poljoprivredni proizvod kada i samo kada:

- (a) Subjekt kontrolira imovinu kao rezultat prošlih događaja;
- (b) Vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi ili usluge potencijalno povezane s imovinom pritecати u subjekt;
- (c) Fer vrijednost ili trošak imovine se može pouzdano izmjeriti.

Biološka imovina treba biti mjerena po početnom priznavanju i na svaki datum izvještavanja po njezinoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, osim u slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti.

Fer vrijednost imovine temelji se na njenoj sadašnjoj lokaciji i stanju. Primjerice, fer vrijednost goveda na farmi je cijena za govedo na relevantnom tržištu umanjenoj za transportne i druge troškove dovođenja goveda ili na tržište ili na lokaciju gdje će biti distribuirano bez naknade ili po nominalnoj cijeni.

Poljoprivredni proizvod obran s biološke imovine subjekta treba biti mjeran po njegovoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u trenutku berbe. Takvo mjerenje je trošak na dan primjene MRSJS-a 12, *Zalihe* ili drugog primjenjivog MRSJS.

Dobici i gubici iz početnog priznavanja

Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz početnog priznavanja biološke imovine po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje i iz promjene u fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje biološke imovine trebaju biti uključeni u višak ili manjak za razdoblje u kojem je nastao.

Gubitak može proizaći iz početnog priznavanja biološke imovine, zato što su troškovi prodaje izuzeti u određivanju fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje biološke imovine. Dobitak može proizaći iz početnog priznavanja, na primjer kada se otelilo tele.

Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje trebaju biti uključeni u višak ili manjak razdoblja iz kojeg proizlaze.

Nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti

Postoji pretpostavka da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti za biološku imovinu. Međutim, ta pretpostavka može biti opovrgnuta samo kod početnog priznavanja biološke imo-

vine za koju nisu dostupne tržišno određene cijene ili vrijednosti, i za koju su određene alternativne procjene fer vrijednosti nepouzdana. U takvom slučaju, kada biološka imovina treba biti mjerena po njenom trošku umanjenom za svaku kumuliranu amortizaciju i svako kumulirano umanjeno vrijednosti. Jednom kada fer vrijednost takve biološke imovine postane pouzdano mjerljiva, subjekt je treba mjeriti po njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Jednom kada dugotrajna biološka imovina zadovoljava kriterije klasifikacije za držanje ili za prodaju prema relevantnim međunarodnim ili nacionalnim računovodstvenim standardima koji se bave dugotrajnom imovinom koja se drži za prodaju i obustavljenim aktivnostima, smatra se da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti.

Objavljivanje

Izvršajni subjekt treba objaviti zbirne dobitke ili gubitke koji su proizašli tijekom tekućeg razdoblja po početnom priznavanju biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda i iz promjene fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje biološke imovine.

Subjekt treba osigurati opis biološke imovine koja se raspoznaje između potrošne biološke imovine i nositelja biološke imovine i između biološke imovine koja se drži za prodaju i one koja se drži za distribuciju bez naknade ili po nominalnoj naknadi.

Ukoliko drugdje u objavljenim informacijama, a financijskim izvještajima nije objavljeno, subjekt treba opisati:

- (a) Prirodu njegovih aktivnosti uključujući svaku grupu biološke imovine;
- (b) Nefinancijska mjerenja ili procjene fizičkih količina:
 - Svake grupe biološke imovine subjekta na kraju razdoblja, i
 - Output poljoprivredne proizvodnje tijekom razdoblja.

Subjekt treba objaviti metode i značajne pretpostavke primijenjene pri određivanju fer vrijednosti svake grupe poljoprivrednih proizvoda u trenutku berbe i svake grupe biološke imovine. Nadalje, subjekt treba objaviti fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje poljoprivrednih proizvoda obranih tijekom razdoblja, određenih u trenutku berbe. Također, sukladno odredbama ovog Standarda subjekt treba objaviti:

- (a) Postojanje i knjigovodstvenu vrijednost biološke imovine čiji je naslov ograničen, kao i knjigovodstvenu vrijednost biološke imovine založene kao jamstvo za obveze;
- (b) Prirodu i mjere restrikcija subjektova korištenja ili sposobnosti prodaje biološke imovine;
- (c) Iznos obveza za razvoj ili kupnju biološke imovine; i
- (d) Upravljačke strategije financijskog rizika povezanih s poljoprivrednim aktivnostima.

Subjekt treba prezentirati usklađivanje promjena u knjigovodstvenom iznosu biološke imovine između početka i kraja tekućeg razdoblja. Usklađenje treba uključivati:

- (a) Dobitak ili gubitak koji je proizašao iz promjena u fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, objavljenoj posebno za nositelje biološke imovine i potrošive biološke imovine;
- (b) Povećanja zbog kupovina;
- (c) Povećanja zbog imovine stečene iz nedeviznih transakcija;
- (d) Smanjenja pripisanih prodaji i biološkoj imovini koja je klasificirana za prodaju u skladu s relevantnim međunarodnim ili nacionalnim standardima koji se bave dugotrajnom imovinom koja se drži za prodaju ili prekinutim aktivnostima;

- (e) Smanjenja od distribucija bez naknade ili po nominalnoj naknadi;
- (f) Smanjenja zbog berbe;
- (g) Povećanja koja su rezultat subjektivih kombinacija;
- (h) Neto tečajnih razlika koje proizlaze iz prijevoda financijskih izvještaja na različite izvještajne valute i iz prijevoda stranih transakcija na izvještajnu valutu subjekta koji izvještava;
- (i) Ostale promjene.

Dodatne objave za biološku imovinu u slučaju kada fer vrijednost ne može biti pouzdano izmjerena

Ukoliko subjekt mjeri biološku imovinu po njenom trošku umanjenom za kumuliranu amortizaciju i bilo koje kumulirane gubitke od umanjenja na kraju razdoblja, subjekt treba za takvu biološku imovinu objaviti:

- (a) Opis biološke imovine,
- (b) Objašnjenje zašto se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti;
- (c) Ukoliko je moguće, raspon procjena između kojih fer vrijednost vrlo vjerojatno nije točna;
- (d) Korištenu metodu amortizacije;
- (e) Korisni vijek trajanja ili korištene stope amortizacije;
- (f) Bruto knjigovodstvenu vrijednost i kumuliranu amortizaciju (agregiranu s kumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja.

Ukoliko tijekom tekućeg razdoblja, subjekt mjeri biološku imovinu po njenom trošku umanjenom za kumuliranu amortizaciju i za kumulirane gubitke od umanjenja, subjekt treba objaviti svaki dobitak ili gubitak. Usklađenje treba uključivati sljedeće iznose uključene u viškove ili manjkove povezane s biološkom imovinom:

- (a) Gubitke od umanjenja;
- (b) Poništenja gubitaka od umanjenja;
- (c) Amortizaciju.

Ukoliko fer vrijednost biološke imovine prethodno mjerene po njenom trošku umanjenom za kumuliranu amortizaciju i za svaki kumulirani gubitak od umanjenja postane pouzdano mjerljiva tijekom tekućeg razdoblja, subjekt treba objaviti za takvu biološku imovinu:

- (a) Opis biološke imovine;
- (b) Objašnjenje zašto je fer vrijednost postala pouzdano mjerljiva;
- (c) Efekte promjena.

MRSJS 31 - Nematerijalna imovina

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj je ovog Standarda propisati računovodstveni tretman za nematerijalnu imovinu. Ovaj Standard zahtijeva da subjekt prepozna nematerijalnu imovinu ako, i samo ako, su navedeni kriteriji ispunjeni. Standard također određuje na koji način mjeriti knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine, i zahtijeva posebne objave o nematerijalnoj imovini.

Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje po računovodstvenom načelu nastanka događaja treba primijeniti ovaj Standard u računovodstvu za nematerijalnu imovinu.

Ovaj Standard treba biti primijenjen u računovodstvu za nematerijalnu imovinu, osim za:

- a) Nematerijalnu imovinu koja je u djelokrugu drugog Standarda;
- b) Financijsku imovinu, kako je definirano u MRSJS-28, *Financijski instrumenti: Prezentiranje*;
- c) Priznavanja i mjerenja istraživanja i vrednovanja imovine;
- d) Izdataka za razvoj i vađenje minerala, ulja, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa;
- e) Nematerijalnu imovinu stečenu u poslovnim kombinacijama;
- f) Goodwill stečen u poslovnim kombinacijama;
- g) Prava i ovlasti dodijeljenih zakonom, ustavom ili ekvivalentnim načinima;
- h) Odgođenu poreznu imovinu;
- i) Odgođene troškove akvizicije, i nematerijalne imovine, koja je rezultat osiguranikovih ugovornih prava pod ugovorima osiguranja koji su u djelokrugu relevantnog međunarodnog ili nacionalnog računovodstvenog standarda. U slučajevima kada relevantni međunarodni ili nacionalni računovodstveni standard ne zahtijeva posebne objave za tu nematerijalnu imovinu, zahtjevi za objavom u ovom Standardu primjenjuju se na ovu nematerijalnu imovinu;
- j) Dugotrajna nematerijalna imovina koja je klasificirana za prodaju u skladu s relevantnim međunarodnim ili nacionalnim računovodstvenim standardom čiji je djelokrug dugotrajna imovina raspoloživa za prodaju i prekinute aktivnosti;
- k) U pogledu nematerijalne ostavštine kulturnoga naslijeđa.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda i s njima povezane odredbe Standarda

Nematerijalna imovina je utvrdiva nematerijalna imovina bez fizičke supstance.

Rezidualnu vrijednost nematerijalne imovine s konačnim vijekom trajanja treba promatrati kao nulu osim ako:

- a) Postoji obveza treće strane o stjecanju imovine na kraju korisnog vijeka upotrebe,
- b) Postoji aktivno tržište za imovinu:
 - rezidualna vrijednost koja se može odrediti u odnosu na to tržište,
 - vjerojatno je da će takvo tržište postojati na kraju korisnog vijeka upotrebe imovine.

Imovina je utvrđena ukoliko:

- a) Je odvojiva, to jest, može biti odvojiva ili odijeljena od subjekta i prodana, transferirana, licencirana, iznajmljena ili zamijenjena, bilo pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, identificiranom imovinom ili obvezom, bez obzira je li subjekt namjeravao to učiniti;
- b) Proizlazi iz obvezujućih dogovora (uključujući prava iz ugovora ili drugih zakonskih prava), bez obzira jesu li ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili od drugih prava i obveza.

Priznavanje i mjerenje

Nematerijalna imovina treba biti priznata ako, i samo ako:

- a) je vjerojatno da će očekivane buduće ekonomske koristi ili usluge potencijalno pripisive imovini pritrjecati u subjekt,
- b) trošak ili fer vrijednost imovine se može pouzdano izmjeriti.

Subjekt treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi ili usluga potencijalnim korištenjem razumnih i potkrjepljujućih pretpostavki koje predstavljaju najbolju procjenu menadžmenta.

Nematerijalna se imovina treba početno mjeriti po trošku. Ondje gdje je nematerijalna imovina stečena kroz nedevizne transakcije, njezin početni trošak na dan stjecanja, treba biti mjereno po fer vrijednosti na taj datum.

Interno kreiran goodwill ne priznaje se kao imovina.

Faza istraživanja

Nematerijalna imovina koja proizlazi iz istraživanja (ili iz faze istraživanja internog projekta) ne priznaje se. Trošak istraživanja (ili faze istraživanja internog projekta) treba biti priznat kao trošak kada je nastao.

Faza razvoja

Nematerijalna imovina koja proizlazi iz razvoja (ili iz faze razvoja internog projekta) treba biti priznata ako, i samo ako, subjekt može dokazati sljedeće:

- a) Tehničku izvedivost kompletiranja nematerijalne imovine da bude spremna za uporabu ili prodaju;
- b) Njegovu namjeru kompletiranja nematerijalne imovine za uporabu ili prodaju;
- c) Njegovu sposobnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine;
- d) Kako će nematerijalna imovina vjerojatno proizvesti buduće očekivane koristi ili potencijale usluga. Između ostalog, subjekt može dokazati postojanje tržišta za outpute nematerijalne imovine ili, ukoliko će se koristiti interno, koristi nematerijalne imovine;
- e) Dostupnost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih izvora radi dovršavanja razvoja i uporabe ili prodaje nematerijalne imovine;
- f) Njegovu sposobnost pouzdanog mjerenja troška pripisivog nematerijalnoj imovini tijekom njena razvoja.

Interno kreirane marke, naslovi objavljivanja, liste korisnika usluga i predmeti slični u sadržaju ne priznaju se kao nematerijalna imovina.

Priznavanje troška nematerijalne imovine

Trošak nematerijalne imovine treba biti priznat kao trošak kada je nastao osim ako je dio troška nematerijalne imovine koja je u skladu s kriterijima priznavanja. Trošak nematerijalne imovine koji je početno bio priznat kao trošak prema ovom Standardu ne priznaje se kao dio troška nematerijalne imovine na kasniji datum.

Naknadno mjerenje

Subjekt treba izabrati ili model troška ili model revalorizacije kao svoju računovodstvenu politiku. Ako se nematerijalna imovina obračunava korištenjem modela revalorizacije, sva ostala imovina u toj skupini treba također biti obračunavana po istom modelu, osim ukoliko ne postoji aktivno tržište za tu imovinu.

Model troška

Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina će se voditi po trošku umanjenom za kumuliranu amortizaciju i kumulirane gubitke od umanjenja.

Model revalorizacije

Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina se vodi po revaloriziranom iznosu, koji se sastoji od fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjene za naknadnu kumuliranu amortizaciju. U svrhu revalorizacije prema ovom Standardu, fer vrijednost treba biti određena prema aktivnom tržištu. Revalorizacija treba biti regulirano određena kako se na datum izvještavanja knjigovodstveni iznos imovine ne bi razlikovao od njezine fer vrijednosti.

Ukoliko nematerijalna imovina u skupini revalorizirane nematerijalne imovine ne može biti revalorizirana zato što ne postoji aktivno tržište za tu imovinu, imovina se obračunava po njenom trošku umanjenom za kumulirani iznos amortizacije i gubitke od umanjenja.

Ukoliko fer vrijednost revalorizirane nematerijalne imovine ne može više biti određivana prema aktivnom tržištu, knjigovodstvena vrijednost imovine je revalorizirani iznos na datum zadnje revalorizacije prema aktivnom tržištu umanjenom za naknadne kumulirane iznose amortizacije i naknadne kumulirane gubitke od umanjenja.

Ukoliko se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine povećala kao rezultat revalorizacije, povećanje treba direktno biti pripisano viškovima revalorizacije. Međutim, povećanje treba biti priznato kao višak ili manjak u mjeri u kojoj poništava smanjenje revalorizacije iste imovine prethodno priznate kao višak ili manjak.

U slučaju da se knjigovodstveni iznos nematerijalne imovine smanjio kao rezultat revalorizacije, smanjenje se treba priznati kao višak ili manjak. Međutim, smanjenje se treba priznati direktno u neto imovini/kapitalu. Smanjenje priznato izravno u neto imovini/kapitalu smanjuje iznos kumuliran u neto imovini/kapitalu ispod suficita revalorizacije.

Korisni vijek trajanja

Subjekt treba procijeniti je li korisni vijek trajanja nematerijalne imovine ograničen ili neograničen i, ako je ograničen, duljinu, ili broj proizvodnih ili sličnih jedinica od kojih se sastoji taj korisni vijek. Subjekt treba za nematerijalnu imovinu smatrati da ima neodređen korisni vijek trajanja kada, temeljem analize svih relevantnih faktora, ne postoji predvidljiva granica razdoblja nakon koje se očekuje da imovina generira neto novčani tok, ili omogućuje uslužni potencijal, za subjekt.

Korisni vijek trajanja nematerijalne imovine koji proizlazi iz obvezujućih dogovora (uključivo prava iz ugovora i ostalih zakonskih prava) ne smije biti dulji od razdoblja obvezujućih

ugovora (uključivo prava iz ugovora ili drugih zakonskih prava), ali može biti kraći ovisno o razdoblju tijekom kojeg subjekt namjerava koristiti imovinu. Ukoliko su obvezujući dogovori (uključujući prava iz ugovora ili ostalih zakonskih prava) vezani za ograničeno razdoblje koje može biti obnovljeno, korisni vijek trajanja nematerijalne imovine treba uključivati obnovljeno razdoblje samo ukoliko postoji dokaz da obnavljanje podržava subjekt bez značajnih troškova.

Nematerijalna imovina s ograničenim korisnim vijekom trajanja

Razdoblje amortizacije i metoda amortizacije

Iznos amortizacije nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom trajanja treba biti raspoređen sistematično tijekom korisnog vijeka trajanja. Amortizacija treba početi kada je imovina spremna za uporabu, to jest, kada je na lokaciji i u stanju potrebnima za upotrebu prema naputcima menadžmenta. Amortizacija treba prestati na raniji datum kada je klasificirana za prodaju (ili je uključena u grupu koja je klasificirana za prodaju) u skladu s relevantnim međunarodnim ili nacionalnim računovodstvenim standardima čiji je djelokrug nematerijalna imovina raspoloživa za prodaju i prekinute aktivnosti i datum kada se imovina prestaje priznavati. Korištena metoda amortizacije treba biti odraz modela u kojem se buduće ekonomske koristi imovine ili uslužni potencijal očekuje koristiti od strane subjekta. Ukoliko se model ne može pouzdano odrediti, treba koristiti linearnu metodu.

Rezidualna vrijednost

Pretpostavlja se da je rezidualna vrijednost nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom trajanja nula osim kada:

- a) Postoji opredjeljenje treće strane koja stječe imovinu na kraju njezina korisnog vijeka;
- b) Postoji aktivno tržište za imovinu:
 - Rezidualna vrijednost može biti određena prema tržištu;
 - Vjerojatno je da će takvo tržište postojati na kraju korisnog vijeka trajanja imovine.

Izvještaj o razdoblju amortizacije i metodi amortizacije

Razdoblje amortizacije i metoda amortizacije za nematerijalnu imovinu s određenim korisnim vijekom trajanja treba biti izvještavano najmanje na svaki datum izvještavanja. Ukoliko je očekivani korisni vijek imovine drugačiji od prethodnih procjena, sukladno tomu mora se promijeniti i razdoblje amortizacije. Ukoliko je došlo do promjene u očekivanom modelu konzumiranja budućih očekivanih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala utjelovljenih u imovini, metoda amortizacije se treba promijeniti kao odraz promijenjenog modela. Takve promjene trebaju biti tretirane kao promjene u računovodstvenim procjenama u skladu s MRSJS 3.

Nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom trajanja

Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom trajanja se ne amortizira. Korisni vijek trajanja nematerijalne imovine koja se ne amortizira treba biti izvještavan svakog izvještajnog razdoblja kako bi se odredilo idu li događaji i okolnosti i dalje u prilog neograničenom korisnom vijeku trajanja te imovine. Ukoliko ne, promjene u procjeni korisnog vijeka trajanja

iz neograničenog u ograničeni moraju se tretirati kao promjene u računovodstvenim procjenama u skladu s MRSJS 3.

Povlačenje i otuđivanje nematerijalne imovine

Nematerijalna imovina se ne priznaje:

- a) Na raspolaganju;
- b) Kada se ne očekuju da će buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal od njene uporabe.

Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz nepriznavanja nematerijalne imovine treba biti određen kao razlika između neto prihoda, ukoliko postoje, i knjigovodstvenog iznosa imovine.

Objavljivanje

Subjekt treba objaviti sljedeće za svaku skupinu nematerijalne imovine, razlikujući interno generiranu nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu:

- a) Kada je korisni vijek trajanja neograničen ili ograničen i, ako je ograničen, korisni vijek ili stope amortizacije koje se koriste;
- b) Metode amortizacije koje se koriste za nematerijalnu imovinu s ograničenim korisnim vijekom trajanja;
- c) Bruto knjigovodstvenu vrijednost i kumulirani iznos amortizacije (zajedno s kumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja;
- d) Stavke izvještaja o financijskim karakteristikama u koje je uključena amortizacija nematerijalne imovine;
- e) Usklađivanje knjigovodstvenog iznosa na početku i na kraju razdoblja.

Subjekt treba također objaviti i:

- a) Nematerijalnu imovinu za koju je procijenjen neograničen korisni vijek trajanja, knjigovodstveni iznos imovine i razloge koji su pridonijeli određenju neograničenog vijeka upotrebe.
- b) Opis, knjigovodstvenu vrijednost i preostali amortizacijski period za svaku pojedinačnu vrstu nematerijalne imovine koji je značajan za financijske izvještaje subjekta.
- c) Nematerijalnu imovinu stečenu kroz nedevizne transakcije i početno priznate po fer vrijednosti.
- d) Postojanje i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine čiji je naslov ograničen i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine dane kao jamstvo za obveze.
- e) Iznos ugovornih obveza za stjecanjem nematerijalne imovine.

Nematerijalna imovina mjerena nakon priznavanja korištenjem modela revalorizacije

Ukoliko se nematerijalna imovina obračunava po revaloriziranom iznosu, subjekt treba objaviti sljedeće:

- a) Prema skupini nematerijalne imovine:
 - Datum stupanja na snagu revalorizacije;
 - Knjigovodstveni iznos revalorizirane nematerijalne imovine;
 - Knjigovodstveni iznos koji će biti priznat.

- b) Iznos viška revalorizacije koji je povezan s nematerijalnom imovinom na početku i na kraju izvještajnog razdoblja, ukazujući na promjene tijekom izvještajnog razdoblja i ograničenja o raspodjeli vlasnicima.
- c) Metode i značajne pretpostavke primijenjene u procjenjivanju fer vrijednosti imovine. Subjekt treba objaviti ukupan iznos troška istraživanja i razvoja priznatog kao troška tijekom razdoblja.

MRSJS 32 - Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj MRSJS 32 je regulirati računovodstvena pitanja iz ugovora o koncesiji usluga u sustavu financijskog izvještavanja davatelja koncesije (koncedenta), odnosno propisati smjernice za priznavanje i mjerenje imovine koja je predmet ugovora o koncesiji i s njome povezanih obveza, prihoda i rashoda te objavljivanje informacija o istima.

MRSJS 32 osigurava da imovina koja je predmet ugovora o koncesiji i njeno financiranje budu predmet računovodstvenog priznavanja i izvještavanja čime se potiče transparentnost i odgovornosti subjekta javnog sektora (davatelja koncesije). Primjena odredbi Standarda pridonosi postizanju većeg stupnja dosljednosti u financijskom izvještavanju subjekata javnog sektora o značajnim i često složenim transakcijama koje su predmet koncesijskih ugovora.

Postoji više vrsta obvezujućih ugovora koji uključuju sudjelovanje privatnog sektora u razvoju, financiranju, poslovanju i/ili održavanju imovine koja se koristi za pružanje javnih usluga. Međutim, odredbe MRSJS 32 se ne primjenjuju na sve ugovore koji uključuju sudjelovanje privatnog sektora. Prema odredbama ugovora u okviru ovog Standarda, koncesionar djeluje kao davatelj usluga, on gradi ili nadograđuje imovinu (npr. kroz povećanje kapaciteta imovine) te koristi i održava imovinu na ugovorom određeno vrijeme. Prema tome, imovina koja je predmet koncesije usluga, a nije pod kontrolom davatelja koncesije nije predmet djelokruga ovog Standarda (primjerice imovina koja je predmet outsourcinga ili ukoliko je riječ o privatizaciji).

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Defnicijska određenja ključnih pojmova Standarda

Ugovor o koncesiji usluga²⁷⁵

MRSJS 32 ugovor o koncesiji usluga tretira kao specifičnu vrstu javno privatnog partnerstva koji sadrži i komponentu pružanja usluge i imovinu. Preciznije kazano, ovaj Standard definira ugovor o koncesiji usluga kao "...obvezujući dogovor između davatelja koncesije i koncesionara" u kojem:

- koncesionar koristi imovinu koncesije usluga za pružanje javne usluge u ime davatelja koncesije za određeno vremensko razdoblje,
- koncesionar za te usluge, tijekom trajanja koncesijskog ugovora, prima naknadu.

²⁷⁵ *engl. service concession arrangement*

Davatelj koncesije²⁷⁶ i koncesionar²⁷⁷

Za potrebe ovog Standarda:

- davatelj koncesije (koncedent) definira se kao osoba koja koncesionaru daje pravo na korištenje imovine koja je predmet koncesije, dok se
- koncesionar definira kao osoba koja koristi imovinu u koncesiji za pružanje javnih usluga ovisno o koncedentovoj kontroli nad imovinom.

Imovina koncesije usluga²⁷⁸

Imovina koncesije usluga je imovina koja se koristi u pružanju javnih usluga, a na osnovu ugovora o koncesiji usluga. Riječ je o nekretninama, postrojenju i opremi ili pojavnom obliku nematerijalne imovine, a koju osigurava ili davatelj koncesije ili koncesionar. Imovina koncesije usluga dakle može biti, kako slijedi:

- postojeća imovina koncesionara;
- imovina koju koncesionar razvija, izgradi ili stekne od treće osobe u svrhu obavljanja usluga uređenih ugovorom o koncesiji;
- postojeća imovina davatelja koncesije koju on ustupa koncesionaru u svrhu obavljanja dogovorene usluge (tzv. imovina koncesije usluga) ili nadogradnja postojeće imovine davatelja koncesije koja je rezultat sprovođenja ugovora o koncesiji.

Priznavanje i mjerenje imovine koja je predmet ugovora o koncesiji usluga

Davatelj koncesije će u svojim financijskim izvještajima priznati imovinu koncesije usluga koju pruža koncesionar, prema smjernicama ovog Standarda ako:

- davatelj koncesije kontrolira ili regulira usluge koje koncesionar mora pružiti, kome navedene usluge mora pružiti i po kojoj cijeni ih koncesionar mora pružiti.
- davatelj koncesije kontrolom vlasništva, povlaštenih ugovora ili na neki drugi način regulira ostatak uslužnog kapaciteta na kraju ugovornog razdoblja (ukoliko je riječ o imovini koja se daje u koncesiju za period kraći od procijenjenog vijeka njene upotrebe).

Imovina koja je predmet koncesije usluga neće biti priznata kao nekretnine, postrojenja i oprema koncesionara, osim ako se ugovorom o koncesiji ne prenese pravo kontrole nad imovinom od davatelja koncesije na koncesionara.

Ukoliko predmet ugovora o koncesiji nije već postojeća imovina davatelja koncesije tada će se ista inicijalno vrednovati po procijenjenoj fer vrijednosti. Ukoliko je predmet ugovora o koncesiji već postojeća imovina davatelja koncesije, sukladno odredbama ovog Standarda potrebno je izvršiti reklasifikaciju postojeće imovine u imovinu koncesija usluga te je priznati po njenom trošku kao zasebnu skupinu imovine sukladno smjernicama MRSJS 17, *Nekretnine*,

²⁷⁶ *engl. grantor*

²⁷⁷ *engl. operator*

²⁷⁸ *engl. service concession asset*

postrojenja i oprema²⁷⁹ ili prema MRSJS 31, *Nematerijalna imovina*²⁸⁰, ovisno o kojem pojavnom obliku imovine je riječ. Nakon što se provede reklasifikacija, mjerenje nakon početnog priznavanja takve zasebne skupine imovine koncesija usluga izvršit će se prema modelu troška nabave (trošku nabave umanjen za ispravak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i gubitke od umanjenja) ili prema modelu revalorizacije (iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za svaki kasniji ispravak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja).

Priznavanje i mjerenje obveze koja je predmet ugovora o koncesiji

Vrsta obveze koju će davatelj koncesije priznati ovisit će o načinu na koji će davatelj kompenzirati koncesionara. Ako davatelj koncesije kompenzira koncesionara dijelom kroz uplate, a dijelom time što mu jamči pravo na kompenzaciju, potrebno je izvršiti zasebno priznavanje pojedinih dijelova (frakcija) ukupne obveze. Iznos ukupne obveze koji će se inicijalno priznati bit će jednak iznosu fer vrijednosti imovine koncesije usluga. Pojedini dio obveze početno će se priznati po procijenjenoj fer vrijednosti plaćene naknade (podmirene obveze) koncesionaru ili dospjele (plative) obveze.

Model financijske obveze

Davatelj koncesije plaća koncesionaru naknadu za izgradnju, razvoj, stjecanje, ili nadogradnju (povećanje kapaciteta) imovine koja je predmet koncesije usluga pružanje usluga prema unaprijed dogovorenoj dinamici isplate. Kada se takva financijska obveza početno priznaje, subjekt je treba mjeriti po njenoj fer vrijednosti uvećanoj za možebitne transakcijske troškove koji se izravno mogu pripisati financijskoj obvezi.

Model jamstva prava na naknadu (kompenzaciju) koncesionaru

Koncesionar ima bezuvjetno pravo na primitak naknade ako davatelj ugovorno jamči naknadu za pružene usluge: određenim ili odredivim iznosima ili ako postoji, razlikom između iznosa primljenih od korisnika javnih usluga i iznosa ugovorenog u određenom ili odredivom iznosu, čak i ako je plaćanje uvjetovano zadovoljavanju određenih uvjeta kvalitete ili učinkovitosti imovine koja je predmet koncesija usluga.

Davatelj koncesije može kompenzirati operatora (koncesionara) za izgradnju, razvoj, stjecanje ili nadogradnju imovine davatelja koncesije time što mu jamči pravo na ostvarenje prihoda od imovine u koncesiji (prihodi se generiraju od trećih osoba) ili od druge (jedinice) imovine davatelja koncesije koja stvara novac. Riječ je o transakciji razmjene koja uključuje imovinu koncesije usluga za davatelja koncesije i nematerijalne imovine za koncesionara, a koja će dovesti do povećanja prihoda davatelja koncesije. Međutim, kako se ugovor o koncesiji usluga sklapa za za duže vremensko razdoblje, davatelj koncesije neće odmah pristupiti priznavanju prihoda, već će za svaki iznos neobračunatog budućeg prihoda priznati obvezu.

²⁷⁹ IPSAS 17, *Property, plant, equipment*, u IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I

²⁸⁰ IPSAS 31, *Intangible assets*, u IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II.

Priznavanje prihoda i rashoda

Standard razlikuje tri pristupa u priznavanju prihoda i rashoda:

Model financijske obveze

Prema modelu financijske obveze davatelj koncesije će uplate koje je izvršio prema koncesionaru obračunati kao smanjenje obveza, trošak financiranja i trošak usluga koje je koncesionar pružio. Ako se komponente imovine i usluga iz ugovora o koncesiji utvrđuju odvojeno, iznos dodijeljen svakoj komponenti određuje se u odnosu prema procijenjenim fer vrijednostima. Ako se komponente ne utvrđuju zasebno, iste se utvrđuju metodama procijene. Trošak financiranja i trošak usluga koje je koncesionar pružio priznaju se kao rashod, s time da će se trošak financiranja u izvještaju o financijskoj uspješnosti iskazati na stavci financijskih troškova.

Prestanak priznavanja financijske obveze regulirano je uredbama MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

Model jamstva prava na naknadu (kompenzaciju) koncesionaru

Kao što je prethodno spomenuto, davatelj koncesije neće priznati prihod od transakcije razmjene različitih oblika imovine odmah u cijelosti jer se pravo koje jamči koncesionaru odnosi na duže vremensko razdoblje ugovora o koncesiji. Isto tako, davatelj koncesije, u zamjenu za jamstvo prava koncesionara za razdoblje trajanja ugovora o koncesiji, prima koristi po osnovi imovine koja je predmet ugovora ili koja nastaje u koncesiji. Davatelj koncesije će priznati obvezu za svaki dio prihoda koji još nije zaradio. Kod priznavanja prihoda povezanih s priznavanjem imovine koncesije usluga davatelja, umanjit će se iznos prethodno obračunate obveze.

Priznavanje ostalih prihoda i rashoda

U slučaju rezerviranja za podjelu prihoda, davatelj koncesije priznat će iznos prihoda kada je isti ostvaren, a nakon nepredviđenog događaja (npr. nakon postizanja garantiranog praga prihoda).

Zahtjevi za objavu informacija o koncesiji usluga prema MRSJS 32

Ovaj Standard zahtjeva da se uz sastavljanje temeljnih financijskih izvještaja (što je regulirano odredbama MRSJS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*), u bilješkama objave i sljedeće informacije, za svaki izvještajni period za vrijeme trajanja ugovora o koncesiji usluga, zasebno za svaki ugovor o koncesiji usluga ili skupno za grupu ugovora (primjerice, za usluge telekomunikacija, ubiranja cestarine i sl.):

- opis ugovora o koncesiji usluga;
- stavke ugovora značajne u smislu njihovog utjecaja na iznos, vrijeme i izvjesnost budućih novčanih tijekova (npr. razdoblje koncesije, vrijeme i osnovu za novo utvrđivanje cijene usluge ili izmjenu uvjeta ugovora);
- prirodu i opseg (količinu, vrijeme ili iznos, prema potrebi), sljedećih informacija:

- prava na uporabu imovine koja je predmet ugovora,
- prava primitka usluga od koncesionara,
- imovine koncesije usluga koja je priznata u izvještajnom razdoblju, uključujući i imovinu koju je davatelj koncesije posjedovao prije početka pružanja usluga, a koja je predmet ugovora i sukladno odredbama Standarda je reklasificirana kao imovina koncesije usluga,
- prava na primitak određene imovine na kraju razdoblja koncesije usluga;
- mogućnosti obnove i prestanka koncesije;
- drugih prava i obveza (primjerice, veliki remont)
- obveza da se koncesionaru omogući pristup imovini koja je predmet koncesije usluga ili nekoj drugoj (jedinici) imovine koja stvara novac (a u slučaju jamstva prava na naknadu);
- promjene u ugovoru nastale tijekom razdoblja.

3.3.2.2. Standardi koji uređuju područje financijske imovine

MRSJS 15 - Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje (zamijenjen s MRSJS 28, MRSJS 29 i MRSJS 30)

MRSJS 28 – Financijski instrumenti: Prezentiranje

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog standarda je propisati načela za prezentiranje financijskih instrumenata kao obveza ili vlasničkih instrumenata te načela prijetoja financijske imovine i financijskih obveza. Odnosi se na klasifikaciju financijskih instrumenata, iz perspektive izdavatelja, u financijsku imovinu, financijske obveze i vlasničke instrumente; klasifikaciju kamata, dividendi i sličnih raspodjela, gubitaka i dobitaka; i okolnosti u kojima se provodi prijetoj financijske imovine i financijskih obveza.

Ugovori o financijskoj garanciji su oni ugovori kojima se od izdavatelja zahtijevaju specifična plaćanja kako bi se držatelju nadoknadio gubitak koji je nastao jer dužnik nije izvršio obvezu sukladno originalnim ili modificiranim uvjetima dužničkog instrumenta.

Imovina i obveze u javnom sektoru proizlaze iz ugovornih kao i neugovornih aranžmana. Imovina i obveze koji proizlaze iz neugovornih aranžmana nisu financijski instrumenti.

Ugovorni i neugovorni aranžmani mogu biti nerazmjenjivi. Imovina i obveze koji proizlaze iz nerazmjenjivih transakcija obračunavaju se u skladu s MRSJS 23, *Prihodi od ne-razmjenjivih transakcija*. Ukoliko su nerazmjenjive transakcije ugovorne, subjekt ocjenjuje jesu li imovina i obveze koji proizlaze iz takvih transakcija financijski instrumenti primjenjujući MRSJS 28. Subjekt primjenjuje smjernice MRSJS 28 i MRSJS 23 u procjenjivanju dovodi li nerazmjenjiva transakcija do dužničkog ili vlasničkog instrumenta (doprinos vlasnika).

Vlasnički instrument je svaki ugovor koji dokazuje preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obveza.

Izdavatelj neki instrument klasificira ili u obveze ili kao vlasnički instrument poštujući sljedeće:

- prema sadržaju, a ne formi instrumenta;
- klasifikacija se provodi u vrijeme izdavanja instrumenta bez naknadne reklasifikacije;
- neki je instrument financijska obveza ukoliko njegov izdavatelj ima obvezu isplate novca ili druge financijske imovine ili držatelj instrumenta ima pravo zahtijevati novac ili drugu financijsku imovinu;
- instrument koji ne vodi takvoj ugovornoj obvezi je vlasnički instrument;
- kamate, dividende ili slične raspodjele, gubici i dobiti povezani s financijskim instrumentom koji je klasificiran kao financijska obveza iskazuju se kao prihodi odnosno rashodi.

Instrumenti s opcijom prodaje i instrumenti koji subjektu nameću obvezu isporuke razmjernog udjela u neto imovini samo u slučaju likvidacije koji a) su podređeni svim drugim klasama instrumenata i b) ispunjavaju dodatne kriterije, klasificiraju se kao vlasnički instrumenti čak i ako bi u suprotnome udovoljavali definiciji obveze.

Prilikom izdavanja, izdavatelj odvojeno klasificira dužničku i vlasničku komponentu složenog instrumenta kao što je, primjerice, konvertibilan dug. Prijeboj financijskog sredstva i financijske obveze provodi se i iskazuje u neto iznosu onda, i samo onda, ukoliko subjekt ima zakonsko pravo na prijeboj tih iznosa i ako ih namjerava podmiriti u neto iznosu ili istovremeno.

Trošak otkupa trezorskih dionica oduzima se od glavnice, a ponovna prodaja trezorskih dionica smatra se transakcijom vlasničkim instrumentom. Troškovi izdavanja ili ponovnog stjecanja vlasničkih instrumenta obračunavaju se kao odbitak od glavnice, umanjen za sve povezane povlastice koje se odnose na porez na dobit.

Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvenoj obračunskoj osnovi treba primjenjivati ovaj Standard na sve oblike financijskih instrumenata osim:

- onih udjela u kontroliranim subjektima, povezanim društvima ili zajedničkim pothvatima koje su obračunane u skladu s MRSJS 6, Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, MRSJS 7, *Ulaganja u pridružene subjekte*, ili MRSJS 8, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*. Međutim, u nekim slučajevima, MRSJS 6, MRSJS 7 ili MRSJS 8 dozvoljavaju subjektu obračunavanje kamata u kontroliranom subjektu, povezanom društvu ili zajedničkom pothvatu koristeći MRSJS 29; u tim slučajevima subjekti bi trebali primjenjivati ovaj Standard na sve derivative povezane s interesima u kontroliranim subjektima, povezanim društvima ili zajedničkim pothvatima.
- prava i obveza poslodavaca pod planom naknada za zaposlene na koje se primjenjuje MRSJS 25, *Primanja zaposlenih*.
- obveza koje proizlaze iz ugovora o osiguranju. Međutim, ovaj Standard se primjenjuje na:
 - derivative koji su ugrađeni u ugovore o osiguranju ukoliko MRSJS 29 zahtijeva od subjekta odvojeni obračun;
 - financijske ugovore o garanciji, ukoliko izdavatelj primjenjuje MRSJS 29 u priznavanju i mjerenju ugovora, no treba primijeniti relevantni međunarodni ili nacionalni računovodstveni standard koji se tiče ugovora o osiguranju u slučaju da izdavatelj odluči primjenjivati taj standard u njihovu priznavanju i mjerenju. U dodatku na točke

i. i ii., subjekt može primjenjivati ovaj Standard na ugovore o osiguranju koji uključuju transfer financijskog rizika.

- financijski instrumenti koji su u djelokrugu međunarodnog ili nacionalnog standarda koji regulira ugovore o osiguranju zato jer sadržavaju značajku diskrecijskog sudjelovanja. Izdavatelj ovih instrumenata izuzet je od primjene određenih članaka ovog Standarda²⁸¹ zbog distinkcije između financijskih obveza i vlasničkih instrumenata. Međutim, na ove se instrumente primjenjuju svi ostali zahtjevi Standarda. Nadalje, ovaj Standard primjenjuje derivative koji su ugrađeni u te instrumente.
- financijski instrumenti, ugovori i obveze isplate s temelja dionica, što se uređuje relevantnim međunarodnim ili nacionalnim računovodstvenim standardima za privatni sektor, osim za:
 - ugovore na koje se Standard primjenjuje, a kako je pojašnjeno u nastavku teksta;
 - ugovore koji se trebaju primjenjivati na blagajničke zapise kupljene, prodane ili poništene u vezi s planom zaposlenika o izboru dionica, kupnji dionica i svih ostalih plaćanja vezanih uz dionice²⁸².

Ovaj Standard se treba primijeniti na one ugovore o kupnji ili prodaji nefinancijskih stavaka koje mogu biti podmirene u novcu ili drugom financijskom instrumentu, ili razmjenom financijskih instrumenata kao da su ugovori bili financijski instrumenti uz iznimku onih ugovora koji su uneseni i držani s ciljem primanja nefinancijske stavke u skladu s očekivanom kupnjom, prodajom ili zahtjevima korištenja subjekta²⁸³.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda i s njima povezane odredbe Standarda

Vlasnički instrument je svaki instrument kojim se dokazuje preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obveza.

Financijski instrument je svaki ugovor koji predstavlja i financijsku imovinu subjekta jednog subjekta i financijske obveze ili vlasničkog instrumenta drugog subjekta.

Financijska imovina je svaka imovina koja je:

- a) novac;
- b) vlasnički instrument drugog subjekta;
- c) ugovorno pravo primanja novca ili druge financijske imovine od drugog subjekta ili razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom pod uvjetima koji su potencijalno povoljniji za subjekt;
- d) ugovor koji će biti ili bi trebao biti podmiren vlasničkim instrumentima samog subjekta koji je:

²⁸¹ Riječ je o člancima 13-37 i AG49-AG60 u IPSAS 28, IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II str. 947- 957

²⁸² Riječ je o člancima 38 i 39 u IPSAS 28, IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II, IPSAS 28, str. 957.

²⁸³ Detaljnije vidjeti članke 4-6, u IPSAS 28, IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II, IPSAS 28, str. 943-944

- i. nederivativan za koji je subjekt obvezan ili bi to mogao biti promjenjiv broj subjektovih vlastitih vlasničkih instrumenata;
- ii. derivativ koji će ili bi mogao biti podmiren drugačije osim razmjenom fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlasničkih instrumenata subjekta. Za tu svrhu vlasnički instrumenti subjekta ne uključuju financijske instrumente s opcijom prodaje klasificirane kao vlasničke instrumente u skladu s člancima 15 i 16²⁸⁴, instrumentima koji subjektima nameću obvezu dostavljanja drugoj strani razmjernog udjela u neto imovini subjekta samo u slučaju likvidacije i klasificirani su kao vlasnički instrumenti koji predstavljaju ugovore za buduće primitke i isporuke subjektovih vlastitih vlasničkih instrumenata.

Prezentiranje

*Obveze i neto imovina/Glavnica*²⁸⁵

Izdavatelj financijskog instrumenta treba klasificirati instrument, ili njegov dio, početno priznavajući kao financijsku obvezu, financijsku imovinu ili vlasnički instrument u skladu sa sadržajem ugovora i definicije financijske obveze, financijske imovine i vlasničkog instrumenta.

Kada derivativan financijski instrument jednoj strani pruža izbor načina njegova određivanja (na primjer, izdavatelj ili držatelj može odabrati podmirenje u novcu ili razmjenu dionica za novac), to je financijska imovina ili financijska obveza osim ako bi sve alternative takvog određenja rezultirale određenjem vlasničkog instrumenta.

Komponente financijskih instrumenata

Izdavatelj nederivativnog financijskog instrumenta treba vrednovati uvjete financijskog instrumenta kako bi se odredilo sadrži li i komponente obveza i neto imovine/kapitala. Takve komponente trebaju se klasificirati odvojeno kao financijske obveze, financijska imovina, ili vlasnički instrument.

Trezorske dionice

Ukoliko subjekt ponovno stječe svoje vlastite vlasničke instrumente, ti se instrumenti trebaju oduzeti od neto imovine/kapitala. Ne priznaju se dobitak ili gubitak od kupnje, prodaje, izdavanja ili poništavanja vlasničkih instrumenata subjekta. Takve trezorske dionice subjekt ili drugi član ekonomskog subjekta može steći i držati. Plaćeni ili primljeni iznos priznaje se izravno u neto imovinu/kapital.

Kamate, dividende i slične distribucije, gubici i dobici

Kamate, dividende i slične distribucije, gubici i dobici povezani s financijskim instrumentom ili njegovim dijelom koji je financijska obveza trebaju se priznati kao prihod ili rashod

²⁸⁴ IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II, IPSAS 28, str. 948-49

²⁸⁵ engl. Equity

u dobit ili gubitak. Distribucije držateljima vlasničkih instrumenata trebaju biti terećeni od strane subjekta izravno do neto imovine/kapitala. Transakcijski troškovi trebaju se oduzeti od neto imovine/kapitala.

Prethodna primjena MRSJS 15

Kada subjekt koji je prethodno primjenjivao MRSJS 15 primjenjuje zahtjeve ovog Standarda, od subjekta se zahtijeva razdvajanje komponenti financijskog instrumenta s obvezom dostavljanja drugoj strani, a razmjerni udio u neto imovini subjekta samo u slučaju likvidacije. Ukoliko komponenta obveza nije dostupna, retrogradna primjena ovih zahtjeva uključit će odvajanje dviju komponenata neto imovine/kapitala. Prva komponenta će biti u kumuliranim dobitima i deficitima i predstavlja kumulirani iznos kamate obračunat na komponenti obveza. Druga komponenta predstavlja originalnu komponentu neto imovine/kapitala. Prema tome, subjekt ne treba odvajati ove dvije komponente ukoliko komponenta obveza više nije značajna u trenutku usvajanja Standarda.

Subjekt koji prethodno nije primjenjivao MRSJS 15 ili primjenjuje obračunsku osnovu po prvi puta, primjenjuje tranzicijsku proviziju na sve komponente financijskog instrumenta.

Informacije koje je potrebno prezentirati ili u izvješćaju o financijskom položaju ili u bilješkama ukoliko je subjekt reklasificirao:

- a) opozivi financijski instrument klasificiran kao vlasnički instrument;
- b) instrument koji subjektu nameće obvezu dostavljanja drugoj strani, a razmjerni udio u neto imovini subjekta samo u slučaju likvidacije i klasificirana je kao vlasnički instrument;

Između financijskih obveza i neto imovine/kapitala treba objaviti iznos koji je reklasificiran u i izvan svake kategorije (financijske obveze ili neto imovine/kapitala) te vrijeme i razlog te klasifikacije.

MRSJS 29 - Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je propisivanje načela za priznavanje i mjerenje financijske imovine, financijskih obveza i nekih ugovora pri kupnji ili prodaji nefinancijskih stavaka. Zahtjevi za prezentiranjem informacija o financijskim instrumentima sadržani su u MRSJS 28, *Financijski instrumenti: Prezentiranje*. Zahtjevi za objavljivanjem informacija o financijskim instrumentima sadržani su u MRSJS 30, *Financijski instrumenti: Objavljivanje*.

Ovaj Standard trebaju primjenjivati svi subjekti na sve vrste financijskih instrumenata osim:

- a) onih udjela u kontroliranim subjektima, povezanim društvima ili zajedničkim pothvatima koje su obračunane u skladu s MRSJS 6, Konsolidirani i odvojeni financijski izvješćaji, MRSJS 7, *Ulaganja u pridružene subjekte*, ili MRSJS 8, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*. Međutim, subjekti trebaju primjenjivati ovaj Standard na udjele u kontroliranim subjektima, povezanim društvima, ili zajedničkim pothvatima koji se sukladno MRSJS 6, MRSJS 7 ili MRSJS 8 obračunavaju temeljem ovog Standarda. Subjekti bi

- također trebali primjenjivati ovaj Standard na derivative s udjelom u kontroliranom subjektu, povezanom društvu ili zajedničkom pothvatu osim ukoliko derivativ zadovoljava definiciju vlasničkog instrumenta subjekta prema MRSJS 28.
- b) prava i obveze koji proizlaze iz najma na koje se primjenjuje MRSJS 13, *Najmovi*. Međutim:
 - potraživanja po osnovi najma priznatih od strane najmodavca predmet su prestanka priznavanja i umanjenja vrijednosti;
 - obveze po financijskom najmu priznate od strane najmoprimca predmet su prestanka priznavanja;
 - derivative koji su ugrađeni u najmove predmet su rezerviranja ugrađenih derivativa.
 - c) prava i obveza poslodavaca prema planu naknada za zaposlene na koje se primjenjuje MRSJS 25, *Primanja zaposlenih*.
 - d) financijskih instrumenata izdanih od strane subjekta koji zadovoljavaju definiciju vlasničkog instrumenta u MRSJS 28 (uključujući opcije i jamstva) ili koji zahtijevaju klasifikaciju kao vlasnički instrumenti u skladu s odlomcima 15 i 16 ili 17 i 18 MRSJS-a 28. Međutim, držatelj takvog vlasničkog instrumenta treba primjenjivati ovaj Standard na te instrumente, osim ukoliko udovoljavaju iznimkama navedenim pod točkom a).
 - e) prava i obveze koje proizlaze iz:
 - ugovora o osiguranju, drugačijeg od izdavateljevih prava i obveza koji proizlaze iz osiguravajućih ugovora koji udovoljavaju definiciji ugovora o financijskoj garanciji;
 - ugovora koji je u djelokrugu relevantnih međunarodnih ili nacionalnih računovodstvenih standarda koji reguliraju pitanje ugovora o osiguranju jer sadržavaju značajku diskrecijskog sudjelovanja.
 - f) bilo kojeg forward ugovora između stjecatelja i prodavatelja o kupnji ili prodaji što bi rezultiralo kombinacijom subjekta na budući datum stjecanja. Pojam forward ugovora ne bi trebao prelaziti razumno razdoblje koje je uobičajeno potrebno za postizanje traženih odobrenja i dovršenje transakcije.
 - g) izdavatelj obveza po kreditu treba primjenjivati MRSJS 19 na one kreditne obveze koje ne spadaju u djelokrug ovog Standarda. Međutim, sve kreditne obveze ovise o prestanku priznavanja ovog Standarda.
 - h) financijskih instrumenata, ugovora i obveza po isplatama s temelja dionica kojima se bavi relevantni međunarodni ili nacionalni računovodstveni standard osim onih ugovora na koje se ovaj Standard primjenjuje, a kako je pojašnjeno u nastavku teksta.
 - i) početnog priznavanja i početnog mjerenja prava i obveza koje proizlaze iz nerazmjenjivih transakcija prihoda na koje se primjenjuje MRSJS 23.
 - j) prava i obveza kod aranžmana o koncesijama usluga na koje se primjenjuje MRSJS 32. Međutim, financijske obveze priznate od strane koncedenta kod modela financijske obveze ovise o nepriznavanju ovog Standarda.

Ovaj Standard primjenjuje se na derivative koji su ugrađeni u ugovore o osiguranju ako derivativ nije sam po sebi ugovor o osiguranju. Subjekt primjenjuje ovaj Standard na ugovore o financijskoj garanciji, no treba primijeniti relevantne međunarodne ili nacionalne računovodstvene standarde koji rješavaju problematiku ugovora o osiguranju ako izdavatelj izabere primjenu tog standarda u njihovu priznavanju i mjerenju. Također, subjekt može primijeniti ovaj Standard na druge ugovore o osiguranju koji uključuju prijenos financijskog rizika.

Sljedeće obveze po zajmovima ulaze u djelokrug ovog Standarda:

- a) obveze po zajmovima koje je subjekt označio kao financijske obveze po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Subjekt koji ima iskustvo u prodaji imovine koja rezultira iz obveza po zajmovima neposredno nakon nastanka treba primijeniti ovaj Standard na sve svoje obveze po zajmovima u istoj klasi.
- b) obveze po zajmovima koje se mogu podmiriti u novcu ili isporukom ili izdavanjem drugog financijskog instrumenta. Te obveze po zajmovima su derivativi (izvedenice). Obveza s osnove zajma ne smatra se podmirenom samo zato što je kredit otplaćen u ratama.
- c) obveze o pružanju zajma po kamatnoj stopi nižoj od tržišne.

Ovaj Standard bi se trebao primjenjivati na sve ugovore o kupnji ili prodaji nefinancijskih stavaka koje mogu biti podmirene u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjernom financijskih instrumenata, kao da su ugovori bili financijski instrumenti s iznimkom ugovora koji su uneseni i nastavljeni držati u svrhu primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanom kupnjom, prodajom ili uvjetima korištenja subjekta.

Sukladno ovom Standardu sva financijska imovina i sve financijske obveze, uključujući sve izvedenice i određene ugrađene derivative iskazuju se u izvještaju o financijskom položaju.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Priznavanje i mjerenje financijske imovine i financijske obveze

Početno priznavanje i prestanak priznavanja

Subjekt treba priznati financijsku imovinu ili financijsku obvezu u svojem izvještaju o financijskom položaju kada, i samo kada, subjekt postaje strana ugovorne provizije instrumenta. Subjekt treba prestati priznavati financijsku imovinu kada, i samo kada:

- ugovorna prava novčanih tokova iz financijske imovine istječu,
- se prenosi financijska imovina i transfer se klasificira za prestanak priznavanja.

Ako subjekt zadrži ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine ("originalne imovine"), ali preuzme ugovornu obvezu isplate tih novčanih tokova jednom ili više subjekata ("potencijalni primatelji"), subjekt tretira takvu transakciju kao prijenos financijske imovine. Subjekt prenosi financijsku imovinu ako, i samo ako:

- prenosi ugovorna prava za primitak novčanih tokova financijske imovine, ili
- zadržava ugovorna prava za primitak novčanih tokova, no pretpostavlja ugovorne obveze za plaćanjem novčanih tokova jednom ili više primatelja u nagodbi.

Subjekt će ukloniti financijsku obvezu (ili dio financijske obveze) iz izvještaja o financijskom položaju samo i isključivo ako je ista nestala, tj. ako je ugovorna obveza podmirena, ispravljena, poništena ili je istekla.

Razmjena postojećih dužničkih instrumenata sa suštinski različitim uvjetima između dužnika i vjerovnika računovodstveno će se tretirati kao nestajanje originalne financijske obveze i priznavanje nove financijske obveze. Slično tome, značajne izmjene uvjeta postojeće financijske obveze ili dijela iste (koja se može ili ne može pripisati financijskim poteškoćama dužnika) računovodstveno će se tretirati kao nestajanje originalne financijske obveze i priznavanje nove financijske obveze.

Mjerenje financijske imovine i financijske obveze

Kada se financijska imovina ili financijska obveza početno priznaju, subjekt će ih mjeriti po njenoj fer vrijednosti uvećanoj za, u slučaju da financijska imovina ili financijska obveza nisu mjereni po fer vrijednosti kroz višak/manjak, transakcijske troškove koji se izravno mogu pripisati stjecanju ili izdavanju financijske imovine ili financijske obveze.

U svrhu mjerenja financijske imovine nakon početnog priznavanja, MRSJS 29 klasificira *financijsku imovinu* u četiri kategorije:

1. financijsku imovinu mjerenu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak koja uključuje imovinu koja se drži radi trgovanja odnosno ostvarivanja dobiti u kratkom roku te svako drugo financijsko sredstvo koje subjekt odredi kao takvo (opcija iskazivanja po fer vrijednosti). Derivatna imovina uvijek se svrstava u ovu kategoriju, osim ako nije predodređena u sklopu učinkovitog odnosa zaštite;
2. ulaganja koja se drže do dospjeća, kao što su dužnički vrijednosni papiri i povlaštene dionice s obvezom otkupa koje subjekt izričito namjerava i u mogućnosti je držati do dospjeća. Ako subjekt proda ili reklasificira ulaganja iz portfelja koji se drži do dospjeća u iznosu koji je veći od beznačajnog iznosa prije datuma dospjeća ulaganja u okolnostima koje nisu iznimne, dužan je sva preostala ulaganja iz toga portfelja razvrstati u portfelj ulaganja raspoloživih za prodaju iz kojeg niti jedno financijsko sredstvo u tekućem i iduća dva izvještajna razdoblja ne smije biti reklasificirano u portfelj do dospjeća;
3. zajmove i potraživanja;
4. financijsku imovinu raspoloživu za prodaju koja obuhvaća svu financijsku imovinu koja nije svrstana u neku od preostale tri navedene kategorije te uključuje sve instrumente koji se ne mjere po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Uz to, subjekt može bilo koji zajam i bilo koje potraživanje označiti kao imovinu raspoloživu za prodaju.

Nakon početnog priznavanja, subjekt treba mjeriti financijsku imovinu, uključujući i derivative koji su imovina, po njihovoj fer vrijednosti, bez odbitaka transakcijskih troškova koji mogu nastati prilikom prodaje ili druge preraspodjele, osim za sljedeću financijsku imovinu:

- a) zajmove i potraživanja, koji se trebaju mjeriti po amortiziranom trošku korištenjem metode efektivne kamate;
- b) ulaganja koja se drže do dospjeća, koja se trebaju mjeriti po amortiziranom trošku korištenjem metode efektivne kamate;
- c) ulaganja u vlasničke instrumente koja nemaju određenu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu i čija se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti i izvedenice koji su povezani sa i moraju biti namireni isporukom takvih nekotirajućih vlasničkih instrumenata, koji se trebaju mjeriti po trošku.

Financijska imovina koja je određena kao zaštitne stavke ovisna je o mjerenju sukladno zahtjevima računovodstva zaštite. Sva financijska imovina osim one koja je mjerena po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak su predmet razmatranja za umanjeње vrijednosti.

Nakon stjecanja većina financijskih obveza iskazuje se po originalno knjiženom iznosu umanjenom za otplate glavnice i amortizaciju. Tri kategorije obveza mjerene po fer vrijednosti s promjenom vrijednosti priznatih u dobiti ili gubitku:

- derivativne obveze (osim onih koje su određene kao zaštitni instrument u sklopu učinkovite zaštite);
- obveze namijenjene trgovanju;
- sve obveze koje subjekt prilikom njihovog izdavanja predodredi za iskazivanje po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak (opcija fer vrijednosti).

Fer vrijednost je iznos u kojem obaviještene i voljne strane mogu razmijeniti neko sredstvo ili podmiriti obvezu u transakciji pred pogodbom. Hijerarhija pokazatelja fer vrijednosti po MRSJS 29 je sljedeća:

- najbolji dokaz fer vrijednosti je cijena koja kotira na aktivnom tržištu;
- u suprotnom, subjekt primjenjuje metodu procjene vrijednosti koja se u najvećoj mogućoj mjeri oslanja na tržišne podatke i obuhvaća tržišne transakcije pred pogodbom najnovijeg datuma, prema tekućoj fer vrijednosti nekog drugog instrumenta koji je suštinski istovrstan kao predmetni instrument, zatim analizom diskontiranog tijeka novca ili metodama za određivanje cijene opcija.

MRSJS 29 definira uvjete pod kojima se određuje kada kontrola nad financijskom imovinom ili obvezom treba biti prenesena na drugu stranu i, stoga, kada trebaju biti isknjiženi iz izvještaja o financijskom položaju, tj. prestati ih priznavati. Prestanak priznavanja financijskog sredstva nije dopušten do mjere u kojoj je prenositelj zadržao (1) većim dijelom sve rizike i nagrade povezane s prenesenim sredstvom ili njegovim dijelom ili (2) kontrolu nad sredstvom ili njegovim dijelom po kojem niti je zadržao niti prenio većim dijelom sve rizike i nagrade.

Računovodstvo zaštite (priznavanje efekata prijeboja i instrumenata zaštite i zaštićene stavke u istom razdoblju dobiti ili gubitka) dozvoljeno je u određenim okolnostima, osiguravajući da je odnos zaštite jasno određen i dokumentiran, mjerljiv i učinkovit.

MRSJS 29 pruža tri tipa zaštite:

- zaštitu fer vrijednosti: ako subjekt provodi zaštitu od promjene fer vrijednosti priznatog sredstva ili obveze ili čvrste ugovorne obveze, promjene fer vrijednosti i zaštitnog instrumenta i zaštićene stavke u zaštiti od unaprijed određenog rizika priznaju se u računu dobiti i gubitka u trenutku njihova nastanka;
- zaštita novčanog toka: ako subjekt provodi zaštitu od promjena budućih novčanih priljeva i odljeva koji se odnose na neko priznato sredstvo ili priznatu obvezu ili prognoziranu transakciju s vanjskim klijentom velike vjerojatnosti nastanka, ili u nekim slučajevima čvrste preuzete obveze, promjena fer vrijednosti zaštitnog instrumenta priznaje se izravno u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u mjeri u kojoj je zaštita učinkovita i do trenutka nastanka zaštićenih budućih novčanih tijekova;
- zaštitu neto ulaganja u inozemni subjekt: postupak je isti kao i sa zaštitom novčanog toka.

Zaštita valutnog rizika kod čvrste ugovorne obveze može se obračunavati kao zaštita fer vrijednosti ili zaštita novčanog toka.

Valutni rizik prognozirane transakcije velike vjerojatnosti među subjektima unutar grupe dopušteno je u konsolidiranim financijskim izvještajima promatrati zaštićenom stavkom u sklopu zaštite tijeka novca, uz uvjet da je transakcija nominirana u valuti različitoj od funkcijske valute subjekta koji zaključuje transakciju te da će valutni rizik utjecati na konsolidiranu dobit, odnosno konsolidirani gubitak.

Ukoliko zaštita prognozirane transakcije među subjektima unutar grupe udovoljava kriterijima računovodstva zaštite, svaka dobit, odnosno svaki gubitak koji je u skladu sa pravilima zaštite iz MRSJS 29 priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti prenosi se s glavnice na dobit i gubitak istog razdoblja, odnosno istih razdoblja u kojima je valutni rizik zaštićene transakcije utjecao na dobit i gubitak.

MRSJS 29 subjektu dozvoljava reklasifikaciju nederivativne financijske imovine bez fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak i kategorije financijske imovine raspoložive za prodaju u određenim okolnostima. Standard specificira kriterije za reklasifikaciju, i zahtjeve za mjerenje na datum reklasifikacije i naknadno.

MRSJS 29 ne dozvoljava reklasifikaciju bez fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ukoliko subjekt nije u mogućnosti odvojeno mjeriti ugrađene derivative. U takvim okolnostima cijeli (kombinirani) ugovor ostaje klasificiran po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak.

Zaštita portfelja od kamatnog rizika (zaštita iznosa, a ne zaštita određenog sredstva ili određene obveze) može se podvesti pod zaštitu fer vrijednosti.

MRSJS 30 - Financijski instrumenti: Objavljivanje

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je zahtijevati od subjekta pružanje objava u njihovim financijskim izvještajima koje korisnicima omogućuju vrednovanje:

- značajnosti financijskih instrumenata za financijski položaj i poslovanje subjekta;
- prirodu i doseg rizika koji proizlaze iz financijskog instrumenta kojem je subjekt izložen tijekom razdoblja i na kraju izvještajnog razdoblja, i na koji način subjekt upravlja tim rizicima.

Načela iz ovog Standarda dopunjuju načela za priznavanje, mjerenje i prezentiranje financijske imovine i financijskih obveza u MRSJS 28, *Financijski instrumenti: Prezentiranje* i MRSJS 29, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.

Ovaj Standard trebaju primjenjivati svi subjekti na sve vrste financijskih instrumenata, osim na:

- udjele u kontroliranim subjektima, povezanim poduzećima ili zajedničkim pothvatima koje propisuje MRSJS 6, *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS 7, *Ulaganja u pridružena društva* ili MRSJS 8, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*. Međutim, u nekim slučajevima MRSJS 6, MRSJS 7 ili MRSJS 8 dozvoljavaju subjektu primjenu MRSJS 29 te u tim slučajevima subjekt treba primjenjivati zahtjeve tog Standarda. Subjekti također trebaju primjenjivati ovaj Standard na sve izvedenice povezane s udjelima u kontroliranim subjektima, povezanim poduzećima ili zajedničkim pothvatima osim ako izvedenica zadovoljava definiciju vlasničkog instrumenta u MRSJS 28,
- prava i obveze zaposlenika koje proizlaze iz planova naknada zaposlenih sukladno MRSJS 25, *Primanja zaposlenih*,
- prava i obveze koje proizlaze iz osiguravajućih ugovora. Međutim, ovaj Standard se odnosi na:
 - derivative koji su ugrađeni u ugovore o osiguranju ukoliko MRSJS 29 zahtijeva od subjekta da o njima izvještava odvojeno;

- izdavatelj ugovora o osiguranju ukoliko primjenjuje MRSJS 29 priznaje i mjeri ugovore, no treba primjenjivati relevantne međunarodne ili nacionalne računovodstvene standarde koji reguliraju ugovore o osiguranju ukoliko je izdavatelj izabrao primjenjivati te standarde u njihovu priznavanju i mjerenju.
- Nastavno na prethodne (i) i (ii) točke subjekt može primjenjivati ovaj Standard na ugovore o osiguranju koji uključuju transfer financijskog rizika.
- financijske instrumente, ugovore i obveze povezanih s isplatom s temelja dionica na koje se odnose relevantni međunarodni i nacionalni računovodstveni standardi.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

Kreditni rizik je rizik da će jedna strana financijskog instrumenta uzrokovati financijski gubitak za drugu stranu neispunjavanjem obveza.

Valutni rizik je rizik da će fer vrijednost ili budući novčani tokovi financijskog instrumenta fluktuirati zbog promjena deviznih tečajeva.

Rizik kamatne stope je rizik da će fer vrijednost ili budući novčani tokovi financijskog instrumenta fluktuirati zbog promjena na tržištu kamatnih stopa.

Rizik likvidnosti je rizik da će subjekt biti suočen s poteškoćama u podmirivanju obveza povezanih s financijskim obvezama koje su rezultat isporuka novca i druge financijske imovine.

Obveza po zajmu je financijska obveza, drugačija od kratkoročnih obveza na normalne kreditne uvjete.

Tržišni rizik je rizik da će fer vrijednost ili budući novčani tokovi financijskog instrumenta fluktuirati zbog promjena u tržišnim cijenama. Tržišni rizik sadržava tri tipa rizika: valutni rizik, rizik kamatne stope i cjenovni rizik.

Drugi cjenovni rizik je rizik da će fer vrijednost ili budući novčani tokovi financijskog instrumenta fluktuirati zbog promjena u tržišnim cijenama (koje ne proizlaze iz rizika kamatne stope ili valutnog rizika), već su te promjene uzrokovane faktorima specifičnim za pojedinačne financijske instrumente ili njegova izdavatelja ili faktore koji se odnose na sve slične financijske instrumente kojima se trguje.

Objavljivanje

MRSJS 30 zahtijeva objavljivanje informacija o značajnosti financijskih instrumenata za financijski položaj i financijsku uspješnost. Navedeno uključuje:

- objave povezane s financijskim položajem subjekta - uključujući informacije o financijskoj imovini i financijskim obvezama po kategorijama, posebne objave kad se koristi opcija fer vrijednosti, reklasifikacije, prestanak priznavanja, ugrađene derivative i kršenja uvjeta ugovora;
- objave povezane s poslovanjem subjekta u toku razdoblja - uključujući informacije o priznavanju prihoda, rashoda, dobitaka ili gubitaka; prihoda i rashoda od kamata; prihoda od naknada; i gubitaka od umanjenja;

- posebne objave za koncesijske zajmove;
- druge objave - uključujući informacije o računovodstvenim načelima, računovodstvu zaštite i fer vrijednosti svake kategorije financijske imovine i financijske obveze.

MRSJS 30 zahtijeva objavu informacija o prirodi i doseg rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata:

- kvalitativne objave o izloženosti svakoj vrsti rizika i načina na koji se tim rizicima upravlja;
- kvantitativne objave o izloženostima svakoj vrsti rizika, odvojeno od kreditnog rizika, rizika likvidnosti i tržišnog rizika. Objavljivanja o riziku likvidnosti uključuju analizu dospjeća i za nederivativne i derivativne obveze kao što su izdani ugovori o garancijama. Objavljivanja o kreditnom riziku uključuju analizu osjetljivosti.

Subjekt treba objaviti informacije koje korisnicima financijskih izvještaja omogućuju procjenu prirode i razine rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata kojima je subjekt izložen na kraju izvještajnog razdoblja.

Objavljivanja o kamatnom riziku

Za svaku skupinu financijske imovine i financijskih obveza, subjekt treba objaviti informacije o njihovoj izloženosti kamatnom riziku, uključujući:

- ugovorne datume ponovnog određivanja cijena ili datume dospjeća, ovisno o tome koji su datumi raniji,
- efektivne kamatne stope, ako su primjenjive.

Subjekt treba navesti informacije o svojoj izloženosti učincima budućih promjena razine prevladavajućih kamatnih stopa. Promjene tržišnih kamatnih stopa imaju direktan utjecaj na ugovorno utvrđene novčane tokove povezane s određenom financijskom imovinom i financijskim obvezama (rizik novčanog toka) i fer vrijednost ostalih (cjenovni rizik). Informacije o datumima dospjeća (ili datumima ponovnog određivanja cijena, ovisno koji su raniji) predstavlja vremenski rok tijekom kojeg su kamatne stope fiksne, a informacija o efektivnim kamatnim stopama pokazuje razinu na kojoj su kamatne stope fiksirane. Objavljivanje ovih informacija pruža korisnicima financijskih izvještaja osnovu za procjenjivanje kamatnog rizika fer vrijednosti kojem je subjekt izložen i, sukladno tome, osnovu za potencijalnu dobit ili gubitak.

Subjekt treba navesti koja je financijska imovina i financijske obveze:

- izložena kamatnom riziku fer vrijednosti, poput financijske imovine i financijskih obveza s fiksnom kamatnom stopom,
- izložena kamatnom riziku novčanog toka, poput financijske imovine i financijskih obveza s promjenjivom kamatnom stopom koja se mijenja sukladno promjeni tržišnih kamatnih stopa,
- nije direktno izložena kamatnom riziku, poput određenih ulaganja u vlasničke instrumente.

Priroda poslovanja subjekta i obujam aktivnosti s financijskim instrumentima određuju hoće li informacije o kamatnom riziku biti prezentirane opisno, tablicama ili kombinacijom obiju tehnika. Ako subjekt posjeduje različite financijske instrumente koji su izloženi kamatnom riziku fer vrijednosti ili novčanog toka, može upotrijebiti jedan ili više sljedećih načina prezentiranja informacija:

- Knjigovodstvene vrijednosti financijskih instrumenata izloženih kamatnom riziku mogu se prikazati u tablici, grupirano prema financijskim instrumentima koji ugovorno dopijevaju ili čija će cijena biti ponovno utvrđena tijekom sljedećih razdoblja nakon datuma bilance:
 - jedne godine ili manje,
 - više od jedne godine, ali manje od pet godina,
 - više od pet godina.
- Ako razina izloženosti kamatnom riziku ili obujam promjene izloženosti kamatnom riziku značajno utječu na poslovanje subjekta, poželjno je dati detaljnije informacije. Subjekt poput centralne banke, može, primjerice, odvojeno prikazati knjigovodstvene vrijednosti financijskih instrumenata grupiranjem istih prema ugovornom datumu dospjeća ili datumu ponovnog određivanja cijene, kako je navedeno:
 - jedan mjesec ili manje nakon datuma izvještavanja,
 - više od jednog, ali ne više od tri mjeseca nakon datuma izvještavanja,
 - više od tri, ali ne više od dvanaest mjeseci nakon datuma izvještavanja.
- Slično tome, subjekt može prikazati svoju izloženost kamatnom riziku novčanog toka putem tablice u kojoj je naznačena ukupna knjigovodstvena vrijednost skupina financijske imovine s promjenjivom kamatnom stopom i financijskih obveza koje dopijevaju tijekom različitih budućih razdoblja.
- Informacije o kamatnoj stopi mogu se objaviti za pojedinačne financijske instrumente ili ponderirane prosječne kamatne stope ili raspon kamatnih stopa može se prikazati odvojeno za svaku pojedinu skupinu financijskih instrumenata. Subjekt može grupirati instrumente prema valutama u kojima su denominirani ili prema kreditnom riziku, ako ti čimbenici uzrokuju značajno različitu efektivnu kamatnu stopu između pojedinih instrumenata.

Objavljivanja o kreditnom riziku

Za svaku skupinu financijske imovine i ostalih izloženosti kreditnom riziku, subjekt treba objaviti informacije o svojoj izloženosti kreditnom riziku, uključujući:

- iznos koji najbolje predstavlja najveću izloženost subjekta kreditnom riziku na datum bilance, ne uzimajući u obzir fer vrijednost nijednog zaloga, u slučaju da druge strane ne ispune obveze iz financijskog instrumenta,
- značajnu koncentraciju kreditnog rizika.

Subjekt daje informacije o kreditnom riziku kako bi korisnicima financijskih izvještaja omogućilo procjenu obujma u kojem bi neispunjenje obveza od strane ugovornih osoba moglo smanjiti iznos budućeg novčanog priljeva od financijske imovine priznatog na datum bilance ili povećati odljev novčanih sredstava temeljem ostalih kreditnih izloženosti. Navedena neispunjenja obveza uzrokuju nastanak gubitka koji se priznaje u računu dobiti i gubitka subjekta. Svrha objavljivanja iznosa izloženih kreditnom riziku ne uzimajući u obzir moguću nadoknadu putem realizacije zaloga ("najveća izloženost subjekta kreditnom riziku") je:

- omogućiti korisnicima financijskih izvještaja dosljedno mjerenje iznosa izloženog kreditnom riziku vezano za priznatu i nepriznatu financijsku imovinu,

- uzeti u obzir mogućnost da se najveća izloženost gubitku može razlikovati od knjigovodstvene vrijednosti priznate financijske imovine priznate na datum bilance ili fer vrijednosti nepriznate financijske imovine koja je objavljena u okviru financijskih izvještaja.

Subjekt objavljuje koncentraciju kreditnog rizika ako ista nije vidljiva iz drugih objavljenih informacija o prirodi poslovanja i financijskoj poziciji subjekta te rezultira značajnom izloženosti riziku gubitka u slučaju neispunjenja obveze drugih strana. Identificiranje takve koncentracije zahtijeva procjene rukovodstva, uzimajući u obzir okolnosti subjekta i svojih dužnika. Koncentracija kreditnog rizika može nastati iz izloženosti prema jednom dužniku ili grupi dužnika koji imaju toliko slična obilježja da se očekuje da će promjene ekonomskih ili drugih uvjeta slično utjecati na mogućnost namire obveza svakog od njih. Obilježja koja mogu dovesti do koncentracije rizika uključuju vrstu aktivnosti dužnika, poput industrije u kojoj posluju, zemljopisnog područja na kojem se obavljaju poslovne aktivnosti i razine kreditne sposobnosti skupine dužnika. Objavljivanje koncentracije kreditnog rizika uključuje opis zajedničkih obilježja koja definiraju pojedine koncentracije rizika i iznos maksimalne izloženosti kreditnom riziku sve financijske imovine koja posjeduje to obilježje.

Objavljivanja o fer vrijednosti

Subjekt treba objaviti fer vrijednost svake skupine priznate i nepriznate financijske imovine i financijskih obveza. Ukoliko se fer vrijednost financijske imovine ili financijskih obveza ne može pouzdano utvrditi, subjekt treba objaviti tu informaciju zajedno s opisom financijskih instrumenata. Informacija o fer vrijednosti se može koristiti za poslovne svrhe prilikom određivanja cjelokupne financijske pozicije subjekta i odlučivanja o pojedinim financijskim instrumentima. Ta je informacija također važna korisnicima financijskih izvještaja prilikom donošenja odluka, budući da, u većini okolnosti, ona predstavlja prosudbu financijskog tržišta o sadašnjoj vrijednosti i budućim novčanim tokovima koji se odnose na određeni instrument. Informacija o fer vrijednosti dozvoljava usporedbu financijskih instrumenata koji u suštini imaju ista ekonomska obilježja, bez obzira na razlog zbog kojeg se drže, te kada i tko ih je izdao ili kupio. Fer vrijednost predstavlja neutralnu osnovu za ocjenjivanje upravljanja rukovodstva ukazujući na učinke njihovih odluka o kupnji, prodaji ili zadržavanju financijske imovine i nastanku, održavanju ili izvršavanju financijskih obveza. Ako subjekt ne mjeri financijsku imovinu ili financijsku obvezu po njezinoj fer vrijednosti u bilanci, informacije o fer vrijednosti dodatno se objavljuju.

Fer vrijednost financijske imovine i financijskih obveza može se utvrditi na nekoliko načina. Uz informacije o fer vrijednosti potrebno je objaviti i metodu njezina utvrđivanja te pretpostavke koje se koriste prilikom njezina utvrđivanja. Najbolji dokaz o fer vrijednosti predstavljaju javne kotacije cijena na javnom tržištu. Ako sadašnje cijene ponude i potražnje nisu dostupne, za utvrđivanje fer vrijednosti može se koristiti cijena posljednje transakcije pod uvjetom da nije bilo značajnih promjena ekonomskih okolnosti od razdoblja provedbe transakcije. Ako tržište financijskog instrumenta nije aktivno, subjekt utvrđuje fer vrijednost primjenom tehnika procjene. Tehnike procjene uključuju korištenje sadašnje tržišne vrijednosti drugog suštinski sličnog instrumenta, analizu diskontiranih novčanih tokova i cjenovne modele op-

cija. Kod primjene analize diskontiranog novčanog toka, subjekt koristi kamatnu stopu koja odgovara prevladavajućim stopama povrata financijskih instrumenata koji imaju suštinski iste uvjete i obilježja, uključujući kreditnu kvalitetu instrumenta, preostalo razdoblje tijekom kojeg je ugovorna kamatna stopa fiksna, razdoblje preostalo do otplate glavnice i valutu u kojoj će plaćanja biti izvršena.

3.3.3. RAČUNOVODSTVENI POSTUPCI ZA PRIHODE

MRSJS 9 - Prihodi od transakcija razmjene

1. Cilj i djelokrug standarda

U Okviru za pripremu i prezentiranje financijskih izvještaja kojeg je donio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde²⁸⁶ dohodak (engl. income) definira se kao povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva imovine ili smanjenja obveza kojima se povećava glavnica, a različiti su od prinosa sudionika u vlasništvu. Pritom se u definiciju dohotka uključuju i prihodi i ostali dobici.

Cilj je MRSJS 9 regulirati računovodstveni postupak za prihode ostvarene u transakcijama i događajima razmjene. U ovom se standardu umjesto termina dohodak koristi termin prihoda, isti podrazumijeva i prihode i dobitke. Određene specifične stavke koje se priznaju kao prihodi regulirane su ostalim standardima. Primjerice, dobitak od prodaje dugotrajne imovine reguliran je standardom Nekretnine, postrojenja i oprema, i nije predmetom ovog standarda.

Primarna namjena standarda jest odrediti kada se priznaje prihod. Prihod se priznaje kad je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritijecati u jedinice javnog sektora (JJS) i kad se te koristi mogu pouzdano izmjeriti. Ovim se standardom utvrđuje jesu li kriteriji za priznavanje ispunjeni i, stoga, prihod će se priznati. Uz to, daju se i uputstva za praktičnu primjenu tih kriterija.

JJS koja sastavlja i prezentira financijske izvještaje primjenom načela nastanka događaja trebala bi primijeniti ovaj standard za prihode ostvarene u transakcijama razmjene i događajima²⁸⁷:

- obavljanja usluga,
- prodaje robe,
- davanjem na korištenje imovine kojim se ostvaruju kamate, tantijeme i dividende.

Ovaj se standard ne primjenjuje na transakcije ostvarenja prihoda bez protučinidbe. Jedinice javnog sektora mogu ostvarivati prihode u transakcijama razmjene i u transakcijama bez protučinidbe. Transakcije razmjene su one u kojima JJS prima imovinu ili usluge, ili podmiruje obvezu, za koju izravno daje približno jednaku vrijednost (prije svega, u obliku robe, usluga ili korištenja njezine imovine) drugoj strani u razmjeni. Primjeri transakcija razmjene su:

- kupnja roba ili usluga,
- najam nekretnina postrojenja i opreme po tržišnim cijenama.

²⁸⁶ IASB: *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*

²⁸⁷ IASB, IFRS Foundation 2011, IAS 18, paragraf 1, str. A771

U razmatranju razlika između transakcija razmjene i transakcija bez protučinidbe važnija je suština od oblika. Primjeri transakcija bez protučinidbe obuhvaćaju primjenu prisile (primjerice, izravni ili neizravni porezi, carine i kazne), potpore i donacije.

Obavljanje usluga zahtijeva izvođenje dogovorenih zadaća u ugovorenom vremenu. One se mogu ostvariti u ugovorenom razdoblju ili u više od jednog razdoblja. Primjer obavljanja usluga JJS koja je tipična transakcija razmjene jest najam poslovnih prostora, upravljanje vodama, upravljanje javnim cestama i upravljanje plaćanjima transfera.

Neki ugovori o obavljanju usluga odnose se na izgradnju objekata, primjerice, usluge projektiranja i arhitekata. Međutim, prihodi iz takvih ugovora nisu regulirani ovim standardom, već s MRSJS 11, *Ugovori o izgradnji*.

Roba uključuje proizvodnju proizvoda za prodaju, kao što su publikacije, robu kupljenu za preprodaju, kao što je trgovačka roba, zemljišta ili druga imovina namijenjena prodaji.

Ovaj standard ne regulira prihode ostvarene:

- aktivnostima reguliranim u drugim MRSJS, kao što su:
 - ugovori o najmovima (MRSJS 13, *Najmovi*),
 - dividende ostvarene ulaganjima koja se knjiže primjenom metode udjela (MRSJS 7, *Ulaganja u pridružene subjekte*),
 - dobici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme (MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*),
 - promjene fer vrijednosti financijskih instrumenata (MRSJS 29, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*),
 - promjene vrijednosti ostale tekuće imovine,
 - promjene vrijednosti u poljoprivredi (MRSJS 27, *Poljoprivreda*)
 - iz ugovora o osiguranju koji su predmet međunarodnih ili nacionalnih računovodstvenih standarda za privatni sektor

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda i s njima povezane odredbe Standarda

Pojmovi u ovom standardu imaju sljedeća značenja:

*Transakcije razmjene*²⁸⁸ jesu transakcije u kojima jedan izvještajni subjekt prima robu ili usluge ili podmiruje obvezu, a za uzvrat daje približno jednaku vrijednost (prije svega u obliku novca, robe, usluga ili uporabe imovine) drugom subjektu u razmjeni.

Fer vrijednost je svota za koju bi se imovina razmijenila ili podmirila obveza između upoznatih, voljnih strana u transakciji pred realizacijom.²⁸⁹

²⁸⁸ Prihodi od transakcija razmjene u literaturi se nazivaju i prihodi od transakcija s protučinidbom te se i u ovoj ediciji spomenuti termini koriste kao sinonimi, naizmjenično.

²⁸⁹ IPSASB (2014): IPSAS 9, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I., str. 306. Fer vrijednost se u MSFI 13, *Mjerenje fer vrijednosti*, definira kao "cijena koju bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti." (IASB, IFRS Foundation 2011, IAS 13, para 9, str A501).

*Nerazmjenske transakcije*²⁹⁰ jesu transakcije koje nisu transakcije razmjene. U transakcijama bez protučinidbe izvještajni subjekt prima vrijednost od drugog subjekta bez ustupanja približno jednake vrijednosti u razmjeni ili daje vrijednost drugom subjektu bez izravnog primitka približno jednake vrijednosti u razmjeni.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS-ovima koriste se i u ovom standardu u istom značenju kako su u njima definirani, kako slijedi:

Prihodi

Prihodi uključuju samo one bruto priljeve ekonomskih koristi ili mogućih usluga primljenih ili onih koje će biti primljene na vlastiti račun JJS. Svote prikupljene u funkciji agenta državne uprave ili za račun trećih osoba, primjerice prikupljena naplata struje ili telefona preko pošte, pripadaju organizaciji koja je obavila uslugu i nisu ekonomske koristi ni potencijalne usluge koje pritiče u JJS i neće povećati imovinu, a ni smanjiti njezine obveze. Stoga i neće biti prikazane kao prihod. No, provizija za takvu naplatu bit će prihod agenta. Priljev od financiranja, kao što je posudba, ne zadovoljava definiciju prihoda jer rezultira i povećanjem imovine i povećanjem obveze pa nema utjecaj na neto imovinu/glavnicu.

Mjerenje prihoda

Prihodi se mjere po fer vrijednosti ostvarenog ili budućeg priljeva. Svota prihoda nastala u transakciji obično je određena sporazumom između jedinice i kupca ili korisnika imovine ili usluge. Ona se mjeri po fer vrijednosti pripadajućeg ili budućeg priljeva, uvažavajući svotu bilo kojeg trgovačkog diskonta ili količinskog popusta.

Vrlo se često priljevi ostvaruju u novcu ili novčanim ekvivalentima pa je svota prihoda jednaka svoti primljenog novca ili novčanih ekvivalenata. No, ako je priljev novca ili novčanih ekvivalenata odgođen, fer vrijednost prihoda može biti manja od nominalne svote očekivanog priljeva. Primjerice, može biti odobren beskamatni kredit korisniku ili je za određenu isporuku robe primljena obveznica s pripadajućom kamatom manjom od tržišne.

Ako ugovor predviđa takvu financijsku transakciju, fer vrijednost utvrđuje se diskontiranjem budućih primitaka koristeći odgovarajuću kamatnu stopu. Kamatna stopa bit će:

- prevladavajuća kamatna stopa za slične instrumente izdavatelja sa sličnim kreditnim rejtingom,
- stopa diskontiranja kojom će se nominalna vrijednost instrumenta izjednačiti s tekućom cijenom za gotovinsku prodaju.

Razlika između fer vrijednosti i nominalne vrijednosti instrumenta priznat će se kao financijski prihod.

Ako se roba ili usluga razmjenjuje za robu ili uslugu sličnu po vrsti i po vrijednosti, transakcija se neće priznati kao transakcija kojom se ostvaruje prihod. To je čest slučaj s robama poput ulja ili mlijeka kod kojih dobavljači razmjenjuju zalihe na različitim lokacijama kako bi zadovoljili potražnju. Ako se roba razmjenjuje za vrijednosti koje su različite, transakcija će se

²⁹⁰ Prihodi od nerazmjenskih transakcija u literaturi se nazivaju i prihodi od transakcija bez protučinidbe te se i u ovoj ediciji spomenuti termini koriste kao sinonimi, naizmjenično.

priznati kao transakcija kojom se ostvaruje prihod. Prihod će se mjeriti po fer vrijednosti robe ili usluga, umanjene za svotu novca ili vrijednost primljene robe. Ako se vrijednost primljene robe ne može pouzdano izmjeriti, prihod će se mjeriti po vrijednosti dane robe ili usluga, korigirane za svotu primljenog novca ili novčanih ekvivalenata.

Priznavanje pojedinih kategorija prihoda od transakcija razmjene

Utvrđivanje transakcije

Kriteriji priznavanja u ovom standardu uglavnom se odnose na priznavanje pojedinačnih transakcija. No, u pojedinim slučajevima, potrebno je kriterije priznavanja primijeniti na odvojive komponente jedinstvene transakcije, a da budu odraz suštine transakcije. Primjerice, ako cijena proizvoda uključuje i buduće servisiranje, svota će se rasporediti i priznati kao prihod razdoblja u kojem će se proizvod servisirati. Isto tako, kriteriji priznavanja prihoda mogu se primijeniti i na dvije ili više transakcija koje se ostvaruju zajedno, a povezane su tako da ih nije moguće odvojiti, već se uzimaju kao jedinstvena transakcija. Primjerice, ukoliko jedinica može prodati robu, a istovremeno sklopiti poseban ugovor o naknadnom otkupu robe, poništavajući osnovni učinak transakcije, ove dvije transakcije sagledat će se skupno.

U nastavku se razmatraju prihodi od obavljanja usluga, prodaje robe te prihodi od kamata, tantijema i dividendi, kako slijedi:

Obavljanje usluga

Ako je rezultat transakcije obavljanje usluga koje se mogu pouzdano procijeniti, prihod povezan s tom transakcijom priznat će se uvažavajući stupanj dovršenosti transakcije na izvještajni dan. Rezultat transakcije može se pouzdano procijeniti ako su zadovoljeni svi sljedeći uvjeti:

- iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritićati u jedinicu,
- stupanj dovršenja transakcije na izvještajni dan može se pouzdano izmjeriti,
- nastali troškovi transakcije i troškovi do dovršenja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.

Priznavanje prihoda prema stupnju dovršenosti transakcije često se poziva na postotni stupanj dovršenja. Prema toj metodi, prihod se priznaje u izvještajnom razdoblju u kojem je usluga ostvarena. Primjerice, JJS koja obavlja usluge vrednovanja nekretnina priznat će prihod kad je vrednovanje pojedinačne imovine završeno. Priznavanje prihoda po toj osnovi osigurava korisne informacije o količini usluga i uspješnosti tijekom razdoblja.

Prihod se priznaje samo kad je vjerojatno da će ekonomske koristi ili potencijalne usluge pritićati u JJS. No, ako priljev postane upitan za transakciju koja je već priznata kao prihod, neizvjesni priljev prikazat će se kao rashod, a ne kao korekcija ranije priznatog prihoda.

U načelu, JJS može pouzdano procijeniti transakciju nakon što je utvrdila da:

- strana u transakciji ima nesporno pravo na obavljanje usluga koje će primiti druga strana,
- transakcija jest transakcija razmjene,
- način i uvjeti obavljanja usluga su ugovoreni.

Stupanj dovršenja usluga može se mjeriti različitim metodama. Jedinica javnog sektora (JJS) će odabrati metodu kojom će pouzdano izmjeriti stupanj dovršenja usluga. Ovisno o vrsti transakcije, ove metode mogu biti:

- količina izvršenog rada,
- izvedeni radovi do dana bilanciranja mjere se ostvarenim postotkom ukupne usluge,
- prema proporciji nastalih troškova u odnosu na ukupne predviđene troškove usluge.

Naplaćena svota ni unaprijed naplaćena svota od kupca ne odražava izvedene usluge.

Ako se rezultat transakcije izvršenja usluga ne može pouzdano procijeniti, prihod će se priznati samo u visini ostvarenih troškova koji su naplativi.

U ranoj fazi izvršenja transakcije vrlo je često teško pouzdano utvrditi njezin rezultat. Može biti vjerojatno da će JJS nadoknaditi nastale troškove transakcije pa će se prihod priznati samo do visine nastalih troškova. No, ako nije vjerojatno da će se nastali troškovi moći nadoknaditi, prihod se neće priznati, a nastali troškovi prikazat će se kao rashodi. Ako je neizvjesno hoće li se ranije predviđeni rezultat transakcije ostvariti, prihod će se priznati prema općim uvjetima priznavanja, kad postane vjerojatno ostvarenje budućih ekonomskih koristi.

Prodaja robe

Prihod od prodaje robe priznat će se kad su ispunjeni svi navedeni uvjeti:

- JJS je na kupca prenijela značajne rizike i koristi koje su povezane s vlasništvom robe;
- JJS nije zadržala nikakav način upravljanja imovinom koji se može povezati s vlasništvom,
- svota prihoda može se pouzdano izmjeriti;
- vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi ili potencijalne usluge povezane s transakcijom pritijecati u JJS,
- nastali troškovi ili očekivani troškovi povezani s transakcijom mogu se pouzdano izmjeriti.

Procjena je li JJS prenijela značajan dio rizika i koristi povezane s vlasništvom na kupca zahtijevaju ispitivanje okolnosti transakcije. Uglavnom se prijenos rizika i koristi povezanih s vlasništvom povezuje s prijenosom titulara vlasništva ili s vlasništvom kupca. To je najčešći slučaj kod kupnje. Međutim, ponekad trenutak prodaje i stjecanja nisu istovremeni. Ako prodavatelj zadržava značajan rizik u prodaji, transakcija nije prodaja i prihod se neće priznati. JJS može zadržati rizik na mnogo načina. Primjeri za to su sljedeći:

- JJS prihvaća obvezu za nezadovoljavajuće izvedenu transakciju koja nije uključena u redovitu garanciju izvedbe,
- kada je primitak prihoda za određenu prodaju neizvjestan jer ovisi o daljnjem prihodu prodaje te robe (primjerice, državno tijelo tiskalo je edukacijski materijal za škole koje će ga prodati),
- kad je isporučena roba za instalaciju, a instalacija je značajniji dio ugovora koji još nije realiziran,
- kad je za kupnju vezano pravo povrata u ugovorenim slučajevima, a povrat je neizvjestan.

Ako JJS zadržava samo beznačajan rizik povezan s vlasništvom, transakcija jest prodaja i prihod se priznaje. Primjerice, prodavatelj može zadržati pravo vlasništva samo da bi osigurao

naplatu. U tom je slučaju prodavatelj prenio značajan rizik i koristi od vlasništva i transakcija jest transakcija prodaje i prihod se priznaje. Drugi primjer u kojem prodavatelj zadržava neznatan rizik vlasništva jest prodaja u kojoj je kupcu ponuđena mogućnost vraćanja robe ako nije zadovoljan. Prihod će se priznati kad protekne dovoljno vremena da prodavatelj može procijeniti budući povrat i priznati obvezu za povrat na osnovi prethodnih iskustava i ostalih značajnih čimbenika.

Moguć je i slučaj u kojem vjerojatnost budućih priljeva ovisi o mogućnosti drugog poduzeća da isporuči robu kao dio ugovora i, ako postoji sumnja da će se to ostvariti, priznavanje prihoda do tada treba odgoditi.

Kamate, tantijeme i dividende

Uporabom imovine JJS od strane drugih osoba ostvarit će se prihod od kamata, tantijema i dividendi, koji će se priznati ako:

- je vjerojatno da će ekonomske koristi ili potencijalne usluge povezane s tim transakcijama priteciti u JJS,
- se svota prihoda može pouzdano izmjeriti.

Prihod bi trebalo priznati koristeći sljedeći računovodstveni postupak:

- Kamatu treba priznati na vremenski konzistentnoj osnovici uvažavajući efektivni prinos imovine;
- Tantijeme treba priznati kao zarađene prema suštini sklopljenog ugovora;
- Dividende ili njihov ekvivalent treba priznati kad dioničari ili JJS ostvare pravo na primitak dividendi.

Efektivni prinos imovine jest kamatna stopa koja se zahtijeva za diskontiranje budućih novčanih priljeva očekivanih tijekom vijeka uporabe imovine kojim će se izjednačiti inicijalna knjigovodstvena vrijednost imovine. Prihod od kamata uključuje svotu amortizacije i diskonta i premije i ostalih razlika između inicijalne knjigovodstvene svote dužničkog instrumenta i svote pri dospijecu.

Ako neplaćena kamata nastane prije stjecanja ulaganja na koje se ona odnosi, kasniji primitak kamate rasporedit će se na razdoblje prije stjecanja i poslije stjecanja. Samo se kamata koja se odnosi na razdoblje nakon stjecanja može priznati kao prihod.

Kad su dividende po vlasničkim udjelima izglasane za razdoblje prije stjecanja, njihova će se svota oduzeti od troškova stjecanja udjela. Ako to nije moguće učiniti osim približnom procjenom, dividende će se priznati kao prihod, osim ako je nedvojbeno jasno da se radi o nadoknadi vrijednosti troškova stjecanja vrijednosnica.

Tantijeme, kao što su tantijeme za vađenje nafte, nastaju prema ugovorenim uvjetima i uglavnom se na toj osnovi i priznaju prihodi, osim, imajući na umu suštinu ugovora, na nekoj drugoj prihvatljivijoj sustavnoj osnovi.

Prihod se priznaje samo kad je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom priteciti u JJS. No, ako je neizvjesnost povezana s naplatom svote koja je već priznata kao prihod, nenaplativa svota ili svota za koju nije dovoljno vjerojatno da će biti naplaćena, priznat će se kao rashod, a ne kao korekcija ranije priznatog prihoda.

Objave

Sukladno odredbama ovog Standarda jedinica javnog sektora treba objaviti, kako slijedi:

- Usvojene računovodstvene politike za priznavanje prihoda, uključujući i prihvaćene metode za utvrđivanje stupnja dovršenosti transakcija, uključujući i obavljanje usluga.
- Vrijednost svake značajne kategorije priznatih prihoda tijekom razdoblja i to prihod od: obavljanja usluga, prodaje robe, kamata, tantijema, dividendi ili njihovih ekvivalenata, i svote prihoda ostvarene razmjenom roba ili usluga, po svim značajnim kategorijama prihoda.

Dodatak: uputstva za primjenu smjernica Standarda - primjeri

Uputstva za primjenu smjernica dodatak su standardu i nisu njegov sastavni dio. Riječ je o primjerima primjene standarda kojima je svrha pomoći u razumijevanju i primjeni standarda u mnogobrojnim situacijama. U primjerima se pretpostavlja da se prihodi mogu pouzdano izmjeriti, da je vjerojatno da će ekonomske koristi pritijecati u JJS i da se troškovi koji su nastali ili će nastati pri ostvarenju određenog prihoda mogu također pouzdano izmjeriti. Primjeri ne mogu modificirati standard, a niti zaobići njegove odredbe.

JJS svoje prihode ostvaruju u transakcijama razmjene ili u transakcijama bez protučinidbe. Prihod iz transakcija razmjene ostvaruje se:

- Prodajom robe ili provizijama na usluge trećima,
- Prodajom robe ili provizijom na usluge drugim državnim službama,
- Korištenjem imovine JJS od strane drugih kojima se ostvaruju kamate, tantijeme i dividende,

Primjena kriterija priznavanja određenih transakcija može biti pod utjecajem:

- a) različitih država koje mogu odrediti vrijeme u kojem JJS prenosi značajan rizik i koristi povezane s vlasništvom. Stoga primjere u ovom Dodatku treba čitati u kontekstu zakona država u kojima su transakcije nastale,
- b) vrste odnosa (ugovornih ili nekih drugih) između jedinica koje plaćaju i jedinica koje ostvaruju prihod (tj. jedinice mogu dogovoriti određeni dan u kojem će jedinica koja prima ostvariti prihod).

Standardom se priznavanje prihoda za pojedine kategorije obavljanja usluga uređuje kako slijedi:

1. *Iznajmljivanje.* Prihod od iznajmljivanja zgrada priznaje se kao zarađeni prihod ovisno o uvjetima koji su ugovoreni.
2. *Školski prijevoz.* Prihod od naplate školskog prijevoza putnicima priznaje se kad je prijevoz obavljen.
3. *Prihod od upravljanja cestama.* Prihod od upravljanja cestama priznaje se kao zarađeni na osnovi korištenja cesta.
4. *Prihod od sudskih postupaka.* Prihod od sudskih postupaka priznaje se ili prema stanju dovršenosti procesa ili na osnovi razdoblja u kojem su završeni procesi.
5. *Upravljanje imovinom ili servisiranje.* Prihod od upravljanja ili servisiranja priznaje se prema ugovorenim uvjetima upravljanja ili servisiranja.

6. *Znanstvena i tehnološka istraživanja*. Prihod ostvaren od klijenata iz ugovora o znanstvenim i tehnološkim istraživanjima priznaju se prema stupnju dovršenosti ugovorenih pojedinačnih projekata.
7. *Naknade za instalaciju*. Naknade za instalaciju priznaju se kao prihod prema stupnju dovršenosti instalacije, osim kad je evidentno da je instalacija dio cijene prodanih proizvoda pa se tada priznaje s priznavanjem prodaje robe.
8. *Usluga servisiranja uključena u prodajnu cijenu*. Ako prodajna cijena proizvoda uključuje i poznatu cijenu naknadnog servisiranja (primjerice, nakon prodaje proizvoda naknadna prodaja poboljšanog softwera), za svotu na koju se odnosi servisiranje priznavanje će se odgoditi i priznati tijekom razdoblja u kojem se usluge ostvaruju. Prenešena svota je ona kojom će se nadoknaditi očekivani troškovi obavljanja usluge prema ugovoru, kao i očekivana svota zarade.
9. *Naknada za financijske usluge*. Priznavanje prihoda za financijske usluge ovisi o svrsi za koju se naknada obračunava i računovodstvenoj osnovi po svakom financijskom instrumentu. Opis naknade za financijsku uslugu ne može biti indikativan za utvrđivanje osnovica obračuna naknade. Stoga treba razlikovati naknadu koja je integralni dio zarade financijskog instrumenta, naknade koja je prihod za uslugu i zarade koja je ostvarena izvršenjem značajnih radnji.
 - a) Naknada koja je integralni dio efektivne zarade financijskog instrumenta. Ova se naknada tretira kao korekcija do efektivne zarade. No, ako se financijski instrument mjeri po fer vrijednosti od dana njegova inicijalnog priznavanja, naknada će se priznati kao prihod pri inicijalnom priznavanju.
 - b) Naknada naplaćena za obavljenju uslugu
 - Naknada za uslugu zajma. Naknada koju je JJS obračunala za uslugu zajma priznat će se kao prihod kad se usluga obavi. Ako JJS proda kredit, ali zadrži njegovo servisiranje po naknadi koja je manja od uobičajene naknade za takvu uslugu, dio prodajne cijene zajma se odgađa i priznaje kao prihod kad je usluga izvršena.
 - Naknada za davanje ili kupnju zajma. Ako nije vjerojatno da je već uključena u ugovor, naknada će se obračunati kao prihod na proporcionalnoj vremenskoj osnovici.
 - c) Naknada se priznaje po izvršenju specifičnih radnji, ako su one značajnije od ostalih činjenica.
10. *Naknade od organiziranja priredbi*. Prihodi od umjetničkih priredbi, banketa i ostalih posebnih događaja priznaju se kad su održani. Kad su priredbe naplaćene po pretplata, naknade se raspoređuju po svakom pojedinačnom događaju koji odražava količinu usluga po svakom događaju.
11. *Naknade za franšize ili koncesije*. Zaračunana naknada za korištenje prava osiguranih ugovorom ili za druge usluge tijekom razdoblja trajanja ugovora, priznaje se kao prihod kad je usluga ostvarena ili pravo konzumirano.

MRSJS 11 - Ugovori o izgradnji

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak prihoda i troškova povezanih s ugovorima o izgradnji. Ovaj Standard identificira aranžmane koji moraju biti klasificirani kao ugovori o izgradnji, pruža smjernice o vrstama ugovora o izgradnji koji se mogu pojaviti u javnom sektoru i određuje osnove priznavanja i objavljivanja troškova ugovora te ako je relevantno, prihoda ugovora.

Zbog prirode poslova koji se obavljaju temeljem ugovora o izgradnji, datumi početka poslova izgradnje i datumi završetka poslova izgradnje često pripadaju različitim obračunskim razdobljima. U mnogim jurisdikcijama, ugovori o izgradnji sklopljeni od strane subjekata u javnom sektoru neće dati detaljan iznos prihoda ugovora, već će vjerojatnije financiranje građevinskih radova biti obavljeno kroz dotacije ili slične alokacije općih prihoda države. U tim slučajevima, glavno pitanje u računovodstvu za ugovore o izgradnji je raspoređivanje troškova izgradnje na obračunska razdoblja u kojima su obavljani radovi na izgradnji te priznavanje povezanih troškova. U nekim jurisdikcijama, ugovori o izgradnji sklopljeni od strane subjekata u javnom sektoru mogu biti osnovani na komercijalnoj osnovi ili nekomercijalnoj osnovi s punim ili djelomičnim pokrićem troškova. U spomenutim slučajevima, glavno pitanje u računovodstvu za ugovore o izgradnji je raspoređivanje i prihoda i troškova ugovora na obračunsko razdoblje u kojem je izgradnja obavljena.

Izvođač radova koji sastavlja i prezentira financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja obavezan je primijeniti ovaj Standard u računovodstvu za ugovore o izgradnji.

Ugovor o izgradnji može biti sklopljen za izgradnju pojedinačnog sredstva, kao što je most, zgrada, brana, cjevovod, cesta, brod ili tunel. Također, ugovor o izgradnji može se odnositi na izgradnju skupine sredstava koja su međusobno usko povezana ili međuovisna po njihovu obliku, tehnologiji i funkciji ili konačnoj svrsi ili uporabi. Primjer takvih ugovora je ugovor o izgradnji rafinerije i drugih složenih dijelova postrojenja ili opreme. Za potrebe ovog Standarda ugovori o izgradnji uključuju ugovore o pružanju usluga koje su izravno povezane s izgradnjom sredstva, primjerice usluge rukovoditelja projekta ili arhitekta te ugovore o uništavanju ili obnovi sredstava i sanaciji okoliša nakon uništenja sredstva. Isto tako za potrebe ovog Standarda ugovori o izgradnji uključuju i aranžmane koji su obvezujući za sudionike u aranžmanu, ali nemaju formu ugovora. To je primjerice situacija kada dva državna odjela ulaze u formalni aranžman za izgradnju imovine, ali taj aranžman ne predstavlja ugovor zato što dva državna odjela nisu odvojene pravne jedinice koje imaju pravo sklapati ugovor. No, bez obzira, iz spomenutog aranžmana proizlaze slična prava i obveze za obje strane kao da je riječ o ugovoru, tako da za potrebe ovog Standarda taj aranžman predstavlja ugovor o izgradnji.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

Sljedeći pojmovi koriste se u Standardu u niže navedenom značenju:

Ugovor o izgradnji je ugovor, ili sličan obvezujući sporazum, posebno sklopljen za izgradnju neke imovine ili skupine imovine koja je međusobno usko povezana ili međuovisna po nacrtu, tehnologiji i funkciji ili konačnoj namjeni ili uporabi.

Izvođač radova je osoba koja obavlja poslove izgradnje na temelju ugovora o izgradnji.

Ugovor tipa troškovi plus ili troškovno baziran ugovor je ugovor o izgradnji u kojem se izvođaču radova naknađuju priznati troškovi ili troškovi koji su na neki drugi način definirani, uvećani za postotak tih troškova ili za fiksnu naknadu.

Ugovor s fiksnom cijenom je ugovor o izgradnji u kojem izvođač radova prihvaća fiksnu ugovorenu cijenu ili fiksnu cijenu po jedinici učinka, koja u nekim slučajevima sadrži klauzulu o povećanju troškova.

Ugovori o izgradnji mogu biti oblikovani na razne načine, a u svrhu ovoga Standarda svrstani su u: (a) ugovore s fiksnom cijenom i (b) ugovore tipa troškovi plus ili troškovno bazirani ugovori. Neki ugovori o izgradnji mogu sadržavati karakteristike i ugovora s fiksnom cijenom i ugovora tipa troškovi plus, kao što je npr. ugovor tipa troškovi plus s ugovorenom najvišom cijenom.

Objedinjavanje i segmentiranje ugovora o izgradnji

Zahtjevi iz ugovora o izgradnji primjenjuju se zasebno na svaki pojedini ugovor o izgradnji. Međutim, u određenim okolnostima bit će neophodno primijeniti ovaj Standard na komponente pojedinačnog ugovora koje se mogu zasebno identificirati ili zajedno na skupinu ugovora kako bi se na pravi način mogla prikazati suština nekog ugovora ili skupine ugovora.

Kada se ugovor odnosi na više sredstava, izgradnja svakog sredstva treba se smatrati kao zaseban ugovor kada su za svako sredstvo podnesene odvojene ponude, zatim kada je svako sredstvo predmetom posebnog pregovaranja i kada su izvođač radova i naručitelj u mogućnosti prihvatiti ili odbiti dio ugovora koji se odnosi na pojedino sredstvo te kada je moguće odrediti troškove i prihode svakog pojedinačnog sredstva. Skupinu ugovora, bez obzira radi li se o jednom naručitelju ili više, treba smatrati kao jedan ugovor o izgradnji ako je skupina ugovora sklopljena u jednom paketu, zatim ako su ugovori međusobno tako povezani da su zapravo dio jednog projekta s općom profitnom maržom i ako se ugovori izvršavaju istovremeno ili u kontinuiranom slijedu. Ugovorom o izgradnji može biti predviđena izgradnja dodatnog sredstva po želji naručitelja ili ugovor može biti dopunjen tako da uključi izgradnju dodatnog sredstva. Izgradnja dodatnog sredstva treba se smatrati kao zaseban ugovor o izgradnji kada se to dodatno sredstvo značajno razlikuje po obliku, tehnologiji ili funkciji od sredstva, odnosno skupine sredstava iz originalnog ugovora ili je cijena izgradnje sredstva dogovorena bez obzira na cijenu originalnog ugovora.

Prihodi ugovora

Prihodi ugovora trebaju obuhvatiti početni iznos prihoda dogovorenih ugovorom i izmjene u ugovorenim radovima, potraživanjima i stimulativnim plaćanjima u mjeri u kojoj je vjero-

jatno da će oni rezultirati prihodom i kada ih je moguće pouzdano izmjeriti. Prihodi se mjere po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu. Na početno i naknadno mjerenje prihoda ugovora utječe mnoštvo neizvjesnih čimbenika koji ovise o ishodu budućih događaja. Njihove procjene često je potrebno izmjeriti po nastanku događaja i razrješenjem neizvjesnosti.

Ako je ugovor tipa troškovi plus ili troškovno baziran, početni iznos prihoda ne mora biti iskazan u ugovoru. Umjesto toga možda će biti potrebno procijeniti prihode na osnovi koja je u skladu s uvjetima i provizijom samog ugovora, kao što je veza s očekivanim troškovima kroz vrijeme trajanja ugovora. Povrh toga, iznos prihoda ugovora može se povećavati ili smanjivati od razdoblja do razdoblja. Primjerice, izvođač radova i naručitelj mogu ugovoriti odstupanje ili prava, kojima se prihodi ugovora povećavaju ili smanjuju u razdoblju koje slijedi onome u kojem je ugovor bio početno zaključen ili se iznos prihoda ugovoren u ugovoru s fiksnom cijenom može povećati kao posljedica klauzule o povećanju troškova.

Do povećanja ili smanjenja prihoda može doći i izmjenom. Izmjena je uputa kojom naručitelj mijenja obujam radova koje treba izvesti prema ugovoru. Primjeri izmjena su promjene u specifikacijama ili nacrtu sredstva ili promjena u trajanju ugovora o izgradnji. Izmjena se uključuje u prihode ugovora kada je vjerojatno da će naručitelj odobriti izmjenu i iznos prihoda koji iz nje proizlazi te kada je iznos prihoda moguće pouzdano izmjeriti.

Prihodi ugovora mogu se još povećati potraživanjima i stimulativnim plaćanjima. Potraživanje je iznos koji izvođač nastoji naplatiti od naručitelja ili druge strane kao naknadu za troškove koji nisu uključeni u ugovorenu cijenu, na primjer kašnjenjem koje je prouzročio naručitelj. Stoga se ta potraživanja uključuju u prihode ugovora samo onda kada su pregovori napredovali do razine da je vjerojatno da će naručitelj prihvatiti potraživanje i kada je iznos koji će naručitelj vjerojatno prihvatiti moguće pouzdano izmjeriti. Što se tiče stimulativnih plaćanja, to su dodatni iznosi koje naručitelj isplaćuje izvođaču ako su postignuti ili premašeni specificirani standardi izvršenja. Stimulativna plaćanja uključuju se u prihode ugovora kada je ugovor napredovao do razine kad je vjerojatno da će specificirani standardi izvršenja biti postignuti ili premašeni i kad je iznos stimulativnog plaćanja moguće pouzdano izmjeriti.

Troškovi ugovora

Troškovi ugovora trebaju obuhvatiti troškove koji su izravno povezani s određenim ugovorom, troškove koji se općenito mogu pripisati aktivnostima iz ugovora i rasporediti na pojedini ugovor te sve druge troškove kojima se prema uvjetima ugovora izričito može teretiti naručitelj.

Troškovi koji su izravno povezani s određenim ugovorom uključuju: a) troškove rada i nadzora na gradilištu, b) troškove materijala korištenog u izgradnji, c) amortizaciju postrojenja i opreme koja se koristi u izvršenju ugovora, d) troškove prijevoza postrojenja, opreme i materijala na gradilište, odnosno s gradilišta, e) troškove najma postrojenja i opreme, f) troškove projektiranja i tehničke pomoći koji su izravno povezani s ugovorom, g) procijenjene troškove otklanjanja nedostataka u garantnom roku, uključujući ostale troškove garancije, h) potraživanja trećih strana. *Troškove koji se općenito mogu pripisati aktivnostima iz ugovora i rasporediti na pojedini ugovor uključuju:* a) osiguranje, b) troškove projektiranja i osiguranja koji nisu izravno povezani s određenim ugovorom, c) opće troškove izgradnje. *Troškovi koji sukladno*

uvjetima ugovora izravno terete naručitelja mogu uključiti neke opće administrativne troškove i troškove razvoja čije je naknađivanje specificirano u uvjetima ugovora.

Troškovi koji se ne mogu pripisati ugovornoj aktivnosti ili koji se ne mogu rasporediti na ugovor isključuju se iz troškova ugovora o izgradnji. Takvi troškovi obuhvaćaju: a) opće administrativne troškove čije nadoknađivanje nije specificirano u ugovoru, b) troškove prodaje, c) troškove istraživanja i razvoja čije nadoknađivanje nije određeno ugovorom, d) amortizaciju postrojenja i opreme koja nije u funkciji i koja nije korištena za izvršenje određenog ugovora.

Priznavanje prihoda i rashoda ugovora

Kada je ishod ugovora o izgradnji moguće pouzdano procijeniti, prihodi ugovora i troškovi ugovora povezani s ugovorom o izgradnji trebaju se priznati kao prihod, odnosno rashod prema stupnju dovršenosti ugovornih aktivnosti na datum bilance.

Kod ugovora s fiksnom cijenom, ishod ugovora o izgradnji može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- ukupan prihod ugovora moguće pouzdano izmjeriti;
- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt;
- na datum bilance moguće je pouzdano izmjeriti i troškove ugovora za njegovo dovršenje i stupanj dovršenosti ugovora;
- moguće je jasno identificirati i pouzdano izmjeriti troškove ugovora koji se pripisuju ugovoru tako da se stvarno nastali troškovi ugovora mogu usporediti s ranijim procjenama.

U slučaju ugovora tipa troškovi plus ili troškovno baziranog, ishod ugovora o izgradnji je moguće pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt
- moguće je jasno identificirati i pouzdano izmjeriti troškove ugovora koji se pripisuju ugovoru, bez obzira jesu li ili nisu posebno nadoknadivi.

Priznavanje prihoda i rashoda prema stupnju dovršenosti ugovora često se naziva metoda postotka dovršenosti. Prema toj metodi, prihodi ugovora sučeljavaju se s troškovima ugovora koji su nastali u postizanju stupnja dovršenosti, rezultat čega je izvještavanje prihoda, rashoda i dobiti ili gubitka koji se mogu pripisati dijelu izvršenih radova. Ova metoda pruža korisne informacije o opsegu ugovorenih aktivnosti i izvršenju tijekom razdoblja.

Prema metodi postotka dovršenosti prihodi se priznaju kao prihodi u izvještaju o dobiti u obračunskom razdoblju u kojima su radovi izvršeni. Troškovi ugovora uobičajeno se priznaju kao rashod u izvještaju o dobiti u obračunskim razdobljima u kojem su obavljani radovi na koje se troškovi odnose. Međutim, svaki očekivani višak ukupnih troškova ugovora iznad ukupnih prihoda određenog ugovora priznaje se odmah kao rashod.

Stupanj dovršenosti ugovora može se utvrditi na razne načine. Subjekt koristi onu metodu kojom će pouzdano izmjeriti izvršene radove. Ovisno o vrsti ugovora metode mogu uključiti: udio troškova ugovora nastalih do određenog datuma u procijenjenim ukupnim troškovima ugovora, pregled izvršenih radova, fizičku proporciju dovršenog u ugovorenom poslu. Kada ishod ugovora o izgradnji nije moguće pouzdano procijeniti prihode treba priznati samo do iznosa nastalih troškova ugovora za koje je vjerojatno da će biti nadoknađeni i troškovi ugovora priznaju

se kao rashod razdoblja u kojem su nastali. Kada je vjerojatno da će ukupni troškovi ugovora biti veći od ukupnih prihoda ugovora, očekivani gubitak treba odmah priznati kao rashod.

Subjekti javnog sektora mogu sklopiti ugovor o izgradnji koji specificira da će prihodi koji trebaju pokriti troškove izgradnje biti pruženi od drugih strana u ugovoru. To se može dogoditi primjerice kada su državni odjeli ili agencije, koje uvelike ovise o alokaciji državnih prihoda za financiranje svojih operacija, opunomoćeni da sklapaju ugovore s poduzećima u vlasništvu države ili privatnim subjektima za izgradnju imovine na komercijalnoj ili trošak plus povratnoj osnovi. U tom se slučaju očekivani gubitak ugovora o izgradnji odmah priznaje kao rashod.

Subjekti javnog sektora mogu sklapati ugovore o izgradnji, a da se oni ne temelje na punom pokriću troškova od strana uključenih u ugovor. U tim slučajevima, financiranje viška troškova specificiranih u ugovoru o izgradnji bit će obavljeno alokacijom državnih sredstava, dotacijama ili od trećih strana (agencija ili drugih država) te se višak troškova nad приходima ne priznaje kao rashod.

Objavljivanje

Subjekt treba objaviti sljedeće:

- iznos prihoda ugovora koji su priznati kao rashodi u razdoblju,
- metode korištene za utvrđivanje prihoda iz ugovora koji su priznati u razdoblju,
- metode koje su korištene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora koji su u tijeku.

Subjekt za ugovore koji su u tijeku na datum bilance treba objaviti svaki sljedeći podatak:

- ukupan iznos nastalih troškova i priznate dobiti (umanjen za priznate gubitke) do tog datuma,
- iznos primljenih predujmova,
- iznos zadržanih isplata.

Subjekt treba prezentirati bruto iznos potraživanja od naručitelja za poslove iz ugovora kao imovinu i bruto iznos obveza prema naručiteljima ugovorenih radova kao obvezu.

MRSJS 23 - Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi)

MRSJS 23 prvi je računovodstveni standard na međunarodnoj razini koji uređuje problematiku računovodstvenog priznavanja prihoda javnog sektora. Razlozi za standardiziranje prihoda od poreza i transfera jesu:

1. prihodi koji se ostvaruju bez protučinidbe čine najveći dio ukupno ostvarenih prihoda jedinica javnog sektora (JJS),
2. do postavljanja i objave ovog standarda nije bilo općeprihvaćenih međunarodnih standarda koji reguliraju priznavanje i mjerenje poreznih prihoda.

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj je ovog standarda propisati zahtjeve financijskog izvještavanja o приходima koji su nastali iz transakcija bez protučinidbe, a nisu transakcije kojima se ostvaruje rast u poslovnim kombinacijama. Odredbe standarda odnose se na priznavanje i mjerenje prihoda iz transakcija bez protučinidbe uključujući i one iz vlasničkih ulaganja.

JJS koja sastavlja i prezentira financijske izvještaje primjenom načela nastanka događaja primijenit će odredbe ovog standarda u knjiženju prihoda iz transakcija bez protučinidbe. Odredbe ovog standarda neće se primijeniti na poslovnu kombinaciju JJS koja je transakcija bez protučinidbe.

Iako prihodi koje ostvaruju JJS nastaju u transakcijama i s protučinidbom i bez protučinidbe, najveći dio prihoda države i ostalih JJS ostvaruje se iz transakcija kao što su:

- a) porezi,
- b) transferi (novčani i nenovčani), uključujući i poklone, oprost dugova, kazne, oporučni pokloni, donacije i roba i usluge u naravi.

Državna uprava može organizirati javni sektor, objediniti i razdijeliti jedinice javnog sektora i ostale jedinice u dvije ili više odvojenih jedinica. Kombinacije jedinica nastaju kada su dvije ili više izvještajnih jedinica kupljene zajedno od jedne izvještajne jedinice. Takva restrukturiranja ne moraju nastati na način da jedna jedinica kupi drugu, već može nastati i na način da jedna nova ili postojeća jedinica kupi svu imovinu i preuzme obveze druge jedinice.

Područja koja regulira ovaj MRSJS su sljedeća:

- a) Pristupom analize transakcija od JJS zahtijeva se da analiziraju priljev resursa iz transakcija za koje se ne traže protučinidbe kako bi se utvrdilo zadovoljavaju li te transakcije definiciju imovine i kriterije za priznavanje imovine i, ako je tako, da utvrde postoje li i obveze za koje se također zahtijeva priznavanje;
- b) Zahtijeva se da se imovina koja je ostvarena transakcijama bez protučinidbe inicijalno mjeri po njezinoj fer vrijednosti na dan stjecanja;
- c) Zahtijeva se da se obveze koje su rezultat transakcija bez protučinidbe priznaju prema načelima MRSJS 19, *Rezerviranja, neizvjesne obveze i neizvjesna imovina*;
- d) Zahtijeva se da ostvareni prihod bude jednak povećanju neto imovine koje je nastalo kao priznati priljev resursa;
- e) Daju se posebne upute koje se odnose na: (i) poreze, (ii) transfere, koji uključuju: oprost duga i pretpostavljene obveze, kazne, oporučni pokloni osobne imovine, darovanja i donacije, uključujući i darovanja u naravi, usluge u naravi,
- f) Dozvole, priznavanje usluga u naravi,
- g) Zahtjevi za objavama ostvarenih prihoda bez protučinidbe.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda i s njima povezane odredbe Standarda

U nastavku se navode definicijska određenja pojmova ključnih za razumijevanje ovog Standarda.^{291, 292}

²⁹¹ Definicijska određenja sadržana su u člancima 7-28 Standarda - IPSASB (2014): IPSAS 23, Handbook of International Public Sector Pronouncements, Volume I, str. 688-693.

²⁹² Pojmovi definirani ostalim MRSJS koriste se u ovom standardu u istom značenju kao što su definirani u tim standardima, a objavljeni su zasebno i u Pojmovniku kao zasebnom dijelu Priručnika kao ediciji u kojoj su objavljeni svi MRSJS - IPSASB (2014): Glossary of Defined terms for IPSAS 1-32, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II, str.1627- 1665.

Uvjeti transfera imovine postavljeni su kao zahtjev da se određene buduće ekonomske koristi ili sposobnosti obavljanja usluga kao svojstvo imovine koje će koristiti primatelj moraju vratiti davatelju kao određene buduće ekonomske koristi ili korištenje usluga.

Kontrola nad imovinom ostvaruje se ako jedinica može koristiti ili na drugi način ostvarivati ekonomske koristi od imovine ostvarenjem svojih zadataka i ako može izuzeti ili na drugi način regulirati raspolaganje tom imovinom ostalih subjekata.

*Transakcije razmjene*²⁹³ jesu transakcije u kojima jedna jedinica prima imovinu ili usluge ili se oslobađa obveze, a za uzvrat daje približno jednaku vrijednost (prije svega u novcu, robi, uslugama ili uporabom imovine) drugoj jedinici u razmjeni. Iste su predmet MRSJS-a 9.

Rashodi plaćeni kroz porezni sustav jesu svote koje su raspoložive korisniku, neovisno o tome plaća li on ili ne plaća porez.

Kazne su ekonomske koristi ili mogući primici usluga jedinica javnog sektora koje određuje sud ili neko drugo kazneno tijelo, kao posljedice povrede zakona ili propisa.

Ograničenje ustupanja imovine jest zahtjev da se ograniči ili odredi svrha za koju se ustupljena imovina može koristiti, ali se ne mogu zahtijevati određene buduće ekonomske koristi kao povrat na ulog ustupljene imovine ako se ne ostvare zahtjevi.

Porezni rashodi su najznačajnija davanja određena zakonskim propisima kojima se određuje porezni platitelj i korisnik i ne može se prenijeti na drugoga.

Oporezivi događaj jest događaj u kojem je vlada, zakonom određeni korisnik ili neki drugi organ uprave utvrđen kao korisnik poreza.

Porezi i transferi. Porezi su ekonomske koristi ili potencijalne usluge plaćeni pod prisilom ili naplativi jedinicama javnog sektora, određeni zakonom ili propisima, a kojima se osigurava prihod državne uprave. Porezi ne uključuju globe, ni ostale kazne kojima su izvrgnuti porezni obveznici. Transferi su priljevi budućih ekonomskih koristi ili potencijalnih usluga iz transakcija bez protučinidbe, a nisu porezi.

*Nerazmjenske transakcije*²⁹⁴ jesu transakcije u kojima nema razmjene. U transakcijama bez protučinidbe jedinice ili primaju vrijednosti od druge jedinice bez izravnog uzvratnog davanja otprilike jednake vrijednosti ili daju vrijednost drugoj jedinici bez izravnog primanja otprilike jednake vrijednosti u razmjeni. Primjerice, porezni obveznici plaćaju porez stoga što ih porezni zakon obvezuje na plaćanje. Iako državna uprava poreznim obveznicima osigurava različite usluge kroz javni sektor, one se ne mogu razmatrati kao protuusluga plaćenom porezu. Sljedeću skupinu transakcija bez protučinidbe čine transakcije u kojima jedinice mogu ostvariti određeni izravni povrat u zamjenu za primljene resurse, ali takav povrat nema otprilike jednaku fer vrijednost primljenih resursa. U tom će slučaju jedinica javnog sektora odrediti je li to kombinacija transakcija s protučinidbom ili transakcija bez protučinidbe, i svaku će komponentu priznati odvojeno. Moguće su i transakcije u kojima nije odmah jasno jesu li transakcije s protučinidbom ili transakcije bez protučinidbe. Tada će se ispitati suština transakcije kojom će se odrediti je li transakcija razmjena ili ne postoji protučinidba. Primjerice, prodaja robe uobičajeno se klasificira kao transakcija razmjene. No, ako se transakcija ostvarila po sub-

²⁹³ Prihodi od transakcija razmjene u literaturi nazivaju se i prihodi od transakcija s protučinidbom te se i u ovoj ediciji spomenuti termini koriste kao sinonimi, naizmjenično.

²⁹⁴ Prihodi od nerazmjenskih transakcija u literaturi nazivaju se i prihodi od transakcija bez protučinidbe te se i u ovoj ediciji spomenuti termini koriste kao sinonimi, naizmjenično.

vencioniranoj cijeni, to jest po cijeni koja nije ni otprilike jednaka fer vrijednosti prodane robe, transakcija će, po definiciji, biti klasificirana kao transakcija bez protučinidbe. U prosudbi je li to transakcija razmjene ili transakcija bez protučinidbe, koriste se profesionalne prosudbe. Osim toga, jedinice javnog sektora mogu koristiti trgovačke popuste, količinske popuste ili ostala uobičajena umanjenja tržišnih cijena. Ostvarena umanjenja cijena ne znače sama po sebi da se radi o transakcijama bez protučinidbe.

Prihodi. Prihodi obuhvaćaju bruto priljev ekonomskih koristi ili mogućnost korištenja usluga koje je izvještajna jedinica primila ili ih može primiti, a koje predstavljaju povećanje neto imovine/glavnice, osim povećanja ostvarenog ulaganjem vlasnika. Svote naplaćene u ulozu predstavnika državne uprave ili druge organizacije državne uprave ili pak kao ostale treće organizacije ne smatraju se povećanjem neto imovine ili prihodom tog predstavnika. Razlog tome jest što organizacija predstavnika nema kontrolu nad tom imovinom ni druge koristi koje se njome mogu ostvariti. Ako je jedinica imala troškove koji su nastali pri ostvarenju prihoda iz transakcija bez protučinidbe, prihodi će biti bruto priljev budućih ekonomskih koristi ili mogućnosti korištenja usluga, a odljev resursa priznat će se kao trošak te transakcije. Primjerice, ako se od izvještajne jedinice zahtijeva da plati troškove isporuke i instalacije za transfer opreme koju je dobila od druge jedinice, ti će se troškovi priznati odvojeno od prihoda ostvarenog transferom opreme. Troškovi dopreme i instalacije uključiti u svotu koja je priznata kao vrijednost imovine, prema odredbama MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*.

Klauzula

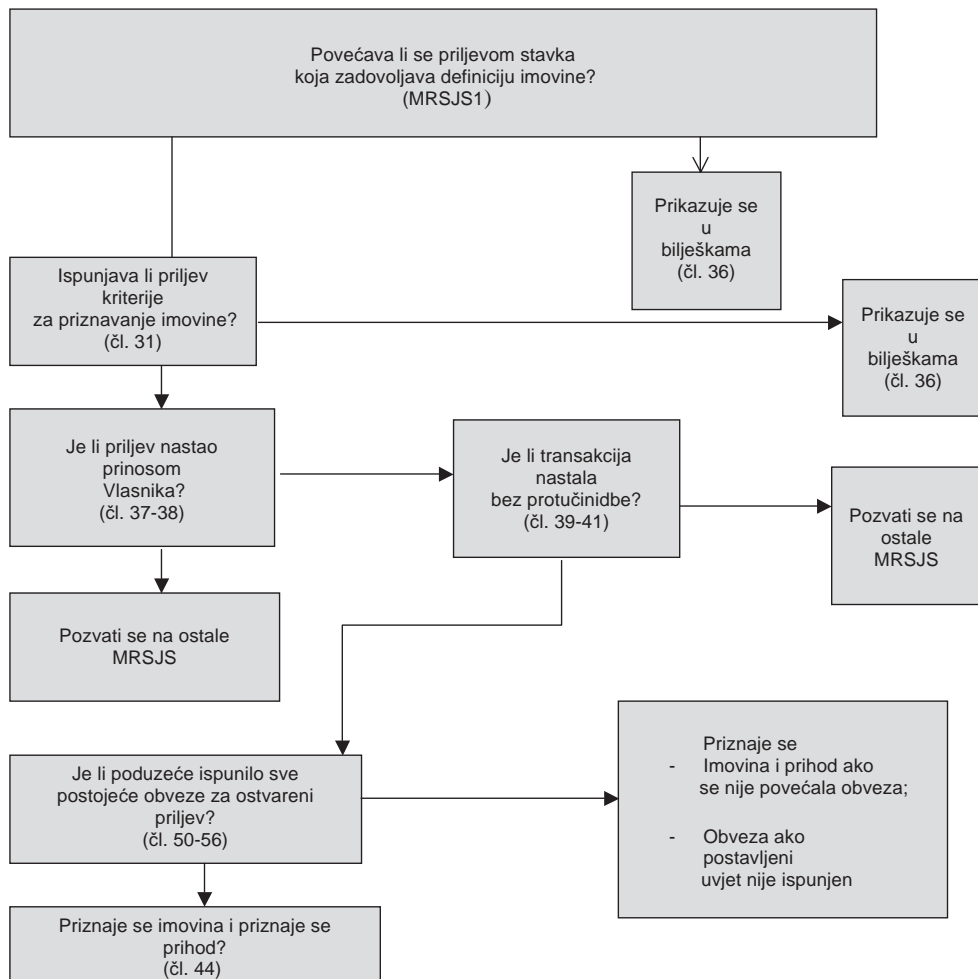
Imovina se može ustupiti očekujući i podrazumijevajući da će se koristiti na očekivani način i da će stoga jedinica kojoj je ustupljena to ostvariti. Ako je zakonom, propisima ili obvezujućim ugovorom s vanjskim partnerom određen način uporabe ustupljene imovine kod primatelja, ti su uvjeti obvezujući kako je to definirano ovim standardom. Uvjetovanje načina uporabe ustupljene imovine može biti postavljeno kao određeni način uporabe ili kao ograničenje. Posljedica nepoštivanja uvjeta može biti vraćanje imovine isporučitelju.

Analiza stjecanja imovine u nerazmjenskim transakcijama

JJS će priznati imovinu stečenu u transakcijama bez protučinidbe kad ostvari kontrolu nad resursima koji zadovoljavaju definiciju imovine i kriterije za priznavanje. U nekim slučajevima, kao što je oprost duga, može doći do smanjenja vrijednosti u odnosu na prethodno priznatu vrijednost duga. U tom će slučaju JJS smanjiti vrijednost duga, a neće priznati imovinu. U nekim će se slučajevima steći kontrola nad imovinom uz obvezu koju će JJS priznati kao obvezu. Vlasničko ulaganje neće se priznati kao prihod, već će se takav tip transakcija posebno analizirati i akumulirati posebno. Prema odredbama ovog standarda, JJS će analizirati transakcije bez protučinidbe kako bi odredile koji će se elementi priznati u financijskim izvještajima.

Sljedeće stablo odlučivanja prikazuje analitički proces koji će provesti JJS pri priznavanju prihoda ostvarenih bez protučinidbe. Stablo predstavlja ilustraciju za potrebe boljeg interpretiranja ovog standarda.²⁹⁵

²⁹⁵ IPSASB (2014): IPSAS 23, Handbook of International Public Sector Pronouncements, Volume I., str. 695., *Illustration of the Analysis of Initial Inflows of Resources*.



Priznavanje imovine

U MRSJS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, imovina se definira kao resursi koje kontrolira JJS, koji su rezultat prošlih događaja, a zbog kojih će buduće ekonomske koristi ili mogućnost korištenja usluga pritićati u JJS.

Priljev resursa iz transakcija bez protučinidbe, osim usluga, koji zadovoljavaju definiciju imovine priznat će se kao imovina ako i samo ako:

- vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi ili mogućnost ostvarenja usluga povezanih s imovinom pritićati u JJS,
- fer vrijednost imovine moguće je pouzdano utvrditi.

Kontrola imovine

Sposobnost isključenja ili upravljanja uporabom drugih osoba od ekonomskih koristi od imovine osnovni je element kontrole po kojoj se razlikuje imovina jedinice od javne imovine

čijom uporabom jedinica ostvaruje koristi. U javnom sektoru državna tijela imaju regulirajuću ulogu nad određenim aktivnostima, kao što su financijske institucije ili mirovinski fondovi. No, njihova regulirajuća uloga ne znači da reguliranje resursa podrazumijeva i zadovoljenje definicije imovine ili kriterije za priznavanje imovine u osnovnim financijskim izvještajima državnih institucija koje reguliraju tu imovinu.

Isto tako, objava namjere da se resursi ustupe JJS sama po sebi ne znači da je resurs pod kontrolom primatelja. Primjerice, ako je državna škola uništena požarom, a državno je tijelo objavilo namjeru doznaciti sredstva za obnovu škole, škola neće u trenutku objave namjere priznati priljev resursa. Ni ako se prije doznake resursa zahtijeva ugovor o transferu, jedinica primatelj neće ostvariti kontrolu nad resursima u vrijeme sklapanja ugovora jer primatelj ne može isključiti ili ograničiti davatelja u korištenju tih resursa. U mnogim sličnim primjerima jedinice moraju ostvariti kontrolu nad resursima da bi ih priznale kao imovinu. Ako jedinica ne ostvaruje nepobitnu kontrolu nad resursima, ne može isključiti upravljanje davatelja tim resursima.

Prošli događaji

JJS uobičajeno pribavljaju imovinu od državnih institucija, drugih jedinica, uključujući i porezne obveznike ili kupnjom proizvedene imovine. Stoga je događaj nastao ako se povećava imovina koja se kontrolira i to kupnjom, nastankom oporezivog događaja ili transferom. Samo očekivanje da će događaj nastati, neće dovesti do povećanja imovine. Tako sama namjera uvođenja poreza nije događaj kojim će se povećati imovina u obliku potraživanja od poreznih obveznika.

Vjerojatni priljev resursa

Priljev resursa je vjerojatan ako je vjerojatnost da će doći do priljeva veća od vjerojatnosti da do priljeva neće doći. JJS će procjenu vjerojatnosti zasnivati na prošlim događajima sa sličnim vrstama priljeva resursa i očekivanjima ponašanja poreznih obveznika i isporučitelja. Primjerice, ako državna institucija odobri isporuku JJS (izvještajnoj jedinici), sklopi sporazum o tome, a i u prošlosti je isporučivala takve resurse, vjerojatno je da će doći do priljeva, iako na dan izvještavanja resursi nisu doznačeni.

Nepredviđena imovina

Ako JJS raspolaze osnovnim obilježjima koje treba imati imovina, ali ne ispunjava sve uvjete za njezino priznavanje, imovina će se objaviti kao neizvjesna imovina u bilješkama (prema odredbama MRSJS 19, *Rezerviranje, neizvjesne obveze i neizvjesna imovina*).

Ulaganja vlasnika

Vlasnički ulozi regulirani su MRSJS-om 1. Da bi se transakcija klasificirala kao vlasničko ulaganje, potrebno je da budu zadovoljeni uvjeti iz definicije. Razmotrit će se i načelo prevage suštine nad formom. Neovisno o obliku transakcije, suština se takve transakcije, kad je jasno da se radi o kreditu ili drugoj vrsti obveze ili o prihodu kojeg je JJS priznala, ako je stavka značajna

treba je objaviti u bilješkama uz osnovne financijske izvještaje. Primjerice, ako je transakcija ostvarena s vlasnikom, ali je ugovoreno da će izvještajna jedinica plaćati fiksnu naknadu ulagatelju i vratiti primljeni ulog u određenom vremenu, transakcija ima obilježja kredita.

Tipični slučajevi modaliteta ulaganja vlasnika jesu:

- formalni upis transfera (ili istovrsni oblik takvog transfera) ulagatelja ili kontrolirajućeg poduzeća koji je dio neto imovine/glavnice primatelja, bez obzira je li ulog već postojao ili je nastao u vrijeme takvog ulaganja.
- sklapanje formalnog ugovora koji se odnosi na ulaganje, osnivanjem ili povećanjem postojećeg financijskog udjela u neto imovini/glavnici primatelja koji se može prodati, ustupiti ili iskupiti,
- izdavanjem vlasničkih instrumenata, kao udjela, koji se mogu prodati, prenijeti ili iskupiti.

Transakcije s komponentama transakcija bez protučinidbe i transakcija s protučinidbom

I transakcije bez protučinidbe i transakcije s protučinidbom jesu transakcije različite od ulaganja vlasnika. Ako je imovina pribavljena transakcijama koje sadrže i komponentu transakcije s protučinidbom i komponentu transakcije bez protučinidbe, JJS će priznati komponentu s protučinidbom prema odredbama ostalih MRSJS, a transakcije bez protučinidbe prema odredbama ovog standarda, koristeći pritom procjene eksperata. Ako nije moguće egzaktno utvrditi koji dio ukupne transakcije pripada transakcijama s protučinidbom, cijela će se transakcija prikazati kao transakcija bez protučinidbe.

Mjerenje imovine pri inicijalnom priznavanju

Imovina pribavljena transakcijama bez protučinidbe pri inicijalnom se vrednovanju priznaje po fer vrijednosti na dan pribavljanja.

Priznavanje prihoda iz transakcija bez protučinidbe

Priljev resursa iz transakcija bez protučinidbe priznatih kao imovina priznat će se kao prihod, osim ako je tim priljevom priznato i povećanje obveza. Ako je uz priljev imovine priznato i povećanje obveza, vrijednost priznate obveze oduzet će se od vrijednosti priznate imovine, a razlika će se prikazati kao prihod.

Ako se priznata vrijednost obveze priljevom resursa nastalima transakcijama bez protučinidbe postupno smanjuje stoga što je nastao oporezivi događaj ili su zadovoljeni traženi uvjeti, ta će se vrijednost priznati kao prihod. No, ako priljev resursa ispunjava uvjete vlasničkog ulaganja, neće se priznati ni kao obveza, ni kao prihod.

Vrijeme priznavanja prihoda određeno je vrstom uvjeta i njihovim podmirenjem. Primjerice, ako je uvjetima određena isporuka roba ili usluga trećima, ili povratom neiskorištenih resursa davateljima, prihod će se priznati kad se roba ili usluge isporuče.

Sadašnji dugovi priznati kao obveze

Sadašnje obveze nastale u transakcijama bez protučinidbe koje zadovoljavaju definiciju obveza, priznat će se ako i samo ako:

- vjerojatno je da će doći do odljeva resursa kojima se ostvaruju ekonomke koristi ili primitka usluga za podmirenje obveze,
- moguće je pouzdano procijeniti svotu obveze.

Sadašnje obveze

Sadašnje obveze su zadaće koje treba ostvariti na određeni način, a mogu povećati obveze proizašle iz transakcija bez protučinidbe. Sadašnje obveze mogu biti određene zakonima ili propisima ili ugovorenim transferima. Mogu nastati i u uobičajenom poslovnom okruženju, kao što je priznavanje unaprijed naplaćenih svota.

Vrlo često se zahtijeva zakonom ili propisom ili na drugi način ugovoreno, da se imovina ustupljena javnom sektoru u transakcijama bez protučinidbe koristi za određenu svrhu. Primjerice:

- porezi koji se mogu koristiti samo za određenu namjenu,
- transferi, koji se ugovorima mogu koristiti samo za:
 - ustupanje državnih institucija regionalnim ili lokalnim zajednicama,
 - ustupanje državnih ili regionalnih institucija lokalnim zajednicama,
 - ustupanje državnih institucija drugim JJS,
 - ustupanje državnih agencija kojima je zakonima ili propisima određeno obavljanje specifičnih funkcija u kojima su poslovno autonomne na državnoj ili regionalnoj razini,
 - zahtjeve donatora državnim ili drugim JJS.

U svakodnevnom obavljanju poslova izvještajne jedinice mogu primiti resurse prije nego što je oporezivi događaj nastao. Tada će se unaprijed naplaćena svota priznati kao obveza dok oporezivi događaj ne nastane. Isto tako, ako su resursi primljeni prije potpisivanja sporazuma, njihova će se vrijednost priznati kao obveza do potpisivanja sporazuma.

Uvjetovani transfer imovine

Uvjetovani transfer imovine povećat će sadašnje obveze pri inicijalnom priznavanju (čl. 50). JJS će analizirati neke ili sve uvjete koji se odnose na priljev imovine kako bi utvrdile odnose li se i na koje priljeve uvjeti ili ograničenja.

Mjerenje obveza pri inicijalnom vrednovanju

Svota koja se priznaje kao obveza treba biti najbolja procjena svote koju treba podmiriti za sadašnju obvezu na dan izvještavanja. Kod procjene vrijednosti obveza, treba uzeti u obzir rizik i neizvjesnost u okruženju. Ako je vremenska vrijednost novca značajna, obveza će se vrednovati po sadašnjoj vrijednosti svote potrebne za podmirenje obveze²⁹⁶.

Porezi

Jedinica javnog sektora (JJS) će priznati imovinu ostvarenu porezima onda kad je nastao oporezivi događaj i kad su zadovoljeni uvjeti za priznavanje imovine.

²⁹⁶ Prema odredbama MRSJS 19.

Resursi ostvareni kroz poreze zadovoljavaju definiciju imovine ako JJS kontrolira resurse kao rezultat prošlih događaja (oporezivi događaj) i kada očekuje priljev budućih ekonomskih koristi ili usluga od tih resursa. Resursi ostvareni porezima zadovoljavaju kriterije priznavanja imovine ako je vjerojatni priljev resursa vrednovanih po pouzdano izmjerenoj fer vrijednosti. Stupanj vjerojatnosti očekivanog priljeva određuje se na osnovi raspoložive evidencije u vrijeme inicijalnog priznavanja, što uključuje, ali se ne ograničava na objavu oporezivog događaja poreznih obveznika.

Prihod od poreza nastaje samo u državnim tijelima kojima porez pripada, a ne ostalim jedinicama. Primjerice, ako državno tijelo naplaćuje porez preko porezne agencije, prihod od poreza i imovina priznat će se u državnom tijelu, a ne u poreznoj agenciji. Isto tako, ako tijelo državne uprave naplaćuje porez na promet koji pripada centralnoj državi, centralno državno tijelo priznaje imovinu i prihod od poreza, a smanjuje imovinu i prikazuje rashode za transfer tijelu državne uprave. Tijelo državne uprave priznat će imovinu i prihod od tog transfera. Ako JJS naplaćuje porez u ime više drugih JJS, ona se smatra njihovim agentom. Primjerice, ako državna porezna agencija naplaćuje porez na dobit u ime centralne države i nekoliko gradskih uprava, ona neće priznati prihod od naplate poreza, već će pojedinačne državne i gradske uprave priznati imovinu i prihod od poreza.

Porezi ne zadovoljavaju definiciju vlasničkih uloga jer plaćanje poreza ne daje poreznim obveznicima pravo na udio u raspodjeli budućih ekonomskih koristi ili usluga JJS tijekom njezina postojanja ili raspodjele bilo kojeg viška imovine nad obvezama državnih tijela. Također, porezni obveznici ne ostvaruju vlasnička prava u državnim tijelima koje mogu prodati, razmijeniti, prenijeti ili iskupiti.

Porezi zadovoljavaju definiciju transakcija bez protučinidbe jer porezni obveznici ustupaju resurse državnim tijelima bez izravnog primitka približno jednake vrijednosti u razmjeni. Iako porezni obveznik može imati koristi kroz socijalnu politiku države, to se ne smatra izravnom razmjenom za uplaćeni porez.

Neki se porezi uplaćuju za određene svrhe. Ako se zahtijeva od države da prizna obvezu za priznatu naplaćenu imovinu kao posljedicu naplaćenih poreza za određenu svrhu, prihod od poreza neće se priznati dok se ne ostvari ta svrha i ne umanji obveza. Međutim, vrlo se često naplaćeni porez za određenu namjenu ne prikazuje kao obveza jer je svota naplaćena za određenu namjenu restriktivna, a ne uvjetovana.

Oporezivi događaj

U mnogim se zakonodavstvima plaćaju slični porezi. Izvještajna jedinica analizira porezni zakon u svojoj jurisdikciji kako bi utvrdila koji se porezni događaji oporezuju. Ako porezni zakoni nisu iznimke, vjerojatno je da se oporezuju sljedeći događaji:

- porez na dobit jest zarada na procijenjenu dobit tijekom poreznog razdoblja poreznog obveznika,
- porez na dodanu vrijednost jest oporezivanje aktivnosti tijekom poreznog razdoblja poreznog obveznika,
- porez na robe i usluge jest oporezivanje kupnje ili prodaje oporezive robe i usluga tijekom poreznog razdoblja,

- carinjenje kupljene robe jest kretanje roba ili usluga koje podliježu carinjenju prilikom prijelaza kupčeve granice,
- porez na nasljedstvo jest porez na oporezivu imovinu umrle osobe,
- porez na imovinu jest naplata poreza koja se utvrđuje na dan na koji se porez naplaćuje, ili razdoblje za koje se porez naplaćuje, ako se porez naplaćuje periodično.

Unaprijed naplaćeni porez

Prema definicijama imovine, obveza i zahtjeva čl. 59, resursi primljeni na ime poreza prije no što je nastao oporezivi događaj priznaju se kao imovina i obveze (unaprijed naplaćeni) jer se događaj koji povećava naplatu poreza JJS nije dogodio i kriteriji za priznavanje poreznog prihoda nisu zadovoljeni, neovisno o tome je li JJS primila resurse²⁹⁷. Unaprijed naplaćeni porez nije u suštini različit od ostalih naplata unaprijed pa će se priznati i obveza za unaprijed naplaćeni porez. Nastankom oporezivog događaja razdužit će se obveza, a priznat će se prihod.

Mjerenje imovine nastale transakcijom oporezivanja

Članak 42 Standarda²⁹⁸ zahtijeva da se imovina nastala transakcijom oporezivanja mjeri po fer vrijednosti na dan stjecanja. Imovina ostvarena transakcijom oporezivanja mjeri se prema najboljoj procjeni priljeva resursa JJS. JJS će stoga postaviti računovodstvenu politiku za mjerenje imovine iz transakcija oporezivanja koje će se uskladiti s ovim zahtjevom. Računovodstvena politika za procjenu te imovine uzet će u obzir i vjerojatnost da će resursi iz transakcija oporezivanja pritijecati u državnu jedinicu i fer vrijednost rezultirajuće imovine.

Ako postoji podvojenost između oporezivog događaja i naplate poreza, JJS može pouzdano mjeriti imovinu nastalu oporezivanjem koristeći, primjerice, statistički model na osnovi povijesti naplate određenog poreza u prethodnim razdobljima. Ti će modeli uključiti vrijeme naplate, isprava poreznih obveznika i odnos naplate poreza i ostalih čimbenika u ekonomiji. Model mjerenja uvažit će i ostale čimbenike kao što su:

- porezni zakon dopušta poreznom obvezniku dulje razdoblje plaćanja poreza od dana objave financijskih izvještaja,
- porezni obveznik nije ostvario zaradu na vremenskoj osnovi,
- vrednovanje nemonetarne imovine za oporezivanje,
- složenost poreznih zahtjeva kojima se produljuje razdoblje za procjenu poreza za određene porezne obveznike,
- mogućnost da financijski i politički troškovi za rigoroznu primjenu poreznih zakona i naplatu poreza mogu premašiti ostvarene koristi,
- porezni zakon dopušta poreznim obveznicima odgodu plaćanja nekih poreza,
- različite okolnosti za pojedine poreze i jurisdikcije.

²⁹⁷ IPSASB (2014): IPSAS 23, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I., str. 701

²⁹⁸ IPSASB (2014): IPSAS 23, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I., str. 698

Mjerenje imovine i prihoda od oporezivanja statističkim modelom može biti značajno različito od rezultata prethodnih razdoblja. Revizija procjene uskladit će se sa zahtjevima MR-SJS 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

Troškovi plaćeni kroz porezni sustav i porezni rashodi

- (a) Porezni prihodi priznaju se u bruto svoti. Oni se neće umanjiti za troškove plaćene kroz porezni sustav. U nekim je pravnim sustavima uobičajeno da državne institucije koriste u poreznom sustavu metodu koja im odgovara pri vraćanju poreznim obveznicima potrebnih svota koje su se mogle platiti i drugačije nego što je doznaka čekom, uplata na depozit poreznog obveznika kod banke ili na neki drugi račun kod banke. Primjerice, državna uprava može uplatiti potrebnu svotu na račun zdravstvenog osiguranja poreznog obveznika kako bi potaknula takvo osiguranje ili pak umanjila obveze poreznog obveznika prema osiguranju, doznakom čeka ili uplatom na račun osiguranja. Uplaćena će svota u izvještaju o dobiti države biti priznata odvojeno. Porezni prihod trebao bi biti uvećan za svaku takvu stavku uplaćenu kroz porezni sustav.
- (b) Porezni prihod neće se uvećati za svotu poreznog rashoda. U mnogim pravnim sustavima država koristi porezni sustav kako bi potaknula određeno financijsko ponašanje, a obeshrabrila neko drugo. Primjerice, vlasnicima kuća dopušta se da za otplate kredita za kuće i porez na nekretnine umanje iskazanu oporezivu dobit. Takav tip povlastica dostupan je samo poreznim obveznicima. Ako poduzeće (ili fizička osoba) ne plaća porez, ne može koristiti takvu povlasticu. Ovakva će se povlastica smatrati poreznim rashodom. Porezni rashodi su već obračunani porezni prihodi, ne rashodi, i neće dovesti do priljeva ili odljeva resursa, to jest neće dovesti do povećanja imovine, obveza, prihoda ili rashoda od oporezivanja.

Ključna razlika između rashoda plaćenih kroz porezni sustav i poreznih olakšica jest ta što su porezni rashodi plaćeni kroz porezni sustav raspoloživi primateljima neovisno o tome jesu li platili porez ili koriste posebni mehanizam plaćanja poreza.

MRSJS 1 zabranjuje prijebaj poreznih prihoda i rashoda, osim ako je to nekim drugim standardom dopušteno.

Transferi

JJS će priznati imovinu ostvarenu transferom kada prenijeti resursi zadovolje definiciju imovine i kriterije za priznavanje imovine.

Transferi uključuju potpore, oprost duga i kazni, nasljedstva, poklone te donacije i robe ili usluge u naravi. Svim navedenim oblicima zajedničko je ustupanje resursa jedne jedinice drugoj, bez nadoknade približno jednake fer vrijednosti u razmjeni, i nisu porezi definirani ovim standardom.

Transferi zadovoljavaju definiciju imovine ako jedinica kontrolira resurse kao rezultat prošlih događaja (transfera) i očekuje primitak budućih ekonomskih koristi ili obavljanje usluga od tih resursa. Transferi zadovoljavaju kriterije za priznavanje imovine kad je vjerojatno da će doći do priljeva resursa kojima se može izmjeriti fer vrijednost. Transfer može nastati i kao

oprost duga. U tom će se slučaju transfer prikazati kao smanjenje proknjiženog duga, a ne kao povećanje imovine.

Ponekad se dogodi da se druga strana obveže da će doznačiti transfer, ali to ne učini. Stoga samo ako je zahtjev provediv i JJS procjenjuje da je vjerojatno da će doći do priljeva resursa ili umanjenja duga, mogu se iskazati imovina, dug i prihod od transfera.

Transfer resursa koji zadovoljava definiciju vlasničkog uloga neće se prikazati kao prihod.

Transferi zadovoljavaju definiciju transakcija bez protučinidbe jer davatelj transfera ustupa resurse bez primitka približno jednake vrijednosti u razmjeni. Ako davatelj prima približno jednake vrijednosti u razmjeni, ugovor će se prikazati kao razmjena, ako zadovoljava uvjete iz MRSJS 9, *Prihodi od transakcija razmjene*.

Mjerenje imovine transfera

Imovina ustupljena transferom mjeri se po fer vrijednosti na dan stjecanja. JJS utvrdit će računovodstvene politike za priznavanje i mjerenje imovine koje su usklađene s ostalim MRSJS-ovima. Za dugotrajnu imovinu to je MRSJS 12, 16 i 17. Financijski instrumenti, uključujući novac i primljene transfere koji zadovoljavaju definiciju financijskih instrumenata te ostala imovina također se vrednuju po fer vrijednosti na dan stjecanja.

Oprost duga i preuzimanje obveza

Vjerovnici se mogu odreći prava na naplatu duga od JJS, to jest otpisati dug. Primjerice, državno tijelo može otpisati dug lokalnoj upravi. U tom će slučaju lokalna uprava priznati povećanje neto imovine jer su obveze, koje su ranije bile priznate, ugašene.

JJS će priznati prihod za oprost duga ako raniji vjerovnik više ne zadovoljava definiciju obveze ili kriterije za priznavanje obveze, no oprost duga ne zadovoljava definiciju ulaganja vlasnika. Ako kontrolirajuće poduzeće u potpunosti oprosti dug kontroliranoj jedinici, transakcija može biti prikazana kao ulaganje vlasnika. Prihod nastao oprostom duga mjeri se po fer vrijednosti oproštenog duga. To će, uglavnom, biti njegova knjigovodstvena vrijednost.

Kazne

Kazne su ekonomske koristi ili potencijalne usluge koje može ostvariti JJS od pojedinaca ili druge jedinice, koje određuje sud ili drugo zakonodavno tijelo, kao posljedicu pojedinačne povrede zakonske odredbe ili propisa. U nekim zakonodavstvima izrečene kazne mogu se zamijeniti sudskim postupkom. Ako okrivljenik izabere plaćanje mandatne kazne umjesto suđenja, uplata će se smatrati naplatom kazne.

Naplata kazne jest obveza transfera fiksne svote novca državnom organu za koju država nema nikakvu obvezu. Stoga se kazne priznaju kao prihod, ako naplaćene kazne zadovoljavaju definiciju imovine i kriterije za priznavanje imovine. Imovina ostvarena kaznama mjeri se po najboljoj procjeni priljeva resursa JJS.

Nasljedstva²⁹⁹

Nasljedstvo se kao predmet ovog standarda odnosi na transfer koji se ostvaruje po volji umrle osobe. Kontrola nad resursima stječe se nasljeđivanjem kad JJS ima provediv zahtjev nad imovinom umrle osobe ili odobrenje za ispitivanjem nasljedstva, ovisno o zakonodavstvu.

Nasljedstvo koje zadovoljava definiciju imovine priznaje se kao imovina i prihod kad je vjerojatno da će ekonomske koristi ili usluge pritijecati u JJS, a fer vrijednost imovine može se pouzdano izmjeriti. Vjerojatnost priljeva ekonomskih koristi može biti upitna ako je nastupila zastara između vremena smrti oporučitelja i primitka imovine nasljedstva. I osporavanje nasljedstva umanjit će vjerojatnost ostvarenja budućih ekonomskih koristi.

Fer vrijednost naslijeđene imovine utvrđuje se na isti način kao i pokloni i donacije. U zakonodavstvima u kojima se nasljedstvo oporezuje, JJS će utvrditi fer vrijednost i to kao vrijednost koja će biti raspoloživa. Nasljedstvo se mjeri po fer vrijednosti primljenih resursa ili resursa za koje se očekuje da će se primiti.

Pokloni i donacije te darovanja u naravi

Pokloni i donacije su dobrovoljni transferi imovine, koji uključuju novac ili drugu monetarnu imovinu, darovanu robu ili usluge u naravi koje jedna jedinica ostvaruje drugoj, uglavnom bez naknade. Darovatelj može biti organizacijska jedinica ili pojedinac.

Za poklone i donacije novca ili druge monetarne imovine ili robe u naravi, nastali događaj povećava kontrolu nad resursima kojima se ostvaruju buduće ekonomske koristi ili potencijalne usluge. Roba u naravi jest materijalna imovina prenesena na JJS u transakciji bez protučinidbe, bez obveze, ali može biti uvjetovana. Vanjske pomoći koje se ostvaruju bilateralno ili multilateralno vrlo često uključuju i robu u naravi.

Pokloni i donacije (osim robe u naravi) priznaju se kao imovina i prihod kad je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritijecati u jedinicu, a fer vrijednost imovine može se pouzdano utvrditi.

Uvjetovana korištenja primljene imovine

Uvjetovani transfer imovine jest zahtjev da JJS konzumira buduće ekonomske koristi ili usluge na način koji je odredio doznačitelj. Stoga primatelj ima sadašnju obvezu prenijeti ekonomske koristi ili potencijalne usluge trećima ako je to uvjetovano pri inicijalnom stjecanju kontrole nad imovinom na koju se uvjet odnosi. Primatelj ne može izbjeći uvjetovani odljev resursa pa će se uz priznavanje imovine priznati i obveza.

Doznačena imovina može biti i vraćena pa će se vrijednost vraćene imovine oduzeti od ranije prikazane ukupne primljene vrijednosti imovine i obveze, što će utjecati na priznavanje imovine, obveza ili prihoda novog transfera.

Ograničenja korištenja primljene imovine

Ograničenja uporabe primljene imovine ne uključuju obvezu vraćanja primljene imovine ako se ne ispune postavljeni uvjeti vezani uz način njezine uporabe. Nema ni obveze ustupanja

²⁹⁹ engl. Bequests

imovine trećima nakon što je ostvarena kontrola nad imovinom. Međutim, ustupatelj imovine može sankcionirati primatelja, kao primjerice podnošenjem tužbe sudu ili kroz administrativne sankcije putem ministarstava ili drugog nadležnog tijela.

Suština važnija od forme

U razmatranju je li postavljeno ograničenje uvjet ili ograničenje, jedinica će razmotriti je li zahtjev za povratom imovine prinudno provediv i može li ga provesti ustupatelj imovine. Ako ustupatelj ne može ostvariti prinudni povrat ustupljene imovine, nije zadovoljena definicija restrikcije, već ograničenja. Ako prethodna iskustva pokazuju da ustupatelj nikada ranije nije zatražio povrat ustupljene imovine, primatelj može zaključiti da je po obliku transakcija bila uvjetovana, ali da se u suštini radi o ograničenju.

Usluge u naravi

JJS može, ali ne mora, priznati primljene usluge u naravi kao prihod i kao imovinu.

Usluge u naravi su usluge koje obavljaju pojedinci za JJS u transakcijama bez protučinidbe. Ovakve usluge zadovoljavaju definiciju imovine jer jedinica kontrolira resurse od kojih se očekuje da će u budućnosti u jedinicu pritjecati ekonomske koristi ili usluge. Takva je imovina odmah i potrošena pa se transakcija u toj vrijednosti priznaje kao trošak usluge u naravi. Primjerice, škola će usluge volontera u nastavi po njihovoj fer vrijednosti priznati kao povećanje imovine i prihoda, a zatim kao smanjenje imovine i kao trošak. Isto tako, primljena usluga može se odnositi na uslugu gradnje objekta, a takva će se usluga prikazati kao prihod i kao trošak nabave objekta.

Javni sektor može biti primatelj usluga u naravi kroz usluge volontera, ali i nevolonterskih usluga, primjerice:

- a) tehnička pomoć druge države ili međunarodne organizacije,
- b) osobe optužene za kažnjiva djela mogu se uputiti na obavljanje usluga javnom sektoru,
- c) javne zdravstvene ustanove mogu angažirati volontere za određene usluge,
- d) državne škole mogu koristiti volonterske usluge roditelja i kao učitelje i kao članove uprave,
- e) lokalne uprave mogu koristiti usluge volonterskih vatrogasnih udruga.

Neke od usluga u naravi ne zadovoljavaju definiciju imovine jer JJS nema dovoljno kontrole nad obavljanjem usluga. Isto tako, moguće je da JJS ima dovoljno kontrole nad uslugama, ali ih ne može pouzdano izmjeriti. JJS može mjeriti fer vrijednost određenih usluga u naravi i na način da utvrdi vrijednost tih usluga koje obavlja profesionalna organizacija na nacionalnom ili međunarodnom tržištu. Moguće je i da JJS utvrdi da vrijednost primljenih usluga nije značajna. Vrlo često, usluge u naravi obavljaju osobe koje nisu obučene i koje su stoga obavljene na način koji JJS ne bi prihvatila da se nisu nudile. Stoga u svim takvim okolnostima ovaj standard ne zahtijeva priznavanje vrijednosti usluga u naravi. Međutim, traži se objava vrste primljenih usluga u naravi tijekom obračunskog razdoblja, ali samo za one koje su značajne.

Zalozi

Zalog je neprisiljeni prijenos imovine na primatelja. Zalog ne zadovoljava definiciju imovine jer primatelj ne može kontrolirati ekonomske koristi od imovine založnog dužnika.

Stoga JJS ne priznaje založenu imovinu, ni prihod. Ako se založena imovina kasnije prenese na JJS, priznat će se kao donacija ili poklon. Zalog može biti garancija za neizvjesnu imovinu pa će se tada primijeniti odredbe MRSJS 19, *Rezerviranja, neizvjesne obveze i neizvjesna imovina*.

Unaprijed primljeni transferi

Primljeni resursi prije važećeg sporazuma o transferu priznat će se kao imovina uz istovremeno priznavanje obveze za unaprijed primljenu imovinu. Ovakva transakcija po suštini nije različita od ostalih unaprijed primljenih primitaka pa će se, nakon sklopljenog sporazuma o transferu i ispunjenju eventualnih uvjeta, umanjiti obveza i priznati prihod.

Objave

JJS će objaviti, u temeljnom financijskom izvještaju ili u bilješkama:

- a) Svotu prihoda ostvarenog u transakcijama bez protučinidbe tijekom razdoblja za osnovne vrste prihoda, iskazujući posebno:
 - poreze, iskazujući zasebno svaku osnovnu vrstu poreza,
 - transfere, iskazujući zasebno svaku vrstu prihoda od transfera.
- b) Svotu potraživanja priznatih u transakcijama bez protučinidbe.
- c) Vrijednost obveza priznatih za primljenu imovinu kojoj je uporaba uvjetovana.
- d) Vrijednost priznate imovine kojoj je uporaba ograničena i vrstu ograničenja.
- e) Unaprijed naplaćene iznose koji se odnose na transakcije bez protučinidbe.
- f) Iznos oproštenih obveza.

U bilješkama uz temeljne financijske izvještaje objavit će se:

- a) Usvojene računovodstvene politike priznavanja prihoda iz transakcija bez protučinidbe.
- b) Za osnovne vrste prihoda iz transakcija bez protučinidbe osnovicu utvrđivanja fer vrijednosti priljeva resursa kojima se mjere,
- c) Za osnovne vrste poreznih prihoda koje JJS ne može pouzdano procijeniti, a za koje je porezno događaj nastao, informacije o vrsti poreza.
- d) Vrste najznačajnijih ostavština, poklona, donacija, prikazanih odvojeno po osnovnim vrstama primljenih stvari u naravi.

JJS se potiču da objave vrstu usluga primljenih u naravi za svaku skupinu usluga, uključujući i one koje nisu priznate kao prihod.

3.3.4. RAČUNOVODSTVENI POSTUPCI ZA RASHODE

MRSJS 5 - Troškovi posudbe

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je da propiše računovodstveni postupak za troškove posudbe. Ovaj Standard termin *troškovi posudbe* definira kao kamate i drugi troškovi koji nastanu subjektu u svezi s posudbom sredstava. U troškove posudbe mogu se, dakle, uključiti: kamate na dopuštena prekoračenja po bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe; amortizacija diskonta ili premije vezane na posudbu; amortizacija pomoćnih troškova koji nastaju u svezi s aranžmanima posudbe; financijski troškovi financijskog najma priznatog u skladu s MRSJS 13, *Najmovi*; tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.

Ovaj Standard uglavnom zahtijeva da se troškovi posudbe odmah priznaju kao rashodi. Međutim, Standard dopušta, kroz dozvoljeni alternativni postupak, kapitalizaciju troškova posudbe koji se izravno mogu pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Troškovi posudbe - priznavanje:

a) osnovni postupak

Prema *osnovnom postupku*, troškovi posudbe priznaju se kao rashod u razdoblju u kojem su nastali neovisno od svrhe posudbe. No, MRSJS 5 omogućava korištenje *alternativnog postupka* kojim je dopušteno kapitaliziranje troškova posudbe.

b) dopušteni alternativni postupak

Sukladno alternativnom pristupu, troškovi posudbe, koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, uključuju se u trošak nabave te imovine. Takvi troškovi posudbe kapitaliziraju se kao dio troška nabave te imovine samo ako je vjerojatno da će subjektu osigurati pritjecanje budućih ekonomskih koristi ili svrhovita upotreba i ako se mogu pouzdano izmjeriti. Iznos troškova kapitalizacije koji je prihvatljiv za kapitalizaciju određuje se u skladu s odredbama ovog Standarda. Troškove posudbe za kapitalizaciju je moguće još definirati kao troškove posudbe koji bi se mogli izbjeći da nije bilo izdatka za kvalificiranu imovinu. Subjekt treba u financijskim izvještajima objaviti usvojenu računovodstvenu politiku za troškove posudbe.

Ponekad je teško identificirati troškove posudbe kojih ne bi bilo bez nabave kvalificiranog sredstva. Primjerice, takva poteškoća nastaje kada se centralizirano koordinira financijsko poslovanje subjekta. Poteškoće nastaju i kada subjekt koristi niz različitih dužničkih instrumenata za posudbu izvora sredstava uz različite kamatne stope te ih potom posuđuje po različitim osnovama drugim ekonomskim subjektima. Sredstva koja su posuđena na centraliziranoj osnovi mogu biti transferirana drugim subjektima u okviru ekonomskog subjekta kao kredit ili potpora. Takvi transferi mogu biti beskametni ili zahtijevati da se pokrije samo dio stvarnih

kamatnih troškova. Komplikacije nastaju i korištenjem kredita denominiranih ili vezanih uz stranu valutu, kada ekonomski subjekt posluje u visoko inflatornom gospodarstvu te uslijed fluktuacija valutnih tečajeva. Kao rezultat toga, teško je odrediti iznos troškova posudbi koji se mogu izravno pripisati stjecanju kvalificirane imovine te je potrebno prosuđivanje.

U dijelu u kojem su posuđeni izvori sredstva izričito za svrhe pribavljanja kvalificirane imovine, iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju kod te imovine treba se odrediti kao stvarni trošak posudbe nastao tim prosuđivanjem tijekom razdoblja umanjen za bilo koji prihod od ulaganja temeljem privremenog ulaganja sredstava pribavljenih posudbom.

U razmjeru u kojem su izvori sredstva posuđeni za opće namjene, a koriste se za nabavu kvalificirane imovine, iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju treba se odrediti primjenom stope kapitalizacije na izdatke za tu imovinu. Stopa kapitalizacije treba biti ponderirani prosjek troškova posudbe primjenjivih za posudbe poslovnog subjekta nepodmirene tijekom razdoblja, osim onih posudbi koje su izričito nastale radi nabave kvalificirane imovine. Kapitalizirani troškovi posudbe tijekom razdoblja ne smiju prekoračiti iznos troškova posudbi nastalih u tom razdoblju.

Kada knjigovodstveni iznos ili očekivani konačni trošak kvalificirane imovine prelazi njezin nadoknadivi iznos ili neto utrživu vrijednost, knjigovodstveni se iznos ispravlja ili otpisuje u skladu sa zahtjevima drugih međunarodnih i/ili nacionalnih računovodstvenih standarda.

Kapitalizaciju troškova posudbe kao dijela troška kvalificirane imovine treba početi kada:

- nastanu izdaci za imovinu,
- nastanu troškovi posudbe,
- aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu upotrebu ili prodaju su u tijeku.

Izdaci za kvalificiranu imovinu uključuju samo one izdatke koji su imali za posljedicu plaćanje novcem, prijenose druge imovine ili su pretpostavljali obveze uz snošenje kamate. Prosječni knjigovodstveni iznos imovine tijekom nekog razdoblja, uključujući i prethodno kapitalizirane troškove posudbe, uobičajeno je razumna aproksimacija izdataka na koju se primjenjuje stopa kapitalizacije u tom razdoblju. Aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu upotrebu ili prodaju obuhvaćaju više od same fizičke izgradnje te imovine. One uključuju tehnički i administrativni rad prije početka fizičke izgradnje, kao što su aktivnosti u svezi s pribavljanjem dozvola prije početka fizičke izgradnje. Međutim, takve aktivnosti isključuju držanje neke imovine kada nema proizvodnje ili razvoja koji mijenja stanje te imovine. Primjerice, troškovi posudbe nastali dok je zemljište bilo u fazi razvoja kapitaliziraju se tijekom razdoblja u kojem su poduzete aktivnosti koje se odnose na taj razvoj. Međutim, troškovi posudbe nastali dok se nabavljeno zemljište za građevinske svrhe držalo bez bilo kakvih povezanih aktivnosti razvoja ne udovoljavaju uvjetima kapitalizacije.

Kapitalizaciju troškova posudbe treba privremeno prekinuti za vrijeme produženih razdoblja u kojima je prekinut aktivan razvoj. S kapitalizacijom troškova posudbe treba prestati kada su dovršene sve bitne aktivnosti potrebne za pripremu kvalificirane imovine za njezinu namjeravanu upotrebu ili prodaju. Imovina je obično spremna za svoju namjeravanu upotrebu ili za prodaju kada je dovršena njezina fizička izgradnja, čak kada se možda još nastavlja s rutinskim administrativnim radom. Ako su još preostale samo manje prilagodbe, kao što je ukrašavanje imovine po želji kupca ili korisnika, to ukazuje da su u biti dovršene sve aktivno-

sti. Kada se izgradnja kvalificirane imovine dovršava u dijelovima i svaki se dio može koristiti, dok se izgradnja drugih dijelova još nastavlja, s kapitalizacijom troškova posudbe treba prestati kada se dovrše sve bitne aktivnosti potrebne da se taj dio pripremi za njegovu namjeravanu upotrebu ili prodaju. Primjer kvalificirane imovine kojoj se svaki dio može koristiti dok se gradnja nastavlja za druge dijelove je poslovni kompleks od nekoliko zagrada, od kojih se svaka može koristiti pojedinačno. Dok, primjer kvalificirane imovine, koja se treba dovršiti prije nego se neki dio može koristiti, je most koji je sastavni dio autoceste.

Objavljivanja

U financijskim izvještajima treba objaviti:

- računovodstvenu politiku usvojenu za priznavanje troškova posudbe;
- iznos troškova posudbe koji je kapitaliziran u tijeku razdoblja;
- stopu kapitalizacije korištenu pri određivanju troškova posudbi prihvatljivih za kapitalizaciju (u situacijama kada je potrebno koristiti stopu kapitalizacije na sredstva posuđena za opće namjere).

MRSJS 11 - Ugovori o izgradnji

Budući MRSJS 11, *Ugovor o izgradnji* uređuje i računovodstveni postupak za prihode i za troškove, u tablici 2 ove publikacije uključen je u obje kategorije, dok je u tekstu prikazan u dijelu 2.3.3. Računovodstveni postupak za prihode prema MRSJS.

MRSJS 19 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina

I. Cilj i djelokrug standarda

Svrha i cilj ovog Standarda je definirati rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu, i identificirati uvjete u kojima rezerviranja trebaju biti priznata, način na koji bi trebali biti procijenjeni i način na koji se o njima treba objavljivati. Ovaj Standard zahtijeva određene informacije o nepredviđenim obvezama i nepredviđenoj imovini u bilješkama uz financijske izvještaje kako bi korisnici što bolje razumjeli njihovu prirodu, vrijeme u kojem nastaju i dospijevaju, i iznos.

Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje po obračunskoj osnovi primjenjuje ovaj Standard za evidenciju rezerviranja, nepredviđenih obveza i nepredviđene imovine, osim ako:

- rezerviranja i nepredviđene obveze proizlaze iz društvenih koristi koje subjekt pruža, a koje korisnici ne drže približno jednakima vrijednosti robe i usluge koja im je pružena;
- proizlaze iz izvršivih ugovora, osim ako su ugovori štetni;
- je riječ o ugovorima o osiguranju čiji je računovodstveni tretman uređen relevantnim međunarodnim ili nacionalnim računovodstvenim standardima koji se bave ugovorima o osiguranju;
- su obuhvaćeni drugim MRSJS-ovima (primjerice MRSJS-om 11, *Ugovori o izgradnji* ili MRSJS-om 13, *Najmovi*);

- proizlaze iz poreza na dobit ili poreza na dohodak (pa se slijedom tog određuju smjernicama MRS 12, *Porez na dobit*),
- proizlaze iz primanja zaposlenih (koja su obuhvaćena MRSJS-om 25, *Primanja zaposlenih*), osim otpremnina koje nastaju kao rezultat restrukturiranja, što je dio ovog Standarda.

Ovaj se Standard primjenjuje na rezerviranja za restrukturiranje (uključujući prestanak poslovanja). U slučaju da restrukturiranje preraste u prestanak poslovanja, slijede se smjernice za objavljivanje o prestanku poslovanja u MSFI-u 5, *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*³⁰⁰.

Ovaj Standard definira rezerviranja kao obveze neodređenog vremena ili iznosa. U nekim zemljama, pojam rezerviranja se također koristi u kontekstu stavke kao što je amortizacija, umanjene vrijednosti imovine i spornih potraživanja te se to smatra usklađivanjem knjigovodstvene vrijednosti imovine i s njima se ovaj Standard ne bavi.

Neki iznosi tretirani kao rezerviranja mogu se odnositi na priznavanje prihoda, na primjer gdje subjekt daje jamstva u zamjenu za naknadu. Ovaj se Standard ne bavi priznavanjem prihoda. MRSJS 9, *Prihodi od transakcija razmjene* identificira okolnosti u kojima se prihodi od transakcija razmjene priznaju te pruža praktične smjernice o primjeni kriterija priznavanja. Ovaj Standard ne mijenja zahtjeve MRSJS-a 9. Također, ovaj se Standard ne primjenjuje na financijske instrumente (uključujući jamstva) čiji se računovodstveni tretman regulira MRSJS-om 29, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.

Ostali MRSJS će odrediti hoće li se izdaci tretirati kao imovina ili kao troškovi. Ova pitanja nisu sadržana u ovome Standardu. Prema tome, ovaj Standard niti zabranjuje niti zahtijeva kapitalizaciju troškova priznatih kada je rezerviranje nastalo.

Socijalna davanja

Za potrebe ovog Standarda, "socijalna davanja" odnose se na robe, usluge i druge pogodnosti pod uvjetom da služe u ostvarivanju ciljeva socijalne politike Vlade. Te prednosti mogu uključivati: (a) isporuke za zdravlje, obrazovanje, stanovanje, prijevoz i druge socijalne usluge u zajednici i (b) plaćanje naknada obiteljima, starijima, osobama s invaliditetom, nezaposlenima, braniteljima i drugima. To znači, kako vlada na svim razinama vlasti može pružiti financijsku pomoć pojedincima i različitim skupinama u zajednici za pristup uslugama kako bi se zadovoljile njihove posebne potrebe, ili dopunila njihove dohotke.

U mnogim slučajevima, zakonske obveze za pružanje socijalnih naknada nastat će kao posljedica predanosti Vlade da kontinuirano i dugoročno poduzima određene aktivnosti u cilju pružanja usluga zajednici. Riječ je o naknadama koje općenito spadaju u socijalnu zaštitu, obrazovanje i zdravlje. Kada subjekt odluči priznati rezerviranje za takve obveze, isti mora objaviti osnovu priznavanja i mjerenja.³⁰¹

³⁰⁰ Odbor za standarde financijskog izvještavanja: Odluka o objavljivanju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine, studeni 2009., <http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/dodatni/404789.pdf>

³⁰¹ Zahtjevi koji se odnose na izbor i objavljivanje računovodstvenih politika regulirani su MRSJS-om 1.

Međutim, u nekim slučajevima, socijalne naknade mogu značiti i obveze koje ne prati neizvjesnost u pogledu iznosa obveza i vremena kada se očekuje da će obveza nastupiti i koje time ne zadovoljavaju kriterij ovog Standarda da budu definirane kao stavka rezerviranja. Kada se utvrdi postojanje takvih obveza za socijalne naknade, one se priznaju kao sadašnja obveza subjekta proizašla iz prošlih događaja, za čije se podmirenje očekuje da će subjektu uzrokovati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi. Primjerice, ukoliko je riječ o dospjeću obveze po odobrenim invalidnim mirovinama, a u skladu sa zakonskim odlukama i prethodno izvršenim rezerviranjima za obveze na osnovi ugovora.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

Izvedena obveza jest obveza koja proizlazi iz nekih aktivnosti subjekta pri čemu je subjekt: naznačio, temeljem prošle prakse, objavljenih politika ili dovoljno određenom sadašnjom izjavom, drugim stranama da će preuzeti određene odgovornosti; i uslijed toga stvorio kod tih drugih strana opravdana očekivanja da će te odgovornosti ispuniti.

Nepredviđena imovina je moguća imovina koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u cijelosti pod kontrolom subjekta.

Nepredviđena obveza je moguća obveza koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u cijelosti pod kontrolom subjekta. Ili je to sadašnja obveza koja proizlazi iz prošlih događaja, ali koja nije priznata budući da nije vjerojatno kako će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa ili se iznos obveze ne može pouzdano izmjeriti.

Izvršivi ugovori su ugovori pod kojima niti jedna stranka nije obavila bilo koju od svojih obveza ili su obje strane djelomično obavile svoje obveze u jednakoj mjeri.

Zakonska obveza je obveza koja proizlazi iz: ugovora (kroz njegove eksplicitne ili implisitne uvjete); zakona ili drugih zakonodavnih aktivnosti.

Obvezujući događaj je događaj koji stvara zakonsku ili izvedenu obvezu koji ima za posljednicu da subjekt nema drugu alternativu nego podmiriti tu obvezu.

Rezerviranje je obveza neodređenog vremena ili iznosa.

Restrukturiranje je program koji planira i kontrolira uprava, a koji značajno mijenja: djelokrug aktivnosti koji obavlja subjekt; ili način na koji se te aktivnosti provode.

Štetan ugovor je ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveza prema tom ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se od njega očekuju.

Rezerviranja i druge obveze

Rezerviranja se mogu razlikovati od drugih obveza, kao što su obveze iz poslovanja i obračunane obveze jer postoji neizvjesnost oko vremena ili iznosa budućih izdataka potrebnih za njihovo podmirivanje, kako slijedi:

- Obveze iz poslovanja su obveze plaćanja za robu ili usluge koje su primljene ili isporučene, za koje su primljeni računi ili su formalno dogovorene s dobavljačem (i uključuju

isplatu u odnosu na socijalne naknade gdje formalni sporazumi za određenim količinama postoje)

- Obračunane obveze su obveze plaćanja za robu ili usluge koje su primljene ili isporučene, ali nisu plaćene, fakturirane ili formalno dogovorene s dobavljačem, uključujući iznose koji dopijevaju zaposlenima (primjerice, iznosi koji se odnose na obračunane plaćene godišnje odmore).³⁰²

Odnos između rezerviranja i nepredviđenih obveza

U općem smislu sva su rezerviranja nepredviđeni događaji budući da su neodređeni u vremenu i iznosu. Međutim, u ovome Standardu pojam *nepredviđeni* koristi se za obveze i imovinu koji nisu priznati jer će se njihovo postojanje potvrditi samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koje u cijelosti ne kontrolira subjekt. Osim toga, pojam "nepredviđena obveza" koristi se za obveze koje ne udovoljavaju kriteriju priznavanja. Ovaj Standard razlikuje:

- (a) *rezerviranja* - koja se priznaju kao obveze (pretpostavlja se da se može obaviti pouzdana procjena) budući da su sadašnje obveze i vjerojatno je da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi;
- (b) *nepredviđene obveze* - koje se ne priznaju kao obveze jer su ili:
 - moguće obveze, budući da se tek treba potvrditi ima li subjekt sadašnju obvezu koja može dovesti do odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi;
 - sadašnje obveze koje ne ispunjavaju kriterij priznavanja iz ovoga Standarda (budući da ili nije vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili se ne može dovoljno pouzdano procijeniti iznos obveze).

Priznavanje

Rezerviranja

Standard nalaže da rezerviranje treba priznati kad su ispunjeni svi slijedeći opći kriteriji:

- subjekt ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja;
- vjerojatno je da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi;
- iznos obveze može se pouzdano procijeniti.

Sadašnja obveza

U gotovo svim slučajevima bit će jasno dovodi li prošli događaj do sadašnje obveze. U rijetkim slučajevima nije jasno postoji li sadašnja obveza. U tim se slučajevima smatra da prošli događaj dovodi do sadašnje obveze ako je, uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze, to vjerojatnije nego da sadašnja obveza postoji na datum bilance. Primjerice pri vođenju parnice,

³⁰² Iako je ponekad potrebno procijeniti iznos ili vrijeme nastanka obračunanih obveza, neizvjesnost je općenito mnogo manja nego kod rezerviranja. Obračunane obveze često se objavljuju kao dio poslovnih obveza i drugih obveza, dok se rezerviranja prikazuju odvojeno.

može biti dvojbeno jesu li određeni događaji nastali ili imaju kao posljedicu sadašnju obvezu. U takvom slučaju subjekt određuje postoji li sadašnja obveza na datum bilance uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze uključujući, primjerice, mišljenje stručnjaka. U dokaze koji se razmatraju uključuju se dodatni dokazi proizašli iz događaja nastalih nakon datuma bilance. Na osnovi takvih dokaza:

- a) gdje je vjerojatnije da postoji, nego da ne postoji sadašnja obveza na datum bilance, poslovni subjekt priznaje rezerviranje (ako se ispuni kriterij priznavanja);
- b) gdje je vjerojatnije da ne postoji sadašnja obveza na datum bilance, subjekt objavljuje nepredviđenu obvezu, osim ako je udaljena mogućnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi.

Prošli događaj

Prošli događaj koji dovodi do sadašnje obveze naziva se obvezujući događaj. Da bi događaj bio obvezujući događaj neophodno je da subjekt ne može izbjeći podmirenje obveze uzrokovane događajem. To je samo u slučajevima kada:

- (a) se podmirenje obveze može izvršiti zakonskom prinudom;
- (b) događaj, u slučaju izvedene obveze (koji može nastati djelovanjem subjekta), stvara opravdana očekivanja kod drugih strana da će subjekt izvršiti svoju obvezu.

Financijski izvještaji prikazuju financijski položaj nekog subjekta na kraju izvještajnog razdoblja, a ne njegov mogući položaj u budućnosti. Prema tome, rezerviranje se ne priznaje za troškove koji trebaju nastati za poslovanje u budućnosti. Jedine priznate obveze u bilanci subjekta jesu one koje postoje na datum bilance.

Mogući odljevi resursa zbog socijalnih davanja i potencijalnih usluga

Kako bi se obveze kvalificirale za priznavanje, mora postojati ne samo sadašnja obveza, već i vjerojatnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili potencijalna usluga kojom će se podmiriti ta obveza. Ako nije vjerojatno da sadašnja obveza postoji, subjekt objavljuje nepredviđenu obvezu.

Pouzdana procjena obveze

Korištenje procjena bitan je dio sastavljanja financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. To je osobito važno u slučaju rezerviranja, koja su po svojoj prirodi više neizvjesna, nego većina ostale imovine ili obveza. Osim u iznimno rijetkim slučajevima, subjekt će biti u mogućnosti odrediti raspon mogućih ishoda te će stoga moći procijeniti obvezu koja je dovoljno pouzdana za upotrebu pri priznavanju rezerviranja. U iznimno rijetkim slučajevima gdje se ne može obveza pouzdano procijeniti, ista će se objaviti kao nepredviđena obveza.

Nepredviđena obveza

Subjekt neće priznati nepredviđenu obvezu.

Nepredviđena će obveza biti predmet objave, osim u slučaju udaljene mogućnosti odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi. Ako je subjekt solidarno odgovoran za obvezu, s

dijelom obveze za koju se očekuje da će ga ispuniti druge strane postupa se kao s nepredviđenom obvezom. Subjekt priznaje rezerviranje za dio obveze temeljem kojeg je vjerojatan odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, osim u iznimno rijetkim okolnostima gdje nije moguća pouzdana procjena.

Potrebno je na kontinuiranoj osnovi vršiti procjenu nepredviđenih obveza zbog određivanja je li odljev resursa s ekonomskim koristima postao vjerojatan. Ako postaje vjerojatno da će biti potreban odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi za neku stavku s kojom se ranije postupalo kao nepredviđenom obvezom, rezerviranje se priznaje u financijskim izvještajima razdoblja u kojem je nastala promjena vjerojatnosti.

Nepredviđena imovina

Subjekt neće priznati nepredviđenu imovinu.

Nepredviđena imovina obično proizlazi iz neplaniranih ili drugih neočekivanih događaja koji dovode do mogućnosti priljeva ekonomskih koristi u subjekt. Primjer je odštetni zahtjev koji subjekt podnosi u sudskom postupku, gdje je ishod neizvjestan. Nepredviđena se imovina ne priznaje u financijskim izvještajima budući da to može rezultirati priznavanjem prihoda koji nikada neće biti ostvaren. Međutim, kada je ostvarenje prihoda gotovo sigurno, tada s tim povezana imovina nije nepredviđena imovina i njezino je priznavanje primjereno. Nepredviđena se imovina objavljuje ako je vjerojatan priljev ekonomskih koristi i predmet je procjene na kontinuiranoj osnovi kako bi se osiguralo da se razvoj događaja primjereno odražava u financijskim izvještajima. Ako je postalo gotovo sigurno da će nastati priljev ekonomskih koristi, imovina i povezani prihod priznaju se u financijskim izvještajima razdoblja u kojem je promjena nastala.

Mjerenje

Najbolja procjena

Iznos priznat kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na datum bilance.

Najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze jest iznos koji bi subjekt mogao objektivno platiti radi podmirivanja obveze na datum bilance ili da je u isto vrijeme prenese trećoj strani. Procjenu ishoda i financijskog učinka određuje menadžment subjekta prosudbom uz korištenje iskustva za slične transakcije, a u nekim slučajevima i izvješća neovisnih stručnjaka. U dokaze koji se razmatraju uključuju se i dokazi nastali temeljem događaja nakon datuma bilance. Tamo gdje mjerenje rezerviranja uključuje veliki broj stavaka, obveza se procjenjuje ponderiranjem svih mogućih ishoda s njihovim vjerojatnostima.³⁰³ Rezerviranje se utvrđuje prije poreza na dobit.³⁰⁴

³⁰³ Ova se statistička metoda procjene naziva "očekivana vrijednost". Rezerviranje će se stoga razlikovati, ovisno o tome je li vjerojatnost gubitka nekog iznosa primjerice 60% ili 90%. Tamo gdje postoje brojniji rasponi mogućih ishoda i svaki ishod je vjerojatan kao i bilo koji drugi, uzima se srednja vrijednost ishoda iz toga raspona.

³⁰⁴ Porezne posljedice rezerviranja i njihovih promjena obrađene su u MRS-u 12, *Porezi na dobit*.

Rizici i neizvjesnosti

Za najbolju procjenu rezerviranja potrebno je u obzir uzeti rizike i neizvjesnosti koji su neminovni kod mnogih događaja i okolnosti.

Rizik opisuje varijabilnost ishoda. Usklađivanje rizika može povećati izmjereni iznos obveze. Kod prosuđivanja u uvjetima neizvjesnosti potreban je oprez, tako da prihodi ili imovina nisu precijenjeni, a rashodi ili obveze nisu podcijenjeni. Međutim, neizvjesnost ne opravdava stvaranje prekomjernih rezerviranja ili namjerno precjenjivanje obveza. Primjerice, ako su projicirani troškovi nepovoljnog ishoda procijenjeni oprezno, tada taj ishod nije namjerno tretiran kao vjerojatniji od onoga iz realnosti. Treba posvetiti pozornost izbjegavanju dvostrukih usklađivanja za rizike i neizvjesnosti jer to rezultira precjenjivanjem rezerviranja.

Sadašnja vrijednost

Ako je učinak vremenske vrijednosti novca značajan, iznos rezerviranja treba biti sadašnja vrijednost očekivanih izdataka potrebnih za podmirivanje obveze.

S obzirom na vremensku vrijednost novca, rezerviranja koja se odnose na novčane odljeve koji će nastati uskoro nakon datuma bilance jesu vrijednija nego novčani odljevi istoga iznosa koji nastanu kasnije. Ako je učinak značajan, rezerviranja se diskontiraju.³⁰⁵

Budući događaji

Budući događaji koji mogu utjecati na iznos potreban za podmirivanje obveza trebaju se odraziti u iznosu rezerviranja ako postoji dovoljno objektivan dokaz da će oni nastati.

Očekivani budući događaji mogu biti posebno značajni pri utvrđivanju iznosa rezerviranja. Primjerice, subjekt može vjerovati da će troškove čišćenja nekog terena na kraju njegove uporabe smanjiti buduće tehnološke promjene.

Pri utvrđivanju postojeće obveze uzima se u obzir učinak mogućeg novog zakona ako postoji dovoljno objektivan dokaz da će on doista biti ozakonjen. Dokaze se traži o tome što će zakon nalagati i je li gotovo sigurno da će se ozakoniti i primijeniti na propisani način. U mnogim slučajevima objektivan dokaz neće postojati sve dok se novi zakon ne donese.

Očekivano otuđenje imovine

Pri utvrđivanju iznosa rezerviranja neće se uzeti u obzir dobiti od očekivanog otuđenja imovine. Pri utvrđivanju iznosa rezerviranja ne uzimaju se u obzir dobiti od očekivanog otuđenja imovine, čak ako je očekivano otuđenje blisko povezano s događajem koji dovodi do rezerviranja. Poslovni subjekt umjesto toga priznaje dobitke od očekivanih otuđenja imovine u vrijeme navedeno standardom koji obrađuje odnosnu imovinu.

³⁰⁵ Diskontna stopa (ili stope) treba biti stopa (ili stope) prije poreza, koja odražava tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca i rizika specifičnih za obvezu. Diskontna stopa(e) neće odražavati rizike za koje su korigirane procjene budućih novčanih tokova.

Nadoknađivanja od drugih

Ako se očekuje da će neke ili sve izdatke potrebne za podmirivanje rezerviranja nadoknaditi druga strana, naknada se treba priznati samo, i isključivo, kada je gotovo sigurno da će se naknada primiti ako subjekt podmiri obvezu. S ovom se naknadom treba postupati kao s odvojenom imovinom. Priznati iznos naknade neće prelaziti iznos rezerviranja. U izvještaju o financijskoj uspješnosti može biti prikazan rashod u vezi s rezerviranjem umanjen za priznat iznos naknade.

Subjekt se ponekad može osloniti da će druga stranka platiti dio ili sve izdatke potrebne za podmirivanje rezerviranja (primjerice, putem ugovora o osiguranju, klauzula o osiguranju protiv štete ili jamstava proizvođača). Ta druga strana može iznos naknade refundirati subjektu ili platiti izravno. U većini slučajeva subjekt će ostati odgovoran za cijeli iznos tako da će trebati podmiriti ukupni iznos ako treća stranka iz bilo kojih razloga propusti platiti. U takvoj situaciji rezerviranje se priznaje za puni iznos obveze i priznaje se odvojena imovina za očekivano nadoknađivanje kada je gotovo sigurno da će se naknada primiti ako subjekt podmiri obvezu. Subjekt u nekim slučajevima neće biti odgovoran za troškove o kojima se radi ako ih treća strana propusti platiti. U takvom slučaju subjekt nema obvezu za te troškove i oni se ne uključuju u rezerviranje. Obveza za koju je subjekt solidarno odgovoran, jest nepredviđena obveza u iznosu za koji se očekuje da će ga podmiriti treća strana.

Promjene rezerviranja

Rezerviranja treba pregledati na svaki datum bilance i uskladiti ih tako da odražavaju najbolju tekuću procjenu. Ako više nije vjerojatno da će podmirivanje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, rezerviranje se treba ukinuti.

Ako se koristi diskontiranje, knjigovodstveni iznos rezerviranja povećava se u svakom razdoblju da se odrazi proteklo vrijeme. Ovo se povećanje priznaje kao trošak zaduživanja.

Iskorištavanje rezerviranja

Rezerviranje treba iskorištavati samo za izdatke za koje je rezerviranje izvorno priznato.

Samo izdaci koji se odnose na izvorno rezerviranje pokrivaju se iz njega. Pokriće izdataka s rezerviranjem koje je izvorno bilo priznato za druge namjene moglo bi poništiti utjecaj dva različita događaja.

Primjena pravila priznavanja i mjerenja

Budući poslovni gubici

Budući poslovni gubici ne priznaju se kao rezerviranja. Budući poslovni gubici ne zadovoljavaju definiciju obveze kao i opći kriterij priznavanja rezerviranja. Očekivanje budućih poslovnih gubitaka jest pokazatelj da određena imovina može biti umanjena. Subjekt provjerava tu imovinu za umanjivanje prema MRSJS-u 21, *Umanjenje imovine koja ne stvara novac* i MRSJS-u 26, *Umanjenje imovine koja stvara novac*.

Štetni ugovori

Ako subjekt ima štetni ugovor, sadašnja obveza prema tom ugovoru treba se priznati i mjeriti kao rezerviranje. Mnogi ugovori (primjerice, neki uobičajeni nalozi za kupnju) mogu se poništiti bez plaćanja naknade drugoj strani te stoga ne postoji obveza. Drugi ugovori uređuju prava i obveze za svaku ugovornu stranu. Gdje događaji čine takav ugovor štetnim, on potpada pod djelokrug ovoga Standarda, a obveza postoji i priznaje se. Izvan djelokruga ovoga Standarda izvršivi su ugovori koji nisu štetni. Ovaj Standard definira štetni ugovor kao ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveza prema ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se od njega očekuju. Neizbježni troškovi prema ugovoru odražavaju najmanje neto trošak izlaska iz ugovornog odnosa, koji je niži od troška njegova ispunjenja i bilo koje naknade ili kazne koji nastaju zbog njegova neispunjenja. Prije zasebnog rezerviranja za štetni ugovor, subjekt priznaje bilo koji gubitak od umanjenja koji je nastao na imovini koja je predmet ugovora.

Restrukturiranje

Pod definiciju restrukturiranja, sukladno ovom Standardu mogu potpasti sljedeći događaji: a) prodaja ili napuštanje aktivnosti ili usluga; b) zatvaranje vladinih agencija u zemlji, regiji ili premještanje istih iz jedne regije u drugu; c) promjene u strukturi menadžmenta, primjerice eliminiranje određene razine menadžmenta ili izvršnih usluga; i d) temeljne reorganizacije koje imaju značajan učinak na prirodu i glavno obilježje poslovanja subjekta.

Rezerviranja za troškove restrukturiranja priznaju se samo ako se ispune opći kriteriji priznavanja rezerviranja definirani ovim Standardom.

Izvedena obveza za restrukturiranje nastaje samo kada subjekt:

- a) ima detaljan formalni plan restrukturiranja koji sadrži najmanje sljedeće: poslovanje ili dio poslovanja na koje se odnosi, glavne lokacije na kojima se provodi, lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenih koji će primiti naknadu zbog prestanka rada, izdatke koji će nastati; i kada će plan biti proveden;
- b) započinjanjem provedbe toga plana ili objavom njegovih glavnih značajki onima na koje on utječe nastaju kod njih opravdana očekivanja da će se restrukturiranje provesti.

Plan restrukturiranja ispunjava uvjet da se može smatrati izvedenom obvezom kada je priopćen onima na koje utječe, njegovu primjenu treba planirati što je prije moguće i dovršiti u onom roku u kojem nije vjerojatno da će uslijediti promjene plana.

Odluka menadžmenta ili uprave da se restrukturiranje provede prije datuma bilance ne dovodi do izvedene obveze na datum bilance, osim ako je subjekt, prije datuma bilance:

- a) počeo provoditi plan restrukturiranja;
- b) obznanio glavne značajke plana restrukturiranja onima na koje utječe na dovoljno određen način koji kod njih dovodi do opravdanog očekivanja da će subjekt provesti restrukturiranje.

Ako subjekt počinje provoditi plan restrukturiranja ili obznaniti njegove glavne značajke onima na koje utječe, samo nakon datuma bilance, potrebno je objavljivanje prema MRSJS-u 14, *Događaji nakon datuma bilance*.

a. Prodaja ili premještanje aktivnosti

Nikakva obveza ne proizlazi iz prodaje ili premještanja poslova sve dok subjekt nije preuzeo obvezu prodaje ili premještanja, tj. postoji obvezujući sporazum o prodaji ili premještanju.

b. Rezerviranja za restrukturiranje

Iznosi rezerviranja za restrukturiranje uključit će samo izravne izdatke koji proizlaze iz restrukturiranja, a to su: a) izdaci nužno uvjetovani restrukturiranjem; i b) izdaci koji nisu povezani s uobičajenim aktivnostima subjekta.

Iznosi rezerviranja za restrukturiranje ne uključuju sljedeće troškove: a) ponovno uvježbavanje i premještaj postojećeg osoblja; b) marketing; ili c) ulaganje u nove sustave i mrežu distribucije. Navedeni izdaci odnose se na buduće vođenje poslova te nisu obveze za restrukturiranje na datum bilance. Takvi se izdaci priznaju na isti način kao da nastaju neovisno od restrukturiranja subjekta.

Objavljivanje

Za svaku skupinu rezerviranja subjekt će objaviti:

- knjigovodstveni iznos na početku i na kraju razdoblja;
- dodatna rezerviranja u tome razdoblju, uključujući i povećanje postojećih rezerviranja;
- iskorištene iznose (tj. nastale i nadoknađene iz rezerviranja) tijekom razdoblja;
- neiskorištene iznose ukinute tijekom razdoblja;
- povećanja tijekom razdoblja proizašla iz diskontiranja iznosa zbog proteka vremena i učinka promjene diskontne stope.

Za svaku skupinu rezerviranja subjekt će objaviti, kako slijedi:

- sažeti opis vrste obveze i očekivano vrijeme bilo kojih odljeva ekonomskih koristi;
- pokazatelj neizvjesnosti u vezi iznosa i vremena tih odljeva, gdje postoji neizvjesnost pružanja odgovarajuće informacije, subjekt će objaviti glavne pretpostavke u svezi s budućim događajima,
- iznos bilo kojih očekivanih nadoknađivanja od drugih, navodeći iznos imovine koja je priznata za očekivanu naknadu.

Osim u slučaju udaljene mogućnosti odljeva temeljem podmirenja, subjekt treba objaviti za svaku skupinu nepredviđene obveze na datum bilance, sažeti opis prirode nepredviđene obveze te ako je izvedivo i:

- procjenu njezinog financijskog učinka;
- pokazatelj neizvjesnosti koji se odnosi na iznos ili vrijeme odljeva;
- mogućnost naknađivanja od drugih.

Gdje je priljev ekonomskih koristi vjerojatan, subjekt će objaviti sažeti opis prirode nepredviđene imovine na datum bilance i ako je praktički izvedivo, procjenu njihova financijskog učinka, mjerenu prema načelima danim za rezerviranje.

Ovaj Standard ne zahtijeva objavu usporednih informacija.

MRSJS 25 - Primanja zaposlenih

I. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveno praćenje i objavljivanje primanja zaposlenih.

Standard zahtijeva priznavanje:

- a) obveza, kada je zaposlenik pružio uslugu u zamjenu za primanja koja će mu biti plaćena u budućnosti;
- b) rashoda, kada subjekt troši ekonomsku korist koja proizlazi iz usluge koju je zaposleni pružio u zamjenu za svoja primanja.

Ovaj Standard trebaju primijeniti poslodavci u računovodstvu za sva primanja zaposlenih, osim transakcija vezanih uz dionice. Standard se ne bavi izvještavanjem o mirovinskim planovima zaposlenika te primanjima koja proizlaze iz složenih programa socijalnog osiguranja koji nisu nastali u zamjenu za uslugu koju je pružio zaposlenik ili bivši zaposlenik subjekta javnog sektora.

Primanja zaposlenih na koja se primjenjuje ovaj standard uključuju primanja osigurana kroz:

- formalne planove ili druge formalne sporazume između subjekta i pojedinog zaposlenika, grupe zaposlenika ili njihovih predstavnika;
- zakonske zahtjeve ili granske sporazume u kojima se od subjekta zahtijeva plaćanje doprinosa planovima na razini države, regije, djelatnosti ili složenih programa socijalnog osiguranja;
- neformalnu praksu koja dovodi do izvedene obveze. Neformalna praksa stvara izvedenu obvezu tamo gdje subjekt nema realnu alternativu osim da isplati primanja zaposlenih. Primjer nastanka izvedene obveze je slučaj kada bi promjena neformalne prakse subjekta mogla uzrokovati neprihvatljivu štetu njegovom odnosu sa zaposlenicima.

Primanja zaposlenih uključuju sljedeće kategorije:

1. *kratkoročna primanja zaposlenih*, kao što su zarade, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje, naknada za korištenje godišnjeg odmora i naknada za vrijeme bolovanja, udjeli u dobiti i posebni dodaci (*engl. bonuses*) (ako su plativi unutar 12 mjeseci od završetka obračunskog razdoblja) i nenovčana primanja (kao što je zdravstvena njega i korištenje kuća, automobila, dobara i usluga besplatno ili po povlaštenoj cijeni);
2. *primanja poslije prestanka zaposlenja*, kao što su mirovine, druga mirovinska primanja, životno osiguranje poslije prestanka zaposlenja i zdravstvena zaštita poslije prestanka zaposlenja;
3. *ostala dugoročna primanja zaposlenih*, kao što su naknade za vrijeme dužeg odsustva s posla ili naknade za vrijeme studijskog usavršavanja, jubilarne nagrade ili nagrade za dugogodišnji rad, naknade za vrijeme duže spriječenosti za rad te udjeli u dobiti, posebni dodaci i odgođene naknade ako ne dospijevaju za plaćanje u cijelosti unutar 12 mjeseci od kraja obračunskog razdoblja;
4. *otpremnine*.

Primanja zaposlenih uključuju primanja koja su osigurana zaposlenima ili njihovim uzdržanim članovima, a koja se mogu izmiriti isplatom (ili pružanjem dobara ili usluga) koja

se vrši direktno zaposlenima, njihovim supružnicima, djeci i drugim uzdržavanim članovima obitelji ili, primjerice, osiguravajućim društvima.

Zaposlenik može pružiti uslugu u punom radnom vremenu, skraćenom radnom vremenu, stalno, povremeno ili privremeno. Za potrebe ovog standarda, zaposlenicima se smatraju i članovi uprave, kao što je definirano u MRSJS 20, *Objavljivanje povezanih stranaka*.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Ovaj Standard utvrđuje posebne zahtjeve za potrebe priznavanja, mjerenja i objavljivanja svake od kategorija primanja zaposlenih, a sukladno razlikama u obilježjima kategorija, kako slijedi:

1. *Kratkoročna primanja zaposlenih*

Računovodstvo kratkoročnih primanja zaposlenih najčešće je jednostavno, budući da se ne zahtijevaju nikakve aktuarske pretpostavke za mjerenje obveza ili troška te nema mogućnosti nastajanja aktuarskih dobitaka ili gubitaka. Obaveze za kratkoročna primanja zaposlenih mjere se na nediskontiranoj osnovi.

Priznavanje i mjerenje

Sva kratkoročna primanja zaposlenih

Kada je zaposlenik pružio uslugu subjektu tijekom računovodstvenog razdoblja, subjekt će nediskontirani iznos kratkoročnih primanja za koja se očekuje da će biti isplaćena za tu uslugu priznati:

- a) kao obvezu (obračunati, a neplaćeni troškovi), nakon umanjenja za iznose koji su već plaćeni. Ako iznos koji je već plaćen premašuje nediskontirani iznos primanja, taj se višak treba priznati kao imovina (unaprijed plaćeni troškovi), do iznosa u kojem će ta unaprijed izvršena isplata dovesti do, na primjer, smanjenja budućih plaćanja ili povrata novca;
- b) kao rashod, osim ako drugi standard ne zahtijeva ili dopušta uključivanje ovih primanja u troškove imovine³⁰⁶.

Kratkoročne naknade za vrijeme odsustva

Subjekt može zaposlenicima nadoknađivati odsustvo iz raznih razloga, kao što su godišnji odmor, bolovanje i kratkoročna nemogućnost rada, porodijski dopust, rad u sudskoj poroti i služenje vojnog roka. Subjekt će očekivani trošak kratkoročnih primanja u obliku naknada za vrijeme odsustva priznati sukladno gore navedenim smjernicama za sva kratkoročna primanja zaposlenih:

- a) u slučaju kumuliranja naknada za vrijeme odsustva, onda kada zaposlenici pružaju usluge koje povećavaju njihova prava na buduće naknade za vrijeme odsustva;
- b) u slučaju naknada za vrijeme odsustva koje se kumuliraju, onda kada odsustvo nastane.

³⁰⁶ Vidjeti u prikazu MRSJS 17, Nekretnine, postrojenja i oprema, u ovoj ediciji te u tekstu izvornog Standarda – IPSASB (2014): IPSAS 17, Property, Plant, Equipment, Handbook of International Public Sector Pronouncements, Volume I.

Subjekt mjeri očekivani trošak kumuliranih naknada za vrijeme odsustva kao dodatni iznos koji očekuje platiti kao rezultat neiskorištenog prava koje je kumulirano na datum izvješćavanja.

Planovi udjela u dobiti i posebnih dodataka (bonusa)

Subjekt treba priznati očekivani trošak za udjele u dobiti i isplate posebnih dodataka prema prethodno navedenom za sva primanja zaposlenih samo, i isključivo, kada:

- a) subjekt ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za takvu isplatu kao rezultat prošlog događaja;
- b) može se izvršiti pouzdana procjena obveze.

Sadašnja obveza postoji samo, i isključivo, kada subjekt nema realnu alternativu osim izvršiti ove isplate.

Objavljivanje

Iako ovaj Standard ne zahtijeva posebna objavljivanja o kratkoročnim primanjima zaposlenih, drugi standardi to mogu zahtijevati. Na primjer, MRSJS 20, *Objavljivanje povezanih strana* zahtijeva objavljivanje informacija o primanjima ključnih članova uprave, dok MRSJS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja* zahtijeva objavljivanje informacija o primanjima zaposlenih.

2. Primanja poslije prestanka zaposlenja

2.1. Primanja poslije prestanka zaposlenja: planovi definiranih doprinosa

Planovi definiranih doprinosa su planovi primanja poslije prestanka zaposlenja prema kojima subjekt uplaćuje fiksne doprinose u zaseban subjekt (fond), pri čemu neće imati zakonsku niti izvedenu obvezu za uplatu doprinosa ako fond nema dovoljno sredstava za isplatu svih primanja zaposlenih koja se odnose na usluge zaposlenih u tekućem i ranijim razdobljima.

Priznavanje i mjerenje

Kada je zaposlenik pružio svoje usluge subjektu tijekom razdoblja, subjekt će doprinos koji mora uplatiti u plan definiranih doprinosa u zamjenu za tu uslugu, priznati:

- a) kao obvezu (obračunati, a neplaćeni trošak), nakon oduzimanja već uplaćenih doprinosa. Ako već uplaćeni doprinos premašuje dospjeli doprinos za usluge pružene prije datuma izvješćavanja, subjekt treba priznati taj višak kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) u visini u kojoj će taj više uplaćeni iznos dovesti do, na primjer, smanjenja budućih plaćanja ili povrata novca;
- b) kao rashod, osim ako drugi standard ne zahtijeva ili dopušta uključivanje ovih primanja u troškove imovine³⁰⁷.

³⁰⁷ Vidjeti u prikazu MRSJS 17, *Nekretnine, postrojenja i oprema*, u ovoj ediciji i detaljnije u tekstu izvornog Standarda – IPSASB (2014): *IPSAS 17, Property, Plant, Equipment, Handbook of International Public Sector Pronouncements, Volume I*.

Kada uplata doprinosa u plan definiranih doprinosa ne dopijeva u cijelosti u razdoblju od 12 mjeseci nakon kraja razdoblja u kojemu su zaposleni izvršili svoje povezane usluge, uplate se trebaju diskontirati primjenom diskontne stope.

Objavljivanje

Subjekt treba objaviti iznos koji je priznat kao rashod za planove definiranih doprinosa.

2.2. *Primanja poslije prestanka zaposlenja: planovi definiranih primanja*

Planovi definiranih primanja su planovi primanja poslije prestanka zaposlenja koji nisu planovi definiranih doprinosa.

Računovodstvo planova definiranih primanja je složeno budući da zahtijeva aktuarske pretpostavke za mjerenje obveza i rashoda, a postoji i mogućnost nastanka aktuarskih dobitaka i gubitaka. Obveze se mjere na diskontnoj osnovi, budući da se mogu podmirivati velik broj godina nakon što su zaposleni pružali svoje usluge.

Priznavanje i mjerenje

Subjekt treba obračunati, ne samo svoju zakonsku obvezu prema formalnim uvjetima plana definiranih primanja, već i svaku izvedenu obvezu koja nastaje iz neformalne prakse subjekta.

Izveštaj o financijskom položaju

Iznos priznat kao obveza za definirano primanje treba biti neto zbroj sljedećih iznosa:

- sadašnja vrijednost obveze za definirano primanje na datum izvještavanja;
- plus svaki aktuarski dobitak (umanjen za svaki aktuarski gubitak) koji nije priznat;
- minus svaki trošak minulog rada koji još nije priznat;
- minus fer vrijednost imovine plana (ako postoji) na datum izvještavanja iz koje se obveze trebaju direktno izmiriti.

Izveštaj o financijskoj uspješnosti

Subjekt treba priznati neto zbroj sljedećih iznosa u višak ili manjak, osim u mjeri u kojoj drugi Standard zahtijeva ili dopušta njihovo uključivanje u trošak imovine:

- trošak tekućeg rada;
- trošak kamata;
- očekivani povrat na svaku imovinu plana i svako pravo odštete;
- aktuarske dobitke i gubitke, kako je zahtijevano u skladu s računovodstvenom politikom subjekta;
- trošak minulog rada;
- efekt svakog ograničenja ili podmirenja.

U nastavku prikaza MRSJS 25 razmatraju se specifičnosti priznavanja i mjerenja svih prethodno navedenih kategorija Izveštaja o financijskom položaju (a-d) i izvještaja o financijskoj uspješnosti (a-f) odnosno primanja, troškova, imovine, dobitaka/gubitaka, planova, ograničenja i podmirenja.

Priznavanje i mjerenje: sadašnja vrijednost obveza za definirana primanja i trošak tekućeg rada

Za utvrđivanje sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja i odnosnog troška tekućeg rada, a ako je primjenjivo, i troška minulog rada, potrebno je koristiti metodu projicirane kreditne jedinice (*engl. Projected Unit Credit Method*).

Sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja sadašnja je vrijednost, bez umanjenja za bilo koju imovinu plana, očekivanih budućih plaćanja potrebnih za izmirenje obveza nastalih na osnovi usluge koju je zaposleni pružio u tekućem i ranijim razdobljima.

Pri određivanju sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja i odnosnog troška tekućeg rada, a ako je primjenjivo, i troška minulog rada, subjekt treba pripisati primanja razdobljima rada prema formuli primanja koju primjenjuje plan. Međutim, ako će usluge zaposlenika u kasnijim godinama dovesti do značajno višeg nivoa primanja, nego u ranijim godinama subjekt treba rasporediti primanja po linearnoj osnovi, od datuma kada je usluga zaposlenika prvi puta dovela do primanja prema planu (neovisno od toga jesu li primanja uvjetovana daljnjim radom), sve do datuma kada će daljnje usluge dovesti do iznosa koji je značajan za buduća primanja prema planu, osim do kasnijeg povećanja plaće.

Priznavanje i mjerenje: aktuarski dobiti i gubici

Aktuarske pretpostavke trebaju biti neutralne i međusobno kompatibilne. Aktuarske pretpostavke su najbolje procjene subjekta o varijablama koje će odrediti konačni trošak pružanja primanja poslije prestanka zaposlenja. Aktuarske pretpostavke obuhvaćaju demografske pretpostavke o budućim karakteristikama sadašnjih i bivših zaposlenika (i njihovih uzdržanih osoba) koji imaju pravo na primanja (kao što su smrtnost, stope fluktuacije i sl.) i financijske pretpostavke (kao što su diskontna stopa, razina budućih plaća, očekivana stopa povrata od imovine plana i sl.). Financijske pretpostavke trebaju biti zasnovane na tržišnim očekivanjima, na datum izvještaja o financijskom položaju, za razdoblje u kojem obveze trebaju biti izmirene.

Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa

Stopa koja se koristi za diskontiranje obveza za primanja poslije prestanka zaposlenja treba odražavati vremensku vrijednost novca (*engl. time value of money*). Valuta i uvjeti financijskog instrumenta izabranog da odražava vremensku vrijednost novca trebaju biti konzistentni s valutom i procijenjenim uvjetima obveza za primanja poslije prestanka zaposlenja.

Aktuarske pretpostavke: plaće, primanja i troškovi zdravstvenog osiguranja

Obveze za primanja poslije prestanka zaposlenja trebaju se mjeriti na osnovi koja odražava:

- procijenjeno buduće povećanje plaće;
- primanja utvrđena prema uvjetima plana (ili koja proizlaze iz bilo koje izvedene obveze izvan tog plana) na datum izvještaja o financijskom položaju;
- procijenjene buduće promjene u visini bilo kojeg primanja od države koje utječu na obveze koje se trebaju platiti prema definiranom planu primanja samo, i isključivo, ako:
 - su ove promjene stupile na snagu prije datuma izvještavanja;

- prošli, ili drugi pouzdani dokazi, ukazuju kako će se primanja od države promijeniti na neki predvidljiv način, na primjer, u skladu s budućim promjenama opće razine cijena ili opće razine plaća.

Pri mjerenju svoje obveze za definirana primanja subjekt treba priznati dio svojih aktuarskih dobitaka ili gubitaka kao prihod ili rashod ako su kumulativni neto nepriznati dobitci ili gubici na kraju izvještajnog razdoblja veći od 10% sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja na taj datum (prije odbijanja imovine plana) i 10% fer vrijednosti imovine na taj datum (*tzv. 10% koridor*). Navedena ograničenja treba izračunati i primijeniti zasebno za svaki plan definiranih primanja.

Udio aktuarskih dobitaka i gubitaka koji treba priznati za svaki plan definiranih primanja je višak koji je određen prema prethodno navedenoj stavci, podijeljen s očekivanim prosječnim preostalim radnim vijekom zaposlenika koji sudjeluju u tom planu. Međutim, subjekt može prihvatiti bilo koju sistemsku metodu koja rezultira bržim priznavanjem aktuarskih dobitaka i gubitaka, uz uvjet da se ista mjerila primjenjuju na dobitke i gubitke te da se osnovica primjenjuje doslovno iz razdoblja u razdoblja.

Trošak minulog rada

Pri mjerenju obveze za definirana primanja subjekt treba priznati trošak minulog rada kao rashod po linearnoj osnovi tokom prosječnog razdoblja, sve dok se ne stekne pravo na ta primanja. U visini u kojoj su primanja već stečena odmah poslije uvođenja plana definiranih primanja ili njegove promjene, subjekt treba odmah priznati trošak minulog rada.

Priznavanje i mjerenje: imovina plana³⁰⁸

Fer vrijednost bilo koje imovine plana oduzima se pri određivanju iznosa koji je priznat u izvještaju o financijskom položaju. Kada nije dostupna tržišna cijena, fer vrijednost plana se procjenjuje, na primjer diskontiranjem budućih novčanih tokova primjenom diskontne stope koja odražava rizik povezan s imovinom plana i dospijeće ili očekivani datum otuđenja te imovine (ili ako nemaju dospijeće, očekivano razdoblje do izmirenja povezane obveze).

Kada, i samo kada, je gotovo sigurno da će druga strana refundirati neke ili sve izdatke potrebne za podmirivanje obveze za definirana primanja, subjekt treba priznati svoje pravo na tu refundaciju kao odvojenu imovinu. Subjekt treba mjeriti tu imovinu po fer vrijednosti. Po svim drugim pitanjima, subjekt treba postupiti s tom imovinom kao i sa svom drugom imovinom plana. U izvještaju o uspješnosti, rashod koji se odnosi na plan definiranih primanja može se prezentirati prebijeno s iznosom koji je priznat kao povrat (refundirani iznos).

Priznavanje i mjerenje: trošak kamata

Rashod za kamate izračunava se množenjem diskontne stope koja je određena na početku razdoblja i sadašnje vrijednosti obveze definiranih primanja tokom cijelog razdoblja, uzimajući u obzir svaku značajnu promjenu ove obveze. Sadašnja vrijednost obveze će se razlikovati od

³⁰⁸ Ovaj Standard definira imovinu plana (engl. Plan Asset) kao a) imovinu koju drži fond za dugoročna primanja zaposlenih i b) kvalificirane police osiguranja.

obveze koja je priznata u izvještaju o financijskom položaju, zato što se obveza priznaje nakon umanjenja fer vrijednosti sve imovine plana i zato što se neki aktuarski dobitci i gubici, kao i neki troškovi minulog rada ne priznaju odmah.

Priznavanje i mjerenje: povrat na imovinu plana

Očekivani povrat na imovinu plana je jedna od komponenti rashoda priznatih u izvještaju o uspješnosti. Razlika između očekivanog povrata od imovine plana i stvarnog povrata od imovine plana je aktuarski dobitak ili gubitak. Očekivani povrat na imovinu plana zasniva se na tržišnim očekivanjima na početku razdoblja za povrate tokom cijelog vijeka s njima povezanih obveza. Očekivani povrat na imovinu plana odražava promjene fer vrijednosti imovine plana koja se drži tokom tog perioda kao rezultat stvarno uplaćenih doprinosa u fond i stvarno isplaćenih premija iz fonda.

Priznavanje i mjerenje: ograničenja i podmirenja

Subjekt treba priznati dobitke ili gubitke od ograničenja i podmirenja plana definiranih primanja kada ograničenja ili podmirenja nestanu. Dobitak ili gubitak od ograničenja ili podmirenja treba obuhvatiti:

- svaku proizašlu promjenu sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja;
- svaku proizašlu promjenu fer vrijednosti imovine plana;
- sve povezane aktuarske dobitke ili gubitke i troškove minulog rada koji nisu ranije priznati.

Prije utvrđivanja utjecaja ograničenja ili podmirenja, subjekt treba ponovno izmjeriti obvezu (i povezanu imovinu plana, ako postoji), koristeći tekuće aktuarske pretpostavke (uključujući tekuće tržišne stope i druge tekuće tržišne cijene).

Objavljivanje

Subjekt će objaviti informacije koje omogućavaju korisnicima financijskih izvještaja procjenu prirode planova definiranih primanja i financijske efekte promjena u tim planovima tijekom razdoblja. Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o planu definiranih primanja:

- računovodstvene politike subjekta za priznavanje aktuarskih dobitaka i gubitaka;
- opći opis vrste plana;
- usklađenje početnog i zaključnog stanja sadašnje vrijednosti obveze po osnovu definiranih primanja;
- analizu obveze po osnovi definiranih primanja u iznosima koji proizlaze iz planova koji se ne financiraju u cijelosti i iznosima koji proizlaze iz planova koji se u cijelosti ili djelomično financiraju iz fonda;
- usklađenje početnog i zaključnog stanja fer vrijednosti imovine plana te početnog i zaključnog stanja svih prava na refundaciju koja su priznata kao imovina;
- usklađenje sadašnje vrijednosti obveze po osnovu definiranih primanja u iznosima koji proizlaze iz planova koji se ne financiraju u cijelosti i iznosima koji proizlaze iz planova koji se u cijelosti ili djelomično financiraju iz fonda i fer vrijednosti imovine plana u odnosu na imovinu i obveze priznate u izvještaju o financijskom položaju;
- ukupan rashod priznat u dobit ili gubitak po stavkama;

- ukupan iznos priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti;
- kumulativne aktuarske dobitke i gubitke priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti;
- za svaku važniju kategoriju imovine plana udio u fer vrijednosti ukupne imovine plana izražen u postotku ili iznosu;
- iznose uključene u fer vrijednost imovine plana za svaku kategoriju vlastitih financijskih instrumenata subjekta i svaku nekretninu ili drugu imovinu koju koristi subjekt;
- tekstualni opis osnove za određivanje ukupne očekivane stope povrata na imovinu, uključujući efekt važnih kategorija imovine plana;
- akuarski povrat na imovinu plana, kao i aktuarski povrat na svako pravo na refundaciju koje je priznato kao imovina;
- glavne aktuarske pretpostavke korištene na datum izvještavanja.

3. Ostala dugoročna primanja zaposlenih

Mjerenje ostalih dugoročnih primanja zaposlenih obično nije podložno istom stupnju nezvjesnosti kao mjerenje primanja poslije prestanka zaposlenja. Uvođenje ili promjena ostalih dugoročnih primanja zaposlenika rijetko uzrokuju značajni iznos troška minulog rada. Iz tih razloga, ovaj Standard zahtijeva primjenu pojednostavljene računovodstvene metode za ostala dugoročna primanja zaposlenih. Ova se metoda razlikuje od metode koju se zahtijeva primijeniti za primanja poslije prestanka zaposlenja, kako slijedi:

- aktuarski dobiti i gubici odmah se priznaju, a koridor od 10% se ne primjenjuje;
- svi troškovi minulog rada se odmah priznaju.

Priznavanje i mjerenje

Iznos priznat kao obveza za ostala dugoročna primanja zaposlenih treba biti neto vrijednost sljedećih iznosa:

- sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja na datum izvještavanja;
- minus fer vrijednost imovine plana (ako postoji) na datum izvještaja, iz kojih obveze trebaju biti direktno podmirene.

Za ostala dugoročna primanja zaposlenih subjekt će priznati neto ukupnu vrijednost sljedećih iznosa kao rashod ili kao prihod, osim iznosa za kojeg drugi standardi zahtijevaju ili dozvoljavaju uključivanje u trošak imovine:

- trošak tekućeg rada;
- trošak kamata;
- očekivani povrat od imovine plana i od svakog prava na refundaciju koje je priznato kao imovina;
- aktuarske dobitke i gubitke, koji se u cijelosti trebaju priznati odmah;
- trošak minulog rada, koji se u cijelosti treba priznati odmah;
- efekte svih ograničenja ili podmirenja.

Objavljivanje

Iako ovaj Standard ne zahtijeva posebna objavljivanja o ostalim dugoročnim primanjima zaposlenih, drugi standardi to mogu zahtijevati; na primjer, u slučaju značajnih rashoda koji

proizlaze iz takvih primanja, zahtijevat će se objavljivanje u skladu s MRSJS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*. Subjekt će objaviti informacije o ostalim dugoročnim primanjima zaposlenih koja se odnose na ključne članove uprave kada to zahtijevaju smjernice MRSJS 20, *Objavljivanje povezanih strana*.

4. Otpremnine

Ovaj Standard obrađuje otpremnine odvojeno od drugih primanja zaposlenih jer je događaj koji dovodi do obveze prestanak rada, a ne usluge zaposlenog.

Priznavanje

Subjekt treba priznati otpremnine kao obvezu i kao rashod samo, i isključivo ako je subjekt dokazivo preuzeo obvezu:

- prekinuti radni odnos zaposlenog ili grupe zaposlenika prije uobičajenog datuma umirovljenja;
- osigurati otpremnine kao rezultat ponude napravljene s namjerom poticanja dobrovoljnog raskidanja radnog odnosa.

Subjekt je dokazivo preuzeo obvezu za raskid radnog odnosa samo, i isključivo ako ima detaljan službeni plan raskida radnog odnosa, i nema realnu mogućnost odustajanja. Takav detaljan plan treba sadržavati najmanje:

- lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenih s kojima će se raskinuti radni odnos;
- otpremnine za svaku grupu radnih mjesta ili funkcije;
- vrijeme u kojem će plan biti proveden. Provođenje treba započeti što je prije moguće, a vremensko razdoblje do završetka primjene treba biti takvo da značajne promjene plana nisu vjerojatne.

Mjerenje

Kada otpremnine dopijevaju za isplatu u razdoblju dužem od 12 mjeseci nakon datuma izvještavanja, treba ih diskontirati primjenom diskontne stope. U slučaju ponude koja je napravljena s namjerom poticanja dobrovoljnog smanjenja viška zaposlenih, mjerenje otpremnine treba biti zasnovano na očekivanom broju zaposlenika koji će prihvatiti ponudu.

Objavljivanje

Kada postoji neizvjesnost o broju zaposlenika koji će prihvatiti ponudu za otpremnine, postoji potencijalna obveza. U skladu sa zahtjevom MRSJS 19, *Rezerviranja, nepredviđene (potencijalne) obveze i nepredviđena imovina*, subjekt objavljuje informacije o potencijalnoj obvezi, osim ako je mogućnost odljeva za podmirenje mala. Kao što zahtijeva MRSJS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, subjekt objavljuje vrstu i iznos rashoda ako su značajni. Otpremnine mogu imati za posljedicu rashode koji se trebaju objaviti kako bi se udovoljilo tom zahtjevu. Kada se primjenjuju zahtjevi MRSJS 20, *Objavljivanje povezanih strana*, subjekt objavljuje informacije o otpremninama za ključne članove uprave.

3.3.5. RAČUNOVODSTVENO POSTUPANJE S TEČAJNIM RAZLIKAMA

MRSJS 4 - Učinci promjene tečaja stranih valuta**I. Cilj i djelokrug Standarda**

MRSJS 4, *Učinci promjena tečaja stranih valuta* međunarodni je računovodstveni standard za javni sektor koji se bavi računovodstvenim tretmanom tečajnih razlika u sustavu proračuna. Cilj ovog Standarda je propisati kako uključiti transakcije u stranim valutama i inozemno poslovanje u financijske izvještaje subjekta. Transakcije u stranim valutama moraju biti izražene u valuti u kojoj subjekt objavljuje svoje financijske izvještaje (valuta objavljivanja) te financijski izvještaji inozemnog poslovanja moraju biti svedeni u valutu objavljivanja subjekta. Osnovno pitanje na koje odgovara ovaj Standard je koji valutni tečaj primijeniti te kako prikazati učinke promjena valutnih tečajeva u financijskim izvještajima.

Subjekti koji sastavljaju i prezentiraju financijske izvještaje na temelju obračunske osnove trebaju primijeniti ovaj Standard:

- a) kod računovodstvenog tretmana transakcija (uključujući naknadno mjerenje monetarnih i nemonetarnih stavaka) u stranim valutama, osim ukoliko se radi o derivativima čiji je računovodstveni tretman predmet odredbi MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*;
- b) kod svođenja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja koji su uključeni u financijske izvještaje subjekta konsolidacijom, razmjernom konsolidacijom ili metodom udjela;
- c) kod svođenja izvještaja o financijskoj uspješnosti i izvještaja o financijskom stanju subjekata u valuti objavljivanja.

Ovaj se Standard ne primjenjuje na računovodstvo zaštite³⁰⁹ za stavke u stranim valutama, uključujući zaštitu neto ulaganja u inozemnom poslovanju. Računovodstvo zaštite uređeno je odredbama MRSJS 29.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda***Transakcije u stranoj valuti***

Transakcije u stranim valutama predstavljaju transakcije koje su denominirane ili zahtijevaju podmirenje u stranoj valuti. Prema tome, transakcija u stranoj valuti nastaje kada jedinica javnog sektora:

- a) kupuje ili prodaje robu ili usluge čija je cijena denominirana u stranoj valuti,
- b) uzima ili daje u zajam sredstava pri čemu su obveze ili potraživanja denominirani u stranoj valuti,
- c) postaje jedna od strana neizvršenog ugovora u stranoj valuti
- d) na drugi način stječe ili prodaje imovinu ili formira ili prodaje obveze denominirane u stranoj valuti.

³⁰⁹ engl. Hedge accounting

MRSJS 4 nalaže prevođenje svih transakcija u stranoj valuti na datum:

- a) nastanka transakcije,
- b) plaćanja obveze ili naplate potraživanja,
- c) izvještavanja odnosno datum bilance.

Na datum nastanka transakcije u stranoj valuti, *početno priznavanje* transakcije treba evidentirati u izvještajnoj valuti tako da se primjeni spot tečaj između izvještajne valute i strane valute na datum transakcije. Tečaj na datum transakcije podrazumijeva spot tečaj. Često se iz praktičnih razloga primjenjuje prosječni tjedni ili mjesečni tečaj za sve transakcije u stranoj valuti koje nastanu u tijeku tog razdoblja. No, treba biti oprezan u situacijama kada se tečajevi valuta značajno mijenjaju jer tada primjena prosječnog tečaja za neko razdoblje nije prikladna.

Na *svaki datum bilance*, u razdobljima koja slijede razdoblje početnog priznavanja, sve transakcije u stranoj valuti potrebno je iskazivati u skladu s MRSJS 4, kako slijedi.³¹⁰

- a) *monetarne stavke* u stranoj valuti treba iskazati primjenom *zaključnog tečaja*³¹¹,
- b) *nemonetarne stavke vrednovane po trošku nabave*, izražene u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečaja strane valute na *datum transakcije*,
- c) *nemonetarne stavke vrednovane po fer vrijednosti*, izražene u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečaja strane valute važećeg na datum određivanja fer vrijednosti.

Za potrebe izvještavanja o transakcijama u stranim valutama, knjigovodstvena vrijednost određene stavke određuje se u skladu s ostalim relevantnim MRSJS-ovima. Na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema mogu se mjeriti po fer vrijednosti ili po trošku nabave. Neovisno od toga je li knjigovodstvena vrijednost određena na temelju troška nabave ili fer vrijednosti, ako su utvrđeni iznosi izraženi u stranoj valuti iskazuju se u izvještajnoj valuti u skladu s ovim Standardom.

Promjena valutnog tečaja između datuma transakcije i datuma izvještavanja, kod transakcija koje se iskazuju na datum izvještavanja primjenom zaključnog tečaja, uzrokuje nastanak tečajne razlike. Tečajne razlike mogu biti pozitivne i negativne.

Prema tome, tečajne razlike proizašle iz izvještavanja o *monetarnim stavkama* po tečajevima različitim od onih po kojima su bile početno evidentirane tijekom razdoblja ili prikazane u prošlim financijskim izvještajima, trebaju se priznati kao višak ili manjak prihoda u razdoblju u kojem nastaju. Dakle, pozitivne tečajne razlike priznaju se kao prihod, a negativne tečajne razlike kao rashod razdoblja u kojem nastaju. To znači da direktno utječu na neto imovinu odnosno kapital jedinice javnog sektora.

Tečajna razlika nastaje i u situaciji kada postoji promjena tečaja između datuma transakcije i datuma namire bilo koje monetarne stavke. Kada je transakcija podmirena unutar istog računovodstvenog razdoblja kao razdoblje u kojem je nastala, sve tečajne razlike priznaju se u tom razdoblju. Međutim, ako je transakcija podmirena u sljedećem računovodstvenom razdoblju, tečajna razlika koja se priznaje u svakom razdoblju do datuma namire određuje se na temelju promjene tečaja tijekom svakog razdoblja.

³¹⁰ IPSASB (2014): IPSAS 4, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, p.201, paragraph 27.

³¹¹ Ovaj standard termin zaključni tečaj definira kao spot tečaj na datum bilance; engl. *Closing rate*.

Promjene tečajeva stranih valuta mogu imati i utjecaj na stavke novca i novčanih ekvivalenata koji se drže ili duguju u stranoj valuti. Takve tečajne razlike obrađuju se u okviru MRSJS 2, *Izvještaj o novčanom toku*. Iako nerealizirani dobiti i gubici nastali iz promjena tečajeva strane valute nisu novčani tokovi, učinak promjena tečajeva na novac i novčane ekvivalente koji se drže ili se duguju u stranoj valuti izvještavaju se u izvještaju o novčanom toku kako bi se uskladilo stanje novca i novčanih ekvivalenata na početku i na kraju razdoblja. Ti se iznosi prezentiraju odvojeno od novčanih tokova poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti i uključuju tečajne razlike, ako su postojale, kod onih novčanih tokova koji su bili izvještavani po zaključnim tečajevima.

Izuzetak čine tečajne razlike koje proizlaze iz monetarne stavke koja čini dio neto ulaganja izvještajnog subjekta u inozemni subjekt. Takve tečajne razlike trebaju se priznati kao zasebna komponenta neto imovine u financijskim izvještajima subjekta do trenutka otuđenja inozemnog poslovanja, kada se priznaju kao višak ili manjak prihoda. Također, tečajne razlike koje proizlaze iz obveza u stranoj valuti koje su definirane kao zašita neto ulaganja u inozemni subjekt trebaju se priznati kao stavka neto imovine u financijskim izvještajima izvještajnog subjekta, sve do trenutka otuđenja kada se tečajne razlike priznaju kao višak ili manjak prihoda. U slučaju zaštite neto ulaganja u inozemni subjekt dozvoljen je i alternativni postupak. Prema alternativnom postupku, tečajne razlike mogu nastati iz velike devalvacije ili deprecijacije strane valute pri čemu zaštita nema smisla, a utjecaj na obveze je takav da one ne mogu biti podmirene, a nastaju direktno na nedavno stečenoj imovini u stranoj valuti. Takve tečajne razlike treba uključiti u knjigovodstvenu vrijednost imovine na koju se odnose. Ukoliko subjekt može podmiriti ili zaštititi obveze u stranoj valuti proizašle iz stjecanja imovine, tečajne razlike ne mogu se uključiti u knjigovodstvenu vrijednost imovine.

Financijski izvještaji inozemnog poslovanja

Metoda koja se koristi za prevođenje financijskih izvještaja inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja ovisi o načinu na koji je inozemno poslovanje financirano te kako posluje u odnosu na izvještajni subjekt. Za tu svrhu, inozemno poslovanje potrebno je klasificirati kao “inozemno poslovanje koje je sastavni dio poslovanja izvještajnog subjekta” ili kao “inozemni subjekt”. Inozemno poslovanje koje je sastavni dio poslovanja izvještajnog subjekta obavlja svoje aktivnosti kao da su proširenje poslovanja izvještajnog subjekta. S druge strane, inozemni subjekt generira novac i druge monetarne stavke, troškove, prihode, ponekad se i zadužuje samostalno u lokalnoj valuti. Također može imati transakcije u stranoj valuti, uključujući i transakcije u valuti objavljivanja. Indikatori koji ukazuju na to da inozemno poslovanje treba klasificirati kao inozemni subjekt, a ne kao inozemno poslovanje koje je sastavni dio poslovanja izvještajnog subjekta, su kako slijedi:

- a) iako izvještajni subjekt kontrolira inozemno poslovanje, poslovne aktivnosti inozemnog poslovanja provode se sa značajnim stupnjem samostalnosti od aktivnosti izvještajnog subjekta,
- b) transakcije s izvještajnim subjektom ne predstavljaju značajan udio u aktivnostima inozemnog poslovanja,
- c) aktivnosti inozemnog poslovanja su većim dijelom financirane iz vlastitog poslovanja ili lokalnog zaduživanja,

- d) troškovi radne snage, materijala i ostalih komponenti proizvoda i usluga inozemnog poslovanja su većim dijelom plaćeni ili podmireni u lokalnoj valuti inozemnog poslovanja,
- e) prihodi inozemnog poslovanja većim su dijelom ostvareni u valutama različitim od valute objavljivanja,
- f) novčani tokovi izvještajnog subjekta odvojeni su od svakodnevnih aktivnosti inozemnog poslovanja.

Da bi se inozemno poslovanje klasificiralo kao inozemni subjekt nije neophodno da svi navedeni indikatori budu zadovoljeni.

U skladu s navedenom klasifikacijom inozemnog poslovanja financijski izvještaji inozemnog poslovanja prevode se u valutu objavljivanja na sljedeći način:

- kod *financijskih izvještaja inozemnog poslovanja koje je sastavni dio poslovanja izvještajnog subjekta* potrebno je pretpostaviti da su sve transakcije inozemnog poslovanja napravljene od strane izvještajnog subjekta. Prema tome, koriste se standardne procedure prethodno navedene za transakcije u stranim valutama.
- kod *financijskih izvještaja inozemnog subjekta* treba uzeti u obzir sljedeće procedure:
 - imovina i obveze, uključujući monetarne i nemonetarne stavke, inozemnog subjekta treba prevesti po zaključnom tečaju,
 - stavke prihoda i rashoda inozemnog subjekta treba iskazati po tečajevima na datum transakcije, osim u slučaju kada inozemni subjekt izvještava u valuti koja je valuta hiperinflacijskog gospodarstva pri čemu se stavke prihoda i rashoda iskazuju po zaključnom tečaju,
 - sve rezultirajuće tečajne razlike trebaju se priznati kao neto imovina sve do prodaje neto ulaganja.

Prema tome, kod prevođenja financijskih izvještaja inozemnog subjekta u valutu objavljivanja pojavljuju se tečajne razlike koje proizlaze iz:

- svođenja prihoda i rashoda po tečajevima na datum transakcija i imovine i obveza po zaključnom tečaju,
- svođenja početnog neto ulaganja u inozemni subjekt po tečaju koji se razlikuje od tečaja prethodno korištenog,
- ostalih promjena u neto imovini inozemnog subjekta.

Ove tečajne razlike ne priznaju se kao prihodi i rashodi jer promjene tečaja imaju vrlo mali ili opće nemaju direktan utjecaj na sadašnje i buduće novčane tokove iz poslovanja inozemnog subjekta niti izvještajnog subjekta. Kada se inozemni subjekt konsolidira, ali nije u potpunom vlasništvu, kumulativne tečajne razlike proizašle iz svođenja i povezane s manjinskim udjelom raspoređuju se i priznaju kao dio manjinskog udjela u konsolidiranoj bilanci.

Goodwill koji proizlazi od stjecanja inozemnog subjekta i sva usklađenja fer vrijednosti s knjigovodstvenom vrijednošću imovine i obveza proizašlih iz stjecanja inozemnog subjekta, trebaju se tretirati kao:

- imovina ili obveze inozemnog subjekta i prevodi se u valutu objavljivanja po zaključnom tečaju,
- imovina ili obveze inozemnog subjekta koje su već izražene u valuti objavljivanja ili su nemonetarne stavke u stranoj valuti koje se iskazuju primjenom tečaja strane valute na datum transakcije.

U situaciji kada inozemni subjekt izvještava u valuti hiperinflacijskog gospodarstva, financijski izvještaji inozemnog subjekta trebaju se prepraviti u skladu s odgovarajućim standardima koji se odnose na financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima, prije svođenja u valutu objavljivanja.

Kod prodaje inozemnog subjekta, ukupni iznos tečajnih razlika koji je bio odgođen kao stavka neto imovine i koji se odnosi na taj inozemni subjekt, treba se priznati kao prihod ili rashod u razdoblju u kojem se priznaje dobit ili gubitak od prodaje.

Ukoliko dođe do promjene klasifikacije inozemnog poslovanja, procedure prevođenja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja, koje su u skladu s novom klasifikacijom, treba primjenjivati od datuma promjene klasifikacije.

Ukoliko dobiti i gubici od transakcija u stranoj valuti i tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja poslovnog rezultata i financijske pozicije subjekta u različitu valutu imaju porezne učinke, potrebno je primijeniti MRS 12, *Porez na dobit*.

Objavljivanje

Poslovni subjekt treba objaviti sljedeće:

- iznos tečajnih razlika priznatih kao višak ili manjak u toku razdoblja, s izuzećem tečajnih razlika koje se vezuju uz financijske instrumente koji se procjenjuju po fer vrijednosti kao višak ili manjak, a u skladu s odredbama MRSJS 29,
- neto tečajne razlike klasificirane u zasebnu komponentu neto imovine te usklađenje iznosa takvih tečajnih razlika na početku i na kraju razdoblja,

Kada je valuta objavljivanja različita od valute zemlje u kojoj subjekt ima sjedište, subjekt treba objaviti razlog primjene različite valute. Razlog promjene valute objavljivanja se također treba objaviti.

Kod promjene klasifikacije značajnog inozemnog poslovanja, subjekt treba objaviti:

- prirodu promjene klasifikacije,
- razlog promjene,
- utjecaj promjene klasifikacije na neto imovinu,
- utjecaj na višak ili manjak prihoda za svako prezentirano razdoblje od kada se promjena klasifikacije dogodila.

Kada se priznaje goodwill i usklađenja fer vrijednosti proizašla iz stjecanja inozemnog subjekta, subjekt treba objaviti metodu koju koristi za svođenje tih prilagodbi u valutu objavljivanja.

3.3.6. RAČUNOVODSTVO ULAGANJA U PRIDRUŽENE SUBJEKTE I UDJELE U ZAJEDNIČKIM POTHVATIMA

MRSJS 7 - Ulaganja u pridružene subjekte

I. Cilj i djelokrug Standarda

Ovaj Standard definira računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte i primjenjuje se samo na one pridružene subjekte u kojima subjekt posjeduje vlasnički udio. Subjekt koji sa-

stavlja i prikazuje financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja obvezan je primijeniti ovaj Standard u priznavanju i mjerenju ulaganja investitora u pridružene subjekte kada to ulaganje u pridruženi subjekt dovodi do posjedovanja vlasničkog interesa u obliku dionica ili neke druge vlasničke strukture.

Standard se ne primjenjuje na pridružene subjekte u vlasništvu:

- organizacija zajedničkog pothvata
- zajedničkih fondova, uzajamnih fondova i sličnih subjekata uključujući investicijama povezane osiguravajuće fondove,

koji su mjereni po fer vrijednosti, a promjene fer vrijednosti priznate su kao višak ili manjak u razdoblju nastanka promjene u skladu s MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Subjekt koji drži takve udjele dužan je objaviti posebne podatke koji su propisani u točki 43 izvornog MRSJS 7³¹².

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi s određenim značenjima:

Pridruženi subjekt je subjekt, uključujući i onaj koji nije pravna osoba, kao što je ortakluk, koji nije ni ovisni subjekt niti udjel u zajedničkom pothvatu, a nad kojim ulagatelj ima značajan utjecaj.

Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku i potom usklađuju za promjene ulagačeva udjela u neto imovini subjekta koji je predmet ulaganja. Višak ili manjak ulagača uključuje njegov udjel u višku ili manjku subjekta koji je predmet ulaganja.

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama subjekta koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola niti zajednička kontrola nad tim politikama.

Značajan utjecaj

Postojanje značajnog utjecaja ulagača dokazuje se na jedan ili više sljedećih načina: (a) zastupanjem u upravnom odboru ili odgovarajućem upravljačkom tijelu subjekta koji je predmet ulaganja, (b) sudjelovanje u procesima donošenja politika, uključujući i sudjelovanje u odlukama o dividendi ili drugim raspodjelama, (c) značajnim transakcijama između ulagača i subjekta koji je predmet ulaganja, (d) međusobnom razmjenom rukovodnog osoblja ili (e) pribavljanjem bitnih tehničkih informacija.

Ako ulagač ima, izravno ili neizravno (primjerice, preko ovisnog subjekta), 20% ili više glasačke moći kod subjekta koji je predmet ulaganja, tada se pretpostavlja da ulagač ima značajan utjecaj, osim kada se može jasno pokazati da to nije slučaj. Obrnuto, ako ulagač ima, izravno ili neizravno (primjerice, preko ovisnih subjekata), manje od 20% glasačke moći kod subjekta u koji je izvršio ulaganje, tada se pretpostavlja da ulagač nema značajan utjecaj, osim ako se takav utjecaj može jasno pokazati. Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagača nužno ne priječi da ulagač ima značajan utjecaj.

³¹² IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, IPSAS 7, Volume I, p.271

Ulagrač gubi značajan utjecaj u subjektu u koji je izvršio ulaganje kad gubi moć sudjelovanja u odlukama o financijskim i poslovnim politikama tog subjekta. Gubitak značajnog utjecaja može se pojaviti sa ili bez promjene u apsolutnoj ili relativnoj razini vlasništva. Gubitak značajnog utjecaja se, na primjer, može dogoditi kada ovisni subjekt padne pod kontrolu vlade, suda, administratora ili drugog regulatora, a može biti i rezultat obvezujućeg ugovora.

Metoda udjela

Prema metodi udjela, ulaganje u pridruženi subjekt početno se evidentira po trošku ulaganja, a njegova knjigovodstvena vrijednost raste ili se smanjuje kako bi se priznao udjel ulagača u višku ili manjku subjekta u koji je izvršeno ulaganje nakon datuma ulaganja. Udjel ulagača u višku ili manjku subjekta u koji je izvršio ulaganje priznaje se kao ulagačev višak ili manjak. Raspodjele koje su primjene od subjekta u koji je izvršeno ulaganje smanjuju knjigovodstvenu vrijednost ulaganja. Usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja može biti nužno i zbog promjena u razmjernom udjelu ulagača u subjektu u koji je izvršeno ulaganje, a koje su proizašle iz promjena kapitala subjekta u koji je izvršeno ulaganje koje nisu bile priznate kao višak ili manjak tog subjekta. Takve promjene uključuju i one promjene koje su proizašle iz revalorizacije nekretnina, postrojenja, opreme i iz tečajnih razlika nastalih preračunavanjem stranih valuta.

Primjena metode udjela

Ulaganje u pridruženi subjekt evidentirat će se primjenom metode udjela, osim:

- kada je ulaganje stečeno s namjerom da bude privremeno jer je evidentna namjera otuđenja u roku od 12 mjeseci od datuma stjecanja, i menadžment aktivno traži kupca, a što je predmet priznavanja u skladu s odredbama MRSJS-a 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*³¹³.
- kada se primjenjuje izuzeće prema MRSJS 6³¹⁴, koje matici koja ima udjel u pridruženom subjektu dozvoljava nesastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja;
- kada su zadovoljeni svi sljedeći zahtjevi:
 - ulagač je i sam u potpunom vlasništvu (ovisni subjekt) drugog subjekta, i korisnici financijskih izvještaja u kojima je primijenjena metoda udjela vrlo vjerojatno ne postoje ili njihovim potrebama za informacijama mogu udovoljiti konsolidirani financijski izvještaji matice;
 - ulagač je i sam ovisni subjekt u djelomičnom vlasništvu drugog subjekta, i njeni drugi vlasnici, uključujući i one koji inače nemaju glasačka prava, obaviješteni su o tome da ulagač neće primjenjivati metodu udjela i tome se ne protive;

³¹³ Kada ulaganje u pridruženi subjekt prethodno klasificirano kao ulaganje u skladu s MRSJS 29 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje nije otuđeno unutar 12 mjeseci, takvo se ulaganje treba evidentirati primjenom metode udjela od datuma njegova stjecanja. Financijski izvještaji za razdoblja od datuma stjecanja ponovno se sastavljaju.

³¹⁴ Vidjeti šire odredbe izvornog standarda IPSAS 6 u IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, p.233.

- ako se ulagačevim dužničkim ili vlasničkim instrumentima ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza ili OTC tržište, uključujući domaća i regionalna tržišta);
- ako ulagač nije predao, niti je u procesu predavanja, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili bilo kojoj drugoj regulatornoj organizaciji u svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu;
- ako krajnja ili bilo koja posredna matica ulagača sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s odredbama MRSJS.

Ulagач će prestati s primjenom metode udjela onog trenutka kada izgubi značajan utjecaj u pridruženom subjektu te će ulaganje od tog datuma evidentirati u skladu s MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*, uz uvjet da pridruženi subjekt ne postane ovisni subjekt ili zajednički pothvat definiran u MRSJS 8, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*. Knjigovodstvena vrijednost ulaganja na datum kada ono prestaje biti pridruženi subjekt smatrat će se troškom kod početnog mjerenja financijske imovine sukladno MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

Mnogi postupci prikladni primjeni metode udjela slični su konsolidacijskim postupcima opisanim u MRSJS 6³¹⁵. Osim toga, koncepti koji se odnose na konsolidacijske postupke primijenjeni u stjecanju ovisnog subjekta usvojeni su također za stjecanje ulaganja u pridružene subjekte.

Viškovi i manjkovi koji proizlaze iz uzlaznih i silaznih transakcija između ulagača (uključujući i konsolidirane ovisne subjekte) i pridruženog subjekta u ulagačevim financijskim izvještajima priznaju se samo u visini nepovezanog ulagačevog interesa u pridruženom subjektu. Ulagачev se udjel u višku i manjku pridruženog subjekta koji rezultiraju iz ovih transakcija eliminira.

Kod primjene metode udjela ulagač koristi najnovije raspoložive financijske izvještaje pridruženog subjekta. Kada se datumi izvještavanja kod ulagača i pridruženog subjekta razlikuju, pridruženi subjekt za potrebe ulagača sastavlja izvještaje na isti datum na koji su sastavljeni financijski izvještaji ulagača, osim ako to nije izvedivo.

Kada se kod primjene metode udjela koriste financijski izvještaji pridruženog subjekta sastavljeni na datum različit od datuma sastavljanja financijskih izvještaja ulagača, provode se usklađivanja za učinke svih značajnih transakcija ili poslovnih događaja između ulagača i pridruženog subjekta koji nastaju između datuma financijskih izvještaja pridruženog subjekta i datuma financijskih izvještaja ulagača. U svakom slučaju, razlika između datuma izvještavanja ulagača i datuma izvještavanja pridruženog subjekta ne smije biti veća od tri mjeseca. Duljina izvještajnog razdoblja i svaka razlika između kraja tih dvaju izvještajnih razdoblja trebaju biti jednake iz razdoblja u razdoblje.

Financijski izvještaji ulagača trebaju se sastavljati korištenjem jednakih računovodstvenih politika za jednake transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima. Ako pridruženi subjekt primjenjuje druge računovodstvene politike drukčije od onih koje je usvojio ulagač za iste transakcije i poslovne događaje u sličnim okolnostima, odgovarajuća usklađi-

³¹⁵ Vidjeti prikaz MRSJS 6 u ovoj ediciji i šire odredbe izvornog standarda IPSAS 6 u IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, pp. 229-259.

vanja izvode se prema financijskim izvještajima pridruženog subjekta kada ih ulagač koristi u primjenjivanju metode udjela.

Gubici od umanjenja

Nakon primjene metode udjela, što uključuje i priznavanje gubitaka pridruženog subjekta, subjekt ulagač primjenjuje odredbe MRSJS 29 kako bi se odredilo je li potrebno priznavanje dodatnih gubitaka od umanjenja u skladu s neto vrijednošću ulaganja u pridruženi subjekt. Ulagač će također primijeniti odredbe MRSJS 29 kod određivanja priznavanja dodatnih gubitaka od umanjenja u skladu s ulagačevim udjelom u pridruženom subjektu koji nije sastavni dio neto ulaganja.

Odvojeni financijski izvještaji

Ulaganje u pridruženi subjekt obračunat će se u odvojenim financijskim izvještajima ulagača u skladu s odredbama MRSJS 6³¹⁶.

Objavljivanje

Ovaj Standard zahtjeva objavu sljedećih informacija:

- fer vrijednost ulaganja u pridružene subjekte čija cijena kotira na tržištu;
- sažete financijske informacije o pridruženim subjektima, uključujući i agregatni iznos imovine, obveza, prihoda, i viška ili manjka;
- razlozi zbog kojih je pretpostavka da ulagač nema značajan utjecaj prevladana ako ulagač drži, izravno ili neizravno, preko ovisnih subjekata, manje od 20% glasova ili potencijalnih prava glasa u subjektu u koji je uložio, a zaključi da ima značajan utjecaj;
- razlozi zbog kojih je pretpostavka da ulagač ima značajan utjecaj prevladana ako ulagač drži, izravno ili neizravno, preko ovisnih subjekata, 20% ili više glasova ili potencijalnih prava glasa u subjektu u koji je uložio, a zaključi da nema značajan utjecaj;
- datum izvještavanja financijskih izvještaja pridruženog subjekta, kada se ti financijski izvještaji koriste kod primjene metode udjela, a sastavljeni su na datum ili za razdoblje koje se razlikuje od onog ulagača te razlog korištenja različitog datuma ili razdoblja;
- prirodu i razmjer značajnih ograničenja (primjerice, nastalih zbog ugovora o pozajmljivanju ili regulatornih zahtjeva) u mogućnostima pridruženog subjekta za prijenos novca ulagaču u obliku novčanih dividendi ili sličnih preraspodjela, ili za otplatu zajmova ili predujmova;
- nepriznati udio u gubicima pridruženog subjekta, i za razdoblje i kumulativno, ako je ulagač prestao priznavati svoj udio u gubitku pridruženog subjekta;
- činjenicu da se pridruženi subjekt ne priznaje primjenom metode udjela;
- sažete financijske informacije o pridruženim subjektima, pojedinačno ili skupno, koje se ne evidentiraju primjenom metode udjela, uključujući i iznose ukupne imovine, ukupnih obveza, prihoda, i viška ili manjka.

³¹⁶ Vidjeti šire odredbe izvornog standarda IPSAS 6 u IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, pp. 243-245.

Ulaganja u pridruženi subjekt koja se evidentiraju primjenom metode udjela trebaju se razvrstati kao dugotrajna imovina. Udjel ulagača u višku ili manjku takvog pridruženog subjekta, kao i knjigovodstvena vrijednost takvih ulaganja trebaju se zasebno objaviti. Zasebno se treba objaviti i udjel ulagača u izvanrednim stavkama. Ulagačev udjel u promjenama priznatim direktno će se u neto imovini pridruženog subjekta kod ulagača priznati u sklopu neto imovine i objavit će se sukladno odredbama MRSJS 1, kao sastavni dio Izvještaja o promjenama u neto imovini³¹⁷.

U skladu s MRSJS 19, *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*, ulagač treba objaviti (a) svoj udjel u nepredviđenim obvezama pridruženog subjekta zajedno s drugim ulagačima i (b) one nepredviđene obveze koje nastaju jer je ulagač pojedinačno odgovoran za sve ili za dio obveza pridruženog subjekta.

MRSJS 8 - Udjeli u zajedničkim pothvatima

I. Cilj i djelokrug Standarda

Subjekt koji sastavlja i prikazuje financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja obavezan je primijeniti ovaj Standard u računovodstvu udjela u zajedničkim pothvatima i izvještavanju o imovini, obvezama, приходima i rashodima zajedničkog pothvata u financijskim izvještajima pothvatnika i ulagača, neovisno o strukturama i oblicima prema kojima se odvijaju aktivnosti zajedničkog pothvata.

Ovaj Standard se ne primjenjuje na pothvatnikov udjel u zajednički kontroliranim subjektima koji su u vlasništvu:

- organizacija zajedničkog pothvata,
- otvorenih fondova, uzajamnih fondova i sličnih subjekata uključujući investicijama povezane osiguravajuće fondove;

koji su početno mjereni po fer vrijednosti, a promjene fer vrijednosti su priznate kao višak ili manjak u razdoblju nastanka promjene u skladu s MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.³¹⁸

Pothvatnik s udjelom u zajednički kontroliranom subjektu izuzet je od primjene smjernica točke 35 izvornog MRSJS 8, a koja se tiče zahtjeva razmjerne konsolidacije, i točke 43 izvornog MRSJS 8, a koja se tiče primjene metode udjela, kada udovoljava sljedećim uvjetima:

- kada je udjel stečen s namjerom da bude privremen jer je evidentna namjera otuđenja u roku od 12 mjeseci od datuma stjecanja, i menadžment aktivno traži kupca;
- kada se primjenjuje izuzeće iz točke 16 izvornog MRSJS 6, *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, koje matici koja ima udjel u zajednički kontroliranom subjektu dozvoljava da ne mora sastavljati konsolidirane financijske izvještaje;
- kada su zadovoljeni svi sljedeći zahtjevi:

³¹⁷ Vidjeti IPSASB (2014): IPSAS 1, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

³¹⁸ Pothvatnik s takvim udjelom dužan je objaviti posebne podatke koji su propisani u točkama 62. i 63. izvornog IPSAS 8. Vidjeti u IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, p.293

- pothvatnik je i sam u potpunom vlasništvu (ovisni subjekt) drugog subjekta i korisnici financijskih izvještaja u kojima je primijenjena razmjerna konsolidacija i metode udjela vrlo vjerojatno ne postoje ili (ako postoje) njihovim potrebama za informacijama mogu udovoljiti konsolidirani financijski izvještaji matice;
- pothvatnik je i sam ovisni subjekt u djelomičnom vlasništvu drugog subjekta i njegovi su drugi vlasnici, uključujući i one koje koji inače nemaju glasačka prava, obaviješteni o tome da pothvatnik neće primjenjivati razmjernu konsolidaciju i metodu udjela i tome se ne protive;
- ako se pothvatnikovim dužničkim ili vlasničkim instrumentima ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza ili OTC tržište³¹⁹, uključujući domaća i regionalna tržišta);
- ako pothvatnik nije predao, niti je u procesu predavanja, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili bilo kojoj drugoj regulatornoj organizaciji u svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu;
- ako krajnja ili bilo koja posredna matica pothvatnika sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s MRSJS.

II. Odabrane smjernice i specifičnosti primjene Standarda

Definicijska određenja ključnih pojmova Standarda

U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi s određenim značenjima:

Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku i potom usklađuju za promjene ulagačeva udjela u neto imovini subjekta koji je predmet ulaganja. Višak ili manjak ulagača uključuje njegov udjel u višku ili manjku subjekta koji je predmet ulaganja.

Pothvatnik je osoba u zajedničkom pothvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

Razmjerna konsolidacija je računovodstvena metoda kojom se pothvatnikov udjel u svakoj imovini, obvezama, prihodu i rashodu nekog zajedničkog kontroliranog subjekta dodaje, stavku po stavku, sličnim stavkama u financijskim izvještajima pothvatnika ili se iskazuju kao zasebne stavke u financijskim izvještajima pothvatnika.

Zajednička kontrola je ugovorom uređeno sudjelovanje u kontroli nad ekonomskim aktivnostima i postoji samo kada donošenje strateških financijskih i poslovnih odluka zahtijeva jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu (pohvatnika).

Zajednički pothvat je ugovorni aranžman kojim dvije ili više osoba poduzima ekonomsku aktivnost koja je podvrgnuta zajedničkoj kontroli.

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama subjekta koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola niti zajednička kontrola nad tim politikama.

³¹⁹ engl. Over-the-counter (OTC) market

Ugovorni aranžman

Postojanje ugovornog aranžmana razlikuje udjele koji obuhvaćaju zajedničku kontrolu od ulaganja u pridružene subjekte u kojima ulagač ima značajan utjecaj, a koji su predmet MRSJS-a 7, *Ulaganja u pridružene subjekte*.

Aktivnosti koje nisu ugovorno uspostavile zajedničku kontrolu nisu zajednički pothvati za svrhe MRSJS-a 8. Ugovorni aranžman obično je u pisanom obliku i uređuje sljedeća područja: (a) aktivnost, trajanje i obveze u vezi izvještavanja o zajedničkom pothvatu, (b) imenovanje upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela zajedničkog pothvata i glasačka prava pothvatnika, (c) uplate kapitala pothvatnika i (d) udjele pothvatnika u proizvodnji, prihodima, rashodima, višku ili manjku, ili novčanim tokovima zajedničkog pothvata. Ugovorni aranžman uspostavlja zajedničku kontrolu nad zajedničkim pothvatnikom. Takav zahtjev osigurava da niti jedan pothvatnik nije u stanju jednostrano kontrolirati aktivnost.

Oblici zajedničkog pothvata

Mnogi subjekti javnog sektora formiraju zajedničke pothvate radi poduzimanja različitih djelatnosti. Priroda tih djelatnosti je u rasponu od komercijalnih poslova do nabave zajedničkih usluga bez naknade. Uvjeti zajedničkog pothvata su navedeni u ugovoru ili drugom obvezujućem aranžmanu te obično određuju početno sudjelovanje u prihodima ili drugim koristima (ako postoje) i rashodima za svakog pothvatnika u zajedničkom pothvatu. Zajednički pothvati poprimaju mnogo različitih oblika i struktura. Ovaj Standard prepoznaje tri oblika zajedničkih pothvata, i to:

- zajednički kontrolirane djelatnosti,
- zajednički kontrolirana imovina i
- zajednički kontrolirani subjekti.

Svi oblici zajedničkih pothvata udovoljavaju prethodno u tekstu navedenoj definiciji zajedničkog pothvata. Značajke koje su zajedničke svim zajedničkim pothvatima su: (a) dva ili više pothvatnika vezani ugovornim aranžmanom i (b) ugovorni aranžman uspostavlja zajedničku kontrolu.

Zajednička kontrola može biti onemogućena kada je zajednički pothvat u reorganizaciji ili u bankrotu; ili je predmet administrativnog restrukturiranja temeljem vladinog aranžmana; ili djeluje pod jakim dugoročnim restrikcijama na njegovu sposobnost da prenosi sredstva pothvatniku.

Odvojeni financijski izvještaji su oni koji se prezentiraju dodatno uz konsolidirane financijske izvještaje, financijske izvještaje u kojima se ulaganja obračunavaju primjenom metode udjela i financijske izvještaje u kojima su udjeli pothvatnika u zajedničkom pothvatu razmjerno konsolidirani. Odvojeni financijski izvještaji mogu, ali i ne moraju, biti dodani ili priloženi tim izvještajima.

Zajednički kontrolirane djelatnosti

Djelatnost nekog zajedničkog pothvata obuhvaća korištenje imovine i drugih resursa pothvatnika umjesto uspostave korporacije, ortakluka ili drugog subjekta ili financijske strukture koja je odvojena od samih pothvatnika. Svaki se pothvatnik koristi svojom vlastitom nekretn-

ninom, postrojenjem i opremom te vodi vlastite zalihe. To mu također stvara vlastite rashode i obveze te povećano koristi svoju novčanu imovinu što predstavlja njegove vlastite obveze.

U pogledu svojih udjela u zajednički kontroliranim djelatnostima, pothvatnik u svojim financijskim izvještajima treba priznati (a) imovinu koju kontrolira i obveze koje nastaju, i (b) rashode koji nastaju i svoj udio u prihodu koji zarađuje od prodaje robe ili pružanja usluga zajedničkim pothvatom.

Zajednički kontrolirana imovina

Neki zajednički pothvati obuhvaćaju zajedničku kontrolu, a često i zajedničko vlasništvo pothvatnika, jednoga ili više njih, koji su dali imovinu ili je nabavljena i namijenjena za svrhe zajedničkog pothvata. Tom se imovinom ostvaruje korist za pothvatnike. Svaki pothvatnik može uzeti dio proizvodnje od imovine i svaki snosi dogovoreni dio rashoda koji su nastali s tim u svezi. Svaki pothvatnik ima kontrolu nad svojim dijelom budućih ekonomskih koristi kroz svoj udjel u zajednički kontroliranoj imovini. Primjer zajednički kontrolirane imovine je kada dva subjekta zajednički kontroliraju nekretninu, svaki uzimajući dio primljenih najamni- na i snoseći dio rashoda.

U pogledu svoga udjela u zajednički kontroliranoj imovini, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima, kako slijedi:

- svoj udjel u zajednički kontroliranoj imovini, razvrstan prema vrsti imovine,
- sve obveze koje su nastale,
- svoj udjel u svim obvezama koje su nastale zajednički s drugim pothvatnicima u odnosu na zajednički pothvat,
- svaki prihod od prodaje ili korištenja svog udjela od proizvodnje zajedničkog pothvata, zajedno sa svojim udjelom svih rashoda nastalih zajedničkim pothvatom,
- sve rashode koji su nastali u svezi s njegovim udjelom u zajedničkom pothvatu.

Zajednički kontrolirani subjekti

Zajednički kontrolirani subjekt je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu korporacije, partnerstva ili drugog subjekta, u kojem svaki pothvatnik ima udjel. Subjekt posluje na isti način kao drugi subjekti, samo što ugovorni aranžman između pothvatnika uspostavlja zajedničku kontrolu nad ekonomskom aktivnošću subjekta. Zajednički kontrolirani subjekt kontrolira imovinu zajedničkog pothvata, stvara obveze i rashode i zarađuje prihode. On može ugovarati u svoje ime i pribavljati novčanu imovinu za svrhe aktivnosti zajedničkog pothvata. Svaki pothvatnik je ovlašten na dio viška zajednički kontroliranog subjekta, iako neki zajednički kontrolirani subjekti također obuhvaćaju dijeljenje prihoda zajedničkog pothvata. Jednostavan primjer zajednički kontroliranog subjekta je kada dva subjekta spajaju svoje aktivnosti u poseban posao prenoseći primjerenu imovinu i obveze u zajednički kontrolirani subjekt. Svaki pothvatnik obično uplaćuje novac ili druge resurse u zajednički kontrolirani subjekt te su te uplate uključene u računovodstvenu evidenciju pothvatnika i priznate su u njegovim odvojenim financijskim izvještajima kao ulaganje u zajednički kontrolirani subjekt.

Zajednički kontrolirani subjekt vodi svoje vlastito računovodstvo te priprema i prezentira financijske izvještaje na isti način kao drugi subjekti u skladu s MRSJS-om, ili drugim primjerenim računovodstvenim standardima.

Financijski izvještaji pothvatnika

Pothvatnik treba iskazati svoj udjel u zajednički kontroliranim subjektima primjenjujući razmjernu konsolidaciju ili alternativno primjenjujući metodu udjela sukladno odredbi u točki 43 izvornog Standarda³²⁰.

Primjena *razmjerne konsolidacije* znači da izvještaj o financijskom položaju pothvatnika uključuje njegov dio imovine koji on kontrolira zajednički i njegov dio obveza za koje je on zajednički odgovoran. Izvještaj o dobiti pothvatnika uključuje njegov dio prihoda i rashoda u zajednički kontroliranom subjektu. Mnogi postupci koji su prikladni za primjenu razmjerne konsolidacije slični su postupcima konsolidacije ulaganja u ovisne subjekte, koji su utvrđeni odredbama MRSJS-a 6.

Kada je korištena razmjerna konsolidacija, mora se koristiti jedan od dva izvještajna oblika u nastavku:

- Pothvatnik može zbrojiti svoj dio sve imovine, obveza, prihoda i rashoda u zajednički kontroliranom subjektu sa sličnim stavkama po sustavu stavak po stavak u svojim financijskim izvještajima.
- Alternativno, pothvatnik može uključiti u svojim financijskim izvještajima odvojene slične stavke svog dijela u imovini, obvezama, prihodima i rashodima zajednički kontroliranog subjekta.

Oba navedena izvještajna oblika će dovesti do izvještajno identičnih iznosa viška ili manjka i svake važnije klasifikacije imovine, obveza, prihoda i rashoda, s time da su oba oblika prihvatljiva za svrhe ovog Standarda. Pothvatnik treba prekinuti primjenu razmjerne konsolidacije od datuma s kojim prestaje imati zajedničku kontrolu nad zajednički kontroliranim subjektom.

Kao alternativu razmjernoj konsolidaciji, pothvatnik će iskazati svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu primjenjujući *metodu udjela*. Ovaj Standard dopušta, ali ne preporučuje, primjenu metode udjela jer razmjerna konsolidacija bolje pokazuje sadržaj i ekonomsku stvarnost pothvatnikova udjela u zajednički kontroliranom subjektu, to jest kontrolu nad pothvatnikovim dijelom budućih ekonomskih koristi. Pothvatnik treba prekinuti primjenu metode udjela od datuma s kojim prestaje imati zajedničku kontrolu ili od kada prestaje imati značajan utjecaj u zajednički kontroliranom subjektu.

Udjeli u zajednički kontroliranim subjektima za koje je dokazano da su stečeni s namjerom da budu otuđeni u roku od 12 mjeseci od datuma stjecanja i menadžment aktivno traži kupca, moraju biti klasificirani kao da se drže za prodaju i obračunani u skladu s odredbama MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Od datuma s kojim zajednički kontrolirani subjekt postaje ovisni subjekt pothvatnika, pothvatnik obračunava svoj udjel u skladu s MRSJS 6. Od datuma s kojim zajednički kontrolirani subjekt postaje pridruženi subjekt pothvatnika, pothvatnik obračunava svoj udjel u skladu s MRSJS 7.

Udjel u zajednički kontroliranom subjektu mora biti obračunan u odvojenim financijskim izvještajima pothvatnika u skladu s smjernicama MRSJS 6³²¹.

³²⁰ IPSASB (2014): IPSAS 8, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, p. 290

³²¹ Vidjeti šire smjernice izvornog standarda u IPSASB (2014): IPSAS 6, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, pp. 243-246.

Transakcije između pothvatnika i zajedničkog pothvata

Kada pothvatnik pridonosi ili prodaje imovinu zajedničkom pothvatu, priznavanje bilo kojeg dijela dobitka ili gubitka iz transakcije treba odražavati suštinu transakcije. Dok je imovina zadržana zajedničkim pothvatom i uz uvjet da je pothvatnik prenio značajne rizike i nagrade od vlasništva, pothvatnik treba priznati samo onaj dio dobitka ili gubitka koji se može pripisati udjelima drugih pothvatnika. Pothvatnik treba priznati puni iznos gubitka kada uplata ili prodaja pruža dokaz o smanjenju neto utržive vrijednosti kratkotrajne imovine ili gubitak od umanjenja.

Kada pothvatnik kupuje imovinu od zajedničkog pothvata, pothvatnik ne smije priznati svoj udjel u dobiti od zajedničkog pothvata iz transakcije dok ne proda imovinu nekoj neovisnoj osobi. Pothvatnik treba priznati svoj udjel u gubicima proizašlih iz tih transakcija na isti način kao i dobit, samo što se gubici trebaju odmah priznati kada predstavljaju smanjenje neto prodajne vrijednosti kratkotrajne imovine ili gubitak od umanjenja.

Objavljivanja

Pothvatnik treba objaviti agregatni iznos sljedećih nepredviđenih obveza, osim ako je vjerojatnost odljeva neznatna, odvojeno od iznosa druge nepredviđene obveze:

- sve nepredviđene obveze koje su nastale pothvatniku u svezi s njegovim udjelima u zajedničkim pothvatima i njegov udjel u svakoj od nepredviđenih obveza koja je zajednički nastala s drugim pothvatnicima;
- svoj udjel u nepredviđenim obvezama samih zajedničkih pothvata za koje je obveza nepredviđena;
- one nepredviđene obveze koje nastaju jer pothvatnik ima nepredviđenu obvezu za obveze drugih pothvatnika zajedničkog pothvata.

Pothvatnik treba objaviti sažeti opis sljedeće nepredviđene imovine i, gdje je izvedivo, procjenu njezinih financijskih učinaka, gdje je priljev ekonomskih koristi i uslužnog potencijala vjerojatan:

- svu nepredviđenu imovinu pothvatnika koja proizlazi u svezi s njegovim udjelima u zajedničkom pothvatu i njegov udjel u svakoj od nepredviđene imovine koji proizlazi zajednički s ostalim pothvatnicima;
- svoj udjel u nepredviđenoj imovini samih zajedničkih pothvata.

Pothvatnik treba objaviti zbrojni iznos sljedećih preuzetih obveza u smislu svojih udjela u zajedničkim pothvatima odvojeno od drugih preuzetih obveza:

- preuzete obveze po osnovi kapitala pothvatnik u svezi s njegovim udjelom u zajedničkim pothvatima i njegov udjel u obvezama po osnovi kapitala koje su nastale zajedno s drugim pothvatnicima;
- svoj udjel preuzetih obveza po osnovi kapitala samih zajedničkih pothvata.

Također, pothvatnik treba objaviti popis i opis udjela u značajnim zajedničkim pothvatima i omjer udjela vlasništva koje drži u zajednički kontroliranim subjektima, kao i metodu koju koristi za priznavanje svog udjela u zajednički kontroliranom subjektu. Pothvatnik koji izvještava o svojim udjelima u zajednički kontroliranim subjektima primjenjuje izvještajni oblik po sustavu, stavka po stavka, za razmjernu konsolidaciju ili prema metodi udjela treba objaviti agregatne iznose svake kratkotrajne imovine, dugotrajne imovine, kratkoročne obveze, dugoročne obveze, prihoda i rashoda vezanih za njegove udjele u zajedničkim pothvatima.

LITERATURA

- Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, *Official Journal of the European Union*, L306/41-47, Volume 54, 23.11.2011.
- Ernst&Young (2012), Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, Prepared for Eurostat, Final Report.
- European Commission (2013): Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, 6.3.2013.
- European Commission, Eurostat, Directorate D Government Finance Statistics (GFS), Unit D-4: GFS quality management and government accounting (2012): Public consultation - Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses, 12/2012.
- European Parliament (2010): Treaty on the Functioning of the European Union, *Official Journal of the European Union*, 30.03.2010, C83/49.
- FASB (2008): Statement of financial accounting Standard No 131: Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information - Original Pronouncements - as amended, Financial Accounting Standards Board.
- GASB (1990): Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standard, 3rd edition.
- Grupa autora (2003): Računovodstvo, HZRI, Zagreb.
- International Financial Reporting Interpretations Committee 12 - IFRIC 12 (2006): Service Concession Arrangements: the operator
- IPSASB (2014): At-a-Glance: IPSASB Strategy Consultation 2015 Forward, IFAC.
- IPSASB (2014): Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, October, IFAC.
- IPSASB (2014): Consultation Paper, The Applicability of IPSASs to GBEs and Other Public Sector Entities
- IPSASB (2014): The IPSASB's Strategy Consultation for 2015 forward and Consultation on Work Program 2015.-2019.
- IPSASB (2013), Exposure Draft (ED) 49, Consolidated financial statements, IFAC.
- IPSASB (2013), Exposure Draft (ED) 48, Separate Financial Statements, IFAC.
- IPSASB (2013), Exposure Draft 50, Investments in Associates and Joint Ventures, IFAC.
- IPSASB (2013), Exposure Draft 52, Disclosure of Interests in Other Entities, IFAC.
- IPSASB (2013), Exposure Draft (ED) 54, Reporting Service Performance Information, IFAC.

- IPSASB (2013), Exposure Draft (ED) 53, First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards, IFAC.
- IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I (pp. 1-847), IFAC.
- IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II (pp. 848-1687), IFAC.
- IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (November 2010).
- IPSASB (2010): Improvements to IPSASs 2010 (January 2010).
- IPSASB (2011): Improvements to IPSASs 2011 (October 2011).
- IPSASB (2013): Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances (RPG 1), IFAC.
- IPSASB (2013): Financial Statement Discussion and Analysis (RPG 2), IFAC.
- IPSASB (2011), Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities, IFAC.
- Ives, M., Razek, Joseph, R., Gordon, A. Hosch, and Johnson, Larry, A. (1985): Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1st Edition.
- Ives, M., Razek, Joseph R., Gordon, A. Hosch, and Johnson, Larry A. (2008): Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 6th Edition.
- Maletić, I., Jakir, I. (2007): Konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna, *Riznica*, HZRF, Zagreb, br. 3.
- Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 136/2009).
- Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 32/2011, 3/2015)
- Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna (Nar. nov., br. 24/2013),
- Pravilnik o proračunskom klasifikacijama (Nar. nov., br. 26/2010, 120/2013),
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 114/2010, 31/2011 - ispr., 124/2014),
- Pravilnik o utvrđivanju korisnika proračuna i vođenju Registra korisnika proračuna (Nar. nov., br. 128/2009, 142/2014),
- Roje, G. (2014), Harmonizacija računovodstvenih standarda za javni sektor u EU, *TIM4PIN MAGAZIN* - specijalizirani časopis Centra za razvoj javnog i neprofitnog sektora, 3; str. 21-24.
- Roje, G., Vašiček, V. (2013): Budućnost računovodstva javnog sektora - primjena IPSAS-a ili EPSAS-a, Šesnaesti međunarodni simpozij: "Uloga računovodstvene profesije u realizaciji poslovnih ciljeva", Neum, 26-28.IX 2013. godine / Peštović, Elma (ur.). Sarajevo: DES, Sarajevo, str. 217-235
- Standing Interpretations Committee 29 - SIC 29 (2001): Disclosure - Service Concession Arrangements
- Standing Interpretations Committee 29 - SIC 29 (2009): Service Concession Arrangements: Disclosures

- Vašiček, V., Roje, G. (2012): Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor: aktualnosti i perspektive primjene, Zbornik 13. Međunarodnog simpozija BiH: Fiskalni okvir i održivi razvoj / Dmitrović, Milan (ur.). Sarajevo: Revicon d.o.o.; str. 87-106.
- Vašiček, V., Roje, G. (2014): Prijevod i objava IPSAS-a: značaj za financijsko izvješćavanje, Zbornik radova XV. Međunarodnog simpozija: Prioriteti za FBiH: Prioritet br. 1 – Gospodarstvo, Neum, 29.-31.V. 2014. godine / Revicon d.o.o. Sarajevo, svibanj, 2014. / Dmitrović, Milan (ur.). Fojnica: Štamparija Fojnica, str. 185-196.
- Vašiček, V., Vašiček, D. i Sirovica, K. (2005): Računovodstvo neprofitnih organizacija, HZRI F, Zagreb.
- Vašiček, V., Maletić, I. (2003): Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor, Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZRI F, Zagreb.
- Vašiček, V. (1999): “Ocjena stanja računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija i primjerenost izabranog modela fondovskog računovodstva”, “Revizija” br. 1/1999., HUR, Zagreb.
- Vašiček, D. (1999): Stanje i mogućnost preustroja računovodstva proračuna, Zbornik referata XXXIV. simpozija HZRI F, Zagreb.
- Zakon o proračunu, Nar. nov., br. 87/08; 136/12.

KORIŠTENE MREŽNE STRANICE:

<http://www.epsas.eu/en/>

<http://www.ifac.org/>

<http://www.ifac.org/public-sector>

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas>

http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=1371&Itemid=106&lang=en

<http://www.ey.com/>

<http://viewer.zmags.com/publication/1de903a6#/1de903a6/1>

ISBN 978-953-57469-5-9



9 789535 746959