

ODBOR ZA STANDARDE FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

992

Na temelju članka 14. stavka 1. Zakona o računovodstvu (»Narodne novine«, broj 109/07) i članka 16. Pravilnika o načinu rada Odbora za standarde financijskog izvještavanja Odbor za standarde financijskog izvještavanja na sjednici održanoj 28. veljače 2008. godine, donio je

ODLUKU

O OBJAVLJIVANJU HRVATSKIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

I.

Objavljuju se Hrvatski standardi financijskog izvještavanja.

Predsjednik
Odbora za standarde
financijskog izvještavanja
Ivica Smiljan, v. r.

HRVATSKI STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

OKVIR ZA PRIMJENU HRVATSKIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

1.1. Pristup

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja nastali su sukladno Zakonu o računovodstvu, a donosi ih Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Oni se temelje na domaćoj računovodstvenoj teoriji i praksi, odrednicama Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja kao i na IV. i VII. Direktivi Europske unije. Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja regulira se tematika u vezi s financijskim izvještajima, u prvom redu, namijenjenih vanjskim korisnicima. Oni sadrže zahtjeve priznavanja, mjerenja, procjenjivanja, prezentiranja i objavljivanja transakcija i događaja važnih za financijske izvještaje opće namjene. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su namijenjeni za primjenu u financijskim izvještajima opće namjene poduzetnika koji ostvaruju dobit ili gubitak.

Pojam financijski izvještaj obuhvaća cjelovit skup financijskih izvještaja sastavljenih za razdoblje tijekom godine ili za poslovnu godinu. Oni reguliraju sastavljanje, prezentiranje i objavljivanje financijskih izvještaja za poduzetnike koji nisu obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, a u skladu sa Zakonom o računovodstvu. Posebno su prilagođene potrebama srednjih i malih poduzetnika koji su prevladajući u hrvatskom gospodarstvu. S tim u svezi Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su jednostavni, malog su opsega te teoretski i stručno zadovoljavaju kriterije suvremenog financijskog računovodstva. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja zadovoljavaju uvjete koje Europska unija postavlja glede sastavljanja, prezentiranja i objavljivanja financijskih izvještaja. Kriteriji mjerenja i priznavanja u suglasju su s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, kao i sa IV. i VII. Direktivom EU.

Poduzetnici čiji su financijski izvještaji u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja trebaju objaviti u bilješkama izjavu o njihovoj primjeni i sukladnosti.

Hrvatske standarde financijskog izvještavanja karakterizira dinamičnost, odnosno prilagođavanje zahtjevima struke, izmijenjenim, dopunjenim i prilagođenim Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i IV. i VII. Direktivi EU.

1.2. Definicija, sadržaj, obilježje, cilj i svrha Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su računovodstvena načela i pravila koja primjenjuje računovodstvena struka, a koristi se kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. U Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja naznačene su temeljne koncepcije na kojima počiva sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. Svrha ovih standarda je:

- propisati osnovu za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja;
- pomoć revizorima u formiranju mišljenja jesu li financijski izvještaji u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja;
- pomoć korisnicima financijskih izvještaja pri tumačenju podataka i informacija koje su sadržane u financijskim izvještajima.

Cilj Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja je da financijski izvještaji temeljeni na ovim standardima pruže informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima poduzetnika koje koriste, u prvom redu, vanjski korisnici u donošenju ekonomskih odluka. Financijski izvještaji koji se temelje na Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja pružaju informaciju o imovini obvezama, kapitalu, prihodima, rashodima, dobiti i gubitku, promjenama u kapitalu i novčanom toku.

Ciljevi Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja jesu razvijati u javnom interesu računovodstvene standarde koji zahtijevaju kvalitetne, transparentne i usporedne informacije u financijskim izvještajima.

1.3. Temeljne pretpostavke i načela

Temeljne pretpostavke i načela su opća pravila i postupci koje je prihvatila računovodstvena struka a koriste se kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Temeljna pretpostavka su neograničenost vremena poslovanja i nastanak događaja.

1.3.1. Neograničenost vremena poslovanja

Financijski izvještaji koji se sastavljaju, prezentiraju i objavljuju u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja temelje se na pretpostavci da poduzetnik vremenski neograničeno posluje i da će poslovati u doglednoj budućnosti. S tim u svezi smatra se da poduzetnik nema namjeru niti potrebu likvidirati ili značajno smanjiti opseg svoga poslovanja.

1.3.2. Nastanak događaja

Financijski izvještaji trebaju se sastavljati na osnovi temeljne računovodstvene pretpostavke nastanka poslovnog događaja. Na temelju ove pretpostavke sastavljaju se financijski izvještaji osim izvještaja o novčanom toku. Temeljna pretpostavka nastanka događaja zahtijeva da se učinci transakcija i ostalih događaja priznaju kada nastanu, a ne kada se primi ili isplati novac ili njegov ekvivalent. Evidentiraju se u računovodstvenim evidencijama i uključuju u financijske izvještaje razdoblja na koje se odnosi. Financijski izvještaj sastavljeni na osnovi temeljne pretpostavke nastanka događaja osiguravaju informacije o prošlim transakcijama i ostalim događajima koji se koriste pri donošenju ekonomskih odluka. Imovina, obveze, kapital, prihodi i rashodi, dobit i gubitak, priznaju se u financijskim izvještajima po načelu nastanka događaja a u skladu s kriterijima priznavanja.

1.4. Kvalitativna obilježja financijskih izvještaja

Kod sastavljanja financijskih izvještaja u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja osim temeljnih pretpostavki i načela poduzetnik uvažava i kvalitativna obilježja financijskih izvještaja. Četiri su kvalitativna obilježja i to: razumljivost, važnost, pouzdanost i usporedivost.

1.4.1. Razumljivost

Informacije koje su sadržane i pružene u financijskim izvještajima trebaju biti razumljive korisnicima. U tu svrhu pretpostavlja se da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i o računovodstvu, te da imaju volju proučavati informacije iz financijskih izvještaja dovoljnom pažnjom.

1.4.2. Važnost

Da bi bile korisne informacije iz financijskih izvještaja moraju biti važne i zadovoljavati potrebe korisnika pri donošenju ekonomskih odluka. Informacija je važna kada utječe na ekonomske odluke na način da pomaže korisniku, da procijeni prošle, sadašnje ili buduće događaje. Na važnost informacije utječe i njen značaj. Informacija iz financijskih izvještaja je značajna ako njezino izostavljanje ili krivo prikazivanje može utjecati na ekonomske odluke korisnika donijetih na temelju financijskih izvještaja.

1.4.3. Pouzdanost

Informacija je pouzdana kad u njoj nema značajne pogreške i pristranosti i u koju se korisnici mogu pouzdati, te da vjerno predočava ono što predstavlja. S tim u svezi informacija mora vjerno predočiti transakcije i druge događaje. Informacija mora vjerodostojno predočiti transakciji i druge događaje te s tim u svezi nužno je informacije obračunavati i prezentirati u skladu sa suštinom i ekonomskom stvarnošću, a ne samo u zakonskom obliku. (Prevaga biti nad formom).

Da bi informacije sadržane u financijskim izvještajima bile pouzdane moraju biti i neutralne, bez pristranosti.

1.4.4. Usporedivost

Korisnici informacija u financijskim izvještajima moraju biti u stanju usporediti financijske izvještaje poduzetnika za više razdoblja, kao i s financijskim izvještajima drugih poduzetnika.

1.4.5. Opreznost

Kod sastavljanja financijskih izvještaja valja poštivati načelo opreznosti. Opreznost podrazumijeva uključivanje stupnja razboritosti u prosuđivanju u uvjetima neizvjesnosti na način da imovina i prihod nisu precijenjeni, a obveze i rashodi nisu podcijenjeni. Međutim, načelo opreznosti ne dopušta stvaranje skrivenih rezervi, odnosno namjerno podcjenjivanje imovine ili prihoda ili namjerno precjenjivanje obveza ili rashoda.

1.4.6. Potpunost

Da bi bile pouzdane informacije u financijskim izvještajima moraju biti potpune u okviru granice značajnosti i troška.

1.5. Ostala načela

Osim temeljnih pretpostavki te poštivanja kvalitativnih obilježja financijskih izvještavanja, poduzetnik treba sastaviti svoje financijske izvještaje po načelima:

- dosljednog prezentiranja;
- značajnosti i sažimanja te
- prijeboja.

1. Načelo dosljednosti zahtijeva da prezentiranje i klasificiranje stavaka u financijskim izvještajima treba biti isto tijekom više obračunskih razdoblja osim ako Hrvatski standardi financijskog izvještavanja zahtijevaju promjene.

2. Načelo značajnosti zahtijeva da svaku značajnu skupinu sličnih stavki treba odvojeno prezentirati u financijskim izvještajima. Ako pojedina stavka nije značajna niti važna ona se sažima s drugim stavkama.

3. Imovinu, obveze, prihode i rashode ne treba prebijati, osim ako se prijeboj zahtijeva ili dopušta Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.

1.6. Definicija osnovnih računovodstvenih kategorija

Imovina je resurs kojeg kontrolira poduzetnik kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi kod poduzetnika. Buduća ekonomska korist utjelovljena u imovini jest potencijal da se doprinese, izravno ili neizravno, priljevu novca i novčanih ekvivalenata kod poduzetnika.

Buduće ekonomske koristi, utjelovljene u imovini mogu pritjecati poduzetniku na više načine. Tako imovina može biti:

- upotrijebljena pojedinačno ili u kombinaciji s ostalom imovinom u proizvodnji dobara ili usluga koje će poduzetnik prodati,
- razmijenjena za drugu imovinu,
- upotrebljava za podmirivanje obveza i
- podijeljena vlasnicima.

Obveza je sadašnja obveza poduzetnika, proizašla iz prošlih transakcija i prošlih događaja za čije se podmirenje očekuje da će doći do odljeva resursa iz poduzetnika koji utjelovljuju ekonomske koristi. Obveza je dužnost ili odgovornost da se postupi ili nešto izvrši na određeni način. Obveze mogu biti zakonski izvršive, a mogu proisteći iz poslovne prakse. Podmirenje sadašnje obveze može se provesti na više načina:

- novčanom isplatom;
- prijenosom druge imovine;
- pružanjem usluga;
- zamjenom te obveze s drugom obvezom;
- konverzijom obveza u kapital i
- da se vjerovnik odrekne svojih prava ili ih izgubi.

Kapital je vlastiti izvor financiranja imovine poduzetnika i predstavlja ostatak imovine nakon podmirivanja obveza. Kapital se u pasivi bilance detaljnije raščlanjuje i to na: upisani kapital, kapitalne rezerve, rezerve, revalorizacijske rezerve, zadržana dobit ili preneseni gubitak i dobit ili gubitak tekuće godine.

Prihod je povećanje ekonomske koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza što ima za posljedicu povećanje kapitala, osim onog u svezi s uplatom od strane sudionika u kapitalu. Priznavanje i mjerenje prihoda ovisi i o konceptu kapitala i očuvanju kapitala koje koristi poduzetnik kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.

Rashodi su smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili smanjenja imovine ili stvaranja obveza što ima za posljedicu smanjenje kapitala, osim ovog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu. Priznavanje i mjerenje rashoda ovisi o konceptu kapitala i očuvanje kapitala koje koristi poduzetnik kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.

Dobit predstavlja povećanje ekonomske koristi tijekom obračunskog razdoblja. Dobit se utvrđuje sučeljavanjem prihoda i rashoda. Dobit se koristi i kao mjerilo uspješnosti ili kao temelj za druga mjerenja. Gubici predstavljaju smanjenje ekonomske koristi tijekom obračunatog razdoblja. Gubici se utvrđuju sučeljavanjem prihoda i rashoda u slučaju da su rashodi veći od prihoda.

1.7. Mjerenje elemenata financijskih izvještaja

Mjerenje je proces utvrđivanja novčanih iznosa po kojima se priznaju elementi financijskih izvještaja i iskazuju u bilanci i računu dobiti i gubitka.

1.7.1. Mjerenje imovine

Postoji više različitih metoda mjerenja imovine i obveza kao primjerice: trošak nabave (povijesni trošak), tekući trošak, ostvariva (utrživa) vrijednost, sadašnja vrijednost i fer vrijednost.

Imovina se može mjeriti po povijesnom trošku. U tom slučaju imovina se mjeri po plaćenom iznosu novca ili novčanih ekvivalenata ili po fer vrijednosti naknade dane za njihovu nabavu u vrijeme stjecanja.

Imovina se može mjeriti po tekućem trošku. U tom slučaju imovina se mjeri po iznosu novca ili novčanih ekvivalenata kojeg bi trebalo isplatiti ako bi se ista ili ekvivalentna imovina pribavljala u sadašnjosti.

Kada se imovina mjeri po ostvarivanju (utrživanju) vrijednosti tada se imovina mjeri po iznosu novca ili novčanih ekvivalenata koji se sada može dobiti prodajom imovine u toku poslovanja.

Imovina se mjeri po sadašnjoj vrijednosti i evidentira se po diskontiranoj sadašnjoj vrijednosti budućih neto novčanih priljeva za koje se očekuje da će se ostvariti u poslovanju.

Imovina mjerena po fer vrijednosti je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

1.7.2. Mjerenje obveza

Obveza se mjeri po trošku nabave (povijesni trošak) po iznosu primitaka primljenog u razmjeni za obvezu, ili po iznosima novca i novčanih ekvivalenata za koje se očekuje da će biti isplaćene zbog podmirivanja obveza u tijeku poslovanja.

Ako se obveza mjeri po tekućem trošku tada se ona mjeri po nediskontiranom iznosu novca ili novčanog ekvivalenta koji bi bio potreban za podmirivanje obveze.

Obveze se mogu mjeriti i po sadašnjoj vrijednosti. U tom slučaju obveze se mjere po diskontiranoj sadašnjoj vrijednosti budući neto novčanih odljeva za koje se očekuje da će biti potrebno zbog podmirivanja obveza tijekom poslovanja.

Obveza mjerna po fer vrijednosti je iznos za podmirenje obveze utvrđene između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

1.8. Priznavanje elemenata financijskog izvještaja

1.8.1. Definicija priznavanja

Priznavanje je proces uvrštavanja u bilancu i račun dobiti i gubitka stavke koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja i zadovoljavanju kriterije za njegovo priznavanje.

Stavka koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja treba se priznati ako:

- je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s tom stavkom pritićati kod poduzetnika ili se odlijevati iz njega, i
- stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.

1.8.2. Priznavanje pojedinih stavaka financijskog izvještaja

Imovina se priznaje u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi teći kod poduzetnika i kada imovina ima trošak ili vrijednost koja se pouzdano može izmjeriti.

Obveza se priznaje u bilanci kada je vjerojatno da će zbog podmirivanja sadašnje obveze nastati odljev resursa i kada se iznos kojem će se ona podmiriti može pouzdano izmjeriti.

Kapital se priznaje u neposrednoj povezanosti s priznavanjem imovine i obveza.

Prihod se priznaje u računu dobiti i gubitka kada je povećanje budućih ekonomskih koristi povezano s povećanjem imovine ili smanjenjem sadašnjih obveza koje se može pouzdano izmjeriti.

Rashod se priznaje u računu dobiti i gubitka kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja sadašnjih obveza i koje se mogu pouzdano izmjeriti.

1.9. Brojevi i naziv Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja

HSFI 1 – Financijski izvještaji

HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji

HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena, pogreške

HSFI 4 – Događaji nakon datuma bilance

HSFI 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina

HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina

HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine

HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja

HSFI 9 – Financijska imovina

HSFI 10 – Zalihe

HSFI 11 – Potraživanja

HSFI 12 – Kapital

HSFI 13 – Obveze

HSFI 14 – Vremenska razgraničenja

HSFI 15 – Prihodi

HSFI 16 – Rashodi

HSFI 17 – Poljoprivreda.

1. 10. Prva primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja

1. Poduzetnik treba primijeniti Hrvatske računovodstvene standarde i u prvim financijskim izvještajima sastavljenim sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.
2. Prvi financijski izvještaji poduzetnika pripremljeni po Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja su izvještaji u kojima poduzetnik usvaja Hrvatske standarde financijskog izvještavanja te obvezno navodi da su financijski izvještaji sukladni Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.
3. Poduzetnik sastavlja početnu bilancu na datum prijelaza na primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja.
4. Početna bilanca poduzetnika mora biti u skladu sa svakim Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.
5. U početnu bilancu poduzetnik treba uključiti svu imovinu i obveze čije priznavanje se provodi po Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, osim:
 - određene financijske imovine ili financijskih obveza koje su se prestale priznavati prije datuma prijelaza na Hrvatske standarde financijskog izvještavanja,
 - goodwilla i ostale nabavljene imovine te preuzete obveze u prošloj poslovnoj kombinaciji koje nisu bile priznate u stjecateljevoj konsolidiranoj bilanci po prethodnim računovodstvenim načelima i također ne bi bile priznate po Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja u bilanci stečenika.
6. U početnoj bilanci poduzetnika imovinu i obveze treba mjeriti u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.
7. Glede navedenih načela primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja u početnoj bilanci postoje izuzeci koje poduzetnik može uzeti u obzir.

Navedeni izuzeci jesu:

- poslovne kombinacije;
 - fer vrijednost ili revalorizacija;
 - primanja zaposlenih;
 - kumulativne razlike preračunavanja;
 - složeni financijski instrumenti;
 - imovina i obveze podružnice, pridruženih društava i zajedničkih pothvata;
 - predodređivanje prethodno priznatih financijskih instrumenata;
 - transakcije plaćanja temeljene na dionici, te
 - ugovor o osiguranju.
8. Primjena računovodstvenih politika treba biti sukladna sa svim Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja u početnoj bilanci kao i u kasnijim financijskim izvještajima.
 9. Ako je poduzetnik provodio računovodstvenu politiku u prethodnom razdoblju različitu od računovodstvene politike koju nalažu Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, poduzetnik će provesti usklađivanje na datum prijelaza na primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja. Poduzetnik učinke usklađivanja priznaje izravno u zadržanu dobit ili preneseni gubitak.
 10. Prvi financijski izvještaji sastavljeni sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja sadržavaju usporedne podatke za prethodnu godinu reklasificirane po Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.
 11. Ako je poduzetnik prihvatio da se usporedni podaci rade za prethodnu godinu po Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, ti podaci ne moraju biti usklađeni s Hrvatskim računovodstvenim standardom 9 – *Financijska imovina* u dijelu koji se odnosi na financijske instrumente (objavljivanje, prezentiranje, priznavanje i mjerenje).
 12. Ako poduzetnik nije prezentirao financijske izvještaje za prethodnu godinu sastavljene po Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, navedeno će objaviti u prvom financijskom izvještaju sastavljenom sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.
 13. Poduzetnik treba objaviti kako je prijelaz na primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja utjecao na financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove.
Ove objave odnose se na prvi financijski izvještaj sastavljen sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja
 14. U prvom financijskom izvještaju sastavljenom uz primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja treba:
 - uskladiti kapital utvrđen po prethodnim računovodstvenim načelima i standardima s visinom kapitala utvrđenim prema Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, i

– uskladiti dobit ili gubitak utvrđen po prethodnim računovodstvenim načelima i standardima s dobiti ili gubitkom utvrđenim po Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.

1.11. Datum stupanja na snagu

Poduzetnik treba primijeniti OKVIR za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine ili poslije toga. Ako poduzetnik primjenjuje OKVIR za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 1

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

UVOD

1.1. Cilj ovoga Standarda je propisati osnovu za prezentiranje financijskih izvještaja opće namjene kako bi se osigurala usporedivost s financijskim izvještajima za prethodno razdoblje i s financijskim izvještajima drugih poduzetnika.

1.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS 1, MRS 7, MSFI 5 i IV. Direktivom Europske unije.

1.3. Ovaj Standard treba primjenjivati u sastavljanju, prezentiranju i objavljivanju financijskih izvještaja opće namjene.

1.4. Financijski izvještaji trebaju fer i istinito prezentirati financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzetnika. Fer prezentacija zahtijeva vjerno predočavanje učinaka transakcija i drugih poslovnih događaja, a u skladu s kriterijima priznavanja imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda.

1.5. Primjenom Hrvatskih računovodstvenih standarda postiže se fer i istinito prezentiranje u financijskim izvještajima.

U iznimnim slučajevima gdje primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja ne bi davala istinit i fer prikaz definiran u točki 1.4. ovog standarda poduzetnik će odstupiti od standarda na način koji je primjeren istinitom i fer prikazivanju imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda poduzetnika.

SADRŽAJ

1.6. Financijski izvještaji, pojedinačni i konsolidirani, su: bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanom toku i bilješke uz financijske izvještaje.

DEFINICIJE

1.7. Bilanca je sustavni pregled imovine, obveza i kapitala na određeni datum.

1.8. Račun dobiti i gubitka prikazuje prihode i rashode te dobit ili gubitak ostvaren u određenom obračunskom razdoblju.

1.9. Izvještaj o promjenama kapitala prikazuje sve promjene na kapitalu koje su se dogodile između dva datuma bilance.

1.10. Izvještaj o novčanom toku iskazuje novčane tokove, tj. priljev i odljev novca i novčanih ekvivalenata u određenom obračunskom razdoblju.

1.11. Bilješke uz financijske izvještaje sadrže dodatne i dopunske informacije koje nisu prezentirane u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

1.12. Kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava sljedeće uvjete:

- očekuje se da će se realizirati ili se drže za prodaju ili potrošnju u redovnom tijeku poslovanja,
- primarno se drži za trgovanje,
- očekuje se da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance,
- novac ili novčani ekvivalent, osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili uporabe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.

1.13. Sva druga imovina je dugotrajna.

1.14. Kratkoročne obveze su obveze koje ispunjavaju sljedeće uvjete:

- očekuje se da će se podmiriti u redovitom tijeku poslovnog ciklusa;
- primarno se drže radi trgovanja;
- dospijevaju za podmirivanje unutar dvanaest mjeseci poslije datuma bilance;

• poduzetnik nema bezuvjetno pravo odgoditi podmirivanje obveza za najmanje dvanaest mjeseci poslije datuma bilance.

1.15. Sve druge obveze su dugoročne.

1.16. Struktura bilance, posebice u pogledu oblika, ne smije se mijenjati iz godine u godinu. Odstupanja od ovog načela dopuštena su samo u izvanrednim slučajevima.

1.17. Struktura računa dobiti i gubitka, osobito u pogledu oblika usvojenog za njihov prikaz, ne smije se mijenjati iz godine u godinu. Odstupanja od ovog načela dopuštena su samo u iznimnim slučajevima.

1.18. U računu dobiti i gubitka sučeljavaju se prihodi i rashodi određenog obračunskog razdoblja. Prihodi i rashodi priznaju se i mjere sukladno s HSFI 15 – Prihodi i HSFI 16 – Rashodi.

1.19. U računu dobiti i gubitka rashodi se iskazuju po metodi ukupnih troškova na način da se troškovi klasificiraju po prirodnim vrstama troška.

1.20. Prihodi i rashodi koji su priznati u obračunskom razdoblju stavke su računa dobiti i gubitka, osim kada se drugim HSFI zahtijeva drugačije.

1.21. Informacije o novčanom toku pružaju korisnicima financijskih izvještaja osnovicu za ocjenjivanje sposobnosti poduzetnika da stvara novac i novčane ekvivalente kao i potrebu poduzetnika da koristi te novčane tokove.

1.22. Izvještaj o novčanom toku treba prezentirati novčane tokove tijekom razdoblja, klasificirane na novčane tokove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.

1.23. Poslovne aktivnosti su glavne i druge aktivnosti poduzetnika, osim investicijskih i financijskih aktivnosti.

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

1.25. Financijske aktivnosti jesu aktivnosti koje rezultiraju promjenom strukture i sastava kapitala i zaduživanja poduzetnika.

1.26. Novčani tok nastao transakcijom u stranoj valuti evidentirat će se u izvještajnoj valuti primjenjujući tečaj koji vrijedi između izvještajne valute i strane valute na datum novčanog toka.

1.27. Novčani tok inozemne podružnice treba se preračunavati po tečajevima koji vrijede između izvještajne valute i strane valute na datum novčanog toka.

1.28. Novčani tok koji proizlazi iz stjecanja i od otuđenja podružnica ili drugih poslovnih jedinica trebaju se odvojeno prezentirati i klasificirati se kao investicijska aktivnost.

1.29. Novac obuhvaća novac u blagajni i depozite po viđenju.

1.30. Novčani ekvivalenti su kratkotrajna visoko likvidna ulaganja koja se mogu brzo u roku ne dužem od tri mjeseca konvertirati u poznate iznose novca i podložna su beznačajnom riziku promjene vrijednosti.

1.31. Izvještaj o novčanom toku može se sastaviti primjenom:

► direktne metode – ova metoda prikazuje bruto novčane primitke i bruto novčane izdatke novca zasebno za svaku aktivnost (poslovne, investicijske, financijske), ili

► indirektne metode – ova metoda novčani tok od poslovnih aktivnosti prikazuje kao usklađenje dobiti ili gubitka za nenovčane rashode i nenovčane prihode, te promjene u kratkotrajnoj imovini (osim novca i novčanih ekvivalenata) i kratkoročnim obvezama. Novčani tok od investicijskih i financijskih aktivnosti prikazuje primitke i izdatke po ovim aktivnostima (i identičan je novčanom toku koji se utvrđuje po direktnoj metodi).

1.32. Poduzetnik sastavlja Izvještaj o promjenama kapitala na način da prikaže promjene svih komponenata kapitala između dva datuma bilance.

1.33. Izvještaj o promjenama kapitala sadržava promjene:

► uloženog kapitala

► zarađenog kapitala

► izravne promjene u kapitalu (mimo računa dobiti i gubitka).

1.34. Pozicije u Izvještaju o promjenama kapitala, a odnose se na uloženi i zarađeni kapital sadržane su u pasivi bilance u pozicijama kapitala.

1.35. Pozicije Izvještaja o promjenama kapitala koje izravno utječu na promjenu vrijednosti kapitala su:

► revalorizacija dugotrajne nematerijalne imovine

► revalorizacija dugotrajne materijalne imovine

► revalorizacija financijske imovine raspoložive za prodaju

► ostala revalorizacija

- tekući i odgođeni porezi (dio)
- učinkovita zaštita novčanog toka
- promjene računovodstvenih politika
- ispravak značajnih pogrešaka prethodnog razdoblja
- tečajna razlika s naslova neto ulaganja u inozemno poslovanje
- ostale promjene kapitala.

1.36. Pozicije Izvještaja o promjenama kapitala koje se odnose na izravne promjene vrijednosti kapitala sukladne su HSFI 12 – *Kapital*.

1.37. Strukturu i sadržaj financijskih izvještaja propisuje ministar financija na prijedlog Odbora za standarde financijskog izvještavanja i objavljuju se u »Narodnim novinama«.

OBJAVLJIVANJE

1.38. Poduzetnik treba objaviti u bilješkama:

1. naziv, adresu poduzetnika, pravni oblik poduzetnika, državu osnivanja (ako nije objavljeno drugdje);
 2. opis vrste poslovanja poduzetnika i glavne aktivnosti;
 3. informacija o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja;
 4. sažetak značajnih računovodstvenih politika;
 5. informacije prema zahtjevima Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja koji nisu predloženi u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjeni kapitala i izvještaju o novčanom toku;
 6. broj i nominalnu vrijednost, ili ako ona nije dostupna knjigovodstvenu vrijednost dionica;
 7. ako postoji više klasa dionica, broj i nominalna vrijednost ili ako ona nije dostupna, knjigovodstvenu vrijednost dionica svake klase dionica;
 8. postojanje svih potvrda o sudjelujućim interesima, konvertibilnim zadužnicama ili sličnim vrijednosnim papirima, zajedno s podacima o njihovom broju i pravima koja se po njima priznaju;
 9. iznos predujmova i kredita odobrenih članovima administrativnih, upravnih i nadzornih tijela poduzetnika, zajedno s podacima o kamatama, stopama, glavnim uvjetima i otplaćenim iznosima, te obvezama preuzetim u njihovo ime po osnovi bilo kakvih garancija prikazan u ukupnom iznosu za svaku kategoriju;
 10. iznos dividendi;
 11. osnovu mjerenja i procjene stavaka financijskih izvještaja;
 12. iznos kumulativnih povlaštenih dividendi koji nije priznat;
 13. iznos obveza poduzetnika koji dospijevaju na plaćanje nakon više od pet godina, kao i ukupna zaduženja poduzetnika pokrivena vrijednosnim jamstvima poduzetnika zajedno s vrstom i oblikom jamstva. Ova informacija se obvezno objavljuje odvojeno za svaku stavku obveza;
 14. pregled nedovršenih sudskih sporova;
 15. za stavke uključene u financijski izvještaj koje jesu ili su izvorno bile izražene u stranoj valuti poduzetnik objavljuje temelj konverzije u izvještajnoj valuti;
 16. iznos naknade članovima administrativnih upravnih i nadzornih tijela;
 17. informacije o ključnim pretpostavkama u vezi s budućnošću poslovanja te procjenu neizvjesnosti na datum bilance koje stvaraju veliki rizik;
 18. sve ono što je zahtijevano ostalim primijenjenim Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.
- Mali poduzetnici koji primjenjuju Hrvatske standarde financijskog izvještavanja klasificirani u skladu sa Zakonom o računovodstvu u bilješkama prezentiraju informacije točke 1.33. stavak 1. do 9.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

1.39. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

1.40. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 2

KONSOLIDIRANI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI

UVOD

2.1. Cilj ovog standarda je odrediti računovodstveni tretman ulaganja u ovisne, pridružene i zajednički kontrolirane poduzetnike u odvojenim financijskim izvještajima matice, pothvatnika ili ulagača te u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe.

2.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS 27, MRS 28, MRS 31, MRS 24, MSFI 3 i IV. i VII. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

2.3. Datum sporazuma je datum na koji je postignut stvarni sporazum između sudionika spajanja. U slučaju neprijateljskog preuzimanja, najraniji datum na koji je stvarni sporazum postignut između sudionika spajanja jest datum kada je dovoljan broj vlasnika stečenika prihvatilo stjecateljevu ponudu za stjecanjem kontrole nad stečenikom.

2.4. Datum stjecanja je datum na koji stjecatelj stvarno stječe kontrolu nad stečenikom.

2.5. Datum razmjene je jednak datumu stjecanja kad je poslovno spajanje postignuto u jednoj transakciji razmjene. Kad poslovno spajanje uključuje više od jedne transakcije razmjene datum razmjene je datum kad je svako pojedino ulaganje priznato u financijskim izvještajima stjecatelja.

2.6. Fer vrijednosti je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

2.7. Goodwill uključuje buduće ekonomske koristi nastale od imovine koju nije moguće pojedinačno identificirati i zasebno priznati.

2.8. Grupa je matica i svi njezini ovisni poduzetnici.

2.9. Izvještajni subjekt može biti pojedinačni poduzetnik ili grupa koja obuhvaća maticu i sve njezine ovisne poduzetnike.

2.10. Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe, prikazani kao da su jedan ekonomski subjekt.

2.11. Kontrola je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama poduzetnika tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.

2.12. Manjinski interes je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog poduzetnika koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matice, izravno ili neizravno kroz ovisne poduzetnike.

2.13. Matica je poduzetnik koji ima jedan ili više ovisnih poduzetnika.

2.14. Metoda troška ulaganja je metoda računovodstva ulaganja čime je ulaganje priznato po trošku. Uлагаč priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj prima raspodjelu zadržane dobiti poduzetnika u koje je izvršio ulaganje.

2.15. Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku i potom usklađuju za promjene ulagačeva udjela u neto imovini poduzetnika koji je predmet ulaganja. Dobit ili gubitak ulagača uključuje njegov udjel u dobiti ili gubitku poduzetnika koji je predmet ulaganja.

2.16. Odvojeni financijski izvještaji su oni koje prezentira matica, ulagatelj u pridruženog poduzetnika ili pothvatnik u zajednički kontroliranom poduzetniku, u kojima su ulaganja iskazana na osnovi udjela u kapitalu, a ne na osnovi neto-imovine i objavljenog rezultata poduzetnika koji je predmet ulaganja.

2.17. Ovisni poduzetnik je poduzetnik uključujući i ostale poslovne poduzetnike poput partnerstva koje kontrolira drugi poduzetnik (znan kao matica).

2.18. Poslovno spajanje je spajanje dvaju poduzetnika ili poslovanja u jedan izvještajni subjekt.

2.19. Pothvatnik je strana u zajedničkom pothvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

2.20. Pridruženi poduzetnik je poduzetnik koje nije ni ovisni poduzetnik niti zajednički pothvat, a nad kojim ulagatelj ima značajan utjecaj.

2.21. Razmjerna konsolidacija je računovodstvena metoda kojom se pothvatnikov udjel u svakom dijelu imovine, obveza, prihoda i rashoda nekog zajedničkog kontroliranog poduzetnika spaja, stavku po stavku, sa sličnim stavkama u financijskim izvještajima pothvatnika ili se iskazuju kao zasebne stavke u financijskim izvještajima pothvatnika.

2.22. Ulagatelj u zajednički pothvat je strana u zajedničkom pothvatu i nema zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

2.23. Zajednička kontrola je ugovorom uređeno sudjelovanje u kontroli nad gospodarskim aktivnostima i

postoji samo kada donošenje strateških financijskih i poslovnih odluka zahtijeva jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu (pothvatnici).

2.24. Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama poduzetnika koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola nad tim politikama. Značajan utjecaj može se postići vlasništvom dionica, statutom ili ugovorom.

2.25. Zajednički pothvat je ugovorno uređenje gdje dvije ili više strana poduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole.

2.26. Zajednički kontrolirani poduzetnik je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu trgovačkog društva, partnerstva ili drugog poduzetnika, u kojem svaki pothvatnik ima udjel.

SADRŽAJ

2.27. Standard propisuje financijsko izvještavanje poduzetnika koji sudjeluju u poslovnim kombinacijama.

2.28. Standard obuhvaća sljedeće poslovne kombinacije koje se razlikuju ovisno o stupnju kontrole jednog poduzetnika nad drugim:

(a) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika

(b) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik ima značajan utjecaj na drugog poduzetnika.

(c) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnicima.

2.28. Standard propisuje uvjete konsolidiranja, metode konsolidacije, uvjete prestanka konsolidacije i sadržaj objavljenih konsolidiranih financijskih izvještaja.

2.29. Standard propisuje objavljivanje međusobnih transakcija među poduzetnicima koji sudjeluju u poslovnim kombinacijama.

2.30. Standard određuje sadržaj konsolidiranih financijskih izvještaja koji obuhvaćaju konsolidiranu bilancu, konsolidirani račun dobiti i gubitka, konsolidirani izvještaj o novčanom toku, konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala te bilješke uz izvještaje.

Ovisni poduzetnici

2.31. Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika rezultiraju poslovnim spajanjem.

2.32. Poduzetnik koji je kontroliran od drugog poduzetnika, znanog kao matica, se naziva ovisni poduzetnik.

2.33. Smatra se da kontrola nad ovisnim poduzetnikom postoji kad matica ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

1. ima većinsko vlasništvo dionica ili udjela koji daju pravo glasa u drugom poduzetniku,

2. ima pravo imenovati odnosno opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora drugog poduzetnika ili,

3. ima pravo značajnog utjecaja nad drugim poduzetnikom na temelju ugovora ili drugog pravnog odnosa ili,

4. ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora ovisnog poduzetnika, koji su tu funkciju obavljali u prošloj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju do sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo radi ostvarenja prava glasa matičnog društva ili,

5. ima udio ili pravo u odlučivanju u ovisnom poduzetniku na temelju dogovora s drugim imateljima udjela ili prava u odlučivanju na način da nadzire većinu prava glasa u ovisnom poduzetniku.

2.31. Poslovno spajanje je udruživanje dvaju odvojenih poduzetnika u jedan izvještajni subjekt.

2.32. Poslovno spajanje u kojem jedan pravni poduzetnik kontrolira drugog pravnog poduzetnika, što rezultira matično-podružničkim odnosom, naziva se konsolidacijom u užem smislu.

2.33. Poslovno spajanje koje rezultira pravnim spajanjem (konsolidacijom) ili pripajanjem (fuzijom) dvaju poduzetnika naziva se konsolidacijom u širem smislu.

2.34. Na obje vrste poslovnog spajanja primjenjuju se iste odredbe konsolidacije na datum stjecanja.

Pridruženi poduzetnici

2.35. Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik ima značajan utjecaj na drugog poduzetnika

rezultiraju pridruženim poduzetnicima.

2.39. Ako ulagatelj ima, izravno ili neizravno, 20% ili više glasačke moći kod pridruženog poduzetnika koji je predmet ulaganja, pretpostavlja se da ulagač ima značajan utjecaj, osim kad može biti jasno pokazano da to nije slučaj. Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagatelja nužno ne priječi da ulagatelj ima značajan utjecaj.

2.40. Postojanje značajnog utjecaja ulagatelja obično se dokazuje na jedan ili više sljedećih načina:

- (a) zastupanjem u upravnom odboru ili odgovarajućem upravljačkom tijelu poduzetnika koji je predmet ulaganja,
- (b) sudjelovanjem pri donošenju politika, uključujući i sudjelovanje u odlukama o dividendi ili drugim raspodjelama,
- (c) značajnim transakcijama između ulagatelja i poduzetnika koji je predmet ulaganja,
- (d) međusobnom razmjenom rukovodećeg osoblja, ili
- (e) pribavljanjem bitnih tehničkih informacija.

Zajednički pothvati

2.41. Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnikom rezultiraju zajedničkim pothvatima.

2.42. Zajednički pothvati se pojavljuju u tri vrste, i to: zajednički kontrolirane djelatnosti, zajednički kontrolirana imovina i zajednički kontrolirani poduzetnici. Sljedeće su značajke zajedničke svim zajedničkim pothvatima:

- (a) dva ili više pothvatnika vezani su ugovornim aranžmanom,
- (b) ugovorni aranžman uspostavlja zajedničku kontrolu.

Zajednički kontrolirana djelatnost i zajednički kontrolirana imovina rezultiraju iskazivanje imovine, obveza, prihoda i rashoda u financijskim izvještajima poduzetnika te nisu predmet konsolidacije financijskih izvještaja.

2.41. Zajednički kontrolirani poduzetnik je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu korporacije, partnerstva ili drugog poduzetnika, u kojem svaki pothvatnik ima udjel. Poduzetnik posluje na isti način kao svaki drugi poduzetnik, samo što ugovorni aranžman između pothvatnika uspostavlja zajedničku kontrolu nad gospodarskom aktivnošću poduzetnika.

2.42. Zajednički kontrolirani poduzetnik kontrolira imovinu zajedničkog pothvata, stvara obveze i rashode i zarađuje dobit. On može ugovarati u svoje ime i pribavljati financijsku imovinu za svrhe aktivnosti zajedničkog pothvata. Svaki pothvatnik je ovlašten na dio rezultata zajednički kontroliranog poduzetnika, iako neki zajednički kontrolirani poduzetnici također obuhvaćaju dijeljenje prihoda zajedničkog pothvat.

2.43. Zajednički kontrolirani poduzetnik vodi svoje vlastito računovodstvo te priprema i prezentira financijske izvještaje na isti način kao drugi poduzetnici u skladu s odgovarajućim standardima financijskog izvještavanja i podlježe obvezi konsolidacije.

PRIZNAVANJE

2.46. Matica ne treba prikazati konsolidirane financijske izvještaje u kojima konsolidira svoja ulaganja u ovisne poduzetnike, u pridružene poduzetnike i zajednički kontrolirane poduzetnike ako su zadovoljena dva sljedeća kriterija:

(a) matica, ulagatelj ili pothvatnik je u 90%-tnom ili većem vlasništvu drugog poduzetnika, a preostali dioničari uključujući i one koji inače nemaju glasačka prava su obaviješteni o tome da matica neće prikazati konsolidirane financijske izvještaje i tome se ne protive i

(b) krajnji ili bilo koji posredni vlasnik matice sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s Hrvatskim računovodstvenim standardima ili Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

2.47. Ovisni poduzetnik, pridruženi poduzetnik ili zajednički kontrolirani poduzetnik ne moraju biti uključeni u konsolidirane financijske izvještaje ako:

- (a) ozbiljna dugoročna ograničenja sprečavaju maticu u upravljanju poduzetnikom ili
- (b) podaci neophodni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja se ne mogu dobiti bez disproporcionalnog troška i nerazmjernog kašnjenja ili
- (c) dionice ili udjeli u tom poduzetniku se drže isključivo s namjerom njihove naknadne preprodaje.

2.48. Godišnji financijski izvještaji matice se prilažu konsolidiranim financijskim izvještajima.

MJERENJE

Mjerenje ulaganja u odvojenim financijskim izvještajima

2.49. Kad se sastavljaju odvojeni financijski izvještaji matice koja ima ulaganja u ovisne poduzetnike, zajednički kontrolirane poduzetnike i pridružene poduzetnike (koja nisu razvrstana za držanje do prodaje ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana za držanje radi prodaje) ulaganja će se obračunavati po trošku ulaganja.

2.50. Kad se sastavljaju odvojeni financijski izvještaji ulagatelja u pridružene poduzetnike i u zajednički kontrolirane poduzetnike, a kad ulagatelj nije istodobno i matica ovisnom poduzetniku te ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje, ova ulaganja (koja nisu razvrstana za radi prodaje ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana za držanje radi prodaje) obračunavat će se:

- ▶ ulaganja u pridružene poduzetnike – po metodi udjela (2.74.)
- ▶ ulaganja u zajednički kontroliranog poduzetnika – po metodi razmjerne konsolidacije ili po metodi udjela (2.79.).

2.51. Metoda troška ulaganja je metoda računovodstva ulaganja čime je ulaganje priznato po trošku. Uagač priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj je izglasana dobit poduzetnika u koje je izvršio ulaganje.

2.52. Troškovi ulaganja uključuju bilo koje troškove koji se mogu direktno povezati uz poslovne kombinacije, kao što su profesionalne naknade plaćene računovođama, pravnim savjetnicima, procjeniteljima i ostalim konzultantima. Opći administrativni troškovi, uključujući ostale troškove odjela zaduženog za spajanje, i drugi troškovi koji se ne mogu direktno vezati na određenu poslovnu kombinaciju za koju su zaduženi, nisu uključeni u troškove poslovnog spajanja nego su priznati kao rashod u trenutku nastanka.

Mjerenje ulaganja u konsolidiranim financijskim izvještajima

Temeljne pretpostavke

2.53. Financijski izvještaji matice i njenih ovisnih društava, ulagatelja i pridruženog poduzetnika te pothvatnika i zajednički kontroliranog poduzetnika koji se koriste u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja moraju se pripremiti na isti izvještajni datum. Kad su izvještajni datumi različiti, ovisni poduzetnika, pridruženi poduzetnik i zajednički kontrolirani poduzetnik moraju pripremiti, za potrebe konsolidacije, dodatne financijske izvještaje na isti datum kao matičini financijski izvještaji, osim ako nije praktično činiti tako. U svakom slučaju, razlika između izvještajnih datuma ne smije biti veća od tri mjeseca. Duljina razdoblja izvještavanja i bilo koje razlike u izvještajnim datumima trebaju biti jednake od razdoblja do razdoblja.

2.54. Ako se sastav društava uključenih u konsolidaciju značajno promijenio tijekom financijske godine, konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati podatke koji pojašnjavaju usporedbu konsolidiranih financijskih izvještaja tekuće i prethodne financijske godine.

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

2.56. Konsolidacijske metode primjenjuju se dosljedno iz jedne financijske godine na drugu.

Mjerenje ulaganja u ovisne poduzetnike u konsolidiranim financijskim izvještajima

2.57. Sva poslovna spajanja iz t. 2.31. obračunavaju se primjenom metode kupnje.

2.58. Metoda kupnje gleda poslovno spajanje iz perspektive spajajućeg poduzetnika koje je prepoznato kao stjecatelj. Stjecatelj kupuje neto-imovinu i priznaje kupljenu imovinu te preuzete obveze i potencijalne obveze, uključujući one koje stečeni poduzetnik nije prije toga priznao. Na mjerenje imovine i obveza poduzetnika stjecatelja ne utječe transakcija, niti se ikakva dodatna imovina ili obveze stjecatelja priznaju kao rezultat transakcije, zbog toga što ona nisu predmet transakcije.

2.59. Stjecatelj se utvrđuje u svim poslovnim spajanjima. Stjecatelj je subjekt spajanja koji stječe kontrolu nad drugim spajajućim poduzetnikom.

2.60. Stjecatelj će izmjeriti trošak poslovnog spajanja kao zbroj:

(a) fer vrijednosti na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom i

(b) svih troškova koji se mogu direktno povezati s poslovnim spajanjem.

2.61. Stjecatelj će, na datum stjecanja, alocirati troškove poslovnog spajanja priznajući prepoznatljivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika, koje zadovoljavaju kriterije za priznavanje po njihovim fer vrijednostima, osim dugotrajne imovine (ili objavljenih grupa) koja je klasificirana kao ona koja je namijenjena za prodaju. Dugotrajna imovina namijenjena za prodaju i prestanak poslovanja će biti priznata kao fer vrijednost umanjena za troškove prodaje. Bilo koja razlika između troška poslovne kombinacije i stjecateljevog interesa u neto fer vrijednosti prepoznatljive imovine i obveza i nepredviđenih obveza bit će priznata kao goodwill. (vidjeti toč.2.69.-2.72.)

2.62. Stjecatelj će priznati odvojeno prepoznatljivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika na datum stjecanja samo ako oni udovoljavaju sljedećim kriterijima na taj dan:

(a) u slučaju bilo koje imovine osim nematerijalne imovine, vjerojatno je da će bilo kakve povezane buduće ekonomske koristi pritijecati stjecatelju, i njihova fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena;

(b) u slučaju obveza osim nepredviđenih obveza, vjerojatno je da će otjecanje imovine koji utjelovljuju ekonomske koristi biti potrebni da namire obvezu, a njezina fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena;

2.63. Stjecatelj priznaje odvojeno kao dio procesa alociranja troška poslovnog spajanja samo onu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika koji su postojali na dan stjecanja i zadovoljavaju kriterije za priznanje. Slijedom toga:

(a) stjecatelj će priznati obveze za dovršenje ili smanjenje aktivnosti od strane stečenika kao alociranje troška poslovnog spajanja samo u slučaju kada stečenik ima, na dan stjecanja, postojeću obvezu restrukturiranja,

(b) stjecatelj, kada alocira trošak stjecanja, ne smije priznavati obveze za buduće gubitke ili druge troškove koji se očekuju kao rezultat poslovnog spajanja.

2.64. Datum stjecanja je datum na koji stjecatelj efektivno dobiva kontrolu nad poduzetnikom kojeg stječe. Kada je ovo postignuto jednom transakcijom razmjene, datum razmjene podudara se s datumom stjecanja. Ipak, poslovno spajanje može uključivati više transakcija razmjene, na primjer kada je postignuta u fazama, uzastopnom kupnjom dionica. Kada se ovo dogodi:

(a) trošak poslovnog spajanja je skupni trošak individualnih transakcija, i

(b) datum razmjene je datum svake transakcije razmjene (tj. datum na koji je svaka pojedinačna transakcija priznata u financijskim izvještajima stjecatelja) sve dok je datum stjecanja datum na koji stjecatelj dobiva kontrolu nad poduzetnikom kojeg stječe.

2.65. Poduzetnik treba prevesti svoje rezultate i financijsko stanje iz funkcijske valute u valutu (ili valute) objavljivanja, primjenom metode koja se zahtijeva za svođenje inozemnog poslovanja u svrhu uključivanja istog u financijske izvještaje izvještajnog subjekta. Prema ovoj metodi, imovina i obveze prevode se po zaključnom tečaju, a prihodi i rashodi po tečajevima važećim na datum nastanka transakcija (ili po prosječnom tečaju za razdoblje, ako taj tečaj predstavlja razumnu približnu procjenu).

2.66. U konsolidiranim financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje, kada inozemno poslovanje predstavlja podružnicu, sve rezultirajuće tečajne razlike trebaju se početno priznati kao zasebna komponenta kapitala i rezervi i priznati u računu dobiti i gubitka kod prodaje neto ulaganja.

2.67. Konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati sve ovisne poduzetnike matice. Imovina, obveze, prihodi i rashodi društava koja su uključena u konsolidaciju potrebno je u potpunosti obuhvatiti u konsolidiranoj bilanci. U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, poduzetnik konsolidira financijske izvještaje matice i njenih ovisnih poduzetnika stavku po stavku, dodavanjem zajedno istih stavaka imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Da bi ti konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da je to jedan poduzetnik, poduzimaju se sljedeći koraci:

(a) knjigovodstvena svota matičinog ulaganja u svakom ovisnom poduzetniku i matičinog dijela u kapitalu svakog ovisnog poduzetnika se eliminiraju i utvrđuje se potencijalni goodwill (vidjeti toč.2.69.-2.72.)

(b) utvrđuje se manjinski interes kao iznos koji se pripisuje dionicama ovisnih poduzetnika uključenih u konsolidaciju koje su u vlasništvu osoba koje nisu poduzetnici uključeni u konsolidaciju. Manjinski interes u neto imovini sastoji se od:

i. iznosa manjinskog vlasništva na datum početnog spajanja

ii. manjinskog udjela promjena kapitala od datuma spajanja.

2.68. Stjecatelj račun dobiti i gubitka objedinjavat će prihode i rashode stečenika nakon datuma stjecanja uključujući prihode i rashode temeljene na stjecateljevom trošku poslovnog spajanja. Na primjer, trošak amortizacije uključen nakon datuma stjecanja u stjecateljevom računu dobiti i gubitka a koji se odnosi na stečenikovu imovinu koja se amortizira bit će temeljena na fer vrijednosti imovine koja se amortizira na datum stjecanja, tj. trošak stjecanja.

2.69. Unutargrupna salda i transakcije, uključujući prihode, rashode i dividende, eliminiraju se u cijelosti. Dobici i gubici proizašli iz unutargrupnih transakcija, koji su priznati u knjigovodstveni iznos imovine, kao što su zalihe i dugotrajna imovina, u cijelosti se eliminiraju. Unutargrupni gubici mogu ukazati na umanjene koje zahtijeva priznavanje u konsolidiranim financijskim izvještajima. Na vremenske razlike koje nastaju zbog eliminiranja dobiti ili gubitaka iz unutargrupnih transakcija potrebno je utvrditi odgođenu poreznu imovinu ili obveze.

2.70. Stjecatelj mora, na datum stjecanja:

(a) priznati goodwill stečen u poslovnom spajanju kao imovinu te

(b) početno vrednovati taj goodwill po trošku, kao višak troška u odnosu na stjecatelj u neto fer vrijednosti odredive imovine, obveza i nepredviđenih obveza.

2.71. Nakon početnog priznanja, stjecatelj treba procjenjivati goodwill stečen u poslovnom spajanju po trošku, umanjeno za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti i akumuliranu amortizaciju.

2.72. Goodwill stečen u poslovnom spajanju se amortizira u korisnom vijeku trajanja od najviše pet godina.

2.73. Ako je stjecatelj dio u neto fer vrijednosti imovine, obveza i nepredviđenih obveza stečenog poduzetnika, veći od troška poslovnog spajanja, stjecatelj mora priznati odmah u prihode ili rashode kao negativni goodwill.

Mjerenje ulaganja u pridružene poduzetnike u konsolidiranim financijskim izvještajima

2.74. Ulaganje u pridruženog poduzetnika evidentirat će se primjenom metode udjela, osim

(a) kada je ulaganje razvrstano kao imovina koja se drži za prodaju ili

(b) kada se primjenjuje izuzeće iz točke 2.46. koje dozvoljava matici koja ima udjel u pridruženom društvu da ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje.

2.75. Prema metodi udjela ulaganje u pridruženog poduzetnika je početno evidentirano po trošku ulaganja, a njegov knjigovodstveni iznos raste ili se smanjuje kako bi se priznao ulagačev udjel u profitima ili gubicima poduzetnika u koji je izvršeno ulaganje nakon datuma ulaganja. Ulagačev udio u dobiti ili gubitku poduzetnika u koje je izvršio ulaganje priznaje se kao ulagačev prihod ili rashod. Primljene raspodjele od poduzetnika u koji je izvršeno ulaganje smanjuju knjigovodstveni iznos ulaganja. Usklađivanje knjigovodstvenog iznosa može također biti nužno zbog alternativa u ulagačevom razmjernom udjelu u poduzetniku u koji je izvršeno ulaganje, proizašlim iz promjene kapitala toga poduzetnika koje nisu bile uključene u dobit ili gubitak. Takve promjene uključuju i one koje su proizašle iz revalorizacije dugotrajne materijalne imovine i iz provođenja tečajnih razlika iz usklađivanja razlika proizašlih iz poslovnih spajanja. Ulagačev udio u ovim promjenama direktno se priznaje u ulagačevu kapitalu. Ulagačev udio u dobiti i gubicima pridruženog poduzetnika koji rezultiraju iz ovih transakcija se eliminira.

2.76. Kada pridruženi poduzetnik ima ovisne poduzetnike, pridružene poduzetnike ili zajednički kontrolirane poduzetnike, dobiti i gubici kao i neto imovina koja se evidentira primjenom metode udjela smatraju se dijelom financijskih izvještaja tog pridruženog poduzetnika (uključujući i dobitke, gubitke i neto imovinu njegovih pridruženih društava i zajedničkih pothvata).

2.77. Ako je, prema metodi udjela, ulagačev udjel u gubitku pridruženog poduzetnika jednak ili prelazi knjigovodstveni iznos ulaganja, ulagač obično prekida priznavanje svojeg udjela u budućim gubicima.

2.78. Nakon što je ulagačev udjel sveden na nulu dodatni gubici se priznaju u mjeri u kojoj je ulagač stvorio obveze ili obavljao plaćanja u ime pridruženog poduzetnika da bi ispunio obveze pridruženog poduzetnika za koje je ulagač jamčio ili se na neki drugi način obvezao. Ako pridruženi poduzetnik kasnije iskaže dobit u poslovanju, ulagač ponovno uključuje svoj udjel u toj dobiti samo nakon što svoj udjel u dobiti izjednači s udjelom u gubicima koji nisu priznati.

Mjerenje ulaganja u zajednički kontrolirane poduzetnike u konsolidiranim financijskim izvještajima

2.79. U zajednički kontroliranim poduzetnicima, pothvatnik treba iskazati svoj udjel primjenjujući

razmjernu konsolidaciju osim

(a) kada je ulaganje razvrstano kao imovina koja se drži za prodaju ili

(b) kada se primjenjuje izuzeće iz točke 2.46. koje dozvoljava matici koja ima udjel u zajednički kontroliranom poduzetniku da ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje.

2.80. Primjena razmjernu konsolidacije znači da bilanca pothvatnika uključuje njegov dio imovine koje on kontrolira zajednički i njegov dio obveza za koje je on zajednički odgovoran. Račun dobiti i gubitka pothvatnika uključuje njegov dio prihoda i rashoda u zajednički kontroliranom poduzetniku. Mnogi postupci koji su prikladni za primjenu razmjernu konsolidacije slični su postupcima konsolidacije ulaganja u ovisne poduzetnike i pridružene poduzetnike.

2.81. Kada pothvatnik kupuje imovinu od zajedničkog pothvata, pothvatnik ne smije priznati svoj udjel u dobiti od zajedničkog pothvata iz transakcije dok ne preproda imovinu nekoj neovisnoj stranci. Pothvatnik treba priznati svoj udjel u gubicima proizašlih iz tih transakcija na isti način kao dobit, samo što se gubici trebaju odmah priznati kada pokazuju smanjenje neto prodajne vrijednosti kratkotrajne imovine ili gubitak od umanjenja.

2.82. Od datuma s kojim zajednički kontrolirani poduzetnik postaje pothvatnikov ovisni poduzetnik, pothvatnik obračunava svoj udjel u skladu s t. 57. Od datuma s kojim zajednički kontrolirani poduzetnik postaje pridruženi poduzetnik, pothvatnik obračunava svoj udjel u skladu s t. 74.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

2.83. Na datum gubitka kontrole prestaje obveza konsolidacije financijskih izvještaja ovisnog poduzetnika. Matica gubi kontrolu kad izgubi moć kontroliranja financijskih i poslovnih politika poduzetnika u kojeg investira te dobivanja koristi iz njegovih aktivnosti. Gubitak kontrole može se pojaviti s ili bez promjena u apsolutnoj ili relativnoj razini vlasništva. Može se dogoditi, na primjer, da ovisni poduzetnik postane poduzetnik pod kontrolom vlade, suda, administratora ili regulatora. Može se također pojaviti kao rezultat ugovorenog sporazuma. Sve tečajne razlike iz kapitala potrebno je priznati u računu dobiti i gubitka prilikom otuđenja. Ulaganja u poduzetnika treba knjižiti u skladu s fer vrijednosti od datuma kojim prestaje udovoljavati definiciji ovisnog poduzetnika, a ne postaje pridruženi poduzetnik, ili zajednički kontrolirani poduzetnik.

2.84. Na datum gubitka značajnog utjecaja prestaje obveza konsolidacije pridruženog poduzetnika. Ulagatelj gubi značajan utjecaj u poduzetniku u koji je izvršio ulaganje kad gubi moć sudjelovanja u odlukama o financijskim i poslovnim politikama tog poduzetnika. Gubitak značajnog utjecaja može se pojaviti sa ili bez promjene u apsolutnoj ili relativnoj razini vlasništva. Može se na primjer pojaviti kada ovisni poduzetnik padne pod kontrolu vlade, suda, administratora ili drugog regulatora. Može se također pojaviti i kao rezultat ugovorne odredbe. Ulagatelj će prestati s primjenom metode udjela onog trenutka kada izgubi značajan utjecaj u pridruženom poduzetniku te će ulaganje evidentirati u skladu s fer vrijednosti osiguravajući da pridruženi poduzetnik ne postane ovisni poduzetnik ili zajednički pothvat. Knjigovodstveni iznos ulaganja na datum kada ono prestaje biti pridruženi poduzetnik smatrat će se kao početni trošak financijske imovine.

2.85. Pothvatnik prekida primjenu razmjernu konsolidacije od datuma s kojim prestaje sudjelovati u kontroli zajednički kontroliranog poduzetnika. To se može dogoditi, na primjer, kada pothvatnik otuđuje svoj udjel ili kada su postavljena vanjska ograničenja nad zajednički kontroliranim poduzetnicima tako da on ne može dalje ostvarivati svoje ciljeve.

OBJAVLJIVANJE

Objavljivanje na datum stjecanja

2.86. U konsolidiranim financijskim izvještajima matica, ulagatelj u pridruženog poduzetnika i pothvatnik trebaju objaviti sljedeće informacije, za svako ulaganje koje je provedeno tijekom razdoblja:

(a) imena i opise poduzetnika koja se spajaju, pridružuju ili udružuju,

(b) datum stjecanja,

(c) postotak stečenih vlasničkih instrumenata s pravom glasa,

(d) trošak stjecanja i amortizaciju elemenata tog troška, uključujući bilo koji trošak koji se izravno može vezati uz to spajanje, pridruživanje ili udruživanje. Kad se vlasnički instrumenti izdaju ili se mogu izdati

kao dio troška, treba se objaviti sljedeće:

- i. broj izdanih vlasničkih instrumenata ili vlasničkih instrumenata koji se mogu izdati, i
- ii. fer vrijednost tih instrumenata i osnovu za određivanje te fer vrijednosti.

Objavljivanje nakon datuma stjecanja

2.87. Popis ulaganja u ovisne, zajednički kontrolirane i pridružene poduzetnike, uključujući ime, zemlju osnivanja ili sjedište, omjer vlasničkih udjela i, ako je drugačije, omjer posjedovane glasačke moći te sažete financijske informacije o pridruženim poduzetnicima, uključujući i agregatni iznos imovine, obveza, prihoda, dobiti i gubitaka.

2.88. Konsolidirani neto-prihod prema kategorijama djelatnosti i geografskim tržištima

2.89. Prosječan broj zaposlenika tijekom financijske godine u poduzetnicima koja se uključuju u konsolidaciju te troškove zaposlenika koji se odnose na financijsku godinu.

2.90. Računovodstvene politike koje se primjenjuju na različite stavke u konsolidiranim financijskim izvještajima, te metode koje se koriste u izračunu ispravka vrijednosti. Za stavke uključene u konsolidirane izvještaje koje su ili koje su prvobitno bile izražene u stranoj valuti potrebno je iskazati osnovu konverzije korištenu za njihovo iskazivanje u izvještajnoj valuti konsolidiranog izvještaja

2.91. Ukupni iznos iskazanih dugovanja u konsolidiranoj bilanci koja dopijevaju nakon pet godina, kao i ukupan iznos iskazanih dugovanja u konsolidiranoj bilanci pokriven vrijednim instrumentom osiguranja od strane poduzetnika uključenog u konsolidaciju, uz navođenje vrste i oblika instrumenta osiguranja.

2.92. Ukupni iznos svih financijskih obveza koje nisu uključene u konsolidiranu bilancu, ukoliko je taj podatak koristan za procjenu financijskog položaja društava uključenih u konsolidaciju, promatranih kao cjelina. Sve obveze koje se odnose na mirovine i povezane poduzetnike koji se ne uključuju u konsolidaciju potrebno je iskazati zasebno.

2.93. Razlika između poreznog rashoda u konsolidiranom računu dobiti i gubitka za financijsku godinu i onih za prethodne financijske godine i iznosa plaćenog poreza u odnosu na te godine, pod uvjetom da je ta razlika značajna u svrhu budućeg oporezivanja. Taj je iznos isto tako moguće iskazati u bilanci kao skupni iznos pod zasebnom stavkom odgovarajućeg naziva.

2.94. Stavke slične prirode mogu se objaviti skupno, osim kad je odvojeno objavljivanje nužno za razumijevanje učinaka transakcija povezanih strana na financijske izvještaje poduzetnika.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

2.95. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

2.96. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 3 RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, PROMJENE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POGREŠKE

UVOD

3.1. Cilj ovog standarda je propisati kriterije za izbor i mijenjanje računovodstvenih politika, zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. Standard namjerava poboljšati važnost i usporedivost financijskih izvještaja poduzetnika, kao i usporedivost tih financijskih izvještaja kroz razdoblja i u odnosu na financijske izvještaje drugih poduzetnika.

3.2. Ovaj standard u skladu je s MRS 1, MRS 2, MRS 8, MRS 18 i IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

3.3. **Računovodstvene politike** – su posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje

poduzetnik pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

3.4. Promjene računovodstvene procjene – su usklađivanja knjigovodstvenog iznosa neke imovine ili obveze, ili iznosa periodične potrošnje neke imovine nastalo 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.

3.5. Pogreške prethodnog razdoblja – su značajna izostavljanja iz financijskih izvještaja ili značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima poduzetnika za jedno ili više prethodnih razdoblja nastala propuštanjem uporabe ili pogrešnom uporabom pouzdanih informacija:

- a. koje su bile dostupne kada su se financijski izvještaji bili odobravani za izdavanje i
- 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 interpretiranje činjenica i prijevare.

3.6. Značajno – izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je značajno ako one mogu, pojedinačno ili skupno, utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i vrsti izostavljenog ili pogrešno prikazanog koje se prosuđuju u pripadajućim okolnostima. Veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući čimbenik.

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

3.8. Retroaktivno prepravljanje – označava ispravljanje priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao da se pogreška nije dogodila u prethodnim razdobljima.

3.9. Neizvedivo – primjena zahtjeva je neizvediva kada ih poduzetnik ne može primijeniti nakon svih razumnih nastojanja da to učini. Za određeno prethodno razdoblje, neizvedivo je primijeniti promjenu računovodstvene politike retroaktivno ili obaviti prepravljanja retroaktivno da bi se ispravila pogreška ako:

- a. nisu odredljivi učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljanja;
- b. retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtijeva pretpostavke o namjerama menadžmenta koje bi bile u tom razdoblju; ili
- c. retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtijeva značajne procjene iznosa i nemoguće je objektivno razlučiti od drugih informacija one informacije o tim procjenama koje:
 - i. pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum na koji bi se ti iznosi priznali, mjerili ili objavili; i
 - ii. bile bi dostupne iz ostalih informacija kada bi financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje.

3.10. 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; i
- b. priznavanje učinaka promjena računovodstvenih procjena u tekućem i budućim razdobljima uvjetovanih tom promjenom.

SADRŽAJ

3.11. Ovaj standard se treba primijeniti pri izboru računovodstvenih politika kao i pri njihovoj promjeni i priznavanju učinaka takvih promjena. Osim toga, ovaj standard treba primijeniti i u slučaju promjene računovodstvenih procjena i ispravljanju pogrešaka prethodnih razdoblja.

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

3.12. Pri izboru računovodstvenih politika menadžment poduzetnika treba poštovati Hrvatske standarde financijskog izvještavanja koji su primjenjivi na tu transakciju. U tom slučaju računovodstvene politike primjenjive na tu transakciju ili stavku bit će određene primjenom određenog Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja.

3.13. Neodgovarajuća računovodstvena politika ne ispravlja se objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika, bilješkama ili materijalima koja nude objašnjenja.

3.14. U vrlo rijetkim slučajevima, kada menadžment zaključi da bi sukladnost sa zahtjevom nekoga Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja bila proturječna cilju financijskih izvještaja, poduzetnik će odstupiti od tog zahtjeva na način naveden u točki 3.15.

3.15. Kada poduzetnik odstupa od zahtjeva bilo kojeg standarda u skladu s točkom 3.14., treba objaviti:

- a. da je menadžment zaključio kako financijski izvještaji fer prezentiraju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzetnika;
- b. da se postupilo u skladu s primjenjivanim standardima, osim što se odstupilo od određenog zahtjeva kako bi se postiglo fer prezentiranje;
- c. naziv standarda od kojega je poslovni poduzetnik odstupio, prirodu odstupanja, uključujući postupak kojeg bi zahtijevao standard, razlog zašto bi taj postupak bio tako obmanjujući u danim okolnostima; i
- d. za svako prezentirano razdoblje, financijski učinak odstupanja na svaku stavku financijskih izvještaja koja bi se objavila da se izvještavalo u skladu sa zahtjevom.

3.16. Kada je poduzetnik odstupio od zahtjeva sadržanih u Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja u prethodnom razdoblju i to odstupanje ima učinke na iznose priznate u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, prikazat će objavljivanja navedena u točkama 3.15. (c) i (d).

3.17. U slučaju kada ne postoji Hrvatski standard financijskog izvještavanja primjenjiv na transakciju i druge događaje, menadžment će pri sastavljanju i primjenjivanju računovodstvenih politika prosuditi i izabrati one računovodstvene politike koje osiguravaju:

- a. informacije koje su važne i potrebne korisniku pri donošenju ekonomskih odluka;
- b. pouzdane informacije tako da financijski izvještaji:
 - i. vjerno predočuju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzetnika;
 - ii. odražavaju ekonomsku bit transakcija, drugih događaja i uvjeta, a ne samo zakonsku formu;
 - iii. budu neutralni i nepristrani;
 - iv. budu temeljeni na opreznosti; i
 - v. potpuni su u svim važnim aspektima.

3.18. Pri prosuđivanju opisanom u točki 3.17. ovog Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja, menadžment će razmotriti primjenjivost sljedećih izvora:

- 1. zahtjeve i upute u Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja koji obrađuju slična ili povezana pitanja;
- 2. definicije, kriterije priznavanja i koncepte mjerenja imovine, obveza, kapitala, prihoda, rashoda i rezultata poslovanja iz Okvira Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja;
- 3. zahtjeve i upute sadržane u Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja; i
- 4. svu drugu stručnu literaturu i dobru praksu drugih subjekata ako je u skladu s prethodnim točkama.

3.19. Izabrane računovodstvene politike poduzetnik treba dosljedno primjenjivati na slične transakcije, druge događaje i uvjete, osim ako neki Hrvatski standard financijskog izvještavanja ne zahtjeva ili dopušta kategoriziranje stavaka za koje mogu biti prikladne različite politike. Ako neki Hrvatski standard financijskog izvještavanja zahtjeva ili dopušta takvo kategoriziranje, prikladna računovodstvena politika odabrat će se i dosljedno primjenjivati na svaku kategoriju.

Promjene računovodstvenih politika

3.20. Poduzetnik će mijenjati računovodstvene politike samo ako je promjena zahtijevana Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja ili ako promjena rezultira financijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i važnije informacije o financijskom položaju, uspjehu i novčanim tokovima poduzetnika.

3.21. Nisu promjena računovodstvenih politika sljedeće:

- a. primjena neke računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uvjete koje su u biti različite od prije nastalih; i
- b. primjena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uvjete koje se prije nisu desile ili su bile beznačajne.

3.22. S promjenama računovodstvenih politika postupa se na sljedeći način:

- a. kada je promjena računovodstvenih politika rezultat početne (prve) primjene nekog Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja, ta promjena iskazuje se u skladu s tim Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja; ili
- b. kada se računovodstvene politike mijenjaju dobrovoljno ili kada je promjena računovodstvenih politika rezultat početne (prve) primjene nekog Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja koji ne

sadrži prijelazne odredbe primjenjive na tu promjenu i kada je izvedivo odrediti učinke promjene računovodstvene politike određenog razdoblja ili kumulativne učinke promjene, poduzetnik promjenu računovodstvene politike treba primijeniti retroaktivno.

3.23. Ako je izvedivo, retroaktivnom primjenom promijenjene računovodstvene politike poduzetnik će uskladiti svaku komponentu kapitala, na koju to ima učinak, početno stanje za najranije prikazano razdoblje i druge usporedne iznose objavljene za svako prezentirano razdoblje, kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivala. U slučaju kada je neizvedivo odrediti učinke, ili kumulativne učinke, mijenjanja računovodstvene politike u prethodnim razdobljima, poduzetnik će primijeniti novu računovodstvenu politiku na knjigovodstvene iznose imovine i obveza sa stanjem na početku najranijeg razdoblja za koje je izvediva retroaktivna primjena, što može biti i tekuće razdoblje. Odgovarajuća usklađenja poduzetnik će provesti na svakoj komponenti kapitala na koju se usklađenje odnosi. Usklađivanje se obično provodi na stavci zadržane dobiti.

PROMJENE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA

3.24. Kao rezultat nesigurnosti, velik broj stavaka u financijskim izvještajima nije moguće točno mjeriti (npr. sumnjiva i sporna potraživanja, zastarjele zalihe, fer vrijednost financijske imovine ili obveza, vijek upotrebe imovine, obveze temeljem jamstva), već se mogu samo procijeniti. To znači da je korištenje razumnih procjena bitan dio sastavljanja financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost.

3.25. Procjena će se možda morati promijeniti ako nastupe promjene okolnosti na kojima se temeljila ili kao rezultat novih informacija ili većeg iskustva. Po svojoj prirodi promjena procjene ne odnosi se na prethodna razdoblja i nije ispravljanje pogreške.

3.26. Promjena primijenjene osnove mjerenja je promjena računovodstvene politike i nije promjena računovodstvene procjene. Kada je teško razlikovati promjenu računovodstvene politike od promjene računovodstvene procjene, promjena se smatra promjenom računovodstvene procjene.

3.27. Učinak promjene računovodstvene procjene, osim one na koju se primjenjuje točka 3.28., priznat će se uključivanjem u dobit ili gubitak u:

- i. razdoblju promjene, ako promjena utječe samo na to razdoblje, ili
- ii. razdoblju promjene i budućim razdobljima, ako promjena utječe na oba razdoblja.

3.28. U mjeri u kojoj iz promjene računovodstvene procjene proizlaze promjene u imovini i obvezama ili se odnosi na neku stavku kapitala, to se treba priznati usklađivanjem knjigovodstvenih iznosa odgovarajuće stavke imovine, obveza ili kapitala u razdoblju nastale promjene.

3.29. Promjena računovodstvene procjene može utjecati samo na dobit ili gubitak tekućeg razdoblja, ili na dobit i gubitak tekućeg i budućih razdoblja. Primjerice, promjena procjene iznosa sumnjivih i spornih potraživanja utječe samo na dobit ili gubitak tekućeg razdoblja i za tu svrhu je priznata u tekućem razdoblju. Međutim, promjena procijenjenog vijeka uporabe ili očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi utjelovljenih u imovini koja se amortizira utječe na rashod amortizacije u tekućem razdoblju i u svakom budućem razdoblju tijekom preostalog vijeka uporabe te imovine. U oba se slučaja učinak promjene, koja se odnosi na tekuće razdoblje, priznaje kao prihod ili rashod tekućeg razdoblja. Učinak na buduća razdoblja, ako postoji, priznaje se kao prihod ili rashod u tim budućim razdobljima.

POGREŠKE I ISPRAVAK POGREŠKE

3.30. Pogreške mogu nastati u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem ili objavljivanjem elemenata financijskih izvještaja. Moguće pogreške tekućeg razdoblja otkrivene u tom razdoblju ispravljaju se prije nego što se financijski izvještaji odobre za izdavanje. Međutim, značajne pogreške se ponekad ne otkrivaju prije kasnijeg razdoblja, i tada se te pogreške prethodnog razdoblja ispravljaju u usporednim informacijama prezentiranim u financijskim izvještajima za ta kasnija razdoblja.

3.31. Ako je izvedivo utvrditi, značajnu pogrešku prethodnog razdoblja poduzetnik treba ispraviti retroaktivnim prepravljanjem u prvom setu financijskih izvještaja nakon otkrića pogreške:

- a. prepravljanjem usporednih iznosa za prezentirano prethodno razdoblje, odnosno prethodna razdoblja, u kojem je pogreška nastala, ili
- b. ako je pogreška nastala prije najranije prezentiranog razdoblja, prepravljanjem početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije prezentirano razdoblje.

3.32. Kada je neizvedivo odrediti učinke pogreške određenog razdoblja ili kumulativne učinke na sva

prethodna razdoblja, poduzetnik će prepraviti knjigovodstveni iznos početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije razdoblje za koje je izvedivo retroaktivno prepravljanje (što može biti tekuće razdoblje).

OBJAVLJIVANJA ***Računovodstvene politike***

3.33. Računovodstvene politike primijenjene pri sastavljanju financijskih izvještaja, i važne za njihovo razumijevanje, poduzetnik treba objaviti u bilješkama.

3.34. U određivanju treba li se određena računovodstvena politika objaviti, menadžment razmatra hoće li takvo objavljivanje pomoći korisnicima u razumijevanju načina na koji su transakcije i poslovni događaji utjecali na izvještenu financijsku uspješnost i financijski položaj. Objavljivanje određene računovodstvene politike je naročito korisno kada su te politike izabrane između alternativa dopuštenih u Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Svaki poduzetnik razmatra prirodu svojih djelatnosti i politike koje bi korisnik njegovih financijskih izvještaja mogao očekivati da se objave za tu vrstu poduzetnika. Računovodstvena politika može biti važna čak i ako prikazani iznosi za tekuće i prethodno razdoblje nisu značajni.

Promjene računovodstvenih politika

3.35. Kada je promjena računovodstvenih politika posljedica promjene standarda, poduzetnik će u razdoblju promjene objaviti:

- a. naziv Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja, i da je promjena računovodstvene politike obavljena u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja,
- b. vrstu promjene računovodstvene politike,
- c. za tekuće razdoblje i svako prezentirano ranije razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađivanja za svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak
- d. iznos usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo, i
- e. ako je neizvediva retroaktivna primjena, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su bile primijenjene promjene računovodstvene politike.

Ova objavljivanja ne treba ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.

3.36. Kada se radi o dobrovoljnoj promjeni računovodstvene politike, poduzetnik će u razdoblju promjene objaviti:

- a. vrstu promjene računovodstvene politike i razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike pruža pouzdane i važnije informacije,
- b. za tekuće razdoblje i svako prezentirano ranije razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađivanja za svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak,
- c. iznos usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo, i
- d. ako je neizvediva retroaktivna primjena, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su bile primijenjene promjene računovodstvene politike.

Ova objavljivanja ne treba ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.

Promjene računovodstvenih procjena

3.37. Poduzetnik treba objaviti vrstu i iznos promjene računovodstvene procjene, koja ima učinak na tekuće razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinak na buduća razdoblja.

Pogreške i ispravak pogreške

3.38. Poduzetnik treba objaviti:

- a. vrstu pogreške prethodnog razdoblja,
- b. u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos ispravka za svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak,
- c. iznos ispravka na početku prezentiranog najranijeg prethodnog razdoblja, i
- d. ako je neizvedivo retroaktivno prepravljanje za određeno prethodno razdoblje, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su bili napravljeni ispravci pogrešaka.

Ova objavljivanja ne treba ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

3.39. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

3.40. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 4 DOGAĐAJI NAKON DATUMA BILANCE

UVOD

4.1. Cilj ovog Standarda je propisati obvezu usklađenja financijskih izvještaja za događaje nastale nakon datuma bilance odnosno obvezu objavljivanja podataka o događajima koji su nastali u razdoblju od datuma bilance do datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja.

4.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS 10. i IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

4.3. *Događaji nakon datuma bilance* su oni događaji koji imaju povoljne ili nepovoljne posljedice, a koji su nastali između datuma bilance i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Razlikuju se dvije vrste događaja:

a) događaji koji potvrđuju okolnosti koje su postojale na datum bilance (događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje)

b) događaji koji potvrđuju okolnosti koje su nastale nakon datuma bilance (događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje).

4.4. *Datum odobravanja* je datum na koji je menadžment poduzetnika odobrio financijske izvještaje zajedno s pripadajućim godišnjim izvješćem o stanju poduzetnika.

SADRŽAJ

4.5. Ovaj Standard obrađuje problematiku događaja nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje i onih koji ne zahtijevaju usklađivanje na datum bilance.

PRIZNAVANJE

Događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje

4.6. Poduzetnik mora iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima uskladiti s događajima nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje.

4.7. Primjerice, financijski izvještaji se moraju uskladiti u sljedećim slučajevima:

a) sudska presuda donesena nakon datuma bilance potvrđuje da je na datum bilance postojala sadašnja obveza.

b) primitak nove informacije nakon datuma bilance koja upućuje 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.

c) otkrivanje prijevare ili pogrešaka zbog kojih su financijski izvještaji neispravni.

Događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje

4.8. Poduzetnik ne smije iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima uskladiti s događajima nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje.

4.9. Primjerice, nije potrebno uskladiti iznose u financijskim izvještajima zbog pada tržišne vrijednosti ulaganja između datuma bilance i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja obzirom da pad tržišne vrijednosti obično nije povezan s okolnostima koje su postojale na datum bilance.

4.10. Ako se odluka o isplati dividende odnosno udjela u dobiti imateljima vlasničkih instrumenata donese

nakon datuma bilance, onda se takve dividende odnosno udjeli u dobiti ne priznaju kao obveza na datum bilance.

4.11. Poduzetnik ne smije sastavljati svoje financijske izvještaje na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja ako je nakon datuma bilance donesena odluka o prestanku odnosno likvidaciji društva ili ako se takva odluka ne može izbjeći.

4.12. Ako pretpostavka o vremenskoj neograničenosti poslovanja u danim okolnostima nakon datuma bilance više nije primjerena, mora se promijeniti računovodstvena osnova, a ne samo uskladiti iznose koji su priznati prije nego što je pretpostavka postala neprimjerena.

OBJAVLJIVANJE

4.13. Poduzetnik mora u bilješkama objaviti datum na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja i tko je njihovo izdavanje odobrio jer financijski izvještaji ne odražavaju događaje nakon tog datuma. Ako članovi poduzetnika ili drugi imaju ovlast mijenjati i nadopunjavati financijske izvještaje nakon njihovog izdavanja, poduzetnik tu činjenicu treba objaviti.

4.14. Bilješke uz financijske izvještaje moraju se ažurirati ako nakon datuma bilance budu primljene informacije o okolnostima koje su postojale na datum bilance.

4.15. Za značajne događaje nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje, a njihovo neobjavljivanje može utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose i na temelju financijskih izvještaja, poduzetnik mora objaviti za svaki značajni događaj njegovu prirodu, te procjenu njegovog financijskog učinka ili izjavu da takva procjena nije moguća.

4.16. Poduzetnik mora objaviti u bilješkama sve značajne događaje koji ne zahtijevaju usklađenje, kao što su primjerice::

- a) značajno poslovno spajanje nakon datuma bilance ili prodaja značajnog pridruženog poduzetnika
- b) objavljivanje plana prestanka poslovanja
- c) značajne nabavke imovine, iznos imovine koja se drži za prodaju, odnosno koja će se prestati koristiti u poslovanju, drugi oblici otuđenja imovine ili izvlaštenja značajne imovine koje provodi vlada
- d) uništenje važnog proizvodnog pogona u požaru nakon datuma bilance
- e) najava ili početak provedbe značajnog restrukturiranja
- f) neuobičajeno velike promjene cijena imovine ili valutnih tečajeva nakon datuma bilance
- g) promjene poreznih stopa ili poreznih zakona koji su stupili na snagu ili su objavljeni nakon datuma bilance a koji značajno utječu na tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze
- h) preuzimanje značajnih obveza ili nepredviđenih obveza, primjerice, izdavanjem značajnih jamstava i
- i) početak značajnog sudskog postupka koji je isključivo posljedica događaja nastalih nakon datuma bilance.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

4.17. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije,

4.18. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 5 DUGOTRAJNA NEMATERIJALNA IMOVINA

UVOD

5.1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak za nematerijalnu imovinu koji nije posebno obrađen drugim Standardom. Ovaj Standard zahtijeva da poduzetnik prizna neku nematerijalnu imovinu samo ako su ispunjeni određeni kriteriji. Standard također uređuje kako treba utvrditi knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine i zahtijeva određeno objavljivanje o nematerijalnoj imovini.

5.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS 1, MRS 36, MRS 38 i IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

5.3. U ovom se Standardu upotrebljavaju sljedeći izrazi s određenim značenjem:

Nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati. Nematerijalna imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine: izdaci za razvoj, patent, licencije, koncesije, zaštitni znaci, software, dozvola za ribarenje, franšize i ostala prava, goodwill, predujmovi za nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu.

Aktivno tržište je tržište na kojem su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- (a) predmeti kojima se trguje na tržištu su homogeni,
- (b) u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i
- (c) cijene su dostupne javnosti.

Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa nematerijalne imovine tijekom njezina vijeka uporabe.

Imovina je resurs:

- (a) koji kontrolira poduzetnik kao posljedicu prošlih događaja, i
- (b) od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi poduzetniku.

Knjigovodstvena vrijednost je iznos u kojem je imovina priznata u bilanci nakon umanjavanja za ispravak vrijednosti i akumuliranog gubitka od umanjavanja.

Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost ostalih naknada za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, kada je to moguće, iznos koji se može pripisati toj imovini u skladu sa zahtjevima drugih HSFI.

Amortizirajući iznos je trošak imovine koji je jednak trošku nabave umanjenom za ostatak vrijednosti.

Razvoj je primjena nalaza istraživanja ili drugih znanja u planu ili dizajnu proizvodnje novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, postupaka, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe.

Vrijednost u upotrebi je sadašnja vrijednost novčanih tokova za koje se očekuje da će nastati neprekidnom uporabom imovine i njezinim otuđenjem na kraju njezinog vijeka uporabe ili se očekuje da će nastati prilikom namirenja obveza.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Gubitak od umanjavanja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost neke imovine prelazi njen nadoknativ iznos.

Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto s izgledima da će se steći nove znanstvene ili tehnološke spoznaje i novi zaključci.

Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik u ovome trenutku dobio prodajom imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja da je imovina već sada one starosti i u onom stanju kakvi se očekuju na kraju njenog vijeka uporabe.

Vijek uporabe je:

- (a) razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, ili
- (b) broj proizvoda ili sličnih jedinica za koje se očekuje da će ih poduzetnik ostvariti od te imovine.

SADRŽAJ

5.4. Ovaj Standard sadržava načela, pravila i metode mjerenja, priznavanja, evidentiranja i objavljivanja dugotrajne nematerijalne imovine.

PRIZNAVANJE

5.5. Neku se nematerijalnu imovinu treba priznati samo ako:

- (a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritijecati poduzetniku, a
- (b) trošak nabave te imovine se može pouzdano izmjeriti.

5.6. Poduzetnik treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i prihvatljive pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu menadžmenta da se postave ekonomski uvjeti koji će postojati tijekom vijeka uporabe te imovine.

5.7. Poduzetnik koristi prosudbu da procijeni stupanj izvjesnosti u svezi priljeva budućih ekonomskih

koristi koji se mogu pripisati upotrebi neke imovine na temelju dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, s tim da se veće značenje pridaje vanjskim dokazima.

5.8. Poduzetnik će nematerijalnu imovinu na početku procijeniti po trošku nabave.

5.9. Zasebno stjecanje – U normalnim okolnostima, cijena koju poduzetnik plaća prilikom zasebnog stjecanja nematerijalne imovine odražava očekivanja o vjerojatnosti da će očekivane ekonomske koristi iz te imovine pritićati poduzetniku. Prema tome, kriterij vjerojatnosti priznavanja se uvijek smatra kao zadovoljavajući za zasebno stečenu nematerijalnu imovinu.

5.10. U slučaju stjecanja nematerijalne imovine pomoću državne potpore nematerijalna imovina može biti stečeno bez naknade, ili uz minimalnu naknadu, pomoću državne potpore. Poduzetnik u početku može odlučiti priznati nematerijalnu imovinu i potporu po fer vrijednosti. Ako poduzetnik odluči da u početku neće priznati imovinu po fer vrijednosti, poduzetnik inicijalno priznaje imovinu po nominalnoj vrijednosti plus svi drugi izdaci koji se izravno mogu pripisati pripremi imovine za njenu namjeravanu upotrebu.

5.11. Interno dobiveni goodwill ne priznaje se kao imovina.

5.12. Interno dobiveni goodwill nije imovina koja se može identificirati (nije odvojiv niti proistječe iz ugovornih ili drugih prava) i kojega kontrolira poduzetnik te čiji se trošak nabave može pouzdano utvrditi.

5.13. Trošak nabave dugotrajne nematerijalne imovine prilikom kupnje obuhvaća: kupovna cijena nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, carine, porezi koji se ne vraćaju, te izdaci koji se izravno mogu pripisati pripremi ove imovine za namjeravanu upotrebu.

5.14. Nematerijalna imovina nastala razvojem (ili u fazi razvoja internog projekta) treba se priznati kao imovina, ako i samo ako, poduzetnik može dokazati sve navedeno:

(a) tehničku provedivost nematerijalne imovine koja se dovršava tako da bude raspoloživa za uporabu ili prodaju;

(b) namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene uporabe ili prodaje;

(c) mogućnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine;

(d) način na koji će nematerijalna imovina davati izgledne ekonomske koristi. Poduzetnik između ostalog treba dokazati i postojanje tržišta za proizvodnju nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu, ili pak korisnost nematerijalne imovine u slučaju da se ona koristi interno;

(e) raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih izvora za završetak razvoja i korištenje ili prodaju nematerijalne imovine;

(f) mogućnost pouzdanog utvrđivanja troška koji se može pripisati razvoju nematerijalne imovine.

5.15. Izdatak za nematerijalnu stavku treba se priznati kao rashod kada nastane, osim ako:

(a) predstavlja dio troška nabave nematerijalne imovine koje udovoljava kriteriju priznavanja, ili

(b) je stavka stečena u poslovnom spajanju i ne može se priznati kao nematerijalna imovina. U ovom slučaju izdatak (uključen u trošak stjecanja) treba biti priznat kao dio goodwilla na datum stjecanja.

5.16. Izdaci za nematerijalnu stavku koji su prvotno priznati kao rashod ne trebaju se kasnije priznati kao dio troška nabave nematerijalne imovine.

MJERENJE

5.17. U svojoj računovodstvenoj politici poduzetnik treba izabrati ili troškovni model ili revalorizacijski model. Ako se nematerijalna imovina obračunava primjenom revalorizacijskog modela, sva ostala nematerijalna imovina iz iste skupine mora se obračunavati korištenjem istog modela, osim u slučaju ako za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište.

5.18. Nematerijalna imovine se nakon početnog priznavanja može mjeriti po njezinu trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za akumulirani gubitak od umanjenja.

5.19. Alternativno, nematerijalna imovina se nakon početnog priznavanja može mjeriti u revaloriziranom iznosu, odnosno njenoj fer vrijednosti na datum revalorizacije troška nabave umanjenom za naknadni ispravak vrijednosti i za naknadne akumulirane gubitke od umanjenja. U svrhu revalorizacije prema ovome Standardu, fer vrijednost se treba odrediti prema aktivnom tržištu. Revalorizacija se treba obavljati redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od iznosa koji bi se odredio primjenom fer vrijednosti na datum bilance.

5.20. Ako se nematerijalna imovina revalorizira, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije:

(a) se prepravlja razmjerno promjeni bruto knjigovodstvenog iznosa vrijednosti tako da je knjigovodstveni iznos imovine nakon revalorizacije jednak njezinom revaloriziranom iznosu, ili

(b) se isključuje iz bruto knjigovodstvenog iznosa imovine i neto prepravljenog iznosa u revalorizirani

iznos te imovine.

5.21. Ako se nematerijalna imovina u nekoj skupini revalorizirane nematerijalne imovine ne može revalorizirati jer ne postoji aktivno tržište, ta se imovina treba priznati po njezinom trošku nabave umanjenom za akumulirani ispravak vrijednosti i akumulirani gubitak od umanjenja.

5.22. Ako se fer vrijednost neke revalorizirane nematerijalne imovine više ne može odrediti na aktivnom tržištu, knjigovodstvena vrijednost te imovine treba biti njezin revalorizirani iznos na datum posljednje revalorizacije s aktivnog tržišta umanjen za kasniji ispravak vrijednosti i svaki kasniji akumulirani gubitak od umanjenja.

5.23. Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine poveća kao rezultat revalorizacije, povećanje se treba izravno pripisati kapitalu u skupinu – revalorizacijske rezerve. Međutim, povećanje knjigovodstvene vrijednosti nematerijalne imovine zbog revalorizacije se treba priznati kao prihod do visine prethodno priznatih rashoda u računu dobiti i gubitku.

5.24. Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji kao rezultat revalorizacije, ovo smanjenje se treba priznati kao rashod. Međutim, smanjenje knjigovodstvene vrijednosti zbog revalorizacije treba izravno teretiti revalorizacijske rezerve u iznosu u kojem ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva te imovine.

5.25. Kumulativna revalorizacijska rezerva koja je uključena u kapital može se izravno prenijeti u zadržanu dobit kada se revalorizacijska rezerva realizira. Cjelokupne revalorizacijske rezerve mogu se realizirati kod povlačenja ili otuđenja imovine. Međutim, neke se revalorizacijske rezerve mogu realizirati kao imovina koju koristi poduzetnik, te u tom slučaju, iznos realizirane revalorizacijske rezerve je razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije koja bi bila priznata prema trošku nabave imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se kroz račun dobiti i gubitka.

5.26. Poduzetnik treba procijeniti da li nematerijalna imovina ima ograničeni ili neodređeni vijek uporabe te ako je ograničen, odrediti duljinu vijeka trajanja ili broj proizvodnih ili drugih sličnih jedinica koje čine taj vijek. Poduzetnik će smatrati da neka nematerijalna imovina ima neodređeni vijek uporabe kada se, temeljem analize svih relevantnih čimbenika, ne može predvidjeti rok do kojeg će imovina moći stvarati buduće ekonomske koristi kod poduzetnika.

5.27. Računovodstvo nematerijalne imovine se temelji na njenom korisnom vijeku trajanja. Nematerijalna imovine s ograničenim vijekom trajanja se amortizira, a nematerijalna imovina s neodređenim vijekom uporabe ne.

5.28. Vijek uporabe nematerijalne imovine koji proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne može biti duži od razdoblja važenja ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći ovisno o razdoblju tijekom kojeg poduzetnik očekuje da će koristiti imovinu. Ako su ugovorna ili druga zakonska prava prenijeta na ograničeni rok koji se može obnoviti, vijek uporabe nematerijalne imovine mora uključiti obnovljeni period jedino ako postoji dokaz koji podupire obnavljanje od strane poduzetnika bez značajnijih troškova.

5.29. Nematerijalna imovina s ograničenim korisnim vijekom trajanja se amortizira. Amortizacijski iznos neke nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja treba se sustavno rasporediti tijekom procijenjenog vijeka uporabe. Amortizacija treba započeti kada je imovina raspoloživo za upotrebu, tj. kada su lokacija i uvjeti potrebni za funkcioniranje te imovine u skladu s namjerama uprave. Amortizacija će prestati prije trenutka klasificiranja imovine u imovinu koja se drži za prodaju (ili uključivanja imovine u imovinu koja je prodana ili rashodovana). Korištena metoda amortizacije treba odražavati model u kojem će buduće ekonomske koristi imovine poduzetnik koristiti. Ako se taj model ne može pouzdano odrediti, koristit će se proporcionalna (linearna) metoda. Trošak amortizacije za svako razdoblje će biti priznat u računu dobiti i gubitka osim ako ovaj ili drugi Standard to zabrani ili zahtijeva da bude uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.

5.30. Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom trajanja pretpostavlja se da treba biti nula, osim ako:

(a) postoji obveza treće strane da će tu imovinu kupiti na kraju vijeka uporabe, ili

(b) postoji aktivno tržište za tu imovinu, i:

(i) ostatak vrijednosti se može odrediti prema tržištu, i

(ii) vjerojatno je da će takvo tržište postojati na kraju vijeka uporabe te imovine.

5.31. Procjena ostatka vrijednosti imovine se temelji na iznosu koji bi se dobio od prodaje koristeći cijenu

koja prevladava na datum procijene za prodaju slične imovine na kraju procijenjenog vijeka uporabe imovine i koje djeluje prema sličnim uvjetima u kojima će se imovina koristiti. Ostatak vrijednosti se provjerava najmanje na kraju svake financijske godine. Promjene u ostatku vrijednosti imovine se obračunavaju kao promjena računovodstvene procjene.

5.32. Provjera razdoblja amortizacije i metode amortizacije

Amortizacijsko razdoblje i metoda amortizacije nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja trebaju se provjeravati najmanje na kraju svake financijske godine. Ako se očekivani vijek uporabe imovine razlikuje od prijašnjih procjena, razdoblje amortizacije će se u skladu s tim promijeniti. Ako je bilo promjena ekonomskih koristi imovine, metoda amortizacije se mora promijeniti. Ovakve promjene će biti prikazane kao promjene računovodstvene procjene.

5.33. Nematerijalna imovina s neodređenim vijekom uporabe ne amortizira se. U tom slučaju poduzetnik testira nematerijalnu imovinu s neodređenim vijekom uporabe za umanjeno uspoređujući iznos imovine koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenom vrijednošću imovine:

(a) godišnje, i

(b) kad god postoji naznaka da se nematerijalna imovina može umanjiti.

5.34. Vijek uporabe nematerijalne imovine koja nije amortizirana treba se provjeravati u svakom razdoblju da bi se odredilo da li događaji i okolnosti i dalje podupiru procijenjeni neodređeni vijek uporabe imovine. Ako ne podupiru, promjena procijenjenog vijeka uporabe će biti prikazana kao promjena u procjeni imovine u skladu s *HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

5.35. Goodwill na svaki datum izvještavanja treba mjeriti u skladu s *HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji*.

5.36. Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadi iznos imovine. Ovdje se na odgovarajući način primjenjuju odredbe *HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina*.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

5.37. Nematerijalna imovina se prestaje priznavati kada nisu ispunjeni uvjeti iz točke 5.5. ovog standarda, a osobito:

(a) prilikom otuđenja, ili

(b) kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja.

5.38. Rashodi ili prihodi koji proizlaze iz povlačenja ili otuđenja nematerijalne imovine priznaju se u skladu s *HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina*, *HSFI 15 – Prihodi* i *HSFI 16 – Rashodi*.

5.39. Otuđenje nematerijalne imovine može nastati na različite načine (npr. prodajom, financijskim najmom, ili donacijom).

5.40. Amortizacija nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja ne prestaje u trenutku kada se imovina povuče iz uporabe, osim ako imovina nije do kraja amortizirana ili klasificirana u imovinu koja se drži za prodaju.

OBJAVLJIVANJE

5.41. Za svaku vrstu nematerijalne imovine, razlikujući interno dobivenu imovinu i drugu nematerijalnu imovinu poduzetnik treba objaviti sljedeće:

(a) bilo da je korisni vijek uporabe ograničen ili neodređen i, ako je ograničen, korisne vjekove uporabe ili korištene stope amortizacije,

(b) korištene metode amortizacije za nematerijalnu imovinu s ograničenim vijekom trajanja (uporabe),

(c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i ako postoji akumulirani ispravak vrijednosti (zbrojen s akumuliranim vrijednosnim usklađenjima) na početku i na kraju razdoblja,

(d) stavke računa dobiti i gubitka u kojima je uključena amortizacija nematerijalne imovine

(e) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja.

(f) iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u računu dobiti i gubitka,

(g) iznos ukidanja gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u računu dobiti i gubitka.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

5.42. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

5.43. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 6

DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA

UVOD

6.1. Cilj ovog Standarda je: propisati računovodstveni postupak za dugotrajnu materijalnu imovinu i s tim povezana pitanja.

6.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS 16, MRS 17, MRS 20, MRS 23, MRS 36 i IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

6.3. *Dugotrajna materijalna imovina je imovina:*

(a) koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i

(b) koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja

(c) ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva.

6.4. Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine: zemljište, građevinske objekte, postrojenja i opremu, alate, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva, dugotrajnu biološku imovinu, predumove za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostala dugotrajna materijalna imovina.

6.5. *Knjigovodstvena vrijednost* je iznos po kojem je neka imovina priznata u bilanci nakon odbitka ispravka vrijednosti i akumuliranih gubitaka od umanjenja.

6.6. *Trošak nabave* je iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili, fer vrijednost druge naknade za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja.

6.7. *Amortizirajući iznos* je trošak imovine koji je jednak trošku nabave umanjenom za ostatak vrijednosti.

6.8. *Amortizacija* je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinog vijeka upotrebe.

6.9. *Fer vrijednost* je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

6.10. *Gubitak od umanjenja* je iznos kojim knjigovodstveni iznos neke imovine premašuje nadoknadiivi iznos.

6.11. *Nadoknadiivi iznos* je viši iznos pri usporedbi neto prodajne cijene imovine i njezine vrijednosti u upotrebi.

6.12. *Ostatak vrijednosti imovine* je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik dobio sada otuđenjem imovine po odbitku procijenjenih troškova otuđenja, kao da se imovina već koristi i uvjete u stanju očekivanom na kraju vijeka uporabe.

6.13. *Vijek upotrebe* je:

(a) razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za upotrebu poduzetniku ili

(b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje poduzetnik očekuje ostvariti od te imovine.

6.14. *Vrijednost u upotrebi* je sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koji se očekuju od uporabe ove imovine.

6.15. *Najam* je sporazum na temelju kojeg najmodavac prenosi na najmoprimca, kao zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja, pravo uporabe neke imovine u dogovorenom razdoblju.

Financijski najam je najam kojim se većim dijelom prenose svi rizici i nagrade povezani s vlasništvom neke imovine. Vlasništvo se može, ali ne mora prenijeti.

6.16. Poslovni najam je svaki najam osim financijskog najma.

SADRŽAJ

6.17. Ovaj Standard sadrži načela, pravila i metode mjerenja, priznavanja, evidentiranja i objavljivanja dugotrajne materijalne imovine. Ovaj standard ne primjenjuje se na:

- Dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji (HSFI 8)
- Biološku imovinu (HSFI 17)
- Prava na istraživanje rudnih rezervi, kao što su nafta, prirodni plin i sl.

PRIZNAVANJE

6.18. Trošak nabave nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba priznati kao imovinu ako:

- (a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritecати poduzetniku, i
- (b) se trošak imovine može pouzdano izmjeriti.

Naknadni izdaci priznaju se u trošak nabave kada zadovoljavaju kriterije pod (a) i (b).

6.19. Dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave koji uključuje:

(a) kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,

(b) sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,

(c) početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.

6.20. Trošak dugotrajne materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje se koristeći se istim načelima kao kod kupljene imovine. Ako poduzetnik u svom redovitom poslovanju proizvodi za prodaju sličnu imovinu, trošak imovine obično je jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene prodaji u skladu s HSFI-om 10 Zalihe. Prema tome, isključuju se interni dobici, da bi se došlo do spomenutih troškova. Slično tome, neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji imovine u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak imovine.

6.21. Jedna ili više nekretnina, postrojenja i opreme može se nabaviti zamjenom ili djelomičnom zamjenom za nenovčanu imovinu ili u kombinaciji zamjena za novčanu i nenovčanu imovinu. Trošak tako nabavljenih nekretnina, postrojenja i opreme mjeri se po fer vrijednosti. Ako se primljena imovina ne može mjeriti po fer vrijednosti, trošak te imovine se mjeri po knjigovodstvenom iznosu dane imovine.

6.22. Troškove posudbe, koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, mogu se kapitalizirati kao dio troška nabave te imovine. Iznos troškova posudbe koji je prihvatljiv za kapitalizaciju treba odrediti u skladu s *HSFI 15 – Rashodi*.

6.23. Trošak pojedine dugotrajne materijalne imovine, koju drži najmoprimac na osnovi ugovora o financijskom najmu, utvrđuje se koristeći se načelima postavljenim u dijelu koji se odnosi na financijski ili operativni najam.

6.24. Na početku razdoblja najma financijski najam treba priznati u bilanci najmoprimca kao imovinu i obveze po iznosima jednakima fer vrijednosti iznajmljene dugotrajne materijalne imovine. Svi početni izravni troškovi najmoprimca dodaju se iznosu koji je priznat kao imovina.

6.25. Najmodavci trebaju priznati dugotrajnu materijalnu imovinu koju drže pod financijskim najmom u svojoj bilanci i prezentirati je kao potraživanje u iznosu koji je jednak neto ulaganju u najam.

6.26. Najmodavac treba prikazati imovinu koja je pod poslovnim najmom u bilanci u skladu s prirodom imovine.

6.27. Na svaki datum bilance:

(a) stavke vrednovane po trošku nabave, izražene u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečaja strane valute na datum transakcije, i

(b) stavke vrednovane po fer vrijednosti, izražene u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečaja strane valute važećeg na datum određivanja fer vrijednosti.

6.28. Kod početnog priznavanja, transakciju u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti, primjenjujući na iznos u stranoj valuti tečaj između funkcionalne i strane valute važeći na datum transakcije.

MJERENJE

6.29. Poduzetnik treba odabrati ili metodu troška ili metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku i

primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine.

6.30. Nakon početnog priznavanja imovine, poduzetnik može pojedinu dugotrajnu materijalnu imovinu iskazati po njezinu trošku umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja (metoda troška).

6.31. Alternativno, nakon početnog priznavanja imovine, dugotrajnu materijalnu imovinu čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti poduzetnik može iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito tako da se knjigovodstveni iznos značajno ne razlikuje od onog do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance (metoda revalorizacije).

6.32. Fer vrijednost zemljišta i zgrada obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju uobičajeno obavljaju profesionalno kvalificirani procjenitelji. Fer vrijednost predmeta postrojenja i opreme obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom.

6.33. Učestalost revaloriziranja ovisi o promjenama fer vrijednosti predmeta dugotrajne materijalne imovine koji se revaloriziraju. Kad se fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, tada je potrebna daljnja revalorizacija.

6.34. Kad se revalorizira pojedina nekretnina, postrojenje i oprema, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije tretira se na jedan od sljedećih načina:

(a) prepravlja se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvenog iznosa imovine tako da je knjigovodstveni iznos imovine nakon revalorizacije jednak njezinom revaloriziranom iznosu. Ova se metoda često koristi kad se imovina revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizirajući zamjenski trošak, ili

(b) isključuje se na teret bruto knjigovodstvenog iznosa imovine, a neto iznos prepravlja se do revaloriziranog iznosa imovine. Ova se metoda često koristi za zgrade.

Iznos usklađivanja, koji se dobije prepravljanjem ili isključivanjem ispravka vrijednosti, čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti.

6.35. Ako se pojedina dugotrajna materijalna imovina revalorizira, tada treba revalorizirati cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine kojoj ta imovina pripada.

6.36. Kad se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje treba izravno odobriti kapitalu pod nazivom revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati kao prihod do visine prethodno priznatih rashoda u računu dobiti i gubit

6.37. Kad se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.

6.38. Revalorizacijska rezerva uključena u kapital koja se odnosi na dugotrajnu materijalnu imovinu može se prenijeti u zadržanu dobit. Revalorizacijska rezerva može se prenijeti u zadržanu dobit kada je imovina povučena iz uporabe ili je otuđena. Međutim, neke se revalorizacijske rezerve mogu realizirati ako poduzetnik koristi imovinu. U tom slučaju iznos realizirane revalorizacijske rezerve je razlika između amortizacije zasnovane na revaloriziranom knjigovodstvenom iznosu imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u računu dobiti ili gubitka.

6.39. Svaki dio pojedine dugotrajne materijalne imovine koji je značajan u odnosu na ukupne troškove pojedine dugotrajne materijalne imovine treba amortizirati zasebno.

6.40. Poduzetnik raspoređuje početno priznati iznos svake pojedine dugotrajne materijalne imovine na njihove značajne dijelove i amortizira zasebno svaki dio.

6.41. Značajan dio predmeta dugotrajne materijalne imovine može imati jednak vijek upotrebe i metodu amortizacije kao neki drugi predmeti dugotrajne materijalne imovine. Takovi predmeti se mogu grupirati zajedno u svrhu utvrđivanja visine amortizacije.

6.42. Iznos amortizacije za svako razdoblje treba priznati kao rashod, osim u slučaju ako je taj iznos amortizacije uključen u knjigovodstveni iznos druge imovine.

6.43. Amortizirajući iznos pojedine imovine treba rasporediti sustavno tijekom njegovog vijeka upotrebe.

6.44. Ostatak vrijednosti i vijek upotrebe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svake poslovne godine te ako se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena, promjene se priznaju kao promjene u računovodstvenim procjenama, a u skladu s HSFI-om 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.

6.45. Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava. Amortizacija imovine prestaje prije datuma kad je imovina razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju (ili je svrstana u skupinu raspoloživa za trgovanje koja je klasificirana kao ona koja se drži za prodaju u skladu s uvjetima koji se odnose na tu imovinu) i datuma prestanka priznavanja kao imovine ovisno o tome koji je raniji. Prema tome, amortizacija ne prestaje kad se imovina prestaje koristiti i povlači iz upotrebe osim u slučaju ako je ta imovina u potpunosti amortizirana.

6.46. Vijek upotrebe imovine određen je vremenom u kojem poduzetnik očekuje koristiti imovinu.

6.47. Korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane poduzetnika. Metodu amortizacije primijenjenu za imovinu treba preispitivati barem na kraju svake poslovne godine i, ako postoji značajna promjena očekivanog okvira trošenja ekonomskih koristi u toj imovini, treba je promijeniti kako bi odražavala promjene okvira. Takvu promjenu treba iskazati kao promjenu u računovodstvenim procjenama u skladu s HSFI-om 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške. Različite se metode amortizacije mogu koristiti za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinog vijeka upotrebe. Ove metode uključuju linearnu metodu, degresivnu i funkcionalnu metodu. Linearna metoda amortizacije rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom vijeka uporabe ako nije promijenjen ostatak vrijednosti. Degresivna metoda rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tijekom vijeka upotrebe. Funkcionalna metoda rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda. Izbor metode koja se koristi za obračun amortizacije zasniva se na očekivanom okviru trošenja ekonomskih koristi imovine. Metode amortizacije primjenjuju se dosljedno, osim ako ne dođe do promjene okvira trošenja budućih ekonomskih koristi imovine.

6.48. Ako se dugotrajna imovina mjeri u stranoj valuti, ovaj Standarda zahtijeva da se ponovno procijenjeni iznos iskaže primjenom tečaja na datum utvrđivanja vrijednosti, što rezultira tečajnom razlikom koja se priznaje u revalorizacijske rezerve.

6.49. Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadiivi iznos imovine.

6.50. Ovaj Standard određuje nadoknadiivi iznos kao viši iznos usporedbom fer neto prodajne vrijednosti jedinice koja stvara novac i vrijednosti u upotrebi. Nije uvijek nužno odrediti fer vrijednost imovine minus troškovi prodaje i vrijednost u upotrebi. Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos.

6.51. Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje moguće je odrediti ako se tom imovinom ne trguje na aktivnom tržištu. Međutim, ponekad neće biti moguće odrediti fer vrijednost minus troškovi prodaje budući da ne postoji osnova za izradu pouzdane procjene iznosa koji se može dobiti od prodaje imovine po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana. U tom slučaju, za nadoknadiivi iznos imovine može se uzeti vrijednost imovine u upotrebi.

6.52. Fer vrijednost imovine za koje na tržištu ne postoje slične transakcije može se pouzdano mjeriti ako:

a) razlika između najmanje i najviše procijenjene vrijednosti te imovine nije značajna, ili

b) se vjerojatnosti različitih procjena unutar raspona mogu razumno procijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti.

Ako poduzetnik može pouzdano utvrditi fer vrijednost primljene imovine ili fer vrijednost dane imovine tada se fer vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška primljene imovine, osim u slučaju ako se fer vrijednost primljene imovine može pouzdanije procijeniti.

6.53. Ako nema razloga vjerovati da vrijednost imovine u upotrebi značajno premašuje njezinu fer vrijednost minus troškovi prodaje, nadoknadiivi iznos imovine može biti njegova fer vrijednost minus troškovi prodaje. To će biti često slučaj kod imovine koje se drži za otpis ili prodaju. To je zato jer će se vrijednost imovine u upotrebi koje se drži za otpis ili prodaju uglavnom sastojati od neto primitka od prodaje, budući da su novčani tokovi od neprekinute upotrebe imovine sve do prodaje, vjerojatno zanemarivi.

6.54. Nadoknadiivi iznos se određuje za svaku pojedinačnu imovinu, osim ako imovina ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe, koji značajno ovisi o drugoj imovini ili skupinama imovine. U tom slučaju, nadoknadiivi iznos za jedinicu stvaranja novca određuje se prema jedinici imovine gdje ta imovina pripada.

6.55. Utvrđivanje vrijednosti u upotrebi odrazit će se na sljedeće elemente:

- (a) procjenu budućih novčanih tokova koji se očekuju od neprekinute upotrebe imovine,
- (b) očekivanje mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova,
- (c) vremensku vrijednost novca koju predstavlja tekuća tržišna kamata,
- (d) cijenu prisutnog rizika koju nosi imovina, i
- (e) ostali čimbenici, kao što je nelikvidnost koja može utjecati na određivanje očekivanih budućih novčanih tokova koje stvara neprekinuta upotreba imovine.

6.56. Pri utvrđivanju vrijednosti u upotrebi:

(a) projekcije novčanih tokova trebaju se temeljiti na razumnim i zasnovanim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju procjenu uprave raspona ekonomskih uvjeta koji će postojati za vrijeme preostalog vijeka upotrebe imovine. Veći se naglasak treba dati vanjskim izvorima;

(b) projekcije novčanih tokova trebaju se zasnivati na najnovijim financijskim planovima/prognozama uprave, ali isključuju bilo kakve procijenjene buduće novčane priljeve i odljeve koji se očekuju od budućih restrukturiranja ili poboljšanja ili povećanja obujma djelovanja imovine. Projekcije koje se temelje na tim planovima/prognozama trebaju obuhvatiti razdoblje od najviše pet godina, osim ako se dulje razdoblje može opravdati;

(c) projekcije novčanih tokova nakon razdoblja koje obuhvaćaju najnoviji planovi/prognoze trebaju se procijeniti ekstrapolirajućim projekcijama koje se temelje na planovima/projekcijama koristeći stabilne ili opadajuće stope rasta za naredne godine, osim ako se može opravdati povećana stopa. Ova stopa rasta ne treba prelaziti prosječnu dugoročnu stopu rasta proizvođa, djelatnosti ili zemlje odnosno zemalja u kojima poduzetnik posluje ili na tržištu gdje se imovina koristi, osim ako se može opravdati viša stopa.

6.57. Gubitak od umanjenja imovine treba se odmah priznati u računu dobiti i gubitka, osim ako se imovine iskazuje u revaloriziranom iznosu. S gubitkom od umanjenja imovine revalorizirane imovine treba se postupati kao sa smanjenjem revalorizacije. Nakon priznanja gubitka od umanjenja imovine, amortizaciju te imovine treba uskladiti u budućim razdobljima da se sustavno rasporedi promijenjeni knjigovodstvenu vrijednost imovine, umanjen za ostatak vrijednosti (ako postoji), za razdoblje njezinog preostalog vijeka upotrebe.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

6.58. Knjigovodstveni iznos pojedine dugotrajne materijalne imovine treba prestati priznavati:

(a) u trenutku otuđivanja, ili

(b) kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od njegove upotrebe ili otuđenja.

6.59. Prihodi ili rashodi proizašli od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine treba priznati u računu dobiti i gubitka u skladu s *HSFI-om 14 – Prihodi i HSFI-om 15 – Rashodi*.

6.60. Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj za neka imovinu, gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama više ne postoji ili je možda smanjen. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknativni iznos te imovine.

6.61. Gubitak od umanjenja imovine koji je priznat za imovinu, u ranijim godinama treba ukinuti samo, i samo ako, su se promijenile procjene korištene za određivanje nadoknativnog iznosa imovine od kada je posljednji gubitak od umanjenja imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstvenu vrijednost imovine treba se povećati do njezinog nadoknativnog iznosa i priznaje se u računu dobiti i gubitka.

6.62. Povećanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, radi ukidanja 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 za tu imovinu u ranijim godinama.

6.63. Ukidanje gubitka od umanjenja za neku imovinu, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobitka i gubitka, osim ako je imovina priznata u revaloriziranom iznosu. S ukidanjem gubitka od umanjenja imovine kod revalorizacije imovine treba se postupati kao s povećanjem revalorizacije sukladno odredbama o revalorizaciji navedenim u ovom Standardu.

6.64. Nakon što je ukinut gubitak od umanjenja vrijednosti imovine, trošak amortizacije se treba uskladiti za buduća razdoblja da se sustavno rasporedi promijenjena knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za ostatak vrijednosti (ako postoji) tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja imovine.

OBJAVLJIVANJE

6.65. Za svaku skupinu dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima treba objaviti:

- (a) osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti,
- (b) korištene metode amortizacije,
- (c) vjekove upotrebe ili korištene stope amortizacije,
- (d) bruto knjigovodstvena vrijednosti ispravak vrijednosti (zbrojeno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja,
- (e) povezivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:
 - (i) povećanja,
 - (ii) povećanja i smanjenja koja proistječu iz revalorizacije te gubici od umanjenja priznati ili ukinuti izravno u kapitalu,
 - (iii) gubitke od umanjenja imovine koji su priznati u računu dobiti i gubitka,
 - (iv) gubici od umanjenja imovine ukinuti u računu dobiti i gubitka,
 - (v) amortizaciju
- (f) iznos gubitka od umanjenja imovine priznati u računu dobiti i gubitka,
- (g) iznos ukidanja gubitka od umanjenja imovine koji su priznati u računu dobiti i gubitka u kojima su ti gubici stornirani,
- (h) iznos gubitka od umanjenja revalorizirane imovine koji su izravno priznati u kapital tijekom razdoblja, i

DATUM STUPANJA NA SNAGU

6.1. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

6.2. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINANIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 7 ULAGANJA U NEKRETNINE

UVOD

7.1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak ulaganja u nekretnine i povezane zahtjeve za objavljivanjem.

7.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS 16, MRS 17, MRS 40 i IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

U ovom su Standardu upotrijebljeni sljedeći izrazi s točno određenim značenjem:

7.3. *Knjigovodstvena vrijednost* je iznos u kojem je imovina priznata u bilanci nakon odbitka ispravka vrijednosti i akumuliranih gubitaka od umanjenja.

Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost druge naknade u svrhu stjecanja imovine u vrijeme njezine kupnje ili izgradnje ili, gdje je to moguće, vrijednosti povezane s tom imovinom kod početnog priznavanja.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Ulaganje u nekretnine je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta tržišne vrijednosti imovine ili oboje, a ne radi:

- (a) korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, ili
- (b) prodaje u sklopu redovnog poslovanja.

Nekretnina koju koristi vlasnik je nekretnina koju drži vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu radi upotrebe u proizvodnji proizvoda ili ponude usluga ili u administrativne svrhe.

7.4. Udjel najmoprimatelja u nekretnini u poslovnom najmu može se klasificirati i voditi kao ulaganje u nekretninu samo i isključivo ako bi nekretnina inače udovoljavala definiciji ulaganja u nekretninu i najmoprimac za priznatu imovinu primjenjuje model fer vrijednosti opisan kasnije. Ova alternativna

klasifikacija je moguća za svaku pojedinačnu imovinu. Međutim, kada se jednom izabere jedan postupak za određeni udio u nekretnini u poslovnom najmu, sve nekretnine klasificirane kao ulaganja u nekretnine trebaju se računovodstveno tretirati primjenom metode fer vrijednosti. Kod izbora ovakve klasifikacije svi udjeli koji su tako klasificirani uključuju se u objavljivanje kako je to kasnije propisano.

7.5. Ulaganja u nekretnine drži se radi zarade prihoda od najma, radi povećanja kapitalne vrijednosti imovine, ili oboje. Ulaganja u nekretnine stoga generira novčane tokove uglavnom neovisno o drugoj imovini u posjedu poduzetnika. Po tome se ulaganja u nekretnine razlikuju od nekretnina koje koristi vlasnik.

SADRŽAJ

7.6. Ovaj se Standard primjenjuje na priznavanje, mjerenje i objavljivanje ulaganja u nekretnine. Između ostalog, ovaj se Standard primjenjuje na mjerenje udjela u nekretnini u najmu koji se računovodstveno tretira kao financijski najam u financijskim izvještajima najmoprimca i na mjerenje ulaganja u nekretnine dane u poslovni najam u financijskim izvještajima najmodavca.

PRIZNAVANJE

7.7. Ulaganje u nekretnine priznaje se kao imovina samo i isključivo u slučaju:

(a) kada je vjerojatno da će buduća ekonomska korist povezana s ulaganjem u nekretnine pripadati poduzetniku i

(b) kada je cijenu ulaganja u nekretnine moguće pouzdano izmjeriti.

7.8. Prema ovom načelu priznavanja, poduzetnik vrednuje sve svoje troškove ulaganja u nekretnine u vrijeme kada su nastali. Ovi troškovi uključuju početne troškove nastale prilikom stjecanja ulaganja u nekretnine i naknadno nastale troškove nadogradnje, zamjene dijela nekretnine ili popravka nekretnine.

MJERENJE

Početno

7.9. Ulaganje u nekretnine početno se mjeri po trošku nabave. Transakcijski troškovi trebaju se uključiti u početno mjerenje.

7.10. Trošak kupljenog ulaganja u nekretnine obuhvaća kupovnu cijenu i sve povezane direktne troškove. Povezani direktni troškovi uključuju, na primjer, profesionalne naknade za pravne usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale transakcijske troškove.

7.11. Trošak ulaganja u nekretnine koje je poduzetnik sam izgradio je trošak nabave na datum završetka izgradnje ili obnove. Do tog datuma poduzetnik primjenjuje HSFI 6 Dugotrajna materijalna imovina. Na taj datum nekretnina postaje ulaganja u nekretnine i na nju se primjenjuje ovaj Standard.

7.12. Početni trošak nabave udjela u nekretnini koja se drži u najmu i klasificira kao ulaganje u nekretnine treba tretirati prema odredbama o financijskom najmu iz HSFI-a 6, tj. imovina se treba priznati po fer vrijednosti nekretnine ili sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, ovisno o tome koji je iznos manji. Isti se iznos treba priznati kao obveza, u skladu s tom istom točkom.

Nakon početnog

7.13. Kao svoju računovodstvenu politiku, poduzetnik treba izabrati ili model fer vrijednosti ili model troška nabave i primjenjivati tu politiku na sva svoja ulaganja u nekretnine.

7.14. Standard zahtijeva od poduzetnika utvrđivanje fer vrijednosti ulaganja u nekretnine za potrebe mjerenja (ako poduzetnik primjenjuje model fer vrijednosti) ili objavljivanja (ako poduzetnik primjenjuje model troška nabave). Poduzetniku se preporučuje, ali ne zahtijeva, da utvrdi fer vrijednost ulaganja u nekretnine na temelju procjene od strane neovisnog, priznatog i ovlaštenog procjenitelja koji ima nedavno iskustvo u lokaciji i kategoriji ulaganja u nekretnine koje se vrednuju.

7.15. Poduzetnik može:

(a) izabrati model fer vrijednosti ili model troška nabave za ulaganja u nekretnine povezane s obvezama na koje se dobiva povrat povezan direktno s fer vrijednosti, ili povratom od određene imovine koja uključuje to ulaganje u nekretninu, i

(b) izabrati između modela fer vrijednosti ili modela troška nabave kod svih drugih ulaganja u nekretnine, bez obzira na izbor iz točke (a).

7.16. Nakon početnog priznavanja, poduzetnik koji odabere model troška nabave treba mjeriti sve svoja ulaganja u nekretnine u skladu sa zahtjevima HSFI-a 6 Dugotrajna materijalna imovina koji se tiču tog modela, osim onih ulaganja u nekretnine koja udovoljavaju kriterijima klasifikacije kao ulaganja raspoloživa za prodaju (ili su uključeni u grupu ulaganja klasificiranih kao ulaganja raspoloživa za prodaju).

7.17. Nakon početnog priznavanja, poduzetnik koje je izabrao model fer vrijednosti treba mjeriti sva ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti. Prihodi ili rashodi koji nastaje iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem su nastali. Ako je udio u nekretnini najmoprimca prema ugovoru o poslovnom (operativnom) najmu klasificiran kao ulaganje u nekretninu, treba se primijeniti model fer vrijednosti.

7.18. Fer vrijednost ulaganja nekretnine treba odražavati tržišne uvjete na datum bilance.

7.19. Prijenosi na ili s ulaganja u nekretnine trebaju se izvršiti samo i isključivo onda kada postoji promjena namjene.

7.20. Prilikom završetka izgradnje ili obnove ulaganja u nekretnine u izvedbi poduzetnika koje će se voditi po fer vrijednosti, sve razlike između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka.

7.21. Kod prijenosa sa zaliha na ulaganja u nekretnine koje će se voditi po fer vrijednosti, sve razlike između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

7.22. Ulaganja u nekretnine treba prestati priznavati (isključiti iz bilance) prilikom otuđenja ili kod konačnog povlačenja ulaganja u nekretnine iz uporabe i bez očekivanja bilo kakve buduće ekonomske koristi od otuđenja.

7.23. Otuđenje ulaganja u nekretninu može se postići prodajom ili ulaskom u financijski najam.

7.24. Rashodi ili prihodi koji proizlaze iz povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretninu priznaju se, na neto osnovi, u skladu s *HSFI-om 15 – Prihodi i HSFI-om 16 – Rashodi*.

7.25. Naknada od trećih osoba za ulaganja u nekretninu čija je vrijednost umanjena, izgubljena ili od kojih se odustalo, treba se priznavati u računu dobiti i gubitka kada naknada postane potraživanje.

OBJAVLJIVANJE

7.26. Poduzetnik treba objaviti:

- (a) primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška nabave;
- (b) ako primjenjuje model fer vrijednosti, da li su, i u kojim okolnostima, udjeli u nekretnini u poslovnom najmu klasificirani i obračunavaju se kao ulaganja u nekretnine;
- (c) opseg u kojem se fer vrijednost ulaganja u nekretninu (kako je izmjereno ili objavljeno u financijskim izvještajima) temelji na procjeni neovisnog, kvalificiranog i ovlaštenog procjenitelja;
- (d) iznosi priznati u računu dobiti i gubitka za:
 - (i) prihod od najma ulaganja u nekretnine,
 - (ii) direktne troškove poslovanja (uključujući popravke i održavanje) koji proizlaze iz ulaganja u nekretnine, i
 - (iii) ukupnu promjenu fer vrijednosti priznatu u računu dobiti i gubitka po prodaji ulaganja u nekretnine iz grupe imovine kod koje je primijenjen model troška nabave u grupu imovine na koju se primjenjuje model fer vrijednosti;

DATUM STUPANJA NA SNAGU

7.27. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

7.28. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 8

DUGOTRAJNA IMOVINA NAMIJENJENA PRODAJI I PRESTANAK POSLOVANJA

UVOD

8.1. Cilj je ovog Standarda odrediti računovodstveni tretman dugotrajne imovine namijenjene prodaji. Ovu imovinu treba mjeriti po knjigovodstvenom iznosu ili fer vrijednosti, ovisno o tome što je niže. U standard su uvrštene i odrednice u svezi objavljivanja i prestanka poslovanja.

8.2. Hrvatski računovodstveni standard 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja u skladu je s MSFI 5, MRS 1, MRS 16, MRS 36, MRS 38 i IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

8.3. Jedinica koja stvara novac je najmanja utvrđena skupina imovine koja stvara novčane tokove, koji su većim dijelom neovisni od novčanih tokova ostale imovine ili skupine imovine.

8.4. Organizacijska komponenta naznačuje aktivnosti i novčane tokove koje je moguće jasno operativno i za potrebe financijskog izvještavanja odijeliti od ostalih dijelova poduzetnika.

8.5. Troškovi prodaje su zavisni troškovi koji su izravno povezani na otuđenju imovine ili skupine za otuđenje isključujući financijske troškove i rashod poreza na dobit.

8.6. Kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava jedan od sljedećih kriterija:

a) očekuje se njena potrošnja ili realizacija ili prodaja tijekom normalnog poslovnog ciklusa poduzetnika;

b) drži se prvenstveno zbog trgovanja;

c) očekuje se realizacija unutar dvanaest mjeseci nakon datuma bilance ili

d) je novac ili novčani ekvivalent. Neki novčani ekvivalent nije kratkotrajna imovina, ako je zabranjeno njime trgovati ili se koristi za podmirenje obveze barem dvanaest mjeseci nakon datuma bilance;

8.7. Obustavljena aktivnost se odnosi na organizacijsku jedinicu koja je otuđena ili je namijenjena za prodaju i:

a) predstavlja zasebnu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljopisno područje poslovanja;

b) dijelom je jedinstvenog koordiniranog plana otuđenja zasebne značajne poslovne aktivnosti ili zemljopisnog poslovanja, ili

c) se odnosi na podružnicu koja je stečena isključivo s namjerom preprodaje.

8.8. Skupina za otuđenje je skupina imovine koju se planira u cjelini otuđiti bilo prodajom ili na drugi način putem jedne transakcije, s time da se prebace tom transakcijom i obveze koje su izravno povezane s tom imovinom.

Skupina uključuje i goodwill stečen poslovnom kombinacijom, ako skupina imovine obuhvaća jedinicu koja stvara novac na koju je goodwill raspoređen u skladu sa zahtjevima iz HSFI 6 »Dugotrajna materijalna imovina« ili ako se radi o aktivnosti unutar takve jedinice koja stvara novac.

8.9. Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

8.10. Čvrsta obveza za kupnju je dogovor s nepovezanim stranom, koji je obvezujući za obje strane i uglavnom sa zakonski prinudnim izvršenjem. Dogovor definira sljedeće:

a) sve značajne stavke, uključujući cijenu i vrijeme nastanka transakcije;

b) kaznu za neaktivnost koja je dovoljno velika da učini provođenje vrlo vjerojatnim.

8.11. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji je imovina čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi putem prodaje (s tim da je ta prodaja vrlo vjerojatna), a ne putem korištenja. Prodaja ove imovine provest će se unutar jedne godine od datuma klasifikacije. Takva dugotrajna imovina, koja je namijenjena prodaji, klasificira se kao kratkotrajna imovina.

8.12. Nadoknadivi iznos je viša vrijednost birajući između fer vrijednosti imovine umanjene za troškove prodaje i njene vrijednosti u upotrebi.

8.13. Vrijednost u upotrebi je sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova, za koji se očekuje da će proizaći iz neprestane upotrebe nekog oblika imovine i njegovog otuđenja na kraju njegovog korisnog vijeka trajanja.

SADRŽAJ

8.14. Klasifikacijski i prezentacijski zahtjevi ovog standarda primjenjuju se na svu priznatu dugotrajnu imovinu i na sve skupine imovine koje je poduzetnik namijenio otuđenju.

Zahtjevi, koji se odnose na mjerenje, primjenjuju se na priznatu dugotrajnu imovinu i skupine dugotrajne imovine namijenjene za otuđenje (navedene u točki 8.15.), osim na imovinu navedenu u točki 8.16. ovog standarda.

8.15. Imovina klasificirana kao dugotrajna prema HSFI 1 – Financijski izvještaji ne smije se reklasificirati kao kratkotrajna imovina, dok ne bude, u skladu s kriterijem, klasificirana kao namijenjena prodaji sukladno s ovim standardom.

Imovina koju bi poduzetnik inače smatrao dugotrajnom, a koja je kupljena isključivo s namjerom preprodaje, ne smije se klasificirati kao kratkotrajna dok nije u skladu s kriterijima ovog standarda po kojima se određuje za prodaju.

8.16. Otuđenje skupine imovine s izravno povezanim obvezama u jednoj transakciji ponekad se događa kod poduzetnika kod kojeg skupine jedinica stvaraju novac ili jedna jedinica koja stvara novac ili dio jedinice koja stvara novac. Ovakva skupina može uključivati bilo koju imovinu ili obvezu od poduzetnika, uključujući i kratkotrajnu imovinu, kratkoročne obveze i imovinu isključenu točkom 8.16. ovog standarda. Ako je dugotrajna imovina u okviru zahtjeva za mjerenje prema ovom standardu dio skupine za otuđenje, zahtjevi za mjerenje ovog standarda se odnose na cijelu skupinu, tako da se skupina vrednuje po nižoj knjigovodstvenoj vrijednosti i fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Zahtjevi za mjerenje pojedinačne imovine i obveza unutar skupine su doneseni u sljedećim točkama ovog standarda.

PRIZNAVANJE

8.17. Poduzetnik treba klasificirati dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) namijenjenu za prodaju, ako će njena knjigovodstvena vrijednost biti uglavnom nadoknađena putem prodaje radije nego stalnim korištenjem.

8.18. Dugotrajna imovina za otuđenje treba biti raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju, podložna samo uvjetima koji su česti i uobičajeni za prodaju takve imovine i njena prodaja mora biti vrlo vjerojatna.

8.19. Za prodaju koja je vrlo vjerojatna, prikladna razina upravljanja procesom mora biti obavljena sukladno s planom prodaje dugotrajne imovine za otuđenje i treba biti iniciran aktivni program za pronalaženje kupca i ispunjenje plana.

Imovina ili skupina za otuđenje mora biti aktivno označena za prodaju po cijeni koja je prihvatljiva u odnosu s njenom sadašnjom fer vrijednošću.

Prodaja bi se trebala odrediti za priznavanje kao kompletna prodaja unutar jedne godine od datuma klasifikacije, osim ako je dopušteno prema uvjetima točke 8.20. ovog standarda.

8.20. Produženje razdoblja za dovršenje prodaje preko jedne godine mogu uzrokovati određeni događaji ili okolnosti. Produženje razdoblja potrebnog da bi se završila prodaja ne isključuje imovinu ili skupinu od klasificiranja kao one koja je namijenjena prodaji, ako je odgoda uzrokovana događajima ili okolnostima izvan kontrole poduzetnika i postoji dovoljno dokaza da će poduzetnik realizirati plan prodaje imovine ili skupine.

8.21. Zamjena za drugu dugotrajnu imovinu obuhvaćena je također s pojmom transakcije prodaje, kada ima komercijalni sadržaj sukladno HSFI 6 »Dugotrajna materijalna imovina«.

8.22. Stjecanje dugotrajne imovine ili skupine sa svrhom naknadne prodaje zahtijeva klasificiranje dugotrajne imovine ili skupine kao namijenjene prodaji po datumu nabave, samo ako je sukladno s jednogodišnjim zahtjevom iz točke 8.19. ovog standarda, osim ako je dozvoljeno s odredbama točke 8.20. ovog standarda i jako je vjerojatno da bilo koji kriterij u točkama 8.18. i 8.19. koji nisu zadovoljeni tog datuma, budu zadovoljeni unutar kratkog razdoblja nakon nabave (najčešće unutar tri mjeseca).

8.23. Kriteriji iz točke 8.18. i 8.19. koji su zadovoljeni poslije datuma bilance ne dozvoljavaju da poduzetnik klasificira dugotrajnu imovinu ili skupinu kao namijenjenu prodaji u financijskim izvještajima. Međutim, kada su kriteriji zadovoljeni nakon datuma bilance, ali prije odobrenja za izdavanje financijskih izvještaja, poduzetnik mora objaviti informaciju u bilješkama uz financijske izvještaje.

8.24. Dugotrajnu imovinu ili skupinu namijenjenu otpisu poduzetnik ne će klasificirati kao namijenjenu prodaji.

8.25. Dugotrajnu imovinu ili skupinu namijenjenu otpisu poduzetnik ne će obračunavati, ako je izvan upotrebe, jer je bila otpisana.

MJERENJE

8.26. Dugotrajna imovina ili skupina klasificirana kao namijenjena prodaji mjeri se po knjigovodstvenoj vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome što je niže.

8.27. Ako novonabavljena dugotrajna imovina ili skupina za otuđenje zadovoljava kriterije za klasificiranje namijenjeno prodaji, primjenjivanje točke 8.26. će rezultirati u tome, da će se ova imovina mjeriti po početnom priznavanju po nižoj od knjigovodstvene vrijednosti po kojoj prije nije bila klasificirana i fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ako je ova imovina stečena kao dio poslovne kombinacije, treba se mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

8.28. Ako se prodaja očekuje nakon jedne godine, poduzetnik treba mjeriti troškove prodaje po sadašnjoj vrijednosti. Svako povećanje sadašnje vrijednosti troškova prodaje, koje proizlazi iz proteka vremena, treba biti prikazano u računu dobiti i gubitku kao financijski trošak.

8.29. Prije početne klasifikacije ove imovine namijenjene za prodaju, knjigovodstvena vrijednost ove imovine (ili sve imovine i obveza u grupi) treba se mjeriti sukladno standardu koji se primjenjuje.

8.30. Kod naknadnog mjerenja grupe za otuđenje, knjigovodstvena vrijednost bilo koje imovine ili obveze, koje nisu u djelokrugu mjernih zahtjeva ovog standarda, ali su uključene u grupu za otuđenje namijenjene za prodaju, treba ponovo mjeriti u skladu sa standardom koji se koristi prije nego se ponovo mjeri fer vrijednost grupe za otuđenje umanjena za troškove prodaje.

8.31. Poduzetnik treba priznati rashod od umanjenja za bilo koji početni ili naknadni djelomični otpis imovine ili skupine za otuđenje do visine fer vrijednosti, umanjene za troškove prodaje.

8.32. Naknadno povećanje fer vrijednosti umanjeno za troškove prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji priznaje se u računu dobiti i gubitka, ali do visine prije priznatog rashoda u skladu s ovim standardom.

8.33. Prihod ili rashod s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji ili grupe za otuđenje, priznaje se u trenutku otuđenja i klasificira se kao ostali prihodi ili ostali rashodi na neto osnovi u skladu s *HSFI 15 – Prihodi i HSFI 16 – Rashodi*.

8.34. Rashodi od umanjenja ili naknadni prihodi priznati u skupini za otuđenje, će smanjiti ili povećati knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne imovine namijenjene prodaji. Ako skupina za otuđenje sadrži goodwill, rashodi od umanjenja alociraju se na goodwill, a ukoliko vrijednost goodwilla nije dovoljna, smanjuje se vrijednost druge imovine razmjerno knjigovodstvenom iznosu pojedine imovine. U slučaju prihoda, ne povećava se vrijednost goodwilla nego se povećanje raspoređuje na ostalu imovinu razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti pojedine imovine.

8.35. Pozitivnu ili negativnu razliku, koja nije prethodno priznata do datuma prodaje dugotrajne imovine ili skupine za otuđenje, treba priznati u trenutku otuđenja.

8.36. Poduzetnik će smanjiti vrijednost dugotrajne imovine koja je klasificirana za prodaju dok je dio skupine za otuđenje namijenjene za prodaju. Kamate i drugi troškovi svojstveni obvezama skupine za otuđenje namijenjene prodaji bit će i dalje priznavani.

8.37. Ako kriteriji klasifikacije imovine namijenjene prodaji nisu zadovoljeni, poduzetnik će prestati klasificirati ovu imovinu kao onu koja je namijenjena za prodaju.

8.38. Poduzetnik će mjeriti vrijednost dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena prodaji ili prestaje biti uključena u skupinu za otuđenje, po nižoj vrijednosti uspoređujući knjigovodstvenu vrijednosti, prije nego je ova imovina bila klasificirana kao namijenjena prodaji, i nadoknadivu vrijednost u trenutku odluke da se ne prodaje.

8.39. Poduzetnik će uključiti bilo koje potrebno usklađenje u knjigovodstvenoj vrijednosti dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju u prihod u razdoblju u kojem se ne zadovoljava kriterijima iz točaka od 8.18. do 8.20. Poduzetnik će prikazati ovo usklađenje u računu(a) dobiti i gubitka.

8.40. Ako poduzetnik reklasificira pojedinu vrstu imovine ili obveze iz skupine za otuđenje klasificirane za prodaju, preostale vrste imovine i obveza iz skupine za otuđenje namijenjene za prodaju i dalje će se procjenjivati kao skupina, samo ako skupina zadovoljava kriterije iz točaka 8.18. do 8.20. U protivnom, preostala dugotrajna imovina iz skupine koja pojedinačno zadovoljava kriterij po kojem se svrstava kao namijenjena prodaji procjenjivat će se svaka za sebe po knjigovodstvenoj vrijednosti ili

tržišnoj vrijednosti na taj datum umanjenoj za troškove, ovisno o tome koja je niža. Bilo koja druga dugotrajna imovina, koja ne zadovoljava tom kriteriju više ne će biti klasificirana kao namijenjena prodaji u skladu s točkom 8.38.

OBJAVLJIVANJE

8.41. Poduzetnik mora objaviti one informacije koje pomažu korisnicima financijskih izvještaja prilikom procjenjivanja financijskih učinaka prestanka poslovanja i otuđenja dugotrajne imovine ili skupine.

8.42. Komponenta jednog poduzetnika obuhvaća aktivnosti i novčane tokove koji se mogu jasno, poslovno i za potrebe financijskog izvještavanja razlučiti od ostalih dijelova poduzetnika. Organizacijska komponenta će biti organizacijska jedinica koja stvara novac ili skupina organizacijskih jedinica koje stvaraju novac, a namijenjena prodaji.

8.43. Obustavljena aktivnost predstavlja organizacijsku komponentu koja nije otuđena i nije klasificirana kao namijenjena prodaji, a:

- a) predstavlja zasebnu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljopisno područje poslovanja;
- b) dijelom je jedinstvenog koordiniranog plana otuđenja zasebne značajne poslovne aktivnosti ili zemljopisnog područja poslovanja ili
- c) se odnosi na podružnicu stečenu isključivo s namjerom preprodaje.

8.44. U bilješkama poduzetnik treba objaviti:

- a) dobit ili gubitak nakon oporezivanja ili gubitak od prestanka poslovanja i
- b) dobit ili gubitak nakon oporezivanja ili gubitak priznat na temelju svođenja na fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje ili na temelju otuđenja imovine ili skupine za otuđenje koja je dijelom obustavljenog poslovanja;

8.45. Poduzetnik će ponovo prezentirati objavljene podatke iz točke 8.44. koji se odnose na prethodna razdoblja prezentirana u financijskim izvještajima, tako da se objavljeni podaci odnose na sve aktivnosti koje su obustavljene do datuma bilance za zadnje prikazano razdoblje.

8.46. Usklađenja iz tekućeg razdoblja koja se odnose na prethodno prezentirane iznose u obustavljenim aktivnostima, a koja se izravno odnose na otuđenje obustavljenog poslovanja iz prethodnog razdoblja, trebaju se zasebno razvrstati u obustavljenim aktivnostima. Potrebno je objaviti i prirodu i iznos takvih usklađenja. Primjeri okolnosti iz kojih ova usklađenja mogu proizaći uključuju sljedeće:

- a) rješavanja dvojbi koje proizlaze iz uvjeta otuđenja, kao što su rješavanje pitanja usklađenja prodajne cijene i odštete kupcima;
- b) rješavanje dvojbi koje proizlaze i izravno su povezane s poslovanjem komponente prije njenog otuđenja, kao što su obveze prodavatelja vezane uz okoliš i jamstvo za proizvod;
- c) utvrđivanje plana podmirenja obveza za davanja zaposlenicima, uz uvjet da je utvrđivanje izravno vezano uz transakcije otuđenja.

8.47. Ako poduzetnik prestane klasificirati organizacijsku komponentu kao namijenjenu za prodaju, učinci poslovanja komponente, prethodno prezentirane u obustavi poslovanja u skladu s točkama od 8.45. do 8.47. bit će ponovno razvrstani i uključeni u prihod od neprekinutog poslovanja za sva prezentirana razdoblja. Iznosi koji se odnose na prethodna razdoblja bit će označeni kao ponovno prezentirani.

8.48. Bilo kakva pozitivna ili negativna razlika nastala prilikom ponovne procjene dugotrajne imovine ili skupine za otuđenje klasificirane kao namijenjene prodaji, koji ne zadovoljava definiciju obustave poslovanja bit će uključena u račun dobit ili gubitka.

8.49. Poduzetnik će u bilješkama prikazati dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji i imovini skupine za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju odvojeno od ostale imovine. Obveze skupine za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju prikazivat će se odvojeno od ostalih obveza u bilanci. Takva imovina i obveze ne smiju se prebijati i prikazivati kao jedan iznos. Glavne vrste imovine i obveza klasificirane kao namijenjene za prodaju trebaju biti odvojeno objavljene u bilješkama uz financijske izvještaje, osim u slučaju kojeg dopušta točka 8.51. Poduzetnik mora odvojeno prikazati bilo kakve kumulativne prihode ili rashode izravno priznato u kapitalu koji se odnose na dugotrajnu imovinu ili skupinu za otuđenje namijenjenu prodaji.

8.50. Ako je skupina za otuđenje novostečena podružnica koja zadovoljava kriterij da je se klasificira kao namijenjenu prodaji po stjecanju, nije potrebno objavljivati glavne vrste imovine i obveza.

8.51. Poduzetnik ne treba reklasificirati niti ponovno prikazati iznose koji su prikazani za dugotrajnu imovinu ili imovinu i obveze skupine za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju u bilanci za

prethodna razdoblja s namjerom da prikaže klasifikaciju za zadnje prikazano razdoblje.

8.52. Poduzetnik treba dodatno objaviti sljedeće podatke u bilješkama uz financijske izvještaje za razdoblje u kojem je dugotrajna imovina ili skupina za otuđenje bila klasificirana kao namijenjena prodaji ili je prodana:

- a) opis dugotrajna imovine ili skupine za otuđenje;
- b) opis činjenica i okolnosti u kojima se obavlja prodaja ili koje vode prema očekivanom otuđenju, te očekivano odvijanje i vrijeme nastanka takvog otuđenja;

8.53. Ako je poduzetnik odlučio promijeniti plan prodaje dugotrajne imovine ili skupine za otuđenje uz primjenu točke 8.38. ili 8.41., treba objaviti opis činjenica i okolnosti koje su dovele do takve odluke i učinke takve odluke na rezultate poslovanja za prikazano razdoblje i sva prethodno prikazana razdoblja.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

8.54. Poduzetnik treba primijeniti ovaj standard za razdoblje koja počinje 1. siječnja 2008. godine ili nakon toga.

8.55. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINACIJAKOG IZVJEŠTAVANJA 9 FINACIJSKA IMOVINA

UVOD

9.1. Cilj ovog Standarda je propisati obvezu priznavanja, mjerenja, evidentiranja i objavljivanja financijske imovine.

9.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS 17, MRS 27, MRS 32, MRS 39, te IV. I VII. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

9.3. Financijski instrument je svaki ugovor temeljem kojeg nastaje financijska imovina jednog poduzetnika i financijska obveza ili vlasnički instrument drugog poduzetnika.

9.4. Financijska imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine:

- a) udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika
- b) zajmovi povezanim poduzetnicima
- c) sudjelujući interesi
- d) ulaganja u vrijednosne papire
- e) dani krediti i depoziti
- f) ostala financijska imovina.

Navedena financijska imovina klasificira se u ovom standardu, zbog potrebe mjerenja, u četiri skupine:

1. financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka
2. ulaganja koja se drže do dospelosti
3. zajmovi i potraživanja
4. financijska imovina raspoloživa za prodaju.

9.5. Udjeli i dionice (vlasnički instrument) je svaki ugovor koji dokazuje udjel u kapitalu.

9.6. Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

9.7. Derivat je financijski instrument ili drugi ugovor na koji se primjenjuje ovaj Standard, a koji ima sva tri sljedeća obilježja:

(a) vrijednost derivativa se mijenja ovisno o promjenama kamatne stope, cijene drugog financijskog instrumenta, cijene robe, tečaja stranih valuta ili druge »osnovne varijable«.

(b) derivativ ne zahtijeva početno neto ulaganje ili je to ulaganje manje nego pri drugim vrstama ugovora za koje bi se moglo očekivati da slično reagiraju na promjene tržišnih čimbenika; i

(c) podmiruje se na neki budući datum.

9.8. Zajmovi i potraživanja su nederivatna financijska imovina s fiksnim ili odredivim plaćanjima koja ne

kotiraju na aktivnom tržištu.

9.9. Financijska imovina koja se drži do dospijeca je nederivativna financijska imovina s fiksnim ili utvrdivim iznosom plaćanja i fiksnim dospijecom za koju poduzetnik ima pozitivnu namjeru i mogućnost držati je do dospijeca osim ulaganja koja udovoljavaju definiciji zajmova.

9.10. Financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti ili gubitka je ona koja udovoljava jednom od sljedećih uvjeta:

a) klasificirana je kao imovina namijenjena trgovanju

b) prilikom početnog priznavanja poduzetnik ju je svrstao u ovu skupinu. Svaka financijska imovina iz djelokruga ovoga HSFI može se prilikom početnog priznavanja odrediti u ovu skupinu, osim ulaganja u vlasničke instrumente čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu.

9.11. Financijska imovina raspoloživa za prodaju je sva imovina koja nije obuhvaćena točkama 9.8., 9.9. i 9.10.

9.12. Amortizirani trošak financijske imovine je iznos po kojem je financijska imovina mjerena pri početnom priznavanju, umanjen za iznos otplate glavnice, uvećan ili umanjen za kumulativnu amortizaciju primjenom metode efektivne kamatne stope za svaku razliku između početnog iznosa i iznosa po dospijecu, te umanjen za sva smanjenja (izravna ili kroz račun ispravka vrijednosti) zbog umanjenja vrijednosti ili nemogućnosti naplate.

9.13. Metoda efektivne kamatne stope je metoda izračuna amortiziranog troška financijske imovine (ili grupe financijske imovine) i raspoređivanja prihoda od kamata ili rashoda od kamata tijekom određenog razdoblja. Efektivna kamatna stopa je kamatna stopa koja točno diskontira procijenjena buduća novčana plaćanja ili primitke kroz očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta ili, gdje je to moguće, kraćeg razdoblja, do neto knjigovodstvenog iznosa financijske imovine. Kod izračuna efektivne kamatne stope poduzetnik treba procijeniti novčane tokove, uzimajući u obzir sve uvjete ugovora financijskog instrumenta (na primjer, prijevremeno podmirenje, opciju kupnje i slične opcije), ali ne uzima u obzir buduće gubitke od zajma. Izračun uključuje sve naknade i poene plaćene ili primljene između ugovornih strana koje čine sastavni dio efektivne kamatne stope, transakcijskih troškova i svih ostalih premija ili diskonta. Postoji pretpostavka da se novčani tokovi i očekivani vijek trajanja grupe slične financijske imovine može pouzdano utvrditi. Međutim, u rijetkim slučajevima kada nije moguće pouzdano procijeniti novčane tokove ili očekivani vijek trajanja financijske imovine (ili grupe stavaka financijske imovine), poduzetnik treba upotrebljavati ugovorne novčane tokove tijekom cijelog ugovornog razdoblja trajanja financijske imovine (ili grupe stavaka financijske imovine).

SADRŽAJ

9.14. Ovaj Standard treba primjeniti u priznavanju, mjerenju i prezentiranju financijske imovine, osim:

(a) prava iz ugovora o osiguranju

(b) ugovore o nepredviđenim podmirenjima unutar poslovnih spajanja u računovodstvu kupca;

(c) ugovore između kupca i prodavatelja unutar poslovnog spajanja o kupnji ili prodaji imovine na određeni budući datum;

(d) potraživanja od kupaca;

(e) financijske imovine nastale u transakcijama s povezanim poduzetnicima (udjeli, dionice, zajmovi) i zajedničkim pothvatima koje su u sadržaju HSFI 2;

9.15. Ugovori kojima se kupuje ili prodaje roba, dugotrajna materijalna imovina ili zalihe ne predstavljaju financijske instrumente. Međutim, ovaj Standard se primjenjuje na one ugovore ako bi iz tih ugovora za prodavatelja ili kupca mogli proizaći gubici, a koji nisu povezani s promjenama cijene predmeta nefinancijske imovine, promjenama valutnih tečajeva ili neispunjavanjem ugovora od strane jedne ugovorne stranke.

9.16. Ovaj se Standard primjenjuje i na ugovore o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine kod kojih potraživanje ili obveza može biti podmirena u neto iznosu primitkom novca ili drugog financijskog instrumenta ili razmjenom financijskih instrumenata, osim ugovora koji su sklopljeni i traju u svrhu primanja ili isporučivanja nefinancijske imovine kao što je to slučaj kod kupnje, prodaje za upotrebu takve imovine od strane subjekta u okviru njegove djelatnosti.

PRIZNAVANJE

9.17. Poduzetnik priznaje financijsku imovinu u svojoj bilanci u trenutku kada postane jedna od ugovornih strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti instrumenta. Redovna kupnja financijske imovine priznaje se temeljem računovodstva na datum trgovanja ili računovodstva na datum namire. Datum trgovanja je datum na koji se je poduzetnik obvezao na kupnju ili prodaju određene imovine. Datum namire je datum na koji je imovina isporučena poduzetniku ili na koji je poduzetnik imovinu isporučio.

9.18 Pri početnom priznavanju poduzetnik će financijsku imovinu razvrstati u jednu od 4 kategorije, i to:

- a. financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka,
- b. ulaganja koja se drže do dospelosti,
- c. zajmovi i potraživanja, ili
- d. financijska imovina raspoloživa za prodaju.

MJERENJE

9.19. Financijska imovina se početno mjeri po fer vrijednosti (trošku stjecanja) uvećano za transakcijske troškove, osim imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka. Pri početnom mjerenju ove imovine ne uključuju se transakcijski troškovi već oni terete rashode razdoblja.

Transakcijski troškovi su troškovi koji se izravno pripisuju kupnji, izdavanju ili prodaji financijske imovine.

9.20. Na svaki sljedeći datum bilance poduzetnik će:

- a. zajmove i potraživanja,
- b. ulaganja koja se drže do dospelosti

mjeriti po amortizacijskom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope. Efekti nastali naknadnim mjerenjem ove imovine priznaju se u računu dobiti i gubitka.

9.21. Na svaki sljedeći datum bilance poduzetnik će ulaganja u vlasničke instrumente čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu i čija se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi mjeriti po trošku stjecanja.

9.22. Ostalu financijsku imovinu na svaki sljedeći datum bilance poduzetnik će mjeriti po fer vrijednosti bez umanjavanja za iznos transakcijskih troškova. Promjena fer vrijednosti priznaje se:

- a. za imovinu raspoloživu za prodaju, izravno u kapital (revalorizacijsku rezervu),
- b. za ostalu financijsku imovinu, kao prihod ili rashod u računu dobiti i gubitka.

9.23. Poduzetnik ne reklasificira financijsku imovinu nakon početnog priznavanja osim u skladu s točkom 9.24.

9.24. Prilikom naknadnog mjerenja, ako fer vrijednost više nije dostupna za vlasnički instrument čija promjena fer vrijednosti se priznaje u računu dobiti ili gubitka, njegova zadnja poznata fer vrijednost je ujedno i knjigovodstvena vrijednost, te će poduzetnik nastaviti mjeriti takav instrument po knjigovodstvenoj vrijednosti dok fer vrijednost ne bude ponovno dostupna. Ova financijska imovina reklasificira se u skupinu raspoloživu za prodaju.

9.25. Ulaganja u ovisne poduzetnike, zajednički kontrolirane pothvate i povezana društva poduzetnik će mjeriti u skladu s *HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji*.

9.26. Na potraživanja po osnovi financijskog najma primjenjivat će se odredbe HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina u smislu njihovog priznavanja, mjerenja te objavljivanja.

9.27. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja poduzetnik mora za svaku pojedinačnu financijsku imovinu mjerenu po trošku stjecanja ili amortiziranom trošku procijeniti umanjnje vrijednosti. Ako postoji objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti, poduzetnik mora gubitak od umanjenja vrijednosti priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka.

9.28. Dokazi o umanjenju vrijednosti financijske imovine (pojedinačno ili grupno) su primjerice sljedeće okolnosti:

- a) nepoštivanje ugovora u smislu kašnjenja s otplatom duga ili plaćanjem kamata,
- b) vjerojatno pokretanje stečaja ili započinjanje financijske reorganizacije,
- c) nestanak aktivnog tržišta za financijsku imovinu zbog financijskih poteškoća izdavatelja,
- d) značajne financijske poteškoće izdavatelja ili dužnika
- e) značajne promjene s negativnim učinkom koje su nastale u tehnološkom, ekonomskom ili pravnom okruženju u kojem posluje izdavatelj financijskog instrumenta.

9.29. Kod financijske imovine koja se mjeri po amortiziranom trošku gubitak od umanjenja vrijednosti predstavlja razliku između knjigovodstvenog iznosa i sadašnje vrijednosti procijenjenih novčanih tokova diskontiranih po izvornoj efektivnoj kamatnoj stopi financijske imovine.

9.30. Ako se gubitak od umanjenja vrijednosti u budućim razdobljima smanji, a smanjenje se može

objektivno povezati s događajem koji je nastao nakon priznavanja umanjenja vrijednosti, poduzetnik će ukinuti prethodno priznato umanjenje kroz račun dobiti i gubitka, s time da knjigovodstveni iznos nakon ukidanja ne smije biti veći od iznosa koji bi bio iskazan da umanjenje nije bilo prethodno priznato. Iznimno, gubitak od umanjenja vrijednosti vlasničkog instrumenta koji se mjeri po trošku stjecanja ne ispravlja se. Gubitak od umanjenja vlasničkog instrumenta koji se klasificira kao imovina raspoloživa za prodaju ne ispravlja se u računu dobiti i gubitka.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

9.31. Poduzetnik prestaje priznavati financijsku imovinu ako:

- (a) ugovorna prava na primitak novca od financijske imovine isteknu ili su ispunjena, ili
- (b) poduzetnik prenese drugoj osobi sve značajne rizike i koristi od financijske imovine ili
- (c) poduzetnik unatoč zadržavanju nekih značajnih rizika i koristi vezanih uz financijsku imovinu, prenese kontrolu nad tom imovinom drugoj osobi na način da ta druga osoba temeljem vlastite odluke tu imovinu u cijelosti može prodati nepovezanoj osobi bez ikakvih ograničenja.

U slučaju pod c) subjekt će prestati priznavati imovinu i priznati zasebno ona prava ili obveze koja su nastala ili su zadržana prilikom prijenosa. Knjigovodstvena vrijednost prenesene imovine će se raščlaniti na dio koji se odnosi na zadržane rizike i koristi i na dio koji otpada na prenesene rizike i koristi sukladno njihovim relativnim fer vrijednostima na dan prijenosa. Novostvorena prava i obveze mjerit će se po fer vrijednosti na dan stjecanja. Razlika između primljene naknade i iznosa koji su priznati odnosno prestali biti priznati sukladno ovoj točki priznat će se kao prihod ili rashod u razdoblju prijenosa.

9.32. Ukoliko prijenos udovoljava uvjetima za prestanak priznavanja jer je poduzetnik zadržao značajne rizike i koristi od prenesene imovine, poduzetnik će nastaviti priznavati prenesenu imovinu u cijelosti, te će priznati financijsku obvezu za primljenu naknadu. Pri tome se imovina i obveza ne smiju saldirati. U sljedećim razdobljima subjekt će priznati prihod od prenesene imovine i rashod po osnovi financijske obveze.

OBJAVLJIVANJE

9.33. Poduzetnik treba u okviru prikaza značajnih računovodstvenih politika objaviti informaciju o načinu mjerenja financijske imovine i opis računovodstvenih politika koje su primjenjene na financijsku imovinu, a koje su značajne za razumijevanje financijskih izvještaja.

9.34. Poduzetnik treba objaviti u bilješkama knjigovodstvene iznose, prihode i rashode priznate u računu dobiti i gubitka ili u kapitalu za svaku od 4 kategorije financijske imovine, i to:

- a. financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka,
- b. ulaganja koja se drže do dospijea,
- c. zajmovi i potraživanja, ili
- d. financijska imovina raspoloživa za prodaju.

9.35. Za svu financijsku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti poduzetnik treba objaviti način određivanja fer vrijednosti. Ako se koristi metoda procjene, poduzetnik mora objaviti pretpostavke koje su primjenjene u procjeni vrijednosti za svaku vrstu financijske imovine.

9.36. Ako pouzdan podatak o fer vrijednosti više nije raspoloživ za vlasnički instrument koji se mjeri po fer vrijednosti, poduzetnik će objaviti tu činjenicu.

9.37. Ako je poduzetnik prenio financijsku imovinu na drugom poduzetniku u transakciji koja ne ispunjava kriterije za prestanak priznavanja, poduzetnik će za svaku vrstu financijske imovine objaviti: podatak o vrsti imovine, prirodu rizika i korisiti koji nisu preneseni i knjigovodstveni iznos imovine i povezanih obveza koje poduzetnik nastavlja priznavati.

9.38. Ako je poduzetnik dao imovinu za osiguranje plaćanja obvezno objavljuje podatke o knjigovodstvenom iznosu financijske imovine koja je dana kao osiguranje plaćanja te podatke o ugovorenim uvjetima vezanim za osiguranje plaćanja.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

9.39. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije.

9.40. Ako poduzetnik primijeni ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 10 ZALIHE

UVOD

10.1. Cilj ovog standarda je propisati računovodstveni postupak za utvrđivanje, obračunavanje i evidentiranje zaliha. Temeljni zadatak računovodstva zaliha je obuhvatiti sve troškove koji su nastali u formiranju zaliha i koje treba priznati kao imovinu u procesu poslovanja do priznavanja povezanih prihoda. Standard sadrži upute za određivanje troškova i njihovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje otpisivanje do neto vrijednosti. Također upućuje na metode utvrđivanje troškova koje se koriste za određivanje vrijednosti zaliha.

10.2. Ovaj Standard se temelji na MRS 1, MRS 2, MRS 21, MRS 23 i MRS 37 te na IV. Direktivi Europske unije.

DEFINICIJE

10.3. Zalihe su kratkotrajna materijalna imovina:

- koja se drži zbog prodaje u redovnom toku poslovanja;
- koja se drži u procesu proizvodnje za navedenu prodaju ili
- u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Zalihe slijedom reprodukcijanskog ciklusa obuhvaćaju sljedeće oblike:

- zalihe sirovina i drugog materijala koji ulazi u supstancu gotovog proizvoda;
- zalihe rezervnih dijelova i drugog materijala koji ne ulazi u supstancu gotovih proizvoda;
- zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda;
- zalihe gotovih proizvoda;
- zalihe trgovačke robe i drugo
- kratkotrajnu biološku imovinu.

10.4. Neto utržiiva vrijednost je procijenjena prodajna cijena u toku redovnog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje. To je neto iznos kojeg poduzetnik očekuje realizirati prodajom zaliha u redovitom toku poslovanja. Neto utržiiva vrijednost ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ona je specifična vrijednost za poduzetnika.

10.5. Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

SADRŽAJ

10.6. Ovaj standard sadrži načela, pravila i metode za utvrđivanje oblika zaliha, njihovo mjerenje, priznavanje i evidentiranje. Obuhvaća sve zalihe poduzetnika, osim:

- nedovršenih radova temeljem ugovora o izgradnji uključivši izravno povezane ugovore o pružanju usluga;
- financijskih instrumenata;
- biološke imovine povezane s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodima u trenutku ubiranja priroda (HSFI 17 - Poljoprivreda).

10.7. Ovaj standard se ne primjenjuje na mjerenje zaliha:

- robe brokera – trgovaca koji svoje zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje priznaju se u okviru računa dobiti ili gubitka u razdoblju u kojem je promjena nastala.

PRIZNAVANJE

10.8. Priznavanje je proces uvrštavanja stavke u bilancu, te u račun dobiti i gubitka, koja udovoljava

definiciji elemenata financijskih izvještaja za njeno priznavanje.

10.9. Stavka koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja treba se priznati ako:

– je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s tom stavkom ulaziti poduzetniku ili izlaziti iz njega i

– stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.

10.10. Zalihe se priznaju u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritićati poduzetniku, i kada zalihe imaju troškove ili vrijednosti koja se pouzdano mogu izmjeriti.

10.11. Prodaja zaliha priznaje se u prihode u računu dobiti i gubitka, jer se očekuje povećanje budućih ekonomskih koristi.

10.12. Kad su zalihe prodane, knjigovodstveni iznos tih zaliha treba priznati kao rashod razdoblja u kojem su priznati odnosni prihodi. 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, priznaje se kao prihod, do visine prethodno priznatog rashoda, u razdoblju u kojem je došlo do poništenja.

10.13. Neke zalihe se mogu rasporediti na drugu imovinu, primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta dugotrajne materijalne imovine izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe, koje su na ovaj način raspoređene na neku drugu imovinu priznaju se kao rashod tijekom vijeka upotrebe te imovine.

MJERENJE

10.14. Mjerenje zaliha se obavlja po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.

10.15. U trošak zaliha potrebno je uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i druge troškove nastale dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje.

10.16. U troškove nabave zaliha obuhvaća se kupovna cijena, uvozne carine, porezi (osim onih koje poduzetnik kasnije može povratiti od poreznih vlasti), troškovi prijevoza, rukovanje zalihama i drugi troškovi koji se mogu izravno pripisati stjecanju trgovačke robe, materijala i usluga. Trgovački i količinski popusti, te druge slične stavke oduzimaju se kod određivanja troškova nabave.

10.17. Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s organizacijskim jedinicama proizvodnje kao što je vrijednost izravnih sirovina, izravnog rada i slično. Tome se priključuju sustavno raspoređeni fiksni i varijabilni opći troškovi proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na obujam proizvodnje, kao što su npr. trošak amortizacije, održavanja građevinskih objekata, opći troškovi pogona i slično.

Varijabilni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ovise o obujmu proizvodnje, kao npr. indirektni materijal i rad u pogonu.

Varijabilni opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvoda.

10.18. Raspoređivanje fiksnih općih troškova proizvodnje na troškove konverzije temelji se na normalnom kapacitetu proizvodnje. Normalni kapacitet proizvodnje se definira kao količina proizvodnje koja se očekuje ostvariti u prosjeku tijekom određenog broja razdoblja ili sezona u normalnim uvjetima uzimajući u obzir planirano održavanje.

Neraspoređeni fiksni opći troškovi priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

10.19. Kad se u proizvodnom procesu proizvodi više proizvoda, a troškovi konverzije svakog proizvoda se ne mogu izravno identificirati, potrebno ih je racionalno i dosljedno raspoređivati na proizvode. Osnovica raspoređivanja može biti relativna vrijednost prodaje svakog proizvoda u fazi proizvodnog procesa.

10.20. Ostali troškovi se uključuju u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje, kao npr. opći neproizvodni troškovi ili troškovi dizajniranja proizvoda za određene kupce.

10.21. Troškovi koji se ne priznaju u troškove zaliha, a priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali su npr.:

- neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova;
- troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze;
- administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje;
- troškovi prodaje.

10.22. Troškovi posudbe obuhvaćaju kamate i druge troškove koji nastanu na teret poduzetnika u svezi posudbe izvora financiranja imovine. U pravilu ovi troškovi trebaju teretiti rashode u razdoblju u kojem su nastali.

Međutim, ako se troškovi posudbe mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine uključuju se u nabavu ove imovine. Takvi troškovi posudbe se kapitaliziraju kao dio troška nabave te imovine, kada je vjerojatno da će poduzetniku pritijecati od njih buduće ekonomske koristi i ti se troškovi mogu pouzdano izmjeriti.

Troškovi posudbe mogu obuhvatiti:

- kamate na kratkoročne i dugoročne posudbe, te na prekoračenje na bankovnom računu;
- amortizaciju diskonta ili premije vezane uz posudbu;
- amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju u svezi s aranžmanima posudbe;
- financijske troškove financijskog najma priznate u skladu s HRS 13 »Obveze«;
- tečajne razlike nastale posudbom u stranoj valuti u iznosu po kojem se smatraju usklađivanjem troškova.

10.23. Kvalificirana imovina su zalihe koje zahtijevaju znatno vremensko razdoblje (duže od 1 godine) za dovođenje u stanje pogodno za prodaju.

Zalihe koje se proizvode rutinski ili na drugi način (ciklički u velikim količinama u kratkom razdoblju) ne smatraju se kvalificiranim imovinom.

10.24. Kupovanje zaliha s odgodom plaćanja koje sadrži element financiranja s time da je nabavna cijena veća od one po uobičajenim uvjetima plaćanja, razlika u cijeni se priznaje kao rashod kamata razdoblja financiranja.

10.25. Trošak zaliha pružatelja usluga mjeri se po troškovima njihove proizvodnje koji sadrže troškove izravno uloženog rada i troškove drugih osoba koje su izravno uključene u pružanje usluga uključivši i nadzorno osoblje, te opće troškove koji se mogu pripisati pružanju usluga.

Troškovi rada i ostali troškovi povezani s prodajom i korištenjem općeg administrativnog osoblja priznaju kao rashod razdoblja 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.

10.26. Tehnike za mjerenje troška, koje nisu primijenjene prema trošku nabave, mogu biti po metodi standardnog troška ili po metodi trgovine na malo. Uvjet je da se ovim dvjema metodama dobivaju rezultati približni primjeni tehnike po trošku nabave.

10.27. Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i rezervnih dijelova, rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Ona se redovito preispituje i po potrebi mijenja u odnosu na postojeće uvjete.

10.28. Metoda trgovine na malo često se koristi u trgovini na malo za mjerenje zaliha velikog broja artikala koji se brzo mijenjaju i koji imaju slične marže zbog čega nije praktično koristiti druge metode za utvrđivanje troškova. Troškovi ovih zaliha određuje se tako, da se prodajna vrijednost zaliha umanjuje za odgovarajući postotak bruto marže. Postotak, koji se koristi, uzima u obzir zalihe čija je cijena snižena ispod njihove izvorne prodajne cijene. Često se koristi prosječni postotak za svaki odjel prodaje na malo.

10.29. Troškovi zaliha predmeta koji se uobičajeno ne mogu razmjenjivati, te dobara i usluga, koje su namijenjene i izdvojene za specifične projekte, određuju se koristeći specifičnu identifikaciju njihovih individualnih troškova.

10.30. Specifična identifikacija troškova znači, da se specifični troškovi pripisuju identificiranim predmetima zaliha. To je primjereni pristup za stavke koje se izdvajaju za određeni projekt, bez obzira da li su kupljene ili proizvedene.

10.31. Poduzetnik treba koristiti istu metodu za sve zalihe iste vrste i namjene. Metode za utvrđivanje vrijednosti zaliha uključuju: »prvi ulaz – prvi izlaz (FIFO)« ili ponderirani prosječni trošak.

10.32. Metoda »prvi ulaz – prvi izlaz« podrazumijeva postupak da se stavka zaliha koja je prva kupljena prva upotrijebi ili proda, tako da su stavke koje ostaju na zalihama na kraju razdoblja one, koje su zadnje kupljene ili proizvedene.

10.33. Metoda ponderiranog prosječnog troška podrazumijeva postupak po kojem se trošak neke stavke određuje temeljem prosječnog ponderiranog troška svih 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 poduzetnik posluje.

10.34. Utvrđivanje kurentnosti zaliha je potrebno, jer se može dogoditi da se troškovi zaliha ne će moći

nadoknaditi u cijelosti, ako su zalihe oštećene ili u cijelosti ili djelomično zastarjele ili ako je smanjena njihova prodajna cijena.

Nemogućnost nadoknade troškova zaliha može biti prisutna, ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršenja ili procijenjenih troškova koji tek trebaju nastati zbog prodaje. Otpisivanje vrijednosti zaliha ispod troškova do neto utržive vrijednosti u skladu je sa stajalištem, da se imovina ne smije iskazivati u iznosima koji su veći od iznosa koji se očekuje realizirati njihovom prodajom ili uporabom.

10.35. Otpisivanje vrijednosti zaliha do njihove neto utržive vrijednosti provodi se uobičajeno predmet po predmet. Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije grupirati slične ili povezane predmete zaliha.

10.36. Procjena neto utržive vrijednosti temelji se na najnovijim dokazima koji postoje u vrijeme procjene vrijednosti zaliha za koje se očekuje da će biti realizirane. Ove procjene uzimaju u obzir promjene cijena ili troškova izravno povezane s događajima nakon kraja razdoblja u mjeri u kojoj ti događaji potvrđuju uvjete koji su postojali na kraju razdoblja.

10.37. Materijal i druge zalihe namijenjene proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška nabave, ako se očekuje da će gotovi proizvodi u koje će biti ugrađene biti prodani po cijeni u visini ili iznad troškova. Međutim, kad smanjenje cijene materijala upućuje na to da će troškovi gotovih proizvoda biti veći od neto utržive vrijednosti, vrijednost materijala se otpisuje do neto utržive vrijednosti. U tim uvjetima zamjenska vrijednost materijala može biti najbolja raspoloživa mjera za njihovu neto utrživu vrijednost.

10.38. Neto utrživa vrijednost procjenjuje se iznova u svakom sljedećem razdoblju. Ako su neke okolnosti u ranijem razdoblju uzrokovale otpis zaliha ispod troška, a te okolnosti više ne postoje, ili ako postoji nedvosmisleni dokaz o povećanju neto utržive vrijednosti zbog promjene ekonomskih uvjeta, poništava se raniji otpis do iznosa koji je prethodno bio priznat kao rashod. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti treba priznati kao prihod, uz istovremeno povećanje zaliha, do visine prethodno priznatog rashoda.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

10.39. Zalihe se prestaju priznavati kada više nisu zadovoljeni kriteriji navedeni u točki 10.10. ovog standarda, a osobito kada su zalihe prodane.

OBJAVLJIVANJE

10.40. U bilješkama treba objaviti:

- a. računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha uključivši korištene metode obračuna troškova;
- b. ukupan knjigovodstveni iznos zaliha i knjigovodstveni iznos u klasifikacijama koje su prikladne za poduzetnika;
- c. knjigovodstveni iznos zaliha iskazanih po fer vrijednosti umanjen za troškove prodaje;
- d. iznos zaliha priznat kao rashod tijekom razdoblja;
- e. iznos bilo kojeg otpisa zaliha koji je priznat kao rashod razdoblja;
- f. iznos bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblju;
- g. okolnosti ili događaje koji su doveli do poništenja otpisa zaliha;
- h. knjigovodstveni iznos zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja obveza;
- i. knjigovodstveni iznos zaliha za koje se očekuje povrat ulaganja nakon duže od jedne godine od datuma bilance;
- j. ispravak (otpis) vrijednosti zaliha do neto utržive vrijednosti;
- k. Iznosi zaliha koji su tijekom razdoblja priznati kao rashod, koji se često nazivaju troškovima prodanih proizvoda, sastoje se od troškova koji su prethodno uključeni u mjerenje zaliha koje su sada prodane, te neraspoređenih općih troškova proizvodnje i neuobičajene iznose troškova proizvodnje zaliha. Uvjeti u kojima poduzetnik posluje mogu također opravdati uključivanje drugih iznosa, kao što su npr. troškovi distribucije.

10.41. Značajne razlike između vrijednosti zaliha iskazane u bilanci temeljem metoda iz točke HSFI 10.31. i najnovije poznate tržišne vrijednosti prije datuma bilance poduzetnik treba objaviti ukupno za svaku kategoriju zaliha u bilješkama uz financijske izvještaje.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

10.42. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije,

10.43. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 11 POTRAŽIVANJA

UVOD

11.1. Cilj ovog standarda je propisati kriterije priznavanja i mjerenja potraživanja u financijskim izvještajima poduzetnika koji primjenjuju Hrvatske standarde financijskog izvještavanja.

11.2. Ovaj Standard je u skladu s MRS 18, MRS 20, MRS 21, MRS 39, MSFI 5 i s IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

11.3. **Imovina** – resurs koji kontrolira poduzetnik kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi kod poduzetnika.

11.4. **Potraživanja** – su, na temelju obveznopравnih i drugih osnova, zasnovana prava potraživati od dužnika plaćanje duga, isporuku usluga ili pružanje usluga.

Potraživanja su nederivativna financijska imovina s fiksnim ili utvrdivim plaćanjima koja ne kotiraju na aktivnom tržištu, osim one:

a. koju poduzetnik namjerava prodati odmah ili u bliskoj budućnosti, koja će biti svrstana u imovinu namijenjenu trgovanju, i one koju je poduzetnik kod početnog priznavanja predodredio za iskazivanje po fer vrijednost kroz dobit ili gubitak,

b. koju poduzetnik kod početnog priznavanja predodredio kao raspoloživu za prodaju, ili

c. kod koje imatelj možda neće nadoknaditi gotovo svo svoje početno ulaganje, iz razloga koji nije pogoršanje kvalitete kredita, i koja se treba svrstati u raspoloživu za prodaju.

Udjel stečen u grupi imovine koja nije potraživanje (na primjer, udjel u zajedničkom investicijskom ili sličnom fondu) ne predstavlja potraživanje.

11.5. **Fer vrijednost** – je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

11.6. **Amortizirani trošak financijske imovine** – je iznos po kojem je financijska imovina mjerena pri početnom priznavanju, umanjen za iznos otplate glavnice, uvećan ili umanjen za kumulativnu amortizaciju primjenom metode efektivne kamatne stope za svaku razliku između početnog iznosa i iznosa po dospijeću, te umanjen za sva smanjenja (izravna ili kroz račun ispravka vrijednosti) zbog umanjenja vrijednosti ili nemogućnosti naplate.

11.7. **Metoda efektivne kamatne stope** – je metoda izračuna amortiziranog troška financijske imovine (ili grupe financijske imovine) i raspoređivanja prihoda ili rashoda od kamata tijekom određenog razdoblja.

11.8. **Efektivna kamatna stopa** – je kamatna stopa koja točno diskontira procijenjena buduća novčana plaćanja ili primitke kroz očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta ili, gdje je to moguće, kraćeg razdoblja, do neto knjigovodstvenog iznosa financijske imovine.

11.9. **Funkcionalna valuta** – je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem poduzetnik posluje.

11.10. **Tečajna razlika** – je razlika koja proizlazi iz svođenja broja jedinica jedne valute u drugu po različitim tečajevima.

11.11. **Tečaj svođenja** – je odnos razmjene dviju valuta.

11.12. **Tečaj na datum bilance** – je spot tečaj na datum bilance, odnosno srednji tečaj Hrvatske narodne banke.

11.13. **Bruto ulaganje u najam** – je zbroj:

a. potraživanja najmodavca po financijskom najmu za minimalna plaćanja najamnine, i

b. svakog nezajamčenog ostatka vrijednosti pripisivog najmodavcu.

11.14. **Neto ulaganje u najam** – je bruto ulaganje u najam diskontirano za kamatnu stopu sadržanu u najmu.

11.15. **Kamatna stopa sadržana u najmu** – je diskontna stopa koja na početku najma uvjetuje ukupnu sadašnju vrijednost:

- a. minimalnih plaćanja najma i
- b. nezajamčenog ostatka vrijednosti koja treba biti jednaka zbroju:
 - i. fer vrijednosti najmljene imovine i
 - ii. bilo kojih izravnih troškova najmodavca.

11.16. **Minimalna plaćanja najma** – su plaćanja tijekom razdoblja najma koja se od najmoprimca traže ili se mogu tražiti, isključujući nepredviđenu rentu, troškove za usluge i poreze koje treba platiti najmodavac, a trebaju mu se refundirati, zajedno s:

- a. u slučaju najmoprimca, bilo kojim iznosima koje jamči on ili strana povezana s njim; ili
- b. u slučaju najmodavca, bilo kojim ostatkom vrijednosti kojeg mu jamči:
 - i. najmoprimac;
 - ii. strana povezana s najmoprimcem; ili
 - iii. treća strana nepovezana s najmodavcem, a financijski je sposobna ispuniti obvezu iz jamstva.

Međutim, ako najmoprimac ima opciju kupiti imovinu po cijeni za koju se očekuje da će gotovo sigurno biti dosta manja od fer vrijednosti na datum kada opcija postane ostvariva da bi se već na početku najma moglo zaključiti da će se ona realizirati, minimalna plaćanja najma obuhvaćaju obveze za minimalna plaćanja tijekom najma do očekivanog datuma realizacije opcije kupnje i plaćanja potrebnog za njenu realizaciju

11.17. **Nezajamčeni ostatak vrijednosti** – je onaj dio ostatka vrijednosti iznajmljene imovine čiju realizaciju ne osigurava najmodavac ili čiju realizaciju jamči samo strana povezana s najmodavcem.

11.18. **Državne potpore** – jesu pomoći države u obliku transfera resursa poduzetniku u zamjenu za prošlo ili buduće zadovoljavanje određenih uvjeta koji se tiču poslovanja poduzetnika. Državne pomoći isključuju one oblike državne pomoći kojima nije moguće na razborit način utvrditi vrijednost i transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od normalnih poslovnih transakcija poduzetnika.

SADRŽAJ

11.19. Ovaj standard se treba primijeniti pri priznavanju i vrednovanju potraživanja u financijskim izvještajima poduzetnika koji primjenjuju Hrvatske standarde financijskog izvještavanja. Potraživanja mogu nastati kao rezultat različitih aktivnosti poduzetnika, kao na primjer:

- a. Prodajom gotovih proizvoda,
- b. Prodajom trgovačke robe,
- c. Pružanjem usluga,
- d. Iznajmljivanjem imovine,
- e. Prodajom dugotrajne imovine.

11.20. U djelokrugu ovog standarda su samo ona potraživanja kod kojih nije ugovoren nikakav prinos (npr. kamate). Potraživanja kod kojih je ugovorom određen prinos u djelokrugu su HSFI 9 – Financijska imovina.

PRIZNAVANJE

11.21. Potraživanja se priznaju kao imovina kad ona udovoljavaju definiciji imovine.

11.22. Poduzetnik će priznati potraživanja u svojoj bilanci samo i isključivo kada poduzetnik postaje jedna od ugovornih strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti.

MJERENJE

Početno

11.23. Potraživanja se početno mjere po fer vrijednosti.

11.24. Ako se naplata potraživanja odgađa za dulje vremensko razdoblje (dulje od 1 godine), a nisu ugovorene kamate, ili su ugovorene po stopi koja je niža od tržišne, potraživanje će se priznati u iznosu koji predstavlja sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova diskontiranih primjenom tržišne kamatne

stope.

11.25. Transakcije u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti, primjenjujući na iznos u stranoj valuti spot tečaj između funkcionalne i strane valute važeće na datum transakcije.

11.26. 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.

11.27. Potraživanja za državnu potporu za nadoknadu rashoda ili gubitaka koji su već nastali, ili u svrhu pružanja trenutne financijske podrške poduzetniku bez budućih povezanih troškova, treba priznati kao prihod razdoblja u kojem je potraživanje nastalo.

Nakon početnog

11.28. Na svaki sljedeći datum bilance, poduzetnik će potraživanja čija se naplata očekuje u razdoblju dužem od godinu dana mjeriti po amortiziranom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope umanjeno za gubitak od umanjenja vrijednosti. Sva ostala potraživanja mjere se po početno priznatom iznosu umanjeno za naplaćene iznose i umanjenja vrijednosti.

11.29. Rashod se priznaje u računu dobiti i gubitka ako su se potraživanja prestala priznavati zbog nenadoknadivosti ili je njihova vrijednost umanjena.

11.30. Na svaki datum bilance poduzetnik procjenjuje postoji li objektivan dokaz o umanjenju vrijednosti pojedinog potraživanja. Ako objektivan dokaz postoji, poduzetnik će primijeniti točku 11.33.

11.31. Vrijednost potraživanja se umanjuje i gubici od umanjenja vrijednosti nastaju samo i isključivo ako postoji objektivan dokaz o umanjenju vrijednosti proizašle iz jednog ili više događaja nastalih nakon početnog priznavanja imovine (»događaj povezan s gubitkom«) kada taj događaj (ili događaji) utječe na procijenjene buduće novčane tokove od potraživanja koji mogu biti pouzdano utvrđeni. Možda neće biti moguće utvrditi zaseban, jasan događaj koji je uzrokovao umanjenje vrijednosti. Često je umanjenje vrijednosti uzrokovano zajedničkim učinkom više događaja. Gubici čiji se nastanak očekuje kao rezultat budućih događaja se ne priznaju, bez obzira na njihovu izvjesnost. Objektivan dokaz da je vrijednost potraživanja umanjena uključuje:

- a. značajne financijske teškoće dužnika,
- b. nepoštivanje ugovora, poput nepodmirenja obveza ili zakašnjenja plaćanja, ili
- c. zbog nastanka mogućnosti da će dužnik pokrenuti stečajni postupak ili postupak druge financijske reorganizacije.

11.32. Pad kreditnog rejtinga poduzetnika nije, sam po sebi, dokaz o umanjenju vrijednosti, iako može biti dokaz umanjenja vrijednosti ako se razmatra zajedno s ostalim raspoloživim informacijama.

11.33. Ako postoji objektivan dokaz o umanjenju vrijednosti potraživanja iznos gubitka mjeri se kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti i procijenjenih budućih novčanih tokova. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja će se umanjiti direktno ili upotrebom odvojenog konta ispravka vrijednosti. Iznos gubitka se priznaje u računu dobiti i gubitka.

11.34. Kada se radi o potraživanjima koja su prethodno priznata kao prihod, a naknadno dolazi do umanjenja vrijednosti, umanjenje se priznaje kao rashod, a ne ispravlja se izvorno priznati prihod.

11.35. Ako se, u sljedećem razdoblju, iznos gubitka od umanjenja vrijednosti smanji i smanjenje se može objektivno povezati s događajem koji je nastao nakon priznavanja umanjenja vrijednosti, prethodno priznat gubitak od umanjenja vrijednosti ispravlja se direktno ili upotrebom konta ispravka vrijednosti. Ukidanje ispravka vrijednosti potraživanja ne može biti veće od prethodno priznatog rashoda. Iznos koji je ispravljen priznaje se u računu dobiti i gubitka.

11.36. Potraživanja u stranoj valuti treba iskazati primjenom tečaja na datum bilance.

11.37. Tečajne razlike proizašle iz namire potraživanja ili 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 u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem nastaju.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

11.38. Poduzetnik će prestati priznavati potraživanja u bilanci kad:

- a. kada prestane zadovoljavati kriterije iz točke 11.21. i 11.22. ovog standarda,
- b. je potraživanje naplaćeno,
- c. su potraživanja prodana,

- d. su potraživanja otpisana,
- e. je nastupila zastara, ili
- f. su potraživanja na drugi način otuđena.

OBJAVLJIVANJA

11.39. U bilanci će poduzetnik potraživanja zasebno iskazati kao:

- a. dugotrajnu, i
- b. kratkotrajnu imovinu.

Razlika između dugotrajne i kratkotrajne imovine opisana je u HSFI 1 – Financijski izvještaji.

11.40. Potraživanja treba posebno iskazati za svaku stavku:

- a. Potraživanja od redovitih kupaca,
- b. Potraživanja od povezanih društava,
- c. Potraživanja od društava u kojima postoje sudjelujući interesi, i
- d. Ostala potraživanja.

11.41. Pored toga poduzetnik će u bilješkama objaviti zasebno bruto iznos potraživanja na početku i na kraju razdoblja, kao i ispravak vrijednosti potraživanja i priznato umanjenje vrijednosti i razloge umanjenja vrijednosti.

11.42. U bilješkama će poduzetnik objaviti tečajeve na datum bilance primijenjene pri svođenju potraživanja.

11.43. Za financijske najmove, najmodavac treba u bilješkama objaviti sljedeće:

a. povezanost između ukupnih bruto ulaganja u najam na datum bilance i sadašnje vrijednosti potraživanja za minimalna plaćanja najma na datum bilance. Pored toga treba se objaviti ukupna bruto ulaganja u najam i sadašnju vrijednost potraživanja za minimalna plaćanja najma na datum bilance za svako od sljedećih razdoblja:

- i. kraće od jedne godine;
- ii. duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina;
- iii. duže od pet godina.

- b. akumulirana naknada za nenaplaćena potraživanja minimalnih najamnina,
- c. opći opis najmodavčevih značajnih ugovora o najmu.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

11.44. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

11.45. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 12 KAPITAL

UVOD

12.1. Cilj ovoga Standarda propisati vrste kapitala te kriterije za priznavanje i mjerenje kapitala.

12.2. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 12 – Kapital u skladu je s MRS 1, MRS 8, MRS 12, MRS 16, MRS 27, MRS 32, MRS 38, MRS 39, MSFI 5, okvirom, IV. i VII. Direktivom Europske unije.

12.3. Ovaj Standard treba primjenjivati u sastavljanju, prezentiranju i objavljivanju financijskih izvještaja.

DEFINICIJE

12.4. Kapital je vlastiti izvor financiranja imovine izračunava se kao ostatak imovine poduzetnika nakon odbitka svih njegovih obveza.

12.5. Kapital se sastoji od: upisanog kapitala, kapitalnih rezervi, revalorizacijskih rezervi, rezervi iz dobiti, zadržane dobiti ili prenesenog gubitka te dobit ili gubitka tekuće godine.

12.6. Prema financijskom konceptu kapitala, kao uloženog novca ili uložene kupovne moći, kapital je sinonim za neto imovinu ili kapital poduzetnika. Prema fizičkom konceptu kapitala, kao poslovne sposobnosti, kapital se smatra sposobnost poduzetnika za proizvodnju temeljenu primjerice na broju jedinica proizvoda na dan.

12.7. Upisani kapital je novčano izražena vrijednost onoga što ulagač unosi u trgovačko društvo, a registrirano je na sudu.

12.8. Kapitalne rezerve su dio kapitala kojeg poduzetnik ostvaruje: realizacijom dionica, odnosno udjela iznad nominalne vrijednosti upisanog kapitala odnosno iznad troška stjecanja trezorskih dionica (udjela), kao i dodatno uplaćen kapital i sve ostalo prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima.

12.9. Rezerve su dio kapitala koje se formiraju iz dobiti poduzetnika.

12.10. Revalorizacijske rezerve su dio kapitala koje nastaju ponovnom procjenom imovine iznad troškova nabave (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine te financijske imovine raspoložive za prodaju).

12.11. Zadržana dobit ili preneseni gubitak je dio dobiti prethodnih razdoblja koja ostaje poduzetniku nakon raspoređivanja u rezerve, isplate dividende ili udjela u dobiti umanjena za gubitke prethodnih razdoblja.

12.12. Dobit ili gubitak tekućeg obračunskog razdoblja je dio kapitala kao rezultat viška prihoda nad rashodima, odnosno viška rashoda na prihodima ostvarenih u tekućem obračunskom razdoblju nakon obračuna poreza na dobit.

12.13. Knjigovodstveni iznos je iznos po kojemu je neka imovina priznata u bilanci nakon odbitka ispravke vrijednosti i akumuliranih gubitaka od umanjenja.

12.14. Dugotrajna nematerijalna imovina je imovina koja se može identificirati kao nemonetarna i bez fizičkog obilježja.

12.15. Manjinski interes je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog poduzetnika koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matice, izravno, ili neizravno kroz ovisne poduzetnike.

12.16. Vlasnički (glavnički) instrument je svaki ugovor koji dokazuje udjel u kapitalu nekog drugog poduzetnika.

12.17. Transakcijski troškovi su troškovi koji se izravno pripisuju kupnji, izdavanju ili prodaji financijske imovine ili financijske obveze.

12.18. Financijska imovina raspoloživa za prodaju je ona financijska imovina koja nije klasificirana kao a) zajmovi i potraživanja, b) ulaganja koja se drže do dospelosti ili c) financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka.

12.19. Zaštita novčanog toka predstavlja zaštitu izloženosti promjenama novčanog toka koje se odnose na određeni rizik koji je povezan s priznatom imovinom ili obvezom ili vrlo izvjesne predviđene transakcije, i koji može utjecati na dobit ili gubitak.

12.20. Neto ulaganje u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog poduzetnika u kapitalu tog poslovanja (Inozemno poslovanje je ovisni poduzetnik, pridruženi poduzetnik, zajednički pothvat ili podružnica izvještajnog poduzetnika čije je poslovanje utemeljeno ili se njime upravlja u zemlji ili valuti koja nije zemlja ili valuta izvještajnog poduzetnika).

12.21. Tekući porez je iznos poreza na oporezivu dobit za razdoblje.

12.22. Odgođene porezne obveze jesu iznosi poreza na dobit plativi u budućim razdobljima koje se odnose na oporezive privremene razlike.

SADRŽAJ

12.23. Hrvatski standard financijskog izvještavanja regulira vrste kapitala, odnosno obuhvat kapitala i to: uloženi i zarađeni kapital, revalorizacijske rezerve, tečajne razlike s naslova neto ulaganja u inozemno poslovanje, tekući i odgođeni porez, (dio) učinak zaštite novčanog toka, promjene računovodstvenih politika i ispravak pogreški prethodnih razdoblja.

PRIZNAVANJE

12.24. S obzirom da kapital predstavlja ostatak imovine poduzetnika nakon odbitka svih obveza, kapital se priznaje u neposrednoj povezanosti s priznavanjem imovine i obveza.

12.25. Nastavno predočujemo način priznavanja pojedine vrste kapitala.

12.26. Kada se knjigovodstveni iznos dugotrajne materijalne imovine poveća kao rezultat revalorizacije to

povećanje treba izravno priznati u kapital pod nazivom revalorizacijske rezerve. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati kao prihod do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, koje je prethodno priznato kao rashod.

12.27. Kada se knjigovodstveni iznos dugotrajne materijalne imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.

12.28. Kada se knjigovodstveni iznos dugotrajne nematerijalne imovine povećava kao rezultat revalorizacije, povećanje se treba izravno priznati u kapital kao revalorizacijska rezerva. Međutim, povećanje revalorizacije se treba priznati kao prihod u visini kojom se stornira smanjenje revalorizacije iste imovine, koja je prethodno priznata u računu dobiti ili gubitka kao rashod.

12.29. Ako se knjigovodstveni iznos nematerijalne imovine smanji kao rezultat revalorizacije, ovo smanjenje se treba priznati kao rashod. Međutim, smanjenje revalorizacije treba izravno teretiti revalorizacijske rezerve u visini da to smanjenje ne prelazi iznos revalorizacijske rezerve koja postoji za tu imovinu.

12.30. Ako poduzetnik otkupi svoje vlastite instrumente (trezorske dionice ili udjele) formiraju se rezerve iz dobiti za vrijednost tih instrumenata. Dobici ili gubici od vlastitih instrumenata priznaju se u okviru kapitalnih rezervi.

12.31. Transakcijski troškovi s vlasničkim instrumentima, osim troškova izdavanja vlasničkog instrumenta koji se izravno pripisuju stjecanju poslovanja, priznaju se kao umanjene kapitala, umanjeno za pripadajuće porezne odbitke.

12.32. Kada poduzetnik provodi promjene računovodstvenih politika retroaktivno treba uskladiti kod svake komponente kapitala, na koju to ima učinak, početno stanje za najranije prikazano razdoblje. Usklađivanje se obično provodi na zadržanoj dobiti, ali se može provoditi i na drugim komponentama kapitala. Navedeno se primjenjuje u slučaju kada je izvedivo odrediti učinke mijenjanja računovodstvenih politika.

12.33. Kada je neizvedivo odrediti učinke mijenjanja računovodstvenih politika određenog razdoblja poduzetnik će primijeniti novu računovodstvenu politiku na iznose obveza i kapitala sa stanjem najranijeg razdoblja za koje je izvodiva retroaktivna primjena, što može biti tekuće razdoblje, te će provesti usklađivanje. Usklađivanje se obično provodi na zadržanoj dobiti, ali se može provoditi na drugim komponentama kapitala.

12.34. Značajne pogreške prethodnog razdoblja treba ispraviti retroaktivnim prepravljanjem početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije prezentirano razdoblje. Navedeno prepravljanje provodi se u slučaju kada je izvedivo odrediti učinak pogreške.

12.35. Kada je neizvedivo odrediti učinak značajne pogreške određenog razdoblja za usporedne informacije poduzetnik će prepraviti knjigovodstveni iznos početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije razdoblje za koje je izvedivo retroaktivno prepravljanje (što može biti tekuće razdoblje).

12.36. Dobit ili gubitak od financijske imovine raspoložive za prodaju priznaje se izravno u kapital do prestanka priznavanja financijske imovine kada se kumulativno dobiti ili gubici koji su prethodno priznati u kapitalu priznaju u računu dobiti i gubitka.

Iznimka je gubitak od umanjene vrijednosti te dobiti i gubitak od tečajnih razlika.

12.37. Ako je smanjenje fer vrijednosti financijske imovine raspoloživo za prodaju priznato izravno u kapital i nema objektivnog dokaza o umanjenju vrijednosti ove imovine kumulativni gubitak koji je izravno priznat u kapital uklanja se iz kapitala i priznaje u računu dobiti i gubitka čak ako se financijska imovina nije prestala priznavati.

12.38. Gubici od umanjenja vrijednosti, priznati u računu dobiti i gubitka, od ulaganja u vlasnički instrument klasificiran kao raspoloživ za prodaju ne ispravljaju se u računu dobiti i gubitka kao prihod nego se priznaju u revalorizacijske rezerve.

12.39. Ako je zaštita novčanog toka tijekom određenog razdoblja učinkovita, dio dobiti ili gubitak od instrumenta zaštite priznaje se izravno u kapital.

12.40. Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje tretira se kao zaštita novčanog toka na način da dio dobiti ili gubitka od instrumenta zaštite za kojeg je utvrđeno da predstavlja učinkovitu zaštitu priznaje se izravno u kapital.

Dobit ili gubitak od instrumenta zaštite koji se odnosi na učinkoviti dio zaštite koji je priznat izravno u

kapital, priznaje se u računu dobiti i gubitka prilikom prodaje inozemnog poslovanja.

12.41. Tekući porez i odgođeni porez na dobit treba izravno odobriti ili teretiti kapital ako se porez odnosi na stavke koje su izravno odobrene ili kojima je terećen kapital u istom ili nekom drugom razdoblju.

12.42. Kada je neka imovina revalorizirana, a ta revalorizacija se uključuje u poreznu osnovicu u nekom idućem razdoblju, poduzetnik treba iskazati odgođenu poreznu obvezu primjenjujući na tu revalorizacijsku rezervu propisanu stopu poreza na dobit. Ova odgođena porezna obveza iskazuje se kao smanjenje revalorizacijske rezerve.

12.43. Ako se dugotrajna materijalna imovina mjeri u stranoj valuti, a ponovno procijenjeni iznos iskaže primjenom tečaja na datum utvrđivanja vrijednosti takva se tečajna razlika priznaje kao revalorizacijska rezerva.

12.44. U financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje, tečajna razlika proizašla iz monetarnih stavki koje čine neto ulaganje u inozemno poslovanje priznaje se u kapital kada inozemno poslovanje predstavlja podružnicu, a sastavljaju se konsolidirani financijski izvještaji. U ostalim slučajevima ova tečajna razlika priznaje se u računu dobiti i gubitka.

MJERENJE

12.45. Kapital se mjeri u financijskim izvještajima ovisno o mjerenju pojedinih vrsta imovine i obveza koje utječu na promjenu kapitala.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

12.46. Kapital se prestaje priznavati kada nisu ispunjeni uvjeti iz točke 12.24. ovog Standarda.

OBJAVLJIVANJE

12.47. Treba objaviti povećanje ili smanjenje revalorizacijske rezerve, te gubitke od umanjenja priznati ili ukinuti izravno u kapital kada:

- su neto tečajne razlike klasificirane kao kapital te njihovo usklađivanje na početku i na kraju razdoblja,
- je zbroj tekućeg i odgođenog poreza za stavke kojima je terećen ili odobren kapital,
- za financijsku imovinu raspoloživu za prodaju iznos dobiti ili gubitka priznat u kapital te iznos isključen iz kapitala i priznat u račun dobiti i gubitka.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

12.48. Poduzetnik treba primijeniti Hrvatski standard financijskog izvještavanja 12-Kapital za razdoblje započeto 1. siječnja 2008 godine i poslije.

12.49. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. poslije treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 13 OBVEZE

UVOD

13.1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak za mjerenje, priznavanje prezentiranja i objavljivanja obveza.

13.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS 1, MRS 12, MRS 17, MRS 37, MRS 38, MRS 39 i IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

13.3. Obveza je sadašnja obveza poduzetnika, proizašla iz prošlih događanja i za čije se podmirenje očekuje odljev resursa.

- 13.4. Obveza je dužnost ili odgovornost da se postupi ili nešto izvrši na određeni način.
- 13.5. Obveze proizlaze iz prošlih transakcija ili drugih prošlih poslovnih događanja.
- 13.6. Obveze se klasificiraju kao kratkoročne i dugoročne.
- 13.7. Kratkoročna obveza je sadašnja obveza koja ispunjava bilo koji od sljedeća četiri kriterija:
- Očekuje se da će se podmiriti u redovnom tijeku poslovnog ciklusa,
 - Dospijeva za podmirenje u roku unutar dvanaest mjeseci poslije datuma bilance,
 - Primarno se drži radi trgovanja,
 - Poduzetnik nema bezuvjetno pravo odgađati podmirenje obveze za najmanje dvanaest mjeseci poslije datuma bilance.
- 13.8. Obveze koje ne udovoljavaju bilo kojem od kriteriji iz točke 13.7. ovog Standarda klasificiraju se kao dugoročne obveze.
- 13.9. Pothvatnik je stranka u zajedničkom pothvatu i ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.
- 13.10. Kod zajedničke kontrolirane djelatnosti pothvatnik koristi svoju dugotrajnu imovinu i zalihe.
- 13.11. Pojedinačno kontrolirana imovina predstavlja zajedničku kontrolu pa i zajedničko vlasništvo nad imovinom koja se koristi u zajedničkom pothvatu.
- 13.12. Financijska obveza je svaka obveza koja je:
- a) ugovorna obveza da se:
 - isporuči novac ili druga financijska imovina drugom poduzetniku,
 - razmjeni financijska imovina ili financijska obveze
 - b) ugovor koji će se podmirivati ili se može podmiriti vlastitim vlasničkim instrumentima poduzetnika
- 13.13. Rezerviranje je obveza neodređenog vremena i/ili iznosa.
- 13.14. Zakonska obveza je obveza koja proizlazi iz:
- ugovora
 - zakona
 - drugog djelovanja zakona
- 13.15. Izvedena obveza je obveza koja proizlazi iz djelovanja poduzetnika gdje:
- putem prakse, publiciranih politika ili dovoljno određenih izjava, poduzetnik pokazuje drugim strankama da će prihvatiti odgovornosti i
 - kao rezultat toga, poduzetnik je stvorio opravdana očekivanja drugih stranaka da će odgovornost biti realizirana.
- 13.16. Nepredviđena obveza je:
- moguća obveza proizašla iz prošlih događanja čije će ostvarenje biti potvrđeno nastankom ili ne nastankom budućih poslovnih događanja koji nisu pod kontrolom poduzetnika,
 - sadašnja obveza koja proizlazi iz prošlih događanja koja nije priznata s obvezom da nije vjerojatno da će podmirenje ove obveze zahtijevati odljev resursa

SADRŽAJ

- 13.17. Ovaj Standard sadrži načela, pravila, postupke i metode mjerenja i evidentiranja, priznavanja i objavljivanja obveza. U ovom Standardu obuhvaćene su obveze koje nastaju iz transakcija i poslovnih događanja a klasificiraju se kao kratkoročne i dugoročne. Obveze obuhvaćaju:
- Obveze prema dobavljačima
 - Obveze prema zaposlenima
 - Obveze za predujmove
 - Tekuće porezne obveze
 - Obveze u svezi financijskog najma
 - Obveze u svezi zajednički kontrolirane djelatnosti
 - Obveze u svezi zajedničke kontrolirane imovine
 - Financijske obveze (obveze za kredite, zajmove i dužničke vrijednosne papire)
 - Rezerviranja
 - Nepredviđena obveza
 - Ostale obveze.

PRIZNAVANJE

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

13.19. Tekući porez za tekuće i prethodno razdoblje priznaje se kao obveza, u visini kojoj nije plaćen.

13.20. Na početku razdoblja najma financijski najam priznaje se kod najmoprimca kao imovina i obveze po fer vrijednosti iznajmljene nekretnine odnosno, ako je niže po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma.

13.21. Pothvatnikov udjel u zajedničkoj djelatnosti priznaje se kao imovina i obveza u svojem financijskom izvještaju.

13.22. U vezi svoga udjela u zajednički kontroliranoj imovini poduzetnik priznaje u vlastitim financijskim izvještajima svoj dio u nastalim obvezama u svezi s zajedničkim pothvatom.

13.23. Poduzetnik će priznati financijske obveze kada postane jedna od ugovorenih strana na koji se primjenjuju ugovoreni uvjeti.

13.24. Izdavatelj financijskih instrumenata kod početnog priznanja klasificira instrument kao financijsku obvezu, financijsku imovinu ili vlasnički instrument.

13.25. Rezerviranje se priznaje kada:

– poduzetnik ima sadašnju obvezu (pravna ili izvedena) kao rezultat prošlog događanja,

– je vjerojatno da će podmiranje obveze zahtijevati odljev resursa i

– se iznos obveze može pouzdano procijeniti.

13.26. Nepredviđena obveza ne priznaje se nego se samo objavljuje u bilješkama.

13.27. Ako poduzetnik ima štetni ugovor, sadašnja obveza prema tom ugovoru treba se priznati i kao rezerviranje u visini gubitka.

MJERENJE

Početno

13.28. Tekuće porezne obveze za tekuća i ranija razdoblja treba mjeriti iznosom za koji se očekuje da će se platiti ili povratiti od porezne vlasti, primjenjujući porezne stope i porezne zakone koji su na snazi na datum bilance.

13.29. Iznos priznat kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmiranje sadašnje obveze na datum bilance.

13.30. Kod početnog priznanja financijske obveze mjere se po fer vrijednosti. Ako poduzetnik naknadno ne mjeri financijske obveze po fer vrijednosti čija se promjena ne priznaje u računu dobiti i gubitka tada se pri početnom priznavanju dodaju transakcijski troškovi.

Nakon početnog

13.31. Nakon početnog priznanja poduzetnik treba mjeriti financijske obveze po amortiziranom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope osim:

– financijskih obveza po fer vrijednosti čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka.

Takve se obveze, mjere po fer vrijednosti,

– financijske obveze koje nastaju ako prijenos financijske imovine ne udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja ili se računovodstveno tretira primjenom pristupa nastavka kontinuiranog sudjelovanja u imovini.

Ostale obveze naknadno se mjere po fer vrijednosti.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

13.32. Sasvim općenito obveza se prestaje priznavati kada ne ispunjavaju kriterije iz točke 13.18 ovog Standarda.

13.33. 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.

OBJAVLJIVANJE

13.34. Poduzetnik treba u bilješkama objaviti sve značajne vrste (nepredviđenih) obveza koje ne

udovoljavaju kriterijima za priznavanje u bilanci.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

13.35. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

13.36. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije toga, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 14 VREMENSKA RAZGRANIČENJA

UVOD

14.1. Cilj ovog standarda je prikazati računovodstveni model za priznavanje stavki vremenskih razgraničenja.

14.2. Ovaj standard je u skladu s MRS 17, MRS 18, MRS 20 i s IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

14.3. **Prihodi** – su bruto priljev ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja koji proizlazi iz redovnih aktivnosti poduzetnika, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na uplate sudionika u kapitalu.

14.4. **Rashodi** – su smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.

14.5. **Fer vrijednost** – je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

14.6. **Vremenska razgraničenja** – su stavke:

a. potraživanja ili obveza za koje u obračunskom razdoblju nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja prihoda, odnosno rashoda već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima, ili

b. prihoda ili rashoda priznatih u obračunskom razdoblju temeljem načela nastanka događaja, a za koje se u istom obračunskom razdoblju nisu zadovoljili kriteriji priznavanja potraživanja ili obveza već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima.

14.7. **Državne potpore** – jesu pomoći države u obliku transfera resursa poduzetniku u zamjenu za prošlo ili buduće zadovoljavanje određenih uvjeta koji se tiču poslovanja poduzetnika. Državne pomoći isključuju one oblike državne pomoći kojima nije moguće na razborit način utvrditi vrijednost i transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od normalnih poslovnih transakcija poduzetnika

14.8. **Bruto ulaganje u najam** – je zbroj:

a. potraživanja najmodavca po financijskom najmu za minimalna plaćanja najamnine, i

b. svakog nezajamčenog ostatka vrijednosti pripisivog najmodavcu.

14.9. **Neto ulaganje u najam** – je bruto ulaganje u najam diskontirano za kamatnu stopu sadržanu u najmu.

14.10. **Nezarađeni financijski prihod** – je razlika između:

a. bruto ulaganja u najam, i

b. neto ulaganja u najam.

14.11. **Odgodene porezne obveze** – jesu iznosi poreza na dobit plativi u budućim razdobljima koji se odnose na oporezive privremene razlike.

14.12. **Odgodena porezna imovina** – je iznos poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima, a odnose se na:

a. privremene razlike koje se mogu odbiti;

b. prenesene neiskorištene porezne gubitke; i

c. prenesene neiskorištene porezne olakšice.

14.13. **Privremene razlike** – jesu razlike između knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveze u bilanci i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti:

a. oporezive privremene razlike – imaju za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena; ili

b. odbitne privremene razlike – imaju za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena.

SADRŽAJ

14.14. Ovaj standard se treba primijeniti pri priznavanju i vrednovanju vremenskih razlika u financijskim izvještajima poduzetnika. Vremenske razlike uključuju:

a. aktivna vremenska razgraničenja:

i. unaprijed plaćeni troškovi, i

ii. nedospjela naplata prihoda,

b. pasivna vremenska razgraničenja:

i. odgođeno plaćanje troškova, i

ii. prihod budućeg razdoblja.

14.15. Ovaj standard se ne odnosi na nerealizirane dobitke koji se odnose na vrednovanje financijske imovine raspoložive za prodaju, a koji su evidentirani izravno u kapitalu.

PRIZNAVANJE

14.16. Vremenska razgraničenja priznaju se u financijskim izvještajima poduzetnika u skladu s točkama 14.17 do 14.20.

14.17. Unaprijed plaćeni troškovi priznaju se kao imovina kada se odnose na iznose plaćene u tekućem razdoblju, a koji se odnose na buduća razdoblja (npr. plaćena premija osiguranja).

14.18. Nedospjela naplata prihoda priznaje se kao imovina kada se odnose na prihode koji se odnose na tekuće razdoblje, ali još nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja kao potraživanja (npr. nije izdan račun).

14.19. Odgođeno plaćanje troškova priznaje se kao obveza kada se odnosi na troškove nastale u tekućem razdoblju, a za koje nisu ispunjeni uvjeti za priznavanje kao obveza (npr. troškovi za koje do kraja razdoblja nije primljen račun).

14.20. Prihod budućeg razdoblja priznaje se kada nisu zadovoljeni uvjeti za njihovo priznavanje u računu dobiti i gubitka tekućeg razdoblja.

14.21. Državne potpore povezane s imovinom, uključujući nenovčane potpore po fer vrijednosti, trebaju se prezentirati u bilanci ili iskazivanjem odgođenog prihoda ili tretiranjem kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa te imovine, osim državnih potpora za biološku imovinu koja se naknadno mjeri po fer vrijednosti u skladu s HSFI 17.

14.22. Kad je riječ o potporama (ili odgovarajućim dijelovima potpora) povezanih s imovinom, osim biološke imovine u skladu s HSFI 17 – Poljoprivreda, dvije se metode prikazivanja u financijskim izvještajima smatraju prihvatljivim alternativama:

a. jedna metoda iskazuje potporu kao odgođeni prihod koja se priznaje kao prihod na sustavnoj i racionalnoj osnovi tijekom vijeka upotrebe imovine;

b. druga metoda oduzima potporu pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa imovine. Potpora se priznaje kao prihod, tijekom vijeka upotrebe imovine koja se amortizira, smanjenjem troška amortizacije.

14.23. Odgođenu poreznu imovinu treba priznati za prenesene neiskorištene porezne gubitke, neiskorištene porezne olakšice i sve odbitne privremene razlike u visini za koju je vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju se preneseni porezni gubitak, neiskorištene porezne olakšice i odbitne privremene razlike mogu iskoristiti, osim ako odgođena porezna imovina nastaje početnim priznavanjem imovine ili obveze u transakciji koja:

a. nije poslovno spajanje; i

b. u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Za odbitne privremene razlike koje proizlaze iz ulaganja u ovisne poduzetnike, podružnice, pridružene poduzetnike i zajedničke pothvate odgođenu poreznu imovinu treba priznati samo i isključivo u razmjeru u

kojem je vjerojatno da će:

- a. privremene razlike biti ukinute u predvidivoj budućnosti; i
- b. oporeziva dobit za koju privremena razlika može biti upotrijebljena biti raspoloživa.

14.24. Odgođenu poreznu obvezu treba priznati za sve oporezive privremene razlike, osim ako odgođena porezna obveza proizlazi iz:

- a. početnog priznavanja goodwilla; ili
- b. goodwilla za koji vrijednosno usklađenje ili amortizacija nije priznata za porezne svrhe, ili
- c. početnog priznavanja imovine ili obveze u transakciji koja:
 - i. nije poslovno spajanje; i
 - ii. u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Za oporezive privremene razlike povezane s ulaganjem u ovisne poduzetnike, podružnice, pridružene poduzetnike i zajedničke pothvate odgođena porezna obveza se priznaje osim u dijelu koji su ispunjena oba sljedeća uvjeta:

- a. matica, ulagatelj i pothvatnik je u mogućnosti kontrolirati vrijeme ukidanja privremenih razlika; i
- b. vjerojatno je da se privremene razlike neće ukinuti u predvidivoj budućnosti.

MJERENJE

Početno

14.25. Stavke vremenskih razgraničenja koje se odnose na unaprijed plaćene troškove početno se mjere u visini plaćenog iznosa.

14.26. Stavke koje se odnose na nedospjelu naplatu prihoda početno se mjere po fer vrijednosti naknade koja se očekuje primiti ili potraživanja koja se očekuje priznati.

14.27. Stavke koje se odnose na odgođeno plaćanje troškova početno se mjere po fer vrijednosti očekivanog izdatka ili obveze.

14.28. Stavke koje se odnose na prihod budućeg razdoblja početno se mjere u iznosu koji je jednak primljenim iznosima ili priznatim potraživanjima.

14.29. Odgođenu poreznu imovinu i obveze treba mjeriti stopama poreza za koje se očekuje da će se primjenjivati u razdoblju kada će imovina biti nadoknađena ili obveza podmirena. Odgođena porezna imovina i obveze obično se mjere primjenom poreznih stopa (i poreznih zakona) koji su na snazi na datum bilance.

Nakon početnog

14.30. Na svaki sljedeći datum bilance, stavke vremenskih razgraničenja priznaju se u iznosu koji je jednak početno priznatom iznosu umanjenom za dio koji se priznaje kao:

- a. prihod ili rashod tekućeg razdoblja ukoliko se radi o unaprijed plaćenim troškovima ili prihodima budućeg razdoblja;

- b. potraživanje ili obveze ukoliko se radi o nedospjeloj naplati prihoda ili odgođenom plaćanju troškova.

14.31. U slučaju kada su za dio unaprijed plaćenih troškova ili prihoda budućeg razdoblja ispunjeni uvjeti priznavanja u računu dobiti i gubitka, za taj dio se smanjuje vrijednost unaprijed plaćenih troškova ili prihoda budućeg razdoblja priznatih u bilanci i povećava iznos prihoda ili rashoda u računu dobiti i gubitka.

14.32. U slučaju kad su za dio nedospjele naplate prihoda ili odgođenog plaćanja troškova ispunjeni uvjeti za priznavanje u okviru potraživanja ili obveza, za taj dio se smanjuje vrijednost nedospjele naplate prihoda ili odgođenog plaćanja troškova i povećava iznos potraživanja ili obveza. Ove transakcije utječu samo na promjenu strukture bilance.

14.33. Ako za neki prihod budućeg razdoblja dođe do promjene očekivanog iznosa budućih prihoda za taj iznos treba umanjiti odgođene prihode priznate u bilanci.

14.34. Odgođene porezne obveze i odgođenu poreznu imovinu treba naknadno mjeriti iznosom koji je jednak početno priznatom iznosu umanjenom za ukinute privremene razlike i usklađene za efekte koji proizlaze iz promjena poreznog zakonodavstva i drugih primjena kako bi odražavale porezne posljedice koje bi mogle nastati iz načina na koji poduzetnik očekuje, na datum bilance, povrat ili podmirenje knjigovodstvenih iznosa njegove imovine ili obveza.

14.35. Kod financijskog 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.

14.36. Najmodavac nastoji rasporediti financijski prihod tijekom razdoblja najma na sustavnoj i racionalnoj osnovi. Ovaj raspored prihoda temelji se na modelu koji odražava konstantnu periodičnu stopu povrata na neto ulaganje najmodavca koji se odnosi na financijski najam. Naplaćene najamnine koje se odnose na obračunsko razdoblje, bez troškova za usluge, povezuju se s bruto ulaganjem u najam kako bi se smanjila glavnica i nezarađeni financijski prihod.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

14.37. Poduzetnik treba prestati priznavati vremenska razgraničenja kada prestanu ispunjavati kriterije priznavanja sadržane u točkama 14.16 do 14.24 ovog Standarda.

OBJAVLJIVANJA

14.38. Poduzetnik treba u bilješkama zasebno objaviti iznos vremenskih razlika:

- a. nastalih u tijeku obračunskog razdoblja, i
- b. iznos ukinutih vremenskih razlika.

14.39. Pri tome će poduzetnik zasebno objaviti iznos koji se odnosi na:

- a. aktivna vremenska razgraničenja:
 - i. unaprijed plaćeni troškovi, i
 - ii. nedospjela naplata prihoda,
- b. pasivna vremenska razgraničenja:
 - i. odgođeno plaćanje troškova, i
 - ii. prihod budućeg razdoblja.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

14.40. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

14.41. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 15

PRIHODI

UVOD

15.1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak za mjerenje, priznavanje i objavljivanje prihoda

15.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS 1, MRS 2, MRS 11, MRS1 6, MRS 18, MRS 20, MRS 21, MRS 23, MRS 36, MRS 37, MRS 38, MRS 39, MRS 40, MSF 15 i IV Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

15.3. Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu.

15.4. Prihodi proistječu iz redovne aktivnosti poduzetnika kao što su prihodi od prodaje proizvoda i robe, pružanja usluga, kamate, tantijema i dividende.

15.5. Prihodi obuhvaćaju i druge stavke koja udovoljava definiciji prihoda.

15.6. U prihode ulazi i nerealizirana dobit (prihod).

15.7. Efektiva kamata stopa je kamatna stopa koja točno diskontira procijenjena buduća novčana plaćanja

ili primitke kroz očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta ili gdje je to moguće, kraćeg razdoblja, do neto knjigovodstvenog iznosa financijske imovine ili financijske obveze. Kod izračuna efektivne kamatne stope poduzetnik treba procijeniti novčane tokove uzimajući u obzir sve vrste ugovorenog financijskog instrumenta ali ne uzima u obzir buduće gubitke od zajma.

15.8. Financijska imovina obuhvaća:

5. financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka

6. ulaganja koja se drže do dospijea

7. zajmove i potraživanja

8. financijsku imovinu raspoloživu za prodaju.

15.9. Najam je sporazum na temelju kojeg najmodavac prenosi na najmoprimca kao zamjenu za plaćanje, pravo uporabe neke imovine u dogovorenom razdoblju.

15.10. Financijski najam je najam kojim se većim dijelom prenose svi rizici i nagrade povezane s vlasništvom neke imovine. Vlasništvo se može, ali ne mora prenijeti.

15.11. Poslovni najam je svaki najam osim financijskog najma.

15.12. Državna pomoć je pomoć kojoj je cilj pružanje ekonomske koristi pojedinom poduzetniku koji zadovoljava određene kriterije.

15.13. Fer vrijednost je iznos kojim bi se neka imovina mogla razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

15.14. Ulaganje u nekretnine je nekretnina koja se drži u svrhu zarade prihoda od najma ili zbog porasta vrijednosti ove imovine ili oboje.

15.15. Rezerviranje je obveza neodređenog vremena i/ili iznosa.

15.16. Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganje početno evidentira u visini troškova ulaganja i usklađuje za naknadne promjene ulagačeva udjela u neto imovini poduzetnika u kojeg je izvršeno ulaganje. Dobit ili gubitak ulagača odražava njegov udjel u dobiti ili gubitku poduzetnika u koje je izvršeno ulaganje.

15.17. Tečajna razlika je razlika koja proizlazi iz svođenja jedne valute u drugu po različitim tečajevima.

15.18. Monetarne stavke su jedinice valute u posjedu i imovina i obveze koji će biti primljene ili plaćene u fiksnom ili utvrdivom broju jedinica valute.

15.19. Neto ulaganja u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog poduzetnika u neto imovinu tog poslovanja.

15.20. Ugovor o izgradnji je ugovor 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.

15.21. Prestanak priznavanja financijske imovine je uklanjanje prethodno priznate financijske imovine iz bilance poduzetnika.

SADRŽAJ

15.22. Ovaj standard sadrži načela, pravila, postupke, metode mjerenja, evidentiranja, priznavanja i objavljivanja prihoda. U ovom standardu obuhvaćeni su prihodi koji nastaju iz transakcija i poslovnih događaja, a svrstani su u:

- ▶ poslovne prihode
- ▶ financijske prihode
- ▶ nerealiziranu dobit (prihod)
- ▶ ostale – izvanredne prihode.

PRIZNAVANJE

15.23. Prihod se priznaje kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi ulaziti kod poduzetnika i kada se koristi mogu pouzdano izmjeriti.

Priznavanje poslovnih prihoda

15.24. Prihod o prodaje proizvoda priznaje se kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

– poduzetnik je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima uključiv i robu,

- poduzetnik ne zadržava stalno sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima i robom,
- iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom u svezi prodaje proizvoda pritijecati kod poduzetnika, i

– troškovi, koji su nastali ili će nastati transakcijom u svezi prodaje proizvoda mogu se pouzdano izmjeriti.

15.25. U slučaju da je prihod priznat, a nastane nesigurnost naplate, poduzetnik će nenaplativi iznos ili iznos za koji je prestala vjerojatnost naplate, priznati kao rashod.

15.26. Kod formiranja prihoda s naslova pružanja usluga, u slučaju da se transakcija i poslovni događaji mogu pouzdano procijeniti poduzetnik prihod priznaje prema stupanju dovršenosti transakcije i događaja do datuma bilance. Ishod transakcije i događaja može se pouzdano procijeniti u slučaju kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- iznos prihoda, može se pouzdano izmjeriti,
- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ovom transakcijom i poslovnim događajem pritijecati kod poduzetnika,
- stupanj dovršenosti transakcija može se pouzdano izmjeriti i
- nastali troškovi ove transakcije i poslovnih događaja kao i troškovi dovršavanja događaja i transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.

15.27. U svezi s točkom 15.26. ovog Standarda za prihod od pružanja usluga koristi se metoda stupanja dovršenosti po kojoj se prihod priznaje u obračunskom razdoblju u kojem je usluga pružana.

15.28. Kada se ishod transakcije i poslovnog događaja u svezi pružanja usluga, ne može pouzdano procijeniti, prihod se priznaje samo u visini priznatih rashoda koji su nadoknadiivi.

15.29. Kada se proizvodi, uključivo i robu, ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge slične prirode i vrijednosti prihod se ne priznaje.

15.30. Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjeni za neslične proizvode ili usluge, ta se zamjena odnosno transakcija priznaje kao prihod. Taj se prihod mjeri po fer vrijednosti primljenih roba ili usluga usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata.

15.31. Kada je ishod ugovora o izgradnji moguće pouzdano procijeniti, prihodi i rashodi priznaju se prema stupnju dovršenosti u obračunskom razdoblju u kojem su radovi nastali.

15.32. Kada ishod ugovora o izgradnji nije moguće pouzdano procijeniti:

- prihod treba priznati do visine troškova,
- troškovi iz ugovora priznaju se kao rashod i razdoblja u kojem su nastali.

15.33. Prihod od poslovnog najma priznaju se na temelju pravocrtne metode tijekom razdoblja najma.

15.34. Financijski prihod od financijskog najma priznaje se na osnovici koja odražava periodičnu stopu povrata na neto ulaganja najmodavca.

Najmodavac raspoređuje prihod od financijskog najma tijekom razdoblja najma na sustavnoj i racionalnoj osnovi.

15.35. Ako se prodaja i povratni najam odvijaju u okviru poslovnog najma i ako se transakcija temelji na fer vrijednosti, dobit ili gubitak priznaje se u račune dobiti i gubitka.

15.36. Rezerviranje treba pregledati na svaki datum bilance i ako više nije vjerojatno da će podmirivanje obveza zahtijevati odljev resursa, rezerviranje treba ukinuti i priznati kao prihod od ukidanja rezerviranja.

15.37. Državne potpore treba, priznati kao prihod tijekom više razdoblja kako bi se sučelili s odgovarajućim rashodima, osim za državne potpore za biološku imovinu koja se naknadno mjeri po fer vrijednosti koje se priznaju u skladu s HSFI 17.

15.38. Potraživanja za državne potpore za nadoknadu nastalih rashoda ili nastalog gubitka ili kao potraživanje u svrhu pružanja trenutne financijske podrške poduzetnika ali bez budućih povezanih troškova, treba priznati kao prihod razdoblja u kojem je potraživanje nastalo.

15.39. Kod obračuna ulaganja prema metodi udjela ulagačev udio u dobiti ili gubitku poduzetnika u koji je izvršeno ulaganje priznaje se kao ulagačev prihod.

15.40. Tekući i odgođeni porez treba priznati kao prihod ili kao rashod te uključiti u račun dobiti i gubitka razdoblja osim:

- u transakcijama i poslovnom događaju koji su izravno priznati u kapital,
- poslovnog spajanja koje je stjecanje.

15.41. Porezni prihod koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti predočuje se u računu dobiti

se gubitka.

15.42. Kada se zalihe prodaju knjigovodstvena vrijednost tih zaliha priznaje se u rashod razdoblja u kojem se priznaje i prihod.

Priznavanje financijskih prihoda

15.43. Prihode od kamata, tantijema i dividendi priznaju se ako:

- je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom i poslovnim događajem pritijecati kod poduzetnika i
- iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti.

15.44. Prihod iz točke 15.43. ovog Standarda temelji se na sljedećim kriterijima:

- kamata se priznaje primjenom efektivne kamatne stope,
- tantijeme će se priznati na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja,
- dividenda će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na isplatu dividendi.

15.45. Ako postoji promjena tečaja monetarnih stavki u svezi transakcije u stranoj valuti, između datuma transakcije i datuma namire nastale tečajne razlike priznaju se u račune dobiti i gubitka kao prihod odnosno rashod, osim tečajnih razlika proizašlih iz monetarnih stavki koji čine neto ulaganje u inozemno poslovanje i priznaju se u kapital u skladu s HSFI 12 – Kapital.

15.46. Ako je dobit ili gubitak od nemonetarnih stanki priznat u račune dobiti i gubitka svaku promjenu stranih valuta treba priznati u računu dobiti i gubitka.

15.47. Tečajne razlike proizašle iz monetarnih stavki koje čine dio neto ulaganja izvještajnog društva u inozemno poslovanje priznaje se u računu dobiti i gubitka u odvojenim ili posebnim financijskim izvještajima inozemnog poduzetnika.

15.48. Kod prodaje inozemnog poslovanja, tečajne razlike koje su bile priznate u kapitalu i koje se odnose na to inozemno poslovanje, priznaju se u računu dobiti i gubitka u razdoblju kada je izvršena prodaja.

Priznavanje nerealiziranih dobitaka (prihoda)

15.49. Ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, osim goodwilla priznaje se kao prihod u računu dobiti i gubitka, osim ako je imovina mjerena po revaloriziranim iznosima.

Kod ukidanja gubitka od umanjenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine koja je revalorizirana postupa se na način da se povećanje revalorizacijske rezerve priznaje kao dio kapitala.

15.50. Ako se iznos gubitka od umanjenja vrijednosti financijske imovine koja se vodi po amortiziranom trošku smanji i smanjenje se može objektivno povezati s događajem koji je nastao nakon priznavanja umanjenja vrijednosti, prethodno priznati gubitak od umanjenja (rashod) ispravlja se direktno na kontu financijske imovine ili upotrebom konta ispravak vrijednosti. Iznos koji se ispravlja priznaje se u računu dobiti i gubitka

15.51. Ako u sljedećem razdoblju, fer vrijednost dužničkog instrumenta klasificiranog kao raspoloživ za prodaju poraste gubitak od umanjenja vrijednosti ove financijske imovine ispravit će se a ispravljeni iznos priznaje se u računu dobiti i gubitka.

15.52. Kod financijske imovine ili financijskih obveza klasificiranih po fer vrijednosti, promjena fer vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka, osim financijske imovine raspoložive za prodaju čija se promjena priznaje u kapitalu.

15.53. Naknado povećanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje dugotrajne imovine namijenjene za prodaju, priznaje se u računu dobiti i gubitka do visine prethodno priznatog rashoda.

15.54. Kad se knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne imovine povećava, to povećanje priznaje se kao prihod do iznosa do kojeg poništava smanjenje vrijednosti ove imovine koje je prethodno bilo priznato kao rashod.

15.55. Kada se knjigovodstvena vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine povećava to povećanje priznaje se kao prihod do iznosa do kojeg poništava smanjenje vrijednosti ove imovine koje je prethodno bilo priznato kao rashod.

15.56. Promjena fer vrijednosti ulaganja u nekretnine priznaje se u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem je nastala u skladu s HSFI 7 - Ulaganja u nekretnine.

15.57. Ako su se promijenile okolnosti koje su u ranijim razdobljima uzrokovale otpis zaliha, te je došlo do

povećanja neto utržive vrijednosti zaliha, raniji otpis zaliha se poništavaju i taj iznos priznaje se u prihod.

Priznavanje ostalih – izvanrednih prihoda

15.58. Prihod ili rashod od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine putem otuđenja ili kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi treba priznati u račun dobiti i gubitka.

15.59. Prihod iz t. 15.58. ne klasificira se kao prihod u smislu prihoda od prodaje proizvoda, robe i pružanja usluga, nego kao ostali – izvanredni prihodi na neto osnovi.

15.60. Prihod ili rashod od prestanka priznavanja pojedine dugotrajne materijalne imovine utvrđuje se tako da se od neto zaračunatog iznosa (ili fer vrijednosti u slučaju zamjene) oduzme knjigovodstvena vrijednost ove imovine. Ovaj prihod ili rashod klasificira se kao ostali prihodi i ostali rashodi i priznaje se na neto osnovi.

15.61. Prihod ili rashod koji proizlaze iz povlačenje ili otuđenja nematerijalne imovine utvrđuje se tako da se od neto zaračunatog iznosa (ili fer vrijednosti u slučaju zamjene) oduzme knjigovodstvena vrijednost ove imovine. Ovaj prihod ili rashod klasificira se kao ostali prihodi i ostali rashodi i priznaje se na neto osnovi.

15.62. Prihod ili rashod od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine utvrđuje se tako da se od neto zaračunatog iznosa (ili fer vrijednosti u slučaju zamjene) oduzme knjigovodstvena vrijednost ove imovine. Ovaj prihod ili rashod klasificira se kao ostali prihodi i ostali rashodi i priznaje se na neto osnovi.

15.63. Prestankom priznavanja financijske imovine razlika između knjigovodstvene vrijednosti i primljene naknade priznaje se u račune dobiti i gubitka.

15.64. Prihod ili rashod koji nije prethodno priznat do datuma prodaje dugotrajne imovine namijenjen za prodaju ili grupe za otuđenje, priznaje se u trenutku otuđenja i klasificira se kao ostali prihod ili ostali rashod na neto osnovi.

15.65. Promjena knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju priznaje se u računu dobiti ili gubitka.

15.66. Poduzetnik će u računu dobiti ili gubitka priznati prihode ili rashode od prestanka poslovanja.

MJERENJE

15.67. Prihod treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja.

15.68. Naknada je u većini slučajeva u obliku novca ili novčanih ekvivalenata.

15.69. Iznos prihoda koji proizlazi iz neke transakcije i poslovnog događaja obično se određuje sporazumno između poduzetnika i kupca ili korisnika imovine.

15.70. Prihodi od ugovora o izgradnji mjere se po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

15.71. Prihod treba prestati priznavati kada stavke koje predstavljaju prihod ne zadovoljavaju kriterije priznavanja navedene u ovom Standardu.

OBJAVLJIVANJE

Poduzetnik treba objaviti:

15.72. Računovodstvene politike u svezi priznavanja prihoda

- iznos svake značajne vrste prihoda priznate tijekom obračunskog razdoblja,
- iznos tečajnih razlika priznatih u računu dobiti i gubitka,
- iznos prihoda koji proizlazi iz razmjene proizvoda ili usluge uključenih u svaku značajnu vrstu prihoda,
- iznos, strukturu i vrstu ostalih prihoda ili ostalih rashoda koji se priznaju na neto osnovi, i
- iznos, strukturu i vrstu ostalih prihoda.

15.73. Prihod ugovora o izgradnji treba obuhvatiti:

- početni iznos prihoda dogovorenih ugovorom,
- izmjene u ugovorenim radovima.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

15.74. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski računovodstveni standard za razdoblje započeto 1.

siječnja 2008. godine i poslije,

15.75. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 16 RASHODI

UVOD

16.1. Cilj ovog standarda je propisati kriterije primjenjive za priznavanje, mjerenje i objavljivanje rashoda u financijskim izvještajima subjekata koji primjenjuju ove standarde.

16.2. Ovaj standard je u skladu s MRS 1, MRS 2, MRS 11, MRS 12, MRS 16, MRS 17, MRS 21, MRS 23, MRS 36, MRS 37, MRS 38, MRS 39, MSFI 5 i s IV. Direktivom Europske unije.

DEFINICIJE

16.3. **Rashodi** – su smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.

16.4. **Tečajna razlika** – je razlika koja proizlazi iz svođenja broja jedinica jedne valute u drugu po različitim tečajevima.

16.5. **Troškovi posudbe** – su kamate i drugi troškovi koji nastanu kod poduzetnika u svezi s posudbom izvora imovine.

16.6. **Rezerviranje** – je obveza neodređenog vremena ili/i iznosa.

16.7. **Štetni ugovor** – jest ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveze prema tom ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se od njega očekuju.

16.8. **Ugovor o izgradnji** – je ugovor posebno sklopljen za izgradnju neke imovine ili skupine imovine koja su međusobno usko povezana ili međuovisna po nacrtu, tehnologiji i funkciji ili konačnoj namjeni ili upotrebi.

16.9. **Troškovi popravaka i održavanja** – dugotrajne materijalne imovine su troškovi redovnog održavanja koji se priznaju kao rashod u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem su nastali.

SADRŽAJ

16.10. Ovaj standard se treba primijeniti pri objavljivanju i prezentiranju rashoda u financijskim izvještajima poduzetnika koji primjenjuju Hrvatske standarde financijskog izvještavanja. U ovom standardu obuhvaćeni su rashodi koji nastaju iz transakcija i poslovnih događaja, a svrstani su u:

- ▶ poslovne rashode
- ▶ financijske rashode
- ▶ nerealizirane gubitke (rashode)
- ▶ ostale – izvanredne rashode.

PRIZNAVANJE

16.11. Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i koje se može pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine.

16.12. Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda. Ovaj proces se obično naziva sučeljavanje rashoda s prihodima, uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda koji proizlazi izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja; primjerice, razni elementi rashoda koji čine trošak prodanih proizvoda priznaju se istodobno kad i prihod od prodaje proizvoda.

16.13. Rashod se odmah priznaje u računu dobiti i gubitka kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi, ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve, ili su prestale biti takve, da se kvalificiraju za priznavanje u bilanci kao imovina.

16.14. Rashod se također priznaje u računu dobiti i gubitka u onim slučajevima kada je obveza nastala bez priznavanja imovine, primjerice kada se pojavi obveza po garanciji za proizvod.

MJERENJE

16.15. Poduzetnik će u Računu dobiti i gubitka u okviru poslovnih rashoda iskazati najmanje sljedeće pozicije:

- a. materijalni troškovi
 - i. troškovi sirovina i materijala
 - ii. troškovi prodane robe
 - iii. ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)
- b. troškovi osoblja
 - i. nadnice i plaće
 - ii. troškovi poreza, socijalnog i mirovinskog osiguranja i drugo
- c. amortizacija
- d. vrijednosno usklađivanje dugotrajne imovine
- e. vrijednosno usklađivanje kratkotrajne imovine
- f. rezerviranja troškova i rizika
- g. ostali troškovi poslovanja.

16.16. Materijalni troškovi koji se odnose na troškove sirovina i materijala i prodane trgovačke robe priznaju se u skladu s *HSFI 10 – Zalihe*.

16.17. Troškovi usluga priznaju se u razdoblju u kojem su usluge stvarno obavljene i u skladu s *HSFI 10 – Zalihe*.

16.18. Troškovi osoblja priznaju se u razdoblju u kojem je radnik pružio svoju uslugu, osim ako nekim drugim standardom (*HSFI 10 – Zalihe*) nije određeno da se ovaj iznos uključi u vrijednost imovine.

16.19. Troškovi amortizacije i vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine priznaju se u skladu s *HSFI 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina*, *HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina*, *HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine*, *HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*, *HSFI 9 – Financijska imovina*, *HSFI 10 – Zalihe* i *HSFI 11 – Potraživanja*.

16.20. Vrijednosno usklađenje kratkotrajne imovine priznaje se u skladu s *HSFI 9 – Financijska imovina*, *HSFI 10 – Zalihe* i *HSFI 11 – Potraživanja*.

16.21. Rezerviranje troškova i rizika priznaje se kao rashod kada poduzetnik ima obvezu neodređenog vremena ili/i iznosa. Rezerviranje treba priznati ako, i samo ako:

- a. poduzetnik ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlih događaja,
- b. je vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, i
- c. se iznos obveze može pouzdano procijeniti.

Budući poslovni gubici ne priznaju se kao rezerviranja. Međutim, ako poduzetnik ima štetni ugovor, sadašnja obveza prema tom ugovoru treba se priznati i mjeriti kao rezerviranje.

16.22. Rezerviranja za restrukturiranje priznaju se samo kad poduzetnik:

- a. ima detaljan formalni plan restrukturiranja koji sadrži najmanje sljedeće:
 - i. poslovanje ili dio poslovanja na koje se odnosi,
 - ii. glavne lokacije na kojima se provodi,
 - iii. lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenih koji će primiti naknadu zbog prestanka rada,
 - iv. izdatke koji će nastati; i
 - v. kada će plan biti proveden; i

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.

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 poduzetnika.

16.23. Prošli događaj koji dovodi do sadašnje obveze naziva se obvezujući događaj. Da bi događaj bio obvezujući događaj, neophodno je da poduzetnik ne može izbjeći podmirenje obveze uzrokovane događajem. To je samo u slučajevima kada:

- a. se podmirenje obveze može izvršiti zakonskom prinudom; ili

b. događaj, u slučaju izvedene obveze (koji može nastati djelovanjem poduzetnika), stvara opravdana očekivanja kod drugih strana da će poduzetnik izvršiti svoju obvezu.

16.24. Iznos priznat kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na datum bilance. Pri tome je potrebno u obzir uzeti rizike i neizvjesnosti koji su neminovni kod mnogih događaja i okolnosti.

16.25. Ako je učinak vremenske vrijednosti novca značajan, iznos rezerviranja treba biti sadašnja vrijednost očekivanih izdataka potrebnih za podmirivanje obveze. Pri tome, 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.

16.26. Pri utvrđivanju iznosa rezerviranja neće se uzeti u obzir dobici od očekivanog otuđenja imovine.

16.27. 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 poduzetnik podmiri obvezu. S ovom se naknadom treba postupati kao s odvojenom imovinom. Priznati iznos naknade neće prelaziti iznos rezerviranja. U računu dobiti i gubitka može biti prikazan rashod u vezi s rezerviranjem umanjen za priznat iznos naknade.

16.28. 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. Pri tome treba voditi računa da se rezerviranje treba ukinuti samo za izdatke za koje je rezerviranje izvorno priznato.

16.29. Poduzetnik će u Računu dobiti i gubitka prikazati financijske rashode grupirane kao:

- a. kamate, tečajne razlike i slične troškove iz odnosa s povezanim poduzetnikom, i
- b. kamate, tečajne razlike i slične troškove iz odnosa s nepovezanim poduzetnikom.

16.30. Troškovi posudbe mogu uključiti:

- a. kamate na prekoračenja na bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe;
- b. amortizaciju diskonta ili premije vezane na posudbu;
- c. amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju s svezi s aranžmanima posudbe;
- d. financijske troškove financijskog najma;
- e. tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.

16.31. Troškovi posudbe priznaju se kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, osim ako se kapitaliziraju u skladu s točkom 16.33.

16.32. Kamate i drugi troškovi posudbe, koji se izravno mogu pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine (za koju je potrebno znatno vremensko razdoblje, više od jedne godine, da bi bila spremna za namjeravanu upotrebu ili prodaju), mogu kapitalizirati kao dio troška nabave te imovine.

16.33. Tečajne razlike proizašle iz podmirivanja monetarnih stavki ili 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 u računu dobiti i gubitka razdoblja u kojem nastaju, osim kako je opisano u točkom 16.35.

16.34. Ako je prihod ili rashod od nemonetarne stavke priznat direktno u revalorizacijske rezerve, svaka promjena tečaja stranih valuta te dobiti ili gubitka treba se priznati direktno u revalorizacijske rezerve. Suprotno tome, ako je dobit ili gubitak od nemonetarne stavke priznata u računu dobiti i gubitka, svaka promjena tečaja stranih valuta te dobiti ili gubitka treba se priznati u računu dobiti i gubitka.

16.35. Tečajne razlike proizašle iz monetarne stavke koja čini dio neto ulaganja poduzetnika u inozemno poslovanje treba se priznati u računu dobiti i gubitka u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog poduzetnika ili posebnim financijskim izvještajima inozemnog poduzetnika, ovisno o tome što je prikladnije. U financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni poduzetnik (npr. konsolidirani financijski izvještaji kada inozemno poslovanje predstavlja podružnicu), takve tečajne razlike trebaju se početno priznati kao zasebna stavka kapitala i rezervi i priznati u računu dobiti i gubitka kod prodaje neto ulaganja.

16.36. Nerealizirani gubici (rashodi) s osnove promjene fer vrijednosti financijske imovine priznaju se sukladno HSFI 15 – Prihodi.

16.37. Prihodi ili rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne imovine priznaju se u skladu s HSFI 15 – Prihodi i klasificiraju se kao ostali – izvanredni rashodi.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

16.38. Rashod treba prestati priznavati kada stavke priznate kao rashod ne zadovoljavaju kriterije priznavanja navedene u točki 16.11 ovog Standarda.

OBJAVLJIVANJA

16.39. U bilješkama će poduzetnik objaviti:

- a. Razloge umanjenja pojedine vrste imovine i metode primijenjene pri utvrđivanju umanjenja;
- b. Objašnjenja iznosa prikazanih kao izvanredni rashodi
- c. Opis, iznos i očekivano vrijeme odljeva ekonomskih koristi vezanih uz rezerviranja;
- d. Iznos kamata i drugih troškova posudbe kapitaliziran tijekom razdoblja;
- e. Neto tečajne razlike klasificirane kao zasebnu komponentu kapitala;
- f. Iznos nastalih troškova i priznate gubitke po ugovorima o izgradnji;
- g. Nepredviđene najamnine priznate kao rashod u razdoblju;
- h. Sve druge informacije zahtijevane drugim standardima ili važne korisnicima financijskih izvještaja za pravilno i potpuno sagledavanje poslovanja poduzetnika; i
- i. Računovodstvenu politiku usvojenu za troškove posudbe.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

16.40. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije.

16.41. Ako poduzetnik primjenjuje ovaj Standard za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije, treba objaviti tu činjenicu.

HRVATSKI STANDARD FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 17 POLJOPRIVREDA

UVOD

17.1. Cilj ovoga Standarda je odrediti računovodstveni postupak u vezi s biološkom imovinom i poljoprivrednim proizvodima.

17.2. Ovaj Standard u skladu je s MRS-om 2, MRS-om 16, MRS-om 20 i MRS-om 41 i odredbama IV. i VII. **Direktive Europske unije.**

DEFINICIJE

17.3. Poljoprivredna aktivnost je pretvaranje biološke imovine u poljoprivredni proizvod za prodaju ili za dodatnu biološku imovinu.

17.4. Biološka imovina je imovina koja obuhvaća životinje i biljke i to: drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo.

17.5. Poljoprivredni proizvodi su proizvodi biološke imovine kao, primjerice: debbla, vuna, mlijeko, voće i slično.

Ovaj HSFI obrađuje poljoprivredne proizvode do točke ubiranja priroda (plodova).

Poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja priroda predmet su obrade u *HSFI 10 – Zalihe*.

SADRŽAJ

17.6. Ovaj Standard se treba primjenjivati pri mjerenju, priznavanju i objavljivanju biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda u financijskim izvještajima poduzetnika.

PRIZNAVANJE

17.7. Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi priznaju se u financijskim izvještajima kada ispunjavaju

sljedeće uvjete:

- poduzetnik ima kontrolu nad ovom imovinom,
- vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi vezane za ovu imovinu pritecati kod poduzetnika,
- trošak nabave ili fer vrijednost može se pouzdano izmjeriti.

MJERENJE

17.8. Ako se fer vrijednost biološke imovine može pouzdano izmjeriti početno i na svaki sljedeći datum bilance mjeri se po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje.

17.9. Ako se fer vrijednost biološke imovine ne može pouzdano izmjeriti, biološka imovina mjeri se po trošku nabave umanjene za ispravak vrijednosti i za gubitke od umanjenja vrijednosti (vrijednosno usklađivanje) sukladno HSFI 6 – *Dugotrajna materijalna imovina i HSFI 10 - Zalihe*.

17.10. Poljoprivredni proizvodi koji su proizvodi biološke imovine u trenutku ubiranja mjere se po fer vrijednosti, umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje. Poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja mjere se u skladu s *HSFI 10 – Zalihe*.

17.11. Troškovi (procijenjeni) do točke prodaje sadržavaju: prijevozne i ostale slične troškove potrebne da biološka imovina i poljoprivredni proizvodi budu na tržištu, naknade brokerima i dilerima, pristojbe nadzornim organizacijama i burzama roba i poreze i carine.

17.12. Prihodi ili rashodi nastali s osnove početnog priznavanja biološke imovine mjerene po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, kao i prihodi i rashodi nastali kao posljedica promjene fer vrijednosti ove imovine, priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali.

17.13. Prihod ili rashod nastali s osnove početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda mjere se po fer vrijednosti umanjeno za procijenjene troškove do točke prodaje i priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali.

17.14. Državnu potporu vezanu uz biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, priznaje se kao prihod u računu dobiti i gubitka poduzetnika u razdoblju kada je nastalo potraživanje.

17.15. Kada je državna potpora vezana uz biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, a potpora je uvjetovana, priznaje se kao prihod u računu dobiti i gubitka poduzetnika kada su ispunjeni svi uvjeti u vezi s tom državnom potporom.

17.16. Ako se biološka imovina mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i gubitak od umanjenja ove imovine državna potpora se priznaje kao odgođeni prihod sukladno *HSFI 14 – Vremenska razgraničenja i HSFI 16 – Prihodi*.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

17.17. Poduzetnik prestaje priznavati biološku imovinu kada ova imovina prestane ispunjavati kriterije priznavanja iz točke 17.7. ovog standarda.

OBJAVLJIVANJE

17.18. Poduzetnik treba objaviti za svaku grupu biološke imovine:

- procjenu fizičke količine
- objasniti značajne aktivnosti vezane uz dugotrajnu biološku imovinu.

17.19. Za poljoprivredne proizvode i biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, poduzetnik treba objaviti:

- fer vrijednost svake grupe poljoprivrednih proizvoda i biološke imovine metode primijenjene za utvrđivanje fer vrijednosti.

17.20. Za biološku imovinu koja se mjeri po trošku umanjenom za ispravak vrijednosti i gubitke od umanjenja, poduzetnik treba objaviti:

- razloge zašto se fer vrijednost biološke imovine ne može pouzdano izmjeriti
- knjigovodstveni iznos biološke imovine
- promjene knjigovodstvenog iznosa između početka i kraja razdoblja
- za dugotrajnu biološku imovinu:

- korištenu metodu amortizacije
- korisni vijek upotrebe, odnosno stope amortizacije.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

17.21. Poduzetnik treba primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskih izvještaja za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine i poslije

17.22. Ako poduzetnik primjenjuje ovog Standarda za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. i poslije treba objaviti tu činjenicu.

POJMOVNIK

Aktivno tržište je tržište na kojem su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- predmeti kojima se trguje na tržištu su homogeni,
- u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i
- cijene su dostupne javnosti.

Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine tijekom njezina vijeka uporabe.

Amortizirajući iznos je trošak imovine koji je jednak trošku nabave umanjenom za ostatak vrijednosti.

Amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze je iznos po kojem je financijska imovina ili financijska obveza mjerena pri početnom priznavanju, umanjena za iznos otplate glavnice, uvećana ili umanjena za kumulativnu amortizaciju primjenom metode efektivne kamatne stope za svaku razliku između početnog iznosa i iznosa po dospeljeću, te umanjen za sva smanjenja (izravna ili kroz račun ispravka vrijednosti) zbog umanjenja vrijednosti ili nemogućnosti naplate.

Bilanca je sustavni pregled imovine, obveza i kapitala na određeni datum.

Bilješke sadrže dodatne i dopunske informacije koje nisu prezentirane u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

Biološka imovina je imovina koja obuhvaća životinje i biljke i to: drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo.

Bruto-ulaganje u najam je zbroj:

- potraživanja najmodavca po financijskom najmu za minimalna plaćanja najamnine, i
- a. svakog nezajamčenog ostatka vrijednosti pripisivog najmodavcu.

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

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

Čvrsta obveza za kupnju je dogovor s nepovezanim stranom, koji je obvezujući za obje strane i uglavnom sa zakonski prinudnim izvršenjem. Dogovor definira sljedeće:

- sve značajne stavke, uključujući cijenu i vrijeme nastanka transakcije;
- kaznu za neaktivnost koja je dovoljno velika da učini provođenje vrlo vjerojatnim.

Datum odobravanja je datum na koji je poduzetnik odobrio financijske izvještaje zajedno s pripadajućim izvještajem o stanju poduzetnika.

Datum razmjene je jednak datumu stjecanja kad je poslovno spajanje postignuto u jednoj transakciji razmjene. Kad poslovno spajanje uključuje više od jedne transakcije razmjene datum razmjene je datum kad je svako pojedino ulaganje priznato u financijskim izvještajima stjecatelja.

Datum sporazuma je datum na koji je postignut stvarni sporazum između sudionika spajanja. U slučaju neprijateljskog preuzimanja, najraniji datum na koji je stvarni sporazum postignut između sudionika spajanja jest datum kada je dovoljan broj vlasnika stečenika prihvatilo stjecateljevu ponudu za stjecanjem kontrole nad stečenikom.

Datum stjecanja je datum na koji stjecatelj stvarno stječe kontrolu nad stečenikom.

Derivativ je financijski instrument ili drugi ugovor iz djelokruga ovoga Standarda koji ima sva tri sljedeća obilježja:

- njegova se vrijednost mijenja kao reakcija na promjene utvrđene kamatne stope, cijene financijskog

instrumenta, cijene robe, tečaja stranih valuta, indeksa cijena ili stopa, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa, ili druge varijable, pod uvjetom, u slučaju nefinancijske imovine, da varijabla nije specifična za jednu od ugovornih strana (ponekad zvana »osnovna varijabla«),

b. ne zahtijeva početno neto-ulaganje ili je to ulaganje manje nego što bi bilo potrebno pri drugim vrstama ugovora za koje bi se moglo očekivati da slično reagiraju na promjene tržišnih čimbenika; i

c. podmiruje se na neki budući datum.

Dobit ili gubitak tekuće godine je dio kapitala kao rezultat viška prihoda nad rashodima, odnosno viška rashoda na prihodima ostvarenih u tekućoj godini.

Događaji nakon datuma bilance su oni događaji koji imaju povoljne ili nepovoljne posljedice, a koji su nastali između datuma bilance i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Razlikuju se dvije vrste događaja:

a. događaji koji potvrđuju okolnosti koje su postojale na datum bilance (događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje)

b. događaji koji potvrđuju okolnosti koje su nastale nakon datuma bilance (događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje).

Državna pomoć je pomoć kojoj je cilj pružanje ekonomske koristi pojedinom poduzetniku koji zadovoljava određene kriterije.

Državne potpore su pomoći države u obliku transfera resursa poduzetniku u zamjenu za prošlo ili buduće zadovoljavanje određenih uvjeta koji se tiču poslovanja poduzetnika. Državne pomoći isključuju one oblike državne pomoći kojima nije moguće na razborit način utvrditi vrijednost i transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od normalnih poslovnih transakcija poduzetnika.

Dugotrajna imovina je imovina:

a. koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i

b. koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja.

c. ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva.

Dugotrajna nematerijalna imovina je imovina koja se može identificirati kao nemonetarna i bez fizičkog obilježja.

Efektivna kamatna stopa je kamatna stopa koja točno diskontira procijenjena buduće novčane primitke kroz očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta ili, gdje je to moguće, kraćeg razdoblja, do neto knjigovodstvenog iznosa financijske imovine.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobit i gubitka je financijska imovina ili financijska obveza koja udovoljava jednom od sljedećih uvjeta:

a. klasificirana je kao imovina ili obveza namijenjena trgovanju. Financijska imovina ili financijska obveza klasificira se kao namijenjena trgovanju ako je:

i. stečena ili nastala uglavnom u svrhu prodaje ili reotkupa u bliskoj budućnosti,

ii. dio portfelja istovrsnih financijskih instrumenata kojima se zajednički upravlja i za koje postoji dokaz o nedavnom stvarnom obrascu ostvarivanja dobiti u kratkom roku ili

iii. derivativ (osim derivativa namijenjenih zaštiti i koji su učinkoviti instrumenti zaštite).

b. prilikom početnog priznavanja poduzetnik ih je svrstao u onu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka. Za svaku financijsku imovinu može se prilikom početnog priznavanja odrediti da će se promjene fer vrijednosti priznavati u računu dobiti i gubitka, osim ulaganja u vlasničke instrumente čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu, kao i onih čiju fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti.

Financijska imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine:

a. udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika

b. zajmovi povezanim poduzetnicima

c. sudjelujući interesi

d. ulaganja u vrijednosne papire

e. dani krediti i depoziti

f. ostala financijska imovina.

Navedena financijska imovina klasificira se zbog potrebe mjerenja, u četiri skupine:

a. financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka

- b. ulaganja koja se drže do dospelja
- c. zajmovi i potraživanja
- d. financijska imovina raspoloživa za prodaju.

Financijska imovina raspoloživa za prodaju je ona nederivativna financijska imovina koja se definira kao raspoloživa za prodaju ili nije klasificirana kao:

- a. zajmovi,
- b. ulaganja koja se drže do dospelja, ili
- c. financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka.

Financijska obveza čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka je financijska obveza koja udovoljava jednom od sljedećih uvjeta:

a. klasificirana je kao obveza namijenjena trgovanju. Financijska obveza klasificira se kao namijenjena trgovanju ako je:

- i. stečena ili nastala uglavnom u svrhu prodaje ili reotkupa u bliskoj budućnosti,
- ii. dio portfelja istovrsnih financijskih instrumenata kojima se zajednički upravlja i za koje postoji dokaz o nedavnom stvarnom obrascu ostvarivanja dobiti u kratkom roku ili
- iii. derivativ (osim derivativa namijenjenih zaštiti i koji su učinkoviti instrumenti zaštite).

b. prilikom početnog priznavanja poduzetnik ih je svrstao u one čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka. Za svaku financijsku obvezu može se prilikom početnog priznavanja odrediti da će se promjene njezine fer vrijednosti priznavati u računu dobiti i gubitka osim onih čiju fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti.

Financijska obveza je svaka obveza koja je:

- a. ugovorna obveza da se:
 - i. isporuči novac ili druga financijska imovina drugom poduzetniku, ili
 - ii. razmijeni financijska imovina ili financijske obveze s drugim poduzetnikom prema uvjetima koji su potencijalno nepovoljniji za poduzetnik, ili

b. ugovor koji će se namiriti ili se može namiriti vlastitim vlasničkim instrumentima poduzetnika i predstavlja:

i. nederivativni instrument za kojeg će poduzetnik biti ili može biti obvezno isporučiti promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata poduzetnika, ili

ii. derivativni instrument koji će se namiriti ili se može namiriti na način drugačiji od razmjene fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata drugog poduzetnika. U tu svrhu, vlastiti vlasnički instrumenti poduzetnika ne uključuju instrumente koji samostalno predstavljaju ugovore o budućem primitku ili isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata poduzetnika.

Financijske aktivnosti su aktivnosti koje rezultiraju promjenom veličine i sastava kapitala i zaduživanja poduzetnika;

Financijski instrument je svaki ugovor uslijed kojeg nastaje financijska imovina jednog poduzetnika i financijska obveza ili vlasnički instrument drugog poduzetnika.

Financijski najam je najam kojim se većim dijelom prenose svi rizici i nagrade povezane s vlasništvom neke imovine. Vlasništvo se može, ali ne mora prenijeti.

Funkcionalna valuta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem poduzetnik posluje.

Goodwill uključuje buduće ekonomske koristi nastale od imovine koju nije moguće pojedinačno identificirati i zasebno priznati.

Grupa je matica i svi njezini ovisni poduzetnici.

Gubitak od umanjenja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost neke imovine prelazi njen nadoknativ iznos.

Imovina je resurs koji kontrolira poduzetnik kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi kod poduzetnika.

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

Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto s izgledima da će se steći nove znanstvene ili tehnološke spoznaje i novi zaključci.

Izještaj o novčanom toku iskazuje novčane primitke i novčane izdatke nastale u određenom obračunskom razdoblju

Izveštaj o promjenama kapitala prikazuje sve promjene na kapitalu koje su se dogodile između dva datuma bilance.

Izveštajni poduzetnik može biti pojedinačni poduzetnik ili grupa koja obuhvaća maticu i sve njezine ovisne poduzetnike.

Jedinica koja stvara novac je najmanja utvrđena skupina imovine koja stvara novčane tokove, koji su većim dijelom neovisni od novčanih tokova ostale imovine ili skupina imovine.

Kamatna stopa sadržana u najmu je diskontna stopa koja na početku najma uvjetuje ukupnu sadašnju vrijednost:

- a. minimalnih plaćanja najma i
- b. nezajamčenog ostatka vrijednosti koja treba biti jednaka zbroju:
 - i. fer vrijednosti najmljene imovine i
 - ii. bilo kojih izravnih troškova najmodavca

Kapital je ostatak imovine poduzetnika nakon odbitka svih njegovih obveza. Kapital se sastoji od:

- a. upisanog kapitala,
- b. kapitalne rezerve,
- c. revalorizacijskih rezervi,
- d. rezervi,
- e. zadržane dobiti ili prenesenog gubitka i
- f. dobit ili gubitka tekuće godine.

Kapitalne rezerve su dio kapitala kojeg poduzetnik ostvaruje: realizacijom dionica, odnosno udjela iznad nominalne vrijednosti upisanog kapitala odnosno iznad troška stjecanja trezorskih dionica (udjela), kao i dodatno uplaćen kapital i sve ostalo prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima.

Knjigovodstvena vrijednost je iznos u kojem je imovina priznata u bilanci nakon umanjjenja za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjjenja.

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe, prikazani kao da su jedan poduzetnik.

Kontrola je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama poduzetnika tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.

Kratkoročne obveze su obveze koje ispunjavaju sljedeće uvjete:

- a. očekuje se da će se podmiriti u redovitom tijeku poslovnog ciklusa;
- b. primarno se drže radi trgovanja;
- c. dospijevaju za podmirivanje unutar dvanaest mjeseci poslije datuma bilance;
- d. poduzetnik nema bezuvjetno pravo odgoditi podmirivanje obveza za najmanje dvanaest mjeseci poslije datuma bilance.

Kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava sljedeće uvjete:

- a. očekuje se da će se realizirati ili se drže za prodaju ili potrošnju u redovnom tijeku poslovanja,
- b. primarno se drži za trgovanje,
- c. očekuje se da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance,
- d. novac ili novčani ekvivalent, osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili uporabe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.

Manjinski interes je onaj dio kapitala, dobiti ili gubitka ovisnog poduzetnika koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matice, izravno ili neizravno kroz ovisne poduzetnike.

Matica je poduzetnik koji ima jedan ili više ovisnih subjekata.

Metoda efektivne kamatne stope je metoda izračuna amortiziranog troška financijske imovine (ili grupe financijske imovine) i raspoređivanja prihoda od kamata tijekom određenog razdoblja.

Metoda troška ulaganja je metoda računovodstva ulaganja čime je ulaganje priznato po trošku. Ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj prima raspodjelu zadržane dobiti poduzetnika kod kojeg je izvršio ulaganje.

Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku i potom usklađuju za promjene ulagačeva udjela u neto imovini poduzetnika u kojeg je izvršio ulaganje. Dobit ili gubitak ulagača uključuje njegov udjel u dobiti ili gubitku poduzetnika kod kojeg je izvršio ulaganje.

Minimalna plaćanja najma su plaćanja tijekom razdoblja najma koja se od najmoprimca traže ili se mogu tražiti, isključujući nepredviđenu rentu, troškove za usluge i poreze koje treba platiti najmodavac, a trebaju mu se refundirati, zajedno s:

- a. u slučaju najmoprimca, bilo kojim iznosima koje jamči on ili strana povezana s njim; ili

b. u slučaju najmodavca, bilo kojim ostatkom vrijednosti kojeg mu jamči:

i. najmoprimac;

ii. strana povezana s najmoprimcem; ili

iii. treća strana nepovezana s najmodavcem, a financijski je sposobna ispuniti obvezu iz jamstva.

Međutim, ako najmoprimac ima opciju kupiti imovinu po cijeni za koju se očekuje da će gotovo sigurno biti dosta manja od fer vrijednosti na datum kada opcija postane ostvariva da bi se već na početku najma moglo zaključiti da će se ona realizirati, minimalna plaćanja najma obuhvaćaju obveze za minimalna plaćanja tijekom najma do očekivanog datuma realizacije opcije kupnje i plaćanja potrebnog za njenu realizaciju.

Monetarne stavke su novac u posjedu i imovina i obveze koje će biti primljene ili plaćene u fiksnom ili odredivom iznosu novca.

Nadoknativi iznos je viša vrijednost birajući između tržišne vrijednosti imovine umanjene za troškove prodaje i njene vrijednosti u upotrebi.

Najam je sporazum na temelju kojeg najmodavac prenosi na najmoprimca kao zamjenu za plaćanje, pravo uporabe neke imovine u dogovorenom razdoblju.

Neizvedivo – primjena zahtjeva je neizvediva kada ih poduzetnik ne može primijeniti nakon svih razumnih nastojanja da to učini. Za određeno prethodno razdoblje, neizvedivo je primijeniti promjenu računovodstvene politike retroaktivno ili obaviti prepravljanja retroaktivno da bi se ispravila pogreška ako:

a. nisu odredljivi učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljanja;

b. retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtjeva pretpostavke o namjerama menadžmenta koje bi bile u tom razdoblju; ili

c. retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtjeva značajne procjene iznosa i nemoguće je objektivno razlučiti od drugih informacija one informacije o tim procjenama koje:

i. pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum na koji bi se ti iznosi priznali, mjerili ili objavili; i

ii. bile bi dostupne iz ostalih informacija kada bi financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje.

Nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati.

Neopozivi najam je najam koji je opoziv samo:

a. nastankom nekog udaljenog mogućeg događaja;

b. uz dopuštenje najmodavca;

c. ako najmoprimac zaključi novi najam za istu ili jednaku imovinu s istim najmodavcem; ili

d. nakon što je najmoprimac platio dodatni iznos, tako da je od početka prilično izvjesno nastavljanje najma.

Neto ulaganja u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog poduzetnika u kapitalu inozemnog poduzetnika.

Neto ulaganje u najam je bruto ulaganje u najam diskontirano za kamatnu stopu sadržanu u najmu.

Neto utrživa vrijednost je procijenjena prodajna cijena u toku redovnog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje. To je neto iznos kojeg poduzetnik očekuje realizirati prodajom zaliha u redovitom toku poslovanja. Neto utrživa vrijednost ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ona je specifična vrijednost za poduzetnik.

Nezajamčeni ostatak vrijednosti je onaj dio ostatka vrijednosti iznajmljene imovine čiju realizaciju ne osigurava najmodavac ili čiju realizaciju jamči samo strana povezana s najmodavcem.

Nezarađeni financijski prihod od najma je razlika između:

a. bruto-ulaganja u najam, i

b. neto-ulaganja u najam.

Obustavljena aktivnost (obustavljeno poslovanje) se odnosi na organizacijsku jedinicu koja je otuđena ili je namijenjena za prodaju i:

a. predstavlja zasebnu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljopisno područje poslovanja;

b. dijelom je jedinstvenog koordiniranog plana otuđenja zasebne značajne poslovne aktivnosti ili zemljopisnog poslovanja, ili

c. se odnosi na podružnicu koja je stečena isključivo s namjerom preprodaje.

Obveza je sadašnja obveza poduzetnika, proizašla iz prošlih događanja i za čije se podmirenje očekuje odljev resursa.

Odgodena porezna imovina jesu iznosi poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima, a odnose se na:

- a. privremene razlike koje se mogu odbiti;
- b. prenesene neiskorištene porezne gubitke; i
- c. prenesene neiskorištene porezne olakšice.

Odgodene porezne obveze jesu iznosi poreza na dobit plativi u budućim razdobljima koji se odnose na oporezive privremene razlike.

Odvojeni financijski izvještaji su oni koje prezentira matica, ulagatelj u pridruženo društvo ili pothvatnik u zajednički kontroliranom poduzetniku, u kojima su ulaganja iskazana na osnovi udjela u kapitalu, a ne na osnovi neto imovine i objavljenog rezultata poduzetnika koji je predmet ulaganja.

Organizacijska komponenta naznačuje aktivnosti i novčane tokove koje je moguće jasno operativno i za potrebe financijskog izvještavanja odijeliti od ostalih dijelova poduzetnika.

Ostatak vrijednosti imovine je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik dobio sada otuđenjem imovine po odbitku procijenjenih troškova otuđenja, kao da se imovina već koristi i uvjete u stanju očekivanom na kraju vijeka uporabe.

Ovisni poduzetnik je poduzetnik uključujući i ostale poslovne poduzetnike poput partnerstva koje kontrolira drugi poduzetnik (znan kao matica).

Pogreške prethodnog razdoblja su izostavljanja iz financijskih izvještaja ili pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima poduzetnika za jedno ili više prethodnih razdoblja nastala propuštanjem uporabe ili pogrešnom uporabom pouzdanih informacija:

- a. koje su bile dostupne kada su se financijski izvještaji bili odobravani za izdavanje i
- 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 interpretiranje činjenica i prijevare.

Poljoprivredna aktivnost je pretvaranje biološke imovine u poljoprivredni proizvod za prodaju ili za dodatnu biološku imovinu

Poljoprivredni proizvodi su proizvodi biološke imovine kao, primjerice: debbla, vuna, mlijeko, voće i slično

Poslovi najma je svaki najam osim financijskog najma.

Poslovne aktivnosti su glavne aktivnosti poduzetnika i druge aktivnosti, osim investicijskih i financijskih aktivnosti.

Poslovno spajanje je spajanje dvaju poduzetnika ili poslovanja u jedan izvještajni subjekt.

Pothvatnik je strana u zajedničkom pothvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

Potpore koje se odnose na imovinu su državne potpore čiji je prvi uvjet da poduzetnik koji ispunjava uvjete za potporu treba kupiti, izgraditi ili na drugi način pribaviti dugotrajnu materijalnu imovinu. Mogući su dodatni uvjeti koji ograničavaju vrstu ili lokaciju imovine ili razdoblja u kojima se mora nabaviti ili držati.

Potraživanja su, na temelju obveznopравnih i drugih osnova, zasnovana prava potraživati od dužnika plaćanje duga, isporuku usluga ili pružanje usluga.

Potraživanja su nederivativna financijska imovina s fiksnim ili utvrdivim plaćanjima koja ne kotiraju na aktivnom tržištu, osim one:

- a. koju poduzetnik namjerava prodati odmah ili u bliskoj budućnosti, koja će biti svrstana u imovinu namijenjenu trgovanju, i one koju je poduzetnik kod početnog priznavanja predodredio za iskazivanje po fer vrijednost kroz račun dobiti i gubitka,
- b. koju poduzetnik kod početnog priznavanja predodredio kao raspoloživu za prodaju, ili
- c. kod koje imatelj možda neće nadoknaditi gotovo cijelo svoje početno ulaganje, iz razloga koji nije pogoršanje kvalitete kredita, i koja se treba svrstati u raspoloživu za prodaju.

Prestanak priznavanja financijskih instrumenata je uklanjanje prethodno priznate financijske imovine ili financijske obveze iz bilance poduzetnika.

Pridruženi poduzetnik je poduzetnik, uključujući i društvo osoba kao što je partnerstvo, koje nije ni ovisni poduzetnik niti zajednički pothvat, a nad kojim ulagatelj ima značajan utjecaj.

Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu.

Privremene razlike jesu razlike između knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveze u bilanci i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti:

a. oporezive privremene razlike – imaju za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena; ili

b. odbitne privremene razlike – imaju za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena.

Promjene računovodstvene procjene su usklađivanja knjigovodstvenog iznosa neke imovine ili obveze, ili iznosa periodične potrošnje neke imovine nastalo 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.

Račun dobiti i gubitka prikazuje prihode i rashode te dobit ili gubitak ostvaren u određenom obračunskom razdoblju.

Računovodstvene politike su posebna načela, osnove, dogovori, pravila i praksa koje primjenjuje poduzetnik pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.

Razmjerna konsolidacija je računovodstvena metoda kojom se pothvatnikov udjel u svakom dijelu imovine, obveza, prihoda i rashoda nekog zajedničkog kontroliranog poduzetnika spaja, stavku po stavku, sa sličnim stavkama u financijskim izvještajima pothvatnika ili se iskazuju kao zasebne stavke u financijskim izvještajima pothvatnika.

Razvoj je primjena nalaza istraživanja ili drugih znanja u planu ili dizajnu proizvodnje novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, postupaka, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe.

Redovna kupnja ili prodaja je kupnja ili prodaja financijske imovine po ugovoru čiji uvjeti zahtijevaju isporuku imovine u roku određenom općim pravilima ili konvencijama promatranog tržišta.

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

Retroaktivno prepravljanje označava ispravljanje priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao da se pogreška nije dogodila u prethodnim razdobljima.

Revalorizacijske rezerve su dio kapitala koje nastaju ponovnom procjenom imovine iznad troškova nabave (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine i financijske imovine raspoložive za prodaju).

Rezerve su dio kapitala koje se formiraju iz dobiti poduzetnika.

Rezerviranje je obveza neodređenog vremena i/ili iznosa.

Skupina za otuđenje je skupina imovine koju se planira u cjelini otuđiti bilo prodajom ili na drugi način putem jedne transakcije, s time da se prebace tom transakcijom i obveze koje su izravno povezane s tom imovinom. Skupina uključuje i goodwill stečen poslovnom kombinacijom, ako skupina imovine obuhvaća jedinicu koja stvara novac na koju je goodwill raspoređen.

Štetni ugovor jest ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveze prema tom ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se od njega očekuju.

Tečaj na datum bilance je spot tečaj na datum bilance (srednji tečaj Hrvatske narodne banke).

Tečaj svođenja je odnos razmjene dviju valuta.

Tečajna razlika je razlika koja proizlazi iz svođenja broja jedinica jedne valute u drugu po različitim tečajevima.

Tekući porez je iznos poreza na dobit za platiti na oporezivu dobit (porezni gubitak) za razdoblje.

Transakcijski troškovi su inkrementalni troškovi koji su izravno pripisivi kupnji, izdavanju ili prodaji financijske imovine ili financijske obveze. Inkrementalni trošak je trošak koji ne bi nastao da poduzetnik nije kupio, izdao ili prodao financijski instrument.

Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili, fer vrijednost druge naknade za nabavu

imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja.

Troškovi popravaka i održavanja dugotrajne materijalne imovine su troškovi redovnog održavanja koji se priznaju kao rashod u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem su nastali.

Troškovi posudbe su kamate i drugi troškovi koji nastanu kod poduzetnika u svezi s posudbom izvora imovine.

Troškovi prodaje su dodatni troškovi koji su izravno povezani s otuđenjem imovine ili skupine za otuđenje isključujući financijske troškove i rashod poreza na dobit.

Ugovor o izgradnji je ugovor 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 upotrebi.

Ulaganja koja se drže do dospijeca predstavljaju nederivativnu financijsku imovinu s fiksnim ili odredivim plaćanjima i fiksnim dospijecem za koju poduzetnik ima pozitivnu namjeru i mogućnost držati je do dospijeca osim:

- ulaganja koja je poduzetnik prilikom početnog priznavanja predodredio za iskazivanje po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka,
- ulaganja koja je poduzetnik predodredio kao raspoloživa za prodaju, i
- ulaganja koja udovoljavaju definiciji zajmova i potraživanja.

Ulaganje u nekretnine je nekretnina koja se drži u svrhu zarade prihoda od najma ili zbog porasta vrijednosti ove imovine ili oboje.

Ulagatelj u zajednički pothvat je strana u zajedničkom pothvatu i nema zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

Upisani kapital je novčano izražena vrijednost onoga što ulagači unose kod poduzetnika, a registrirano je na sudu.

Upotrebna vrijednost je sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova, za koji se očekuje da će proizaći iz neprestane upotrebe nekog oblika imovine i njegovog otuđenja na kraju njegovog korisnog vijeka trajanja.

Vijek uporabe je:

- razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, ili
- broj proizvoda ili sličnih jedinica za koje se očekuje da će ih poduzetnik ostvariti od te imovine.

Vlasnički (glavnički) instrument je svaki ugovor koji dokazuje udjel u kapitalu nekog drugog poduzetnika.

Vremenska razgraničenja su stavke:

- potraživanja ili obveza za koje u obračunskom razdoblju nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja prihoda, odnosno rashoda već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima, ili
- prihoda ili rashoda priznatih u obračunskom razdoblju temeljem načela nastanka događaja, a za koje se u istom obračunskom razdoblju nisu zadovoljili kriteriji priznavanja potraživanja ili obveza već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima.

Vrijednost u upotrebi je sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koji se očekuju ostvariti od upotrebe imovine.

Zadržana dobit ili preneseni gubitak je dio zarađenog kapitala koji ostaje poduzetniku nakon raspoređivanja u rezerve i isplate dividendi i udjela u dobiti nakon oporezivanja.

Zajednička imovina je imovina, osim goodwilla, koja pridonosi budućim novčanim tokovima jedinica koje stvaraju novac koji su podvrgnute provjeri i drugim jedinicama koje stvaraju novac.

Zajednička kontrola je ugovorom uređeno sudjelovanje u kontroli nad gospodarskim aktivnostima i postoji samo kada donošenje strateških financijskih i poslovnih odluka zahtijeva jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu (pothvatnici).

Zajednički kontrolirani poduzetnik je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu trgovačkog društva, partnerstva ili drugog poduzetnika, u kojem svaki pothvatnik ima udjel.

Zajednički pothvat je ugovorno uređenje gdje dvije ili više strana poduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole.

Zajmovi su nederivativna financijska imovina s fiksnim ili odredivim plaćanjima koja ne kotiraju na aktivnom tržištu, osim one:

- koju poduzetnik namjerava prodati odmah ili u bliskoj budućnosti, koja će biti svrstana u imovinu namijenjenu trgovanju, i one koju je poduzetnik kod početnog priznavanja predodredio za iskazivanje po

fer vrijednost kroz dobit ili gubitak,

b. koju poduzetnik kod početnog priznavanja predodredio kao raspoloživu za prodaju, ili

c. kod koje imatelj možda neće nadoknaditi gotovo svo svoje početno ulaganje, iz razloga koji nije pogoršanje kvalitete kredita, i koja se treba svrstati u raspoloživu za prodaju.

Zalihe su kratkotrajna materijalna imovina:

a. koja se drži zbog prodaje u redovnom toku poslovanja;

b. koja se drži u procesu proizvodnje za navedenu prodaju ili

c. u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Zalihe slijedom reprodukcijskog ciklusa obuhvaćaju sljedeće oblike:

a. zalihe sirovina i drugog materijala koji ulazi u supstancu gotovog proizvoda,

b. zalihe rezervnih dijelova i drugog materijala koji ne ulazi u supstancu gotovih proizvoda,

c. zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda,

d. zalihe gotovih proizvoda,

e. zalihe trgovačke robe i drugo

Zaštita novčanog toka predstavlja zaštitu izloženosti promjenama novčanog toka koje se odnose na određeni rizik koji je povezan s priznatom imovinom ili obvezom ili vrlo izvjesne predviđene transakcije, i koji može utjecati na dobit ili gubitak.

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama poduzetnika koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola nad tim politikama. Značajan utjecaj može se postići vlasništvom dionica, statutom ili ugovorom.

Značajno izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je značajno ako one mogu, pojedinačno ili skupno, utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i vrsti izostavljenog ili pogrešno prikazanog koje se prosuđuju u pripadajućim okolnostima. Veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući čimbenik.