



Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Ostala sveobuhvatna dobit odnosi se na stavke prihoda i rashoda, uključujući i reklasifikacijske usklade, koje subjekt ne iskazuje kao dobit ili gubitak u računu dobiti i gubitka, već ih priznaje unutar kapitala. Obveznici sastavljanja izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti su subjekti kojima je okvir financijskog izvještavanja MSFI, tj. veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa. U članku autorica razmatra osnovne odrednice izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu sa zahtjevima MRS-a 1 (Prezentiranje financijskih izvještaja) te na primjeru ilustrira sadržaj i strukturu izvještaja za potrebe javne objave, sukladno Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja.¹

1. Uvod

Prema odredbama toč. 7. MRS-a 1, **ostala sveobuhvatna dobit** je dio sveobuhvatne dobiti koja uključuje stavke prihoda i rashoda, uključujući reklasifikacijske usklade, koje subjekt ne iskazuje kao dobit ili gubitak u računu dobiti i gubitka, već ih priznaje unutar kapitala, kako to zahtijevaju ili je dozvoljeno drugim MSFI-evima. Reklasifikacijska usklađenja su iznosi reklasificirani u dobit ili gubitak tekućeg perioda, koji su u tekućem ili prethodnom razdoblju bili priznati u okviru ostale sveobuhvatne dobiti. Drugim riječima, promjene u kapitalu povezane s transakcijama u koje nisu uključeni vlasnici, a koje se odnose na stavke prihoda i rashoda koje se ne priznaju kao dobit ili gubitak u računu dobiti i gubitka, potrebno je iskazati u okviru ostale sveobuhvatne dobiti. Stoga je ostalu sveobuhvatnu dobit potrebno razlikovati od sveobuhvatne dobiti razdoblja koja uključuje:¹

- elemente računa dobiti i gubitka, odnosno dobit ili gubitak razdoblja (ukupan prihod umanjen za rashode, isključujući sastavnice ostale sveobuhvatne dobiti) te
- stavke ostale sveobuhvatne dobiti.

Prema tome, ukupna sveobuhvatna dobit obuhvaća promjene u kapitalu tijekom razdoblja koje nastaju iz transakcija ili drugih događaja, osim onih promjena koje proizlaze iz transakcija s vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika. Ukupna sveobuhvatna dobit obuhvaća sve sastavnice „dobiti ili gubitka i „ostale sveobuhvatne dobiti.

Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti dužni su sastaviti veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa, odnosno obveznici primjene MSFI-a uzimajući u obzir zahtjeve MRS-a 1. Međutim, za potrebe javne objave, struktura i sadržaj izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti propisana je Pravilnikom o strukturi GFI-a te se izvještaj sastavlja kao dopuna Računa dobiti i gubitka (Obrazac POD-RDG).

Skrećemo pozornost da je Izmjenama i dopunama Pravilnika o strukturi GFI-a, s primjenom na godišnje financijske izvještaje za izvještajna razdoblja koja počinju 1. siječnja 2021. godine ili nakon tog datuma, izmjenjena struktura i sadržaj izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Izmjene se odnose na zasebno iskazivanje stavaka ostale sveobuhvatne dobiti koje neće biti reklasificirane, od onih koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak te su uvedene dodatne pozicije izvještaja.

2. Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prema zahtjevima MRS-a 1

2.1. Stavke izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti

U skladu sa zahtjevima toč. 7. MRS-a 1 ostala sveobuhvatna dobit obuhvaća sljedeće stavke:

- promjene viška utvrđenog revalorizacijom (MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 38 - *Nematerijalna imovina*);
- revalorizirane vrijednosti planova definiranih primanja (MRS 19 - *Primanja zaposlenika*);
- dobitke i gubitke nastale iz preračunavanja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja (MRS 21 - *Učinci promjena tečajeva stranih valuta*);
- dobit ili gubitke od ulaganja u vlasničke instrumente koji se određuju po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s toč. 5.7.5. MSFI-a 9 *Financijski instrumenti*;
- dobit ili gubitke po financijskoj imovini koja se određuje po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s toč. 4.1.2.A MSFI-a 9;
- učinkoviti dio dobiti ili gubitaka po instrumentima zaštite novčanog toka od rizika te dobit ili gubitke po instrumentima zaštite

¹ Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Nar. nov., br. 95/16 – 144/20; nadalje Pravilnik o strukturi GFI

te od rizika ulaganja u vlasničke instrumente koja se mjere po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s toč. 5.7.5. MSFI-a 9 (poglavlje 6. MSFI-a 9);

- g) za posebne obveze određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, iznos promjene fer vrijednosti koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika obveze (toč. 5.7.7. MSFI-a 9);
- h) promjene vrijednosti vremenske vrijednosti opcija pri odvajanju unutarnje vrijednosti i vremenske vrijednosti ugovora o opciji i određivanju samo promjena unutarnje vrijednosti kao instrumenta zaštite od rizika (poglavlje 6. MSFI-a 9);
- i) promjene vrijednosti terminskih elemenata terminskih ugovora pri odvajanju terminskog elementa i spot elementa terminskog ugovora te određivanju samo promjena spot elementa kao instrumenta zaštite od rizika te promjene vrijednosti raspona valutne osnovice financijskog instrumenta pri njegovu isključenju iz određivanja toga financijskog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika (poglavlje 6. MSFI-a 9).

2.2. Prezentacija izvještaja

U skladu sa zahtjevima toč. 10.A. MRS-a 1 dopuštena je mogućnost izbora između dva načina prezentacije ostale sveobuhvatne dobiti, tj. stavke ostale sveobuhvatne dobiti mogu se iskazati u okviru jednog izvještaja zajedno sa stavkama dobiti i gubitka ili kao odvojeni izvještaj, pri čemu vrijedi sljedeće:

- 1) **kao jedan izvještaj** – sastavlja se jedan izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti koji sadrži dobit i gubitak i ostalu sveobuhvatnu dobit, a u izvještaju će se dobit ili gubitak te ostala sveobuhvatna dobit prikazati u dva odjeljka. Ovi se odjeljci prikazuju zajedno, s time da se prvo prikazuje odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitak, a iza njega odmah slijedi odjeljak o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. U tom slučaju, sukladno toč. 81.A MRS-a 1, u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, pored odjeljka koji se odnosi na dobit ili gubitak i ostalu sveobuhvatnu dobit, potrebno je prikazati:
 - a) dobit ili gubitak;
 - b) ukupnu ostalu sveobuhvatnu dobit;
 - c) sveobuhvatnu dobit razdoblja koju čini zbroj dobiti ili gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti.

- 2) **kao dva izvještaja** – odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitak prikazuje se kao odvojeni izvještaj te taj odvojeni izvještaj o dobiti ili gubitku neposredno prethodi izvještaju koji prikazuje ostalu sveobuhvatnu dobit i koji započinje prikazom dobiti ili gubitka. U tom slučaju, kada se odvojeno prikazuje izvještaj o dobiti ili gubitku, prema toč. 81.A MRS-a 1, subjekt neće prikazati odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitku u izvještaju u kojem prikazuje sveobuhvatnu dobit.

Nadalje, prema toč. 81.B MRS-a 1, pored odjeljaka koji se odnose na dobit ili gubitak te ostalu sveobuhvatnu dobit, subjekt je dužan prikazati stavke dobiti ili gubitak te ostale sveobuhvatne dobiti razdoblja raspodijeljene na dio koji se može pripisati manjinskom interesu (tj. udjelima bez prava kontrole) ili vlasnicima matice. Drugim riječima, stavke je potrebno rasporediti kako slijedi:

- a) dobit ili gubitak razdoblja koji se pripisuje:
 - i) nekontrolirajućim udjelima; i
 - ii) vlasnicima matice;
- b) sveobuhvatnu dobit razdoblja koja se pripisuje:
 - i) nekontrolirajućim udjelima; i
 - ii) vlasnicima matice.

Pri tome, ako subjekt prikazuje dobit ili gubitak u odvojenom izvještaju, u tom izvještaju dužan je prikazati samo stavke dobiti i gubitka raspodijeljene na dio koji pripada nekontrolirajućim udjelima i vlasnicima matice.

Nadalje, MRS 1 propisuje i koje stavke je potrebno iskazati u odjeljku koji se odnosi na dobit ili gubitak, odnosno u izvještaju o dobiti ili gubitku (toč. 82. MRS-a 1), a koje je potrebno iskazati u odjeljku koji se odnosi na ostalu sveobuhvatnu dobit (toč. 82.A MRS-a 1).

U tom kontekstu, u odjeljku koji se odnosi na izvještaj o dobiti ili gubitku, uz stavke koje se zahtijevaju ostalim MSFI-evima, potrebno je iskazati i stavke koje iskazuju sljedeće vrijednosti za razdoblje:

- prihode, pri čemu se odvojeno iskazuju prihodi od kamata izračunani metodom efektivne kamate;
- dobit i gubitke koji su posljedica prestanka priznavanja financijske imovine mjerene po amortiziranom trošku;
- financijske troškove;
- gubitke od umanjenja vrijednosti (uključujući poništenja gubitaka ili dobiti od umanjenja vrijednosti) utvrđeni u skladu s odjeljkom 5.5. MSFI-a 9;
- udio u dobiti ili gubicima pridruženih subjekata i zajedničkih pothvata obračunanih metodom udjela;
- ako je financijska imovina reklasificirana iz kategorije mjerenja po amortiziranom trošku tako da se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, svaku dobit ili gubitak koji proizlaze iz razlike između prethodno amortiziranog troška financijske imovine i njezine fer vrijednosti na datum reklasifikacije (kako je utvrđeno u MSFI-u 9);
- ako je financijska imovina reklasificirana iz kategorije mjerenja po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit tako da se mjeri po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, svaki kumulativni dobit ili gubitak prethodno priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti koji su reklasificirani u račun dobiti i gubitka;
 - porezni rashod;
 - jedinstveni iznos za sve obustavljene aktivnosti (MSFI 5).

Sve stavke prihoda i rashoda razdoblja potrebno je priznati u dobit ili gubitak, osim ako se određenim MSFI-em propisuje ili dopušta drukčije (primjerice, MRS 8 navodi da se ispravci pogrešaka i učinci promjena računovodstvenih politika ne priznaju u dobit ili gubitak tekućeg razdoblja, već kao stavka korekcije zadržane dobiti).

U odjeljku koji se odnosi na ostalu sveobuhvatnu dobit, potrebno je iskazati sljedeće informacije, odnosno stavke za iznose za razdoblje:

- 1) stavke ostale sveobuhvatne dobiti klasificirane po vrsti te grupirane na one stavke koje se prema zahtjevima ostalih MSFI-jeva:
 - a) neće naknadno reklasificirati u dobit ili gubitak i
 - b) one koje se naknadno reklasificiraju u dobit ili gubitak (po ispunjenju određenih uvjeta).
- 2) udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženih društava i zajedničkih poduhvata, obračunatih metodom udjela, podijeljen na udio stavki koje, u skladu sa ostalim MSFI evima:
 - a) neće naknadno biti reklasificirane u dobit ili gubitak i
 - b) one koje se naknadno reklasificiraju u dobit ili gubitak (po ispunjenju određenih uvjeta).

Nadalje, prema toč. 90. MRS-a 1 subjekt mora u izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, kao i u bilješkama objaviti iznos poreza na dobit koji se odnosi na svaku stavku ostale sveobuhvatne dobiti, uključujući i reklasifikacijska usklađenja. Prema zahtjevima toč. 91. MRS-a 1 stavke ostale sveobuhvatne dobiti mogu se prikazati:

- a) u neto iznosima, tj. smanjene za pripadajuće porezne učinke ili



- b) u bruto iznosima, tj. prije pripadajućih poreznih učinaka, u jednom iznosu koji prikazuje ukupni iznos poreza na dobit koji se odnosi na te stavke, pri čemu je porez potrebno rasporediti na stavke koje se kasnije mogu prenijeti u dobit ili gubitak te na stavke koje se naknadno neće prenositi u dobit ili gubitak.

2.3. Reklasifikacijska usklađenja

U skladu sa zahtjevima toč. 92. MRS-a 1 subjekt mora objaviti **reklasifikacijska usklađenja** vezano uz pojedine komponente ostale sveobuhvatne dobiti, a koja su nastala kao posljedica njihova prijenosa iz kapitala i uključivanja u račun dobiti i gubitka. Dakle, radi se o stavkama ostale sveobuhvatne dobiti koje su u tekućem razdoblju reklasificirane u dobit ili gubitak, a u tekućem ili prethodnom razdoblju bile su priznate u okviru ostale sveobuhvatne dobiti.

Drugim MSFI-jevima navodi se jesu li i kada iznosi prethodno priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti reklasificirani u dobit ili gubitak, a takve se reklasifikacije nazivaju reklasifikacijskim usklađenjem. Reklasifikacijsko usklađenje povezano s pojedinom komponentom ostale sveobuhvatne dobiti iskazuje se u periodu u kojem je usklađenje reklasificirano u dobit ili gubitak. Ti iznosi mogu biti priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti kao nerealizirana dobit u tekućem ili prethodnim periodima. Nerealiziranu dobit potrebno je odbiti od ostale sveobuhvatne dobiti u periodu u kojem je ostvarena dobit reklasificirana u račun dobiti i gubitka, kako bi se izbjeglo njezino uključivanje u ostalu sveobuhvatnu dobit dva puta.

Primjerice, **reklasifikacijska usklađenja potrebno je iskazati** prilikom otuđenja inozemnog poslovanja (MRS 21) te kod zaštite novčanog toka u onom razdoblju u kojem zaštićeni predviđeni novčani tokovi utječu na dobit ili gubitak (toč. 6.5.11. podtoč. (d) MSFI-a 9 u vezi sa zaštitom novčanih tokova od rizika). Međutim, **reklasifikacijska usklađenja ne proizlaze** iz promjene viška utvrđenog revalorizacijom dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine koji se priznaju u skladu sa odredbama MRS-a 16 ili MRS-a 38, kao ni s osnove aktuarske dobiti i gubitaka iz ponovnih mjerenja planova definiranih primanja jer se u budućim razdobljima ne prenose u dobit ili gubitak (MRS 19). Prema tome, te se komponente priznaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i u sljedećim se razdobljima ne mogu reklasificirati u račun dobiti i gubitka. Primjerice, kod dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, promjene revalorizacijskog viška mogu se prenijeti na zadržane dobitke u naknadnim periodima kao da je imovine korištena ili kada se prestala priznavati. Također, prema odredbama MSFI-a 9, kod imovine po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobiti, reklasifikacijsko usklađenje ovisi o tome radi li se o ulaganju u vlasničke ili dužničke vrijednosnice. Nadalje, u skla-

du sa MSFI-em 9 reklasifikacijsko usklađenje ne nastaje ako zaštita novčanog toka od rizika ili obračunavanje vremenske vrijednosti opcije (ili terminskog elementa terminskog ugovora ili raspona valutne osnovice financijskog instrumenta) rezultiraju iznosima koji su brišu iz rezervacije zaštite novčanog toka od rizika ili odvojene komponente vlasničkog kapitala i izravno uključuju u početni trošak ili drugu knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze. Ovi iznosi se izravno prenose na imovinu ili obveze.

Reklasifikacijska usklađenja mogu se prezentirati u izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama uz financijske izvještaje. Subjekt koji reklasifikacijska usklađenja prezentira u bilješkama uz financijske izvještaje, prikazuje stavke ostale sveobuhvatne dobiti nakon svih povezanih reklasifikacijskih usklađenja.

3. Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prema zahtjevima Pravilnika o strukturi GFI-a

Sukladno Pravilniku o strukturi GFI-a, stavke ostale sveobuhvatne dobiti objavljuju se u posebnom izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti koji je odvojen od računa dobiti i gubitka. Kao što je ranije spomenuto, za izvještajna razdoblja koja počinju 1. siječnja 2021. godine ili nakon tog datuma u primjeni je novi GFI-POD obrazac temeljem kojeg je struktura i sadržaj obrasca Izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za 2021. godinu u potpunosti izmijenjena u odnosu na obrazac za 2020. godinu, kao rezultat usklade sa zahtjevima MRS-a 1. Predmetne izmjene uglavnom se odnose na odvojeno prikazivanje stavaka ostale sveobuhvatne dobiti u dvije zasebne kategorije, i to:

- 1) stavke koje neće biti reklasificirane u dobit ili gubitak i
- 2) stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak.

Osim toga, promjene u odnosu na GFI-POD obrazac koji se sastavljao za financijske izvještaje za 2020. godinu odnose se na preimеноvanje pojedinih stavaka, dodane su i nove stavke, kao i razdvojeno prikazivanje poreza na dobit koji se odnosi na stavke koje neće biti reklasificirane i koji se odnosi na stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak.

Nadalje, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti potrebno je sastaviti uz iskazivanje podataka za tekuću i prethodnu godinu u kunama. Svaka stavka iskazuje se pojedinačno u bruto iznosu, a nakon toga se iskazuje porez na dobit na ostalu sveobuhvatnu dobit razdoblja te se utvrđuje neto ostala sveobuhvatna dobit ili gubitak razdoblja.

Propisana struktura i sadržaj izmijenjenog izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za 2021. godinu, a u skladu sa Pravilnikom o strukturi GFI-a, je kako slijedi:

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

IZVJEŠTAJ O OSTALOJ SVEOBUHVAATNOJ DOBITI (popunjava poduzetnik obveznik primjene MSFI-a)				
I. Dobit ili gubitak razdoblja	204			
II. Ostala sveobuhvatna dobit / gubitak prije poreza (AOP 207 do 211 + 214 do 221)	205		0	0
III. Stavke koje neće biti reklasificirane u dobit ili gubitak (AOP 207 do 212)	206		0	0
1. Promjene revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	207			
2. Dobitak ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja vlasničkih vrijednosnih papira po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit	208			
3. Promjene fer vrijednosti financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika obveze	209			
4. Aktuarski dobici/gubici po planovima definiranih primanja	210			
5. Ostale stavke koje neće biti reklasificirane	211			
6. Porez na dobit koji se odnosi na stavke koje neće biti reklasificirane	212			
IV. Stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak (AOP 214 do 222)	213		0	0
1. Tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja	214			
2. Dobitak ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja dužničkih vrijednosnih papira po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit	215			
3. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite novčanih tokova	216			
4. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite neto ulaganja u inozemstvu	217			
5. Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društava povezanih sudjelujućim interesom	218			
6. Promjene fer vrijednosti vremenske vrijednosti opcije	219			
7. Promjene fer vrijednosti terminkih elemenata terminkih ugovora	220			
8. Ostale stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak	221			
9. Porez na dobit koji se odnosi na stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak	222			
V. Neto ostala sveobuhvatna dobit ili gubitak (AOP 206+213)	223		0	0
VI. Ukupna sveobuhvatna dobit ili gubitak razdoblja (AOP 204+223)	224		0	0

3.1. Stavke 204 do 212

Sastavni dijelovi izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prema pozicijama obrasca propisanog Pravilnikom o strukturi GFI-a ukratko su pojašnjeni su u nastavku.

3.1.1. Dobit ili gubitak razdoblja (AOP 204)

Odnosi se na neto dobit ili gubitak razdoblja iskazan u Računu dobiti i gubitka.

3.1.2. Ostala sveobuhvatna dobit/gubitak prije poreza (AOP 205)

Obuhvaća zbroj bruto iznosa svih pozicija ostale sveobuhvatne dobiti/gubitka razdoblja.

3.1.3. Stavke koje neće biti reklasificirane u dobit ili gubitak (AOP 207 do 212)

Obuhvaća zbroj neto iznosa svih pozicija ostale sveobuhvatne dobiti koje neće biti reklasificirane u dobitak ili gubitak, a to su:

3.1.4. Promjene revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine (AOP 207)

Na ovoj poziciji iskazuju se **promjene** iznosa revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine obračunate sukladno zahtjevima MRS-a 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*, odnosno MRS-a 38 – *Nematerijalna imovina*, za imovinu čije se naknadno mjerenje vrši primjenom metode revalorizacije, tj. po fer vrijednosti. Drugim riječima, navedena pozicija ispunjava se samo ako je došlo do promjene stanja revalorizacijskih rezervi, u kom slučaju se upisuje iznos promjene, a ne stanje na kraju tekućeg i prošlog razdoblja.

U skladu sa zahtjevima MRS-a 16, odnosno MRS-a 38, ako je subjekt kao računovodstvenu politiku naknadnog mjerenja imovine odabrao metodu revalorizacije, vrijednost imovine u poslovnim knjigama potrebno je iskazati prema revaloriziranoj vrijednosti koju čini fer vrijednost imovine na datum revalorizacije, umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i gubitke od umanjenja (ukoliko postoje). Revalorizaciju je potrebno provoditi dovoljno redovito kako se knjigovodstvena vrijednost imovine ne bi značajno razlikovala od fer vrijednosti na datum bilance, a učestalost revaloriziranja ovisi o značajnosti promjena fer vrijednosti imovine koja se revalorizira.

Kada je rezultat revalorizacije povećanje vrijednosti imovine, to povećanje se priznaje u okviru ostale sveobuhvatne dobiti i kumulativno se iskazuje kao revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba najprije priznati kao prihod do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, odnosno prethodno priznati rashod u računu dobiti i gubitka (toč. 39. MRS-a 16 i toč. 85. MRS-a 38). Budući da revalorizacijom dolazi do povećanja vrijednosti imovine, knjigovodstvena vrijednost te imovine veća je od njene porezne osnovice i revalorizacija se uključuje u poreznu osnovicu u budućem razdoblju, dolazi do oporezivih privremenih razlika te je potrebno iskazati odgođenu poreznu obvezu primjenom stope poreza na dobit od 10%, odnosno od 18% na iznos revalorizacijske rezerve. U skladu



sa toč. 18. MRS-a 12 – *Porezi na dobit*, odgođena porezna obveza evidentira se kao smanjenje revalorizacijske rezerve.

Kada je rezultat revalorizacije smanjenje vrijednosti imovine, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba najprije izravno teretiti ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji je prethodno evidentiran kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu (toč. 40. MRS-a 39 i toč. 86. MRS-a 38).

Revalorizacijska rezerva priznata u okviru ostale sveobuhvatne dobiti može se izravno prenijeti u zadržanu dobit kada je imovina povučena iz upotrebe ili otuđena, tj. u trenutku prestanka priznavanja imovine. Međutim, za imovinu koja se amortizira, revalorizacijske rezerve mogu se realizirati korištenjem te imovine te će se razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranom knjigovodstvenom iznosu i amortizacije koja bi bila obračunata prema izvornom trošku imovine prenijeti u zadržanu dobit. Dakle, *prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se kroz račun dobiti i gubitka*. Stoga ne nastaje niti reklasifikacijsko usklađenje (toč. 41. MRS-a 39 i toč. 87. MRS-a 38), pa ova stavka ostale sveobuhvatne dobiti neće biti reklasificirana u dobit ili gubitak.

3.1.5. Dobitak ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja vlasničkih vrijednosnih papira po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (AOP 208)

Potrebno je voditi računa radi li se o naknadnom vrednovanju vlasničkih vrijednosnih papira (npr. dionica i udjela) (AOP 208) ili dužničkih vrijednosnih papira (npr. obveznica) (AOP 215) kroz ostalu sveobuhvatnu dobit.

Na poziciji AOP 208 iskazuju se dobiti ili gubici s osnove naknadnog vrednovanja ulaganja u vlasničke instrumente iz djelokruga MSFI-a 9, temeljem kojih subjekt ostvaruje do 20% vlasništva u drugom subjektu, odnosno temeljem kojih ne ostvaruje značajan utjecaj na poslovnu ni financijsku politiku drugoga društva, kao niti kontrolu na tim drugim društvom.

U skladu sa MSFI-om 9, iako će ulaganja u vlasničke instrumente prema definiciji biti primarno klasificirana u ostale poslovne modele, što znači da će se mjeriti po fer vrijednosti kroz RDG, u skladu sa toč. 4.1.4 MSFI-a 9, za određena ulaganja u vlasničke instrumente koji nisu namijenjeni trgovanju subjekt može napraviti neopozivi izbor pri početnom priznavanju te ulaganja klasificirati po fer vrijednosti kroz OSD, umjesto kroz RDG. Ova opcija se može primijeniti na pojedine instrumente, ne nužno na cijeli portfelj. U takvim okolnostima, na ulaganja u vlasničke instrumente (dionice) određene po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (OSD) primjenjuju se zahtjevi toč. 5.7.5. MSFI-a 9.

Kod početnog priznavanja ulaganja u vlasničke instrumente mjere se po fer vrijednosti uvećanoj za transakcijske troškove direktno povezane sa stjecanjem, a kod naknadnog mjerenja po fer vrijednosti, pri čemu se efekti priznaju kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (stavka rezerva fer vrijednosti). S poreznog aspekta, rezervu fer vrijednosti potrebno je uskladiti za učinke odgođenog poreza te odgođeni porez iskazati kao korekciju rezerve fer vrijednosti, primjenom propisanih stopa poreza na dobit, u skladu sa MRS-om 12. Dobici ili gubici od prestanka priznavanja priznaju se u računu dobiti i gubitka. Međutim, kumulativni dobiti ili gubici s osnove promjene fer vrijednosti koji su prethodno iskazani kroz OSD se prilikom prestanka priznavanja ulaganja neće reklasificirati u račun dobiti i gubitka, već ostaju iskazani unutar OSD, odnosno mogu se prenijeti unutar kapitala (primjerice na zadržanu dobit). Stoga ne nastaje niti reklasifikacijsko usklađenje,

pa ova stavka ostale sveobuhvatne dobiti neće biti reklasificirana u dobit ili gubitak.

3.1.6. Promjene fer vrijednosti financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka koja se može pripisati procjenama kreditnog rizika obveze (AOP 209)

U skladu sa toč. 5.7.7. MSFI-a 9, subjekt prezentira dobit ili gubitak po financijskoj obvezi koja je određena po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka u skladu s toč. 4.2.2. ili toč. 4.3.5., kako slijedi:

- iznos promjene fer vrijednosti financijske obveze koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika te obveze prezentira se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (detaljnije vidjeti uoč. od B.5.7.13. do B.5.7.20. MSFI-a 9) i
- preostali iznos promjene fer vrijednosti obveze prezentira se u računu dobiti i gubitka,

osim ako bi postupanje s učincima promjena kreditnog rizika obveze opisanima u podtočki (a) stvorilo ili proširilo računovodstvenu neusklađenost u računu dobiti i gubitka (u kojem se slučaju primjenjuje toč. 5.7.8. MSFI-a 9). Smjernice o određivanju mogućeg stvaranja ili proširenja računovodstvene neusklađenosti navedene su u toč. od B.5.7.5. do B.5.7.7. i toč. od B.5.7.10. do B.5.7.12. MSFI-a 9. Ova stavka ostale sveobuhvatne dobiti neće biti reklasificirana u dobit ili gubitak.

3.1.7. Aktuarski dobiti/gubici po planovima definiranih primanja (AOP 210)

Prema zahtjevima toč. 7. MRS-a 19 – *Primanja zaposlenih*, planovi definiranih primanja odnose se na planove primanja nakon prestanka zaposlenja koji nisu planovi definiranih doprinosa Računovodstvo planova definiranih primanja je složeno, iz razloga što je prilikom vrednovanja obveza i rashoda potrebno primijeniti aktuarske pretpostavke te postoji mogućnost nastanka aktuarskih dobitaka i gubitaka. Obveze je potrebno utvrditi na diskontiranoj osnovi. Aktuarski dobiti i gubici proizlaze iz povećanja ili smanjenja sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja uslijed promjena aktuarskih pretpostavki i usklađenja na temelju iskustva, a potrebno ih je priznati u okviru ostale sveobuhvatne dobiti. Uzroci aktuarskih dobitaka i gubitaka su, primjerice: neočekivano visoka ili niska stopa fluktuacije zaposlenih, rano umirovljenje ili smrtnost, povećanje plaća, primanja ili troškova zdravstvene njege; učinak promjena procjena buduće fluktuacije zaposlenih, ranog umirovljenja ili smrtnosti, odnosno povećanje plaća, primanja ili troškova zdravstvene njege; učinak promjena diskontne stope i razlike između stvarnih povrata od imovine plana i očekivanih povrata od imovine plana.

Revalorizirana vrijednost neto obveze (imovine) po osnovi definiranih primanja iskazana u okviru ostale sveobuhvatne dobiti, kasnije se ne prenosi u dobit i gubitak. Dakle, s te osnove ne dolazi do reklasifikacijskih usklada.

3.1.8. Ostale stavke koje neće biti reklasificirane (AOP 211)

Obuhvaća ostale stavke koje neće biti reklasificirane u račun dobiti i gubitka. Primjerice, u skladu sa toč. 82.A MRS-a 1, mogu se iskazati udjeli u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku pridruženih društava (tj. Društva povezanih sudjelujućim interesom) i zajedničkih poduhvata, obračunatih metodom udjela, koji se neće naknadno reklasificirati u račun dobiti i gubitka.

3.1.9. Porez na dobit koji se odnosi na stavke koje neće biti reklasificirane (AOP 212)

Obuhvaća ukupni iznos poreza na dobit za stavke koje neće biti reklasificirane u dobit ili gubitak.

3.2. Stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak (AOP 214 do 222)

Obuhvaća zbroj neto iznosa svih pozicija ostale sveobuhvatne dobiti koje je moguće reklasificirati u dobitak ili gubitak.

3.2.1. Tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja (AOP 214)

Na ovoj poziciji iskazuju se tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja obračunate prema odredbama MRS-a 21 – *Učinci promjena tečaja stranih valuta*. Inozemno poslovanje odnosi se na ovisno društvo, pridruženi subjekt, zajednički pothvat ili podružnicu izvještajnog subjekta čije je poslovanje utemeljeno ili se njime upravlja u zemlji ili valuti koja nije zemlja ili valuta izvještajnog subjekta, a neto ulaganje u inozemno poslovanje se odnosi na iznos udjela izvještajnog subjekta u neto imovini tog poslovanja (toč. 8. MRS-a 21).

U skladu sa zahtjevima toč. 32. MRS-a 21, tečajne razlike koje proizlaze iz monetarnih stavaka koje čine neto ulaganje izvještajnog subjekta u inozemno poslovanje priznaju se u račun dobiti i gubitka u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta ili u pojedinačnim financijskim izvještajima inozemnog subjekta, ovisno o tome što je primjerenije. U financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (npr. konsolidirani financijski izvještaji ako inozemno poslovanje predstavlja ovisni subjekt) takve se tečajne razlike početno priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, dok će se u trenutku otuđenja inozemnog poslovanja ukupni iznos tečajnih razlika u vezi s tim inozemnim poslovanjem prenijeti iz kapitala i priznati u račun dobiti i gubitka, kao reklasifikacijsko usklađenje, u skladu sa toč. 48. MRS-a 21.

3.2.2. Dobit ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja dužničkih vrijednosnih papira po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (AOP 215)

Na ovoj poziciji subjekt će iskazati dobitke ili gubitke s osnove naknadnog vrednovanja dužničkih vrijednosnih papira (obveznica, komercijalnih zapisa i sl.) po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit, sukladno zahtjevima MSFI-a 9. Radi se o ulaganjima u dužničke vrijednosne papire koji su klasificirani sukladno zahtjevima toč. 4.1.2A. MSFI-a 9. Financijsku imovinu treba mjeriti po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit ako su ispunjena oba sljedeća uvjeta:

- financijska imovina se drži unutar poslovnog modela čiji je cilj postignut naplatom ugovornih novčanih tokova i prodajom financijske imovine i
- ugovornim uvjetima financijske imovine nastaju na određeni datum novčani tokovi koji su samo plaćanja glavnice i kamate na glavicu izvanredno.

Kod početnog priznavanja ulaganja se mjere po fer vrijednosti uvećanoj za transakcijske troškove direktno povezane sa stjecanjem, a kod naknadnog mjerenja po fer vrijednosti, pri čemu se efekti priznaju kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (stavka rezerva fer vrijednosti). S poreznog aspekta, rezervu fer vrijednosti potrebno je uskladiti za učinke odgođenog poreza te odgođeni porez iskazati kao korekciju rezerve fer vrijednosti, primjenom propisanih stopa poreza na dobit,

u skladu sa MRS-om 12. Prilikom prestanka priznavanja ulaganja u dužničke instrumente, dobiti ili gubici od prestanka priznavanja priznaju se u računu dobiti i gubitka. Također, kumulativni dobiti ili gubici s osnove promjene fer vrijednosti koji su prethodno iskazani kroz OSD će se reklasificirati iz kapitala u račun dobiti i gubitka (reklasifikacijsko usklađenje).

3.2.3. Dobitak ili gubitak s osnove učinkovite zaštite novčanih tokova (AOP 216)

Kako bi upravljalo dobitcima ili gubicima koje uzrokuju rizici određenih transakcija, tj. kontroliralo i umanjilo izloženost rizicima, društvo može koristiti zaštitu (*hedging*). Ako su ispunjeni svi uvjeti iz toč. 6.4.1. MSFI-a 9, društvo može računovodstvo zaštite primijeniti kao tehniku upravljanja rizicima jer priznaje učinke prijeboja dobiti ili gubitka od promjena fer vrijednosti ili novčanog toka instrumenta zaštite i zaštićene stavke, odnosno učinke povezane sa zaštićenim rizikom te na taj način smanjuje volatilnost dobiti/gubitaka. MSFI 9 navodi tri vrste odnosa zaštite: 1. zaštita fer vrijednosti od rizika, 2. zaštita novčanog toka od rizika i 3. zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje.

Prema toč. 6.5.2. MSFI-a 9, zaštita novčanog toka odnosi se na zaštitu izloženosti promjenama novčanog toka uslijed određenog rizika povezanog s priznatom imovinom ili obvezom ili vrlo izvjesnom predviđenom transakcijom i može utjecati na dobit ili gubitak. Kada su uvjeti za primjenu računovodstva zaštite iz toč. 6.4.1. MSFI-a 9 zadovoljeni, zaštita novčanog toka tretira se na sljedeći način (vidjeti detaljnije u toč. 6.5.11. MSFI-a 9 i toč. 6.5.12. MSFI-a 9): a) dio dobiti ili gubitka od instrumenta zaštite koji predstavlja učinkovitu zaštitu priznaje se u okviru ostale sveobuhvatne dobiti; b) neučinkoviti dio dobiti ili gubitka od instrumenta zaštite priznaje se odmah u dobit ili gubitak; c) akumulirani dobiti ili gubici od instrumenta zaštite priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit reklasificiraju se iz kapitala u dobit ili gubitak u onom razdoblju u kojem zaštićena stavka, tj. predviđeni novčani tokovi utječu na dobit ili gubitak (npr., kada dođe do predviđene prodaje, kada se prestaje koristiti računovodstvo zaštite), dakle dolazi do reklasifikacijske usklade.

3.2.4. Dobitak ili gubitak s osnove učinkovite zaštite neto ulaganja u inozemstvu (AOP 217)

Neto ulaganje u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog subjekta u neto imovini tog poslovanja (toč. 8. MRS-a 21). Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje, uključujući zaštitu monetarne imovine koja se smatra dijelom neto ulaganja, uz uvjet da su zadovoljeni uvjeti za primjenu računovodstva zaštite iz toč. 6.4.1. MSFI-a 9, tretira se na sljedeći način (toč. 6.5.13. i toč. 6.5.14. MSFI-a 9): a) dio dobiti ili gubitka od instrumenta zaštite koji predstavlja učinkovitu zaštitu priznaje se u okviru ostale sveobuhvatne dobiti; b) neučinkoviti dio zaštite priznaje se u dobit ili gubitak; c) dobitak ili gubitak od instrumenta zaštite koji se odnosi na učinkoviti dio zaštite priznat u ostalu sveobuhvatnu dobit reklasificira se iz kapitala u dobit ili gubitak prilikom otuđenja ili djelomičnog otuđenja inozemnog poslovanja (toč. 48 – 49. MRS-a 21), dakle priznaje se reklasifikacijsko usklada.

3.2.5. Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 218)

Društvo povezano sudjelujućim interesom je društvo u kojem ulagatelj ostvaruje značajan utjecaj (postoji moć sudjelovanja i utjecaj na donošenje odluka o financijskim i poslovnim politikama društva),



ali ne i kontrolu nad tim politikama. Općenito, značajan utjecaj postoji ako ulagatelj u subjektu koji je predmet ulaganja, direktno ili indirektno, ostvaruje 20% ili više glasačkih prava, ali osim vlasničkog udjela ključan faktor značajnog utjecaja je i moć sudjelovanja u donošenju odluka (detaljnije vidjeti toč. 6. MRS-a 28 - *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*).

U skladu sa odredbama toč. 10. MRS-a 28, ulagatelj svoj udio u društvu povezanom sudjelujućim interesom obračunava metodom udjela, prema kojoj se ulaganja početno priznaju po trošku, a zatim se knjigovodstvena vrijednost usklađuju za promjene ulagateljeva udjela u neto imovini subjekta koji je predmet ulaganja. Osim priznavanja udjela u dobiti ili gubitku, ulagatelj će svoje ulaganje uskладiti i za promjene koje proizlaze iz promjena ostale sveobuhvatne dobiti društva u koje je izvršeno ulaganje (npr. promjene s osnove revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme; promjene fer vrijednosti financijske imovine po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit; tečajne razlike nastale preračunavanjem inozemnog poslovanja i dr.). Učinke tih promjena ulagatelj će iskazati unutar stavke ostale sveobuhvatne dobiti.

Nadalje, kad subjekt prestane primjenjivati metodu udjela, dužan je sve iznose prethodno iskazane u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u vezi s tim udjelom obračunati po istoj osnovi koja bi vrijedila da je subjekt koji je predmetom ulaganja izravno otuđio povezanu imovinu ili povezane obveze (toč. 22. MRS-a 28). Dakle, kad bi se dobit, odnosno gubitak ranije iskazan u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti subjekta koji je predmetom ulaganja po osnovi otuđenja povezanog sredstva ili povezane obveze preknjižio u dobit i gubitak od otuđenja, subjekt tu dobit, odnosno taj gubitak prenosi (kao reklasifikacijsku uskladu) s vlasničke glavnice u dobit i gubitak kad prestane primjenjivati metodu udjela (toč. 23. MRS-a 28).

3.2.6. Promjene fer vrijednosti vremenske vrijednosti opcije (AOP 219)

Subjekt će na ovoj poziciji iskazati promjene fer vrijednosti vremenske vrijednosti opcija pri odvajanju unutarnje vrijednosti i vremenske vrijednosti ugovora o opciji i određivanju samo promjena unutarnje vrijednosti kao instrumenta zaštite od rizika Promjena fer vrijednosti vremenske vrijednosti opcije kojom se od rizika štiti stavka zaštićena od rizika povezana s transakcijom, priznaje se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u mjeri u kojoj se odnosi na zaštićenu stavku i akumulira se u posebnoj komponenti vlasničkog kapitala. Detaljnije vidjeti u poglavlju 6. MSFI-a 9.

3.2.7. Promjene fer vrijednosti terminskih elemenata terminskih ugovora (AOP 220)

Subjekt će na ovoj poziciji iskazati promjene fer vrijednosti terminskih elemenata terminskih ugovora pri odvajanju terminskog elementa i spot elementa terminskog ugovora te određivanju samo promjena spot elementa kao instrumenta zaštite od rizika te promjene vrijednosti raspona valutne osnovice financijskog instrumenta pri njegovu isključenju iz određivanja toga financijskog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika. Detaljnije vidjeti u poglavlju 6. MSFI-a 9.

3.2.8. Ostale stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak (AOP 221)

Obuhvaća ostale stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak. Primjerice, mogu se iskazivati promjene koje nastaju po ostaloj financijskoj imovini ili obvezama koje se mjere po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit sukladno toč. 5.7.1 d. MSFI-a 9.

3.2.9. Porez na dobit koji se odnosi na stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak (AOP 222)

S obzirom da se sve stavke iskazuju u bruto iznosu, na zasebnoj poziciji potrebno je iskazati ukupan iznos poreza na dobit koji je obračunat na pojedine stavke ostale sveobuhvatne koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak.

3.3. Neto ostala sveobuhvatna dobit ili gubitak (AOP 223)

Ova pozicija iskazuje ukupan neto iznos svih stavaka ostale sveobuhvatne dobiti/gubitka (AOP 206+213).

3.4. Ukupna sveobuhvatna dobit ili gubitak razdoblja (AOP 224)

Ova pozicija iskazuje ukupan iznos sveobuhvatne dobiti ili gubitka razdoblja, što znači da obuhvaća dobit ili gubitak razdoblja (iz računa dobiti i gubitka) te stavke ostale sveobuhvatne dobiti (AOP 204+223).

4. Sastavljanje izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu sa odredbama Pravilnika o strukturi GFI-a

U nastavku prikazujemo sastavljanje izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za 2021. godinu na propisanom obrascu koji je definiran Pravilnikom o strukturi GFI-a.

Primjer:

Društvo X d.o.o. (obveznik MSFI-a) sastavlja izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za 2021. godinu. Društvo je obveznik poreza na dobit po stopi od 18%. Dobit razdoblja za 2020. godinu je 50.000 kn, a za 2021. godinu 150.000 kn. Tijekom 2021. godine nastale su sljedeće transakcije potrebne za sastavljanje izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti:

1) Promjene revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine (AOP 207)

Društvo X d.o.o. je na 31.12.2020. godine, nakon prve godine korištenja, izvršilo revalorizaciju vrijednosti stroja (revalorizacija bruto knjigovodstvene vrijednosti; faktor revalorizacije 1,25) stroja. Knjigovodstvena vrijednost imovine prije revalorizacije iznosi 60.000 kn (nabavna vrijednost 80.000 kn, akumulirana amortizacija 20.000 kn). Procijenjena fer vrijednost stroja utvrđena je u iznosu od 75.000 kn, što znači da je vrijednost imovine povećana za 15.000 kn.

Društvo provodi revalorizaciju bruto knjigovodstvenog iznosa na sljedeći način:

- indeks revalorizacije = fer vrijednost/knjigovodstvena vrijednost = $75.000 \text{ kn} / 60.000 \text{ kn} = 1,25$
- revalorizirani trošak nabave na 31.12.2020. = $80.000 \text{ kn} * 1,25 = 100.000 \text{ kn}$
- revalorizirani ispravak vrijednosti na 31.12.2020. = $20.000 \text{ kn} * 1,25 = 25.000 \text{ kn}$
- povećanje vrijednosti uslijed revalorizacije = $75.000 \text{ kn} - 60.000 \text{ kn} = 15.000 \text{ kn}$
- odgođena porezna obveza = revalorizacijsko povećanje* stopa poreza na dobit = $15.000 * 18\% = 2.700 \text{ kn}$
- revalorizacijska rezerva = revalorizacijsko povećanje – odgođena porezna obveza = $15.000 - 2.700 = 12.300,00 \text{ kn}$

S osnove svođenja na fer vrijednost, priznato je ukupno povećanje imovine u iznosu od 15.000 kn, revalorizacijska rezerva u iznosu od 12.300 kn te odgođena porezna obveza u iznosu od 2.700 kn.

Vijek upotrebe imovine je 4 godine, stopa amortizacije je 25%. Povećanjem vrijednosti ne dolazi do produženja vijeka upotrebe u odnosu na inicijalno procijenjeni vijek korištenja, što znači da je preostali vijek upotrebe 3 godine. U 2021. godini trošak amortizacije iznosi 25.000 kn.

Društvu će nastati privremena razlika zbog povećane amortizacije uslijed revalorizacije, a povećani trošak amortizacije za 2021. godinu utvrđuje se na sljedeći način:

- amortizacija temeljem revalorizirane nabavne vrijednosti = $100.000 * 25\% = 25.000$ kn
- amortizacija temeljem inicijalnog troška nabave = $80.000 * 25\% = 20.000$ kn
- povećana amortizacija zbog revalorizacije = $25.000 - 20.000 = 5.000$ kn

S obzirom da je uslijed revalorizacije trošak amortizacije u 2021. godini povećan za iznos od 5.000 kn, na kraju 2021. godine vrši se prijenos realizirane revalorizacijske rezerve (s osnove povećanog troška amortizacije) u zadržanu dobit te ukida odgovarajući iznos odgođene porezne obveze, a izračun je kako slijedi:

- odgođeni porez s osnove povećane amortizacije = povećana amortizacija * 18% = $5.000 * 18\% = 900$ kn
- realizirana revalorizacijska rezerva = povećana amortizacija – odg. porez = $5.000 - 900 = 4.100$ kn

Knjiženje 2020. godina:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
S ^o .	Početno stanje prije revalorizacije			
	Stroj	80.000,00	030	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) postrojenja i opreme	20.000,00		032
1.	Knjiženje revalorizacije stroja			
	Stroj	20.000,00	030	
	Ispravak vrijednosti za obračunatu amortizaciju	5.000,00		032
	Revalorizacijska rezerva dugotrajne materijalne imovine	12.300,00		931
	Odgodena porezna obveza	2.700,00		989

Knjiženje 2021. godina:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračun amortizacije za 2021. godinu			
	Trošak amortizacije	25.000,00	430	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) postrojenja i opreme	25.000,00		029
2.	Prijenos realizirane revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit			
	Revalorizacijske rezerve dugotrajne materijalne imovine	4.100,00	931	
	Zadržana dobit	4.100,00		940
	Odgodena porezna obveza	900,00	989	
	Porez na dobit – odgođeni porez	900,00		811

Napomena: na isti način izračunali bi se i knjižili efekti revalorizacije građevinskog objekta.

2) Promjene revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine (AOP 207)

Društvo X d.o.o. je na dan 31.12.2021. godine izvršilo procjenu fer vrijednosti građevinskog zemljišta od strane neovisnog ovlaštenog procjenitelja. Podaci su sljedeći: nabavna vrijednost zemljišta 1.000.000 kn, fer vrijednost zemljišta temeljem procjene je 1.400.000 kn. Povećanje vrijednosti zemljišta uslijed revalorizacije iznosi 400.000 kn (1.400.000 kn – 1.000.000 kn) od čega je iznos od 72.000 kn priznat kao odgođena porezna obveza ($400.000 \text{ kn} * 18\%$), a iznos od 328.000 kn kao revalorizacijska rezerva.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
S ^o .	Početno stanje 1.1.2021.			
	Zemljište	1.000.000,00	020	
1.	Knjiženje povećanja vrijednosti zemljišta			
	Ispravak vrijednosti zemljišta	400.000,00	021	
	Revalorizacijske rezerve dugotrajne materijalne imovine	328.000,00		931
	Odgodena porezna obveza	72.000,00		989

3) Dobitak ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja vlasničkih vrijednosnih papira po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (AOP 208)

Tijekom 2020. godine društvo je kupilo 4.000 dionica društva Y d.d. te ulaganje u dionice klasificiralo u financijsku imovinu po fer vrijednosti kroz OSD. Stečene dionice čine 5% ukupnog temeljnog kapitala društva Y d.d. Ukupni trošak stjecanja iznosi 210.000 kn. Na datum bilance (31.12.2020.) fer vrijednost dionica s burze iznosi 62,50 kn po dionici, odnosno ukupno 250.000 kn. Priznato je povećanje fer vrijednosti ulaganja u dionice iznosu od 40.000 kn ($250.000 \text{ kn} - 210.000 \text{ kn}$) te je obračunata pripadajuća rezerva fer vrijednosti u iznosu od 32.800 kn ($40.000 \text{ kn} * 82\%$) te odgođena porezna obveza u iznosu od 7.200 kn ($40.000 \text{ kn} * 18\%$).

Na dan 31.12.2021. godine društvo i dalje ima sve dionice u portfelju. Fer vrijednosti dionica temeljem cijene s burze iznosi 70 kn po dionici, ukupno 280.000 kn. Društvo priznaje povećanje fer vrijednosti ulaganja u dionice u iznosu od 30.000 kn ($280.000 \text{ kn} - 250.000 \text{ kn}$), odnosno obračunava i priznaje pripadajuću rezervu fer vrijednosti u iznosu od 24.600 kn ($30.000 \text{ kn} * 82\%$) te odgođenu poreznu obvezu u iznosu od 5.400 kn ($30.000 \text{ kn} * 18\%$).

Knjiženje 2020. godina:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulaganje u dionice Y d.d. – stjecanje			
	Dionice kod nepovezanih poduzetnika	210.000,00	066	
	Žiro račun (trošak stjecanja i naknada broker)	210.000,00		100
2.	Svođenje ulaganja u dionice Y d.d. na fer vrijednost – 31.12.2020.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u dionice	40.000,00	0669	
	Rezerva fer vrijednosti financijske imovine	32.800,00		935
	Odgodena porezna obveza	7.200,00		989

Knjiženje 2021. godina:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Svođenje ulaganja u dionice Y d.d. na fer vrijednost – 31.12.2021.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u dionice	30.000,00	0669	
	Rezerva fer vrijednosti financijske imovine	24.600,00		935
	Odgodena porezna obveza	5.400,00		989

4) Ostale stavke koje neće biti reklasificirane (AOP 211)

Društvo X d.o.o. je u 2021. godini steklo vlasnički udio od 30% u društvu C d.o.o., što iznosi 250.000 kn. Društvo C d.o.o. je na 31.12.2021. godine u financijskim izvještajima iskazalo ostalu sveobuhvatnu dobit, odnosno revalorizacijsku rezervu s osnove svođenja materijalne imovine na fer vrijednost u iznosu od 60.000 kn (neto efekt, nakon umanjenja za odgođeni porez). Društvo X d.o.o. će na 31.12.2021. godine u svojim financijskim izvještajima priznati odgovarajući udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u iznosu od 30%, tj. 18.000 kn kao povećanje revalorizacijske rezerve s osnove udjela u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti društva povezanog sudjelujućim interesom.

Knjiženje 2021. godina:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje udjela			
	Ulaganja u udjele društava povezanih sudjelujućim interesima – početno stanje	250.000,00	063	
2.	Priznavanje udjela u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u udjele sudjelujućih interesa	18.000,00	0639	
	Revalorizacijska rezerva - udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti	18.000,00		938

*S obzirom da je prilikom prestanka primjene metode udjela ulagatelj dužan iznose iskazane u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti obračunati po istoj osnovi koja bi vrijedila da je subjekt koji je predmetom ulaganja izravno otudio povezanu imovinu, revalorizacijska rezerva s osnove svođenja materijalne imovine na fer vrijednost ne reklasificira se u račun dobiti i gubitka. Za potrebe izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ne obračunava se učinak poreza na dobit (AOP 212).

5) Dobitak ili gubitak s osnove učinkovite zaštite novčanih tokova (AOP 216)

Zaštita novčanog toka – zaštita varijabilne kamatne stope kredita sa kamatnim swapom

Društvo čija je funkcionalna valuta HRK uzima kredit 01.07.2021. godine u iznosu od 100.000,00\$ (720.000 kn). Kamatna stopa je promjenjiva, otplata jednokratna po dospeljuću, uz rok otplate 18 mjeseci. Varijabilna kamatna stopa se polugodišnje usklađuje ovisno o 6-mj. LIBOR + 0,4% p.p. te je plativa polugodišnje. Iznos od 0,4% p.p. godišnje nije zaštićena stavka. Za zaštitu od rizika promjene varijabilnog dijela kamatne stope (zaštićeni rizik) društvo „X“ ulazi u kamatni swap (instrument zaštite) koji ima sljedeće uvjete: datum sklapanja 01.07.2021., dospeljuje 31.12.2022., nominalna vrijednost 100.000,00\$. Instrument zaštite: kamatna stopa – za platiti: 6,767% fiksno polugodišnje; kamatna stopa – za primiti: promjenjiva ovisno o 6-mj. LIBOR-u. Pretpostavka: svi kriteriji za zaštitu novčanog toka su ispunjeni; zaštita visoko učinkovita u trenutku nastanka te do kraja odnosa zaštite.

Na dan 31.12.2021. godine društvo je izvršilo izračun fer vrijednosti instrumenta zaštite u iznosu od 5.044 kn (659,75 \$* 7,25 = 5.044 kn).

Knjiženje 2021. godina:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Knjiženje fer vrijednosti instrumenta zaštite			
	Derivativni financijski instrumenti	5.044,00	114	
	Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova	4.136,08		936
	Odgodena porezna obveza	907,92		989

6) Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 218)

Društvo X d.o.o. na dan 31.12.2020. godine ima 40% udjela u društvu A d.o.o. Knjigovodstvena vrijednost ulaganja na dan 1.1.2021. godine iznosi ukupno 100.000 kn. Također, društvo X d.o.o. na dan 1.1.2021. godine ima iskazan iznos od 20.000 kn u okviru ostale sveobuhvatne dobiti, a kojeg je priznalo s osnove rezerve fer vrijednosti priznate u društvu A d.o.o. u iznosu od 50.000 kn s osnove naknadnog vrednovanja dužničkih vrijednosnih papira po fer vrijednosti kroz OSD. Iznos od 20.000 kn uključen je u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u društvo A d.o.o. U siječnju 2021. godine društvo X d.o.o. je prodalo sve udjele u društvu A d.o.o. Ukupna prodajna vrijednost iznosi 120.000 kn. Dobit od prodaje utvrđena je u iznosu od 20.000 kn.

Knjiženje 2021. godine:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Početno stanje			
	Ulaganja u udjele društava povezanih sudjelujućim interesima – početno stanje	100.000,00	063	
	Revalorizacijska rezerva - udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti	20.000,00		938
2.	Prodaja udjela			
	Potraživanja za prodane udjele	120.000,00	120	
	Ulaganja u udjele društava povezanih sudjelujućim interesima	100.000,00		063
	Primitak od prodaje udjela	20.000,00		779
3.	Prijenos revalorizacijske rezerve u račun dobiti i gubitka			
	Revalorizacijska rezerva - udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti	20.000,00	938	
	Ostali financijski prihodi	20.000,00		779

*S obzirom da je prilikom prestanka primjene metode udjela ulagatelj dužan iznose iskazane u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti obračunati po istoj osnovi koja bi vrijedila da je subjekt koji je predmetom ulaganja izravno otudio povezanu imovinu, rezerva fer vrijednosti s osnove naknadnog vrednovanja ulaganja u dužničke vrijednosne papire reklasificira se u račun dobiti i gubitka. Za potrebe izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ne obračunava se učinak poreza na dobit (AOP 222).

Izveštaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za 2021. godinu

IZVJEŠTAJ O OSTALOJ SVEOBUHVAATNOJ DOBITI (popunjava poduzetnik obveznik primjene MSFI-a)	AOP oznaka	Rbr. bilješke	2020.	2021.
1	2	3	4	5
I. Dobit ili gubitak razdoblja	204		50.000	150.000
II. Ostala sveobuhvatna dobit / gubitak prije poreza (AOP 207 do 211 + 214 do 221)	205		75.000	428.044
III. Stavke koje neće biti reklasificirane u dobit ili gubitak (AOP 207 do 212)	206		45.100	366.500
1. Promjene revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	207		15.000	395.000
2. Dobitak ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja vlasničkih vrijednosnih papira po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit	208		40.000	30.000
3. Promjene fer vrijednosti financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika obveze	209			
4. Aktuarski dobiti/gubici po planovima definiranih primanja	210			
5. Ostale stavke koje neće biti reklasificirane	211			18.000
6. Porez na dobit koji se odnosi na stavke koje neće biti reklasificirane	212		-9.900	-76.500
IV. Stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak (AOP 214 do 222)	213		20.000	-15.864
1. Tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja	214			
2. Dobitak ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja dužničkih vrijednosnih papira po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit	215			
3. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite novčanih tokova	216			5.044
4. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite neto ulaganja u inozemstvu	217			
5. Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društava povezanih sudjelujućim interesom	218		20.000	-20.000
6. Promjene fer vrijednosti vremenske vrijednosti opcije	219			
7. Promjene fer vrijednosti terminskih elemenata terminskih ugovora	220			
8. Ostale stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak	221			
9. Porez na dobit koji se odnosi na stavke koje je moguće reklasificirati u dobit ili gubitak	222			-908
V. Neto ostala sveobuhvatna dobit ili gubitak (AOP 206 + 213)	223		65.100	350.636
VI. Ukupna sveobuhvatna dobit ili gubitak razdoblja (AOP 204 + 223)	224		115.100	500.636

5. Bilješke uz financijske izvještaje

Kao što je ranije spomenuto, Pravilnikom o strukturi GFI-u nisu predviđene odvojene pozicije izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u kojima bi se iskazivale reklasifikacijske usklade ostale sveobuhvatne dobiti. Stoga, u samom izvještaju, stavke ostale sveobuhvatne dobiti iskazane su s već uključenim utjecajem pripadajućih reklasifikacijskih usklada. Prema tome, u bilješkama uz financijske izvještaje potrebno je iskazati iznose reklasifikacijskih usklada svake stavke ostale sveobuhvatne dobiti.

Reklasifikacijske usklade u obrađenom primjeru odnose se na Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društava povezanih sudjelujućim interesom.

Izračun reklasifikacijskog usklađenja je kako slijedi u nastavku.

Na dan 31.12.2020. godine društvo X d.o.o. je priznalo 20.000 kn u ostalu sveobuhvatnu dobit temeljem priznavanja udjela u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti društva povezanog sudjelujućim interesom. Sveobuhvatna dobit društva A d.o.o. odnosi se na rezerve fer vrijednosti priznate s osnove naknadnog vrednovanja dužničkih vrijednosnih papira po fer vrijednosti kroz OSD. S obzirom da je u 2021. godini udjel u društvu A d.o.o. prodan u cijelosti, sukladno toč. 22. MRS-a 28 kad subjekt prestane primjenjivati metodu udjela, dužan je sve iznose prethodno iskazane u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u vezi s tim udjelom obračunati po istoj osnovi koja bi vrijedila da je subjekt koji je predmetom ulaganja izravno otudio povezanu imovinu ili povezane obveze. Budući da se prilikom prodaje ulaganja u dužničke vrijednosne papire klasificirane po fer vrijednosti kroz OSD iznosi prethodno priznati kroz OSD reklasificiraju u račun dobiti i gubitka, prilikom prodaje ulaganja u društvo A d.o.o. (tj. prilikom prestanka primjene metode udjela), isto je potrebno učiniti i sa iznosom ostale sveobuhvatne dobiti s te osnove priznate u društvu X d.o.o. Stoga je izvršeno reklasifikacijsko usklađenje iznosa od 20.000 kn, tj. prijenos iz ostale sveobuhvatne dobiti u račun dobiti i gubitka. Ostala sveobuhvatna dobit smanjena je za 20.000 kn, kako iznos ne bi bio dva puta priznat: jednom u sveobuhvatnu dobit u 2020. godini i jednom kroz račun dobiti i gubitka u 2021. godini.

Reklasifikacijska usklada u bilješkama uz financijske izvještaje se može prikazati na sljedeći način:

Stavka	2020.	2021.
Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društava povezanih sudjelujućim interesom	20.000	-
Reklasifikacijska usklada – priznato u dobit ili gubitak	-	-20.000
Ukupno prije poreza	20.000	-20.000

