

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

Na temelju članka 18. stavka 1. točke 1. Zakona o računovodstvu (Narodne novine, broj 78/2015) Odbor za standarde financijskog izvještavanja na sjednici održanoj 27. srpnja 2015. godine, donio je Odluku o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja koji su o objavljeni u Narodnim novinama, broj 86/2015.

Odluka o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja

Članak 1.

Objavljuju se Hrvatski standardi financijskog izvještavanja koji se nalaze u privitku ove Odluke i čine njezin sastavni dio.

Članak 2.

Godišnji financijski izvještaji za razdoblja koja počinju od 1. siječnja 2016. godine i nadalje sastavljaju se i prezentiraju u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja iz članka 1. ove Odluke.

Članak 3.

(1) Dana 1. siječnja 2016. godine prestaje važiti Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (»Narodne novine«, br. 30/2008, 4/2009, 58/2011 i 140/2011).

(2) Iznimno od odredbi stavka 1. ovoga članka, godišnji financijski izvještaji za razdoblja koja su započela prije 1. siječnja 2016., a završavaju nakon 1. siječnja 2016., sastavit će se i prezentirati u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja koji su na snazi do 1. siječnja 2016.

Članak 4.

Ova Odluka stupa na snagu danom objave u »Narodnim novinama«.

**pratite nas
na društvenim
mrežama**

LinkedIn
RIPUP CRIF



@RIPUP1



RacunovodstvoIPoreziUPraksi



**RAČUNOVODSTVO
i POREZI u praksi**

Poslovna ideja dolazi uz prave savjete !



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 i Direktivi 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/34 9/EEZ (u daljnjem tekstu: Direktiva 2013/34/EU). Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja uređuje 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. Uređuju 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 prilagođeni potrebama srednjih, malih i mikro poduzetnika koji prevladavaju 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 Direktivom 2013/34/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, te Direktivi 2013/34/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 koriste 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 raču-

novodstvene standarde koji zahtijevaju kvalitetne, transparentne i usporedne informacije u financijskim izvještajima.

1.3. Računovodstvena načela

Opća načela u svezi mjerenja i priznavanja pozicija financijskih izvještaja su opća pravila i postupci koje je prihvatila računovodstvena struka, a koriste se kod sastavljanja i prezentacija financijskih izvještaja opće namjene.

Opća načela financijskog izvještavanja su:

- neograničenost vremena poslovanja
- nastanak događaja
- značajnost i sažimanje
- dosljednost (materijalnost)
- usporedivost
- opreznost
- prijeboj
- bilančni kontinuitet – početna bilanca
- odvojeno mjerenje stavki.

1.3.1. Neo graničenost 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 odnose. Financijski izvještaji 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.

1.3.3. Značajnost (materijalnost)

Načelo značajnosti nalaže da se svaka značajna skupina sličnih pozicija treba odvojeno predočiti u financijskim izvještajima. Informacija je značajna ako njezino neobjavljivanje može utjecati na poslovne odluke korisnika koji odluke donose na temelju financijskih izvještaja.

Pozicija, a time i informacija koje nisu značajne mogu se u financijskim izvještajima sažimati, odnosno prikazati s drugim pozicijama (najčešće u poziciji ostalo).

1.3.4. Dosljednost

Ovo načelo nalaže da predočavanje i klasifikacija pozicija u financijskim izvještajima treba biti ista tijekom više obračunskih razdoblja.

Načelo dosljednosti ujedno znači da će se dosljedno, odnosno konzistentno primjenjivati računovodstvene politike s osnova priznavanja i mjerenja pozicija u financijskim izvještajima.

1.3.5. Trošak nabave

Pozicije u financijskim izvještajima priznaju se i mjere po računovodstvenom načelu troška nabave ili troška proizvodnje. Ovo načelo polazi od pretpostavke da se na proizvode ili usluge ne može prenijeti veća

vrijednost od nabavne. Međutim, poduzetnik kod priznavanja i mjerenja pozicija financijskih izvještaja može koristiti i druge metode sukladno ovom Standardu, npr. metode revalorizacije.

1.3.6. Usporedivost

Korisnici financijskih izvještaja moraju biti u stanju usporediti financijske izvještaje za više razdoblja kao i financijske izvještaje drugih poduzetnika. S tim u svezi treba objaviti usporedne informacije za prethodno razdoblje za sve pozicije i iznose u financijskih izvještajima.

1.3.7. Opreznost

Kod sastavljanja financijskih izvještaja valja postaviti načelo opreznosti. Opreznost podrazumijeva uključivanje stupnja razboritosti (opreznosti) u prosuđivanju u uvjetima neizvjesnosti na način da imovina i prihodi mogu biti blago podcijenjeni, a obveze i rashodi blago precijenjeni. S tim u svezi nedopustivo je anticipiranje dobiti, a dozvoljeno je anticipiranje gubitka. Kod mjerenja imovine koristi se pod računovodstveno načelo niže vrijednosti, a kod mjerenja obveza koriste se pod računovodstveno načelo više vrijednosti. Međutim, načelo opreznosti ne dopušta stvaranje skrivenih rezervi, odnosno namjerno i neobjektivno podcjenjivanje imovine ili prihoda ili namjerno i neobjektivno precjenjivanje obveze ili rashoda.

1.3.8. Prijebor

Imovine, obveze, prihode i rashode ne treba prebijati osim ako se prijebor zahtjeva ili dopušta ovim Standardom.

1.3.9. Bilančni kontinuitet – početna bilanca

Početna bilanca za svaku poslovnu godinu odgovara bilanci prethodne godine.

1.3.10. Odvojeno mjerenje stavki

Stavke imovine, obveza i kapitala mjere se odvojeno.

1.4. 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 pritijecati poduzetniku na više načina. 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,
- upotrebljiva za podmirivanje obveza i
- podijeljena vlasnicima.

Obveza je sadašnja obveza poduzetnika, proizašla iz prošlih transakcija i prošlih događaja za čije se podmirjenje 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. Podmirjenje 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, rezerve fer vrijednosti, 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 sudionici-ma u kapitalu. Priznavanje i mjerenje rashoda ovisi o konceptu kapitala i očuvanju 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 obračunskog razdoblja. Gubici se utvrđuju sučeljavanjem prihoda i rashoda u slučaju da su rashodi veći od prihoda.

1.5. 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.

1.5.1. Mjerenje imovine

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

Imovina se može mjeriti po trošku nabave (trošku kupnje). 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 tijeku 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.

1.5.2. 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 budućih neto novčanih odljeva za koje se očekuje da će biti potrebno zbog podmirivanja obveza tijekom poslovanja.

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



1.6. Priznavanje elemenata financijskog izvještaja

1.6.1. Definicija priznavanja

Priznavanje je proces uvrštavanja u bilancu i račun dobiti i gubitka stavke koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja i zadovoljavanju kriterija 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 priteceti kod poduzetnika ili se odlijevati iz njega, i
- stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.

1.6.2. Priznavanje pojedinih stavaka financijskih 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 kojim 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.

1.7. Brojevi i naziv Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja

- HSFI 1 – Financijski izvještaji
- HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji
- HSFI 3 – Računovo dštvene 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.

1.8. Prva primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja

- 1) Poduzetnik treba primijeniti Hrvatske standarde financijskog izvještavanja 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 stjecateljvej 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, društava povezanih sudjelujućim interesom 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 standardima financijskog izvještavanja – Financijska imovina u dijelu koji se odnosi na financijske instrumente (objavlivanje, 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.

1.9. Datum stupanja na snagu

Poduzetnik treba primijeniti Okvir za izvještajno razdoblje započeto 1. siječnja 2016. godine ili poslije toga.

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 Direktivom 2013/34/EU.
- 1.3. Ovaj Standard treba primjenjivati u sastavljanju, prezentiranju i objavljivanju financijskih izvještaja opće namjene.
- 1.4. Financijski izvještaji trebaju istinito i fer prezentirati financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzetnika. Istinito i objektivno predočavanje zahtjeva vjerno predočenje učinaka transakcije i drugih poslovnih događaja, a u skladu s kriterijima priznavanja imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda.
- 1.5. Primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja postiže se istinito i fer 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 upotrebe 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. Trošak proizvodnje (konverzije) uključuje troškove koji su izravno povezani s proizvodnim učincima kao što je izravni rad zajedno sa sustavnim rasporedom varijabilnih i fiksnih općih troškova proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode.
- 1.17. Vrijednosno usklađivanje znači usklađivanja kojima je namjera uzeti u obzir promjene vrijednosti pojedine imovine utvrđene na datum bilance, neovisno o tome je li promjena konačna ili ne.
- 1.18. Investicijski poduzetnik znači:
 - a) onaj poduzetnik čiji je isključivi cilj ulaganje sredstava u različite vrijednosne papire, nekretnine i ostalu imovinu s jedinim ciljem raspoređivanja investicijskog rizika i davanja dioničarima dobiti od rezultata upravljanja njihovom imovinom,
 - b) one poduzetnike koji su povezani s investicijskim poduzetnicima s fiksnim kapitalom, ako je jedini cilj tako povezanih poduzetnika stjecanje u potpunosti uplaćenih dionica koje su izdali ti investicijski poduzetnici, ne dovodeći u pitanje odredbe članka 22. stavka 1. točke (h) Direktive 2012/30/EU.
- 1.19. Financijski holding poduzetnik znači onog poduzetnika čiji je jedini cilj stjecati udjele kod drugih poduzetnika i upravljati takvim udjelima i pretvarati ih u dobit, a bez izravnog ili neizravnog uključivanja u upravljanje tim poduzećima, ne dovodeći u pitanje njihova prava kao imatelja udjela.
- 1.20. Struktura bilance, posebice u pogledu oblika, ne smije se mijenjati iz godine u godinu. Odstupanja od ovog načela dopuštena su samo u izvanrednim slučajevima.
- 1.21. 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.
- 1.22. 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.
- 1.23. U računu dobiti i gubitka rashodi se iskazuju po metodi ukupnih troškova na način da se troškovi klasificiraju po prirodnim vrstama troška.
- 1.24. Prihodi i rashodi koji su priznati u obračunskom razdoblju stavke su računa dobiti i gubitka, osim kada se drugim HSFI zahtijeva drugačije.
- 1.25. 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.
- 1.26. Izvještaj o novčanom toku treba prezentirati novčane tokove tijekom razdoblja, klasificirane na novčane tokove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.
- 1.27. Poslovne aktivnosti su glavne i druge aktivnosti poduzetnika, osim investicijskih i financijskih aktivnosti.
- 1.28. Investicijske aktivnosti jesu stjecanje i otuđivanje dugotrajne imovine i drugih ulaganja, koja nisu uključena u novčane ekvivalente.
- 1.29. Financijske aktivnosti jesu aktivnosti koje rezultiraju promjenom strukture i sastava kapitala i zaduživanja poduzetnika.
- 1.30. 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.
- 1.31. Novčani tok inozemne podružnice treba se preračunavati po tečajevima koji vrijede između izvještajne valute i strane valute na datum novčanog toka.
- 1.32. Novčani tok koji proizlazi iz stjecanja i od otuđenja podružnica ili drugih poslovnih jedinica treba se odvojeno prezentirati i klasificirati kao investicijska aktivnost.



- 1.33. Novac obuhvaća novac u blagajni i depozite po viđenju.
- 1.34. 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.
- 1.35. 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
 - indirektno 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).
- 1.36. Poduzetnik sastavlja Izvještaj o promjenama kapitala na način da prikaže promjene svih komponenata kapitala između dva datuma bilance.
- 1.37. Izvještaj o promjenama kapitala sadržava promjene:
- uloženog kapitala
 - zarađenog kapitala
 - izravne promjene u kapitalu (mimo računa dobiti i gubitka).
- 1.38. Pozicije u Izvještaju o promjenama kapitala, a odnose se na uloženi i zarađeni kapital sadržane su u pasivi bilance u pozicijama kapitala.
- 1.39. Pozicije Izvještaja o promjenama kapitala koje izravno utječu na promjenu vrijednosti kapitala su:
- revalorizacija dugotrajne nematerijalne imovine
 - revalorizacija dugotrajne materijalne imovine
 - rezerve fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju
 - 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.
- 1.40. Pozicije Izvještaja o promjenama kapitala koje se odnose na izravne promjene vrijednosti kapitala sukladne su HSFI 12 – Kapital.
- 1.41. Strukturu i sadržaj financijskih izvještaja propisuje ministar financija na prijedlog Odbora za standarde financijskog izvještavanja i objavljuju se u »Narodnim novinama«.
- 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.

Datum stupanja na snagu

- 1.43. Poduzetnik je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.
- 1.44. U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

Objavlivanje

- 1.42. 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) informaciju o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja,
 - 4) sažetak značajnih računovodstvenih politika,
 - 5) informacije prema zahtjevima Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja koje nisu predočene 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,

Hrvatski standard financijskog izvještavanja 2

Konsolidirani financijski izvještaji

Uvod

- 2.1. Cilj ovog standarda je odrediti računovodstveni tretman ulaganja u ovisna društva, društva povezana sudjelujućim interesom i zajednički kontrolirane poduzetnike u odvojenim financijskim izvještajima matičnog društva, pothvatnika ili ulagatelja te u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe.
- 2.2. Ovaj Standard u skladu je s Direktivom 2013/34/EU.

Definicije

- 2.3. Datum sporazuma za poslovno spajanje 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 tj. preuzetog poduzetnika prihvatilo stjecateljovu ponudu (ponudu kupca) za stjecanjem kontrole nad stečnikom tj. tim preuzetim poduzetnikom.
- 2.4. Datum stjecanja je datum na koji stjecatelj stvarno stječe kontrolu nad stečnikom tj. preuzetim poduzetnikom.
- 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. Društvo povezano sudjelujućim interesom (društvo povezano sudjelujućim interesom ili interesom) znači društvo u kojem drugo društvo ima sudjelujući udjel ili interes i nad čijom operativnom i financijskom politikom to drugo društvo vrši značajan utjecaj. Smatra se da neko društvo izvršava značajan utjecaj nad drugim društvom ako ima 20% ili više glasačkih prava dioničara ili članova u tom drugom društvu.
- 2.7. Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.
- 2.8. Goodwill uključuje buduće ekonomske koristi nastale od imovine koju nije moguće pojedinačno identificirati i zasebno priznati.
- 2.9. Grupa je matično društvo i sva njegova ovisna društva.
- 2.10. Izvještajni poduzetnik može biti pojedinačni poduzetnik ili grupa koja obuhvaća matično društvo i sva njegova ovisna društva (društva kćeri).
- 2.11. Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe poduzetnika u kojoj određeni poduzetnik (matično društvo) nad jednim ili više poduzetnika (društvo kći) ima vladajući utjecaj (kontrolu) na određivanje financijskih i operativnih politika, a prikazuju grupu kao cjelinu.
- 2.12. Kontrola je pravo određivanja financijskih i operativnih politika poduzetnika tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.
- 2.13. Manjinski interes je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog društva koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matičnog društva, izravno ili neizravno kroz ovisna društva.
- 2.14. Matično društvo je poduzetnik koji kontrolira jedno ili više ovisnih društava. Matičnim društvom smatra se poduzetnik koji ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:
 - 1) ima na izravan ili neizravan način većinu glasačkih prava u drugom poduzetniku ili
 - 2) ima pravo imenovati ili opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora drugog poduzetnika, a istodobno je član odnosno dioničar tog poduzetnika ili

- 3) ima pravo izvršavati prevladavajući utjecaj nad drugim poduzetnikom čiji je dioničar ili član na temelju ugovora sklopljenog s tim poduzetnikom ili na temelju odredbi osnivačkog akta, statuta ili u skladu s drugim propisima ili
- 4) ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora odnosno upravljačkog ili nadzornog tijela poduzetnika (društva kćeri), koji su tu funkciju obavljali u tekućoj i prethodnoj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju do sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo ostvarenjem prava glasa matičnog društva koje je dioničar ili član tog poduzetnika ili
- 5) ima kontrolu nad većinom glasačkih prava dioničara ili članova u poduzetniku (društvu kćeri) na temelju sporazuma s drugim dioničarima ili članovima u tom poduzetniku i istodobno je dioničar ili član poduzetnika ili
- 6) ako može ostvarivati ili ostvaruje vladajući utjecaj ili kontrolu nad drugim poduzetnikom ili
- 7) ako se matičnim ili ovisnim društvom upravlja na jedinstvenoj osnovi temeljem ugovora, osnivačkog akta ili statuta ili
- 8) ako je obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja pojedinačno ili kao grupa te je prema tim standardima obvezan sastavljati konsolidirane financijske izvještaje.

Upućivanje na matično društvo u ovom Standardu odnosi se na poduzetnike koji su obvezni sastavljati konsolidirane financijske izvještaje, ako odredbe Zakona o računovodstvu i HSFI ne propisuju drugačije.

- 2.15. Metoda troška ulaganja je metoda računovodstva ulaganja čime je ulaganje priznato po trošku nabave. Ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj prima raspodjelu zadržane dobiti poduzetnika u kojeg je izvršio ulaganje.
- 2.16. Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku nabave i potom usklađuju za promjene ulagateljeva udjela u neto imovini poduzetnika koji je predmet ulaganja. Dobit ili gubitak ulagatelja uključuje njegov udjel u dobiti ili gubitku poduzetnika u kojeg je izvršio ulaganje.
- 2.17. Odvojeni financijski izvještaji su oni koje prezentira matično društvo, ulagatelj u društva povezana sudjelujućim interesom 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.
- 2.18. Ovisno društvo (društvo kćer) je poduzetnik kojeg kontrolira matično društvo uključujući i bilo koje društvo koje kontrolira krajnje matično društvo.
- 2.19. Poslovno spajanje je spajanje dvaju poduzetnika ili poslovanja u jednog izvještajnog poduzetnika.
- 2.20. Pothvatnik je strana u zajedničkom pothvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.
- 2.21. Poduzetnici unutar grupe znači bilo koja dva ili više poduzetnika unutar grupe.
- 2.22. Povezana osoba je osoba ili poduzetnik koji je povezan s izvještajnim poduzetnikom:
 - a) Osoba ili član uže obitelji te osobe je povezana osoba izvještajnog poduzetnika ako:
 - i) ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim poduzetnikom
 - ii) ima značajan utjecaj na izvještajni poduzetnik ili



- iii) je član ključnog rukovodstva izvještajnog poduzetnika ili njegovog matičnog društva.
- b) Poduzetnik je povezan s izvještajnim poduzetnikom ako je ispunjen bilo koji od sljedećih uvjeta:
 - i) poduzetnik i izvještajni poduzetnik su članovi iste grupe (što znači da je svako matično društvo, svako ovisno i sestrinsko društvo povezano s drugima u grupi)
 - ii) jedan poduzetnik je ovisno društvo ili zajednički poduzetnik drugog poduzetnika (ili društvo povezano sudjelujućim interesom ili zajednički pothvat poduzetnika koji je član grupe čiji član je i taj drugi poduzetnik)
 - iii) oba poduzetnika su zajednički pothvati iste treće strane
 - iv) jedan poduzetnik je zajednički pothvat trećeg poduzetnika, a drugi poduzetnik je društvo povezano sudjelujućim interesom tog trećeg poduzetnika
 - v) poduzetnik je mirovinski fond zaposlenih ili u izvještajnom poduzetniku, ili u poduzetniku koji je povezan s izvještajnim poduzetnikom. Ako je izvještajni poduzetnik takav mirovinski fond, poslodavci koji uplaćuju u taj fond su također povezani s izvještajnim poduzetnikom
 - vi) poduzetnik je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom osobe navedene pod a).
 - vii) Osoba navedena pod točkom a) alinejom i) ima značajan utjecaj u poduzetniku ili je član ključnog rukovodstva poduzetnika (ili njegovog matičnog društva).
- 2.23. Sudjelujući interes (sudjelujući udjel) znači prava u kapitalu drugih poduzetnika, bez obzira na to jesu li materijalizirana u obliku potvrda ili nisu, koja su, na temelju trajne povezanosti s tim poduzetnicima, stečena s namjerom da pridonose poslovanju poduzetnika koji ima ta prava. Smatrat će se da udio u dijelu kapitala nekog drugog poduzetnika predstavlja sudjelujući interes (udjel) u slučaju kada je jednak ili prelazi 20%.
- 2.24. Ulagač u zajednički pothvat je strana u zajedničkom pothvatu i sudjeluje u zajedničkoj kontroli nad tim zajedničkim pothvatom.
- 2.25. 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 (pohvatnici).
- 2.26. Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i operativnim politikama poduzetnika koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola nad tim politikama. Značajan utjecaj može se postići vlasništvom nad dionicama, statutom ili ugovorom.
- 2.27. Zajednički pothvat je ugovorno uređenje gdje dvije ili više strana poduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole.
- 2.28. Zajednički kontrolirani poduzetnik je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu trgovačkog društva, partnerstva ili drugog poduzetnika, u kojem svaki pothvatnik ima udjel.
- 2.29. Značajnost je obilježje informacije za čije se izostavljanje ili pogrešno prikazivanje može razumno očekivati da će imati utjecaja na odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja poduzetnika. Značajnost pojedinačnih stavki ocjenjuje se u kontekstu drugih sličnih stavki.

Sadržaj

- 2.30. Standard propisuje financijsko izvještavanje poduzetnika koji sudjeluju u poslovnim kombinacijama.
- 2.31. 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.

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

- 2.32. Standard propisuje objavljivanje međusobnih transakcija među poduzetnicima koji sudjeluju u poslovnim kombinacijama.
- 2.33. 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.
- 2.34. Poslovno spajanje poduzetnika ili poslovanja pod zajedničkom kontrolom unutar grupe konsolidirajućih poduzetnika je poslovno spajanje u kojem su svi poduzetnici ili sva poslovanja koja se spajaju pod krajnjom kontrolom iste strane ili strana i prije i nakon poslovnog spajanja, a ta kontrola nije privremena. Datum stjecanja u poslovnom spajanju poduzetnika pod zajedničkom kontrolom unutar grupe konsolidirajućih poduzetnika je datum koji proizlazi iz ugovora o poslovnom spajanju i predstavlja datum od kojeg se prihodi i rashodi i novčani tokovi poduzetnika koji prestaju uključuju u financijske izvještaje izvještajnog poduzetnika. Prihodi i rashodi i novčani tokovi poduzetnika koji prestaje ostvareni do datuma stjecanja u poslovnom spajanju poduzetnika pod zajedničkom kontrolom unutar grupe konsolidirajućih poduzetnika uključuju se u zadržanu dobit izvještajnog poduzetnika.

Ovisna društva

- 2.35. Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika rezultiraju poslovnim spajanjem.
- 2.36. Poduzetnik koji je kontroliran od strane drugog poduzetnika, znatno kao matično društvo, se naziva ovisno društvo. Društva povezana sudjelujućim interesom
- 2.37. Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik stječe sudjelujući interes odnosno, ostvaruje značajan utjecaj nad drugim poduzetnikom rezultiraju društvima povezanim sudjelujućim interesom.
- 2.38. Ako ulagač ima, izravno ili neizravno, sudjelujući interes kojim ostvaruje 20% ili više glasačkih prava kod društva povezanog sudjelujućim interesom koji je predmet ulaganja, pretpostavlja se da ima značajan utjecaj, osim kad može biti jasno dokazano da to nije slučaj. Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagača nužno ne priječi da ulagač ima značajan utjecaj.
- 2.39. Postojanje značajnog utjecaja ulagača obično se dokazuje na jedan ili više sljedećih načina:
 - a) zastupanjem u upravi 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 ulagača i poduzetnika koji je predmet ulaganja,
 - d) međusobnom razmjenom rukovodećeg osoblja, ili
 - e) pribavljanjem bitnih tehničkih informacija.

Zajednički pothvati

- 2.40. Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnikom rezultiraju zajedničkim pothvatima.
- 2.41. 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 iskazivanjem imovine, obveza, prihoda i rashoda u financijskim izvještajima poduzetnika te nisu predmet konsolidacije financijskih izvještaja.

- 2.42. Zajednički kontrolirani poduzetnik je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu društva, 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.
- 2.43. 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 pothvata.
- 2.44. 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 podliježe obvezi konsolidacije.
- 2.45. Ako izvještajni poduzetnik ima zajedničku kontrolu nad jednim ili više poduzetnika koji nisu obuhvaćeni konsolidacijom, takav zajednički kontrolirani poduzetnik se uključuje u konsolidirane financijske izvještaje izvještajnog poduzetnika metodom udjela.

Obuhvat konsolidiranih financijskih izvještaja

- 2.46. Konsolidirane godišnje financijske izvještaje dužan je sastavljati poduzetnik iz Republike Hrvatske koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo. Matično društvo sa svim svojim ovisnim društvima konsolidira se bez obzira na to gdje se nalaze sjedišta tih ovisnih društava.
- 2.47. Matično društvo je također dužno sastavljati konsolidirane financijske izvještaje ako:
 - a) matično društvo može ostvarivati ili ostvaruje prevladavajući utjecaj ili kontrolu nad ovisnim društvom, ili
 - b) matičnim društvom i ovisnim društvom njihovo matično društvo upravlja na jedinstvenoj osnovi u skladu s:
 - i) ugovorom sklopljenim s tim poduzetnikom, ili
 - ii) osnivačkim aktom ili statutom tih drugih poduzetnika, ili
 - c) se tim poduzetnikom i jednim ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan upravlja na jedinstvenoj osnovi, ili se administrativna, upravljačka ili nadzorna tijela predmetnog poduzetnika i jednog ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan sastoje uglavnom od istih osoba koje su na dužnosti u financijskoj godini dok se ne sastave konsolidirani financijski izvještaji.
- 2.48. Matično društvo nije dužno sastavljati konsolidirane godišnje financijske izvještaje ako se u grupi osim matičnog društva nalaze samo ovisna društva koji pojedinačno ili skupno nisu značajni za konsolidirane godišnje izvještaje grupe, osim ako grupa uključuje poduzetnike od javnog interesa ili ako Hrvatski standardi financijskog izvještavanja ili Zakon o računovodstvu ne propisuju drukčije.
- 2.49. Matično društvo u Republici Hrvatskoj, uključujući i poduzetnika od javnog interesa nije dužno sastavljati konsolidirane godišnje financijske izvještaje ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:
 - 1) matično društvo nije izdavatelj financijskih instrumenata uvrštenih na uređenom tržištu države članice u smislu kako je definirano zakonom kojim se uređuje tržište kapitala
 - 2) matično društvo je pod kontrolom matičnog društva koje podliježe zakonima druge države članice
 - 3) matično društvo je u 100-postotnom vlasništvu drugog matičnog društva pri čemu se ne uzima u obzir vlasništvo koje drže članovi njegovih upravljačkih ili nadzornih tijela izuzetog matičnog društva u skladu sa zakonskom obvezom ili obvezom u osnivačkom aktu ili statutu društva. Ako je matično društvo u 90-postotnom i većem vlasništvu, izuzeće od sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja podliježe odobrenju svih preostalih članova društva
 - 4) matično društvo će zajedno sa svim svojim društvima kćerima, osim onih društava koja sukladno propisima ne ulaze u konsolidaciju, biti konsolidirano u konsolidiranim financijskim izvještajima drugog matičnog društva koje podliježe zakonima druge države članice
 - 5) matično društvo sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj iz točke 4. i konsolidirano izvješće posloводства u skladu s propisima države članice u kojoj se nalazi ili Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja
 - 6) matično društvo će objaviti konsolidirane godišnje financijske izvještaje, konsolidirano izvješće posloводства drugog matičnog društva i pripadajuće revizorsko izvješće sukladno odredbama ovoga Zakona o javnoj objavi u izvorniku
 - 7) bilješke uz financijske izvještaje matičnog društva sadržavaju:
 - a) naziv i sjedište matičnog društva koje sastavlja konsolidirane godišnje financijske izvještaje iz točke 4. i
 - b) navod o izuzeću od obveze sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja, odnosno konsolidiranog izvješća posloводства.
- 2.50. Poduzetnika, uključujući i poduzetnika od javnog interesa, nije potrebno uključiti u konsolidirane financijske izvještaje ako je ispunjen najmanje jedan od sljedećih uvjeta:
 - a) u iznimno rijetkim slučajevima u slučaju kada informacije potrebne za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja nisu dostupne bez pretjeranih troškova ili pretjeranog kašnjenja,
 - b) dionice ili udjeli tog poduzetnika drže se isključivo s ciljem njihove naknadne prodaje, ili
 - c) snažna dugoročna ograničenja bitno ometaju:
 - i) matično društvo u ostvarenju svojih prava nad imovinom ili upravljanjem tim poduzetnikom, ili
 - ii) provođenje jedinstvenog upravljanja tim poduzetnikom koje se nalazi u jednom od odnosa definiranih na jedinstvenoj osnovi u skladu s ugovorom sklopljenim s tim poduzetnikom, ili osnivačkim aktom ili statutom tih drugih poduzetnika, ili ako se tim poduzetnikom i jednim ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan, upravlja na jedinstvenoj osnovi, ili se administrativna, upravljačka ili nadzorna tijela predmetnog poduzetnika i jednog ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan sastoje uglavnom od istih osoba koje su na dužnosti u financijskoj godini dok se ne sastave konsolidirani financijski izvještaji.

Mjerenje

Mjerenje ulaganja u odvojenim financijskim izvještajima

- 2.51. Kad se sastavljaju odvojeni financijski izvještaji matičnog društva koje ima ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirane



poduzetnike i društva povezana sudjelujućim interesom (koja nisu razvrstana kao ulaganja namijenjena prodaji ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana kao namijenjena prodaji) ulaganja će se obračunavati po metodi troška ulaganja.

- 2.52. Kad se sastavljaju odvojeni financijski izvještaji ulagatelja u društva povezana sudjelujućim interesom i u zajednički kontrolirane poduzetnike, a kad ulagatelj nije istodobno i matično društvo ovisnom društvu te ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje, ova ulaganja (koja nisu razvrstana kao ulaganja namijenjena prodaji ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana kao namijenjena prodaji) obračunavat će se po metodi udjela.
- 2.53. Kod primjene metode troška ulaganja ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj je izglašena dobit poduzetnika u koje je izvršio ulaganje.
- 2.54. Troškovi stjecanja 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.

Sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja

- 2.55. Na konsolidirane financijske izvještaje primjenjuju se ostali HSFI koji se odnose na pojedine stavke bilance i računa dobiti i gubitka te objavljivanja uzimajući u obzir nužna usklađivanja koja proizlaze iz posebnih značajki konsolidiranih financijskih izvještaja u usporedbi s odvojenim financijskim izvještajima.
- 2.56. Konsolidirani financijski izvještaji prikazuju imovinu, obveze, financijsku poziciju te dobit ili gubitak poduzetnika obuhvaćenih konsolidacijom kao da se radi o jednom poduzetniku. Iz konsolidiranih financijskih izvještaja uklanja se posebno sljedeće:
- dugovanja i tražbine između poduzetnika,
 - prihodi i rashodi koji se odnose na transakcije između poduzetnika, i
 - dobici i gubici nastali iz transakcija između poduzetnika, ako su uključeni u knjigovodstvenu vrijednost imovine.
- 2.57. Stavke odgođenog poreza iskazuju se pri konsolidaciji pod uvjetom da će trošak poreza za jednog od poduzetnika obuhvaćenih konsolidacijom nastati u doglednoj budućnosti.
- 2.58. U poslovnim spajanjima unutar grupe, prijeboj knjigovodstvenih vrijednosti dionica ili udjela u kapitalu poduzetnika obuhvaćenog konsolidacijom u odgovarajućem postotku udjela u kapitalu, moguć je pod uvjetom da poduzetnike koji se udružuju u poslovnom spajanju naposljetku kontrolira isto matično društvo i prije i nakon poslovnog spajanja, te ta kontrola nije privremena.
- Sve razlike koje se javljaju kao rezultat takvog prijeboja dodaju se konsolidiranim rezervama ili se, prema potrebi, od njih oduzimaju.
- Primjena takve metode, posljedično kretanje rezervi te nazivi i sjedišta predmetnih poduzetnika navode se u bilješkama uz financijske izvještaje.

Mjerenje ulaganja u konsolidiranim financijskim izvještajima

- 2.59. Financijski izvještaji matičnog društva i njegovih ovisnih društava, ulagatelja i društava povezanih sudjelujućim interesom te pothvatnika i zajednički kontroliranih poduzetnika koji se koriste u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja moraju se pripremiti na isti izvještajni datum. Kad su izvještajni datumi razli-

čiti, ovisno društvo, društvo povezano sudjelujućim interesom i zajednički kontrolirani poduzetnik moraju pripremiti, za potrebe konsolidacije, dodatne financijske izvještaje na isti datum na koji ih priprema matično društvo, osim ako takva priprema nije praktična. U svakom slučaju, razlika između izvještajnih datuma ne smije biti veća od tri mjeseca, a sve značajne transakcije nastale u navedenom razdoblju moraju biti uzete u obzir. Duljina razdoblja izvještavanja i bilo koje razlike u izvještajnim datumima trebaju biti jednake od razdoblja do razdoblja.

- 2.60. Ako se sastav poduzetnika uključenih u konsolidaciju značajno promijenio tijekom izvještajnog razdoblja, konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati podatke koji pojašnjavaju usporedbu konsolidiranih financijskih izvještaja tekućeg i prethodnog izvještajnog razdoblja i čine ju smislenom. Ova se obveza može ispuniti izradom dodatne usklađene usporedne bilance i dodatnog usklađenog usporednog računa dobiti i gubitka koji se objavljuju u bilješkama.
- 2.61. Konsolidirani financijski izvještaji trebaju se sastavljati korištenjem jednakih računovodstvenih politika za jednake transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima, tj. imovina i obveze uključene u konsolidirane financijske izvještaje mjere se na jedinstvenoj osnovi i u skladu s odredbama HSFI.

Poduzetnik koji sastavlja konsolidirane financijske izvještaje mora primjenjivati iste osnove mjerenja kao i u svojim financijskim izvještajima.

U slučaju kada su poduzetnici obuhvaćeni konsolidacijom izvršili mjerenje imovine i obveza koje se uključuju u konsolidirane financijske izvještaje temeljem osnova drugačijih od osnova korištenih za potrebe konsolidacije, te je stavke potrebno promijeniti u skladu s osnovama korištenima pri konsolidaciji. Svako odstupanje kao i razlozi za to navode se u bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje.

- 2.62. Konsolidacijske metode primjenjuju se dosljedno iz jednog izvještajnog razdoblja u drugo.

Mjerenje ulaganja u ovisna društva u konsolidiranim financijskim izvještajima

- 2.63. Sva poslovna spajanja iz točke 2.35. obračunavaju se primjenom metode kupnje.
- 2.64. Metodom kupnje poslovno spajanje se promatra iz perspektive poduzetnika koji spaja drugog poduzetnika tj. koji je prepoznat 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.
- 2.65. Stjecatelj se utvrđuje u svim poslovnim spajanjima. Stjecatelj je poduzetnik spajanja koji stječe kontrolu nad drugim spajajućim poduzetnikom.
- 2.66. Stjecatelj će izmjeriti trošak poslovnog spajanja kao zbroj:
- fer vrijednosti na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom i
 - svih troškova koji se mogu direktno povezati s poslovnim spajanjem.
- 2.67. Stjecatelj će, na datum stjecanja, alocirati troškove poslovnog spajanja priznajući prepoznatljivu – određivu 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 – odredive imovine i obveza i nepredviđenih obveza bit će priznata kao goodwill. (vidjeti toč. 2.75. – 2.77.)

2.68. Stjecatelj će priznati odvojeno prepoznatljivu – određivu 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 otkupanje imovine koja stvara ekonomske koristi biti potrebno radi namire obveza, a njezina fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena.

2.69. 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.

2.70. 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.

2.71. 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 poduzetnika. 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).

2.72. U konsolidiranim financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje, kada inozemno poslovanje predstavlja ovisnog društva, 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.

2.73. Konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati sve ovisna društva matičnog društva osim onih čije je isključenje dopušteno u točki 2.49. Imovinu, obveze, prihode i rashode poduzetnika koji su uključeni u konsolidaciju potrebno je u potpunosti obuhvatiti u konsolidiranoj bilanci. U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, poduzetnik koji je matično društvo konsolidira financijske izvještaje matičnog društva i njegovih ovisnih društava 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 vrijednost ulaganja matičnog društva u svakom ovisnom društvu i udjela matičnog društva u kapitalu svakog ovisnog društva se eliminiraju i utvrđuje se potencijalni goodwill (vidjeti točke 2.75. – 2.77.)
- b) utvrđuje se manjinski interes kao iznos koji se pripisuje dionicama ili udjelima ovisnih društava 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.

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

2.75. Transakcije između poduzetnika grupe tj. unutargrupna salda i transakcije, uključujući prihode, rashode i dividende, eliminiraju se u cijelosti. Dobici i gubici proizašli iz unutargrupnih transakcija, koji su priznati u knjigovodstvenu vrijednost imovine, kao što su zalihe i dugotrajna imovina, u cijelosti se eliminiraju. Unutargrupni gubici mogu ukazati na umanjenje koje zahtijeva priznavanje u konsolidiranim financijskim izvještajima. Na vremenske razlike koje nastaju zbog eliminiranja dobiti ili gubitaka iz unutargrupnih transakcija potrebno je utvrditi odgovodnu poznu imovinu ili obveze.

2.76. Stjecatelj mora, na datum stjecanja:

- a) priznati goodwill stečen u poslovnom spajanju kao imovinu te
- b) početno vrednovati taj goodwill po trošku stjecanja, kao višak troška u odnosu na stjecatelj udio u neto fer vrijednosti odredive imovine, obveza i nepredviđenih obveza.

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

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

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

Mjerenje ulaganja u društva povezana sudjelujućim interesom (poduzetnike povezane sudjelujućim interesom) u konsolidiranim financijskim izvještajima

2.80. U slučaju kada poduzetnik obuhvaćen konsolidacijom ima udjele u društvu povezanom sudjelujućim interesom, to ulaganje u društva povezanog sudjelujućim interesom povezano sudjelujućim interesom prikazuje se u konsolidiranoj bilanci kao odvojena stavka s odgovarajućim naslovom.

2.81. Ulaganje u društva povezanog sudjelujućim interesom mjerit će se primjenom metode udjela, osim:

- a) kada je ulaganje razvrstano kao imovina namijenjena prodaji ili
- b) kada se primjenjuje izuzeće iz točki 2.48. – 2.49. koje dozvoljava matičnom društvu koje ima udjel u ovisnom društvu da ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje.



2.82. Prema metodi udjela ulaganje u društva povezanog sudjelujućim interesom se početno evidentira po trošku nabave, a njegova knjigovodstvena vrijednost raste ili se smanjuje kako bi se priznao ulagateljov udjel u dobicima ili gubicima poduzetnika u koji je izvršeno ulaganje nakon datuma ulaganja. Ulagateljov udio u dobiti ili gubitku poduzetnika u koji je izvršio ulaganje priznaje se kao ulagateljov prihod ili rashod. Primljene raspodjele od poduzetnika u koji je izvršeno ulaganje smanjuju knjigovodstvenu vrijednost ulaganja. Usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti može također biti nužno zbog alternativa u ulagateljovom razmjenom 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. Ulagateljov udio u ovim promjenama direktno se priznaje u ulagateljovom kapitalu. Ulagateljov udio u dobiti i gubicima društva povezanog sudjelujućim interesom koji rezultiraju iz ovih transakcija se eliminira.

2.83. Kada društvo povezano sudjelujućim interesom ima ovisna društva, društva povezana sudjelujućim interesom ili zajednički kontrolirane poduzetnike, dobiti i gubici kao i neto imovina koja se evidentira primjenom metode udjela smatraju se dijelom financijskih izvještaja tog društva povezanog sudjelujućim interesom (uključujući i dobitke, gubitke i neto imovinu njegovih društava povezanih sudjelujućim interesom i zajedničkih pothvata).

2.84. Ako je, prema metodi udjela, ulagateljov udjel u gubitku društva povezanog sudjelujućim interesom jednak ili prelazi knjigovodstvenu vrijednost ulaganja, ulagatelj obično prekida priznavanje svog udjela u budućim gubicima.

2.85. Nakon što je ulagateljov udjel sveden na nulu dodatni gubici se priznaju u mjeri u kojoj je ulagatelj stvorio obveze ili obavljao plaćanja u ime društva povezanog sudjelujućim interesom da bi ispunio obveze društva povezanog sudjelujućim interesom za koje je ulagatelj jamčio ili se na neki drugi način obvezao. Ako društvo povezano sudjelujućim interesom kasnije iskaže dobit u poslovanju, ulagatelj ponovno uključuje svoj udjel u toj dobiti samo nakon što svoj udjel u dobiti izjednači s udjelom u gubicima koji nisu priznati.

2.86. Kada se točke 2.80. do 2.85. ovog Standarda na društva povezanog sudjelujućim interesom primjenjuju prvi put, takav se društvo povezano sudjelujućim interesom prikazuje u konsolidiranoj bilanci po trošku stjecanja. Razlika između te vrijednosti i iznosa koji odgovara omjeru kapitala i rezervi, koji u tom društvu povezanom sudjelujućim interesom predstavlja sudjelujući interes, prikazuje se odvojeno u konsolidiranoj bilanci ili u bilješkama uz financijske izvještaje. Takva se razlika izračunava na datum od kojeg se ta metoda primjenjuje prvi put.

Korištenje navedene metode mora se navesti u bilješkama uz financijske izvještaje.

U mjeri u kojoj se pozitivna razlika ne može pripisati ni jednoj kategoriji imovine i obveza, s njom se postupa u skladu s pravilima koja se primjenjuju na goodwill.

Dio dobiti ili gubitka društva povezanog sudjelujućim interesom koji otpada na sudjelujući interes takvih poduzetnika prikazuje se u konsolidiranom računu dobiti i gubitka kao odvojena stavka s odgovarajućim naslovom.

Uklanjanje iz točke 2.56. provodi se u mjeri u kojoj su odgovarajuće činjenice poznate ili se mogu utvrditi.

U slučaju kada društvo povezano sudjelujućim interesom sastavlja konsolidirane financijske izvještaje, odredbe točke 2.80

– 2.84. te ove točke primjenjuju se na kapital i rezerve prikazane u tim konsolidiranim financijskim izvještajima.

Mjerenje ulaganja u zajednički kontrolirane poduzetnike u konsolidiranim financijskim izvještajima

2.87. U zajednički kontroliranim poduzetnicima, pothvatnik treba iskazati svoj udjel primjenjujući metodu udjela.

2.88. 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 strani. Pothvatnik treba priznati svoj udjel u gubicima proizašlim 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.

2.89. Od datuma s kojim zajednički kontrolirani poduzetnik postaje pothvatnikov ovisno društvo, pothvatnik obračunava svoj udjel u skladu s točkom 2.63. Od datuma s kojim zajednički kontrolirani poduzetnik postaje društvo povezano sudjelujućim interesom, pothvatnik obračunava svoj udjel u skladu s točkom 2.81.

Prestanak priznavanja

2.90. Na datum gubitka kontrole prestaje obveza konsolidacije financijskih izvještaja ovisnog društva. Matično društvo gubi kontrolu kad izgubi moć kontroliranja financijskih i operativnih 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 ovisno društvo 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 društva, a ne postaje društvo povezano sudjelujućim interesom, ili zajednički kontrolirani poduzetnik.

2.91. Na datum gubitka značajnog utjecaja prestaje obveza konsolidacije društva povezanog sudjelujućim interesom. Ulagatelj gubi značajan utjecaj u poduzetniku u koji je izvršio ulaganje kad gubi moć sudjelovanja u odlukama o financijskim i operativnim 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 ovisno društvo 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 društvu povezanom sudjelujućim interesom te će ulaganje evidentirati u skladu s fer vrijednosti osiguravajući da društvo povezano sudjelujućim interesom ne postane ovisno društvo ili zajednički pothvat. Knjigovodstvena vrijednost ulaganja na datum kada ono prestaje biti društvo povezano sudjelujućim interesom smatrat će se kao početni trošak nabave financijske imovine.

2.92. Pothvatnik prekida primjenu metode udjela 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

2.93. U konsolidiranim financijskim izvještajima matično društvo, ulagatelj u društva povezanog sudjelujućim interesom i pothvatnik

trebaju objaviti sljedeće informacije, za svako ulaganje koje je provedeno tijekom razdoblja:

- a) imena i opise poduzetnika koja se spajaju, sudjeluju u interesu 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, sudjelovanje u interesu ili udruživanje. Kad se vlasnički instrumenti izdaju ili se mogu izdati kao dio troška nabave, 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.
- 2.94. Matično društvo je dužno u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti informacije čije objavljivanje zahtijevaju ostali HSFI, uzimajući u obzir nužna usklađenja koja proizlaze iz posebnih značajki konsolidiranih financijskih izvještaja u usporedbi s odvojenim financijskim izvještajima, te sljedeće:
- a) za poduzetnike obuhvaćene konsolidacijom, popis ulaganja u ovisna društva i zajednički kontrolirane poduzetnike, uključujući naziv i sjedište, zemlju osnivanja, omjer vlasničkih udjela (udio kapitala koji se drži, omjer kapitala koji u tim poduzetnicima, osim u matičnom društvu, drže poduzetnici obuhvaćeni konsolidacijom ili osobe koje djeluju u svoje ime a za račun takvih poduzetnika) i, ako je drugačije, omjer posjedovane glasačke moći,
 - b) informaciju o tome na temelju kojeg je uvjeta izvršena konsolidacija, osim matično društvo ima većinu glasačkih prava dioničara ili članova u ovisnom društvu i u slučaju kada su omjer kapitala i omjer glasačkih prava jednaki,
 - c) informaciju o tome na temelju kojeg uvjeta je poduzetnik izuzet od konsolidacije, kao i ako je izuzet na osnovi neznačajnosti, te je potrebno navesti obrazloženje izuzeća,
 - d) naziv i sjedište, zemlju osnivanja svakog društva povezanog sudjelujućim interesom u kojem matično društvo, posjeduje sudjelujući interes, te iskazati udio kapitala koji se drži, sažete financijske informacije (iznos imovine, obveza, iznos kapitala i rezervi, prihoda i dobit ili gubitak). Informacije o kapitalu i rezervama i dobiti ili gubitku mogu se izostaviti u slučaju kada društvo povezano sudjelujućim interesom ne objavljuje svoju bilancu i ne kontrolira ga drugi poduzetnik, i ako je društvo povezano sudjelujućim interesom uključen u konsolidirane financijske izvještaje matičnog društva, ili u konsolidirane financijske izvještaje veće grupe poduzetnika. U tom slučaju objavljuju se nazivi i sjedišta društava povezanih sudjelujućim interesom koji su obuhvaćeni konsolidacijom te udio u njihovom kapitalu.
 - e) naziv i sjedišta poduzetnika obuhvaćenih zajedničkim upravljanjem, čimbenike na kojima se temelji zajedničko upravljanje tim poduzetnicima, te omjer njihovog kapitala koji drže poduzetnici obuhvaćeni konsolidacijom ili osobe koje djeluju u svoje ime a za račun takvih poduzetnika,
 - f) naziv, sjedište te pravni oblik svakog poduzetnika čiji je poduzetnik član koji ima neograničenu odgovornost,
 - g) za sve poduzetnike u kojima poduzetnici obuhvaćeni konsolidacijom, bilo sami ili preko osoba koje djeluju u svoje ime a za račun tih poduzetnika, drže sudjelujući udjel potrebno je objaviti nazive i sjedišta tih poduzetnika, omjer kapitala koji drže, iznos kapitala i rezervi i dobit ili gubitak u posljednjoj financijskoj godini predmetnog poduzetnika za koji su usvojeni financijski izvještaji. Informacije o iznosu kapitala i

rezervi i dobiti ili gubitka mogu se izostaviti ako predmetni poduzetnik ne objavljuje svoju bilancu,

- h) naziv i sjedište poduzetnika koji sastavlja konsolidirane financijske izvještaje najveće grupe poduzetnika u kojoj poduzetnik sudjeluje kao ovisno društvo,
 - i) naziv i sjedište poduzetnika koji sastavlja konsolidirane financijske izvještaje najmanje grupe poduzetnika u kojoj poduzetnik sudjeluje kao ovisno društvo i koji je također uključen u grupu poduzetnika najveće grupe poduzetnika u kojoj poduzetnik sudjeluje kao ovisno društvo,
 - j) mjesto na kojem je moguće dobiti primjerke konsolidiranih financijskih izvještaja najveće i najmanje grupe poduzetnika u kojoj poduzetnik sudjeluje kao ovisno društvo, pod uvjetom da su dostupni,
 - k) prirodu, pravnu osnovu i poslovnu svrhu aranžmana poduzetnika koji nisu uključeni u bilancu i financijski utjecaj tih aranžmana na poduzetnika, pod uvjetom da su rizici ili koristi koji proizlaze iz takvih aranžmana materijalni i u mjeri u kojoj je objavljivanje takvih rizika ili koristi nužno za procjenu financijskog stanja poduzetnika,
 - l) transakcije u koje je poduzetnik ušao s povezanim osobama, uključujući iznos takvih transakcija, prirodu odnosa s povezanim osobama i druge informacije o transakcijama potrebne za razumijevanje financijskog položaja poduzetnika, ako je ista sklopljena s:
 - i) vlasnicima koji u poduzetniku imaju sudjelujući interes,
 - ii) poduzetnicima u kojima sam poduzetnik ima sudjelujući interes, i
 - iii) članovima administrativnih, rukovodećih ili nadzornih tijela poduzetnika, pri čemu se pri objavljivanju iznosa prihoda te predujmova i odobrenih kredita članovima administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela, objavljuju samo iznosi koje su matično društvo i ovisna društva odobrili članovima administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela matičnog društva.
- Informacije o pojedinačnim transakcijama mogu se objediniti sukladno njihovoj prirodi, osim kada su odvojene informacije potrebne za razumijevanje učinaka transakcija s povezanim osobama na financijsko stanje poduzetnika.
- Pri objavljivanju transakcija između povezanih osoba, ne uključuju se transakcije između povezanih stranaka obuhvaćenih konsolidacijom koje su uklonjene konsolidacijom.
- Transakcije u koje je ušao jedan ili više članova grupe ne moraju se objavljivati, pod uvjetom da su ovisna društva koji su strana u toj transakciji u potpunom vlasništvu tog člana.
- Izvještajni poduzetnik se izuzima od obveze objavljivanja podataka o transakcijama s povezanim osobama iz odnosa s vladom koja ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u izvještajnom poduzetniku i nekim drugim poduzetnikom koji je povezana osoba zato što ista vlada ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj i nad izvještajnim poduzetnikom i nad tim drugim poduzetnikom.
- m) konsolidirani neto-prihod prema kategorijama djelatnosti i geografskim tržištima
 - n) prosječan broj zaposlenika tijekom izvještajnog razdoblja u poduzetnicima koji se uključuju u konsolidaciju te troškove zaposlenika koji se odnose na izvještajno razdoblje,
 - o) računovodstvene politike koje se primjenjuju na različite stavke u konsolidiranim financijskim izvještajima, te metode koje se koriste u izračunu vrijednosnog usklađenja. Za stavke uključene u konsolidirane financijske izvještaje koje su, ili koje su prvobitno bile izražene u stranoj valuti



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 Direktivom 2013/34/EU.

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 knjigovodstvene vrijednosti 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 upotrebe ili pogrešnom upotrebom 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 prijave.
- 3.6. Značajnost – je obilježje informacije za čije se izostavljanje ili pogrešno prikazivanje može razumno očekivati da će imati utjecaja na odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja poduzetnika. Značajnost pojedinačnih stavki ocjenjuje se u kontekstu drugih sličnih stavki.
- 3.7. Retroaktivna primjena – je primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije i druge događaje kao da se ta politika odvijek primjenjivala.
- 3.8. Retroaktivno prepravljavanje – 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 prepravljavanje retroaktivno da bi se ispravila pogreška ako:

- a) nisu odredljivi učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljavanja,
- b) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje zahtijeva pretpostavke o namjerama menadžmenta koje bi bile u tom razdoblju, ili
- c) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje 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 istinito i fer prikazuju 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 od stupanja, 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 pri-

kazano 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 vrijednosti 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 osnovice 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 vrijednosti 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 gubi tak tekućeg razdoblja i za tu svrhu je priznata u tekućem razdoblju. Međutim, promjena procijenjenog vijeka upotrebe 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 upotrebe 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 ispravlak 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 prepravljajem u prvom setu financijskih izvještaja nakon otkrića pogreške:
- prepravljajem usporednih iznosa za prezentirano prethodno razdoblje, odnosno prethodna razdoblja, u kojem je pogreška nastala, ili
 - ako je pogreška nastala prije najranije prezentiranog razdoblja, prepravljajem 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 knjigovodstvenu vrijednost početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije razdoblje za koje je izvedivo retroaktivno prepravljaje (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:
- naziv Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja, i da je promjena računovodstvene politike obavljena u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja,
 - vrstu promjene računovodstvene politike,
 - 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,
 - iznos usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo, i

- 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:

- vrstu promjene računovodstvene politike i razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike pruža pouzdane i važnije informacije,
- 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,
- iznos usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo, i
- 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:

- vrstu pogreške prethodnog razdoblja,
- u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos ispravka za svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak,
- iznos ispravka na početku prezentiranog najranijeg prethodnog razdoblja, i
- ako je neizvedivo retroaktivno prepravljaje 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 je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljaja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljaja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.

- 3.40. U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

Bilješke



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 Direktivom 2013/34/EU.

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:
- događaji koji potvrđuju okolnosti koje su postojale na datum bilance (događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje)
 - 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 poduzetnik odobrio godišnje financijske izvještaje odnosno konsolidirane financijske izvještaje zajedno s pripadajućim izvješćem posloводства 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:
- sudska presuda donesena nakon datuma bilance potvrđuje da je na datum bilance postojala sadašnja obveza,
 - 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,
 - 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.

Objavlivanje

- 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 neobjavlivanje 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:
- značajno poslovno spajanje nakon datuma bilance ili prodaja značajnog društva povezanog sudjelujućim interesom
 - objavljivanje plana prestanka poslovanja
 - 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
 - uništenje važnog proizvodnog pogona u požaru nakon datuma bilance
 - najava ili početak provedbe značajnog restrukturiranja
 - neobičajeno velike promjene cijena imovine ili valutnih tečajeva nakon datuma bilance
 - 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
 - preuzimanje značajnih obveza ili nepredviđenih obveza, primjerice, izdavanjem značajnih jamstava i
 - početak značajnog sudskog postupka koji je isključivo posljedica događaja nastalih nakon datuma bilance.

Datum stupanja na snagu

- 4.17. Poduzetnik je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljajanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljajanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.
- 4.18. U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

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 mjeriti knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine i zahtijeva određeno objavljivanje o nematerijalnoj imovini.
- 5.2. Ovaj Standard u skladu je s Direktivom 2013/34/EU.

Definicije

- 5.3. 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.
- 5.4. Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa nematerijalne imovine tijekom njezina vijeka upotrebe.
- 5.5. Amortizacijski iznos je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak, umanjen za ostatak vrijednosti.
 - d) 5.6. Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.
- 5.7. Gubitak od umanjenja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost neke imovine prelazi njen nadoknadiv iznos.
- 5.8. Imovina je resurs:
 - a) koji kontrolira poduzetnik kao posljedicu prošlih događaja, i
 - b) od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi poduzetniku.
- 5.9. Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto radi stjecanja novih znanstvenih ili tehnoloških spoznaja i novih zaključaka (razumijevanja).
- 5.10. Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem je određena neka imovina priznata u bilanci nakon umanjenja za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.
- 5.11. Korisni vijek upotrebe je:
 - a) razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, tj. da će mu ista biti dostupna za upotrebu ili
 - b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje poduzetnik očekuje ostvariti od te imovine.
- 5.12. Nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati.
Imovina se može identificirati ako:
 - (a) je odvojiva, odnosno ako se može odvojiti ili razlučiti od poduzetnika i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, imovinom ili obvezom, ili
 - (b) proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira na to mogu li se ta prava mogu prenijeti ili odvojiti od poduzetnika ili od drugih prava i obveza.

Nematerijalna imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine: izdaci za razvoj, patenti, licencije, koncesije, zaštitni znaci, software, dozvola za ribarenje, franšize i ostala prava, goodwill, predujmovi za nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu.
- 5.13. Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik u ovome trenutku dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da je

imovina već sada one starosti i u onom stanju kakvo se očekuje na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe.

- 5.14. Razvoj je primjena rezultata istraživanja ili drugih znanja na plan ili projekt proizvodnje novih ili bitno (značajno) poboljšanih (unaprijeđenih) materijala, uređaja, proizvoda, postupaka (proces) a, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili upotrebe.
- 5.15. Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI.
- 5.16. 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

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

Priznavanje

- 5.18. Neku se nematerijalnu imovinu treba priznati samo ako i isključivo ako:
 - a) je vjerojatno da će očekivane buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritijecati poduzetniku, i
 - b) trošak nabave te imovine se može pouzdano izmjeriti.
- 5.19. Poduzetnik treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i utemeljene pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu menadžmenta o nizu ekonomskih uvjeta koji će postojati tijekom korisnog vijeka upotrebe te imovine.
- 5.20. Poduzetnik koristi prosudbu za procjenu stupnja izvjesnosti 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.
- 5.21. Poduzetnik će nematerijalnu imovinu početno mjeriti po trošku nabave.
- 5.22. 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 pritijecati poduzetniku. Prema tome, kriterij vjerojatnosti priznavanja se uvijek smatra zadovoljavajućim za zasebno stečenu nematerijalnu imovinu.
- 5.23. U slučaju stjecanja nematerijalne imovine pomoću državne potpore nematerijalna imovina može biti stečena bez naknade, ili uz minimalnu (neznatnu) naknadu. 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 početno priznaje imovinu po trošku nabave.
- 5.24. Interno dobiveni goodwill ne priznaje se kao imovina. 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.
- 5.25. Trošak nabave dugotrajne nematerijalne imovine prilikom kupnje obuhvaća: nabavnu nakon odbitka trgovačkih popusta i ra-



- bata, uvozne carine, nepovratne poreze na nabavu, te troškove koji se izravno mogu pripisati pripremi ove imovine za predviđenu upotrebu.
- 5.26. Nematerijalna imovina nastala razvojem (ili u fazi razvoja inter-nog projekta) treba se priznati kao imovina, ako i samo ako (isključivo), poduzetnik može dokazati sve navedeno:
- tehničku provedivost dovršenja nematerijalne imovine tako da bude raspoloživa za upotrebu ili prodaju,
 - vlastitu namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene upotrebu ili prodaje,
 - vlastitu mogućnost upotrebe ili prodaje nematerijalne imovine,
 - način na koji će nematerijalna imovina stvarati vjerojatne buduće ekonomske koristi. Poduzetnik između ostalog može dokazati i postojanje tržišta za proizvode nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu, ili pak korisnost nematerijalne imovine u slučaju da se ona koristi interno,
 - raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih resursa za završetak razvoja i korištenje ili prodaju nematerijalne imovine,
 - vlastitu mogućnost pouzdanog mjerenja troška koji se može pripisati razvoju nematerijalne imovine.
- 5.27. Troškovi koji proizlaze iz istraživanja (ili faze istraživanja unutar-nog projekta) ne priznaje se kao imovina. Izdaci za istraživanje (ili za fazu istraživanja unutarnjeg projekta) priznaju se kao rashod u trenutku njihova nastanka.
- 5.28. Izdatak za nematerijalnu stavku treba se priznati kao rashod kada nastane, osim ako:
- predstavlja dio troška nabave (kupovne cijene) nematerijalne imovine koji ispunjavaju mjerila priznavanja, ili
 - je stavka stečena u okviru poslovnog spajanja i ne može se priznati kao nematerijalna imovina. U tom slučaju taj izdatak (uključen u trošak poslovnog spajanja) se pripisuje goodwillu na datum stjecanja.
- 5.29. Izdaci za nematerijalnu stavku koji su početno priznati kao rashod ne trebaju se kasnije priznati kao dio troška nabave nematerijalne imovine.
- 5.30. Interno razvijena robna imena (brandovi), impresumi, izdavački naslovi, popisi klijenata i stavke sličnoga sadržaja ne priznaju se kao nematerijalna imovina.
- Mjerenje**
- 5.31. U svojoj računovodstvenoj politici poduzetnik treba izabrati ili model troška ili model revalorizacije. 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.
- 5.32. Model troška – nematerijalna imovina se nakon početnog priznavanja mjeri po njezinom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.
- 5.33. Model revalorizacije – alternativno, nematerijalna imovina se nakon početnog priznavanja može mjeriti u revaloriziranom iznosu iskazuje po njezinoj revaloriziranoj vrijednosti, odnosno njenoj fer vrijednosti na datum revalorizacije troška nabave umanjenom za naknadno akumuliranu amortizaciju i za naknadno akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Za potrebe 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.
- 5.34. Ako se nematerijalna imovina revalorizira, akumulirana amortizacija na datum revalorizacije:
- se prepravlja razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine tako da je knjigovodstvena vrijednost imovine nakon revalorizacije jednaka njezinoj revaloriziranoj vrijednosti, ili
 - se isključuje iz bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine, a neto iznos se prepravlja u revaloriziranu vrijednost imovine.
- 5.35. Ako se nematerijalna imovina u nekoj skupini revalorizirane nematerijalne imovine ne može revalorizirati jer ne postoji aktivno tržište za tu imovinu, ta se imovina treba priznati po njezinom trošku nabave umanjenom za akumulirani ispravak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i akumulirani gubitak od umanjenja.
- 5.36. Ako se fer vrijednost neke revalorizirane nematerijalne imovine više ne može odrediti na temelju aktivnog tržišta, knjigovodstvena vrijednost te imovine treba biti jednaka njezinoj revaloriziranoj vrijednosti na datum posljednje revalorizacije na temelju aktivnog tržišta umanjenoj za naknadni akumuliranu amortizaciju i svaki kasniji akumulirani gubitak od umanjenja.
- 5.37. Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine povećava 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 u računu dobiti i gubitka do visine prethodno priznatih rashoda u računu dobiti i gubitku tj. u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitaka
- 5.38. Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji kao rezultat revalorizacije, ovo smanjenje se treba priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka. Međutim, smanjenje knjigovodstvene vrijednosti zbog revalorizacije treba izravno teretiti revalorizacijske rezerve u iznosu u kojem ne prelazi iznos revalorizacijske rezerve te imovine.
- 5.39. 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 rashodovanja ili otuđenja imovine. Međutim, dio revalorizacijske rezerve se može realizirati ako imovinu koristi poduzetnik, te je u tom slučaju, iznos realizirane revalorizacijske rezerve razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije koja bi bila priznata prema povijesnom trošku nabave imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se kroz račun dobiti i gubitka.
- 5.40. Revalorizacijska rezerva ne smije se smanjivati, osim kako je navedeno u ovom standardu.
- 5.41. Poduzetnik treba procijeniti da li nematerijalna imovina ima ograničeni ili neodređeni vijek upotrebe te ako je ograničen, odrediti duljinu vijeka trajanja ili broj proizvodnih ili drugih sličnih jedinica koje čine taj vijek upotrebe imovine. Poduzetnik će smatrati da neka nematerijalna imovina ima neodređeni korisni vijek upotrebe kada se, temeljem analize svih relevantnih čimbenika, ne može predvidjeti ograničenje razdoblja tijekom kojeg će imovina moći stvarati neto priljeve novca za poduzetnika.
- 5.42. Nematerijalna imovine s ograničenim vijekom upotrebe se amortizira u korisnom vijeku upotrebe. Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe se ne amortizira već se testira na umanjenje.
- 5.43. Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koji proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne može biti duži od razdo-

blja 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 produžiti, korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine mora uključiti produženi rok jedino ako postoji dokaz da poduzetnik može produžiti taj rok bez značajnijih troškova.

- 5.44. Nematerijalna imovina s ograničenim korisnim vijekom trajanja se amortizira. Amortizacijski iznos neke nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom upotrebe treba se sustavno rasporediti tijekom procijenjenog vijeka upotrebe. Amortizacija treba započeti kada je imovina raspoloživa za upotrebu, tj. kada se nalazi na lokaciji i u stanju potrebnom za funkcioniranje te imovine u skladu s namjerama menadžmenta. Amortizacija prestaje kada je imovina klasificirana u imovinu namijenjenu prodaji (ili je uvrštena u skupinu imovine za otuđenje namijenjenu prodaji) u skladu s HSFI 8 ili na dan prestanka priznavanja imovine, ovisno o tome koji je od tih dvaju datuma raniji. Primijenjena metoda amortizacije treba odražavati model u kojem će poduzetnik koristiti očekivane buduće ekonomske koristi imovine. Ako se taj model ne može pouzdano odrediti, koristit će se proporcionalna (linearna) metoda amortizacije. Trošak amortizacije za svako razdoblje će biti priznat u računu dobiti i gubitka osim ako ovaj ili drugi Standard to dopušta ili zahtijeva da bude uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.
- 5.45. Pretpostavlja se da je ostatak vrijednosti nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe jednak nuli, osim ako:
- postoji obveza treće strane da će tu imovinu kupiti na kraju njezinog korisnog vijeka upotrebe, ili
 - postoji aktivno tržište za tu imovinu, i:
 - ostatak vrijednosti se može odrediti na temelju tog tržišta, i
 - vjerojatno je da će takvo tržište postojati do kraja korisnog vijeka upotrebe te imovine.
- 5.46. Procjena ostatka vrijednosti imovine se temelji na iznosu koji se može ostvariti otuđenjem, koristeći cijene koje vrijede na datum procijene za prodaju slične imovine na kraju procijenjenog korisnog vijeka upotrebe imovine i koja je djelovala u uvjetima sličnim uvjetima u kojima će se imovina koristiti. Ostatak vrijednosti se provjerava najmanje na kraju svakog izvještajnog razdoblja. Promjene u ostatku vrijednosti imovine se obračunavaju kao promjena računovodstvene procjene.
- 5.47. Provjera razdoblja amortizacije i metode amortizacije
- Amortizacijsko razdoblje i metoda amortizacije nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom upotrebe trebaju se provjeravati najmanje na kraju svakog izvještajnog razdoblja. Ako se očekivani vijek upotrebe imovine razlikuje od prijašnjih procjena, razdoblje amortizacije će se u skladu s tim promijeniti. Ako je došlo do promjena očekivanog modela potrošnje budućih ekonomskih koristi imovine, metoda amortizacije se mora promijeniti u skladu s promjenom modela. Ovakve promjene će biti prikazane kao promjene računovodstvene procjene u skladu s HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.
- 5.48. Nematerijalna imovina s neodređenim vijekom upotrebe se ne amortizira. U tom slučaju poduzetnik testira nematerijalnu imovinu s neodređenim vijekom upotrebe za umanjenje uspoređujući iznos imovine koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenom vrijednošću imovine:
- godišnje, i
 - kad god postoji naznaka da se nematerijalna imovina može umanjiti.

5.49. Korisni vijek upotrebe 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 upotrebe imovine. Ako ne podupiru, promjena procijenjenog korisnog vijeka upotrebe iz neodređenog u određeni se iskazuje kao promjena računovodstvene procjene u skladu s HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.

5.50. Goodwill na svaki datum bilance treba mjeriti u skladu s HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji.

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

5.52. Trošak nabave ili revalorizirani iznos nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom upotrebe, umanjuje se za gubitke od umanjenja vrijednosti kako bi se vrijednost takve imovine sustavno otpisivala tijekom njezinog korisnoga vijeka upotrebe.

5.53. Jedna ili više nematerijalnih imovina može se nabaviti u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Trošak nabave u transakciji zamjene jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu mjeri se po fer vrijednosti, osim: a) ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili b) ako se fer vrijednost primljene imovine i fer vrijednost dane imovine ne mogu pouzdano izmjeriti. Nabavljena se imovina mjeri na navedeni način čak i ako poduzetnik ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se nabavljena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njezin se trošak nabave mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine. Poduzetnik odlučuje ima li zamjena komercijalni sadržaj na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budući novčani tokovi kao posljedica te transakcije. Razmjena ima komercijalni sadržaj ako:

(a) se struktura (tj. rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu, ili

(b) se vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, promijeni kao posljedica zamjene, i

(c) je razlika u podtočki (a) ili (b) značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjene imovine.

Kako bi se utvrdilo ima li zamjena komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan bez da poduzetnik vrši detaljne izračune.

Fer vrijednost nematerijalne imovine za koju ne postoje usporedne tržišne transakcije može se pouzdano izmjeriti ako (a) promjenjivost raspona razumnih procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili (b) se vjerojatnosti različitih procjena u tom rasponu mogu razumno ocijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti. Ako poduzetnik može pouzdano utvrditi fer vrijednost primljene imovine ili dane imovine, fer se vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška nabave, osim ako je fer vrijednost primljene imovine jasnija.

Prestanak priznavanja

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

- prilikom otuđenja, ili
- kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od upotrebe ili otuđenja te imovine.

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 Direktivom 2013/34/EU.

Definicije

- 6.3. Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa imovine tijekom njezina korisnog vijeka upotrebe.
- 6.4. Amortizacijski iznos je trošak imovine koji je jednak trošku nabave umanjenom za ostatak vrijednosti.
- 6.5. Dugotrajna materijalna imovina je imovina:
 - a) namijenjena 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 poduzetnika.
- 6.6. Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine: zemljište, građevinske objekte, postrojenja i opremu, alate, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva, dugotrajnu biološku imovinu, predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu.
- 6.7. Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.
- 6.8. Financijski najam je najam kojim se većim dijelom prenose svi značajni rizici i nagrade povezani s vlasništvom određene imovine. Vlasništvo se na kraju najma može, ali i ne mora prenijeti.
- 6.9. Gubitak od umanjnja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost neke imovine prelazi njen nadoknativ iznos.
- 6.10. Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem je određena neka imovina priznata u bilanci nakon umanjnja za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjnja vrijednosti.
- 6.11. Korisni vijek upotrebe je:
 - a) razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, tj. da će mu ista biti dostupna za upotrebu ili
 - b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje poduzetnik očekuje ostvariti od te imovine.
- 6.12. Nadoknativ iznos je iznos neto prodajne cijene imovine i njezine vrijednosti u upotrebi, ovisno o tome što je više.
- 6.13. Najam je ugovor na temelju kojeg najmodavac prenosi na najamoprimca, kao zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja, pravo upotrebe određene imovine u dogovorenom razdoblju.
- 6.14. Ostatak vrijednosti imovine je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik u ovome trenutku dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da je imovina već sada one starosti i u onom stanju kakvo se očekuje na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe.
- 6.15. Poslovni najam je svaki najam osim financijskog najma.
- 6.16. Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI.
- 6.17. 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

- 6.18. 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

- 6.19. Trošak nabave nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba priznati kao imovinu ako i isključivo ako:
 - a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritijecati poduzetniku, i
 - b) se trošak imovine može pouzdano izmjeriti.
 Naknadni izdaci priznaju se u trošak nabave kada zadovoljavaju kriterije pod (a) i (b).
- 6.20. Dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave koji uključuje:
 - a) nabavnu cijenu, uključujući uvozna davanja 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.
- 6.21. 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 uobičajeno je jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene prodaji u skladu s HSFI-om 10 Zalihe. Prema tome, isključuju se interni dobici, a neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji imovine u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak imovine.
- 6.22. Jedna ili više nekretnina, postrojenja i oprema može se nabaviti u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Trošak nabave u transakciji zamjene jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu mjeri se po fer vrijednosti, osim: a) ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili b) ako se fer vrijednost primljene imovine i fer vrijednost dane imovine ne mogu pouzdano izmjeriti. Nabavljena se imovina mjeri na navedeni način čak i ako poduzetnik ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se nabavljena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njezin se trošak nabave mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

Poduzetnik odlučuje ima li zamjena komercijalni sadržaj na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budućí novčani tokovi kao posljedica te transakcije. Razmjena ima komercijalni sadržaj ako:

 - a) se struktura (tj. rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu, ili
 - b) se vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, promijeni kao posljedica zamjene, i



- c) je razlika u podtočki (a) ili (b) značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjene imovine.
- Kako bi se utvrdilo ima li zamjena komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan bez da poduzetnik vrši detaljne izračune.
- Fer vrijednost materijalne imovine za koju ne postoje uspooredne tržišne transakcije može se pouzdano izmjeriti ako (a) promjenjivost raspona razumnih procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili (b) se vjerojatnosti različitih procjena u tom rasponu mogu razumno ocijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti. Ako poduzetnik može pouzdano utvrditi fer vrijednost primljene imovine ili dane imovine, fer se vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška nabave, osim ako je fer vrijednost primljene imovine jasnija.
- 6.23. 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.
- 6.24. Trošak pojedine dugotrajne materijalne imovine, koju drži najompramac na osnovi ugovora o financijskom najmu, utvrđuje se koristeći se načelima postavljenim u dijelu koji se odnosi na financijski ili operativni najam.
- 6.25. Na početku razdoblja najma financijski najam treba priznati u bilanci najompramca kao imovinu i obveze po iznosima jednaka fer vrijednosti iznajmljene dugotrajne materijalne imovine ili, ako je niže, sadašnje vrijednosti minimalnih plaćanja najma. Svi početni izravni troškovi najompramca dodaju se iznosu koji je priznat kao imovina.
- 6.26. 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.
- 6.27. Najmodavac treba prikazati imovinu koja je pod poslovnim najmom u bilanci u skladu s prirodom imovine.
- 6.28. Na svaki datum bilance:
- stavke vrednovane po trošku nabave, izražene u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečaja strane valute na datum transakcije, i
 - stavke vrednovane po fer vrijednosti, izražene u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečaja strane valute važećeg na datum određivanja fer vrijednosti.
- 6.29. 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**
- 6.30. Poduzetnik treba odabrati ili metodu troška ili metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine.
- 6.31. Metoda troška – Nakon početnog priznavanja imovine, poduzetnik može pojedinu dugotrajnu materijalnu imovinu iskazati po njezinu trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja.
- 6.32. Metoda revalorizacije – 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 kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi značajno razlikovala od one do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance.
- 6.33. 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.
- 6.34. 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.
- 6.35. Kad se revalorizira pojedina nekretnina, postrojenje i oprema, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije tretira se na jedan od sljedećih načina:
- prepravljaju se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine tako da je knjigovodstvena vrijednost imovine nakon revalorizacije jednak njezinom revaloriziranom iznosu. Ova se metoda često koristi kad se imovina revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizacijski zamjenski trošak, ili
 - isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine, a neto-iznos prepravljaju 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.
- 6.36. Ako se pojedina dugotrajna materijalna imovina revalorizira, tada treba revalorizirati cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine kojoj ta imovina pripada.
- 6.37. Kad se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća kao rezultat revalorizacije, to se povećanje priznaje izravno kapitalu kao revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u računu dobiti i gubitaka u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitaka.
- 6.38. 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.
- 6.39. 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 rashodovana 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 revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u računu dobiti ili gubitka.
- 6.40. Revalorizacijska rezerva ne smije se smanjivati, osim kako je navedeno u ovom standardu.
- 6.41. Svaki dio pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine s troškom nabave koji je značajan u odnosu na ukupnu vrijednost pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba amortizirati zasebno.
- 6.42. Poduzetnik raspoređuje početno priznati iznos svakog pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine na njihove značajne dijelove i amortizira zasebno svaki dio.
- 6.43. Značajan dio predmeta dugotrajne materijalne imovine može imati jednak vijek upotrebe i metodu amortizacije kao neki drugi značajni dio predmeta dugotrajne materijalne imovine. Takvi

značajni dijelovi predmeta imovine mogu se grupirati zajedno u svrhu utvrđivanja iznosa amortizacije.

- 6.44. Iznos amortizacije za svako razdoblje treba priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka, osim u slučaju ako je taj iznos amortizacije uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine, sukladno HSFI.
- 6.45. Amortizacijski iznos pojedine imovine treba rasporediti sustavno tijekom njenog korisnog vijeka upotrebe.
- 6.46. Ostatak vrijednosti i korisni vijek upotrebe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svakog izvještajnog razdoblja 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.
- 6.47. 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.
- 6.48. Korisni vijek upotrebe imovine određen je vremenom u kojem poduzetnik očekuje koristiti imovinu.
- 6.49. 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 svakog izvještajnog razdoblja i, ako postoji značajna promjena očekivanog okvira trošenja budućih 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 amortizacijskog iznosa imovine tijekom njezinog korisnog vijeka upotrebe. Ove metode uključuju linearnu metodu, regresivnu i funkcionalnu metodu. Linearna metoda amortizacije rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom vijeka upotrebe ako nije promijenjen ostatak vrijednosti. Regresivna 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.
- 6.50. Ako se dugotrajna materijalna imovina mjeri u stranoj valuti, ovaj Standard zahtijeva da se ponovno procijenjeni iznos iskaže primjenom tečaja na datum utvrđivanja vrijednosti, što rezultira tečajnom razlikom koja se priznaje u revalorizacijske rezerve.
- 6.51. 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 nadoknadivi iznos imovine.
- 6.52. Ovaj Standard određuje nadoknadivi iznos kao viši iznos usporbom 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.
- 6.53. Trošak nabave ili revalorizirani iznos dugotrajne materijalne imovine, umanjuje se i za gubitke od umanjenja vrijednosti i ostatak vrijednosti kako bi se knjigovodstvena vrijednost takve imovine sustavno amortizirala tijekom njezinog preostalog korisnog vijeka upotrebe.
- 6.54. 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 nadoknadivi iznos imovine može se uzeti vrijednost imovine u upotrebi.
- 6.55. Fer vrijednost imovine za koje na tržištu ne postoje slične transakcije može se pouzdano mjeriti ako:
- razlika između najmanje i najviše procijenjene vrijednosti te imovine nije značajna, ili
 - 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.
- 6.56. Ako nema razloga vjerovati da vrijednost imovine u upotrebi značajno premašuje njezinu fer vrijednost minus troškovi prodaje, nadoknadivi 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.
- 6.57. Nadoknadivi 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, nadoknadivi iznos za jedinicu stvaranja novca određuje se prema jedinici imovine gdje ta imovina pripada.
- 6.58. Utvrđivanje vrijednosti u upotrebi odrazit će se na sljedeće elemente:
- procjenu budućih novčanih tokova koji se očekuju od neprekinute upotrebe imovine,
 - očekivanje mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova,
 - vremensku vrijednost novca koju predstavlja tekuća tržišna kamata,
 - cijenu prisutnog rizika koju nosi imovina, i
 - ostali čimbenici, kao što je nelikvidnost koja može utjecati na određivanje očekivanih budućih novčanih tokova koje stvara neprekinuta upotreba imovine.
- 6.59. Pri utvrđivanju vrijednosti u upotrebi:
- 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,
 - 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 na redne godine, osim ako se može opravdati povećana stopa. Ova stopa rasta ne treba prelaziti prosječnu dugoročnu stopu rasta društvenog bruto-proizvoda, djelatnosti ili zemlje odnosno zemalja u kojima poduzetnik posluje ili na tržištu gdje se imovina koristi, osim ako se može opravdati viša stopa.
- 6.60. Gubitak od umanjenja imovine treba se odmah priznati u računu dobiti i gubitka, osim ako se iskazuje u revaloriziranom iznosu. S gubitkom od umanjenja revalorizirane imovine treba se postupiti kao sa smanjenjem revalorizacije. Nakon priznanja gubitka od umanjenja imovine, amortizaciju te imovine treba uskladiti u budućim razdobljima da se sustavno rasporedi knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za ostatak vrijednosti (ako postoji), za razdoblje njezinog preostalog korisnog vijeka upotrebe.
- 6.61. Naknada od treće strane za pojedine predmete dugotrajne materijalne imovine čija je vrijednost umanjena, te koji su izgubljeni ili ustupljeni, uključuje se u račun dobiti i gubitaka kad ta naknada zadovolji kriterije priznavanja potraživanja.

Prestanak priznavanja

- 6.62. Knjigovodstvenu vrijednost pojedine dugotrajne materijalne imovine treba prestati priznavati:
- u trenutku otuđivanja, ili
 - kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od njegove upotrebe ili otuđenja te imovine.
- 6.63. Dobici ili gubici proizašli od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine priznaju se u računu dobiti i gubitka kad se navedena imovina prestane priznavati, u skladu s HSFI-om 14 – Prihodi i HSFI-om 15 – Rashodi. Dobici ili gubici priznaju se kao ostali prihodi ili ostali rashodi.
- 6.64. Dobici ili gubici koji proizlaze iz prestanka priznavanja pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine utvrđuju se kao razlika između iznosa koji se prima za otuđenu imovinu, ako postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine.
- 6.65. Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj za neku 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 nadoknadivi iznos te imovine.
- 6.66. Gubitak od umanjenja imovine koji je priznat za imovinu, u ranijim godinama treba ukinuti ako, i samo ako su se promijenile procjene korištene za određivanje nadoknadivog iznosa imovine od kada je posljednji gubitak od umanjenja imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstvenu vrijednost imovine treba se povećati do njezinog nadoknadivog iznosa i priznaje se u računu dobiti i gubitka.
- 6.67. Povećanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, radi ukidanja gubitka od umanjenja imovine ne treba prelaziti knjigovodstvenu vrijednost koja bi se mogla odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za tu imovinu u ranijim godinama.
- 6.68. Ukidanje gubitka od umanjenja za neku imovinu, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobiti i gubitka, osim ako je imovina priznata u revaloriziranom iznosu. S ukidanjem gubitka od umanjenja imovine kod revalorizacije imovine treba se po-

stupati kao s povećanjem revalorizacije sukladno odredbama o revalorizaciji navedenim u ovom Standardu.

- 6.69. 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

- 6.70. Za svaku skupinu dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima treba objaviti:
- osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti,
 - korištene metode amortizacije,
 - korisni vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije,
 - bruto knjigovodstvenu vrijednost, kumulativne iznos ispravka vrijednosti, kumulativne iznose gubitaka od umanjenja imovine na početku i na kraju izvještajnog razdoblja,
 - usklađenje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:
 - povećanja, smanjenja i prijenosi tijekom izvještajnog razdoblja,
 - u slučaju kada se dugotrajna materijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, povećanja i smanjenja koja proistječu iz revalorizacije u izvještajnom razdoblju uz objašnjenje poreznog tretmana sadržanih stavki, uključujući povećanja, smanjenja i prijenose koji proizlaze iz revalorizacije, gubitke od umanjenja revalorizirane imovine koji su priznati ili ukinuti izravno u kapitalu,
 - gubitke od umanjenja imovine koji su priznati, odnosno ukinuti u računu dobiti i gubitka, odnosno izravno u kapitalu, te koji su naplaćeni tijekom izvještajnog razdoblja, i
 - amortizaciju, otpise i prijenose tijekom izvještajnog razdoblja,
 - neto tečajne razlike koje su posljedica prevođenja financijskih izvještaja iz funkcionalne valute u drugu valutu prezentiranja, uključujući prevođenje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog poduzetnika, i
 - ostale promjene,
 - u slučaju kada se kamata kapitalizira, iznos kapitaliziran tijekom izvještajnog razdoblja,
 - knjigovodstvena vrijednost u bilanci koja bi se iskazala da dugotrajna materijalna imovina nije bila revalorizirana,
 - u slučaju kada se dugotrajna materijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, trošak nabave ako je dugotrajna materijalna imovina predmet vrijednosnog usklađivanja samo za potrebe oporezivanja, iznos usklađenja kao i razlozi zbog kojih su izvršena.

Datum stupanja na snagu

- 6.71. Poduzetnik je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.
- 6.72. U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

Hrvatski standard financijskog 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 Direktivom 2013/34/EU.

Definicije

- 7.3. Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.
- 7.4. Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem je određena neka imovina priznata u bilanci nakon umanjenja za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.
- 7.5. 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.
- 7.6. Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI.
- 7.7. 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.
- 7.8. 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.
- 7.9. 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

- 7.10. 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

- 7.11. 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.

- 7.12. 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

- 7.13. Ulaganje u nekretnine početno se mjeri po trošku nabave. Transakcijski troškovi trebaju se uključiti u početno mjerenje.
- 7.14. Trošak nabave 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.
- 7.15. 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.
- 7.16. 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

- 7.17. 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.
- 7.18. 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.
- 7.19. Poduzetnik može:
 - a) izabrati model fer vrijednosti ili model troška 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 kod svih drugih ulaganja u nekretnine, bez obzira na izbor iz točke (a).
- 7.20. 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 imovina namijenjena prodaji te ih mjeri u skladu s HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.
- 7.21. 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

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 knjigovodstvenoj vrijednosti ili fer vrijednosti, ovisno o tome što je niže. U standard su uvrštene i odrednice u svezi objavljivanja i prestanka poslovanja.
- 8.2. Ovaj Standard u skladu je s Direktivom 2013/34/EU.

Definicije

- 8.3. 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.
- 8.4. 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.
- 8.5. Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.
- 8.6. 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.
- 8.7. 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 upotrebe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.
- 8.8. Nadoknadivi iznos je iznos neto prodajne cijene imovine i njezine vrijednosti u upotrebi, ovisno o tome što je više.
- 8.9. 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.
- 8.10. Organizacijska komponenta naznačuje aktivnosti i novčane tokove koje je moguće jasno operativno i za potrebe financijskog izvještavanja odijeliti od ostalih dijelova poduzetnika.
- 8.11. 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.

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



- doblja 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 kao namijenjena prodaji, primjenjivanje točke 8.26. će rezultirati u tome, da će se ova imovina mjeriti po početnom priznavanju po vrijednosti koja je niža: po knjigovodstvenoj vrijednosti po kojoj prije nije bila klasificirana ili po 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 trgovanje, knjigovodstvena vrijednost ove imovine (ili sve imovine i obveza u skupini) treba se mjeriti sukladno standardu koji se primjenjuje.
- 8.30. Kod naknadnog mjerenja skupine za otuđenje, knjigovodstvena vrijednost bilo koje imovine ili obveze, ovisno o tome koji Standard je primjenjiv, ali su uključene u skupinu za otuđenje namijenjene za prodaju, treba ponovo mjeriti u skladu sa standardom koji se koristi prije nego se ponovo mjeri fer vrijednost skupine 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 gubitku, ali do visine prije priznatog rashoda u skladu s ovim standardom.
- 8.33. Prihod ili rashod s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji ili skupine 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 knjigovodstvenoj vrijednosti 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 vrijednost, 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 je otuđena ili je klasificirana kao namijenjena prodaji, a:

- a) predstavlja zasebnu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljišno 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 dobiti 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 je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljajući početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljajući informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.
- 8.55. U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

Bilješke



Hrvatski standard financijskog izvještavanja 9

Financijska 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 Direktivom 2013/34/EU.

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:
- udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika
 - zajmovi povezanim poduzetnicima
 - sudjelujući interesi osim kod povezanih poduzetnika
 - ulaganja u vrijednosne papire
 - dani zajmovi i depoziti
 - ostala financijska imovina
 - novac.
- Financijska imovina navedena pod b), d), e) i f) klasificira se u ovom standardu, zbog potrebe mjerenja, u četiri skupine:
- financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka
 - ulaganja koja se drže do dospijea
 - zajmovi i potraživanja
 - 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 koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti. Fer vrijednost utvrđuje se upućivanjem na jednu od sljedećih vrijednosti:
- u slučaju financijskih instrumenata za koje se odmah može identificirati pouzdano tržište, tržišnu vrijednost,
 - u slučaju kada za neki instrument nije lako prepoznati tržišnu vrijednost, ali se ona može odrediti za njegove sastavne dijelove ili za slične instrumente, tržišna se vrijednost može izvesti iz vrijednosti njezinih sastavnih dijelova ili sličnih instrumenata,
 - u slučaju financijskih instrumenata za koje se ne može odmah identificirati pouzdano tržište, vrijednost koja proizlazi iz opće prihvaćenih modela i tehnika vrednovanja, pod uvjetom da takvi modeli i tehnike vrednovanja osiguravaju razumnu procjenu tržišne vrijednosti.
- 9.7. Derivat je financijski instrument ili drugi ugovor na koji se primjenjuje ovaj Standard, a koji ima sva tri sljedeća obilježja:
- vrijednost derivativa se mijenja ovisno o promjenama kamatne stope, cijene drugog financijskog instrumenta, cijene robe, tečaja stranih valuta ili druge »osnovne varijable«.
 - 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
 - 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 dospijea je nederivatna financijska imovina s fiksnim ili utvrdivim iznosom plaćanja i fiksnim dospijecom za koju poduzetnik ima pozitivnu namjeru i mogućnost držati je do dospijea 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:
- klasificirana je kao imovina namijenjena trgovanju
 - 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. Novac se obavezno razvrstava u ovu skupinu.
- 9.11. Financijska imovina raspoloživa za prodaju je sva imovina navedena u točki 9.4. pod b), d), e) i f) 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 umanjena 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 knjigovodstvene vrijednosti 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 primijeniti u priznavanju, mjerenju i prezentiranju financijske imovine, osim:
- prava iz ugovora o osiguranju
 - ugovore o nepredviđenim podmirenjima unutar poslovnih spajanja u računovodstvu kupca,
 - ugovore između kupca i prodavatelja unutar poslovnog spajanja o kupnji ili prodaji imovine na određeni budući datum,
 - potraživanja od kupaca,
 - financijske imovine koja obuhvaća vlasničke instrumente u ovisnim društvima, društvima povezanim sudjelujućim interesom i imovinu u zajedničkim pothvatima na koju se primjenjuju odredbe 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 strane.

- 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 poduzetnika 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 iz točke 9.4. b), d), e) i f) razvrstati u jednu od 4 kategorije, i to:
- financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka,
 - ulaganja koja se drže do dospijea,
 - zajmovi i potraživanja, ili
 - 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:
- zajmove i potraživanja,
 - ulaganja koja se drže do dospijea 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 umanjenja za iznos transakcijskih troškova. Promjena fer vrijednosti priznaje se:
- za imovinu raspoloživu za prodaju, izravno u kapital (rezervu fer vrijednosti),
 - 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 ispravljenoj za umanjenje vrijednosti, ako postoji, dok fer vrijednost ne bude ponovno dostupna. Ova financijska imovina reklasificira se u skupinu raspoloživo za prodaju.

- 9.25. Ulaganja u ovisna (povezana) društva, zajednički kontrolirane pothvate i društva povezana sudjelujućim interesom 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 umanjenje 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:
- nepoštivanje ugovora u smislu kašnjenja s otplatom duga ili plaćanjem kamata,
 - vjerojatno pokretanje stečaja ili započinjanje financijske reorganizacije,
 - nestanak aktivnog tržišta za financijsku imovinu zbog financijskih poteškoća izdavatelja,
 - značajne financijske poteškoće izdavatelja ili dužnika
 - 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 knjigovodstvene vrijednosti 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 knjigovodstvena vrijednost nakon ukidanja ne smije biti veća 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.
- 9.31. Rezerva fer vrijednosti povezana sa stavkama financijske imovine raspoložive za prodaju prenosi se u račun dobiti i gubitka ili kada se odnosne stavke prestanu priznavati ili ako priznati gubici postanu značajni ili trajni, ovisno što od toga nastupi ranije.

Prestanak priznavanja

- 9.32. Poduzetnik prestaje priznavati financijsku imovinu ako:
- ugovorna prava na primitak novca od financijske imovine isteknu ili su ispunjena, ili
 - poduzetnik prenese drugoj osobi sve značajne rizike i koristi od financijske imovine ili
 - 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 nepovezаноj osobi bez ikakvih ograničenja.
- U slučaju pod c) poduzetnik će prestati priznavati imovinu i priznati zasebno ona prava ili obveze koja su nastala ili su zadržana prilikom prijenosa.

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 Direktivi 2013/34/EU.

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 reprodukcijskog 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 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 poduzetnika.

10.5. Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.

10.6. Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI.

10.7. Troškovi proizvodnje znače vrijednost utrošenih sirovina, potrošnog materijala i drugi troškovi koji su neizravno pripisivi predmetnom proizvodu. Uključuju razumni udjel fiksnih i varijabilnih općih troškova nastalih u razdoblju proizvodnje koji se neizravno pripisuju predmetnom proizvodu. Troškovi distribucije ne uključuju se.

Sadržaj

10.8. 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 žetve (HSFI 17 – Poljoprivreda).

10.9. 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

10.10. Priznavanje je proces uvrštavanja stavke u bilancu, te u račun dobiti i gubitka, koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja za njeno priznavanje.

10.11. 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.

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

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

10.14. Kad su zalihe prodane, knjigovodstvenu vrijednost 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 ukidanja otpisa zaliha, kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti, priznaje se kao prihod, do visine prethodno priznatog rashoda, u razdoblju u kojem je došlo do ukidanja.

10.15. 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

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

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

10.18. 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.

10.19. Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s proizvodima kao što je izravan rad i slično. Oni također uključuju i sustavno raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove 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.

- 10.20. 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.

- 10.21. 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.

- 10.22. 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.

- 10.23. 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.

- 10.24. 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.

- 10.25. 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 kvalificiranom imovinom.

- 10.26. 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.

- 10.27. 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 pružatelj usluga zaračunavaju.

- 10.28. 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.

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

- 10.30. 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.

- 10.31. 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.

- 10.32. 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.

- 10.33. Poduzetnik treba koristiti istu metodu za sve zalihe iste vrste i namjene. Metode za utvrđivanje vrijednosti zaliha uključuju: »prvi ulaz – prvi izlaz (FIFO)«, ponderirani prosječni trošak ili druge metode predviđene ovim standardom.

- 10.34. 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.

- 10.35. 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.

- 10.36. 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 upotrebom.

- 10.37. 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.



Hrvatski standard financijskog izvještavanja 11 Potraživanja

Uvod

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 Direktivom 2013/34/EU.

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 obvezopravnih i drugih osnova, zasnovana prava potraživati od dužnika plaćanje duga, isporuku usluga ili pružanje usluga.

Potraživanja su nederivativna financijska imovina s fiksnim ili utvrdim plaćanjima koja ne kotiraju na aktivnom tržištu. Potraživanja ne uključuju financijsku imovinu:

- 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,
- koju poduzetnik kod početnog priznavanja predodredio kao raspoloživu za prodaju, ili
- 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 – cijena koju bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.

11.6. Amortizirani trošak financijske imovine – je iznos po kojem je financijska imovina mjerena pri početnom priznavanju, umanjnjen za iznos otplate glavnice, uvećan ili umanjnjen za kumulativnu amortizaciju primjenom metode efektivne kamatne stope za svaku razliku između početnog iznosa i iznosa po dospeljuću, te umanjnjen 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 knjigovodstvene vrijednosti 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 jednakog 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:

- potraživanja najmodavca po financijskom najmu za minimalna plaćanja najamnine, i
- 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:

- minimalnih plaćanja najma i
- nezajamčenog ostatka vrijednosti koja treba biti jednaka zbroju:
 - fer vrijednosti najmljene imovine i
 - 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:

- u slučaju najmoprimca, bilo kojim iznosima koje jamči on ili strana povezana s njim, ili
- u slučaju najmodavca, bilo kojim ostatkom vrijednosti kojeg mu jamči:
 - najmoprimac,
 - strana povezana s najmoprimcem, ili
 - 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:

- Prodajom gotovih proizvoda,
- Prodajom trgovačke robe,
- Pružanjem usluga,
- Iznajmljivanjem imovine,
- 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 godine 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 objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti pojedinog potraživanja. Ako objektivni 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 objektivni 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. Objektivni dokaz da je vrijednost potraživanja umanjena uključuje:
- značajne financijske teškoće dužnika,
 - nepoštivanje ugovora, poput nepodmirenja obveza ili zakašnjenja plaćanja, ili
 - 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 objektivni 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:
- kada prestane zadovoljavati kriterije iz točke 11.21. i 11.22. ovog standarda,
 - je potraživanje naplaćeno,
 - su potraživanja prodana,
 - su potraživanja otpisana,
 - je nastupila zastara, ili
 - su potraživanja na drugi način otuđena.

Objavljivanja

- 11.39. U bilanci će poduzetnik potraživanja zasebno iskazati kao:
- dugotrajnu, i
 - kratkotrajnu imovinu.
- Razlika između dugotrajne i kratkotrajne imovine opisana je u HSFI 1 – Financijski izvještaji.
- 11.40. Potraživanja treba posebno iskazati za svaku stavku:
- Potraživanja od redovitih kupaca,
 - Potraživanja od povezanih društava,
 - Potraživanja od društava u kojima postoje sudjelujući interesi, i
 - 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:
- 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:
 - kraće od jedne godine,
 - duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina,
 - duže od pet godina.



Hrvatski standard financijskog izvještavanja 12

Kapital

Uvod

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

- 12.2. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 12 – Kapital u skladu je s Direktivom 2013/34/EU.
- 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.

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

- 12.5. 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.
- 12.6. Upisani ili temeljni kapital je novčano izražena vrijednost onoga što ulagatelj unosi u trgovačko društvo, a registrirano je na sudu.
- 12.7. 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.
- 12.8. Rezerve iz dobiti su dio kapitala koje se formiraju iz dobiti poduzetnika, a sastoje se od: zakonskih rezervi, statutarnih rezervi, rezervi za otkup vlastitih dionica (udjela) i ostalih rezervi.
- 12.9. Revalorizacijske rezerve su dio kapitala koje nastaju ponovnom procjenom imovine iznad troškova nabave (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine).
- 12.10. Rezerve fer vrijednosti su dio promjene fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju, učinkoviti dio zaštite novčanog toka i zaštita s osnove ulaganja u inozemno poslovanje.
- 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 nad приходima ostvarenih u tekućem obračunskom razdoblju nakon obračuna poreza na dobit.
- 12.13. Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojemu je neka imovina priznata u bilanci nakon odbitka ispravka 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 društva koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matičnog društva, izravno ili neizravno kroz ovisna društva.
- 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 priznava 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 ovisno društvo, društvo povezano sudjelujućim interesom, 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, rezerve fer vrijednosti 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. Kada se knjigovodstvena vrijednost 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.
- 12.26. Kada se knjigovodstvena vrijednost 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.
- 12.27. Kada se knjigovodstvena vrijednost 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.
- 12.28. Ako se knjigovodstvena vrijednost 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.



- 12.29. 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.
- 12.30. Transakcijski troškovi s vlasničkim instrumentima, osim troškova izdavanja vlasničkog instrumenta koji se izravno pripisuju stjecanju poslovanja, priznaju se kao umanjenje kapitala, umanjeno za pripadajuće porezne odbitke.
- 12.31. 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.
- 12.32. 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.
- 12.33. Značajne pogreške prethodnog razdoblja treba ispraviti retroaktivnim prepravljanjem početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije prezentirano razdoblje. Navedeno prepravljavanje provodi se u slučaju kada je izvedivo odrediti učinak pogreške.
- 12.34. Kada je neizvedivo odrediti učinak značajne pogreške određenog razdoblja za usporedne informacije poduzetnik će prepraviti knjigovodstvenu vrijednost početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije razdoblje za koje je izvedivo retroaktivno prepravljavanje (što može biti tekuće razdoblje).
- 12.35. Promjene fer vrijednosti (dobitci ili gubici) 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.
- 12.36. Ako je smanjenje fer vrijednosti financijske imovine raspoloživo za prodaju priznato izravno u kapital (rezerve fer vrijednosti) i ako postoji objektivan dokaz o umanjenju vrijednosti ove imovine kumulativni gubitak koji je izravno priznat u kapital (rezerve fer vrijednosti) uklanja se iz kapitala i priznaje u računu dobiti i gubitka čak ako se financijska imovina nije prestala priznavati.
- 12.37. Gubici od umanjena 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 rezerve fer vrijednosti.
- 12.38. Ako je zaštita novčanog toka tijekom određenog razdoblja učinkovita, dio dobiti ili gubitak od instrumenta zaštite može se priznati izravno u kapital (rezerve fer vrijednosti).
- 12.39. 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 može se priznati izravno u kapital (rezerve fer vrijedno-

sti). Dobit ili gubitak od instrumenta zaštite koji se odnosi na učinkoviti dio zaštite koji je priznat izravno u kapital (rezerve fer vrijednosti), može se priznati u računu dobiti i gubitka prilikom prodaje inozemnog poslovanja.

- 12.40. 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.
- 12.41. 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. Isto se primjenjuje i za rezerve fer vrijednosti.
- 12.42. U financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje, tečajna razlika proizašla iz monetarnih stavki koje čine neto ulaganje u inozemno poslovanje priznaje se u kapital (rezerve fer vrijednosti) 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

- 12.43. Kapital se mjeri u financijskim izvještajima ovisno o mjerenju pojedinih vrsta imovine i obveza koje utječu na promjenu kapitala.

Prestanak priznavanja

- 12.44. Kapital se prestaje priznavati kada nisu ispunjeni uvjeti iz točke 12.25. ovog Standarda.

Objavljivanje

- 12.45. Treba objaviti povećanje ili smanjenje revalorizacijske rezerve, rezerve fer vrijednosti te gubitke od umanjena 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

- 12.46. Poduzetnik je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljavanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljavanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.
- 12.47. U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

Bilješke

Hrvatski standard financijskog 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 Direktivom 2013/34/EU.

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,
 - primamo 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 kriterija iz točke 13.7. ovog Standarda klasificiraju se kao dugoročne obveze.
- 13.9. Pothvatnik je strana u zajedničkom pothvatu i ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.
- 13.10. Kod zajedničke kontrolirane djelatnosti pothvatnik koristi svoju imovinu i obveze.
- 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 podmiriti ili se može podmiriti vlastitim vlasničkim instrumentima poduzetnika
- 13.13. Rezerviranje je obveza čija je priroda jasno određena i za koju je na datum bilance vjerojatno ili sigurno da će nastati ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa ili datuma kada će nastati. Rezerviranje se ne koristi za usklađivanje vrijednosti imovine.
- 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 stranama 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
 - Nepredviđenu obvezu
 - 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 njegovom 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 ugovoreni 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 podmirenje 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

Početo

- 13.28. Tekuće porezne obveze za tekuća i ranija razdoblja treba mjeriti iznosom za koji se očekuje da će se platiti ili povratiti od pore-

Hrvatski standard financijskog 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 Direktivom 2013/34/EU.

Definicije

- 14.3. Prihodi – su bruto povećanja ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja koja proizlaze iz redovnih aktivnosti poduzetnika, kada ta povećanja imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose sudionika u kapitalu.
- 14.4. Rashodi – su smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku smanjenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.
- 14.5. Fer vrijednost je cijena koju bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.
- 14.6. 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.
- 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 zb roj:
- potraživanja najmodavca po financijskom najmu za minimalna plaćanja najamnine, i
 - 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. Nezaradeni financijski prihod – je razlika između:
- bruto ulaganja u najam, i
 - neto ulaganja u najam.
- 14.11. Odgođene porezne obveze – jesu iznosi poreza na dobit plativi u budućim razdobljima koji se odnose na oporezive privremene razlike.
- 14.12. Odgođena porezna imovina – je iznos poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima, a odnose se na:
- privremene razlike koje se mogu odbiti,
 - prenesene neiskorištene porezne gubitke, i
 - prenesene neiskorištene porezne olakšice.
- 14.13. Privremene razlike – jesu razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze u bilanci i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti:
- oporezive privremene razlike – imaju za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena, ili

- odbitne privremene razlike – imaju za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena.

Sadržaj

- 14.14. Ovaj standard se treba primijeniti pri priznavanju i vrednovanju vremenskih razlika u financijskim izvještajima poduzetnika. Vremenske razlike uključuju:
- aktivna vremenska razgraničenja:
 - unaprijed plaćeni troškovi, i
 - nedospjela naplata prihoda,
 - pasivna vremenska razgraničenja:
 - odgođeno plaćanje troškova, i
 - 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).
- 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 koji su nastali, ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa te se zbog toga procjenjuju).
- 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 knjigovodstvene vrijednosti 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:
- jedna metoda iskazuje potporu kao odgođeni prihod koja se priznaje kao prihod na sustavnoj i racionalnoj osnovi tijekom vijeka upotrebe imovine,
 - druga metoda oduzima potporu pri izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti 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 ovisna društva, podružnice, društva povezana sudjelujućim interesom 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 ovisna društva, podružnice, društva povezana sudjelujućim interesom i zajedničke pothvate odgođena porezna obveza se priznaje osim u dijelu koji su ispunjena oba sljedeća uvjeta:

- a) matično društvo, 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 odnosno po njihovoj nabavnoj vrijednosti ako nije značajno različita od fer vrijednosti.
- 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 vrijednosti 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 najmnine 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.

Objavljivanje

- 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.
- 14.40. Ako je u bilanci priznat odgođeni porez poduzetnik obavezno objavljuje stanje odgođenog poreza na kraju izvještajnog razdoblja i kretanja tijekom izvještajnog razdoblja.

Datum stupanja na snagu

- 14.41. Poduzetnik je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu, te treba objaviti tu činjenicu.
- 14.42. U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

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 Direktivom 2013/34/EU.

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, tantijsima i dividende.
- 15.5. Neto prihod se odnosi na iznose ostvarene prodajom proizvoda i davanjem usluga nakon oduzimanja popusta i poreza na dodanu vrijednost te drugih poreza izravno povezanih s prihodima.
- 15.6. Prihodi obuhvaćaju i druge stavke koja udovoljava definiciji prihoda.
- 15.7. U prihode ulazi i nerealizirana dobit (prihod).
- 15.8. Efektivna 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 knjigovodstvene vrijednosti 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.
- 15.9. Financijska imovina obuhvaća:
- 1) financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka
 - 2) ulaganja koja se drže do dospijea
 - 3) zajmove i potraživanja
 - 4) financijsku imovinu raspoloživu za prodaju.
- 15.10. Najam je sporazum na temelju kojeg najmodavac prenosi na najmprimca kao zamjenu za plaćanje, pravo upotrebe neke imovine u dogovorenom razdoblju.
- 15.11. 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.
- 15.12. Poslovni najam je svaki najam osim financijskog najma.
- 15.13. Državna pomoć je pomoć kojoj je cilj pružanje ekonomske koristi pojedinom poduzetniku koji zadovoljava određene kriterije.
- 15.14. Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.
- 15.15. Ulaganje u nekretnine je nekretnina koja se drži u svrhu zarade prihoda od najma ili zbog porasta vrijednosti ove imovine ili oboje.
- 15.16. Rezerviranje je obveza čija je priroda jasno određena i za koju je na datum bilance vjerojatno ili sigurno da će nastati ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa ili datuma kada će nastati. Rezerviranje se ne koristi za usklađivanje vrijednosti imovine.
- 15.17. Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganje početno evidentira u visini troškova ulaganja i usklađuje za naknadne promjene ulagateljeva udjela u neto imovini poduzetnika u kojeg je izvršeno ulaganje. Dobit ili gubitak ulagatelja odražava njegov udjel u dobiti ili gubitku poduzetnika u koje je izvršeno ulaganje.

- 15.18. Tečajna razlika – je razlika koja proizlazi iz svođenja jednakog broja jedinica jedne valute u drugu po različitim tečajevima.
- 15.19. Monetarne stavke su jedinice valute u posjedu i imovina i obveze koji će biti primljene ili plaćene u fiksnoj ili utvrđenoj broju jedinica valute.
- 15.20. Neto ulaganja u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog poduzetnika u neto imovinu tog poslovanja.
- 15.21. 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.
- 15.22. Prestanak priznavanja financijske imovine je uklanjanje prethodno priznate financijske imovine iz bilance poduzetnika.

Sadržaj

- 15.23. 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:
 - prihode od prodaje
 - ostale poslovne prihode
 - financijske prihode.

Priznavanje

- 15.24. Prihod se priznaje kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi ulaziti kod poduzetnika i kada se koristi mogu pouzdano izmjeriti.

Priznavanje prihoda od prodaje

- 15.25. Prihod od prodaje proizvoda priznaje se kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:
- poduzetnik je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima uključivo i robu,
 - poduzetnik ne zadržava stalno sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom ni 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 pritićati kod poduzetnika, i
 - troškovi, koji su nastali ili će nastati transakcijom u svezi prodaje proizvoda mogu se pouzdano izmjeriti.
- 15.26. 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.
- 15.27. 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 pritićati 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.



- 15.28. U svezi s točkom 15.27. 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.
- 15.29. 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 nadoknadivi.
- 15.30. Kada se proizvodi, uključivo i robu, ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge slične prirode i vrijednosti prihod se ne priznaje.
- 15.31. Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjeni za nesuslične 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.
- 15.32. 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.
- 15.33. 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.
- 15.34. Prihod od poslovnog najma priznaju se na temelju pravocrtne metode tijekom razdoblja najma.

Priznavanje ostalih poslovnih prihoda

- 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 sučellili 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. Ako je transakcija prodaje i povratni najam u okviru financijskog najma, višak prihoda od prodaje iznad knjigovodstvene vrijednosti, ne treba se odmah priznati kao prihod u financijskim izvještajima najmoprimca – prodavača. Umjesto toga navedeni iznos treba odgoditi i amortizirati tijekom razdoblja najma.
- 15.40. 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.
- 15.41. Prihod iz t. 15.40. ne klasificira se kao prihod u smislu prihoda od prodaje proizvoda, robe i pružanja usluga, nego kao ostali prihodi na neto osnovi.
- 15.42. 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.
- 15.43. Prihod ili rashod koji proizlaze iz povlačenja 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.

- 15.44. 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.
- 15.45. 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.
- 15.46. Promjena knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju priznaje se u računu dobiti ili gubitka.
- 15.47. Poduzetnik će u računu dobiti ili gubitka priznati prihode ili rashode od prestanka poslovanja.
- 15.48. 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.
- 15.49. Naknadno povećanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje dugotrajne imovine namijenjene za prodaju, priznaje se u računu dobiti i gubitka do visine prethodno priznatog rashoda.
- 15.50. 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.
- 15.51. 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.
- 15.52. 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.
- 15.53. 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 financijskih prihoda

- 15.54. Kod obračuna ulaganja prema metodi udjela ulagateljjev udio u dobiti ili gubitku poduzetnika u koji je obavljeno ulaganje priznaje se kao ulagateljjev prihod.
- 15.55. 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.
- 15.56. Prihod iz točke 15.55. 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.
- 15.57. 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



Hrvatski standard financijskog 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 Direktivom 2013/34/EU.

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 jednakog 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 čija je priroda jasno određena i za koju je na datum bilance vjerojatno ili sigurno da će nastati ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa ili datuma kada će nastati. Rezerviranje se ne koristi za usklađivanje vrijednosti imovine.
- 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.
- 16.10. Vrijednosno usklađivanje – znači usklađivanja kojima je namjera uzeti u obzir promjenu vrijednosti pojedine imovine utvrđene s datumom bilance, neovisno o tome je li promjena konačna ili ne.

Sadržaj

- 16.11. 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.

Priznavanje

- 16.12. 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.
- 16.13. 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.
- 16.14. 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.

- 16.15. 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

Poslovni rashodi

- 16.16. Poduzetnik će u Računu dobiti i gubitka u okviru poslovnih rashoda iskazati najmanje sljedeće pozicije:
 - a) materijalni i ostali vanjski troškovi
 - i) troškovi sirovina i materijala
 - ii) troškovi prodane robe
 - iii) ostali vanjski troškovi
 - b) troškovi osoblja
 - i) i. nadnice i plaće
 - ii) ii. troškovi poreza, socijalnog i mirovinskog osiguranja i drugo
 - c) amortizacija
 - d) ostali troškovi
 - e) vrijednosno usklađivanje dugotrajne imovine
 - f) vrijednosno usklađivanje kratkotrajne imovine
 - g) rezerviranja
 - h) ostali poslovni rashodi.
- 16.17. Materijalni troškovi koji se odnose na troškove sirovina i materijala i prodane trgovačke robe priznaju se u skladu s HSFI 10 – Zalihe.
- 16.18. Kada se zalihe prodaju, knjigovodstvena vrijednost tih zaliha priznaje se u rashod razdoblja u kojem se priznaje i prihod.
- 16.19. Troškovi usluga priznaju se u razdoblju u kojem su usluge stvarno obavljene i u skladu s HSFI 10 – Zalihe.
- 16.20. 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.
- 16.21. 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 10 – Zalihe i HSFI 11 – Potraživanja.
- 16.22. Vrijednosno usklađenje kratkotrajne imovine priznaje se u skladu s HSFI 10 – Zalihe i HSFI 11 – Potraživanja.
- 16.23. Rezerviranje troškova i rizika priznaje se kao rashod kada poduzetnik ima obvezu neodređenog vremena ili/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 podmiirenje 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.
- 16.24. 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:

- i) izdaci nužno uvjetovani restrukturiranjem, i
 - ii) izdaci koji nisu povezani s uobičajenim aktivnostima poduzetnika.
- 16.25. 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.
- 16.26. 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.
- 16.27. 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.
- 16.28. Pri utvrđivanju iznosa rezerviranja neće se uzeti u obzir dobici od očekivanog otuđenja imovine.
- 16.29. 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 postupiti kao s odvojenom imovinom. Priznati iznos naknade neće prelaziti iznos rezerviranja. U računu dobiti i gubitka može biti prikazan rashod u vezi s rezerviranjem umanjeno za priznat iznos naknade.
- 16.30. 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.
- 16.31. Ostali poslovni rashodi uključuju, primjerice, inventurne manjkove, kazne, prodaja dugotrajne imovine, gubitak od prestanka poslovanja i slično.
- 16.32. Prihodi ili rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne imovine priznaju se u skladu s HSFI 15 – Prihodi i klasificiraju se kao ostali poslovni rashodi.

Financijski rashodi

- 16.33. 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.
- 16.34. 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 u 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.

- 16.35. Troškovi posudbe priznaju se kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, osim ako se kapitaliziraju u skladu s točkom 16.36.
- 16.36. 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.
- 16.37. 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.
- 16.38. 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.
- 16.39. Nerealizirani gubici (rashodi) s osnove promjene fer vrijednosti i troška umanjenja financijske imovine priznaju se sukladno HSFI 15 – Prihodi.

Objavljanja

- 16.40. U bilješkama će poduzetnik objaviti:
- a) Razloge umanjenja pojedine vrste imovine i metode primijenjene pri utvrđivanju umanjenja,
 - b) Bruto iznos nastalih prihoda i rashoda povezanih s otuđenjem dugotrajne imovine (alternativa: bruto iznos prihoda i rashoda za stavke uključene u račun dobiti i gubitka na neto osnovi)
 - c) Objašnjenja iznosa prikazanih kao ostali rashodi
 - d) Opis, iznos i očekivano vrijeme odljeva ekonomskih koristi vezanih uz rezerviranja,
 - e) Iznos kamata i drugih troškova posudbe kapitaliziran tijekom razdoblja,
 - f) Neto tečajne razlike klasificirane kao zasebnu komponentu kapitala,
 - g) Iznos nastalih troškova i priznate gubitke po ugovorima o izgradnji,
 - h) Nepredviđene najmnine priznate kao rashod u razdoblju,
 - i) Sve druge informacije zahtijevane drugim standardima ili važne korisnicima financijskih izvještaja za pravilno i potpuno sagledavanje poslovanja poduzetnika, i
 - j) Računovodstvenu politiku usvojenu za troškove posudbe.

Datum stupanja na snagu

- 16.41. Poduzetnik je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.
- 16.42. U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.



Hrvatski standard financijskog 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 Direktivom 2013/34/EU.

Definicije

- 17.3. Biološka imovina je imovina koja obuhvaća životinje i biljke i to: drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo.
17.4. Poljoprivredna aktivnost je pretvaranje biološke imovine u poljoprivredni proizvod za prodaju ili za dodatnu biološku imovinu.
17.5. Poljoprivredni proizvodi su proizvodi biološke imovine kao, primjerice: debla, vuna, mlijeko, voće i slično.
Ovaj HSFI obrađuje poljoprivredne proizvode do točke ubiranja plodova. Poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja plodova 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 priteći poduzetniku,
 - 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 se početno i na svaki sljedeći datum bilance mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za kumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vrijednosno usklađivanje) sukladno HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina i HSFI 10 – Zalihe, ovisno o tome koji Standard je primjenjiv.
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 umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje i priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali.
17.14. Državna potpora vezana 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 nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i gubitke od umanjenja, poduzetnik treba objaviti:
- razloge zašto se fer vrijednost biološke imovine ne može pouzdano izmjeriti
 - knjigovodstvena vrijednost biološke imovine
 - sve objave koje su navedene u točki 6.71. HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina.

Datum stupanja na snagu

- 17.21. Poduzetnik je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.
17.22. U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

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 upotrebe.

Amortizacijski (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 dospijeću, te umanjena 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, račun 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
- 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 godišnje financijske izvještaje odnosno konsolidirane godišnje financijske izvještaje zajedno s pripadajućim izvješćem posloводства 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 za poslovno spajanje 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 tj. preuzetog poduzetnika prihvatilo stjecateljevu ponudu (ponudu kupca) za stjecanjem kontrole nad stečenikom tj. tim preuzetim poduzetnikom.

Datum stjecanja je datum na koji stjecatelj stvarno stječe kontrolu nad stečenikom tj. preuzetim poduzetnikom.

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

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

- 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
- podmiruje se na neki budući datum.

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

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:

- događaji koji potvrđuju okolnosti koje su postojale na datum bilance (događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje)
- događaji koji potvrđuju okolnosti koje su nastale nakon datuma bilance (događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje).

Društvo povezano sudjelujućim udjelom (društvo povezano sudjelujućim udjelom ili interesom) znači društvo u kojem drugo društvo ima sudjelujući udjel ili interes i nad čijom operativnom i financijskom politikom to drugo društvo vrši značajan utjecaj. Smatra se da neko društvo izvršava značajan utjecaj nad drugim društvom ako ima 20 % ili više glasačkih prava dioničara ili članova u tom drugom društvu.

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 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.

Dugotrajna materijalna imovina je imovina:

- namijenjena za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i
- koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja
- ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti poduzetnika.

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

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 knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine.

Fer (poštena, korektna) vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.

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

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

Financijska imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine:

- udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika
- zajmovi povezanim poduzetnicima



- c) sudjelujući interesi osim kod povezanih poduzetnika
- d) ulaganja u vrijednosne papire
- e) dani zajmovi i depoziti
- f) ostala financijska imovina.

Financijska imovina navedena pod b), d), e) i f) klasificira se, 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 dospijea
- 3) zajmovi i potraživanja
- 4) financijska imovina raspoloživa za prodaju.

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

Financijska imovina raspoloživa za prodaju je ona nederivativna financijska imovina koja se definira kao raspoloživa za prodaju, ali nije klasificirana kao:

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

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.

Financijske aktivnosti su aktivnosti koje rezultiraju promjenom veličine i sastava kapitala i zaduživanja poduzetnika,

Financijski holding poduzetnik znači onog poduzetnika čiji je jedini cilj stjecati udjele kod drugih poduzetnika i upravljati takvim udjelima i pretvarati ih u dobit, a bez izravnog ili neizravnog uključivanja u upravljanje tim poduzećima, ne dovodeći u pitanje njihova prava kao imatelja udjela.

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 značajni rizici i nagrade povezane s vlasništvom određene imovine. Vlasništvo se na kraju najma može, ali i 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 matično društvo i sva njegova ovisna društva (društva kćeri).

Gubitak od umanjenja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost neke imovine prelazi njen nadoknadi 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.

Investicijski poduzetnik znači:

- a) onaj poduzetnik čiji je isključivi cilj ulaganje sredstava u različite vrijednosne papire, nekretnine i ostalu imovinu s jedinim ciljem raspoređivanja investicijskog rizika i davanja dioničarima dobiti od rezultata upravljanja njihovom imovinom,
- b) one poduzetnike koji su povezani s investicijskim poduzetnicima s fiksnim kapitalom, ako je jedini cilj tako povezanih poduzetnika stjecanje u potpunosti uplaćenih dionica koje su izdali ti investicijski

ski poduzetnici, ne dovodeći u pitanje odredbe članka 22. stavka 1. točke (h) Direktive 2012/30/EU

Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto radi stjecanja novih znanstvenih ili tehnoloških spoznaja i novih zaključaka (razumijevanja).

Izvedena obveza je obveza koja proizlazi iz djelovanja poduzetnika gdje:

- putem prakse, publiciranih politika ili dovoljno određenih izjava, poduzetnik pokazuje drugim stranama da će prihvatiti odgovornosti i
- kao rezultat toga, poduzetnik je stvorio opravdana očekivanja drugih stranaka da će odgovornost biti realizirana

Izveštaj 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 matično društvo i sva njegova ovisna društva (društva kćeri).

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.

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 vlastiti izvor financiranja imovine izračunava se kao ostatak imovine poduzetnika nakon odbitka svih njegovih obveza. Kapital se sastoji od upisanog (temelnog) kapitala, kapitalnih rezervi, revalorizacijskih rezervi, rezervi fer vrijednosti, rezervi iz dobiti (zakonske, statutarne i ostale rezerve), zadržane dobiti ili prenesenog gubitka te dobiti ili gubitka tekuće godine.

Kapitalne rezerve su dio kapitala koji 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 (knjigovodstveni iznos) je iznos po kojem je određena neka imovina priznata u bilanci nakon umanjenja za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe poduzetnika u kojoj određeni poduzetnik (matično društvo) nad jednim ili više poduzetnika (društvo kći) ima vladajući utjecaj (kontrolu) na određivanje financijskih i operativnih politika, a prikazuju grupu kao cjelinu.

Kontrola je pravo određivanja financijskih i operativnih politika poduzetnika tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.

Korisni vijek upotrebe je:

- a) razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, tj. da će mu ista biti dostupna za upotrebu ili
- b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje poduzetnik očekuje ostvariti od te imovine.

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 upotrebe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.

Manjinski interes je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog društva koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matičnog društva, izravno ili neizravno kroz ovisna društva.

Matično društvo je poduzetnik koji kontrolira jedno ili više ovisnih društava. Matičnim društvom smatra se poduzetnik koji ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

- 1) ima na izravan ili neizravan način većinu glasačkih prava u društvu poduzetniku, ili
- 2) ima pravo imenovati ili opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora drugog poduzetnika, a istodobno je član odnosno dioničar tog poduzetnika, ili
- 3) ima pravo izvršavati prevladavajući utjecaj nad drugim poduzetnikom čiji je dioničar ili član na temelju ugovora sklopljenog s tim poduzetnikom ili na temelju odredbi osnivačkog akta, statuta ili u skladu s drugim propisima, ili
- 4) ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora odnosno upravljačkog ili nadzornog tijela poduzetnika (društva kćeri), koji su tu funkciju obavljali u tekućoj i prethodnoj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju do sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo ostvarenjem prava glasa matičnog društva koje je dioničar ili član tog poduzetnika, ili
- 5) ima kontrolu nad većinom glasačkih prava dioničara ili članova u poduzetniku (društvu kćeri) na temelju sporazuma s drugim dioničarima ili članovima u tom poduzetniku i istodobno je dioničar ili član poduzetnika, ili
- 6) ako može ostvarivati ili ostvaruje vladajući utjecaj ili kontrolu nad drugim poduzetnikom, ili
- 7) ako se matičnim ili ovisnim društvom upravlja na jedinstvenoj osnovi temeljem ugovora, osnivačkog akta ili statuta, ili
- 8) ako je obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja pojedinačno ili kao grupa te je prema tim standardima obavezan sastavljati konsolidirane financijske izvještaje.

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 nabave. Ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj prima raspodjelu zadržane dobiti poduzetnika u kojeg je izvršio ulaganje.

Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku nabave i potom usklađuju za promjene ulagateljeva udjela u neto imovini poduzetnika u kojeg je izvršio ulaganje. Dobit ili gubitak ulagatelja uključuje njegov udjel u dobiti ili gubitku poduzetnika kod kojeg je izvršio ulaganja.

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.

Nadoknadivi iznos je iznos neto prodajne cijene imovine i njezine vrijednosti u upotrebi, ovisno o tome što je više.

Najam je ugovor na temelju kojeg najmodavac prenosi na najmoprimca, kao zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja, pravo upotrebe određene 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 prepravljivanja retroaktivno da bi se ispravila pogreška ako:

- a) nisu odredljivi učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljivanja,
- b) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljivanje zahtijeva pretpostavke o namjerama menadžmenta koje bi bile u tom razdoblju, ili
- c) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljivanje 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.

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.

Nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati.

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 podmirivanje ove obveze zahtijevati odljev resursa.

Neto prihod se odnosi na iznose ostvarene prodajom proizvoda i davanjem usluga nakon oduzimanja popusta i poreza na dodanu vrijednost te drugih poreza izravno povezanih s prihodima.

Neto ulaganje u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog poduzetnika u kapitalu tog poslovanja (Inozemno poslovanje je ovisno društvo, društvo povezano sudjelujućim interesom, 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).

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 poduzetnika.

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 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.

Obveza je dužnost ili odgovornost da se postupi ili nešto izvrši na određeni način.

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 matično društvo, ulagatelj u društva povezana sudjelujućim udjelom 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 u ovome trenutku dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da je imovina već sada one starosti i u onom stanju kakvo se očekuje na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe.

Ovisno društvo (ovisni poduzetnik) je poduzetnik kojeg kontrolira matično društvo uključujući i bilo koje društvo koje kontrolira krajnje matično društvo.

Poduzetnici unutar grupe znači bilo koja dva ili više poduzetnika unutar grupe.

Pogreške prethodnog razdoblja su izostavljanja iz financijskih izvještaja ili pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima poduzetnika za jedno ili više prethodnih razdoblja nastala propuštanjem upotrebe ili pogrešnom upotrebom 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.

Pojedinačno kontrolirana imovina predstavlja zajedničku kontrolu pa i zajedničko vlasništvo nad imovinom koja se koristi u zajedničkom pothvatu.

Poljoprivredna aktivnost je pretvaranje biološke imovine u poljoprivredni proizvod za prodaju ili za dodatnu biološku imovinu.

Poljoprivredni proizvodi su proizvodi biološke imovine kao, primjerice: debla, 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 jednog izvještajnog poduzetnika.

Poduzetnici unutar grupe znači bilo koja dva ili više poduzetnika unutar grupe.

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. Potraživanja ne uključuju financijsku imovinu:

- 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.

Povezana osoba je osoba ili poduzetnik koji je povezan s izvještajnim poduzetnikom:

- a) osoba ili član uže obitelji te osobe je povezana osoba izvještajnog poduzetnika ako:
 - i) ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim poduzetnikom
 - ii) ima značajan utjecaj na izvještajni poduzetnik ili
 - iii) je član ključnog rukovodstva izvještajnog poduzetnika ili njegovog matičnog društva.
- b) poduzetnik je povezan s izvještajnim poduzetnikom ako postoji bilo koji od sljedećih uvjeta:
 - i) poduzetnik i izvještajni poduzetnik su članovi iste grupe (što znači da je svako matično društvo, svako ovisno i sestrinsko društvo povezano s drugima u grupi)
 - ii)) jedan poduzetnik je ovisno društvo ili zajednički poduzetnik drugog poduzetnika (ili društvo povezano sudjelujućim udjelom ili zajednički pothvat poduzetnika koji je član grupe čiji član je i taj drugi poduzetnik)
 - iii) oba poduzetnika su zajednički pothvati iste treće strane
 - iv) jedan poduzetnik je zajednički pothvat trećeg poduzetnika, a drugi poduzetnik je društvo povezano sudjelujućim udjelom tog trećeg poduzetnika
 - v) poduzetnik je mirovinski fond zaposlenih ili u izvještajnom poduzetniku, ili u poduzetniku koji je povezan s izvještajnim poduzetnikom. Ako je izvještajni poduzetnik takav mirovinski fond, poslodavci koji uplaćuju u taj fond su također povezani s izvještajnim poduzetnikom
 - vi) poduzetnik je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom osobe navedene pod a)
 - vii) osoba navedena pod točkom a) alinejom i) ima značajan utjecaj u poduzetniku ili je član ključnog rukovodstva poduzetnika (ili njegovog matičnog društva).

Prestanak priznavanja financijskih instrumenata je uklanjanje prethodno priznate financijske imovine ili financijske obveze iz bilance poduzetnika.

Prilhod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti prilje-

vi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu.

Privremene razlike jesu razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze u bilanci i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti:

- oporezive privremene razlike – imaju za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena, ili
- odbitne privremene razlike – imaju za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena.

Promjene računovodstvene procjene su usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti 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 smanjenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.

Razvoj je primjena rezultata istraživanja ili drugih znanja na plan ili projekt proizvodnje novih ili bitno (značajno) poboljšanih (unaprijeđenih) materijala, uređaja, proizvoda, postupaka (procesa), sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili upotrebe.

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 prepravljnje 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).

Rezerve fer vrijednosti su dio promjene fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju, učinkoviti dio zaštite novčanog toka i zaštita s osnove ulaganja u inozemno poslovanje.

Rezerve iz dobiti su dio kapitala koje se formiraju iz dobiti poduzetnika, a sastoje se od: zakonskih rezervi, statutarne rezervi, rezervi za otkup vlastitih dionica (udjela) i ostalih rezervi.

Rezerviranje je obveza čija je priroda jasno određena i za koju je na datum bilance vjerojatno ili sigurno da će nastati ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa ili datuma kada će nastati. Rezerviranje se ne koristi za usklađivanje vrijednosti imovine.

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 poslovnim kombinacijom, ako skupina imovine obuhvaća jedinicu koja stvara novac na koju je goodwill raspoređen.

Sudjelujući interes (sudjelujući udjel, pridruženi poduzetnik) znači prava u kapitalu drugih poduzetnika, bez obzira na to jesu li materijalizirana u obliku potvrda ili nisu, koja su, na temelju trajne povezanosti s tim poduzetnicima, stečena s namjerom da pridonose poslovanju podu-

zetnika koji ima ta prava. Smatrat će se da udio u dijelu kapitala nekog drugog poduzetnika predstavlja sudjelujući udjel u slučaju kada prelazi postotak koji je jednak ili prelazi 20 %.

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, odnosno 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 troškovi koji su izravno pripisivi kupnji, izdavanju ili prodaji financijske imovine.

Trošak proizvodnje (konverzije) uključuje troškove koji su izravno povezani s proizvodnim učincima kao što je izravni rad zajedno sa sustavnim rasporedom varijabilnih i fiksnih općih troškova proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode

Trošak nabave (kupovna cijena) je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI.

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

Troškovi proizvodnje znače vrijednost utrošenih sirovina, potrošnog materijala i drugi troškovi koji su neizravno pripisivi predmetnom proizvodu. Uključuju razumni udjel fiksnih i varijabilnih općih troškova nastalih u razdoblju proizvodnje koji se neizravno pripisuju predmetnom proizvodu. Troškovi distribucije ne uključuju se.

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

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.

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

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

Ulagatelj u zajednički pothvat je strana u zajedničkom pothvatu i sudjeluje u zajedničkoj kontroli nad tim zajedničkim pothvatom.

Upisani ili temeljni kapital je novčano izražena vrijednost onoga što ulagatelj unosi u trgovačko društvo, a registrirano je na sudu.

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.

Vlasnički (glavnički) instrument (udjeli i dionice) 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

