

II.

(Nezakonodavni akti)

UREDBE

UREDBA KOMISIJE (EU) 2017/1986

od 31. listopada 2017.

o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja 16

(Tekst značajan za EGP)

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije,

uzimajući u obzir Uredbu (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda ⁽¹⁾, a posebno njezin članak 3. stavak 1.,

budući da:

- (1) Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008 ⁽²⁾ doneseni su određeni međunarodni standardi i tumačenja koji su postojali na dan 15. listopada 2008.
- (2) Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) objavio je 13. siječnja 2016. Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) 16 *Najmovi*. Tim se standardom želi poboljšati financijsko izvještavanje o ugovorima o najmu.
- (3) Donošenje MSFI-ja 16 posljedično uključuje izmjene sljedećih standarda ili tumačenja standarda: MSFI-ja 1, MSFI-ja 3, MSFI-ja 4, MSFI-ja 7, MSFI-ja 9, MSFI-ja 13, MSFI-ja 15, Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 1, MRS-a 2, MRS-a 7, MRS-a 12, MRS-a 16, MRS-a 21, MRS-a 23, MRS-a 32, MRS-a 37, MRS-a 38, MRS-a 39, MRS-a 40, MRS-a 41, Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (OTMSFI) 1, OTMSFI-ja 12 te Tumačenja Stalnog odbora za tumačenja (SIC) 29 i SIC 32.
- (4) Na temelju savjetovanja s Europskom savjetodavnom skupinom za financijsko izvještavanje potvrđeno je da MSFI 16 ispunjava kriterije za donošenje iz članka 3. stavka 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002.
- (5) Uredbu (EZ) br. 1126/2008 trebalo bi stoga na odgovarajući način izmijeniti.
- (6) Mjere predviđene ovom Uredbom u skladu su s mišljenjem Računovodstvenog regulatornog odbora,

DONIJELA JE OVU UREDBU:

Članak 1.

Prilog Uredbi (EZ) br. 1126/2008 mijenja se kako slijedi:

- (a) umeće se Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) 16 *Najmovi*, kako je utvrđeno u Prilogu ovoj Uredbi;

⁽¹⁾ SL L 243, 11.9.2002., str. 1.⁽²⁾ Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (SL L 320, 29.11.2008., str. 1.).

- (b) MRS 1, MRS 2, MRS 7, MRS 12, MRS 16, MRS 21, MRS 23, MRS 32, MRS 37, MRS 38, MRS 39, MRS 40, MRS 41, MSFI 1, MSFI 3, MSFI 4, MSFI 7, MSFI 9, MSFI 13, MSFI 15, OTMSFI 1, OTMSFI 12, SIC 29 i SIC 32 mijenjaju se u skladu s MSFI-jem 16, kako je utvrđeno u Prilogu ovoj Uredbi.

Članak 2.

Sva trgovačka društva primjenjuju izmjene iz članka 1. najkasnije od početka svoje prve financijske godine koja počinje 1. siječnja 2019. ili nakon tog datuma.

Članak 3.

Ova Uredba stupa na snagu dvadesetog dana od dana objave u *Službenom listu Europske unije*.

Ova je Uredba u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

Sastavljeno u Bruxellesu 31. listopada 2017.

Za Komisiju
Predsjednik
Jean-Claude JUNCKER

PRILOG

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 16

Najmovi

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 16 Najmovi

CILJ

1. Ovim se standardom utvrđuju načela za priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje *najmova*. Cilj je osigurati da *najmoprimci* i *najmodavci* pružaju relevantne informacije na način da se vjerno prikazuju te transakcije. Na temelju tih informacija korisnici financijskih izvještaja ocjenjuju učinak najmova na financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta.
2. Subjekt je pri primjeni ovog standarda dužan uzeti u obzir uvjete iz ugovora i sve relevantne činjenice i okolnosti. Subjekt je dužan ovaj standard dosljedno primjenjivati na ugovore sa sličnim obilježjima i u sličnim okolnostima.

PODRUČJE PRIMJENE

3. Subjekt je ovaj standard dužan primjenjivati na sve najmove, uključujući *najmove imovine s pravom uporabe u podnajmu*, osim u pogledu sljedećeg:
 - (a) najmova za istraživanje ili uporabu minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa;
 - (b) najmova biološke imovine obuhvaćene područjem primjene MRS-a 41 *Poljoprivreda* u posjedu najmoprimca;
 - (c) sporazuma o koncesijama za usluge obuhvaćenih područjem primjene OTMSFI-ja 12 *Sporazumi o koncesijama za usluge*;
 - (d) licencija za intelektualno vlasništvo koje je odobrio najmodavac obuhvaćenih područjem primjene MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*; i
 - (e) prava koja najmoprimac ima na temelju licencijskih ugovora obuhvaćenih područjem primjene MRS-a 38 *Nematerijalna imovina* o stavkama kao što su filmovi, videozapisi, igrokazi, rukopisi, patenti i autorska prava.
4. Najmoprimac može, no nije obavezan, primjenjivati ovaj standard na najmove nematerijalne imovine koja nije opisana u točki 3. podtočki (e).

IZUZEĆA KOJA SE ODOSE NA PRIZNAVANJE (TOČKE B.3. – B.8.)

5. Najmoprimac može odlučiti ne primjenjivati zahtjeve iz točaka 22. – 49. na:
 - (a) *kratkoročne najmove*; i
 - (b) najmove s *odnosnom imovinom* niske vrijednosti (kako je opisano u točkama B.3. – B.8).
6. Ako najmoprimac odluči da zahtjeve iz točaka 22. – 49. neće primjenjivati ni na kratkoročne najmove ni na najmove s odnosnom imovinom niske vrijednosti, dužan je priznati *plaćanja najma* povezana s tim najmovima kao trošak na linearnoj osnovi tijekom razdoblja najma ili na nekoj drugoj sustavnoj osnovi. Najmoprimac je dužan primjenjivati drugu sustavnu osnovu ako ta osnova bolje predstavlja uzorak najmoprimčeve koristi.
7. Ako najmoprimac obračunava kratkoročne najmove primjenom točke 6., za potrebe ovog standarda dužan je najam smatrati novim najmom ako vrijedi sljedeće:
 - (a) *najam je izmijenjen*; ili
 - (b) izmijenjeno je razdoblje najma (na primjer, najmoprimac iskorištava mogućnost koja prethodno nije bila uključena u njegovo određenje razdoblja najma).

8. Odabir u pogledu kratkoročnih najмова izvršava se prema razredu odnosno imovine na koju se odnosi pravo uporabe. Razred odnosno imovine objedinjuje odnosnu imovinu slične vrste i namjene u poslovanju subjekta. Odabir u pogledu najмова s odnosnom imovinom niske vrijednosti može se izvršiti za svaki najam zasebno.

UTVRĐIVANJE NAJMA (TOČKE B.9. – B.33.)

9. **Pri sklapanju ugovora subjekt je dužan ocijeniti je li riječ o ugovoru o najmu odnosno sadržava li ugovor najam. Riječ je o ugovoru o najmu ili ugovoru koji sadržava najam ako se njime prenosi pravo nadzora nad uporabom utvrđene imovine u određenom vremenskom razdoblju u zamjenu za naknadu. Točke B.9. – B.31. sadržavaju smjernice na temelju kojih se može ocijeniti je li riječ o ugovoru o najmu ili ugovoru koji sadržava najam.**
10. Vremensko razdoblje može se opisati kao količina uporabe utvrđene imovine (na primjer, broj proizvodnih jedinica koje će se proizvesti uporabom određene opreme).
11. Subjekt je dužan ponovno ocijeniti je li riječ o ugovoru o najmu ili ugovoru koji sadržava najam samo u slučaju izmjene uvjeta ugovora.

Odvajanje komponenti ugovora

12. Za ugovor koji je ugovor o najmu ili koji sadržava najam subjekt je dužan svaku komponentu koja se odnosi na najam u okviru ugovora obračunati kao najam zasebno od komponenti ugovora koje se ne odnose na najam, osim ako subjekt primjenjuje praktično rješenje iz točke 15. Točke B.32. – B.33. sadržavaju smjernice za odvajanje komponenti ugovora.

Najmoprimac

13. Za ugovor koji sadržava komponentu koja se odnosi na najam te jednu ili više dodatnih komponenti koje se ne odnose na najam, najmoprimac je dužan naknadu u okviru ugovora raspodijeliti na svaku komponentu koja se odnosi na najam na temelju relativne samostalne cijene te komponente i ukupne samostalne cijene komponenti koje se ne odnose na najam.
14. Relativna samostalna cijena komponente koja se odnosi na najam i komponente koja se ne odnosi na najam određuje se na temelju cijene koju bi najmodavac ili sličan dobavljač zasebno zaračunao subjektu za tu ili sličnu komponentu. Ako uočljiva samostalna cijena nije izravno dostupna, najmodavac je dužan procijeniti samostalnu cijenu, pri čemu se u najvećoj mogućoj mjeri koristi uočljivim informacijama.
15. Kao praktično rješenje najmoprimac može u pogledu razreda odnosno imovine odlučiti da komponente koje se ne odnose na najam neće odvajati od komponenti koje se odnose na najam te umjesto toga svaku komponentu koja se odnosi na najam i sve povezane komponente koje se ne odnose na najam obračunati kao jedinstvenu komponentu najma. Najmoprimac to praktično rješenje ne smije primjenjivati na ugrađene izvedenice koje ispunjuju kriterije iz točke 4.3.3. MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti*.
16. Ako najmoprimac ne primjenjuje praktično rješenje iz točke 15., dužan je komponente koje se ne odnose na najam obračunati primjenom drugih primjenjivih standarda.

Najmodavac

17. Za ugovor koji sadržava komponentu koja se odnosi na najam te jednu ili više dodatnih komponenti koje se ne odnose na najam, najmodavac je dužan naknadu u okviru ugovora raspodijeliti primjenom točaka 73. – 90. MSFI-ja 15.

RAZDOBLJE NAJMA (TOČKE B.34. – B.41.)

18. Subjekt određuje razdoblje najma kao neopozivo razdoblje najma, zajedno sa sljedećim:
- (a) razdobljima obuhvaćenima mogućnošću produženja najma ako je izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu mogućnost; i
 - (b) razdobljima obuhvaćenima mogućnošću raskida najma ako je izvjesno da najmoprimac neće iskoristiti tu mogućnost.

19. Kada procjenjuje je li izvjesno da će najmoprimac iskoristiti mogućnost produženja najma ili da neće iskoristiti mogućnost raskida najma, subjekt je dužan uzeti u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti koje stvaraju ekonomski poticaj najmoprimcu da iskoristi mogućnost produženja najma odnosno da ne iskoristi mogućnost raskida najma, kako je opisano u točkama B.37. – B.40.
20. Najmoprimac je dužan ponovno ocijeniti je li izvjesno da će iskoristiti mogućnost produženja ili da neće iskoristiti mogućnost raskida po nastanku značajnog događaja ili značajne promjene okolnosti za koje vrijedi sljedeće:
 - (a) pod nadzorom su najmoprimca; i
 - (b) utječu na to je li izvjesno da će najmoprimac iskoristiti mogućnost koja nije prethodno uključena u njegovo određenje razdoblja najma ili da neće iskoristiti mogućnost koja je prethodno uključena u njegovo određenje razdoblja najma (kako je opisano u točki B.41.).
21. Subjekt je dužan revidirati razdoblje najma ako dođe do promjene neopozivog razdoblja najma. Primjerice, neopozivo razdoblje najma mijenja se u sljedećim slučajevima:
 - (a) najmoprimac iskorištava mogućnost koja nije prethodno uključena u subjektovo određenje razdoblja najma;
 - (b) najmoprimac ne iskorištava mogućnost koja je prethodno uključena u subjektovo određenje razdoblja najma;
 - (c) nastaje događaj koji najmoprimca ugovorno obvezuje da iskoristi mogućnost koja nije prethodno uključena u subjektovo određenje razdoblja najma; ili
 - (d) nastaje događaj u slučaju kojeg je najmoprimcu ugovorno zabranjeno iskoristiti mogućnost koja je prethodno uključena u subjektovo određenje razdoblja najma.

NAJMOPRIMAC

Priznavanje

22. **Najmoprimac je na *datum početka najma* dužan priznati imovinu s pravom uporabe te obveze po najmu.**

Mjerenje

Početno mjerenje

Početno mjerenje imovine s pravom uporabe

23. **Najmoprimac je na datum početka najma dužan imovinu s pravom uporabe mjeriti po trošku.**
24. Trošak imovine s pravom uporabe obuhvaća sljedeće:
 - (a) iznos početnog mjerenja obveze po najmu, kako je opisano u točki 26.;
 - (b) sva plaćanja najma izvršena na datum početka najma ili prije tog datuma, umanjena za primljene *poticaje za najam*;
 - (c) sve *početne izravne troškove* koji nastaju za najmoprimca; i
 - (d) procjenu troškova koje će najmoprimac snositi pri rastavljanju i uklanjanju odnosne imovine, obnovi mjesta na kojem se imovina nalazi ili vraćanju odnosne imovine u stanje koje se zahtijeva na temelju uvjeta najma, osim ako ti troškovi nastaju pri proizvodnji zaliha. Najmoprimcu obveza za te troškove nastaje na datum početka najma ili kao posljedica uporabe odnosne imovine tijekom određenog razdoblja.
25. Najmoprimac je troškove iz točke 24. podtočke (d) dužan priznati kao dio troška imovine s pravom uporabe kada za njega nastane obveza za te troškove. Najmoprimac primjenjuje MRS 2 *Zalihe* na troškove koji nastaju tijekom određenog razdoblja kao posljedica uporabe imovine s pravom uporabe za proizvodnju zaliha tijekom tog razdoblja. Obveze za te troškove obračunate u primjenom ovog standarda ili MRS-a 2 priznaju se i mjere primjenom MRS-a 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*.

Početno mjerenje obveze po najmu

26. Na datum početka najma najmoprimac je obvezu po najmu dužan mjeriti po sadašnjoj vrijednosti plaćanja najma koja nisu plaćena do tog datuma. Plaćanja najma diskontiraju se primjenom kamatne stope koja proizlazi iz najma ako je tu stopu moguće izravno utvrditi. Ako se ta stopa ne može izravno utvrditi, najmoprimac je dužan primijeniti *graničnu kamatnu stopu zaduživanja najmoprimca*.
27. Na datum početka najma plaćanja najma uključena u mjerenje obveze po najmu uključuju sljedeća plaćanja za pravo uporabe odnosno imovine tijekom razdoblja najma koja nisu plaćena do datuma početka najma:
- (a) *fiksna plaćanja* (uključujući plaćanja koja su u biti fiksna kako je opisano u točki B.42.), umanjena za primljene poticaje za najam;
 - (b) *varijabilna plaćanja najma* koja ovise o indeksu ili stopi, početno mjerena primjenom indeksa ili stope koji vrijede na datum početka najma (kako je opisano u točki 28.);
 - (c) iznosi za koje se očekuje da će ih najmoprimac plaćati na temelju *jamstava za ostatak vrijednosti*;
 - (d) cijena izvršenja mogućnosti kupnje ako je izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu mogućnost (procijenjena uzimajući u obzir čimbenike opisane u točkama B.37. – B.40.); i
 - (e) plaćanja kazni za raskid najma ako razdoblje najma odražava da će najmoprimac iskoristiti mogućnost raskida najma.
28. Varijabilna plaćanja najma koja ovise o indeksu ili stopi kako je opisano u točki 27. podtočki (b) uključuju, primjerice, plaćanja povezana s indeksom potrošačkih cijena, plaćanja povezana s referentnom kamatnom stopom (kao što je LIBOR) ili plaćanja koja ovise o promjenama tržišnih cijena najma.

Naknadno mjerenje*Naknadno mjerenje imovine s pravom uporabe*

29. Nakon datuma počeka najma najmoprimac je dužan mjeriti imovinu s pravom uporabe primjenom *modela troška*, osim ako primjenjuje jedan od *modela mjerenja* opisan u točkama 34. i 35.

Model troška

30. Pri primjeni modela troška najmoprimac mjeri imovinu s pravom uporabe po trošku:
- (a) umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti; i
 - (b) usklađenom za ponovno mjerenje obveze po najmu iz točke 36. podtočke (c).
31. Pri amortizaciji imovine s pravom uporabe najmoprimac je dužan primjenjivati amortizacijske zahtjeve iz MRS-a 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, podložno zahtjevima iz točke 32.
32. Ako se na temelju najma do kraja razdoblja najma vlasništvo nad odnosnom imovinom prenese na najmoprimca ili ako trošak imovine s pravom uporabe odražava da će najmoprimac iskoristiti mogućnost kupnje, najmoprimac je dužan imovinu s pravom uporabe amortizirati od datuma počeka najma do kraja *korisnog vijeka uporabe* odnosno imovine. U protivnom, najmoprimac je dužan imovinu s pravom uporabe amortizirati od datuma početka najma do kraja *njezina korisnog vijeka uporabe* ili do kraja razdoblja najma, ovisno o tome koji je datum raniji.
33. Kako bi utvrdio umanjenje vrijednosti imovine s pravom uporabe te obračunao sva utvrđena umanjenja vrijednosti, najmoprimac je dužan primijeniti MRS 36 *Umanjenje imovine*.

Drugi modeli mjerenja

34. Ako na svoja ulaganja u nekretnine primjenjuje model fer vrijednosti iz MRS-a 40 *Ulaganja u nekretnine*, najmoprimac je taj model fer vrijednosti dužan primjenjivati i na imovinu s pravom uporabe koja odgovara definiciji ulaganja u nekretnine iz MRS-a 40.

35. Ako se imovina s pravom uporabe odnosi na razred imovine, postrojenja ili opreme na koju najmoprimac primjenjuje revalorizacijski model iz MRS-a 16, najmoprimac može odlučiti da će taj model revalorizacije primjenjivati na svu imovinu s pravom uporabe koja se odnosi na taj razred imovine, postrojenja ili opreme.

Naknadno mjerenje obveze po najmu

36. **Nakon datuma početka najma najmoprimac je obvezu po najmu dužan mjeriti kako slijedi:**
- (a) **povećanjem knjigovodstvene vrijednosti kako bi odražavala kamate na obveze po najmu;**
 - (b) **smanjenjem knjigovodstvene vrijednosti kako bi odražavala izvršena plaćanja najma; i**
 - (c) **ponovnim mjerenjem knjigovodstvene vrijednosti kako bi odražavala ponovnu ocjenu ili izmjene najma iz točaka 39. – 46. ili kako bi odražavala revidirana plaćanja najma koja su u biti fiksna (vidjeti točku B.42.).**
37. Kamata na obvezu po najmu u svakom razdoblju tijekom trajanja najma jednaka je iznosu iz kojeg proizlazi stalna periodična kamatna stopa na preostali saldo obveze po najmu. Ta periodična kamatna stopa jednaka je diskontnoj stopi iz točke 26. ili, ako je primjenjivo, revidiranoj diskontnoj stopi iz točke 41., točke 43. ili točke 45. podtočke (c).
38. Ako troškovi nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine primjenom drugih primjenjivih standarda, najmoprimac je nakon datuma početka najma u računu dobiti i gubitka dužan priznati i:
- (a) kamatu na obvezu po najmu; i
 - (b) varijabilna plaćanja najma koja nisu uključena u mjerenje obveze po najmu u razdoblju nastanka događaja ili okolnosti koji uzrokuju ta plaćanja.

Ponovna ocjena obveze po najmu

39. Nakon datuma početka najma najmoprimac je dužan primjenjivati točke 40. – 43. za ponovno mjerenje obveze po najmu kako bi odražavala izmjene u plaćanju najma. Najmoprimac je dužan priznati iznos ponovnog mjerenja obveze po najmu kao usklađivanje vrijednosti imovine s pravom uporabe. No ako je knjigovodstvena vrijednost imovine s pravom uporabe svedena na nulu te se pri mjerenju obveze po najmu dodatno smanjuje, najmoprimac je preostali iznos ponovnog mjerenja dužan priznati u računu dobiti i gubitka.
40. Najmoprimac ponovno mjeri obvezu po najmu tako da revidirana plaćanja najma diskontira primjenom revidirane diskontne stope ako vrijedi jedno od sljedećeg:
- (a) došlo je do promjene razdoblja najma, kako je opisano u točkama 20.– 21. Najmoprimac je dužan utvrditi revidirana plaćanja najma na temelju revidiranog razdoblja najma; ili
 - (b) došlo je do promjene u ocjeni mogućnosti kupnje odnosno imovine nakon uzimanja u obzir događaja i okolnosti opisanih u točkama 20. – 21. u kontekstu mogućnosti kupnje. Najmoprimac je dužan utvrditi revidirana plaćanja najma kako bi odražavala promjenu u iznosima koji se moraju platiti u okviru mogućnosti kupnje.
41. Pri primjeni točke 40. najmoprimac je dužan utvrditi revidiranu diskontnu stopu kao kamatnu stopu koja proizlazi iz najma za preostalo razdoblje najma, ako se tu stopu može izravno utvrditi, ili, ako se tu stopu ne može izravno utvrditi, kao graničnu kamatnu stopu zaduživanja najmoprimca na datum ponovne ocjene.
42. Najmoprimac ponovno mjeri obvezu po najmu tako da revidirana plaćanja najma diskontira ako vrijedi jedno od sljedećeg:
- (a) došlo je do promjene iznosa za koje se očekuje da će trebati biti plaćena na temelju jamstva za ostatak vrijednosti. Najmoprimac je dužan utvrditi revidirana plaćanja najma kako bi odražavala promjenu u iznosima za koja se očekuje da će morati biti plaćena na temelju jamstva za ostatak vrijednosti.
 - (b) došlo je do promjene u budućim plaćanjima najma zbog promjene indeksa ili stope koji se koriste za utvrđivanje tih plaćanja, uključujući, primjerice, promjenu koja odražava promjene tržišnih cijena najma slijedom pregleda najamnina na tržištu. Najmoprimac je dužan ponovno izmjeriti obvezu po najmu kako bi

održavala ta revidirana plaćanja najma samo ako je došlo do promjene u novčanim tokovima (točnije, kada počne vrijediti usklađivanje plaćanja najma). Najmoprimac je dužan utvrditi revidirana plaćanja najma za preostalo razdoblje najma na temelju revidiranih ugovornih plaćanja.

43. Pri primjeni točke 42. najmoprimac je dužan primjenjivati nepromijenjenu diskontnu stopu, osim ako je promjena u plaćanjima najma posljedica promjene promjenjivih kamatnih stopa. U tom slučaju najmoprimac je dužan primijeniti revidiranu diskontnu stopu koja odražava promjene kamatne stope.

Izmjene najma

44. Najmodavac je dužan obračunati izmjenu najma kao zaseban najam u oba sljedeća slučaja:
- (a) ako se izmjenom povećava opseg najma tako što se dodaje pravo uporabe jedne stavke odnosne imovine ili više njih; i
 - (b) naknada za najam povećava se za iznos koji je razmjern samostalnoj cijeni povećanja opsega i svim odgovarajućim usklađivanjima te samostalne cijene kako bi odražavala okolnosti dotičnog ugovora.
45. Za izmjenu najma koja se ne obračunava kao zaseban najam, na datum *početka valjanosti izmjene najma* najmoprimac je dužan učiniti sljedeće:
- (a) raspodijeliti naknadu u okviru izmijenjenog ugovora primjenom točaka 13. – 16.;
 - (b) utvrditi razdoblje izmijenjenog najma primjenom točaka 18. – 19.; i
 - (c) ponovno izmjeriti obvezu po najmu tako da revidirana plaćanja najma diskontira primjenom revidirane diskontne stope. Revidirana diskontna stopa utvrđuje se kao kamatna stopa koja proizlazi iz najma za preostalo razdoblje najma ako se tu stopu može izravno utvrditi, ili, ako se tu stopu ne može izravno utvrditi, kao graničnu kamatnu stopu zaduživanja najmoprimca na datum početka valjanosti izmjene.
46. Za izmjenu najma koja se ne obračunava kao zaseban najam najmoprimac je ponovno mjerenje obveze po najmu dužan obračunati na sljedeći način:
- (a) smanjivanjem knjigovodstvene vrijednosti imovine s pravom uporabe kako bi odražavala djelomičan ili popuni raskid najma u skladu s izmjenama najma kojima se smanjuje opseg najma. Najmoprimac je dužan u računu dobiti i gubitka priznati svaku dobit ili gubitak povezan s djelomičnim ili potpunim raskidom najma.
 - (b) odgovarajućim usklađivanjem imovine s pravom uporabe u skladu sa svim drugim izmjenama najma.

Prezentiranje

47. Najmoprimac je dužan prikazati u izvještaju o financijskom položaju ili objaviti u bilješkama sljedeće:
- (a) imovinu s pravom uporabe odvojeno od druge imovine. Ako imovinu s pravom uporabe ne prikazuje zasebno u izvještaju o financijskom položaju, najmoprimac je dužan učiniti sljedeće:
 - i. imovinu s pravom uporabe uvrstiti u istu stavku u kojoj bi odgovarajuća odnosna imovina bila prikazana da je u njegovu vlasništvu; i
 - ii. objaviti koje stavke izvještaja o financijskom položaju uključuju tu imovinu s pravom uporabe.
 - (b) obveze po najmu odvojeno od drugih obveza. Ako obveze po najmu ne prikazuje zasebno u izvještaju o financijskom položaju, najmoprimac je dužan objaviti koje stavke izvještaja o financijskom položaju uključuju te obveze.
48. Zahtjev iz točke 47. podtočke (a) ne primjenjuje se na imovinu s pravom uporabe koja odgovara definiciji ulaganja u nekretnine, koja se u izvještaju o financijskom položaju prikazuje kao ulaganje u nekretnine.

49. Najmoprimac je u računu dobiti i gubitka i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti dužan prikazati kamatne rashode po obvezi po najmu odvojeno od iznosa amortizacije za imovinu s pravom uporabe. Kamatni rashodi po obvezi po najmu sastavnica su financijskih troškova koji u skladu s točkom 82. podtočkom (b) MRS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* moraju u izvještaju o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti biti prikazani odvojeno.
50. Najmoprimac je u izvještaju o novčanim tokovima dužan klasificirati sljedeće:
- (a) novčana plaćanja u okviru financijskih aktivnosti za dio obveza po najmu koji se odnosi na glavnica;
 - (b) novčana plaćanja za dio obveza po najmu koji se odnosi na kamate pri kojima se kamate plaćaju primjenom zahtjeva iz MRS-a 7 *Izvještaj o novčanim tokovima*; i
 - (c) kratkoročna plaćanja najma, plaćanja najмова imovine niske vrijednosti i varijabilna plaćanja najma koja nisu uključena u mjerenje obveze po najmu u okviru poslovnih aktivnosti.

Objavljivanje

51. **Cilj objavljivanja jest da najmoprimci u bilješkama objave informacije koje zajedno s informacijama iz izvještaja o financijskom položaju, računa dobiti i gubitka te izvještaja o novčanim tokovima korisnicima financijskih izvještaja služe kao osnova za procjenu učinka najмова na financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove najmoprimca. Zahtjevi za ostvarenje tog cilja utvrđeni su u točkama 52. – 60.**
52. Najmoprimac je informacije o svojim najmovima u kojima je najmoprimac dužan objaviti u jednoj bilješci ili zasebnom odjeljku u svojim financijskim izvještajima. No najmoprimac ne mora ponavljati informacije koje su već prikazane drugdje u financijskim izvještajima, pod uvjetom da su informacije uključene međusobnim upućivanjem u jednoj bilješci ili zasebnom odjeljku o najmovima.
53. Najmoprimac je za izvještajno razdoblje dužan objaviti sljedeće iznose:
- (a) iznos amortizacije za imovinu s pravom uporabe prema razredu odnosne imovine;
 - (b) kamatne rashode po obvezi po najmu;
 - (c) troškove povezane s kratkoročnim najmovima koji se obračunavaju primjenom točke 6. Ti troškovi ne moraju uključivati troškove povezane s najmovima čije je razdoblje najma mjesec dana ili kraće;
 - (d) troškove povezane s najmovima imovine niske vrijednosti koji se obračunavaju primjenom točke 6. Ti troškovi ne smiju uključivati troškove povezane s kratkoročnim najmovima imovine niske vrijednosti iz točke 53. podtočke (c);
 - (e) troškove povezane s varijabilnim plaćanjima najma koja nisu uključena u mjerenje obveza po najmu;
 - (f) prihode od davanja imovine s pravom uporabe u podnajam;
 - (g) ukupne novčane tokove za najmove;
 - (h) povećanja imovine s pravom uporabe;
 - (i) dobit ili gubitke koji proizlaze iz transakcija prodaje s povratnim najmom; i
 - (j) knjigovodstvenu vrijednost imovine s pravom uporabe na kraju izvještajnog razdoblja prema razredu odnosne imovine.
54. Najmoprimac je informacije iz točke 53. dužan objaviti u tabličnom obliku, osim ako je primjereniji neki drugi oblik. Objavljeni iznosi uključuju troškove koje je najmoprimac uključio u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine tijekom izvještajnog razdoblja.
55. Najmoprimac je dužan objaviti iznos svojih obveza po najmu za kratkoročne najmove koji se obračunavaju primjenom točke 6. ako se portfelj kratkoročnih najмова za koje je preuzeo obveze na kraju izvještajnog razdoblja razlikuje od portfelja kratkoročnih najмова s kojim su povezani rashodi za kratkoročni najam objavljeni primjenom točke 53. podtočke (c).

56. Ako imovina s pravom uporabe odgovara definiciji ulaganja u nekretnine, najmoprimac je dužan primijeniti zahtjeve za objavljivanje iz MRS-a 40. U tom slučaju najmoprimac nije obavezan objaviti informacije iz točke 53. podtočaka (a), (f), (h) ili (j) za tu imovinu s pravom uporabe.
57. Ako najmoprimac mjeri imovinu s pravom uporabe u revaloriziranim iznosima primjenom MRS-a 16, za tu imovinu s pravom uporabe najmoprimac je dužan objaviti informacije iz točke 77. MRS-a 16.
58. Najmoprimac je dužan objaviti analizu dospjeća obveza po najmu primjenom točke 39. i B.11. MSFI-ja 7 *Financijski instrumenti: objavljivanje zasebno od analiza dospjeća drugih financijskih obveza*.
59. Osim objavljivanja koja su obvezna u skladu s točkama 53. – 58., najmoprimac je dužan objaviti dodatne kvalitativne i kvantitativne informacije o svojim aktivnostima povezanim s najmom koje su potrebne za ostvarenje cilja objavljivanja iz točke 53. (kako je opisano u točki B.48.). Te dodatne informacije mogu među ostalim uključivati informacije koje korisnicima financijskih izvještaja pomažu ocijeniti sljedeće:
- (a) vrstu najmoprimčevih aktivnosti u okviru najma;
 - (b) buduće novčane odljeve kojima je najmoprimac potencijalno izložen, a koji se ne odražavaju u mjerenju obveza po najmu. To uključuje izloženost koja proizlazi iz sljedećeg:
 - i. varijabilnih plaćanja najma (kako je opisano u točki B.49.);
 - ii. mogućnosti produženja i raskida (kako je opisano u točki B.50.);
 - iii. jamstava za ostatak vrijednosti (kako je opisano u točki B.51.); i
 - iv. najmova za koje je najmoprimac preuzeo obveze, a koji još nisu započeli;
 - (c) ograničenja ili obveze koji proizlaze iz najmova; i
 - (d) transakcije prodaje s povratnim najmom (kako je opisano u točki B.52.).
60. Najmoprimac koji kratkoročne najmove ili najmove imovine niske vrijednosti obračunava primjenom točke 6. dužan je tu činjenicu objaviti.

NAJMODAVAC

Klasifikacija najmova (točke B.53. – B.58.)

61. Najmodavac je svaki svoj najam dužan klasificirati kao *poslovni najam* ili kao *financijski najam*.
62. Najam se klasificira kao **financijski najam** ako se njime prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom nad odnosnom imovinom. Najam se klasificira kao **poslovni najam** ako se njime ne prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom nad odnosnom imovinom.
63. Je li određeni najam financijski najam ili poslovni najam ovisi više o sadržaju transakcije nego o obliku ugovora. Slijede primjeri situacija koje pojedinačno ili u kombinaciji obično dovode do klasifikacije najma kao financijskoga najma:
- (a) najmom se vlasništvo nad odnosnom imovinom prenosi na najmoprimca po završetku razdoblja najma;
 - (b) najmoprimac ima mogućnost kupiti odnosnu imovinu po cijeni za koju se očekuje da će biti dovoljno niža od *fer vrijednosti* na datum na koji se ta mogućnost može iskoristiti tako da je izvjesno da će na *datum početka najmata* mogućnost biti iskorištena;
 - (c) razdobljem najma pokriva se veći dio *gospodarskog vijeka* odnosne imovine, čak i kad se vlasništvo ne prenosi;
 - (d) na datum sklapanja najma sadašnjom se vrijednosti plaćanja najma pokriva gotovo čitava *fer vrijednost* odnosne imovine; i
 - (e) odnosna imovina posebne je prirode tako da se njome samo najmoprimac može koristiti bez značajnijih preinaka.

64. Slijede pokazatelji situacija koje bi također pojedinačno ili u kombinaciji mogle dovesti do klasificiranja najma kao financijskog najma:
- (a) ako najmoprimac može otkazati najam, gubitke najmodavca povezane s otkazivanjem snosi najmoprimac;
 - (b) dobici ili gubici koji su posljedica fluktuacije fer vrijednosti ostatka vrijednosti pripadaju najmoprimcu (na primjer, u obliku popusta na najamninu koji je jednak većini prihoda od prodaje na kraju razdoblja najma); i
 - (c) najmoprimac ima mogućnost nastaviti najam tijekom dodatnog razdoblja uz najamninu koja je znatno niža od tržišne najamnine.
65. Primjeri i pokazatelji iz točaka 63. i 64. nisu uvijek odlučujući. Ako je iz ostalih obilježja jasno da se najmom ne prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom odnosne imovine, najam se klasificira kao poslovni najam. Na primjer, to može biti slučaj ako se vlasništvo nad odnosnom imovinom prenosi po isteku najma u zamjenu za promjenjivi iznos koji je jednak tadašnjoj fer vrijednosti imovine ili ako postoje varijabilna plaćanja najma, zbog čega najmodavac ne prenosi gotovo sve rizike i koristi.
66. Najam se klasificira na datum sklapanja najma te se ponovno ocjenjuje samo u slučaju izmjene najma. Promjene u procjenama (na primjer, promjene procjena gospodarskog vijeka ili ostatka vrijednosti odnosne imovine) ili promjene okolnosti (na primjer, neispunjenje obveza najmoprimca) ne dovode do ponovne klasifikacije najma u računovodstvene svrhe.

Financijski najmovi

Priznavanje i mjerenje

67. **Na datum početka najma najmodavac priznaje imovinu u okviru financijskoga najma u svojem izvještaju o financijskom položaju i prikazuju je kao potraživanje u iznosu koji je jednak *neto ulaganju u najam*.**

Početno mjerenje

68. Za mjerenje *neto ulaganja* u najam najmodavac je dužan primjenjivati kamatnu stopu koja proizlazi iz najma. Kada je riječ o podnajmu, ako nije moguće izravno utvrditi kamatnu stopu koja iz njega proizlazi, za mjerenje *neto ulaganja* u podnajam posredni najmodavac može primjenjivati diskontnu stopu koja se upotrebljava za glavni najam (usklađenu za sve početne izravne troškove povezane s podnajmom).
69. Početni izravni troškovi, osim onih koje snose proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavaca, uključuju se u početno mjerenje *neto ulaganja* u najam i smanjuju iznos prihoda koji se priznaje tijekom razdoblja najma. Kamatna stopa koja proizlazi iz najma utvrđuje se na način da se početni izravni troškovi automatski uključuju u *neto ulaganja* u najam; ne treba ih zasebno dodavati.

Početno mjerenje plaćanja najma uključenih u *neto ulaganja* u najam

70. Plaćanja najma uključena u mjerenje *neto ulaganja* u najam na datum početka najma uključuju sljedeća plaćanja za pravo uporabe odnosne imovine tijekom razdoblja najma, koja nisu primljena do datuma početka najma:
- (a) fiksna plaćanja (uključujući plaćanja koja su u biti fiksna kako je opisano u točki B.42.), umanjena za obveze po poticajima za najam;
 - (b) varijabilna plaćanja najma koja ovise o indeksu ili stopi, početno mjerena uporabom indeksa ili stope koji vrijede na datum početka najma;

- (c) jamstva za ostatak vrijednosti koje najmodavcu pruža najmoprimac, strana povezana s najmoprimcem ili treća strana koja nije povezana s najmodavcem, a koja je financijski sposobna ispuniti obvezu iz jamstva;
- (d) cijenu izvršenja mogućnosti kupnje ako je izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu mogućnost (procijenjenu uzimajući u obzir čimbenike opisane u točki B.37.); i
- (e) plaćanja kazni za raskid najma ako razdoblje najma odražava da će najmoprimac iskoristiti mogućnost raskida najma.

Proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavca

- 71. Proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavca dužan je na datum početka najma za svaki svoj financijski najam priznati sljedeće:
 - (a) prihode koji su fer vrijednost odnosno imovine ili sadašnja vrijednost plaćanja najma koje obračunava najmodavac ako je taj iznos niži, diskontirano primjenom tržišne kamatne stope;
 - (b) troškove prodaje koji su nabavna vrijednost ili, ako se razlikuje, knjigovodstvena vrijednost odnosno imovine, umanjeno za sadašnju vrijednost *nezajamčenog ostatka vrijednosti*; i
 - (c) dobit ili gubitak od prodaje (jednako razlici između prihoda od prodaje i troškova prodaje) u skladu sa svojom politikom izravne prodaje na koju se primjenjuje MSFI 15. Proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavca dužan je priznati dobit ili gubitak od prodaje po financijskom najmu na datum početka najma, neovisno o tome prenosi li najmodavac odnosnu imovinu kako je opisano u MSFI-ju 15.
- 72. Proizvođači ili posrednici često kupcima nude mogućnost kupnje ili najma imovine. Iz financijskoga najma imovine u okviru kojega proizvođač ili posrednik imaju ulogu najmodavca proizlazi dobit ili gubitak koji su jednaki dobiti ili gubitku koji proizlaze iz izravne prodaje odnosno imovine po redovnim prodajnim cijenama, a koji odražavaju primjenjivi popust na količinu ili trgovački popust.
- 73. Proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavca ponekad nude umjetno niske kamatne stope kako bi privukli kupce. Uporabom takve kamatne stope najmodavac bi na datum početka najma priznao prevelik dio ukupnog prihoda od transakcije. Ako se primjenjuju umjetno niske kamatne stope, proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavca dužni su dobit od prodaje ograničiti na iznos koji bi nastao da je upotrijebljena tržišna kamatna stopa.
- 74. Proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavca dužan je troškove koji nastaju u vezi sa stjecanjem financijskog najma priznati kao rashode na datum početka najma jer se oni uglavnom odnose na dobit od prodaje koju ostvaruju proizvođač ili posrednik. Troškovi koji za proizvođača ili posrednika u ulozi najmodavca nastaju u vezi sa stjecanjem financijskog najma isključeni su iz definicije početnih izravnih troškova te su stoga isključeni iz neto ulaganja u najam.

Naknadna mjerenja

- 75. **Najmodavac priznaje financijski prihod tijekom razdoblja najma na način koji odražava stalnu periodičnu stopu povrata na neto ulaganje najmodavca u najam.**
- 76. Najmodavac nastoji rasporediti financijski prihod tijekom razdoblja najma na sustavnoj i racionalnoj osnovi. Najmodavac se za smanjenje glavnice i *neostvarenog financijskog prihoda* koristi plaćanjima najma za razdoblje u odnosu na *bruto ulaganja u najam*.
- 77. Najmodavac je na neto ulaganje u najam dužan primijeniti odredbe o prestanku priznavanja i umanjenju vrijednosti iz MSFI-ja 9. Najmodavac je dužan redovito preispitivati procijenjene nezajamčene ostatke vrijednosti koji se upotrebljavaju pri izračunu bruto ulaganja u najam. Ako je došlo do smanjenja procijenjenog nezajamčenog ostatka vrijednosti, najmodavac je dužan preispitati raspoređivanje prihoda tijekom razdoblja najma te odmah priznati svako smanjenje već obračunatih iznosa.

78. Najmodavac koji imovinu pod financijskim najmom klasificira kao imovinu namijenjenu prodaji (ili je uključuje u razred imovine za otuđenje koja je klasificirana kao imovina namijenjena prodaji) u skladu s MSFI-jem 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*, imovinu obračunava u skladu s tim standardom.

Izmjene najma

79. Najmodavac je dužan obračunati izmjenu financijskog najma kao zaseban najam u oba sljedeća slučaja:
- (a) ako se izmjenom povećava opseg najma tako što se dodaje pravo uporabe jedne stavke odnosno imovine ili više njih; i
 - (b) naknada za najam povećava se za iznos koji je razmjern samostalnoj cijeni povećanja opsega i svim odgovarajućim usklađivanjima te samostalne cijene kako bi odražavala okolnosti dotičnog ugovora.
80. Pri izmjeni financijskog najma koji se ne obračunava kao zaseban najam najmodavac je izmjenu dužan obračunati kako slijedi:
- (a) ako bi se najam na datum sklapanja najma klasificirao kao poslovni najam da je izmjena tada bila valjana, najmodavac je dužan učiniti sljedeće:
 - i. izmjenu najma obračunavati kao novi najam od datuma početka valjanosti izmjene; i
 - ii. knjigovodstvenu vrijednost odnosno imovine izmjeriti kao neto ulaganje u najam neposredno prije datuma početka valjanosti izmjene najma.
 - (b) u protivnom, najmodavac je dužan primjenjivati zahtjeve iz MSFI-ja 9.

Poslovni najmovi

Priznavanje i mjerenje

81. **Najmodavac je plaćanja najma iz poslovnih najмова dužan priznati kao prihod na linearnoj osnovi ili na nekoj drugoj sustavnoj osnovi. Najmodavac je dužan primjenjivati drugu sustavnu osnovu ako ta osnova bolje odgovara uzorku smanjivanja koristi od uporabe odnosno imovine.**
82. Troškove, uključujući amortizaciju, koji su nastali ostvarenjem prihoda od najma najmodavac je dužan priznati kao rashod.
83. Najmodavac je dužan početne izravne troškove nastale pri stjecanju poslovnog najma dodati knjigovodstvenoj vrijednosti odnosno imovine i te troškove priznati kao rashod tijekom razdoblja najma na istoj osnovi kao i prihod od najma.
84. Politika amortizacije za amortizirajuću odnosnu imovinu koja je predmet poslovnih najмова mora biti u skladu s najmodavčevom uobičajenom politikom amortizacije za sličnu imovinu. Najmodavac je amortizaciju dužan izračunati u skladu s MRS-om 16 i MRS-om 38.
85. Kako bi utvrdio umanjenja vrijednosti odnosno imovine koja je predmet poslovnog najma te obračunao moguće gubitke od umanjenja vrijednosti, najmodavac je dužan primijeniti MRS 36.
86. Proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavaca ne priznaju dobit od prodaje pri sklapanju poslovnog najma jer on nije jednakovrijedan prodaji.

Izmjene najma

87. Najmodavac je izmjenu poslovnog najma dužan obračunati kao novi najam od datuma početka valjanosti izmjene, pri čemu sva unaprijed izvršena ili dospjela plaćanja najma povezana s izvornim najmom uzima u obzir kao dio plaćanja najma za novi najam.

Prezentiranje

88. Najmodavac je odnosnu imovinu koja je predmet poslovnih najмова dužan prikazati u svojem izvještaju o financijskom položaju u skladu s prirodom odnosno imovine.

Objavljivanje

89. **Cilj objavljivanja jest da najmodavci u bilješkama objavljuju informacije koje zajedno s informacijama iz izvještaja o financijskom položaju, računa dobiti i gubitka te izvještaja o novčanim tokovima korisnicima financijskih izvještaja služe kao osnova za procjenu učinka najмова na financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove najmodavca. Zahtjevi za ostvarenje tog cilja utvrđeni su u točkama 90. – 97.**
90. Najmodavac je za izvještajno razdoblje dužan objaviti sljedeće iznose:
- (a) za financijske najmove:
 - i. dobit ili gubitak od prodaje;
 - ii. financijski prihod po neto ulaganju u najam; i
 - iii. prihod povezan s varijabilnim plaćanjima najma koja nisu uključena u mjerenje neto ulaganja u najam.
 - (b) za poslovne najmove: prihod od najma, pri čemu zasebno objavljuje prihod povezan s varijabilnim plaćanjima najma koja ne ovise o indeksu ili stopi.
91. Najmodavac je informacije iz točke 90. dužan objaviti u tabličnom obliku, osim ako je primjereniji neki drugi oblik.
92. Najmodavac je dužan objaviti dodatne kvalitativne i kvantitativne informacije o svojim aktivnostima u okviru najma potrebne za ostvarenje cilja objavljivanja iz točke 89. Te dodatne informacije među ostalim uključuju informacije koje korisnicima financijskih izvještaja pomažu procijeniti sljedeće:
- (a) vrstu najmodavčevih aktivnosti u okviru najma; i
 - (b) kako najmodavac upravlja rizikom povezanim s pravima koja je zadržao u odnosnoj imovini. Najmodavac je posebno dužan objaviti svoju strategiju upravljanja rizikom za prava koja je zadržao u odnosnoj imovini, uključujući sve načine na koje smanjuje taj rizik. Ti načini mogu obuhvaćati, primjerice, ugovore o ponovnoj kupnji, jamstva za ostatak vrijednosti ili varijabilna plaćanja najma koji se upotrebljavaju u slučaju prekoračenja utvrđenih ograničenja.

Financijski najmovi

93. Najmodavac je dužan osigurati kvalitativno i kvantitativno objašnjenje znatnih promjena knjigovodstvene vrijednosti neto ulaganja u financijske najmove.
94. Najmodavac je dužan objaviti analizu dospijeca potraživanja za plaćanja najma, pri čemu prikazuje nediskontirana plaćanja najma koja će se primati na godišnjoj osnovi najmanje prvih pet godina i ukupne iznose za preostale godine. Najmodavac je dužan uskladiti nediskontirana plaćanja najma s neto ulaganjem u najam. Pri usklađivanju se mora utvrditi neostvareni financijski prihod povezan s potraživanjima za plaćanja najma i diskontirani nezajamčeni ostatak vrijednosti.

Poslovni najmovi

95. Za imovinu, postrojenja i opremu koji su predmet poslovnog najma najmodavac je dužan primjenjivati zahtjeve za objavljivanje iz MRS-a 16. Pri primjeni zahtjeva za objavljivanje iz MRS-a 16 najmodavac je dužan raščlaniti svaki razred imovine, postrojenja ili opreme na imovinu koja je predmet poslovnih najмова i imovinu koja nije predmet poslovnih najмова. Isto tako, najmodavac je dužan objaviti informacije koje se zahtijevaju MRS-om 16 u pogledu imovine koja je predmet poslovnog najma (prema razredu odnosno imovine) odvojeno od imovine koju najmodavac drži i kojom se koristi.
96. Najmodavac primjenjuje zahtjeve za objavljivanje iz MRS-a 36, MRS-a 38, MRS-a 40 i MRS-a 41 u pogledu imovine koja je predmet poslovnih najмова.

97. Najmodavac je dužan objaviti analizu dospijeća plaćanja najma, pri čemu prikazuje nediskontirana plaćanja najma koja će se primati na godišnjoj osnovi najmanje prvih pet godina i ukupne iznose za preostale godine.

TRANSAKCIJE PRODAJE S POVRATNIM NAJMOM

98. Ako subjekt (prodavatelj-najmoprimac) prenese imovinu na drugi subjekt (kupca-najmodavca) te tu imovinu ponovno uzme u najam od kupca-najmodavca, i prodavatelj-najmoprimac i kupac-najmodavac dužni su obračunati ugovor o prijenosu i najam primjenom točaka 99. – 103.

Procjena toga smatra li se prijenos imovine prodajom

99. Kako bi utvrdio obračunava li se prijenos imovine kao prodaja te imovine, subjekt je dužan primijeniti zahtjeve za utvrđivanje ispunjenja obveze na činidbu iz MSFI-ja 15.

Prijenos imovine koji se smatra prodajom

100. Ako prijenos imovine od strane prodavatelja-najmoprimca ispunjuje zahtjeve iz MSFI-ja 15 u pogledu obračuna imovine kao prodaje:

- (a) prodavatelj-najmoprimac dužan je imovinu s pravom uporabe koja proizlazi iz povratnog najma mjeriti razmjerno s prethodnom knjigovodstvenom vrijednosti imovine koja odgovara pravu uporabe koje je prodavatelj-najmoprimac zadržao. U skladu s time, prodavatelj-najmoprimac dužan je priznati samo iznos moguće dobiti ili gubitka koji se odnosi na prava prenesena na kupca-najmodavca.
- (b) kupac-najmodavac dužan je obračunati kupnju imovine primjenom odgovarajućih standarda, dok je najam dužan obračunati primjenom računovodstvenih zahtjeva za najmodavce iz ovog standarda.

101. Ako fer vrijednost naknade za prodaju imovine nije jednaka fer vrijednosti imovine ili ako plaćanja najma nisu po tržišnim stopama, subjekt je dužan izvršiti sljedeća usklađivanja kako bi prihode od prodaje izmjerio po fer vrijednosti:

- (a) svi uvjeti koji ne dosežu tržišne vrijednosti obračunavaju se kao prijevremena plaćanja najma; i
- (b) svi uvjeti koji premašuju tržišne vrijednosti obračunavaju se kao dodatno financiranje koje kupac-najmodavac osigurava prodavatelju-najmoprimcu.

102. Sva potencijalna usklađivanja u skladu s točkom 101. subjekt je dužan mjeriti na temelju jedne od sljedećih vrijednosti, točnije one koju je lakše utvrditi:

- (a) razlike između fer vrijednosti naknade za prodaju i fer vrijednosti imovine; i
- (b) razlike između sadašnje vrijednosti ugovornih plaćanja najma i sadašnje vrijednosti plaćanja najma po tržišnim stopama.

Prijenos imovine koji se ne smatra prodajom

103. Ako prijenos imovine od strane prodavatelja-najmoprimca ne ispunjuje zahtjeve iz MSFI-ja 15 u pogledu obračuna imovine kao prodaje:

- (a) prodavatelj-najmoprimac dužan je i dalje priznavati prenesenu imovinu i priznati financijsku obvezu koja je jednaka prihodu od prijenosa. Financijsku obvezu obračunava primjenom MSFI-ja 9.
- (b) kupac-najmodavac ne priznaje prenesenu imovinu i priznaje financijsku imovinu koja je jednaka prihodu od prijenosa. Financijsku imovinu obračunava primjenom MSFI-ja 9.

Dodatak A

Utvrđeni pojmovi

Ovaj je Dodatak sastavni dio standarda.

Datum početka najma (datum početka)	Datum na koji najmodavac odnosno imovinu stavlja najmoprimcu na raspolaganje za uporabu.
Gospodarski vijek	Razdoblje tijekom kojeg se očekuje da će imovina biti gospodarski iskoristiva za jednog ili više korisnika ili broj proizvodnih ili sličnih jedinica koje bi prema očekivanjima jedan ili više korisnika trebao steći iz imovine.
Datum početka valjanosti izmjene	Datum na koji se strane usuglase o izmjeni najma .
Fer vrijednost	Za potrebe primjene računovodstvenih zahtjeva iz ovog standarda u pogledu najmodavca , iznos za koji je moguće razmijeniti imovinu ili namiriti obvezu među dobro obaviještenim i voljnim stranama u promišljenom poslu.
Financijski najam	Najam kojim se prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom određene odnosne imovine .
Fiksna plaćanja	Najmoprimčeva plaćanja najmodavcu radi stjecanja prava uporabe odnosne imovine tijekom razdoblja najma , ne uključujući varijabilna plaćanja najma .
Bruto ulaganja u najam	Zbroj: (a) potraživanja najmodavca za plaćanja najma u okviru financijskoga najma ; i (b) svih nezajamčenih ostataka vrijednosti koji pripadaju najmodavcu.
Datum sklapanja najma (datum sklapanja)	Datum potpisivanja ugovora o najmu ili, ako je raniji, datum na koji su se strane obvezale da će ispuniti glavne uvjete najma.
Početni izravni troškovi	Inkrementalni troškovi stjecanja najma koji bi nastali da najam nije bio stečen, osim ako su ti troškovi nastali za proizvođača ili posrednika u ulozi najmodavca u vezi s financijskim najmom .
Kamatna stopa koja proizlazi iz najma	Kamatna stopa čija primjena dovodi do toga da je sadašnja vrijednost (a) plaćanja najma i (b) nezajamčenog ostatka vrijednosti jednaka zbroju i. fer vrijednosti odnosne imovine i ii. svih početnih izravnih troškova najmodavca.
Najam	Ugovor ili dio ugovora kojim se tijekom određenog razdoblja prenosi pravo uporabe imovine (odnosna imovina) u zamjenu za naknadu.
Poticaji za najam	Najmodavčeva plaćanja najmoprimcu povezana s najmom ili najmodavčeva naknada za najmoprimčeve troškove ili preuzimanje tih troškova.
Izmjena najma	Izmjena koja se odnosi na opseg najma ili na naknadu za najam koja nije bila dio izvornih uvjeta najma (primjerice, dodavanje ili prestanak prava uporabe jedne stavke odnosne imovine ili više njih ili produženje ili skraćivanje ugovornog razdoblja najma).

Plaćanja najma	Najmoprimčeva plaćanja najmodavcu u vezi s pravom uporabe odnosne imovine tijekom razdoblja najma, uključujući sljedeće: (a) fiksna plaćanja (uključujući plaćanja koja su u biti fiksna), umanjena za poticaje za najam; (b) varijabilna plaćanja najma koja ovise o indeksu ili stopi; (c) cijenu izvršenja mogućnosti kupnje ako je izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu mogućnost; i (d) plaćanja kazni za raskid najma ako razdoblje najma upućuje na to da će najmoprimac iskoristiti mogućnost raskida najma. Za najmoprimca su u plaćanja najma uključeni i iznosi za koje se očekuje da će ih najmoprimac plaćati na temelju jamstva za ostatak vrijednosti. Plaćanja najma ne uključuju plaćanja raspodijeljena na komponente ugovora koje se ne odnose na najam, osim ako najmoprimac odabere da će komponente koje se ne odnose na najam kombinirati s komponentama koje se odnose na najam te ih obračunavati kao jedinstvenu komponentu najma. Za najmodavca su u plaćanja najma uključena i jamstva za ostatak vrijednosti koje najmodavcu pruža najmoprimac, strana povezana s najmoprimcem ili treća strana koja nije povezana s najmodavcem, a koja je financijski sposobna ispuniti obvezu iz jamstva. Plaćanja najma ne uključuju plaćanja raspodijeljena na komponente koje se ne odnose na najam.
Razdoblje najma	Neopozivo razdoblje tijekom kojeg najmoprimac ima pravo uporabe odnosne imovine, zajedno sa sljedećim: (a) razdobljima obuhvaćenima mogućnošću produženja najma ako je izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu mogućnost; i (b) razdobljima obuhvaćenima mogućnošću raskida najma ako je izvjesno da najmoprimac neće iskoristiti tu mogućnost.
Najmoprimac	Subjekt koji tijekom određenog razdoblja stječe pravo uporabe odnosne imovine u zamjenu za naknadu.
Granična kamatna stopa zaduživanja najmoprimca	Kamatna stopa koju bi najmoprimac u sličnom roku i na temelju sličnog jamstva morao plaćati za posudbu sredstava nužnih za stjecanje imovine čija je vrijednost slična vrijednosti imovine s pravom uporabe u sličnom gospodarskom okruženju.
Najmodavac	Subjekt koji tijekom određenog razdoblja omogućuje pravo uporabe odnosne imovine u zamjenu za naknadu.
Neto ulaganja u najam	Bruto ulaganje u najam diskontirano za kamatnu stopu koja proizlazi iz najma .
Poslovni najam	Najam kojim se ne prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom nad odnosnom imovinom .
Neobvezna plaćanja najma	Najmoprimčeva plaćanja najmodavcu za pravo uporabe odnosne imovine tijekom razdoblja obuhvaćenih mogućnošću produženja ili raskida najma koja nisu uključena u razdoblje najma .
Razdoblje uporabe	Ukupno razdoblje tijekom kojeg se imovina upotrebljava za ispunjenje ugovora s kupcem (uključujući neuzastopna vremenska razdoblja).
Jamstvo za ostatak vrijednosti	Jamstvo koje najmodavcu daje strana koja s njim nije povezana da će vrijednost (ili dio vrijednosti) odnosne imovine na kraju najma biti barem jednaka utvrđenom iznosu.

Imovina s pravom uporabe	Imovina koja predstavlja najmoprimčevo pravo uporabe odnosne imovine tijekom razdoblja najma .
Kratkoročni najam	Najam koji na datum početka najma ima razdoblje najma od najviše 12 mjeseci. Najam koji sadržava mogućnost kupnje nije kratkoročni najam.
Podnajam	Transakcija pri kojoj najmoprimac (posredni najmodavac) daje odnosnu imovinu u novi najam trećoj strani te pri kojoj je najam (glavni najam) između glavnog najmodavca i najmoprimca i dalje valjan.
Odnosna imovina	Imovina koja je predmet najma i za koju je najmodavac najmoprimcu dao pravo uporabe.
Neostvareni financijski prihod	Razlika između sljedećeg: (a) bruto ulaganja u najam ; i (b) neto ulaganja u najam .
Nezajamčeni ostatak vrijednosti	Dio ostatka vrijednosti odnosne imovine čija realizacija u korist najmodavca nije zajamčena ili za nju jamči samo strana povezana s najmodavcem.
Varijabilna plaćanja najma	Dio najmoprimčevih plaćanja najmodavcu za pravo uporabe odnosne imovine tijekom razdoblja najma koji se mijenja ovisno o promjenama u vezi s činjenicama ili okolnostima koje nastanu nakon datuma početka najma , osim protoka vremena.

Pojmovi definirani u drugim standardima koji se u ovom standardu upotrebljavaju u istom značenju

Ugovor	Ugovor je sporazum između dviju ili više strana kojim nastaju ostvariva prava i izvršive obveze.
Korisni vijek trajanja	Razdoblje u kojemu se očekuje da će imovina biti dostupna subjektu za uporabu; ili broj proizvodnih ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje da će ostvariti od te imovine.

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj je Dodatak sastavni dio standarda. U njemu je opisana primjena točaka 1. – 103. i jednako je mjerodavan kao i ostali dijelovi ovog standarda.

Primjena na portfelj

- B.1. Ovim se standardom utvrđuje obračunavanje pojedinačnog najma. Međutim, kao praktično rješenje subjekt može primijeniti ovaj standard na portfelj najмова sa sličnim obilježjima ako opravdano očekuje da se učinci na financijske izvještaje koje bi imala primjena ovog standarda na portfelj ne bi bitno razlikovali od učinaka primjene ovog standarda na pojedinačne najmove u okviru tog portfelja. Pri obračunavanju portfelja subjekt je dužan upotrijebiti procjene i pretpostavke koje odražavaju veličinu i sastav portfelja.

Kombinacija ugovora

- B.2. Pri primjeni ovog standarda subjekt je dužan kombinirati dva ili više ugovora sklopljena u isto vrijeme ili približno u isto vrijeme s istom drugom stranom (ili s njezinim povezanim stranama) i obračunati ugovore kao jedan ugovor ako je ispunjen barem jedan od kriterija navedenih u nastavku:
- (a) u ugovorima se pregovara kao o paketu s općim komercijalnim ciljem koji se ne može razumjeti ako se ugovori ne razmatraju zajedno;
 - (b) iznos naknade koja se plaća u okviru jednog ugovora ovisi o cijeni ili činidbi iz drugog ugovora; ili
 - (c) prava uporabe odnosne imovine koja se prenose ugovorima (ili pojedina prava uporabe odnosne imovine prenesena u svakom od ugovora) čine jedinstvenu komponentu najma kako je opisano u točki B.32.

Izuzeća koja se odnose na priznavanje: najmovi s odnosnom imovinom niske vrijednosti (točke 5. – 8).

- B.3. Ovim se standardom najmoprimcu dopušta obračunavanje najмова s odnosnom imovinom niske vrijednosti primjenom točke 6., osim kako je utvrđeno u točki B.7. Najmoprimac je dužan procijeniti vrijednost odnosne imovine na temelju njezine vrijednosti kada je nova, neovisno o starosti imovine koja je predmet najma.
- B.4. Je li odnosna imovina niske vrijednosti procjenjuje se na apsolutnoj osnovi. Najmovi imovine niske vrijednosti ispunjuju uvjete za računovodstveni tretman iz točke 6. neovisno o tome jesu li ti najmovi značajni za najmoprimca. Na procjenu ne utječe najmoprimčeva veličina, vrsta ili okolnosti u kojima se najmoprimac nalazi. U skladu s time očekuje se da će različiti najmoprimci doći do istih zaključaka o tome ima li određena odnosna imovina nisku vrijednost.
- B.5. Odnosna imovina može imati nisku vrijednost samo ako:
- (a) najmoprimac može imati koristi od uporabe same odnosne imovine ili zajedno s drugim resursima koji su mu izravno dostupni; i
 - (b) odnosna imovina ne ovisi u velikoj mjeri niti je u velikoj mjeri povezana s drugom imovinom.
- B.6. Najam odnosne imovine ne smatra se najmom imovine niske vrijednosti ako je imovine takve vrsta da, kada je nova, obično nije niske vrijednosti. Primjerice, najmovi automobila ne bi se smatrali najmovima imovine niske vrijednosti jer nov automobil obično nema nisku vrijednost.
- B.7. Ako najmoprimac imovinu daje ili očekuje da će je dati u podnajam, glavni najam ne smatra se najmom imovine niske vrijednosti.
- B.8. Tabletna ili osobna računala, komadi malog uredskog namještaja i telefoni neki su od primjera odnosne imovine niske vrijednosti.

Utvrdjivanje najma (točke 9. – 11.)

- B.9. Kako bi procijenio prenosi li se ugovorom pravo nadzora nad uporabom utvrđene imovine (vidjeti točke B.13. – B.20.) u određenom vremenskom razdoblju, subjekt je dužan procijeniti ima li kupac tijekom cijelog razdoblja uporabe:
- (a) pravo stjecanja gotovo svih gospodarskih koristi od uporabe utvrđene imovine (kako je opisano u točkama B.21. – B.23.) i
 - (b) pravo izravne uporabe utvrđene imovine (kako je opisano u točkama B.24. – B.30.).
- B.10. Ako pravom nadzora nad uporabom utvrđene imovine kupac raspolaže samo tijekom dijela trajanja ugovora, ugovor sadržava najam za taj dio trajanja ugovora.
- B.11. Ugovor o primanju robe ili usluga može se sklopiti na temelju zajedničkog posla ili u ime zajedničkog posla, kako je definirano u MSFI-ju 11 *Zajednički poslovi*. U tom slučaju zajednički posao smatra se kupcem u okviru ugovora. U skladu s time, kada procjenjuje sadržava li takav ugovor najam, subjekt je dužan procijeniti ima li zajednički posao pravo nadzora nad uporabom utvrđene imovine tijekom cijelog razdoblja uporabe.
- B.12. Subjekt je dužan procijeniti sadržava li ugovor najam za svaku potencijalno zasebnu komponentu najma. Smjernice za zasebne komponente najma navedene su u točki B.32.

Utvrdjena imovina

- B.13. Imovina se obično utvrđuje tako da se izričito navede u ugovoru. No imovina se može utvrditi i neizravnim određivanjem u vrijeme stavljanja imovine na raspolaganje kupcu na uporabu.

Materijalna prava zamjene

- B.14. Čak i ako je riječ o imovini koja je određena, kupac nema pravo na uporabu utvrđene imovine ako dobavljač tijekom cijelog razdoblja uporabe ima materijalno pravo na zamjenu imovine. Pravo dobavljača na zamjenu imovine smatra se materijalnim samo ako su ispunjena oba sljedeća uvjeta:
- (a) dobavljač ima stvarnu mogućnost zamjene alternativne imovine tijekom cijelog razdoblja uporabe (primjerice, kupac ne može spriječiti dobavljača da zamijeni imovinu te je alternativna imovina dobavljaču izravno dostupna ili je dobavljač može pribaviti u razumnom razdoblju); i
 - (b) dobavljač bi iskorištavanjem svojeg prava na zamjenu imovine ostvario gospodarsku korist (točnije, očekuje se da će gospodarske koristi povezane sa zamjenom imovine premašivati troškove povezane s njezinom zamjenom).
- B.15. Ako dobavljač ima pravo ili obvezu zamjene imovine samo na određeni datum ili nakon njega ili po nastanku određenog događaja, dobavljačevo pravo na zamjenu ne smatra se materijalnim jer dobavljač nema stvarnu mogućnost zamjene alternativne imovine tijekom cijelog razdoblja uporabe.
- B.16. Svoju ocjenu u pogledu toga može li se dobavljačevo pravo zamjene smatrati materijalnim subjekt temelji na činjenicama i okolnostima pri sklapanju ugovora i ne uzima u obzir buduće događaje koji se pri sklapanju ugovora ne smatraju vjerojatnim. Primjeri budućih događaja koji se pri sklapanju ugovora ne bi smatrali vjerojatnim te stoga ne bi bili uključeni u ocjenu među ostalim uključuju sljedeće:
- (a) pristanak budućeg kupca da za uporabu imovine plati više od tržišne stope;
 - (b) uvođenje nove tehnologije koja pri sklapanju ugovora nije u velikoj mjeri razvijena;
 - (c) znatna razlika između uporabe imovine od strane kupca ili uspješnosti imovine i uporabe ili uspješnosti koja se pri sklapanju ugovara smatrala vjerojatnom; i
 - (d) znatna razlika između tržišne cijene imovine tijekom razdoblja uporabe i tržišne cijene koja se pri sklapanju ugovara smatrala vjerojatnom.
- B.17. Ako se imovina nalazi u prostorima kupca ili drugdje, troškovi povezani sa zamjenom općenito su viši nego kada se nalaze u prostorima dobavljača te je stoga vjerojatnije da će premašivati koristi povezane sa zamjenom imovine.
- B.18. Pravo ili obveza dobavljača na zamjenu imovine radi popravaka i održavanja, u slučaju da imovina ne funkcionira pravilno ili da tehničko ažuriranje postane dostupno, ne znači da kupac nema pravo na uporabu utvrđene imovine.
- B.19. Ako kupac ne može izravno utvrditi ima li dobavljač materijalno pravo zamjene, kupac je dužan pretpostaviti da prava zamjene nisu materijalna.

Dijelovi imovine

- B.20. Dio kapaciteta imovine smatra se utvrđenom imovinom ako je fizički samostalan (primjerice, kat zgrade). Dio kapaciteta ili drugi dio imovine koji nije fizički samostalan (primjerice, dio kapaciteta optičkoga kabla) ne smatra se utvrđenom imovinom osim ako ne predstavlja gotovo sav kapacitet imovine i time kupcu osigurava pravo stjecanja gotovo svih gospodarskih koristi od uporabe imovine.

Pravo stjecanja gospodarskih koristi od uporabe

- B.21. Kako bi imao nadzor nad uporabom utvrđene imovine, kupac mora imati pravo stjecanja gotovo svih gospodarskih koristi od uporabe imovine tijekom cijelog razdoblja uporabe (primjerice, ako ima isključivo pravo uporabe imovine tijekom tog cijelog razdoblja). Kupac može steći gospodarske koristi od uporabe imovine

izravno ili neizravno na razne načine, primjerice uporabom ili držanjem imovine ili njezinim davanjem u podnajam. Gospodarske koristi od uporabe imovine uključuju njezin glavni proizvod i nusproizvode (uključujući potencijalne novčane tokove koji iz njih proizlaze) i druge gospodarske koristi od uporabe imovine koje bi se mogle ostvariti na temelju komercijalne transakcije s trećom stranom.

- B.22. Pri procjeni prava na stjecanje gotovo svih gospodarskih koristi od uporabe imovine subjekt je dužan uzeti u obzir gospodarske koristi koje proizlaze iz uporabe imovine u okviru definiranog opsega prava kupca na uporabu imovine (vidjeti točku B.30.). Na primjer:
- (a) ako je na temelju ugovora uporaba motornog vozila tijekom razdoblja uporabe ograničena samo na utvrđeno područje, subjekt je dužan uzeti u obzir samo gospodarske koristi koje proizlaze iz uporabe motornog vozila unutar tog područja, a ne drugdje.
 - (b) ako je ugovorom utvrđeno da tijekom razdoblja uporabe kupac može voziti motorno vozilo samo do određenog broja kilometara, subjekt je dužan uzeti u obzir samo gospodarske koristi koje proizlaze iz uporabe motornog vozila u okviru dozvoljenog broja prijedanih kilometara i ne iznad tog broja kilometara.
- B.23. Ako je kupac na temelju ugovora dobavljaču ili drugoj osobi dužan platiti dio novčanih tokova koji proizlaze iz uporabe imovine kao naknadu, ti novčani tokovi plaćeni kao naknada smatraju se dijelom gospodarskih koristi koje kupac stječe uporabom imovine. Primjerice, ako kupac dobavljaču kao naknadu za uporabu maloprodajnog prostora mora platiti postotak od prihoda od prodaje na tom prostoru, taj zahtjev ne znači da kupac nema pravo na stjecanje gotovo svih gospodarskih koristi od uporabe maloprodajnog prostora. To je zato što se za novčane tokove koji proizlaze iz te prodaje smatra da su gospodarske koristi koje kupac stječe uporabom maloprodajnog prostora, čiji dio zatim plaća dobavljaču kao naknadu za pravo uporabe tog prostora.

Pravo na usmjeravanje uporabe

- B.24. Kupac ima pravo usmjeravati uporabu utvrđene imovine tijekom cijelog razdoblja uporabe samo u sljedećim slučajevima:
- (a) ako kupac tijekom cijelog razdoblja uporabe ima pravo usmjeravati način i svrhu uporabe imovine (kako je opisano u točkama B.25. – B.30.); ili
 - (b) ako su relevantne odluke o načinu i svrsi uporabe imovine utvrđene unaprijed i:
 - i. kupac tijekom cijelog razdoblja uporabe ima pravo upravljati imovinom (ili usmjeravati druge da upravljaju imovinom na način koji on utvrdi) a da dobavljač pritom nema pravo izmijeniti te upute za upravljanje; ili
 - ii. kupac je strukturirao imovinu (ili određene aspekte imovine) tako da su način i svrha uporabe imovine unaprijed utvrđeni tijekom cijelog razdoblja uporabe.

Način i svrha uporabe imovine

- B.25. Kupac ima pravo usmjeravati način i svrhu uporabe imovine ako, u okviru opsega svojeg prava na uporabu definiranog u ugovoru, može izmijeniti način i svrhu uporabe imovine tijekom cijelog razdoblja uporabe. Subjekt pri toj procjeni uzima u obzir prava odlučivanja koja su najrelevantnija za izmjenu načina i svrhe uporabe imovine tijekom cijelog razdoblja uporabe. Prava odlučivanja relevantna su ako utječu na gospodarske koristi koje će proizići iz uporabe. Najrelevantnija prava odlučivanja vjerojatno će se razlikovati u različitim ugovorima, ovisno o vrsti imovine i ugovornim uvjetima.
- B.26. Primjeri prava odlučivanja koja, ovisno o okolnostima, omogućuju pravo izmjene načina i svrhe uporabe imovine, u okviru definiranog opsega prava kupca na uporabu, uključuju sljedeće:
- (a) prava na izmjenu vrste proizvoda koji se proizvodi s pomoću imovine (na primjer, pravo odlučivanja o tome hoće li se spremnik upotrebljavati za prijevoz robe ili za skladištenje ili o mješavini proizvoda koji se prodaju na maloprodajnom prostoru);

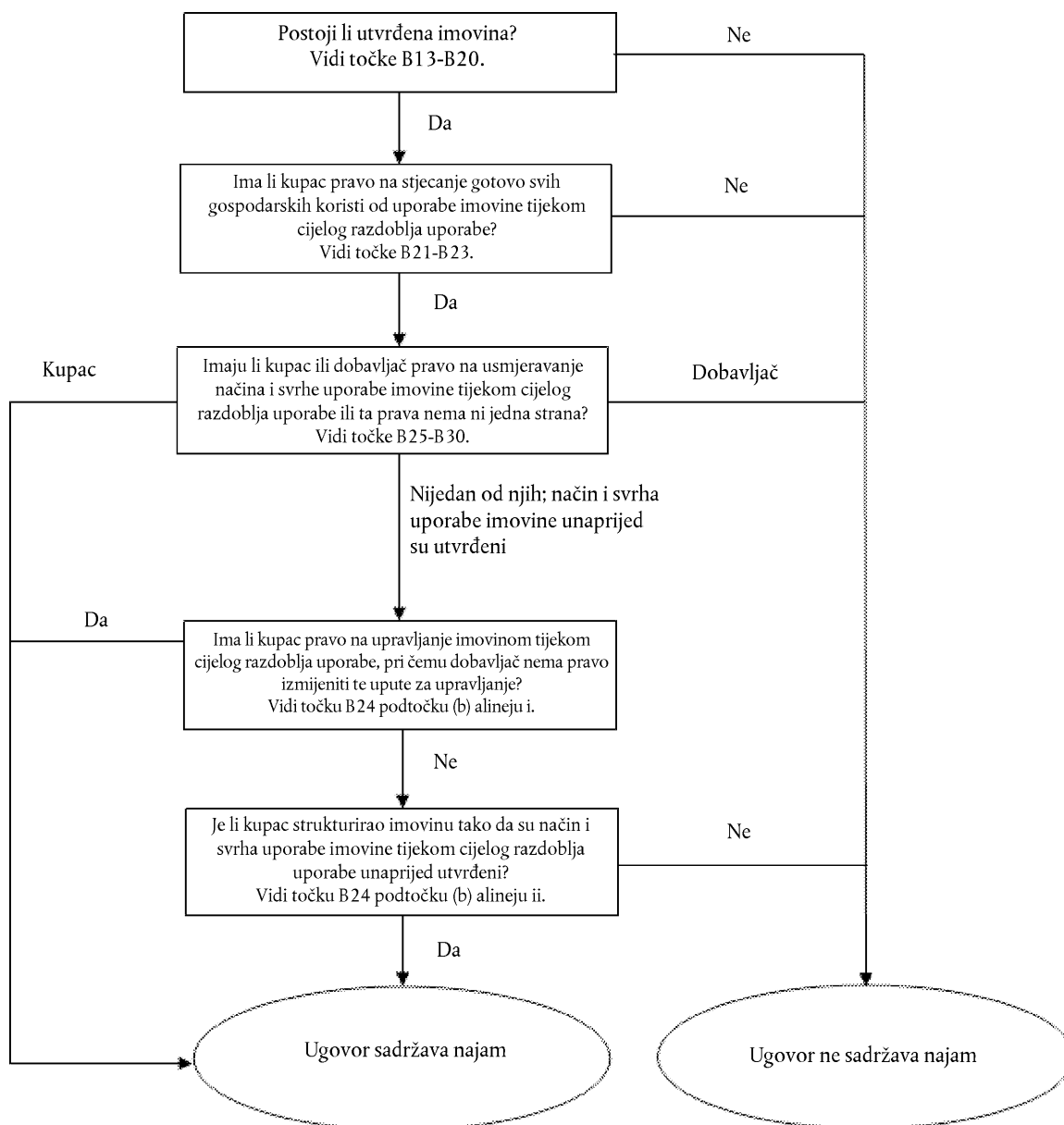
- (b) prava na izmjenu vremena proizvodnje (na primjer, pravo odlučivanja o tome kada će se upotrebljavati određeni stroj ili elektrana);
 - (c) prava na izmjenu mjesta proizvodnje (na primjer, pravo odlučivanja o određistu kamiona ili broda ili o mjestu uporabe određenog elementa opreme); i
 - (d) prava na izmjenu odluke o tome hoće li se proizvoditi i u kojoj količini (na primjer, pravo odlučivanja o tome hoće li se u elektrani proizvoditi električna energija i koliko će se električne energije proizvesti u toj elektrani).
- B.27. Primjeri prava odlučivanja koja ne omogućuju pravo izmjene načina i svrhe uporabe imovine uključuju prava koja su ograničena na upravljanje imovinom ili njezino održavanje. Ta prava može imati kupac ili dobavljač. Iako su prava kao što su pravo na upravljanje imovinom ili njezino održavanje često bitna za učinkovitu uporabu imovine, to nisu prava koja omogućuju usmjeravanje načina i svrhe uporabe imovine i često ovise o odlukama o načinu i svrsi uporabe imovine. No prava na upravljanje imovinom mogu kupcu omogućiti pravo na usmjeravanje uporabe imovine ako su relevantne odluke o načinu i svrsi uporabe imovine unaprijed utvrđene (vidjeti točku B.24. podtočku (b) alineju i.).

Odluke utvrđene tijekom i prije razdoblja uporabe

- B.28. Relevantne odluke o načinu i svrsi uporabe imovine mogu se unaprijed utvrditi na razne načine. Na primjer, relevantne se odluke mogu unaprijed utvrditi strukturiranjem imovine ili ugovornim ograničenjima uporabe imovine.
- B.29. Kada procjenjuje ima li kupac pravo na usmjeravanje uporabe imovine, subjekt uzima u obzir samo prava odlučivanja o uporabi imovine tijekom razdoblja uporabe, osim ako je kupac strukturirao imovinu (ili određene aspekte imovine) kako je opisano u točki B.24. podtočki (b) alineji ii. Posljedično, osim ako su ispunjeni uvjeti iz točke B.24. podtočke (b) alineje ii., subjekt ne uzima u obzir odluke koje su utvrđene prije razdoblja uporabe. Na primjer, ako kupac može utvrditi proizvod imovine samo prije razdoblja uporabe, kupac nema pravo na usmjeravanje uporabe te imovine. Na temelju mogućnosti utvrđivanja proizvoda u okviru ugovora prije razdoblja uporabe, bez drugih prava odlučivanja povezanih s uporabom imovine, kupac ima ista prava kao bilo koji kupac koji kupuje robu ili usluge.

Zaštitna prava

- B.30. Ugovor može uključivati uvjete čija je svrha zaštititi udio dobavljača u imovini ili drugoj imovini, zaštititi njegovo osoblje ili osigurati da dobavljač poštuje zakone ili propise. Slijede primjeri zaštitnih prava. Na primjer, u ugovoru se može i. utvrditi najveća količina uporabe imovine ili ograničiti gdje i kada kupac može upotrebljavati imovinu, ii. zahtijevati od kupca da slijedi određenu poslovnu praksu ili iii. zahtijevati od kupca da obavijesti dobavljača o izmjeni načina uporabe imovine. Zaštitnim se pravima obično utvrđuje opseg prava kupca na uporabu, ali ona sama po sebi ne znače da kupac nema pravo na usmjeravanje uporabe imovine.
- B.31. Dijagram u nastavku može pomoći subjektu da ocijeni je li riječ o ugovoru o najmu ili ugovoru koji sadržava najam.



Odvajanje komponenti ugovora (točke 12. – 17.)

B.32. Pravo na uporabu odnosne imovine zasebna je komponenta najma ako su ispunjena oba sljedeća uvjeta:

- (a) najmoprimac može imati koristi od uporabe same odnosne imovine ili zajedno s drugim resursima koji su mu izravno dostupni. Izravno dostupni resursi jesu roba ili usluge koje (najmodavac ili drugi dobavljači) prodaju ili daju u najam zasebno ili resursi koje je najmoprimac već stekao (od najmodavca ili u okviru drugih transakcija ili događaja); i
- (b) odnosna imovina ne ovisi u velikoj mjeri o drugoj odnosnoj imovini u okviru ugovora niti je s njome u velikoj mjeri povezana. Na primjer, činjenica da bi najmoprimac mogao odlučiti ne dati odnosnu imovinu u najam i da to neće znatno utjecati na njegova prava na uporabu druge odnosne imovine u okviru ugovora može upućivati na to da odnosna imovina ne ovisi u velikoj mjeri o toj drugoj odnosnoj imovini te da s njome nije u velikoj mjeri povezana.

- B.33. Ugovor može uključivati iznos koji najmoprimac plaća za aktivnosti i troškove kojima se roba ili usluga ne prenose na najmoprimca. Na primjer, u ukupan iznos za plaćanje najmodavac može uključiti naknadu za administrativne zadaće ili druge troškove koji za njega nastaju u vezi s najmom, a kojima se roba ili usluga ne prenose na najmoprimca. Iz tih iznosa za plaćanje ne proizlazi zasebna komponenta ugovora, no smatraju se dijelom ukupne naknade koja se raspoređuje na zasebno utvrđene komponente ugovora.

Razdoblje najma (točke 18. – 21.)

- B.34. Pri određivanju razdoblja najma i procjeni duljine neopozivog trajanja najma subjekt je dužan primijeniti definiciju ugovora i odrediti razdoblje izvršivosti ugovora. Najam više nije izvršiv ako i najmoprimac i najmodavac imaju pravo raskinuti najam bez odobrenja druge strane, a da pritom plaćaju tek neznatnu kaznu.
- B.35. Ako samo najmoprimac ima pravo raskinuti najam, to se pravo smatra mogućnošću raskida najma koja je dostupna najmoprimcu koju subjekt uzima u obzir pri određivanju razdoblja najma. Ako samo najmodavac ima pravo raskinuti najam, neopozivo trajanje najma uključuje razdoblje obuhvaćeno mogućnošću raskida najma.
- B.36. Razdoblje najma započinje na datum početka najma i uključuje sva razdoblja za koja je najmodavac oslobodio najmoprimca od plaćanja najmnine.
- B.37. Na datum početka najma subjekt procjenjuje je li izvjesno da će najmoprimac iskoristiti mogućnost produženja najma ili kupnje odnosne imovine ili da neće iskoristiti mogućnost raskida najma. Subjekt uzima u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti koje čine ekonomski poticaj najmoprimcu da iskoristi ili ne iskoristi mogućnost, uključujući sve neočekivane promjene koje se odnose na činjenice ili okolnosti od datuma početka najma do datuma izvršenja mogućnosti. Primjeri čimbenika koji se moraju uzeti u obzir među ostalim uključuju sljedeće:
- (a) ugovorne uvjete za razdoblja na koja se mogućnost odnosi u usporedbi s tržišnim stopama, kao što su:
 - i. iznos plaćanja za najam u svakom razdoblju na koji se mogućnost odnosi;
 - ii. iznos svih varijabilnih plaćanja za najam ili druga nepredviđena plaćanja kao što su plaćanja koja proizlaze iz kazni slijedom raskida ili jamstava za ostatak vrijednosti; i
 - iii. uvjeti svake mogućnosti koji su izvršivi nakon početnih razdoblja na koja se mogućnost odnosi (na primjer, mogućnost kupnje koja je izvršiva na kraju razdoblja produženja po stopi koja je trenutačno niža od tržišnih stopa).
 - (b) znatna unaprijeđenja imovine u najmu koja su provedena (ili se očekuje da će biti provedena) tijekom razdoblja ugovora, a za koja se očekuje da će najmoprimcu donijeti znatne gospodarske koristi nakon što mogućnost produženja ili raskida najma ili kupnje odnosne imovine postane izvršiva;
 - (c) troškovi povezani s raskidom najma, primjerice troškovi pregovora, troškovi premještanja, troškovi utvrđivanja druge odnosne imovine primjerene najmoprimčevim potrebama, troškovi uključivanja nove imovine u najmoprimčevo poslovanje ili kazne slijedom raskida ili slični troškovi, uključujući troškove povezane s vraćanjem odnosne imovine u ugovorno utvrđenom stanju ili na ugovorno utvrđenu lokaciju;
 - (d) važnost dotične odnosne imovine za najmoprimčevo poslovanje, uzimajući u obzir, primjerice, je li odnosna imovina specijalizirana imovina, lokaciju odnosne imovine i dostupnost primjerenih drugih mogućnosti; i
 - (e) uvjeti povezani s izvršenjem mogućnosti (odnosno kada se mogućnost može iskoristiti samo ako je ispunjen određen uvjet ili više njih) i vjerojatnost da će ti uvjeti postojati.
- B.38. Mogućnost produženja ili raskida najma može se kombinirati s jednom ili više ugovornih značajki (na primjer, jamstvom za ostatak vrijednosti) tako da najmoprimac najmodavcu jamči minimalni ili fiksni novčani povrat koji je gotovo jednak neovisno o tome izvršava li se mogućnost ili ne. U tim slučajevima i neovisno o smjernicama za plaćanja koja su u biti fiksna iz točke B.42., subjekt je dužan pretpostaviti da je izvjesno da će najmoprimac iskoristiti mogućnost produženja najma odnosno da neće iskoristiti mogućnost raskida najma.

- B.39. Što je kraće neopozivo razdoblje najma, to je izglednije da će najmoprimac iskoristiti mogućnost produženja najma odnosno da neće iskoristiti mogućnost raskida najma. Razlog tomu je taj što je vjerojatno da će visina troškova povezanih s nabavom zamjenske imovine biti proporcionalna kratkoći trajanja neopozivog razdoblja.
- B.40. Najmoprimčeva prethodna praksa u pogledu razdoblja tijekom kojeg se obično koristio određenim vrstama imovine (neovisno o tome je li riječ o unajmljenoj imovini ili u vlastitom vlasništvu) i gospodarski razlozi za to, mogu biti izvor korisnih informacija za procjenu toga je li izvjesno da će najmoprimac iskoristiti određenu mogućnost ili ne. Na primjer, ako se najmoprimac obično koristio određenim vrstama imovine tijekom određenog vremenskog razdoblja ili ako često iskorištava mogućnosti u okviru najмова određenih vrsta odnosno imovine, najmoprimac uzima u obzir gospodarske razloge za tu prošlu praksu kada procjenjuje je li izvjesno da će iskoristiti mogućnost u okviru najмова te imovine.
- B.41. U točki 20. navodi se da je najmoprimac nakon datuma početka najma dužan ponovno ocijeniti razdoblje najma po nastanku značajnog događaja ili značajne promjene okolnosti koja je pod nadzorom najmoprimca i utječe na to je li izvjesno da će najmoprimac iskoristiti mogućnost koja nije prethodno uključena u njegovo određenje razdoblja najma ili da neće iskoristiti mogućnost koja je prethodno uključena u njegovo određenje razdoblja najma. Primjeri značajnih događaja ili promjena okolnosti uključuju sljedeće:
- (a) znatna unaprjeđenja imovine u najmu koja na datum početka najma nisu bila predviđena i za koja se očekuje da će najmoprimcu donijeti znatne gospodarske koristi nakon što mogućnost produženja ili raskida najma ili kupnje odnosno imovine postane izvršiva;
 - (b) znatna izmjena ili prilagodba odnosne imovine koja na datum početka najma nije bila predviđena;
 - (c) ugovaranje podnajma odnosne imovine za razdoblje nakon kraja prethodno određenog razdoblja najma; i
 - (d) najmoprimčeva poslovna odluka koja je izravno relevantna za izvršenje ili neizvršenje mogućnosti (na primjer, odluka o produženju najma dopunjujuće imovine, otuđenju alternativne imovine ili otuđenju poslovne jedinice u okviru koje se imovina s pravom uporabe upotrebljava).

Plaćanja najma koja su u biti fiksna (točka 27. podtočka (a), točka 36. podtočka (c) i točka 70. podtočka (a))

- B.42. Plaćanja najma uključuju sva plaćanja najma koja su u biti fiksna. Plaćanja najma koja su u biti fiksna jesu plaćanja koja su u svojem obliku varijabilna, no u biti su neizbježna. Plaćanja najma koja su u biti fiksna postoje primjerice u sljedećim slučajevima:
- (a) ako su plaćanja strukturirana kao varijabilna plaćanja najma, no nisu uistinu varijabilna. Ta plaćanja sadržavaju varijabilne odredbe koje nemaju stvarni gospodarski sadržaj. Primjeri tih vrsta plaćanja uključuju sljedeće:
 - i. plaćanja koja se moraju izvršiti samo ako imovina dokazano funkcionira tijekom najma ili samo ako nastane događaj za koji u stvarnosti nije moguće da neće nastati; ili
 - ii. plaćanja koja su početno strukturirana kao varijabilna plaćanja najma povezana s uporabom odnosne imovine, ali koja će u određenom trenutku nakon datuma početka najma prestati biti varijabilna te će plaćanja postati fiksna za ostatak razdoblja najma. Ta plaćanja postaju plaćanja koja su u biti fiksna kada prestanu biti varijabilna.
 - (b) ako postoji više od jednog niza plaćanja koje bi najmoprimac mogao izvršiti, ali je samo jedan od tih nizova plaćanja realno moguć. U tom slučaju subjekt taj realno moguć niz plaćanja smatra plaćanjima najma.
 - (c) ako postoji više od jednog niza realno mogućih plaćanja koje bi najmoprimac mogao izvršiti, ali mora izvršiti najmanje jedan od tih nizova plaćanja. U tom slučaju subjekt plaćanjima najma smatra niz plaćanja čiji je skupni iznos najniži (na diskontiranoj osnovi).

Povezanost najmoprimca s odnosnom imovinom prije datuma počeka najma***Najmoprimčevi troškovi povezani s izgradnjom ili strukturiranjem odnosne imovine***

- B.43. Subjekt može dogovoriti najam prije nego što odnosna imovina najmoprimcu postane dostupna za uporabu. U slučaju nekih najмова odnosna će imovina možda morati biti izgrađena ili ponovno strukturirana za najmoprimčevu uporabu. Ovisno o uvjetima ugovora, najmoprimac će možda morati izvršiti plaćanja povezana s izgradnjom ili strukturiranjem imovine.
- B.44. Ako najmoprimac snosi troškove povezane s izgradnjom ili strukturiranjem odnosne imovine, te je troškove dužan obračunati primjenom drugih primjenjivih standarda, primjerice MRS-a 16. Troškovi povezani s izgradnjom ili strukturiranjem odnosne imovine ne uključuju najmoprimčeva plaćanja za pravo uporabe odnosne imovine. Plaćanja za pravo uporabe odnosne imovine jesu plaćanja najma, neovisno o trenutku u kojem se ona izvršavaju.

Zakonsko vlasništvo nad odnosnom imovinom

- B.45. Najmoprimac može steći zakonsko vlasništvo nad odnosnom imovinom prije nego što se to zakonsko vlasništvo prenese na najmodavca i imovina izda najmoprimcu u najam. Samo stjecanje zakonskog vlasništva ne određuje način obračuna transakcije.
- B.46. Ako najmoprimac nadzire odnosnu imovinu (ili nad njom stječe nadzor) prije nego što se ta imovina prenese na najmodavca, transakcija se smatra transakcijom prodaje s povratnim najmom koja se obračunava primjenom točaka 98. – 103.
- B.47. No ako najmoprimac ne stekne nadzor nad odnosnom imovinom prije nego što se ta imovina prenese na najmodavca, transakcija se ne smatra transakcijom prodaje s povratnim najmom. Na primjer, to može biti slučaj ako proizvođač, najmodavac ili najmoprimac dogovore transakciju u kojoj najmodavac kupi imovinu od proizvođača te je zatim izda najmoprimcu u najam. Najmoprimac može steći zakonsko vlasništvo nad odnosnom imovinom prije prijenosa zakonskog vlasništva na najmodavca. U tom slučaju, ako najmoprimac stječe zakonsko vlasništvo nad odnosnom imovinom, ali ne stječe nadzor nad imovinom prije njezina prijenosa na najmodavca, transakcija se ne obračunava kao transakcija prodaje s povratnim najmom, već kao najam.

Najmoprimčeva objavljivanja (točka 59.)

- B.48. Pri utvrđivanju jesu li za ostvarenje cilja objavljivanja iz točke 51. potrebne dodatne informacije o aktivnostima u okviru najma, najmoprimac je dužan uzeti u obzir sljedeće:
- (a) jesu li te informacije relevantne za korisnike financijskih izvještaja. Najmodavac pruža dodatne informacije iz točke 59. samo ako se očekuje da će te informacije biti relevantne za korisnike financijskih izvještaja. U tom kontekstu to je vjerojatno slučaj ako informacije korisnicima pomažu razumjeti sljedeće:
- fleksibilnost najмова. U okviru najмова može se omogućiti fleksibilnost ako, primjerice, najmoprimac može smanjiti svoju izloženost iskorištavanjem mogućnosti raskida ili obnavljanjem najma pod povoljnim uvjetima.
 - ograničenja koja proizlaze iz najмова. Iz najмова mogu proizlaziti ograničenja, primjerice, ako se od najmoprimca zahtijeva da održava određene financijske omjere.
 - osjetljivost dostavljenih informacija na ključne varijable. Dostavljene informacije mogu biti osjetljive na, primjerice, buduća varijabilna plaćanja najma.
 - izloženost drugim rizicima koji proizlaze iz najмова.
 - odstupanja od industrijske prakse. Ta odstupanja mogu uključivati, primjerice, neuobičajene ili jedinstvene uvjete najma koji utječu na najmoprimčev portfelj najмова.
- (b) jesu li te informacije razvidne iz informacija koje su prikazane u primarnim financijskim izvještajima ili koje su objavljene u bilješkama. Najmoprimac ne mora ponavljati informacije koje su već prikazane drugdje u financijskim izvještajima.

- B.49. Dodatne informacije koje se odnose na varijabilna plaćanja najma i koje, ovisno o okolnostima, mogu biti potrebne za ostvarenje cilja objavljivanja iz točke 51. mogle bi uključivati informacije koje korisnicima financijskih izvještaja pomažu procijeniti primjerice sljedeće:
- (a) najmoprimčeve razloge za uporabu varijabilni plaćanja najma i učestalost tih plaćanja;
 - (b) relativnu veličinu varijabilnih plaćanja najma u odnosu na fiksna plaćanja;
 - (c) ključne varijable o kojima ovise varijabilna plaćanja najma i kako bi plaćanja prema očekivanjima trebala varirati ovisno o promjenama tih ključnih varijabli; i
 - (d) druge poslovne i financijske učinke varijabilnih plaćanja najma.
- B.50. Dodatne informacije koje se odnose na mogućnosti produženja ili mogućnosti raskida i koje, ovisno o okolnostima, mogu biti potrebne za ostvarenje cilja objavljivanja iz točke 51. mogle bi uključivati informacije koje korisnicima financijskih izvještaja pomažu procijeniti primjerice sljedeće:
- (a) najmoprimčeve razloge za uporabu mogućnosti produženja ili mogućnosti raskida i učestalost tih mogućnosti;
 - (b) relativnu veličinu *neobveznih plaćanja najma* u odnosu na plaćanja najma;
 - (c) učestalost iskorištavanja mogućnosti koje nisu bile uključene u mjerenje obveza po najmu; i
 - (d) druge poslovne i financijske učinke tih mogućnosti.
- B.51. Dodatne informacije koje se odnose na jamstva za ostatak vrijednosti i koje, ovisno o okolnostima, mogu biti potrebne za ostvarenje cilja objavljivanja iz točke 51. mogle bi uključivati informacije koje korisnicima financijskih izvještaja pomažu procijeniti primjerice sljedeće:
- (a) najmoprimčeve razloge za pružanje jamstava za ostatak vrijednosti i učestalost tih jamstava;
 - (b) veličinu najmoprimčeve izloženosti riziku preostale vrijednosti;
 - (c) prirodu odnosne imovine za koju se ta jamstva pružaju; i
 - (d) druge poslovne i financijske učinke tih jamstava.
- B.52. Dodatne informacije koje se odnose na transakcije prodaje s povratnim najmom i koje, ovisno o okolnostima, mogu biti potrebne za ostvarenje cilja objavljivanja iz točke 51. mogle bi uključivati informacije koje korisnicima financijskih izvještaja pomažu procijeniti primjerice sljedeće:
- (a) najmoprimčeve razloge za transakcije prodaje s povratnim najmom i učestalost tih transakcija;
 - (b) ključne uvjete pojedinačnih transakcija prodaje s povratnim najmom;
 - (c) plaćanja koja nisu uključena u mjerenje obveza po najmu; i
 - (d) učinak transakcija prodaje s povratnim najmom na novčani tok u izvještajnom razdoblju.

Najmodavčeva klasifikacija najмова (točke 61. – 66.)

- B.53. Klasifikacija najмова za najmodavce u ovom standardu temelji se na mjeri u kojoj se najmom prenose rizici i koristi povezani s vlasništvom nad odnosnom imovinom. Rizici uključuju mogućnost gubitaka zbog neiskorištenih kapaciteta ili tehnološke zastarjelosti te promjene prihoda uslijed promjene gospodarskih uvjeta. Koristi može predstavljati očekivanje profitabilnih poslova tijekom gospodarskog vijeka odnosne imovine i dobiti uslijed povećanja vrijednosti ili ostvarenja ostatka vrijednosti.
- B.54. Ugovor o najmu može uključivati uvjete za usklađivanje plaćanja najma s određenim promjenama do kojih dođe između datuma sklapanja najma i datuma početka najma (kao što je promjena najmodavčeva troška odnosne imovine ili promjena najmodavčeva troška financiranja najma). U tom slučaju za potrebe klasifikacije najma smatra se da je učinak tih promjena nastupio na datum sklapanja najma.

- B.55. Ako najam uključuje i elemente zemljišta i zgrada, najmodavac je za svaki element zasebno dužan procijeniti klasificira li se kao financijski najam ili kao poslovni najam primjenom točaka 62. – 66. i B.53. – B.54. Kada se određuje je li element zemljišta poslovni ili financijski najam, važnu ulogu ima činjenica da zemljište obično ima neograničen gospodarski vijek.
- B.56. Ako je to potrebno pri klasifikaciji i obračunu najma zemljišta i zgrada, najmodavac raspodjeljuje plaćanja najma (uključujući unaprijed plaćene paušalne iznose) između elemenata zemljišta i zgrada razmjerno relativnim fer vrijednostima iznosa kamata na najam u elementu najma koji se odnosi na zemljište i u elementu najma koji se odnosi na zgrade na datum sklapanja najma. Ako se plaćanja najma ne mogu pouzdano raspodijeliti između ta dva elementa, čitavi se najam klasificira kao financijski najam, osim ako je jasno da su oba elementa poslovni najmovi te se u tom slučaju čitav najam klasificira kao poslovni najam.
- B.57. Pri najmu zemljišta ili zgrada u kojima iznos elementa zemljišta nije značajan za najam, najmodavac može za potrebe klasifikacije najma tretirati zemljište i zgrade kao jednu jedinicu koju klasificira kao financijski najam ili kao poslovni najam primjenom točaka 62. – 66. i B.53. – B.54. Najmodavac je u tom slučaju gospodarski vijek zgrada dužan smatrati gospodarskim vijekom cijele odnosne imovine.

Klasifikacija podnajma

- B.58. Pri klasifikaciji podnajma posrednik najmodavac dužan je podnajam klasificirati kao financijski najam ili kao poslovni najam kako slijedi:
- (a) ako je glavni najam kratkoročni najam koji je subjekt kao najmoprimac obračunao primjenom točke 6., podnajam se klasificira kao poslovni najam.
 - (b) u protivnom, podnajam se klasificira upućivanjem na imovinu s pravom uporabe koja proizlazi iz glavnog najma, a ne upućivanjem na odnosnu imovinu (na primjer, imovinu, postrojenja ili opremu koji su predmet najma).

Dodatak C

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj je Dodatak sastavni dio ovog standarda i jednako je mjerodavan kao i ostali dijelovi standarda.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

- C.1. Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti na godišnja izvještajna razdoblja koja počinju 1. siječnja 2019. ili nakon tog datuma. Ranija je primjena dopuštena za subjekte koji na datum prve primjene ovog standarda ili prije tog datuma primjenjuju MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*. Ako subjekt ranije započne s primjenom ovog standarda, dužan je tu činjenicu objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

- C.2. Za potrebe zahtjeva iz točaka C.1. – C.19., datumom prve primjene smatra se početak godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje ovaj standard.

Definicija najma

- C.3. Kao praktično rješenje, na datum prve primjene subjekt nije dužan ponovno ocijeniti je li riječ o ugovoru o najmu ili ugovoru koji sadržava najam. Umjesto toga subjektu je dopušteno sljedeće:
- (a) da ovaj standard primjenjuje na ugovore koji su prethodno utvrđeni kao najmovi primjenom MRS-a 17 *Najmovi* i OTMSFI-ja 4 *Utvrđivanje sadržava li sporazum najam*. Subjekt je na te najmove dužan primjenjivati prijelazne zahtjeve iz točaka C.5. – C.18.
 - (b) da ovaj standard ne primjenjuje na ugovore koji prethodno nisu utvrđeni kao ugovori koji sadržavaju najam primjenom MRS-a 17 i OTMSFI-ja 4.

- C.4. Ako subjekt odabere praktično rješenje iz točke C.3., dužan je tu činjenicu objaviti i to praktično rješenje primjenjivati na sve svoje ugovore. Posljedično, subjekt je zahtjeve iz točaka 9. – 11. dužan primjenjivati samo na ugovore sklopljene (ili izmijenjene) na datum prve primjene ili nakon tog datuma.

Najmoprimci

- C.5. Najmoprimac je ovaj standard dužan primjenjivati na svoje najmove ili:
- (a) retroaktivno na svako prethodno izvještajno razdoblje prezentirano primjenom MRS-a 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*; ili
 - (b) retroaktivno s kumulativnim učinkom početne primjene standarda, priznatim na datum prve primjene u skladu s točkama C.7. i C.13.
- C.6. Najmoprimac je odabir opisan u točki C.5. dužan dosljedno primjenjivati na sve svoje najmove u kojima je najmoprimac.
- C.7. Ako odabere primjenu ovog standarda u skladu s točkom C.5. podtočkom (b), najmoprimac ne prepravlja usporedne podatke. Umjesto toga najmoprimac je dužan priznati kumulativni učinak početne primjene ovog standarda kao prilagodbu početnog stanja zadržane dobiti (ili, prema potrebi, druge komponente vlasničkoga kapitala) na datum prve primjene.

Najmovi prethodno klasificirani kao poslovni najmovi

- C.8. Ako odabere primjenu ovog standarda u skladu s točkom C.5. podtočkom (b), najmoprimac je dužan učiniti sljedeće:
- (a) priznati obvezu po najmu na datum prve primjene za najmove koji su prethodno klasificirani kao poslovni najam primjenom MRS-a 17. Najmoprimac mjeri tu obvezu po najmu po sadašnjoj vrijednosti preostalih plaćanja najma, diskontiranoj primjenom granične kamatne stope zaduživanja najmoprimca na datum prve primjene.
 - (b) priznati imovinu s pravom uporabe na datum prve primjene za najmove koji su prethodno klasificirani kao poslovni najam primjenom MRS-a 17. Najmoprimac je za svaki najam zasebno dužan odabrati hoće li tu imovinu s pravom uporabe mjeriti po:
 - i. njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti kao da se standard primjenjivao od datuma početka najma, ali diskontiranoj primjenom granične kamatne stope zaduživanja najmoprimca na datum prve primjene; ili
 - ii. iznosu koji je jednak obvezi po najmu, prilagođenom za iznos svih unaprijed izvršenih ili dospjelih plaćanja najma povezanim s tim najmom priznatima u izvještaju o financijskom položaju neposredno prije datuma prve primjene.
 - (c) na imovinu s pravom uporabe primijeniti MRS 36 *Umanjenje imovine* na datum prve primjene, osim ako najmoprimac primjenjuje praktično rješenje iz točke C.10. podtočke (b).
- C.9. Neovisno o zahtjevima iz točke C.8., za najmove koji su prethodno klasificirani kao poslovni zajmovi primjenom MRS-a 17. vrijedi sljedeće:
- (a) najmoprimac nije obavezan izvršiti usklađivanja po prijenosu za najmove s odnosnom imovinom niske vrijednosti (kako je opisano u točkama B.3. – B.8.) koja će se obračunati primjenom točke 6. Najmoprimac je te najmove dužan obračunavati primjenom ovog standarda od datuma prve primjene.
 - (b) najmoprimac nije obavezan izvršiti usklađivanja po prijenosu za najmove koji su prethodno obračunavani kao ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti iz MRS-a 40 *Ulaganja u nekretnine*. Najmoprimac je imovinu s pravom uporabe i obvezu po najmu koja proizlazi iz tih najmovi dužan obračunavati primjenom MRS-a 40 i ovog standarda od datuma prve primjene.
 - (c) najmoprimac je dužan imovinu s pravom uporabe mjeriti po fer vrijednosti na datum prve primjene za najmove koji su prethodno obračunani kao poslovni najmovi primjenom MRS-a 17 i koji će se od datuma prve primjene obračunavati kao ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti iz MRS-a 40. Najmoprimac je imovinu s pravom uporabe i obvezu po najmu koja proizlazi iz tih najmovi dužan obračunavati primjenom MRS-a 40 i ovog standarda od datuma prve primjene.

- C.10. Najmoprimac može upotrijebiti jedno praktično rješenje navedeno u nastavku ili više njih pri retroaktivnoj primjeni ovog standarda u skladu s točkom C.5. podtočkom (b) na najmove koji se prethodno klasificirani kao poslovni najmovi primjenom MRS-a 17. Najmoprimcu je dopušteno da ta praktična rješenja primjenjuje na svaki najam zasebno:
- (a) najmoprimac može primijeniti jedinstvenu diskontnu stopu na portfelj najмова s razumno sličnim značajkama (kao što su najmovi sa sličnim preostalim razdobljem najma za sličan razred odnosne imovine u sličnom gospodarskom okruženju).
 - (b) najmoprimac se, kao alternativno rješenje ispitivanju umanjenja vrijednosti, može osloniti na vlastitu procjenu u pogledu toga jesu li najmovi štetni primjenom MRS-a 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* neposredno prije datuma prve primjene. Ako najmoprimac odabere to praktično rješenje, dužan je na datum prve primjene prilagoditi imovinu s pravom uporabe za iznos rezerviranja za štetne najmove priznat u izvještaju o financijskom položaju neposredno prije datuma prve primjene.
 - (c) najmoprimac može odabrati da zahtjeve iz točke C.8. neće primjenjivati na najmove čije razdoblje najma završava u razdoblju od 12 mjeseci od datuma prve primjene. U tom slučaju najmoprimac je dužan učiniti sljedeće:
 - i. obračunati te najmove na isti način na koji obračunava kratkoročne najmove kako je opisano u točki 6.; i
 - ii. uključiti trošak povezan s tim najmovima u podatke o rashodima za kratkoročne najmove u godišnjem izvještajnom razdoblju koje uključuje datum prve primjene.
 - (d) najmoprimac može isključiti početne izravne troškove iz mjerenja imovine s pravom uporabe na datum prve primjene.
 - (e) najmoprimac može upotrijebiti novija saznanja, primjerice pri određivanju razdoblja najma ako ugovor sadržava mogućnosti produženja ili raskida najma.

Najmovi prethodno klasificirani kao financijski najmovi

- C.11. Ako najmoprimac odluči primjenjivati ovaj standard u skladu s točkom C.5. podtočkom (b) na najmove koji su klasificirani kao financijski najmovi primjenom MRS-a 17, knjigovodstvena vrijednost imovine s pravom uporabe i obveze po najmu na datum prve primjene jednaka je knjigovodstvenoj vrijednosti imovine u najmu i obveze po najmu neposredno prije tog datuma izmjerenoj primjenom MRS-a 17. Za te najmove, najmoprimac je imovinu s pravom uporabe i obvezu po najmu dužan obračunati primjenom ovog standarda od datuma prve primjene.

Objavlјivanje

- C.12. Ako najmoprimac odluči primjenjivati ovaj standard u skladu s točkom C.5. podtočkom (b), dužan je objaviti informacije o prvoj primjeni u skladu s točkom 28. MRS-a 8, osim informacija iz točke 28. podtočke (f) MRS-a 8. Umjesto informacija iz točke 28. podtočke (f) MRS-a 8 najmoprimac je dužan objaviti sljedeće:
- (a) ponderirani prosjek granične kamatne stope zaduživanja najmoprimca primijenjene na obveze po najmu priznate u izvještaju o financijskom položaju na datum prve primjene; i
 - (b) objašnjenje razlike između sljedećeg:
 - i. obveza po poslovnom najmu objavljenih primjenom MRS-a 17 na kraju godišnjeg izvještajnog razdoblja neposredno prije datuma prve primjene, diskontiranih primjenom granične kamatne stope zaduživanja na datum prve primjene kako je opisano u točki C.8. podtočki (a); i
 - ii. obveza po najmu priznatih u izvještaju o financijskom položaju na datum prve primjene.
- C.13. Ako najmoprimac primjenjuje više od jednog praktičnog rješenja iz točke C.10., dužan je u činjenicu objaviti.

Najmodavci

- C.14. Osim kako je opisano u točki C.15., najmodavac nije dužan izvršiti usklađivanja po prijenosu za najmove u kojima je najmodavac i te najmove obračunava primjenom ovog standarda od datuma prve primjene.
- C.15. Posredni najmodavac dužan je kako slijedi:
- (a) ponovno ocijeniti podnajmove koji su bili klasificirani kao poslovni najmovi primjenom MRS-a 17 i koji su tekući na datum prve primjene kako bi za svaki podnajam odredio treba li se klasificirati kao poslovni najam ili financijski najam primjenom ovog standarda. Posredni najmodavac dužan je tu procjenu izvršiti na datum prve primjene na temelju preostalih ugovornih uvjeta glavnog najma i podnajma na taj datum.
 - (b) za najmove koji su bili klasificirani kao poslovni najmovi primjenom MRS-a 17, ali kao financijski najmovi primjenom ovog standarda, obračunati podnajam kao novi financijski najam sklopljen na datum prve primjene.

Transakcije prodaje s povratnim najmom prije datuma prve primjene

- C.16. Subjekt nije dužan ponovno procijeniti transakcije prodaje s povratnim najmom sklopljene prije datuma prve primjene kako bi odredio ispunjuje li prijenos odnosne imovine zahtjeve iz MSFI-ja 15 za obračun kao prodaja.
- C.17. Ako je transakcija prodaje s povratnim najmom obračunata kao prodaja i financijski najam primjenom MRS-a 17, prodavatelj-najmoprimac dužan je kako slijedi:
- (a) obračunati povratni najam na isti način na koji obračunava sve druge financijske najmove koji postoje na datum prve primjene; i
 - (b) i dalje amortizirati svu dobit od prodaje tijekom razdoblja najma.
- C.18. Ako je transakcija prodaje s povratnim najmom obračunata kao prodaja i poslovni najam primjenom MRS-a 17, prodavatelj-najmoprimac dužan je kako slijedi:
- (a) obračunati povratni najam na isti način na koji obračunava sve druge poslovne najmove koji postoje na datum prve primjene; i
 - (b) uskladiti povratni najam imovine s pravom uporabe za svaku odgođenu dobit ili gubitke koji se odnose na netržišne uvjete i koji su priznati u izvještaju o financijskom položaju neposredno prije datuma prve primjene.

Iznosi koji su prethodno priznati u pogledu poslovnih spajanja

- C.19. Ako je najmoprimac prethodno priznao imovinu ili obvezu primjenom MSFI-ja 3 *Poslovna spajanja* u vezi s povoljnim ili nepovoljnim uvjetima poslovnog najma stečenog u okviru poslovnog spajanja, najmoprimac je dužan prestati priznavati tu imovinu ili obvezu i prilagoditi knjigovodstvenu vrijednost imovine s pravom uporabe za odgovarajući iznos na datum prve primjene.

Upućivanje na MSFI 9

- C.20. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard, ali još ne primjenjuje MSFI 9 *Financijski instrumenti*, sva upućivanja u ovom standardu na MSFI 9 smatraju se upućivanjima na MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

OPOZIV DRUGIH STANDARDARDA

- C.21. Ovim se standardom zamjenjuju sljedeći standardi i tumačenja:

- (a) MRS 17 *Najmovi*;
- (b) OTMSFI 4 *Utvrđivanje sadržava li sporazum najam*
- (c) SIC 15 *Poslovni najmovi – poticaji i*
- (d) SIC 27 *Procjena sadržaja transakcija koje uključuju pravni oblik najma*.

Dodatak D

Izmjene ostalih standarda

U ovom se dodatku navode izmjene drugih standarda koje su posljedica izdavanja ovog standarda od strane IASB-a. Subjekti su navedene izmjene dužni primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2019. ili nakon tog datuma. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard za ranije razdoblje, dužan je ove izmjene primijeniti i za to ranije razdoblje.

Subjekt ne smije primijeniti MSFI 16 prije nego što primijeni MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima* (vidjeti točku C.1.).

Posljedično, za standarde koji su bili na snazi 1. siječnja 2016. izmjene iz ovog dodatka prikazuju se na temelju tekstova tih standarda koji su bili na snazi 1. siječnja 2016., kako su izmijenjeni MSFI-jem 15. Tekst tih standarda u ovom dodatku ne uključuje druge izmjene koje nisu bile na snazi 1. siječnja 2016.

Za standarde koji nisu bili na snazi 1. siječnja 2016. izmjene iz ovog dodatka prikazuju se na temelju tekstova prve objave tih standarda, kako su izmijenjeni MSFI-jem 15. Tekst tih standarda u ovom dodatku ne uključuje druge izmjene koje nisu bile na snazi 1. siječnja 2016.

MSFI 1 Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Izmjenjuje se točka 30. te se dodaje točka 39.AB.

Uporaba fer vrijednosti kao pretpostavljenog troška

30. Ako subjekt u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju u skladu s MSFI-jevima upotrebljava fer vrijednost kao *pretpostavljeni trošak* određene nekretnine, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine, nematerijalne imovine ili imovine s pravom uporabe (vidjeti točke D.5. i D.7.), subjekt je u prvim financijskim izvještajima u skladu s MSFI-jevima za svaku stavku početnog izvještaja o financijskom položaju u skladu s MSFI-jevima dužan objaviti sljedeće:

(a) ...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 39.AB. MSFI-jem 16 *Najmovi*, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjene su točke 30., C.4., D.1., D.7., D.8.B. i D.9., izbrisana je točka D.9.A. te su dodane točke D.9.B. – D.9.E. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primijeni MSFI-ja 16.

Izmjenjuje se točka C.4.

Izuzeća za poslovna spajanja

...

- C.4. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne primjenjuje MSFI 3 retroaktivno na prošlo poslovno spajanje, to će imati sljedeće posljedice za to poslovno spajanje:

(a) ...

- (f) ako stečena imovina ili preuzeta obveza u okviru prošlog poslovnog spajanja nije priznata u skladu s prijašnjim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, njezin pretpostavljeni trošak nije jednak nuli u početnom izvještaju o financijskom položaju u skladu s MSFI-jevima. Umjesto toga stjecatelj je u svojem konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju priznaje i mjeri na osnovi koja bi se MSFI-jevima zahtijevala u izvještaju o financijskom položaju preuzetog subjekta. Na primjer: ako stjecatelj u skladu sa svojim prijašnjim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima nije kapitalizirao najmove stečene u prošlom poslovnom spajanju u kojemu je preuzeti subjekt bio najmoprimalac, dužan ih je kapitalizirati u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, kako bi preuzeti subjekt to bio dužan učiniti u skladu s MSFI-jem 16 u svojem izvještaju o financijskom položaju u skladu s MSFI-jevima. Slično tomu, ako

stjecatelj u skladu sa svojim prijašnjim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima nije priznao nepredviđenu obvezu koja i dalje postoji na datum prelaska na MSFI-jeve, stjecatelj je tu nepredviđenu obvezu dužan priznati na taj datum, osim ako bi njezino priznavanje u financijskim izvještajima preuzetog subjekta bilo zabranjeno u skladu s MRS-om 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. S druge strane, ako je imovina ili obveza bila uključena u *goodwillu* u skladu s prijašnjim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, ali bi u skladu s MSFI-jem 3 bila odvojeno priznata, ta imovina ili obveza ostaje u *goodwillu*, osim ako se MSFI-jem 3 zahtijeva njezino priznavanje u financijskim izvještajima preuzetog subjekta.

(g) ...

U Dodatku D izmjenjuju se točke D.1., D.7., D.8.B. i D.9. Briše se točka D.9.A. Dodaju se točke D.9.B. – D.9.E.

Izuzeća od drugih MSFI-jeva

...

D.1. Subjekt može izabrati primjenu jednog ili više od sljedećih izuzeća:

(a) ...

(d) najmovi (točke D.9. i D.9.B. – D.9.E.);

...

Pretpostavljeni trošak

...

D.7. Odluke iz točaka D.5. i D.6. mogu se donijeti i za:

(a) ulaganja u nekretnine ako se subjekt odluči na primjenu modela troška iz MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*;

(aa) imovinu s pravom uporabe (MSFI 16 *Najmovi*); i

(b) ...

...

D.8.B. Neki subjekti posjeduju određenu nekretninu, postrojenje i opremu, imovinu s pravom uporabe ili nematerijalnu imovinu koji se upotrebljavaju ili su se prethodno upotrebljavali u poslovima koji podliježu regulaciji cijena. Knjigovodstvena vrijednost tih stavki može uključivati iznose utvrđene prema prijašnjim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, ali koji ne ispunjuju uvjete za kapitalizaciju u skladu s MSFI-jevima. U tom slučaju subjekt koji prvi put primjenjuje standarde može kao pretpostavljeni trošak upotrijebiti knjigovodstvenu vrijednost dotične stavke na temelju prijašnjih općeprihvaćenih načela na datum prelaska na MSFI-jeve. Ako subjekt primjenjuje tu iznimku na jednu stavku, ne treba je primjenjivati na sve stavke. Na datum prelaska na MSFI-jeve subjekt je u skladu s MRS-om 36 dužan ispitati umanjene vrijednosti za svaku stavku za koju se upotrebljava to izuzeće. Za potrebe ove točke poslovi podliježu regulaciji stopa ako su uređeni okvirom za utvrđivanje cijena koje se kupcima mogu zaračunati za robu ili usluge i ako taj okvir podliježe nadzoru i/ili odobrenju regulatora stopa (kako je definirano u MSFI-ju 14 *Regulatorne odgođene stavke*).

Najmovi

D.9. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može procijeniti sadržava li sporazum koji postoji na datum prelaska na MSFI-jeve najam primjenom točaka 9. – 11. MSFI-ja 16 na te ugovore na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum.

D.9.A. [Izbrisano]

D.9.B. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve i koji je najmoprimac priznaje obveze po najmu i imovinu s pravom uporabe, može primijeniti sljedeći pristup na sve svoje najmove (podložno praktičnim rješenjima opisanim u točki D.9.D.):

(a) mjerenje obveze po najmu na datum prelaska na MSFI-jeve. Najmoprimac koji primjenjuje taj pristup mjeri tu obvezu po najmu po sadašnjoj vrijednosti preostalih plaćanja najma (vidjeti točku D.9.E.), diskontiranoj primjenom granične kamatne stope zaduživanja najmoprimca (vidjeti točku D.9.E.) na datum prelaska na MSFI-jeve.

- (b) mjerenje imovine s pravom uporabe na datum prelaska na MSFI-jeve. Najmoprimac je za svaki najam zasebno dužan odabrati hoće li tu imovinu s pravom uporabe mjeriti po:
- njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti kao da se MSFI 16 primjenjivao od datuma početka najma (vidjeti točku D.9.E.), ali diskontiranoj primjenom granične kamatne stope zaduživanja najmoprimca na datum prelaska na MSFI-jeve; ili
 - iznosu koji je jednak obvezi po najmu, prilagođenom za iznos svih unaprijed izvršenih ili dospjelih plaćanja najma koja su povezana s tim najmom priznatim u izvještaju o financijskom položaju neposredno prije datuma prelaska na MSFI-jeve.
- (c) primjena MRS-a 36 na imovinu s pravom uporabe na datum prelaska na MSFI-jeve.
- D.9.C. Neovisno o zahtjevima iz točke D.9.8., subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve i koji je najmoprimac dužan je imovinu s pravom uporabe mjeriti po fer vrijednosti na datum prelaska na MSFI-jeve za najmove koji odgovaraju definiciji ulaganja u nekretnine iz MRS-a 40 i koji se mjere primjenom modela fer vrijednosti iz MRS-a 40 od datuma prelaska na MSFI-jeve.
- D.9.D. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve i koji je najmoprimac može na datum prelaska na MSFI-jeve odabrati jednu ili više od sljedećih mogućnosti:
- može primijeniti jedinstvenu diskontnu stopu na portfelj najmovi s razumno sličnim značajkama (na primjer, najmovi sa sličnim preostalim razdobljem najma za sličan razred odnosno imovine u sličnom gospodarskom okruženju).
 - može odabrati da zahtjeve iz točke D.9.B. neće primjenjivati na najmove čije razdoblje najma (vidjeti točku D.9.E.) završava u razdoblju od 12 mjeseci od datuma prelaska na MSFI-jeve. Umjesto toga subjekt te najmove obračunava (uključujući objavu informacija o njima) kao da su kratkoročni najmovi obračunati u skladu s točkom 6. MSFI-ja 16.
 - može odabrati da zahtjeve iz točke D.9.B. neće primjenjivati na najmove s odnosnom imovinom niske vrijednosti (kako je opisano u točkama B.3. – B.8. MSFI-ja 16). Umjesto toga subjekt te najmove obračunava (uključujući objavu informacija o njima) u skladu s točkom 6. MSFI-ja 16.
 - može isključiti početne izravne troškove (vidjeti točku D.9.E.) iz mjerenja imovine s pravom uporabe na datum prelaska na MSFI-jeve.
 - može upotrijebiti novija saznanja, primjerice pri određivanju razdoblja najma ako ugovor sadržava mogućnosti produženja ili raskida najma.
- D.9.E. Pojmovi plaćanja najma, najmoprimac, granična kamatna stopa zaduživanja najmoprimca, datum početka najma, početni izravni troškovi i razdoblje najma definirani su u MSFI-ju 16 te se u ovom standardu upotrebljavaju u istom značenju.

MSFI 3 Poslovna spajanja

Izmjenjuju se točke 14. i 17. te se dodaju točke 28.A. i 28.B. i njihovi naslovi te točka 64.M.

Uvjeti priznavanja

...

14. Točke B.31. – B.40. sadržavaju upute za priznavanje nematerijalne imovine. U točkama 22. – 28.B. navode se vrste odredive imovine i obveza koje uključuju stavke za koje su ovim MSFI-jem predviđene ograničene iznimke od načela i uvjeta priznavanja.

Klasifikacija ili određivanje stečene odredive imovine i preuzetih obveza u poslovnom spajanju

...

17. Ovim su MSFI-jem predviđene dvije iznimke od načela iz točke 15.:
- (a) klasifikacija ugovora o najmu u kojem je preuzeti subjekt najmodavac kao poslovnog najma ili financijskog najma u skladu s MSFI-jem 16 *Najmovi*; i
 - (b) ...

Najmovi u kojima je preuzeti subjekt najmoprimac

- 28.A. Stjecatelj je dužan priznati imovinu s pravom uporabe i obveze po najmu za najmove utvrđene u skladu s MSFI-jem 16 u kojima je preuzeti subjekt najmoprimac. Stjecatelj nije dužan priznati imovinu s pravom uporabe i obveze po najmu za sljedeće:
- (a) najmove čije razdoblje najma (kako je definirano u MSFI-ju 16) završava u razdoblju od 12 mjeseci od datuma stjecanja; ili
 - (b) najmove s odnosnom imovinom niske vrijednosti (kako je opisano u točkama B.3. – B.8. MSFI-ja 16).
- 28.B. Stjecatelj je obvezu po najmu dužan mjeriti po sadašnjoj vrijednosti preostalih plaćanja najma (kako je definirano u MSFI-ju 16) kao da je stečeni najam novi najam na datum stjecanja. Stjecatelj je imovinu s pravom uporabe dužan mjeriti u istom iznosu kao obvezu po najmu, prilagođeno tako da odražava povoljne i nepovoljne uvjete najma u usporedbi s tržišnim uvjetima.

Datum stupanja na snagu

...

- 64.M. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjene su točke 14., 17., B.32. i B.42., izbrisane su točke B.28. – B.30. i njihovi naslovi te su dodane točke 28.A. – 28.B. i njihovi naslovi. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primijeni MSFI-ja 16.

U Dodatku B. izbrisane su točke B.28. – B.30. i njihovi naslovi te su izmijenjene točke B.32. – B.42.

B.28. [Izbrisano]

B.29. [Izbrisano]

B.30. [Izbrisano]

Nematerijalna imovina

...

- B.32. Nematerijalna imovina koja ispunjuje ugovorno-pravni kriterij određiva je čak i ako se imovina ne može prenijeti ni odvojiti od preuzetog subjekta ili od drugih prava i obveza. Na primjer:
- (a) [izbrisano]
 - (b) ...

Imovina koja je predmet poslovnih najмова u kojoj je preuzeti subjekt najmodavac

- B.42. Pri mjerenju fer vrijednosti na datum stjecanja imovine kao što je zgrada ili patent koja je predmet poslovnog najma u kojem je preuzeti subjekt najmodavac, stjecatelj je dužan uzeti u obzir uvjete najma. Stjecatelj ne priznanje zasebnu imovinu ili obvezu ako su uvjeti poslovnog najma povoljni ili nepovoljni kada se usporede s tržišnim uvjetima.

MSFI 4 Ugovori o osiguranju

Izmjenjuje se točka 4., kako je izmijenjena MSFI-jem 15, te se dodaje točka 41.I.

PODRUČJE PRIMJENE

...

4. Subjekt ne primjenjuje ovaj MSFI na sljedeće:

(a) ...

(c) ugovorna prava ili ugovorne obveze koji ovise o budućoj uporabi ili pravu na uporabu nefinancijske stavke (na primjer, pojedine naknade za licencije, naknade od autorskih prava, varijabilna plaćanja najma i slične stavke) te najmoprimčevo jamstvo za ostatak vrijednosti ugrađeno u najam (vidjeti MSFI 16 *Najmovi*, MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima* i MRS 38 *Nematerijalna imovina*).

(d) ...

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

...

41.I. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 4. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

MSFI 7 Financijski instrumenti: objavljivanje

Izmjenjuje se točka 29. te se dodaje točka 44.CC.

Fer vrijednost

...

29. Ne zahtijeva se objavljivanje fer vrijednosti:

(a) ...

(b) za ulaganje u vlasničke instrumente bez kotirane cijene na aktivnom tržištu za jednaki instrument (odnosno ulazni podaci prve razine) ili izvedenice povezane s tim vlasničkim instrumentima, koji se mjeri po trošku u skladu s MRS-om 39 jer u protivnom njegovu fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti; ili

(c) za ugovor koji sadržava obilježje diskrecijskog sudjelovanja (kako je opisano u MSFI-ju 4) ako fer vrijednost tog obilježja nije moguće pouzdano izmjeriti; ili

(d) za obveze po najmu.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

...

44.CC. MSFI-jem 16 *Najmovi*, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjene su točke 29. i B.11.D. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

U Dodatku B izmjenjuje se točka B.11.D.

Kvantitativna objavljivanja rizika likvidnosti (točka 34. podtočka (a) i točka 39. podtočke (a) i (b))

...

B.11.D. Ugovorni iznosi objavljeni u analizama dospijeća u skladu s točkom 39. podtočkama (a) i (b) jesu ugovorni nediskontirani novčani tokovi, primjerice:

(a) bruto obveze po najmu (prije odbitka financijskih troškova);

(b) ...

MSFI 9 Financijski instrumenti

Izmjenjuju se točke 2.1. i 5.5.15. te se dodaje točka 7.1.5.

Poglavlje 2. Područje primjene

2.1 Svi subjekti dužni su primjenjivati ovaj standard na sve vrste financijskih instrumenta, uz iznimku sljedećeg:

(a) ...

(b) prava i dužnosti u okviru najмова na koje se primjenjuje MSFI 16 *Najmovi*. Međutim:

- i. potraživanja na temelju financijskog najma (odnosno neto ulaganja u financijske najmove) i potraživanja na temelju poslovnog najma koja najmodavac priznaje podliježu zahtjevima za prestanak priznavanja i umanjenje vrijednosti iz ovog standarda;
- ii. obveze po najmu koje najmoprimac priznaje podliježu zahtjevima za prestanak priznavanja iz točke 3.3.1. ovog standarda; i
- iii. izvedenice ugrađene u najmove podliježu zahtjevima o ugrađenim izvedenicama iz ovog standarda.

(c) ...

Pojednostavnjeni pristup za potraživanja od kupaca, ugovornu imovinu i potraživanja na temelju najma

5.5.15 Bez obzira na točke 5.5.3. i 5.5.5., subjekt uvijek mjeri rezervacije za umanjenje vrijednosti u iznosu jednakom očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja za:

(a) ...

(b) potraživanja na temelju najma koja proizlaze iz transakcija koje su obuhvaćene područjem primjene MSFI-ja 16 ako subjekt kao svoju računovodstvenu politiku odabire mjerenje rezervacija za umanjenje vrijednosti u iznosu koji je jednak očekivanim kreditnim gubicima tijekom vijeka trajanja. Ta se računovodstvena politika primjenjuje na sva potraživanja na temelju najma, ali se može zasebno primjenjivati na potraživanja na temelju financijskog i poslovnog najma.

...

7.1. DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

7.1.5 MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjene su točke 2.1., 5.5.15., B4.3.8., B5.5.34. i B5.5.46. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primijeni MSFI-ja 16.

U Dodatku B izmjenjuju se točke B4.3.8., B5.5.34. i B5.5.46.

Ugrađene izvedenice (odjeljak 4.3.)

...

B4.3.8. Gospodarska obilježja i rizici ugrađene izvedenice usko su povezani s gospodarskim obilježjima i rizicima osnovnog ugovora u slučajevima navedenima u nastavku. U tim primjerima subjekt ne obračunava ugrađenu izvedenicu odvojeno od osnovnog ugovora.

(a) ...

(f) Ugrađena izvedenica u osnovnom ugovoru o najmu usko je povezana s osnovnim ugovorom ako je ugrađena izvedenica i. indeks povezan s inflacijom, kao što je indeks plaćanja najma povezan s indeksom potrošačkih cijena (pod uvjetom da najam ne djeluje kao poluga i da je indeks povezan s inflacijom u gospodarskom okruženju subjekta), ii. varijabilna plaćanja najma temeljena na s njima povezanoj prodaji ili iii. varijabilna plaćanja najma temeljena na varijabilnim kamatnim stopama.

(g) ...

Očekivani kreditni gubici

...

- B.5.5.34. Pri mjerenju rezervacija za umanjeње vrijednosti za potraživanja na temelju najma novčani bi tokovi upotrijebljeni za određivanje očekivanih kreditnih gubitaka trebali biti sukladni novčanim tokovima upotrijebljenima za mjerenje potraživanja na temelju najma u skladu s MSFI-jem 16 *Najmovi*.

...

Vremenska vrijednost novca

...

- B.5.5.46. Očekivane kreditne gubitke od potraživanja na temelju najma potrebno je diskontirati primjenom iste diskontne stope koja se primjenjuje pri mjerenju potraživanja na temelju najma u skladu s MSFI-jem 16.

...

MSFI 13 Mjerenje fer vrijednosti

Izmjenjuje se točka 6.

PODRUČJE PRIMJENE

...

6. Zahtjevi u pogledu mjerenja i objavljivanja iz ovog MSFI-ja ne primjenjuju se na sljedeće:

- (a) ...
- (b) transakcije najma obračunate u skladu s MSFI-jem 16 *Najmovi*; i
- (c) ...

U Dodatku C dodaje se točka C.6.:

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

...

- C.6. MSFI-jem 16 *Najmovi*, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 6. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

MSFI 15 Prihodi na temelju ugovora s kupcima

Izmjenjuju se točke 5. i 97.

PODRUČJE PRIMJENE

5. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti na sve ugovore s kupcima, osim sljedećih:

- (a) ugovora o najmu iz područja primjene MSFI-ja 16 *Najmovi*;
- (b) ...

Troškovi ispunjenja ugovora

...

97. U troškove koji se odnose izravno na ugovor (ili određeni očekivani ugovor) uključen je bilo koji od troškova navedenih u nastavku:

- (a) ...

(c) raspodijeljeni troškovi koji se odnose izravno na ugovor ili ugovorne aktivnosti (na primjer, troškovi upravljanja ugovorom i nadzora ugovora, osiguranja i amortizacije alata, opreme i imovine s pravom uporabe upotrijebljenih pri ispunjivanju ugovora);

(d) ...

U Dodatku B izmjenjuju se točke B.66. i B.70.

Terminski ugovor ili opcija kupnje

B.66. Ako subjekt ima obvezu ili pravo otkupa imovine (terminski ugovor ili opcija kupnje), kupac ne preuzima nadzor nad imovinom jer kupac ima ograničenu sposobnost upravljanja upotrebom imovine i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz nje iako možda ima fizičko vlasništvo nad imovinom. Stoga je subjekt dužan obračunati ugovor kao jednu od dviju mogućnosti navedenih u nastavku:

(a) najam u skladu s MSFI-jem 16 *Najmovi* ako subjekt može ili mora otkupiti imovinu u iznosu nižem od izvorne prodajne cijene imovine, osim ako je ugovor dio transakcije prodaje s povratnim najmom. Ako je ugovor dio transakcije prodaje s povratnim najmom, subjekt je tu imovinu dužan i dalje priznavati te isto tako priznati financijsku obvezu za sve naknade koje je primio od kupca. Subjekt je dužan tu financijsku obvezu obračunati u skladu s MSFI-jem 9; ili

(b) ...

Opcija prodaje

B.70. Ako subjekt ima obvezu otkupa imovine na zahtjev kupca (opcija prodaje) po cijeni nižoj od izvorne prodajne cijene imovine, subjekt je pri sklapanju ugovora dužan razmotriti ima li kupac znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje tog prava. Ako kupac ostvaruje to pravo, kupac plaća čitavu naknadu za pravo na uporabu određene imovine tijekom određenog razdoblja. Stoga, ako kupac ima znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje tog prava, subjekt je dužan obračunati ugovor kao najam u skladu s MSFI-jem 16, osim ako je ugovor dio transakcije prodaje s povratnim najmom. Ako je ugovor dio transakcije prodaje s povratnim najmom, subjekt je dužan tu imovinu i dalje priznavati te isto tako priznati financijsku obvezu za sve naknade koje je primio od kupca. Subjekt je dužan tu financijsku obvezu obračunati u skladu s MSFI-jem 9.

...

U Dodatku C dodaje se točka C.1.A.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

C.1.A. MSFI-jem 16 *Najmovi*, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjene su točke 5., 97, B.66. i B.70. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primijeni MSFI-ja 16.

MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja

Izmjenjuje se točka 123. te se dodaje točka 139.Q.

Objavljivanje računovodstvenih politika

...

123. U postupku primjene računovodstvenih politika subjekta, rukovodstvo donosi razne prosudbe, osim onih koje uključuju procjene, a koje mogu znatno utjecati na iznose priznate u financijskim izvještajima. Na primjer, rukovodstvo donosi prosudbe pri utvrđivanju:

(a) ...

- (b) kada se gotovo svi značajni rizici i koristi vlasništva financijske imovine i, u slučaju najmodavaca, imovine u najmu prenose na druge subjekte; i
- (c) ...

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 139.Q. MSFI-jem 16 *Najmovi*, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 123. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

MRS 2 Zalihe

Izmjenjuje se točka 12. te se dodaje točka 40.G.

Troškovi konverzije

12. Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s jedinicama proizvodnje, kao što su troškovi izravnog rada. Uključuju i sustavno raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali pretvorbom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje neizravni su troškovi proizvodnje koji ostaju razmjerno nepromijenjeni bez obzira na opseg proizvodnje, kao što su troškovi amortizacije i održavanja proizvodnih objekata, opreme i imovine s pravom uporabe koja se upotrebljava u proizvodnom procesu te troškovi tvorničkog upravljanja i administracije. Varijabilni opći troškovi proizvodnje neizravni su troškovi proizvodnje koji izravno ili gotovo izravno ovise o opsegu proizvodnje, kao što su troškovi neizravnog materijala i neizravnog rada.

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 40.G. MSFI-jem 16 *Najmovi*, objavljenom u siječnju 2016., izmijenjena je točka 12. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

MRS 7 Izvještaj o novčanim tokovima

Izmjenjuju se točke 17. i 44. te se dodaje točka 59.

Financijske aktivnosti

17. Odvojeno prikazivanje novčanih tokova koji proizlaze iz financijskih aktivnosti važno je jer je korisno za predviđanje potraživanja koja se odnose na buduće novčane tokove pružatelja kapitala subjektu. Primjeri novčanih tokova od financijskih aktivnosti:
- (a) ...
 - (e) novčane otplate zajmoprimca za smanjenje nepodmirene obveze koja se odnosi na zajam.

NENOVČANE TRANSAKCIJE

...

44. Mnoge ulagačke i financijske aktivnosti nemaju izravan utjecaj na tekuće novčane tokove, premda utječu na strukturu kapitala i imovine subjekta. Isključivanje nenovčanih transakcija iz izvještaja o novčanim tokovima u skladu je s ciljem izvještaja o novčanim tokovima jer te stavke ne uključuju novčane tokove tekućeg razdoblja. Primjeri nenovčanih transakcija:
- (a) stjecanje imovine izravnim preuzimanjem povezanih obveza ili na temelju najma;
 - (b) ...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

59. MSFI-jem 16 *Najmovi*, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjene su točke 17. i 44. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primijeni MSFI-ja 16.

MRS 12 Porez na dobit

Točka 20. izmjenjuje se za subjekt koji nije donio MSFI 9 *Financijski instrumenti*.

Imovina iskazana po fer vrijednosti

20. Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja dopušta se ili zahtijeva da se određena imovina iskazuje po fer vrijednosti ili da se revalorizira (vidjeti na primjer MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, MRS 38 *Nematerijalna imovina*, MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*, MRS 40 *Ulaganja u nekretnine* i MSFI 16 *Najmovi*). U nekim zakonodavstvima revalorizacija ili druga prepravljavanja imovine na njezinu fer vrijednost utječu na oporezivu dobit (porezni gubitak) u tekućem razdoblju. Zbog toga se porezna osnovica imovine usklađuje i ne pojavljuje se privremena razlika. U drugim zakonodavstvima, revalorizacija ili prepravljavanje imovine ne utječu na oporezivu dobit razdoblja revalorizacije ili prepravljavanja te se zbog toga porezna osnovica imovine ne usklađuje. Unatoč tomu, budući povrat knjigovodstvene vrijednosti imat će za posljedicu oporeziv priljev gospodarskih koristi u subjekt, a iznos koji će se moći odbiti za porezne svrhe razlikovat će se od iznosa tih gospodarskih koristi. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti revalorizirane imovine i njezine porezne osnovice privremena je razlika i dovodi do nastanka odgođene porezne obveze ili imovine. To je slučaj čak i ako:

(a) ...

Točka 20. izmjenjuje se za subjekt koji je donio MSFI 9 *Financijski instrumenti*.

Imovina iskazana po fer vrijednosti

20. Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja dopušta se ili zahtijeva da se određena imovina iskazuje po fer vrijednosti ili da se revalorizira (vidjeti na primjer MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, MRS 38 *Nematerijalna imovina*, MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*, MSFI 9 *Financijski instrumenti* i MSFI 16 *Najmovi*). U nekim zakonodavstvima revalorizacija ili druga prepravljavanja imovine na njezinu fer vrijednost utječu na oporezivu dobit (porezni gubitak) u tekućem razdoblju. Zbog toga se porezna osnovica imovine usklađuje i ne pojavljuje se privremena razlika. U drugim zakonodavstvima, revalorizacija ili prepravljavanje imovine ne utječu na oporezivu dobit razdoblja revalorizacije ili prepravljavanja te se zbog toga porezna osnovica imovine ne usklađuje. Unatoč tomu, budući povrat knjigovodstvene vrijednosti imat će za posljedicu oporeziv priljev gospodarskih koristi u subjekt, a iznos koji će se moći odbiti za porezne svrhe razlikovat će se od iznosa tih gospodarskih koristi. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti revalorizirane imovine i njezine porezne osnovice privremena je razlika i dovodi do nastanka odgođene porezne obveze ili imovine. To je slučaj čak i ako:

(a) ...

Dodaje se točka 98.G.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 98.G. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 20. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primijeni MSFI-ja 16.

MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema

Brišu se točke 4. i 27., izmjenjuju se točke 5., 10., 44. i 68, izmjenjuje se točka 69. kako je izmijenjena MSFI-jem 15 te se dodaje točka 81.L.

PODRUČJE PRIMJENE

...

4. [Izbrisano]

5. Subjekt koji primjenjuje model troška za ulaganja u nekretnine u skladu s MRS-om 40 *Ulaganja u nekretnine* dužan je primjenjivati model troška u okviru ovog standarda za ulaganja u nekretnine koja su u njegovu vlasništvu.

PRIZNAVANJE

...

10. Subjekt ocjenjuje na temelju načela priznavanja sve svoje troškove nekretnina, postrojenja i opreme u vrijeme njihova nastanka. Ti troškovi uključuju nastale početne troškove stjecanja ili izgradnje nekretnina, postrojenja i opreme te naknadno nastale dodatne troškove zamjene dijelova ili servisiranja. Trošak imovine, postrojenja i opreme može uključivati troškove nastale u vezi s najmovima imovine koja se upotrebljava za izgradnju, dodavanje, zamjenu dijela ili servisiranje imovine, postrojenja i opreme, kao što su troškovi amortizacije imovine s pravom uporabe.

Mjerenje troška

...

27. [Izbrisano]

...

Amortizacija

...

44. Subjekt raspoređuje početno priznati iznos svake pojedine nekretnine, postrojenja i opreme na njihove značajne dijelove i amortizira zasebno svaki dio. Na primjer, može biti primjereno zasebno amortizirati trup i motore zrakoplova. Slično tomu, ako subjekt stječe imovinu, postrojenje ili opremu koja je predmet poslovnog najma u okviru kojeg je najmodavac, može biti primjereno zasebno amortizirati iznose koji se odražavaju u trošku te stavke i koji se mogu pripisati povoljnim ili nepovoljnim uvjetima najma u odnosu na tržišne uvjete.

...

PRESTANAK PRIZNAVANJA

...

68. **Dobit ili gubici koji su posljedica prestanka priznavanja stavke nekretnine, postrojenja i opreme uključuju se u račun dobiti i gubitka u trenutku prestanka priznavanja te stavke (osim ako se MSFI-jem 16 *Najmovi pri prodaji i povratnom najmu ne propisuje drugačije*). Dobit se ne klasificira kao prihod.**

...

69. Otudjenje pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme može se izvršiti na više načina (npr. prodajom, financijskim najmom ili donacijom). Datumom otudjenja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme smatra se datum na koji primatelj preuzme nadzor nad tom stavkom u skladu sa zahtjevima iz MSFI-ja 15 koji se odnose na određivanje trenutka u kojem se obveza na činidbu smatra ispunjenom. Na otudjenje prodajom i povratnim najmom primjenjuje se MSFI 16.

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 81.L. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izbrisane su točke 4. i 27. te su izmijenjene točke 5., 10., 44. i 68. – 69. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primijeni MSFI-ja 16.

MRS 21 Učinci promjena tečaja stranih valuta

Izmjenjuje se točka 16. te se dodaje točka 60.K.

Monetarne stavke

16. Osnovno obilježje monetarne stavke jest pravo na primitak (ili obveza za plaćanje) utvrđenog ili utvrdivog broja jedinica valute. Primjeri uključuju: mirovine i druga primanja zaposlenih koja se plaćaju u gotovini;

rezerviranja koja se podmiruju u gotovini; obveze po najmu; i dividende u gotovini koje se priznaju kao obveza. Slično tomu monetarna je stavka i ugovor o primitku (ili plaćanju) promjenjivog broja vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta ili promjenjivog iznosa imovine, gdje je fer vrijednost za primanje (ili za isplatu) jednaka utvrđenom ili utvrdivom broju jedinica valute. Suprotno tomu, osnovno je obilježje nemonetarne stavke nepostojanje prava na primitak (ili obveze za plaćanja) utvrđenog ili utvrdivog broja jedinica valute. Primjeri uključuju: unaprijed plaćene iznose za robu i usluge; goodwill; nematerijalnu imovinu; zalihe; nekretnine, postrojenja i opremu; imovinu s pravom uporabe; i rezerviranja koja se podmiruju isporukom nemonetarne imovine.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

...

- 60.K. MSFI-jem 16 *Najmovi*, objavljenom u siječnju 2016., izmijenjena je točka 16. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

MRS 23 Troškovi zaduživanja

Izmjenjuje se točka 6. te se dodaje točka 29.C.

DEFINICIJE

...

6. Troškovi zaduživanja mogu uključivati sljedeće:
- (a) ...
 - (d) kamate povezane s obvezama po najmu priznatima u skladu s MSFI-jem 16 *Najmovi*; i
 - (e) ...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 29.C. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 6. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

MRS 32 Financijski instrumenti: Prezentiranje

Dodaje se točka 97.S.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

...

- 97.S. MSFI-jem 16 *Najmovi*, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjene su točke VP9. i VP10. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

U Vodiču za primjenu izmjenjuju se točke VP9. i VP10.

Financijska imovina i financijske obveze

...

- VP9. Najmom se obično stvara pravo najmodavca na primitak i obveza najmoprimca da izvrši niz plaćanja koja u biti odgovaraju ukupnom iznosu glavnice i kamata u okviru ugovora o najmu. Najmodavac obračunava svoje ulaganje kao potraživanje na temelju financijskog najma, a ne kao odnosnu imovinu koja je predmet financijskog najma. U skladu s time, najmodavac financijski najam smatra financijskim instrumentom. U skladu s MSFI-jem 16 pri poslovnom najmu najmodavac ne priznaje svoje pravo na primitak plaćanja

najma. Najmodavac nastavlja obračunavati odnosnu imovinu, a ne potraživanja koja će primiti u budućnosti na temelju ugovora. U skladu s time, najmodavac poslovni najam ne smatra financijskim instrumentom, osim pojedinačnih trenutno dospjelih plaćanja na teret najmoprimca.

- VP10. Fizička imovina (kao što su zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema), imovina s pravom uporabe i nematerijalna imovina (kao što su patenti i zaštitni znakovi) nisu financijska imovina. Nadzor nad takvom fizičkom imovinom, imovinom s pravom uporabe i nematerijalnom imovinom pruža mogućnost stvaranja priljeva novca ili druge financijske imovine, ali ne dovodi do nastanka prava na primitak novca ili druge financijske imovine.

...

MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina

Izmjenjuje se točka 5. te se dodaje točka 102.

PODRUČJE PRIMJENE

...

5. Ako se na određenu vrstu rezerviranja, nepredviđene obveze ili nepredviđene imovine primjenjuje neki drugi standard, subjekt taj standard primjenjuje umjesto ovoga. Primjerice, pojedine vrste rezerviranja navode se u standardima o:

(a) ...

(c) najmovima (vidjeti MSFI 16 *Najmovi*). Međutim, ovaj se standard primjenjuje na svaki najam koji postane štetan prije datuma početka najma u skladu s MSFI-jem 16. Ovaj se standard primjenjuje na kratkoročne najmove i najmove s odnosnom imovinom niske vrijednosti koji se obračunavaju u skladu s točkom 6. MSFI-ja 16, a koji su postali štetni;

(d) ...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

102. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 5. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

MRS 38 Nematerijalna imovina

Izmjenjuju se točke 3., 6. i 113, izmjenjuje se točka 114. kako je izmijenjena MSFI-jem 15 te se dodaje točka 130.L.

PODRUČJE PRIMJENE

...

3. Ako je nekim drugim standardom propisano obračunavanje koje se primjenjuje na određenu vrstu nematerijalne imovine, subjekt primjenjuje taj standard umjesto ovog standarda. Primjerice, ovaj se standard primjenjuje na sljedeće:

(a) ...

(c) najmove nematerijalne imovine obračunate u skladu s MSFI-jem 16 *Najmovi*.

(d) ...

6. Najmoprimčeva licencijska prava na imovinu kao što su filmovi, videozapisi, igrokazi, rukopisi, patenti i autorska prava obuhvaćeni su područjem primjene ovog standarda te su isključeni iz područja primjene MSFI-ja 16.

...

POVLAČENJE NEMATERIJALNE IMOVINE IZ UPORABE I OTUĐENJE

...

113. **Dobit ili gubitak koji proizlaze iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine utvrđuju se kao razlika između neto prihoda od otuđenja, ako postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine. Oni se priznaju u računu dobiti i gubitka kada se imovina prestane priznavati (osim ako se pri prodaji i povratnom najmu MSFI-jem 16 propisuje drugačije). Dobit se ne klasificira kao prihod.**
114. Nematerijalna se imovina može otuđiti na više načina (npr. prodajom, financijskim najmom ili donacijom). Datumom otuđenja nematerijalne imovine smatra se datum na koji primatelj preuzme nadzor nad tom imovinom u skladu sa zahtjevima iz MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima* koji se odnose na određivanje trenutka u kojem se obveza na činidbu smatra ispunjenom. Na otuđenje prodajom i povratnim najmom primjenjuje se MSFI 16.

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 130.L. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjene su točke 3., 6., 113. i 114. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

MRS 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

Izmjenjuje se točka 2. te se za subjekt koji nije donio MSFI 9 *Financijski instrumenti* dodaje točka 103.V. MRS 39. ne izmjenjuje se za subjekt koji je usvojio MSFI 9.

PODRUČJE PRIMJENE

2. **Svi subjekti dužni su primjenjivati ovaj standard na sve vrste financijskih instrumenta, uz iznimku sljedećeg:**
- (a) ...
- (b) **prava i dužnosti u okviru najmovi na koje se primjenjuje MSFI 16 *Najmovi*. Međutim:**
- na potraživanja na temelju financijskog najma (odnosno neto ulaganja u financijske najmove) i potraživanja na temelju poslovnog najma koja priznaje najmodavac primjenjuju se odredbe o prestanku priznavanja i umanjenju vrijednosti iz ovog standarda (vidjeti točke 15. – 37., 58., 59., 63. – 65. i Dodatak A točke VP36. – VP52. i VP84. – VP93.);**
 - na obveze po najmu koje priznaje najmoprimac primjenjuju se zahtjevi o prestanku priznavanja i umanjenju vrijednosti iz točke 39. ovog standarda; i**
 - ...

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

...

- 103.V. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjene su točke 2. i VP33. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

U Vodiču za primjenu točka VP33. izmjenjuje se za subjekt koji nije donio MSFI 9 *Financijski instrumenti*. Za subjekt koji je donio MSFI 9. Vodič za primjenu nije izmijenjen.

UGRAĐENE IZVEDENICE (TOČKE 10. – 13.)

...

- VP33. Gospodarska obilježja i rizici ugrađene izvedenice usko su povezani s gospodarskim obilježjima i rizicima osnovnog ugovora u slučajevima navedenima u nastavku. U tim primjerima subjekt ne obračunava ugrađenu izvedenicu odvojeno od osnovnog ugovora.
- (a) ...

- (f) Ugrađena izvedenica u osnovnom ugovoru o najmu usko je povezana s osnovnim ugovorom ako je ugrađena izvedenica i. indeks povezan s inflacijom, kao što je indeks plaćanja najma povezan s indeksom potrošačkih cijena (pod uvjetom da najam ne djeluje kao poluga i da je indeks povezan s inflacijom u gospodarskom okruženju subjekta), ii. varijabilna plaćanja najma temeljena na s njima povezanoj prodaji ili iii. varijabilna plaćanja najma temeljena na varijabilnim kamatnim stopama.

(g) ...

MRS 40 Ulaganja u nekretnine

Zbog opsežnih izmjena MRS-a 40 *Ulaganja u nekretnine*, njegov se tekst i predložene izmjene u cijelosti navode na kraju Dodatka D.

MRS 41 Poljoprivreda

Izmjenjuje se točka 2. te se dodaje točka 64.

PODRUČJE PRIMJENE

...

2. Ovaj se standard ne primjenjuje na sljedeće:

(a) ...

- (e) imovinu s pravom uporabe koja proizlazi iz najma zemljišta povezanog s poljoprivrednom djelatnošću (vidjeti MSFI 16 *Najmovi*).

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

...

64. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 2. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

OTMSFI 1 Promjene u troškovima demontaže, obnavljanja i sličnih obveza

Izmjenjuje se točka s upućivanjima.

UPUĆIVANJA

— MSFI 16 *Najmovi*

— MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)

— ...

Izmjenjuje se točka 2. te se dodaje točka 9.B.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Ovo se tumačenje primjenjuje na promjene mjerenja svih postojećih obveza demontaže, obnavljanja i sličnih obveza, koje se:

- (a) priznaju kao dio troška nekretnine, postrojenja i opreme u skladu s MRS-om 16 ili kao dio troška imovine s pravom uporabe u skladu s MSFI-jem 16; i

(b) ...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 9.B. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 2. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

OTMSFI 12 Sporazumi o koncesiji za usluge

Izmjenjuje se točka s upućivanjima.

UPUĆIVANJA

- ...
- MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*
- MSFI 16 *Najmovi*
- ...
- ...
- ...

Dodaje se točka 28.F.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 28.F. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka VP8. i Dodatak B. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primijeni MSFI-ja 16.

U Dodatku A izmjenjuje se točka VP8.

Dodatak A

Područje primjene (točka 5.)

...

- VP8. Subjekt može imati pravo na uporabu odvojive infrastrukture opisane u točki VP7. podtočki (a) ili objekata kojima se koristi za pružanje dodatnih nereguliranih usluga kako je opisano u točki VP7. podtočki (b). U oba slučaja sadržajno može biti riječ o najmu davatelja koncesije subjektu; u tom slučaju obračunava se u skladu s MSFI-jem 16.

SIC 29 Sporazumi o koncesijama za usluge: objavljivanje

Izmjenjuje se točka s upućivanjima.

UPUĆIVANJA

- MSFI 16 *Najmovi*
- ...
- ...

Izmjenjuje se točka 5.

IZDAVANJE

...

5. Određeni aspekti i objavljivanja koja se odnose na pojedine sporazume o koncesijama za usluge već su obuhvaćeni postojećim međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (npr. MRS 16 primjenjuje se na stjecanje pojedine imovine, postrojenja i opreme, MSFI 16 na najmove imovine, a MRS 38 na stjecanje nematerijalne imovine). Međutim, sporazum o koncesiji za usluge može uključivati izvršive ugovore koji nisu obuhvaćeni međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, osim ako su ugovori štetni te se u tom slučaju primjenjuje MRS 37. Stoga se ovo tumačenje odnosi na dodatna objavljivanja sporazuma o koncesijama za usluge.

Izmjenjuje se točka o datumu stupanja na snagu.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

Subjekt je dužan primjenjivati izmjenu iz točke 6. podtočke (e) i točke 6.A. za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2008. ili nakon tog datuma. Ako subjekt primjenjuje OTMSFI 12 za ranije razdoblje, ta se izmjena primjenjuje i za to ranije razdoblje.

MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 5. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

SIC-32 Nematerijalna imovina – troškovi web-stranica

Izmjenjuje se točka s upućivanjima.

UPUĆIVANJA

— ...

— MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*

— MSFI 16 *Najmovi*

— ...

Izmjenjuje se točka 6. kako je izmijenjena MSFI-jem 15.

IZDAVANJE

...

6. MRS 38 ne primjenjuje se na nematerijalnu imovinu koju drži subjekt, a koja je namijenjena prodaji u okviru redovnog poslovanja (vidjeti MRS 2 i MSFI 15) ni na najmove nematerijalne imovine obračunate u skladu s MSFI-jem 16. U skladu s time, ovo tumačenje ne primjenjuje se na izdatke za izradu ili uređivanje *web-stranica* (ili softvera za *web-stranice*) namijenjenih prodaji drugom subjektu ili koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 16.

Izmjenjuje se točka o datumu stupanja na snagu.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjeni su odjeljak „Upućivanja” i točka 6. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 15.

MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjena je točka 6. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

MRS 40 Ulaganja u nekretnine

Zbog opsežnih izmjena MRS-a 40 *Ulaganja u nekretnine*, njegov se tekst, kako je izmijenjen MSFI-jem 15, i predložene izmjene navode u cijelosti.

Međunarodni računovodstveni standard 40

Ulaganja u nekretnine

CILJ

1. Cilj je ovog standarda propisati računovodstveni postupak za ulaganja u nekretnine i s njima povezane zahtjeve za objavljivanje.

PODRUČJE PRIMJENE

2. **Ovaj se standard primjenjuje na priznavanje, mjerenje i objavljivanje ulaganja u nekretnine.**
3. [Izbrisano]
4. Ovaj se standard ne primjenjuje na sljedeće:
 - (a) biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću (vidjeti MRS 41 *Poljoprivreda* i MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*); i
 - (b) prava na iskorištavanje rudnih rezervi, kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi izvori.

DEFINICIJE

5. **Sljedeći se pojmovi u ovom standardu upotrebljavaju sa sljedećim značenjima:**

Knjigovodstvena vrijednost znači iznos po kojem se imovina priznaje u izvještaju o financijskom položaju.

Trošak znači iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost druge naknade dane za stjecanje imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje ili po potrebi iznos koji se može pripisati toj imovini pri početnom priznavanju u skladu s određenim zahtjevima drugih međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, na primjer MSFI-ja 2 *Plaćanje temeljeno na dionicama*.

Fer vrijednost znači cijena koju bi bila postignuta pri prodaji imovine ili plaćena pri prijenosu obveze u uobičajenoj transakciji među tržišnim sudionicima na dan mjerenja. (vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*).

Ulaganja u nekretnine znači nekretnina (zemljište ili zgrada ili dio zgrade ili oboje) u posjedu (vlasnika ili najmoprimca kao imovine s pravom uporabe) radi ostvarenja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti kapitala, ili jednog i drugog, a ne za:

- (a) uporabu u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga niti u administrativne svrhe; ili
- (b) prodaju u sklopu redovnog poslovanja.

Nekretnina kojom se koristi vlasnik znači nekretnina u posjedu (vlasnika ili najmoprimca kao imovine s pravom uporabe) radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga ili u administrativne svrhe.

KLASIFIKACIJA NEKRETNINE KAO ULAGANJA U NEKRETNINE ILI KAO NEKRETNINE KOJOM SE KORISTI VLASNIK

6. [Izbrisano]
7. Ulaganja u nekretnine drže se radi ostvarenja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti kapitala ili jednog i drugog. Stoga se ulaganjem u nekretnine stvaraju novčani tokovi koji su uglavnom neovisni o drugoj imovini koju subjekt drži. Time se razlikuju ulaganja u nekretnine i nekretnine kojom se koristi vlasnik. Proizvodnjom ili isporukom robe ili usluga (ili uporabom nekretnine u administrativne svrhe) stvaraju se novčani tokovi koji se mogu pripisati ne samo nekretnini, već i drugoj imovini koja se upotrebljava u proizvodnji ili isporuci. MRS 16 primjenjuje se na nekretninu kojom se koristi vlasnik i koja je u njegovu vlasništvu, dok se MSFI 16 primjenjuje na nekretninu kojom se koristi vlasnik koju najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe.
8. Slijede primjeri ulaganja u nekretnine:
 - (a) zemljište u posjedu radi dugoročnog povećanja vrijednosti kapitala, a ne radi kratkoročne prodaje u okviru redovnog poslovanja.

- (b) zemljište u posjedu za trenutačno neodređenu buduću svrhu. (Ako subjekt nije odredio hoće li se zemljištem koristiti kao nekretninom kojom se koristi vlasnik ili za kratkoročnu prodaju u okviru redovnog poslovanja, zemljište se smatra nekretninom u posjedu radi povećanja vrijednosti kapitala.)
 - (c) zgrada u vlasništvu subjekta (ili imovina s pravom uporabe povezana sa zgradom koju drži subjekt) i dana u najam na temelju jednog ili više ugovora o poslovnom najmu;
 - (d) zgrada koja je prazna, ali se drži u posjedu radi davanja u najam na temelju jednog ili više ugovora o poslovnom najmu.
 - (e) nekretnine u izgradnji ili u razvoju za buduću uporabu kao ulaganja u nekretnine.
9. Slijede primjeri stavki koje nisu ulaganja u nekretnine te koje stoga nisu obuhvaćene područjem primjene ovog standarda:
- (a) nekretnine namijenjene prodaji u okviru redovnog poslovanja ili u postupku izgradnje ili razvoja radi takve prodaje (vidjeti MRS 2 *Zalihe*); na primjer, nekretnina stečena isključivo radi njezina naknadnog otuđenja u bliskoj budućnosti ili za razvoj i preprodaju.
 - (b) [izbrisano]
 - (c) nekretnina kojom se koristi vlasnik (vidjeti MRS 16 i MSFI 16), uključujući, među ostalim, nekretnine koje se drže u posjedu za buduću uporabu od strane vlasnika, nekretnine koje se drže u posjedu za buduću razvoj i naknadnu uporabu od strane vlasnika, nekretnina kojom se koriste zaposlenici (bez obzira na to plaćaju li zaposlenici najamninu po tržišnim stopama) i nekretnina kojom se koristi vlasnik namijenjena otuđenju.
 - (d) [izbrisano]
 - (e) nekretnina dana u financijski najam drugom subjektu.
10. Određene nekretnine uključuju dio koji se drži u posjedu radi ostvarenja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti kapitala te dio koji se drži u posjedu radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga ili u administrativne svrhe. Ako je te dijelove moguće odvojeno prodati (ili odvojeno dati u financijski najam), subjekt te dijelove obračunava odvojeno. Ako dijelove nije moguće prodati odvojeno, nekretnina je ulaganje u nekretnine samo ako se neznajajni dio drži u posjedu radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga ili u administrativne svrhe.
11. U nekim slučajevima subjekt pruža dodatne usluge korisnicima nekretnine koju drži u posjedu. Subjekt s takvim nekretninama postupa kao s ulaganjima u nekretnine ako su te usluge neznajajne u odnosu na krovni ugovor u cijelosti. Primjer je ako vlasnik poslovne zgrade najmoprimcima koji se koriste zgradom pruža sigurnosne usluge i usluge održavanja.
12. U drugim slučajevima pružene su usluge značajne. Na primjer, ako je subjekt vlasnik i upravitelj hotela, usluge koje pruža gostima značajne su u odnosu na krovni ugovor u cijelosti. Stoga je hotel kojim upravlja vlasnik nekretnina kojom se koristi vlasnik, a ne ulaganje u nekretnine.
13. U nekim je slučajevima teško odrediti jesu li dodatne usluge toliko značajne da se nekretnina ne može smatrati ulaganjem u nekretnine. Na primjer, vlasnik hotela ponekad prenosi neke odgovornosti na treće strane na temelju ugovora o upravljanju. Odredbe takvih ugovora mogu se znatno razlikovati. Vlasnikov položaj može s jedne strane biti jednak položaju pasivnog ulagača. S druge strane, vlasnik je možda jednostavno drugima prepustio svakodnevne funkcije, ali je zadržao značajnu izloženost promjenama novčanih tokova koje proizlaze iz poslovanja hotela.
14. Potrebna je prosudba kako bi se odredilo je li nekretnina u skladu s definicijom ulaganja u nekretnine. Subjekt je obavezan utvrditi mjerila kako bi mogao donositi dosljedne prosudbe u skladu s definicijom ulaganja u nekretnine te s povezanim smjernicama iz točaka 7. – 13. Točkom 75. podtočkom (c) propisuje se da je subjekt dužan objaviti ta mjerila ako je teško izvršiti klasifikaciju.

- 14.A. Prosudba je potrebna i kako bi se utvrdilo je li stjecanje ulaganja u nekretnine stjecanje imovine ili razreda imovine ili poslovno spajanje obuhvaćeno područjem primjene MSFI-ja 3 *Poslovna spajanja*. Kako bi se utvrdilo je li riječ o poslovnom spajanju, potrebno je upućivanje na MSFI 3. Rasprava iz točaka 7. – 14. ovog standarda odnosi se na to može li se nekretninu smatrati nekretninom kojom se koristi vlasnik ili ulaganjem u nekretnine, a ne na utvrđivanje toga je li stjecanje nekretnine poslovno spajanje u skladu s MSFI-jem 3. Kako bi se utvrdilo je li određena transakcija u skladu s definicijom poslovnog spajanja iz MSFI-ja 3. te uključuje li ulaganje u nekretnine kako je utvrđeno ovim standardom, potrebna je zasebna primjena obaju standarda.
15. U nekim slučajevima subjekt je vlasnik nekretnine dane u najam i kojom se koristi njegovo matično društvo ili drugi ovisni subjekt. Nekretnina ne udovoljava definiciji ulaganja u nekretnine u konsolidiranim financijskim izvještajima jer se s gledišta grupe nekretninom koristi vlasnik. Međutim, s gledišta subjekta koji je njezin vlasnik, nekretnina je ulaganje u nekretnine ako udovoljava definiciji iz točke 5. Stoga u svojim pojedinačnim financijskim izvještajima najmodavac s tom nekretninom postupa kao s ulaganjem u nekretnine.

PRIZNAVANJE

16. **Ulaganje u nekretninu koja je u vlasništvu priznaje se kao imovina isključivo u sljedećim slučajevima:**
- (a) **ako je vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s ulaganjem u nekretnine pritjecati u subjekt; i**
- (b) **ako je trošak ulaganja u nekretnine moguće pouzdano izmjeriti.**
17. Subjekt na temelju tog načela priznavanja ocjenjuje sve svoje troškove ulaganja u nekretnine u vrijeme njihova nastanka. Ti troškovi uključuju početno nastale troškove stjecanja ulaganja u nekretnine i naknadno nastale troškove povećanja nekretnine, zamjene njezina dijela ili njezina održavanja.
18. U skladu s načelom priznavanja iz točke 16., subjekt u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretnine ne priznaje troškove njihova redovnog održavanja. Ti se troškovi priznaju u računu dobiti i gubitka kako nastaju. Troškovi redovnog održavanja prije svega su troškovi rada i potrošnog materijala, a mogu uključivati i troškove sitnih dijelova. Svrha tih rashoda obično se opisuje kao „troškovi popravaka i održavanja” nekretnine.
19. Dijelovi ulaganja u nekretnine mogu se steći zamjenom. Na primjer, unutarnji zidovi mogu biti zamjena izvornih zidova. U skladu s načelom priznavanja, subjekt u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretnine priznaje trošak zamjene dijela postojećeg ulaganja u nekretnine u vrijeme nastajanja tog troška ako su zadovoljena mjerila priznavanja. Knjigovodstvena vrijednost tih dijelova koji se zamjenjuju prestaje se priznavati u skladu s odredbama o prestanku priznavanja iz ovog standarda.
- 19.A. Ulaganja u nekretnine koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe priznaju se u skladu s MSFI-jem 16.

MJERENJE PRI PRIZNAVANJU

20. **Ulaganje u nekretninu koja je u vlasništvu početno se mjeri po trošku. Transakcijski se troškovi uključuju u početno mjerenje.**
21. Trošak kupljenog ulaganja u nekretnine uključuje njegovu kupovnu cijenu i sve izravno povezane troškove. Izravno povezani troškovi uključuju, na primjer, honorare za pravne usluge, pristojbe za prijenos nekretnine i druge transakcijske troškove.
22. [Izbrisano]
23. Trošak ulaganja u nekretnine ne povećava se za sljedeće:
- (a) troškove pokretanja poslovanja (osim ako su nužni za dovođenje nekretnine u stanje potrebno kako bi funkcionirala u skladu s namjerama rukovodstva),

- (b) gubitke iz poslovanja koji su nastali prije nego što je ulaganje u nekretnine postiglo predviđenu razinu popunjenosti ili
 - (c) troškove neuobičajenih količina otpadnih materijala, rada ili drugih resursa nastalih tijekom izgradnje ili razvoja nekretnine.
24. Ako se plaćanje za ulaganja u nekretnine odgodi, njegov je trošak istovjetan cijeni u novcu. Razlika između tog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao kamatni rashod tijekom razdoblja kreditiranja.
25. [Izbrisano]
26. [Izbrisano]
27. Jedno ili više ulaganja u nekretnine može se steći u zamjenu za nenovčanu imovinu ili imovine ili kombinaciju novčane i nenovčane imovine. Sljedeća se rasprava odnosi na zamjenu jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu, ali se primjenjuje i na sve razmjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak takvog ulaganja u nekretnine 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. Stečena se imovina mjeri na navedeni način čak i ako subjekt ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se stečena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njezin se trošak mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.
28. Subjekt odlučuje ima li transakcija zamjene komercijalni sadržaj na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budući novčani tokovi kao posljedica te transakcije. Razmjena ima komercijalni sadržaj u sljedećim slučajevima:
- (a) ako se struktura (rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu ili
 - (b) ako se vrijednost dijela poslovanja subjekta, svojstvena tom subjektu i pod utjecajem dotične transakcije, promijeni kao posljedica zamjene i
 - (c) ako je razlika u podtočki (a) ili (b) značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjene imovine.
- Kako bi se utvrdilo ima li transakcija zamjene komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja subjekta, svojstvena tom subjektu i pod utjecajem dotične transakcije, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat tih analiza može biti jasan bez da subjekt provodi detaljne izračune.
29. Fer vrijednost imovine može se pouzdano izmjeriti ako (a) promjenjivost raspona razumnih mjerenja fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili (b) ako se vjerojatnosti različitih procjena u tom rasponu mogu razumno procijeniti i koristiti pri mjerenju fer vrijednosti. Ako subjekt može pouzdano izmjeriti fer vrijednost primljene imovine ili dane imovine, fer se vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška, osim ako je fer vrijednost primljene imovine jasnija.
- 29.A. Ulaganja u nekretnine koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe na početku se mjere u skladu s MSFI-jem 16.

MJERENJE NAKON PRIZNAVANJA

Računovodstvena politika

30. **Uz iznimke iz točke 32.A. subjekt kao svoju računovodstvenu politiku odabire model fer vrijednosti iz točaka 33. – 55. ili model troška iz točke 56. te je tu politiku dužan primjenjivati na sva svoja ulaganja u nekretnine.**
31. U MRS-u 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* navodi se da se računovodstvena politika dobrovoljno mijenja samo ako ta promjena dovodi do pouzdanih i relevantnijih informacija

u financijskim izvještajima o učincima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na financijski položaj, financijsku uspješnost ili novčane tokove subjekta. Malo je vjerojatno da će prijelaz s modela fer vrijednosti na model troška imati za posljedicu relevantnije prikazivanje.

32. Ovim se standardom propisuje da svi subjekti mjere fer vrijednost ulaganja u nekretnine za potrebe mjerenja (ako subjekt primjenjuje model fer vrijednosti) ili objavljivanja podataka (ako primjenjuje model troška). Subjektu se preporučuje, iako se od njega to ne zahtijeva, da mjeri fer vrijednost ulaganja u nekretnine na temelju procjene nezavisnog procjenitelja s priznatom i primjerenom stručnom kvalifikacijom, koji ima novije iskustvo u pogledu lokacije i kategorije ulaganja u nekretnine koja se ocjenjuje.

32.A. Subjekt može:

- (a) **odabrati model fer vrijednosti ili model troška za sva ulaganja u nekretnine povezana s obvezama koje donose povrat izravno povezan s fer vrijednosti ili povrat od određene imovine, uključujući to ulaganje u nekretnine; i**
- (b) **odabrati model fer vrijednosti ili model troška za sva ostala ulaganja u nekretnine, bez obzira na izbor koji je učinio u skladu s podtočkom (a).**

- 32.B. Neki osiguravatelji i drugi subjekti imaju unutarnji fond za nekretnine koji izdaje zamišljene jedinice, pri čemu neke jedinice drži ulagač u okviru povezanih ugovora, dok druge drži subjekt. Točkom 32.A. subjektu se ne dopušta mjerenje nekretnina u posjedu fonda djelomično po njihovu trošku, a djelomično po njihovoj fer vrijednosti.

- 32.C. Ako subjekt odabere različite modele za dvije kategorije opisane u točki 32.A., prodaja ulaganja u nekretnine između skupina imovine, koje se mjere uz uporabu različitih modela, priznaje se po fer vrijednosti, a kumulativna promjena fer vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka. Sukladno tomu, ako se ulaganje u nekretnine prodaje iz skupine u kojoj se primjenjuje model fer vrijednosti u skupinu u kojoj se primjenjuje model troška, fer vrijednost imovine na datum prodaje postaje njezin pretpostavljeni trošak.

Model fer vrijednosti

33. **Nakon početnog priznavanja subjekt koji je odabrao model fer vrijednosti mjeri sva svoja ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti, osim u slučajevima opisanim u točki 53.**

34. [Izbrisano]

35. **Dobit ili gubitak nastali uslijed promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine priznaju se u račun dobiti i gubitka za razdoblje u kojem su nastali.**

36. – 39. [Izbrisano]

40. Pri mjerenju fer vrijednosti ulaganja u nekretnine u skladu s MSFI-jem 13 subjekt je dužan osigurati da fer vrijednost odražava, među ostalim, prihod od najamnina od tekućih najмова i druge pretpostavke koje bi tržišni sudionici upotrijebili za određivanje cijene ulaganja u nekretnine prema postojećim tržišnim uvjetima.

- 40.A. Ako najmoprimac za mjerenje ulaganja u nekretnine koja se drže kao imovina s pravom uporabe primjenjuje model fer vrijednosti, dužan je po fer vrijednosti mjeriti imovinu s pravom uporabe, a ne odnosnu imovinu.

41. MSFI-jem 16 utvrđuje se osnova za početno priznavanje troška ulaganja u nekretnine koja najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe. Ako subjekt odabere model fer vrijednosti, točkom 33. propisuje se da se ulaganja u nekretnine koja najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe po potrebi ponovno izmjere po fer vrijednosti. Ako se plaćanja najma izvršavaju po tržišnim stopama, fer vrijednost ulaganja u nekretnine

koja najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe pri stjecanju, bez svih očekivanih plaćanja najma (uključujući plaćanja povezana s priznatim obvezama po najmu), treba biti jednaka nuli. Stoga prijelaz s mjerenja imovine s pravom uporabe po trošku u skladu s MSFI-jem 16 na mjerenje po fer vrijednosti u skladu s točkom 33. (uzimajući u obzir zahtjeve iz točke 50.) ne bi trebao dovesti do nikakve početne dobiti ili gubitka, osim ako se fer vrijednost mjeri u različitim trenucima. Do toga može doći ako se model fer vrijednosti odabere nakon početnog priznavanja.

42. – 47. [Izbrisano]

48. U iznimnim slučajevima, kada subjekt prvi put stekne ulaganje u nekretnine (ili kada postojeća nekretnina prvi put postane ulaganje u nekretninu nakon promjene njezine namjene), postoje jasni dokazi da će promjenjivost raspona razumnih mjerenja fer vrijednosti biti toliko velika i da će vjerojatnost pojave različitih ishoda biti toliko teško procijeniti da pojedinačno mjerenje fer vrijednosti više nije upotrebljivo. To može upućivati na činjenicu da se fer vrijednost nekretnine neće moći neprekidno pouzdano mjeriti (vidjeti točku 53.).

49. [Izbrisano]

50. Pri određivanju knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti subjekt ne obračunava dvostruko imovinu ili obveze koje su priznate kao zasebna imovina ili obveze. Na primjer:

- (a) oprema kao što su dizala ili uređaji za klimatizaciju često su sastavni dio zgrade i općenito su uključeni u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, a ne priznaju se zasebno kao nekretnine, postrojenja i oprema.
- (b) ako se ured iznajmljuje zajedno s namještajem, fer vrijednost ureda u pravilu uključuje fer vrijednost namještaja jer je prihod od najamnine povezan s namještenim uredom. Ako je namještaj uključen u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, subjekt taj namještaj ne priznaje kao zasebnu imovinu.
- (c) fer vrijednost ulaganja u nekretnine ne uključuje unaprijed plaćeni ili dospjeli prihod od poslovnog najma jer ga subjekt priznaje kao zasebnu obvezu ili imovinu.
- (d) fer vrijednost ulaganja u nekretnine koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe odražava očekivane novčane tokove (uključujući varijabilna plaćanja najma za koja se očekuje da će trebati biti plaćena). U skladu s time, ako je izvršena procjena nekretnine bez svih očekivanih plaćanja, tom je iznosu potrebno ponovno dodati sve priznate obveze po najmu kako bi se dobila knjigovodstvena vrijednost ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti.

51. [Izbrisano]

52. U nekim slučajevima subjekt očekuje da će sadašnja vrijednost njegovih plaćanja povezanih s ulaganjima u nekretnine (osim plaćanja povezanih s priznatim obvezama) premašiti sadašnju vrijednost povezanih primitaka u novcu. Subjekt primjenjuje MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* kako bi odredio mora li priznati obvezu te, ako je to slučaj, na koji se način ta obveza mjeri.

Nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti

53. Postoji oboriva pretpostavka da subjekt može neprekidno pouzdano mjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretnine. Međutim, u iznimnim slučajevima, kada subjekt prvi put stekne ulaganje u nekretnine (ili kada postojeća nekretnina prvi put postane ulaganje u nekretninu nakon promjene njezine namjene), postoji jasan dokaz da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine ne može neprekidno pouzdano mjeriti. Do toga dolazi kada i samo kada tržište usporedivih nekretnina nije aktivno (npr.

malo nedavnih transakcija, kotirane cijene nisu tekuće ili vidljive cijene transakcije upućuju na to da je prodavatelj bio prisiljen prodati) i alternativna mjerenja fer vrijednosti (npr., na temelju projekcija diskontiranog novčanog toka) nisu dostupna. Ako subjekt utvrdi da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji ne može pouzdano izmjeriti, ali očekuje da će se fer vrijednost nekretnine moći pouzdano izmjeriti nakon njezine izgradnje, dužan je ulaganje u nekretninu u izgradnji mjeriti po trošku sve dok njezina fer vrijednost ne postane pouzdano mjerljiva ili dok se izgradnja ne dovrši (što god nastupi ranije). Ako subjekt utvrdi da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (osim ulaganja u nekretninu u izgradnji) ne može neprekidno pouzdano mjeriti, subjekt je dužan to ulaganje u nekretninu mjeriti primjenom modela troška iz MRS-a 16 za ulaganje u nekretninu u vlasništvu ili u skladu s MSFI-jem 16 za ulaganja u nekretnine koja najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe. Pretpostavlja se da je ostatak vrijednosti ulaganja u nekretninu jednaki nuli. Subjekt je dužan i dalje primjenjivati MRS 16 ili MSFI 16 do otuđenja ulaganja u nekretninu.

- 53.A. Kada subjekt postane sposoban pouzdano mjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretninu u izgradnji koja je prethodno mjerena po trošku, dužan je tu nekretninu mjeriti po njezinoj fer vrijednosti. Nakon dovršetka izgradnje te nekretnine, pretpostavlja se da se fer vrijednost može pouzdano mjeriti. Ako to nije slučaj, u skladu s točkom 53. nekretnina se obračunava primjenom modela troška u skladu s MRS-om 16 za imovinu u vlasništvu ili MSFI-jem 16 za ulaganja u nekretnine koja najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe.
- 53.B. Pretpostavku da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji može pouzdano mjeriti može se oboriti samo pri početnom priznavanju. Subjekt koji je ulaganje u nekretninu u izgradnji izmjerio po fer vrijednosti ne smije zaključiti da se fer vrijednost ulaganja u dovršenu nekretninu ne može pouzdano mjeriti.
54. U iznimnim okolnostima, ako je subjekt iz razloga navedenog u točki 53. prisiljen mjeriti određeno ulaganje u nekretninu po modelu troška u skladu s MRS-om 16 ili MSFI-jem 16, sva svoja ostala ulaganja u nekretnine, uključujući ulaganja u nekretnine u izgradnji, mjeri po fer vrijednosti. U tim slučajevima iako subjekt primjenjuje model troška na jedno ulaganje u nekretninu, subjekt je preostale nekretnine i dalje dužan obračunavati primjenom modela fer vrijednosti.
55. Ako je subjekt prethodno mjerio ulaganje u nekretnine po fer vrijednosti, nekretninu je dužan i dalje mjeriti po fer vrijednosti do njezina otuđenja (ili dok ne postane nekretnina kojom se koristi vlasnik ili dok subjekt ne započne razvijati nekretninu radi naknadne prodaje u okviru redovnog poslovanja), čak i ako usporedne tržišne transakcije postanu rjeđe ili ako tržišne cijene postanu teže dostupne.

Model troška

56. Nakon početnog priznavanja subjekt koji odabere model troška dužan je ulaganje u nekretninu mjeriti na sljedeći način:
- (a) u skladu s MSFI-jem 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* ako ispunjuje kriterije za klasifikaciju kao imovina namijenjena prodaji (ili je uključena u skupinu za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji);
 - (b) u skladu s MSFI-jem 16 ako je najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe i nije namijenjena prodaji u skladu s MSFI-jem 5; i
 - (c) u skladu sa zahtjevima iz MRS-a 16 za model troška u svim ostalim slučajevima.

PRIJENOSI

57. Prijenosi u ili iz ulaganja u nekretnine izvršavaju se ako i isključivo ako je došlo do promjene uporabe, na koju upućuje sljedeće:
- (a) početak uporabe nekretnine od strane vlasnika pri njezinu prijenosu iz ulaganja u nekretninu u nekretninu kojom se koristi vlasnik;

- (b) početak razvoja nekretnine radi njezine prodaje pri njezinu prijenosu iz ulaganja u nekretninu u zalihe;
- (c) završetak uporabe nekretnine od strane vlasnika pri njezinu prijenosu iz nekretnine kojom se koristi vlasnik u ulaganje u nekretninu; ili
- (d) davanje nekretnine u poslovni najam drugoj stranki pri njezinu prijenosu iz zaliha u ulaganje u nekretninu.
- (e) [izbrisano]

58. Točkom 57. podtočkom (b) propisuje se da subjekt prenosi nekretnine iz ulaganja u nekretninu u zalihe ako i isključivo ako je došlo do promjene uporabe, na koju upućuje početak razvoja nekretnine radi njezine prodaje. Kada subjekt odluči otuđiti ulaganje u nekretninu bez njezina razvijanja, dužan je i dalje postupati s tom nekretninom kao s ulaganjem u nekretninu do prestanka njezina priznavanja (kada se izbriše iz izvještaja o financijskom položaju), a ne kao sa zalihama. Slično tomu, ako subjekt započne ponovno razvijati postojeće ulaganje u nekretninu radi daljnje buduće uporabe kao ulaganja u nekretninu, nekretnina ostaje ulaganje u nekretninu i ne reklasificira se kao nekretnina kojom se koristi vlasnik tijekom njezina daljnjeg razvoja.
59. Točke 60. – 65. primjenjuju se na priznavanje i mjerenje u slučajevima u kojima subjekt na ulaganja u nekretnine primjenjuje model fer vrijednosti. Ako subjekt primjenjuje model troška, prijenosi između ulaganja u nekretnine, nekretnine kojom se koristi vlasnik i zaliha ne mijenjaju knjigovodstvenu vrijednost prenesene nekretnine niti mijenjaju trošak te nekretnine za potrebe mjerenja ili objavljivanja.
60. **Kod prijenosa iz ulaganja u nekretninu iskazanog po fer vrijednosti u nekretninu kojom se koristi vlasnik ili u zalihe, pretpostavljeni trošak nekretnine za potrebe daljnjeg obračunavanja u skladu s MRS-om 16, MSFI-jem 16 ili MRS-om 2 jednak je njezinoj fer vrijednosti na datum promjene uporabe.**
61. **Ako nekretnina kojom se koristi vlasnik postane ulaganje u nekretninu koje će se iskazivati po fer vrijednosti, subjekt je dužan primjenjivati MRS 16 za nekretninu u vlasništvu i MSFI 16 za nekretninu koju najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe do datuma promjene njezine uporabe. Na taj datum subjekt je dužan postupati sa svim razlikama između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine u skladu s MRS-om 16 ili MSFI-jem 16 i njezine fer vrijednosti na isti način kao s revalorizacijom u skladu s MRS-om 16.**
62. Do datuma na koji nekretnina kojom se koristi vlasnik postane ulaganje u nekretninu koje se iskazuje po fer vrijednosti, subjekt amortizira nekretninu (ili imovinu s pravom uporabe) i priznaje sve nastale gubitke od umanjenja njezine vrijednosti. Na taj datum subjekt postupa sa svim razlikama između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine u skladu s MRS-om 16 ili MSFI-jem 16 i njezine fer vrijednosti na isti način kao s revalorizacijom u skladu s MRS-om 16. Drugim riječima:
- (a) svako nastalo smanjenje knjigovodstvene vrijednosti nekretnine priznaje se u računu dobiti i gubitka. Međutim, u visini u kojoj je iznos uključen u revalorizacijski višak te nekretnine, umanjenje se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i odbija od revalorizacijskog viška unutar vlasničkoga kapitala;
 - (b) sa svakim se nastalim povećanjem knjigovodstvene vrijednosti postupa kako slijedi:
 - i. u mjeri u kojoj to povećanje poništava prijašnji gubitak od umanjenja za tu nekretninu, povećanje se priznaje u računu dobiti i gubitka. Iznos priznat u računu dobiti i gubitka ne premašuje iznos potreban za vraćanje knjigovodstvene vrijednosti na knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila utvrđena (bez amortizacije) da gubitak od umanjenja nije priznat;
 - ii. svaki preostali dio povećanja priznaje se u okviru ostale sveobuhvatne dobiti i pribraja se iznosu revalorizacijskog viška unutar vlasničkoga kapitala. Pri naknadnom otuđenju ulaganja u nekretnine revalorizacijski višak uključen u vlasnički kapital moguće je prenijeti u zadržanu dobit. Prijenos iz revalorizacijskog viška u zadržanu dobit ne izvršava se preko računa dobiti i gubitka.

63. **Kod prijenosa iz zaliha u ulaganje u nekretninu koje će se iskazivati po fer vrijednosti, svaka razlika između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka.**
64. Postupanje s prijenosima iz zaliha u ulaganja u nekretnine koja će se iskazivati po fer vrijednosti mora biti sukladno tretmanu prodaje zaliha.
65. **Kada subjekt dovrši izgradnju ili razvoj nekretnine u vlastitoj izvedbi koja će se iskazivati po fer vrijednosti, svaka razlika između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka.**

OTUĐENJA

66. **Ulaganje u nekretninu prestaje se priznavati (briše se iz izvješća o financijskom položaju) pri otuđenju ili kada se ulaganje u nekretninu trajno povuče iz uporabe i od njegova se otuđenja ne očekuju buduće gospodarske koristi.**
67. Otuđenje ulaganja u nekretninu može se ostvariti prodajom ili sklapanjem financijskog najma. Datumom otuđenja ulaganja u nekretninu koje je prodano smatra se datum na koji primatelj preuzme nadzor nad tim ulaganjem u nekretninu u skladu sa zahtjevima iz MSFI-ja 15 u pogledu određivanja trenutka u kojem se obveza na činidbu smatra ispunjenom. MSFI 16 primjenjuje se na otuđenje izvršeno sklapanjem financijskog najma te na prodaju i povratni najam.
68. Ako subjekt u skladu s načelom priznavanja iz točke 16. u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine prizna trošak zamjene dijela ulaganja u nekretninu, prestaje priznavati knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela. Kod ulaganja u nekretninu koje se obračunava po modelu troška, zamijenjeni dio ne smije biti dio koji je zasebno amortiziran. Ako subjektu nije izvedivo utvrđivanje knjigovodstvene vrijednosti zamijenjenog dijela, može upotrijebiti trošak zamjene kao pokazatelj troška zamijenjenog dijela u vrijeme kada je bio stečen ili izgrađen. Po modelu fer vrijednosti fer vrijednost ulaganja u nekretninu može već odražavati činjenicu da je dio koji je potrebno zamijeniti izgubio svoju vrijednost. U drugim slučajevima može biti teško odrediti za koliko bi fer vrijednost trebalo smanjiti za dio koji se zamjenjuje. Umjesto smanjenja fer vrijednosti za zamijenjeni dio kada to nije izvedivo, moguće je trošak zamjene uključiti u knjigovodstvenu vrijednost imovine te potom ponovno ocijeniti fer vrijednost, kao što bi bilo potrebno u slučaju povećanja koja ne uključuju zamjenu.
69. **Dobit ili gubici od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretninu određuju se kao razlika između neto prihoda od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine i priznaju se u računu dobiti i gubitka (osim ako se pri prodaji ili povratnom najmu MSFI-jem 16 ne propisuje drugačije) u razdoblju povlačenja ili otuđenja.**
70. Iznos naknade koji se uključuje u račun dobiti i gubitka i proizlazi iz prestanka priznavanja ulaganja u nekretninu određuje se u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja cijene transakcije iz točaka 47. – 72. MSFI-ja 15. Naknadne izmjene procijenjenog iznosa naknade uključene u račun dobiti i gubitka obračunavaju se u skladu sa zahtjevima u pogledu promjena cijene transakcije iz MSFI-ja 15.
71. Subjekt primjenjuje MRS 37 ili druge standarde, ovisno o slučaju, na sve obveze koje zadrži nakon otuđenja ulaganja u nekretninu.
72. **Naknada trećih strana za ulaganje u nekretninu čija je vrijednost bila umanjena, koje je bilo izgubljeno ili ustupljeno priznaje se u računu dobiti i gubitka kada dospije plaćanje naknade.**
73. Umanjenja ili gubici od ulaganja u nekretninu, s tim povezana potraživanja ili plaćanja naknada trećih strana te naknadna kupnja ili izgradnja zamjenske imovine odvojeni su poslovni događaji i obračunavaju se zasebno kako slijedi:

- (a) umanjena vrijednosti ulaganja u nekretninu priznaju se u skladu s MRS-om 36;

- (b) povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretninu priznaju se u skladu s točkama 66. – 71. ovog standarda;
- (c) naknade trećih strana za ulaganje u nekretninu čija je vrijednost bila umanjena, koje je bilo izgubljeno ili ustupljeno priznaje se u računu dobiti i gubitka kada dospije na plaćanje; i
- (d) trošak imovine koja je obnovljena, kupljena ili izgrađena kao zamjena određuje se u skladu s točkama 20. – 29. ovog standarda.

OBJAVLJIVANJE

Model fer vrijednosti i model troška

- 74. Podaci navedeni u nastavku objavljuju se dodatno uz podatke koji se objavljuju u skladu s MSFI-jem 16. U skladu s MSFI-jem 16, vlasnik ulaganja u nekretninu objavljuje u svojstvu najmodavca podatke o najmovima koje je sklopio. Najmoprimac koji ulaganje u nekretninu drži kao imovinu s pravom uporabe objavljuje podatke u svojstvu najmoprimca u skladu s MSFI-jem 16 i podatke u svojstvu najmodavca u skladu s MSFI-jem 16 za sve poslovne najmove koje je sklopio.
- 75. **Subjekt je dužan objaviti sljedeće:**
 - (a) **primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška;**
 - (b) [izbrisano]
 - (c) **ako je razvrstavanje otežano (vidjeti točku 14.), mjerila kojima se koristi kako bi razlikovao ulaganja u nekretninu, nekretnine kojom se koristi vlasnik i nekretnine namijenjene prodaji u okviru redovnog poslovanja.**
 - (d) [izbrisano]
 - (e) **opseg u kojem se fer vrijednost ulaganja u nekretninu (kako je izmjerena ili objavljena u financijskim izvještajima) temelji na procjeni nezavisnog procjenitelja s priznatom i primjerenom stručnom kvalifikacijom, koji ima novije iskustvo u pogledu lokacije i kategorije ulaganja u nekretninu koje se ocjenjuje. Ako ta ocjena ne postoji, tu je činjenicu potrebno objaviti.**
 - (f) **iznose priznate u računu dobiti i gubitka za sljedeće:**
 - i. **prihod od najma ulaganja u nekretnine;**
 - ii. **izravne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) povezane s ulaganjem u nekretninu koje je stvorilo prihod od najma tijekom razdoblja;**
 - iii. **izravne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) povezane s ulaganjem u nekretninu koje nije stvorilo prihod od najma tijekom razdoblja; i**
 - iv. **kumulativnu promjenu fer vrijednosti priznatu u računu dobiti i gubitka pri prodaji ulaganja u nekretninu iz skupine imovine na koje je primijenjen model troška u skupini u kojoj je primijenjen model fer vrijednosti (vidjeti točku 32.C.);**
 - (g) **postojanje i iznose ograničenja ostvarivosti ulaganja u nekretninu ili doznake prihoda i zarade od otuđenja;**
 - (h) **ugovorne obveze kupnje, izgradnje ili razvoja ulaganja u nekretninu ili popravaka, održavanja ili poboljšanja.**

Model fer vrijednosti

76. Uz podatke koji se objavljuju u skladu s točkom 75., subjekt koji primjenjuje model fer vrijednosti iz točaka 33. – 55. objavljuje usklađivanje između knjigovodstvenih vrijednosti ulaganja u nekretninu na početku i na kraju razdoblja, pri čemu je dužan prikazati sljedeće:
- (a) povećanja, uz odvojeno objavljivanje povećanja koja su posljedica stjecanja i onih koja su posljedica naknadnih izdataka priznatih u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine;
 - (b) povećanja koja su posljedica stjecanja u okviru poslovnih spajanja;
 - (c) imovinu koja je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji ili uključena u skupinu imovine za otuđenje koja je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI-jem 5, te druga otuđenja;
 - (d) neto dobit ili gubitke iz usklađivanja po fer vrijednosti;
 - (e) neto tečajne razlike koje su posljedica preračunavanja financijskih izvještaja u drugu valutu prezentiranja, uključujući preračunavanje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta;
 - (f) prijenose u i iz zaliha i nekretnina kojima se koristi vlasnik; i
 - (g) ostale promjene.
77. Ako je procjena dobivena za ulaganje u nekretninu značajno usklađena za potrebe financijskih izvještaja, na primjer kako bi se izbjeglo dvostruko obračunavanje imovine ili obveza koji su priznati kao zasebna imovina i obveze, kako je opisano u točki 50., subjekt objavljuje usklađivanje između dobivene procjene i prilagođene procjene uključene u financijske izvještaje, pri čemu odvojeno prikazuje skupni iznos svih priznatih obveza u okviru najma koje su dodane te sva ostala značajna usklađivanja.
78. U iznimnim slučajevima iz točke 53. kada subjekt mjeri ulaganje u nekretninu po modelu troška iz MRS-a 16 ili u skladu s MSFI-jem 16, u okviru usklađivanja koje se propisuju točkom 76. objavljuju se iznosi povezani s predmetnim ulaganjem u nekretninu odvojeno od iznosa povezanih s drugim ulaganjima u nekretnine. Nadalje, subjekt objavljuje sljedeće:
- (a) opis ulaganja u nekretninu;
 - (b) obrazloženje zbog čega fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti;
 - (c) ako je moguće, raspon procjena u kojemu se vrlo vjerojatno nalazi fer vrijednost; i
 - (d) kod otuđenja ulaganja u nekretninu koje se ne iskazuje po fer vrijednosti:
 - i. činjenicu da je subjekt otuđio ulaganje u nekretninu koje se ne iskazuje po fer vrijednosti;
 - ii. knjigovodstvenu vrijednost tog ulaganja u nekretninu u vrijeme prodaje; i
 - iii. iznos priznate dobiti ili gubitka.

Model troška

79. Uz podatke koji se objavljuju u skladu s točkom 75. subjekt koji primjenjuje model troška iz točke 56. objavljuje sljedeće:
- (a) upotrijebljene metode amortizacije;
 - (b) korisni vijek uporabe ili upotrijebljene stope amortizacije;

- (c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja;
- (d) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretninu na početku i na kraju razdoblja, pri čemu prikazuje sljedeće:
 - i. povećanja, uz odvojeno objavljivanje povećanja koja su posljedica stjecanja i onih koja su posljedica naknadnih izdataka priznatih kao imovina;
 - ii. povećanja koja su posljedica stjecanja u okviru poslovnih spajanja;
 - iii. imovinu koja je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji ili uključena u skupinu imovine za otuđenje koja je razvrstana kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI-jem 5 te druga otuđenja;
 - iv. amortizaciju;
 - v. iznos priznatih gubitaka od umanjenja te iznos poništenih gubitaka od umanjenja tijekom razdoblja u skladu s MRS-om 36;
 - vi. neto tečajne razlike koje su posljedica preračunavanja financijskih izvještaja u drugu valutu prezentiranja, uključujući preračunavanje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta;
 - vii. prijenose u i iz zaliha i nekretnina kojima se koristi vlasnik; i
 - viii. ostale promjene.
- (e) fer vrijednost ulaganja u nekretninu. U iznimnim slučajevima koji su opisani u točki 53. kada subjekt nije u stanju pouzdano mjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretninu, objavljuje sljedeće:
 - i. opis ulaganja u nekretninu;
 - ii. obrazloženje zbog čega fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti; i
 - iii. ako je moguće, raspon procjena u kojemu se vrlo vjerojatno nalazi fer vrijednost.

PRIJELAZNE ODREDBE

Model fer vrijednosti

80. Subjekt koji je prethodno primjenjivao MRS 40 (iz 2000.) i prvi put odluči reklasificirati i obračunavati neke ili sve prihvatljive udjele u nekretninama koje drži u okviru poslovnog najma kao ulaganja u nekretnine, priznaje učinak te odluke kao usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti za razdoblje u kojem je ta odluka prvi put donesena. Nadalje:
- (a) ako je subjekt prethodno javno objavio (u financijskim izvještajima ili na drugi način) fer vrijednost tih udjela u nekretninama u ranijim razdobljima (mjerenu na osnovi koja je u skladu s definicijom fer vrijednosti iz MSFI-ja 13), subjektu se preporučuje sljedeće, iako se to od njega ne zahtijeva:
 - i. da uskladi početno stanje zadržane dobiti za prvo prezentirano razdoblje za koje je takva fer vrijednost javno objavljena; i
 - ii. da prepravi usporedne podatke za ta razdoblja; i
 - (b) ako subjekt prethodno nije javno objavio podatke iz podtočke (a), ne prepravlja usporedne podatke i objavljuje tu činjenicu.
81. Ovim se standardom propisuje drugačije postupanje od onog propisanog MRS-om 8. MRS-om 8 propisuje se prepravljanje usporednih podataka, osim ako takvo prepravljanje nije izvedivo.
82. Kada subjekt prvi put primjenjuje ovaj standard, usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti uključuje reklasifikaciju svih iznosa u revalorizacijskom višku za ulaganja u nekretnine.

Model troška

83. MRS 8 primjenjuje se na sve promjene računovodstvenih politika do kojih dođe kada subjekt prvi put primjenjuje ovaj standard i odabere primjenu modela troška. Učinak promjene računovodstvenih politika uključuje reklasifikaciju svih iznosa u revalorizacijskom višku za ulaganja u nekretnine.
84. **Zahtjevi iz točaka 27. – 29. u pogledu početnog mjerenja ulaganja u nekretninu stečenog zamjenom imovine primjenjuju se isključivo na buduće transakcije.**

Poslovna spajanja

- 84.A. Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva, ciklus 2011. – 2013.*, objavljenim u prosincu 2013., dodana je točka 14.A. i naslov prije točke 6. Subjekt je navedenu izmjenu dužan primjenjivati na stjecanja ulaganja u nekretninu prospektivno od početka prvog razdoblja za koje tu izmjenu primjenjuje. Stoga se obračunavanje stjecanja ulaganja u nekretninu u ranijim razdobljima ne usklađuje. Međutim, subjekt može odlučiti primijeniti izmjenu na pojedinačna stjecanja ulaganja u nekretnine do kojih je došlo prije početka prvoga godišnjeg razdoblja koje nastupa na datum stupanja na snagu ili nakon tog datuma ako i isključivo ako raspolaže podacima koji su potrebni za primjenu te izmjene na te ranije transakcije.

MSFI 16

- 84.B. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI 16 i izmjene iz tog standarda dužan je na svoja ulaganja u nekretnine koja drži kao imovinu s pravom uporabe primijeniti prijelazne odredbe iz Dodatka C MSFI-ja 16.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

85. Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili nakon tog datuma. Preporučuje se ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom ovog standarda za razdoblje prije 1. siječnja 2005., dužan je tu činjenicu objaviti.
- 85.A. MRS-om 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.) izmijenjeno je nazivlje koje se upotrebljava u MSFI-jevima. Nadalje, izmijenjena je točka 62. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja su započela 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Ako subjekt primjenjuje MRS 1 (izmijenjen 2007.) na ranije razdoblje, izmjene se primjenjuju za to ranije razdoblje.
- 85.B. U okviru poboljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. izmijenjene su točke 8., 9., 48., 53., 54. i 57. izbrisana je točka 22. te su dodane točke 53.A. i 53.B. Subjekt primjenjuje te izmjene prospektivno za godišnja razdoblja koja su započela 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Subjektu je dopuštena primjena izmjena na ulaganje u nekretnine u izgradnji od bilo kojeg datuma prije 1. siječnja 2009. uz uvjet da je fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji bila izmjerena na te datume. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti i istodobno primijeniti izmjene točaka 5. i 81.E. MRS-a 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*.
- 85.C. MSFI-jem 13, objavljenim u svibnju 2011., izmijenjena je definicija fer vrijednosti iz točke 5., izmijenjene su točke 26., 29., 32., 40., 48., 53., 53.B., 78. – 80. i 85.B. te su izbrisane točke 36. – 39., 42. – 47., 49., 51. i točka 75. podtočka (d). Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 13.
- 85.D. Dokumentom *Godišnja poboljšanja, ciklus 2011. – 2013.*, objavljenim u prosincu 2013., dodani su naslovi ispred točke 6. i iza točke 84. te su dodane točke 14.A i 84.A. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. srpnja 2014. ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt započne s primjenom tih izmjena za ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.
- 85.E. MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točka 3. podtočka (b) i točke 9., 67. i 70. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 15.

- 85.F. MSFI-jem 16, objavljenim u siječnju 2016., izmijenjeno je područje primjene MRS-a 40 tako što je u definiciju ulaganja u nekretnine uključeno i vlasničko ulaganje u nekretnine i nekretnina koju najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe. MSFI-jem 16 izmijenjene su točke 5., 7., 8., 9., 16., 20., 30., 41., 50., 53., 53.A., 54., 56., 60., 61., 62., 67., 69., 74., 75., 77. i 78., dodane su točke 19.A., 29.A., 40.A. i 84.B. i njihovi naslovi te su izbrisane točke 3., 6., 25., 26. i 34. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti pri primjeni MSFI-ja 16.

OPOZIV MRS-a 40 (2000.)

86. Ovim se standardom zamjenjuje MRS 40 *Ulaganja u nekretnine* (izdan 2000.).
-