

## Međunarodni računovodstveni standard 40 Ulaganja u nekretnine

### Cilj

---

1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni tretman za ulaganja u nekretnine i odgovarajuće zahtjeve za objavljivanjem.

### Djelokrug

---

2. **Ovaj Standard se primjenjuje na priznavanje, mjerenje i objavljivanje ulaganja u nekretnine.**
3. Između ostalog, ovaj Standard se primjenjuje na mjerenje udjela u ulaganjima u nekretnine pod najmom koji se računovodstveno tretira kao financijski najam u financijskim izvještajima najmoprimca, kao i na mjerenje ulaganja u nekretnine koje se najmoprimcu daju u poslovni najam u financijskim izvještajima najmodavca. Ovaj Standard se ne bavi pitanjima koja su obuhvaćena MRS-on 17 – *Najmovi*, uključujući:
  - (a) klasifikaciju najmova kao financijskih ili poslovnih najmova;
  - (b) priznavanje prihoda od najma za ulaganja u nekretnine (također vidjeti MRS 18 -*Prihodi*);
  - (c) mjerenje udjela u nekretnini pod najmom koji se računovodstveno tretira kao poslovni najam u financijskim izvještajima najmoprimca;
  - (d) mjerenje neto ulaganjau financijski najam u financijskim izvještajima najmodavca;
  - (e) računovodstvo za transakcije prodaje i povratnog najma; i
  - (f) objavljivanja vezana za financijske najmove i poslovne najmove.
4. Ovaj Standard se ne primjenjuje na:
  - (a) biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću (vidjeti MRS 41 – *Poljoprivreda* i MRS 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*); i
  - (b) prava na minerale i korištenje rudnih rezervi kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi resursi.

### Definicije

---

5. **Sljedeći izrazi se u ovom Standardu koriste u navedenim značenjima:**  
***Knjigovodstvena vrijednost* je iznos po kojem se imovina priznaje u izvještaju o financijskom položaju.**  
***Trošak* je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost druge naknade dane za nabavku imovine u vrijeme stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa specifičnim zahtjevima drugih MSFI, na primjer MSFI 2 – *Plaćanje temeljeno na dionicama*.**

**Fer vrijednost** je iznos koji bi se naplatio za prodaju imovine ili platio za prijenosobveze u redovnoj transakciji među sudionicima na tržištu na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 – *Mjerenje fer vrijednosti*).

**Ulaganje u nekretnine** je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koja je u posjedu (vlasnika ili najmoprimcau okviru financijskog najma) kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta vrijednosti kapitala, ili oboje, a ne radi:

- (a) korištenja u proizvodnji ili isporuci roba ili usluga ili za administrativne svrhe; ili
- (b) prodaje u sklopu redovnog poslovanja.

**Nekretnina koju koristi vlasnik** je nekretnina koja je u posjedu (vlasnika ili najmoprimca u okviru financijskog najma) radi upotrebe u proizvodnji ili isporuci roba i usluga ili za administrativne svrhe.

## Klasifikacija nekretnine kao ulaganja u nekretnine ili nekretnine koju koristi vlasnik

---

6. **Udio u nekretnini** koji najmoprimac drži u okviru poslovnog najma se može klasificirati i računovodstveno tretirati kao ulaganje u nekretnine onda, i samo onda, ako bi nekretnina inače ispunjavala definiciju ulaganja u nekretnine i ako najmoprimac za priznatu imovinu koristi model fer vrijednosti opisan u točkama 33.–55. Ova klasifikacijska mogućnost je dostupna za svaku pojedinu nekretninu. Međutim, jednom kada se ta klasifikacijska mogućnost odabere za jedan takav udio u nekretnini koja je pod poslovnim najmom, sve nekretnine klasificirane kao ulaganja u nekretnine se trebaju obračunavati primjenom modela fer vrijednosti. Ako se odabere ova klasifikacijska mogućnost, svaki udio koji je tako klasificiran uključuje se u objavljivanja koja zahtijevaju točke 74.–78.
7. Ulaganje u nekretnine drži se radi ostvarenja prihoda od najma ili radi porasta vrijednosti kapitala, ili oboje. Prema tome, ulaganje u nekretnine generira novčane tokove uglavnom neovisno od druge imovine koju drži subjekt. Po tome se ulaganje u nekretnine razlikuje od nekretnine koju koristi vlasnik. Proizvodnja ili isporuka roba ili usluga (ili korištenje nekretnine za administrativne svrhe) generira novčane tokove koji se ne pripisuju samo nekretnini, nego i drugoj imovini koja se koristi u procesima proizvodnje ili isporuke. Na nekretnine koje koristi vlasnik se primjenjuje MRS 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*.
8. U nastavku se navode primjeri ulaganja u nekretnine:
  - (a) zemljište koje se drži radi dugoročnog porasta vrijednosti kapitala, a ne radi kratkoročne prodaje u toku redovnog poslovanja;
  - (b) zemljište koje se drži za trenutno neodređenu buduću upotrebu. (Ako subjekt nije odredio da li će zemljište koristiti kao nekretninu koju koristi vlasnik ili s ciljem kratkoročne prodaje u toku redovnog poslovanja, smatra se da se zemljište drži radi porasta vrijednosti kapitala);
  - (c) zgrada koja je u vlasništvu subjekta (ili je subjekt drži u okviru financijskog najma) i koju iznajmljuje u okviru jednog ili više poslovnih najмова;

- (d) zgrada koja je prazna, ali se drži radi iznajmljivanja u okviru jednog ili više poslovnih najмова;
  - (e) nekretnina koja je u procesu izgradnje ili obnavljanja za buduću upotrebu kao investicijske nekretnine.
9. U nastavku se navode primjeri stavki koje nisu ulaganja u nekretnine i, prema tome, nisu u djelokrugu ovog Standarda:
- (a) nekretnine namijenjene prodaji u toku redovnog poslovanja ili u procesu izgradnje ili razvijanja s ciljem takve prodaje (vidjeti MRS 2 – *Zalihe*), na primjer, nekretnina stečena isključivo s namjerom da se otuđi u bliskoj budućnosti ili da se razvije i dalje proda;
  - (b) nekretnine koje se grade ili razvijaju u ime trećih strana (vidjeti MRS 11 – *Ugovori o građenju*);
  - (c) nekretnine koje koristi vlasnik (vidjeti MRS 16), uključujući (između ostalog) nekretnine namijenjene budućoj upotrebi kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje se drže radi budućeg razvoja i, nakon toga, korištenja kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje koriste zaposlenici (bez obzira plaćaju li zaposlenici najam po tržišnim uvjetima) i nekretnine namijenjene otuđenju koje koristi vlasnik;
  - (d) [brisan]
  - (e) nekretnine dane u najam drugim subjektima prema ugovoru o financijskom najmu.
10. Neke nekretnine obuhvaćaju jedan dio koji se drži radi ostvarenja prihoda od najma ili radi dugoročnog porasta vrijednosti kapitala i drugi dio koji se drži za korištenje u proizvodnji ili isporuci roba ili usluga ili za administrativne svrhe. U slučajevima kada se ti dijelovi mogu odvojeno prodati (ili odvojeno dati u financijski najam) subjekt odvojeno mjeri te dijelove. Ako se dijelovi ne mogu odvojeno prodati (niti odvojeno dati u financijski najam), nekretnina se tretira kao ulaganje u nekretnine samo ako dio nekretnine koji je namijenjen za proizvodnju ili isporuku roba ili usluga ili za administrativne svrhe nije značajan.
11. U nekim slučajevima subjekt pruža dodatne usluge korisnicima nekretnine koju posjeduje. Subjekt takvu nekretninu tretira kao ulaganje u nekretnine ako navedene usluge nisu značajne za cjelokupni ugovor. Primjer za navedeno je kada vlasnik poslovne zgrade najmoprimcima koji koriste zgradu pruža usluge osiguranja i održavanja.
12. U drugim slučajevima, pružene usluge jesu značajne. Na primjer, ako subjekt posjeduje hotel i upravlja njime, usluge koje pruža gostima hotela su značajne za cjelokupni ugovor. Prema tome, hotel kojim upravlja vlasnik je nekretnina koju koristi vlasnik, a ne ulaganje u nekretnine.
13. Može biti teško utvrditi jesu li pomoćne usluge toliko značajne da nekretnina ne ispunjava uvjete da se smatra ulaganjem u nekretnine. Na primjer, vlasnik hotela ponekad dio odgovornosti prenosi na treće strane u okviru ugovora o upravljanju. Uvjeti takvih ugovora se značajno razlikuju. Sa jedne strane, vlasnik može u biti imati ulogu pasivnog ulagača. Sa druge strane, vlasnik za svakodnevne funkcije možda koristi usluge vanjskog dobavljača, a on sam zadržava značajnu izloženost promjenama novčanih tokova koje nastaju iz poslovanja hotela.

14. Da bi se utvrdilo ispunjava li neka nekretnina uvjete da se klasificira kao ulaganje u nekretnine, potrebno je prosuđivanje. Subjekt razvija kriterije tako da to prosuđivanje može dosljedno vršiti u skladu s definicijom investicijske nekretnine i u skladu s povezanim upustvima iz točki 7-13. U slučajevima kada je teško izvršiti takvu klasifikaciju, točka 75.(c) od subjekta zahtijeva objaviti primijenjene kriterije.
- 14.A Prosuđivanje je potrebno i za utvrđivanje da li je stjecanje ulaganja u nekretnine stjecanje imovine ili grupe imovine ili poslovna spajanja u okviru djelokruga MSFI-ja 3 – *Poslovne kombinacije*. Prilikom utvrđivanja da li je u pitanju poslovna kombinacija, potrebno se pozvati na MSFI 3. Rasprava u točkama 7-14. ovog Standarda se odnosi na to da li se neka nekretnina tretira kao nekretnina koju koristi vlasnik ili ulaganje u nekretnine, a ne na utvrđivanje da li je stjecanje nekretnine poslovno spajanje kako je definirano u MSFI-ju 3. Utvrđivanje da li određena transakcija odgovara definiciji poslovnog spajanja kako je definirano u MSFI-ju 3 i da li obuhvaća ulaganje u nekretnine kako je definirano ovim Standardom zahtijeva odvojenu primjenu oba Standarda.
15. U nekim slučajevima je subjekt vlasnik nekretnine koju je dao u najam, i koju koristi njegov matični subjekt ili drugi ovisni subjekt. Ta nekretnina ne ispunjava uvjete da bude ulaganja u nekretnine u konsolidiranim financijskim izvještajima, zato što je, sa aspekta grupe, to nekretnina koju koristi vlasnik. Međutim, sa aspekta subjekta koji je vlasnik nekretnine, ona jeste ulaganja u nekretnine ako ispunjava uvjete definicije navedene u točki 5. Prema tome, najmodavac u svojim pojedinačnim financijskim izvještajima nekretninu tretira kao ulaganja u nekretnine.

## Priznavanje

---

16. **Ulaganje u nekretnine se priznaje kao imovina onda, i samo onda, kada:**
- (a) **je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje su povezane s ulaganjem u nekretnine pritjecati u subjekt; i**
  - (b) **trošak ulaganja u nekretnine može se pouzdano izmjeriti.**
17. Prema ovom načelu priznavanja, subjekt procjenjuje sve svoje troškove ulaganja u nekretnine u vrijeme njihovog nastanka. Ti troškovi uključuju početno nastale troškove stjecanja ulaganja u nekretnine i troškove koji su nastali naknadno za nadogradnju, zamjenu dijela ili servisiranje nekretnine.
18. Prema načelu priznavanja navedenom u točki 16., subjekt u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretnine ne priznaje troškove svakodnevnog servisiranja takve nekretnine. Umjesto toga, ti troškovi se priznaju u dobit ili gubitak kako nastaju. Troškovi svakodnevnog servisiranja su prvenstveno troškovi rada i potrošnog materijala, a mogu uključivati i troškove zamjene manjih dijelova. Svrha ovih izdataka se često opisuje kao “popravci i održavanje” nekretnine.
19. Neki dijelovi investicijske nekretnine mogu biti stečeni zamjenom. Na primjer, unutrašnji zidovi mogu biti zamjena originalnih zidova. Prema načelu priznavanja, trošak zamjene dijela postojećeg ulaganja u nekretnine subjekt priznaje u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretnine u vrijeme kada je taj trošak nastao, ako su ispunjeni kriteriji za priznavanje. Knjigovodstvena

vrijednost zamijenjenih dijelova prestaje se priznavati u skladu sa odredbama ovog Standarda o prestanku priznavanja.

## Mjerenje prilikom priznavanja

---

- 20. Ulaganje u nekretnine početno se mjeri po trošku nabave. Transakcijski troškovi se uključuju u početno mjerenje.**
21. Trošak nabave ulaganja u nekretnine obuhvaća njenu kupovnu cijenu i sve izravno povezane troškove. Izravno povezani troškovi, na primjer, uključuju profesionalne naknade za pravne usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale transakcijske troškove.
22. [brisan]
23. Trošak ulaganja u nekretnine se ne uvećava za:
- (a) troškove pokretanja poslovanja (osim u slučajevima kada su oni neophodni da bi se nekretnina dovela u stanje u kojem može poslovati na način koji je odredila uprava),
  - (b) gubitke poslovanja koji su nastali prije nego što je ulaganje u nekretnine dostiglo planiranu razinu iskorištenosti, ili
  - (c) izuzetno velike količine otpadnog materijala, troškove rada ili ostalih resursa koji su nastali tijekom izgradnje ili razvijanja nekretnine.
24. Ako je plaćanje za ulaganje u nekretnine odgođeno, njegov trošak nabavke je ekvivalent cijene za gotovinu. Razlika između tog iznosa i ukupnih plaćanja se priznaje kao trošak kamata tijekom kreditnog razdoblja.
- 25. Početni trošak udjela u nekretnini koja se drži pod najmom i klasificira kao ulaganje u nekretnine se priznaje u skladu s odredbama za financijske najmove navedenim u točki 20. MRS-a 17, tj. imovina se priznaje po fer vrijednosti nekretnine ili sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, ovisno od toga koji je iznos niži. U skladu s istom točkom, ekvivalentan iznos se priznaje kao obveza.**
26. Svaka premija plaćena za najam se za ovu svrhu tretira kao dio minimalnih plaćanja najma i iz tog razloga se uključuje u trošak imovine, ali isključuje iz obveze. Ako se udio u nekretnini koja se drži pod najmom klasificira kao ulaganje u nekretnine, onda je stavka koja se računovodstveno tretira po fer vrijednosti taj udio, a ne osnovna nekretnina. Smjernice za mjerenje fer vrijednosti udjela u nekretnini za model fer vrijednosti su navedene u točkama 33-35., 40., 41., 48., 50. i 52., kao i u MSFI-ju 13. Te smjernice su također relevantne i za mjerenje fer vrijednosti kada se ta vrijednost koristi kao trošak za svrhe početnog priznavanja.
27. Jedno ili više ulaganja u nekretnine se mogu steći u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili za kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Sljedeća rasprava se odnosi na razmjenu jedne nemonetarne imovine za drugu, ali se primjenjuje na sve vrste razmjena opisane u prethodnoj rečenici. Trošak nabave takvog ulaganja u nekretnine se mjeri po fer vrijednosti, osim u slučajevima kada (a) transakcija razmjene nema komercijalni sadržaj ili (b) se fer vrijednost ni primljene imovine, ni dane imovine ne može pouzdano izmjeriti. Stečena imovina se mjeri na ovaj način čak i kada subjekt ne može odmah da

prestane priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se stečena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njen trošak se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti imovine koja je dana u zamjenu.

28. Subjekt utvrđuje ima li transakcija razmjene komercijalni sadržaj tako što razmatra mjeru u kojoj očekuje da će mu se promijeniti budući novčani tokovi, kao rezultat te transakcije. Transakcija razmjene ima komercijalni sadržaj ako:
- (a) se struktura (rizik, vremenski raspored i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova prenesene imovine, ili
  - (b) se vrijednost dijela poslovanja subjekta na koji utječe transakcija, koja je specifična za subjekt, promijeni kao rezultat razmjene, i
  - (c) je razlika pod (a) ili pod (b) značajna u odnosu na fer vrijednost razmijenjene imovine.

Za svrhu utvrđivanja ima li transakcija razmjene komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja subjekta na koji transakcija utječe, koja je specifična za subjekt, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan i bez toga da subjekt vrši detaljne kalkulacije.

29. Fer vrijednost imovine se može pouzdano izmjeriti ako: (a) promjene u rasponu razumnih mjerenja fer vrijednosti nisu značajna za tu imovinu ili (b) vjerojatnost različitih procjena unutar tog raspona se može razumno procijeniti i iskoristiti prilikom mjerenja fer vrijednosti. Ako subjekt može pouzdano izmjeriti fer vrijednost primljene imovine ili dane imovine, tada se za mjerenje troška koristi fer vrijednost dane imovine, osim ako se fer vrijednost primljene imovine može jasnije utvrditi.

## Mjerenje nakon priznavanja

---

### Računovodstvena politika

30. **Uz izuzetke koji su navedeni u točkama 32.A i 34., subjekt kao svoju računovodstvenu politiku odabire model fer vrijednosti opisan u točkama 33.-55. ili model troška iz točke 56., te tu politiku primjenjuje na sva svoja ulaganja u nekretnine.**
31. U MRS-u 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* se navodi da se dobrovoljna promjena računovodstvene politike treba izvršiti samo ako ta promjena rezultira financijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na financijski položaj, financijski uspjeh ili novčane tokove subjekta. Veoma je mala vjerojatnost da će prelazak sa modela fer vrijednosti na model troška za rezultat imati relevantniju prezentaciju.
32. Ovaj Standard od svih subjekata zahtijeva da mjere fer vrijednost ulaganja u nekretnine za svrhu mjerenja (ako subjekt koristi model fer vrijednosti) ili za svrhu objavljivanja (ako koristi model troška). Subjekt se potiče, ali se od njega ne zahtijeva da fer vrijednost ulaganja u nekretnine mjeri na osnovu procjene vrijednosti koju vrši nezavisni procjenitelj sa priznatim i relevantnim profesionalnim kvalifikacijama i skorijim iskustvom u pogledu lokacije i kategorije ulaganja u nekretnine koja se procjenjuje.

- 32.A Subjekt može:**
- (a) odabrati model fer vrijednosti ili model troška za sva ulaganja u nekretnine povezana s obvezama koje nose prinos izravno povezan s fer vrijednošću, ili prinose 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 to šta je odabrao pod (a).**
- 32.B Neki osiguravatelji i drugi subjekti upravljaju internim fondom nekretnina koji emitira zamišljene jedinice od kojih neke drže ulagači u povezanim ugovorima, a druge drži subjekt. Tačka 32.A subjektu ne dopušta da nekretninu koju drži fond dijelom mjeri po trošku, a dijelom po fer vrijednosti.
- 32.C Ako subjekt za dvije kategorije opisane u točki 32.A odabere različite modele, prodaja ulaganja u nekretnine između skupina imovine mjerenih primjenom različitih modela se priznaje po fer vrijednosti, a kumulativna promjena fer vrijednosti se priznaje u dobit ili gubitak. U skladu s navedenim, ako se ulaganje u nekretnine proda iz grupe imovine na koju je primijenjen model fer vrijednosti u grupu na koju je primijenjen model troška, fer vrijednost nekretnine na datum prodaje postaje njen procijenjeni trošak.

## Model fer vrijednosti

- 33. Nakon početnog priznavanja, subjekt koji odabere model fer vrijednosti sva svoja ulaganja u nekretnine mjeri po fer vrijednosti, osim u slučajevima opisanim u točki 53.**
- 34. Kada se udio u nekretnini koju najmoprimac drži u okviru financijskog najma klasificira kao ulaganje u nekretnine u skladu s točkom 6., ne postoji mogućnost izbora iz točke 30., već se obvezno primjenjuje model fer vrijednosti.**
- 35. Dobit ili gubitak koji proizlazi iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine se priznaje u dobit ili gubitak za razdoblje u kojem je nastao.**
- 36.–  
39. [brisan]
40. Prilikom mjerenja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine u skladu s MSFI-jem 13, subjekt treba osigurati da fer vrijednost odražava, između ostalog, prihod od najamnina po osnovu postojećih najmova i druge pretpostavke koje sudionici na tržištu mogu koristiti za određivanje cijene ulaganja u nekretnine po sadašnjim tržišnim uvjetima.
41. U točki 25. se navodi osnova za početno priznavanje troška udjela u nekretnini pod najmom. Točka 33. zahtijeva da se udio u nekretnini pod najmom ponovo mjeri po fer vrijednosti, ako je to neophodno. U najmu koji je ugovoren po tržišnim cijenama, fer vrijednost udjela u imovini pod najmom prilikom stjecanja, umanjena za sva očekivana plaćanja najma (uključujući plaćanja koja se odnose na priznate obveze), treba biti jednaka nula. Ova fer vrijednost se ne mijenja, bez obzira na to da li se nekretnina pod najmom i obveza, za računovodstvene svrhe, priznaju po fer vrijednosti ili po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, u skladu s točkom 20. MRS-a 17. Prema tome, ponovno mjerenje imovine pod

najmom, tj. prelazak sa mjerenja po trošku u skladu s točkom 25. na mjerenje po fer vrijednosti u skladu s točkom 33., ne bi trebalo uzrokovati početnu dobit niti gubitak, osim u slučajevima kada se fer vrijednost mjeri na različite datume. To se može dogoditi kada se odluka o primjeni modela fer vrijednosti donese nakon početnog priznavanja.

42.–

47. [brisan]

48. U iznimnim slučajevima, već kada subjekt prvi put stekne ulaganje u nekretnine (ili kada postojeća nekretnina prvi put postane ulaganje u nekretnine nakon promjene namjene) postoje jasni dokazi da će varijabilnost u rasponu mjerenja fer vrijednosti biti toliko velika, a da će vjerojatnosti različitih ishoda biti toliko teško procijeniti, da se upotrebljivost samo jednog mjerenja fer vrijednosti poništava. To može biti pokazatelj da se fer vrijednost nekretnine neće moći kontinuirano pouzdano mjeriti (vidjeti točku 53.).

49. [brisan]

50. Prilikom utvrđivanja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine po modelu fer vrijednosti, imovinu ili obveze koje se priznaju kao zasebna imovina ili obveze subjekt ne mjeridvostruko. Na primjer:

- (a) oprema poput liftova ili klimatizacijskih sistema često predstavlja sastavni dio zgrade i općenito se uključuje u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, a ne priznaje se zasebno kao nekretnine, postrojenja i oprema;
- (b) ako se ured izdaje namješten, fer vrijednost ureda općenito uključuje fer vrijednost namještaja zato što je prihod od iznajmljivanja vezan za namješten ured. Kada je namještaj uključen u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, subjekt taj namještaj ne priznaje kao zasebnu imovinu;
- (c) fer vrijednost ulaganja u nekretnine isključuje unaprijed plaćeni ili obračunati prihod od poslovnog najma, zato što ga subjekt priznaje kao zasebnu obvezu ili imovinu;
- (d) fer vrijednost ulaganja u nekretninu koja se drži pod najmom odražava očekivane novčane tokove (uključujući potencijalnu najamninu za koju se očekuje da dospije za naplatu). U skladu s navedenim, ako je napravljena procjena neke nekretnine umanjena za sva očekivana plaćanja, kako bi se izračunala knjigovodstvena vrijednost ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti neophodno je da se tom iznosu ponovo dodaju priznate obveze najma.

51. [brisan]

52. U nekim slučajevima subjekt očekuje da će sadašnja vrijednost njegovih plaćanja koja se odnose na ulaganja u nekretnine (osim plaćanja koja se odnose na priznate obveze) premašiti sadašnju vrijednost povezanih novčanih primitaka. Kako bi utvrdio da li se priznaje obveza i, ako da, kako se ona mjeri, subjekt primjenjuje MRS 37 – *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*.

### **Nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti**

53. **Postoji osporiva pretpostavka da subjekt može kontinuirano pouzdano mjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretnine. Međutim, u iznimnim**



slučajevima, kada subjekt prvi put stekne ulaganja u nekretninu (ili kada postojeća nekretnina nakon prenamjene postane ulaganje u nekretnine) postoje jasni dokazi da se fer vrijednost ulaganja u nekretninu ne može kontinuirano pouzdano mjeriti. To se pojavi onda, i samo onda, kada je tržište usporedivih nekretnina neaktivno (na primjer, mali je broj nedavnih transakcija, cijene koje kotiraju nisu aktuelne ili promatrane cijene transakcija ukazuju na to da je vlasnik bio prisiljen na prodaju), a nisu dostupna alternativna pouzdana mjerenja fer vrijednosti (na primjer, na osnovu projekcija diskontiranih novčanih tokova). Ako subjekt utvrdi da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji ne može pouzdano mjeriti, ali očekuje da će se poslije izgradnje fer vrijednost iste nekretnine moći pouzdano mjeriti, onda treba da ta ulaganja u nekretnine u izgradnji mjeri po trošku sve dok se njena fer vrijednost ne bude mogla pouzdano mjeriti ili dok se ne završi njeno građenje, ovisno od toga šta se desi prije. Ako subjekt utvrdi da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (osim ulaganja u nekretnine u izgradnji) ne može kontinuirano pouzdano mjeriti, subjekt treba da mjeri ta ulaganja u nekretnine primjenom modela troška iz MRS 16. Pretpostavlja se da je rezidualna vrijednost ulaganja u nekretnine nula. Subjekt primjenjuje MRS 16 sve do otuđenja ulaganja u nekretnine.

- 53.A Od trenutka kada subjekt bude mogao pouzdano izmjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji koja je ranije mjerena prema trošku, treba da tu nekretninu mjeri po fer vrijednosti. Onda kada se završi izgradnja te nekretnine, pretpostavlja se da se njena fer vrijednost može pouzdano izmjeriti. Ako to nije slučaj, točka 53. zahtijeva da se nekretnina mjeri primjenom modela troška u skladu s MRS 16.
- 53.B Pretpostavka da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji može pouzdano izmjeriti se može osporiti samo prilikom početnog priznavanja. Subjekt koji je stavku ulaganja u nekretnine u izgradnji mjerio po fer vrijednosti ne može naknadno zaključiti da se fer vrijednost dovršenog ulaganja u nekretnine ne može pouzdano izmjeriti.
54. U iznimnim slučajevima kada je subjekt, iz razloga navedenih u točki 53., prisiljen mjeriti ulaganje u nekretninu primjenom modela troška u skladu s MRS 16, onda sva ostala ulaganja u nekretnine mjeri po fer vrijednosti, uključujući i ulaganja u nekretnine u izgradnji. U takvim slučajevima, čak i ako za jedno ulaganje u nekretninu primijeni model troška, sve preostale nekretnine subjekt nastavlja da mjeri primjenom modela fer vrijednosti.
55. **Ako je subjekt prethodno mjerio neko ulaganje u nekretnine po fer vrijednosti, treba da istu nekretninu nastavi mjeriti po fer vrijednosti sve do njenog otuđenja (ili dok ne postane nekretnina koju koristi vlasnik, ili dok subjekt ne počne da razvija nekretninu s ciljem naknadne prodaje u redovnom toku poslovanja), čak i ako usporedive transakcije na tržištu postanu rjeđe ili tržišne cijene postanu manje dostupne.**

## Model troška

56. Nakon početnog priznavanja, subjekt koji odabere model troška treba da sva svoja ulaganja u nekretnine mjeri u skladu sa zahtjevima za taj

model navedenim u MRS 16, osim u slučaju onih ulaganja u nekretnine koje ispunjavaju uvjete da se klasificiraju kao namijenjene prodaji (ili su uključene u grupu za otuđenje koja se klasificira kao namijenjena prodaji) u skladu s MSFI-jem 5 –*Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*. Ulaganja u nekretnine koje ispunjavaju kriterije da se klasificiraju kao namijenjene prodaji (ili su uključene u grupu za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena prodaji) se mjere u skladu s MSFI-jem 5.

## Prijenosi

---

57. Prijenosi na ulaganja u nekretnine ili sa njih se vrše onda, i samo onda, kada dođe do promjene namjene, a dokazi za to su:
- (a) za prijenos sa ulaganja u nekretnine na nekretninu koju koristi vlasnik: vlasnik je počeo da koristi nekretninu;
  - (b) za prijenos sa ulaganja u nekretnine na zalihe: početak razvijanja nekretnine s namjerom prodaje;
  - (c) za prijenos sa nekretnine koju koristi vlasnik na ulaganje u nekretnine: vlasnik je prestao koristiti nekretninu; ili
  - (d) za prijenos sa zaliha na ulaganje u nekretnine: početak poslovnog najma drugoj strani.
  - (e) [brisan]
58. Tačka 57.(b) od subjekta zahtijeva da nekretninu prenese sa ulaganja u nekretnine na zalihe onda, i samo onda, kada dođe do promjene namjene koju dokazuje početak razvijanja s namjerom prodaje. Kada subjekt odluči da otuđi ulaganje u nekretninu bez razvoja, nekretninu nastavlja tretirati kao ulaganje u nekretnine sve dok se ona ne prestane priznavati (dok se ne isknjiži iz izvještaja o financijskom položaju) i ne tretira je kao zalihe. Slično tome, ako subjekt počne da obnavlja postojeće ulaganje u nekretninu s ciljem da ga u budućnosti nastavi koristiti kao ulaganje u nekretnine, nekretnina ostaje ulaganje u nekretnine i ne reklasificira se kao nekretnina koju koristi vlasnik dok traje obnova.
59. Točke 60.–65. se primjenjuju na pitanja vezana za priznavanje i mjerenje koja se javljaju u slučajevima kada subjekt za ulaganja u nekretnine primjenjuje model fer vrijednosti. Kada subjekt koristi model troška, prijenosi između ulaganja u nekretnine, nekretnine koju koristi vlasnik i zaliha ne mijenjaju knjigovodstvenu vrijednost prenesene nekretnine i ne mijenjaju trošak te nekretnine za svrhe mjerenja ili objavljivanja.
60. **Za prijenos iz ulaganja u nekretnine iskazane po fer vrijednosti u nekretninu koju koristi vlasnik ili zalihe, procijenjeni trošak nekretnine za budući računovodstveni tretman u skladu s MRS 16 ili MRS 2 će biti njena fer vrijednost na datum promjene namjene.**
61. **Ako nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se iskazuje po fer vrijednosti, subjekt primjenjuje MRS 16 do datuma promjene namjene. Svaku razliku između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine, utvrđene u skladu s MRS-om 16, i njene fer vrijednosti na**

**taj datum subjekt tretira na isti način kao revalorizaciju u skladu s MRS-om 16.**

62. Do datuma kada nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se iskazuje po fer vrijednosti, subjekt nekretninu amortizira i priznaje sve gubitke od umanjenja vrijednosti koji nastanu. Svaku razliku između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine, utvrđene u skladu s MRS-om 16, i njene fer vrijednosti na taj datum subjekt tretira na isti način kao revalorizaciju u skladu s MRS-om 16. Drugim riječima:
- (a) sva posljedična smanjenja knjigovodstvene vrijednosti nekretnine se priznaju u dobit ili gubitak. Međutim, u onoj mjeri u kojoj je iznos uključen u revalorizacijski višak za tu nekretninu, smanjenje se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit i smanjuje revalorizacijski višak unutar kapitala;
  - (b) svako posljedično povećanje knjigovodstvene vrijednosti se tretira na sljedeći način:
    - (i) u mjeri u kojoj to povećanje poništava prethodni gubitak od umanjenja vrijednosti te nekretnine, povećanje se priznaje u dobit ili gubitak. Iznos koji je priznat u dobit ili gubitak ne premašuje iznos koji je potreban da se knjigovodstvena vrijednost vrati na nivo knjigovodstvene vrijednosti koji bi se utvrdio (umanjen za amortizaciju) u slučaju da se nije priznao nikakav gubitak od umanjenja vrijednosti;
    - (ii) svaki preostali dio povećanja se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit i povećava revalorizacijski višak unutar kapitala. Prilikom naknadnog otuđenja ulaganja u nekretnine, revalorizacijski višak uključen u kapital se može prenijeti na zadržanu zaradu. Prijenos iz revalorizacijskog viška u zadržanu zaradu se ne vrši kroz račun dobiti i gubitka.
63. **Ako je u pitanju prijenos sa zaliha na ulaganja u nekretnine koje će se iskazati po fer vrijednosti, svaka razlika između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njene ranije knjigovodstvene vrijednosti se priznaje u dobit ili gubitak.**
64. Tretman prijenosa sa zaliha na ulaganje u nekretnine koji će se iskazati po fer vrijednosti je isti kao tretman prodaje zaliha.
65. **Kada subjekt završi izgradnju ili razvoj ulaganja u nekretnine izgrađene u vlastitoj režiji koja će biti iskazana po fer vrijednosti, svaku razliku između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njene ranije knjigovodstvene vrijednosti priznaje u dobit ili gubitak.**

## Otuđenja

---

66. Ulaganje u nekretnine se prestaje priznavati (uklanja se iz izvještaja o financijskom položaju) po otuđenju ili onda kada se ulaganje u nekretnine trajno povuče iz upotrebe i od njegovog otuđenja se ne očekuju nikakve buduće ekonomske koristi.

67. Otuđenje ulaganja u nekretnine se može postići prodajom ili zaključenjem financijskog najma. Prilikom utvrđivanja datuma otuđenja ulaganja u nekretnine, subjekt treba primjenjivati kriterije za priznavanje prihoda od prodaje roba navedene u MRS-u 18 i razmotri s njima povezane upute u primjerima za ilustraciju u dodatku MRS-a 18. MRS 17 se primjenjuje na otuđenje koje je izvršeno zaključivanjem financijskog najma, kao i na prodaju i povratni najam.
68. Ako subjekt, u skladu s načelom priznavanja navedenim u točki 16., u knjigovodstvenu vrijednost imovine prizna trošak zamjene dijela ulaganja u nekretnine, onda prestaje priznavati knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela. Kada je riječ o ulaganjima u nekretnine koje se obračunavaju primjenom modela troška, može se pojaviti da zamijenjeni dio možda nije odvojeno amortiziran. Ako je subjektu neizvedivo da utvrdi knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela, može da koristi trošak zamjene kao pokazatelj toga koliki je bio trošak zamijenjenog dijela u vrijeme kada je stečen ili izgrađen. Kod modela fer vrijednosti, fer vrijednost ulaganja u nekretnine možda već odražava činjenicu da je dio koji treba zamijeniti izgubio svoju vrijednost. U drugim slučajevima može biti teško utvrditi koliko se treba umanjiti fer vrijednost po osnovu dijela koji se mijenja. Jedna od mogućih alternativa smanjenju fer vrijednosti za zamijenjeni dio, kada ono nije provedivo, je da se trošak zamjene uključi u knjigovodstvenu vrijednost imovine, a zatim ponovo procijeni fer vrijednost, kao što se zahtijeva u slučaju dodataka koji ne podrazumijevaju zamjenu.
- 69. Dobici ili gubici proizašli iz povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine se utvrđuju kao razlika između neto prihoda od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine, i priznajuse u dobit ili gubitak (osim ako MRS 17 zahtijeva drugačije kod prodaje i povratnog najma) u razdoblju u kojem je povlačenje ili otuđenje nastalo.**
70. Potraživanje naknade za otuđenje ulaganja u nekretnine se početno priznaje po fer vrijednosti. Konkretno, ako je plaćanje za ulaganje u nekretninu odgođeno, primljena naknada se početno priznaje po ekvivalentu cijene za gotovinu. Razlika između nominalnog iznosa naknade i ekvivalenta cijene za gotovinu se priznaje kao prihod od kamata u skladu s MRS-om 18 primjenom metode efektivne kamate.
71. Na sveobveze koje zadržava i nakon otuđenja investicijske nekretnine, subjekt primjenjuje MRS 37 ili druge standarde, prema potrebi.
- 72. Naknada od trećih strana za ulaganja u nekretnine kojoj je umanjena vrijednost, koja je izgubljena ili ustupljena se priznaje u dobit ili gubitak onda kada ta naknada postane potraživanje.**
73. Umanjenja vrijednosti ili gubici od ulaganja u nekretnine, povezana potraživanja ili plaćanja naknada od trećih strana i sva naknadna kupovina ili izgradnja zamjenske imovine su zasebni ekonomski događaji i zasebno se obračunavaju, na sljedeći način:
- (a) umanjena vrijednost ulaganja u nekretnine se priznaju u skladu s MRS-om 36;
  - (b) povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine se priznaju u skladu s točkama 66.–71.ovog Standarda;

- (c) naknade od trećih strana za ulaganja u nekretnine kojima je umanjena vrijednost, koje su izgubljene ili ustupljene se priznaju u dobit ili gubitak kada postanu potraživanja; i
- (d) trošak imovine koja je obnovljena, kupljena ili izgrađena u svrhu zamjene se određuje u skladu s točkama 20.–29.ovog Standarda.

## Objavljivanje

---

### Model fer vrijednosti i model troška

74. Objavljivanja navedena u daljem tekstu se primjenjuju kao dodatak onim navedenim u MRS-u 17. U skladu s MRS-om 17, vlasnik ulaganja u nekretnine o najmovima koje je zaključio vrši objavljivanja u svojstvu najmodavca. Subjekt koji ulaganja u nekretnine drži u okviru financijskog ili poslovnog najma vrši objavljivanja u svojstvu najmoprimca za financijske najmove a objavljivanja u svojstvu najmodavca za sve poslovne najmove koje je zaključio.
75. **Subjekt treba objaviti sljedeće:**
- (a) **primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška;**
  - (b) **ako primjenjuje model fer vrijednosti, da li se udjeli u nekretninama koje se drže u okviru poslovnih najmova klasificiraju i računovodstveno tretiraju kao ulaganja u nekretnine i u kojim okolnostima;**
  - (c) **u slučajevima kada je klasifikacija otežana (vidjeti točku 14.), kriterije koje koristi da razlikuje ulaganja u nekretnine od nekretnina koje koristi vlasnik i od nekretnina koje su namijenjene prodaji u toku redovnog poslovanja;**
  - (d) [brisan]
  - (e) **mjeru u kojoj se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (kako je izmjerena ili objavljena u financijskim izvještajima) temelji na procjeni neovisnog procjenitelja koji posjeduje priznate i relevantne profesionalne kvalifikacije i ima nedavno iskustvo u pogledu lokacije i kategorije ulaganja u nekretnine koja se procjenjuje. Ako takve procjene nije bilo, treba objaviti tu činjenicu;**
  - (f) **iznose priznate u dobit ili gubitak za:**
    - (i) **prihod od najma ulaganja u nekretnine;**
    - (ii) **izravne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) proizašle iz ulaganja u nekretnine koje su generirale prihode od najma tijekom razdoblja;**
    - (iii) **izravne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) proizašle iz ulaganja u nekretnine koje nisu generirale prihode od najma tijekom razdoblja; i**
    - (iv) **kumulativnu promjenu fer vrijednosti koja je priznata u dobit ili gubitak prilikom prodaje ulaganja u nekretnine iz grupe imovine na koju je primijenjen model troška u grupu**

imovine na koju se primjenjuje model fer vrijednosti (vidjeti točku 32.C);

- (g) postojanje i iznose ograničenja ostvarivosti ulaganja u nekretnine ili doznake prihoda i zarade od otuđenja;
- (h) ugovorne obveze kupovine, izgradnje ili razvijanja ulaganja u nekretnine ili popravaka, održavanja ili unapređenja.

### Model fer vrijednosti

76. Pored objavljivanja koja zahtijeva točka 75., subjekt koji primjenjuje model fer vrijednosti iz točki 33.-55. treba objaviti usklađivanje knjigovodstvenih vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju razdoblja, prikazujući:

- (a) dodatke, uz zasebno objavljivanje onih dodataka koji su proizašli iz stjecanja i onih koji su proizašli iz naknadnih izdataka priznatih u knjigovodstvenu vrijednost imovine;
- (b) dodatke proizašle iz stjecanja kroz poslovne kombinacije;
- (c) imovinu klasificiranu kao namijenjenu prodaji ili uključenu u grupu za otuđenje koja se klasificira kao namijenjena prodaji u skladu s MSFI-jem 5 i ostala otuđenja;
- (d) neto dobitke ili gubitke iz usklađivanja fer vrijednosti;
- (e) neto tečajne razlike nastale preračunavanjem financijskih izvještaja u drugu valutu izvještavanja, kao i preračunavanjem inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta;
- (f) prijenose na i sa zaliha i nekretnina koje koristi vlasnik; i
- (g) ostale promjene.

77. Kada se procjena vrijednosti ulaganja u nekretnine značajno uskladi za svrhu financijskog izvještavanja, na primjer da bi se izbjeglo duplo obračunavanje imovine ili obveza koje su priznate kao zasebna imovina ili obveze u skladu s točkom 50., subjekt objavljuje usklađenje dobivene vrijednosti i korigirane vrijednosti koja je uključena u financijske izvještaje, odvojeno prikazujući ukupni iznos svih priznatih obveza u okviru najma koje su ponovo dodane, i sva ostala značajna usklađivanja.

78. U izuzetnim slučajevima navedenim u točki 53., ako subjekt ulaganja u nekretnine mjeri primjenjujući model troška opisan u MRS-u 16, u okviru usklađivanja koja zahtijeva točka 76. treba prikazati iznose koji se odnose na to ulaganje u nekretnine odvojeno od iznosa koji se odnose na druga ulaganja u nekretnine. Pored toga, subjekt objavljuje:

- (a) opis ulaganja u nekretnine;
- (b) objašnjenje razloga zbog kojih se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti;
- (c) ako je moguće, raspon procjena u okviru kojeg se vjerojatno nalazi fer vrijednost; i

- (d) kod otuđenja ulaganja u nekretnine koja nije iskazana po fer vrijednosti:
  - (i) činjenicu da je subjekt otuđio ulaganje u nekretnine koje nije iskazano po fer vrijednosti;
  - (ii) knjigovodstvenu vrijednost tog ulaganja u nekretnine u vrijeme prodaje; i
  - (iii) iznos priznate dobiti ili gubitka.

### Model troška

79. Pored objavljivanja koja zahtijeva točka 75., subjekt koji primjenjuje model troška iz točke 56. treba objaviti:
- (a) korištene metode amortizacije;
  - (b) vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije;
  - (c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno sa akumuliranim gubicima od umanjenja vrijednosti) na početku i na kraju razdoblja;
  - (d) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju razdoblja, koje pokazuje sljedeće:
    - (i) dodatke, uz zasebno objavljivanje onih dodataka koji su proizašli iz stjecanja i onih koji su rezultat naknadnog izdatka priznatog kao imovina;
    - (ii) dodatke proizašle iz stjecanja kroz poslovne kombinacije;
    - (iii) imovinu koja je klasificirana kao namijenjena prodaji ili uključena u grupu za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena prodaji u skladu s MSFI-jem 5 i ostala otuđenja;
    - (iv) amortizaciju;
    - (v) iznos priznatih gubitaka od umanjenja vrijednosti i iznos storniranih gubitaka od umanjenja vrijednosti tijekom razdoblja u skladu s MRS-om 36;
    - (vi) neto tečajne razlike nastale preračunavanjem financijskih izvještaja u drugu valutu izvještavanja, kao i preračunavanje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog subjekta;
    - (vii) prijenose na i sa zaliha i nekretnina koje koristi vlasnik; i
    - (viii) ostale promjene;
  - (e) fer vrijednost ulaganja u nekretnine. U iznimnim slučajevima opisanim u točki 53., kada subjekt ne može pouzdano izmjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretnine, treba objaviti:
    - (i) opis ulaganja u nekretnine;
    - (ii) objašnjenje razloga zbog kojih se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti; i

- (iii) ako je moguće, raspon procjena u okviru kojeg se vjerojatno nalazi fer vrijednost.

## Prijelazne odredbe

---

### Model fer vrijednosti

80. Subjekt koji je prethodno primjenjivao MRS 40 (2000.) i po prvi put odluči neke ili sve udjele u nekretninama pod poslovnim najmom koji ispunjavaju potrebne uvjete klasificirati i mjeriti kao ulaganje u nekretnine, učinak te odluke priznaje kao usklađenje početnog stanja zadržane zarade za razdoblje u kojem je odluka prvi put donesena. Pored toga:
- (a) ako je subjekt prethodno javno objavio (u financijskim izvještajima ili na drugi načina) fer vrijednost tih udjela u nekretninama u ranijim periodima (mjerenu na osnovu koji odgovara definiciji fer vrijednosti iz MSFI-ja 13), onda se subjekt potiče, ali se od njega ne zahtijeva, da:
- (i) uskladi početno stanje zadržane zarade za najraniji prezentirano razdoblje za koji je javno objavljena takva fer vrijednost; i
- (ii) prepravi usporedne informacije za te razdoblja; te
- (b) ako subjekt prethodno nije javno objavio informacije navedene pod (a), onda usporedne informacijene prepravlja i tu činjenicu objavljuje.
81. Ovaj Standard zahtijeva drugačiji tretman od onog koji zahtijeva MRS 8. MRS 8 zahtijeva da se usporedne informacije prepravljaju, osim u slučajevima kada je to neizvedivo.
82. Kada subjekt prvi put primjenjuje ovaj Standard, usklađivanje početnog stanja zadržane zarade uključuje reklasifikaciju svakog iznosa koji se drži u revalorizacijskom višku za ulaganja u nekretnine.

### Model troška

83. MRS 8 se primjenjuje na sve promjene računovodstvenih politika koje nastanu kada subjekt prvi put primjenjuje ovaj Standard i odluči da primjenjuje model troška. Učinak takve promjene računovodstvene politike uključuje reklasifikaciju svakog iznosa koji se drži u revalorizacijskom višku za ulaganja u nekretnine.
84. **Zahtjevi izneseni u točkama 27.-29.koji se odnose na početno mjerenje ulaganja u nekretnine stečene u transakciji razmjene imovine se primjenjuju samo na buduće transakcije.**

### Poslovna spajanja

- 84.A Objavljivanjem *Godišnjih poboljšanja MSFI - ciklus 2011.-2013.* u prosincu 2013. godine dodana je točka 14.A i podnaslov prije točke 6. Subjekt treba primijeniti te izmjene prospektivno, za stjecanja ulaganja u nekretnine



nakon početka razdoblja u kojem prvi put usvoji te izmjene. Iz toga proizlazi da se računovodstveni tretman stjecanja ulaganja u nekretnine u prethodnim razdobljima ne usklađuje. Međutim, subjekt može odlučiti da ove izmjene primijeni na pojedina stjecanja ulaganja u nekretnine koja su nastala prije početka prvog godišnjeg razdoblja koji obuhvaća ili je kasniji od datuma stupanja na snagu, onda i samo onda, ako su potrebne informacije za primjenu navedenih izmjena na te ranije transakcije subjektu dostupne.

## Datum stupanja na snagu

---

85. Subjekt treba da primjenjuje ovaj Standard na godišnja razdoblja koji počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Preporuča se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na razdoblja koji počinju prije 1. siječnja 2005. godine, treba objaviti tu činjenicu.
- 85.A MRS-om 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidiranim 2007. godine) izmijenjeni su izrazi koji se koriste u MSFI-jevima. Pored toga, izmijenjena je točka 62. Subjekt treba primijeniti te izmjene na godišnje razdoblja koji počinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007. godine) na neko ranije razdoblje, treba da na to ranije razdoblje primijeni i ove izmjene.
- 85.B Točke 8., 9., 48., 53., 54. i 57. su izmijenjene, točka 22. je izbrisana, a točke 53.A i 53.B su dodane u okviru *Poboljšanja MSFI* objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt treba primijeniti te izmjene prospektivno na godišnja razdoblja koji počinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Subjektu je dozvoljeno da navedene izmjene primijeni na ulaganja u nekretnine u izgradnji od bilo kojeg datuma prije 1. siječnja 2009. godine, uz uvjet da su fer vrijednosti ulaganja u nekretnine u izgradnji izmjerene na te datume. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt navedene izmjene i dopune primjenjuje na neko ranije razdoblje, treba objaviti tu činjenicu i istovremeno primijeniti i izmjene točaka 5. i 81.E MRS-a 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*.
- 85.C MSFI-jem 13, objavljenim u svibnju 2011. godine, 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 brisane točke 36.–39., 42.–47., 49., 51. i 75.(d). Kada primjenjuje MSFI 13, subjekt treba primijeniti i te izmjene.
- 85.D U okviru *Godišnjih poboljšanja MSFI - ciklus 2011.–2013.*, objavljenih u prosincu 2013. godine, su dodani podnaslovi prije točke 6. i poslije točke 84., te su dodane točke 14.A i 84.A. Subjekt treba primijeniti navedene izmjene i dopune na godišnje razdoblja koji počinju 1. srpnja 2014. godine ili nakon toga. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt navedene izmjene i dopune primjenjuje na neko ranije razdoblje, treba objaviti tu činjenicu.
- 85.E *[Ova točka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*

## Povlačenje MRS-a 40 (2000.)

---

86. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 40 – *Ulaganja u nekretnine* (objavljen 2000. godine).