

Primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Lukšić, Larisa

Undergraduate thesis / Završni rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:527600>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-23**



image not found or type unknown

Repository / Repozitorij:

[Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers](#)



image not found or type unknown

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT
PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINACIJE

Larisa Lukšić

ZAVRŠNI RAD
PRIMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDA FINANCIJSKOG
IZVJEŠTAVANJA

Zagreb, listopad, 2016.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT
PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINACIJE

ZAVRŠNI RAD

**PRIMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDA FINANCIJSKOG
IZVJEŠTAVANJA**

Ime i prezime studenta: Larisa Lukšić

Matični broj studenta: 340/12-I

Mentor: dr.sc. Tamara Cirkveni Filipović, viša pred. i ovl.rač.

Zagreb, listopad, 2016.

ZAHVALA

Zahvaljujem svojoj djeci Sari, Svenu, Tristanu i Tiji što su izvor moje snage, zahvaljujem suprugu Silviu za „logistiku“ tijekom studiranja, za ljubav, strpljenje i što je uvijek tu za mene.

Posebna zahvala baki Nadi i djedu Zvonku na beskrajnoj potpori i ljubavi jer bez njih ovo ne bi bilo moguće.

Zahvaljujem i roditeljima, braći i sestri, šogorima i šogoricama, prijateljima, kolegama i kolegicama na podršci, te profesorima i profesoricama za znanje koje su prenijeli tijekom studiranja.

NASLOV: Primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

SAŽETAK: Međunarodni standardi financijskog izvještavanja dio su stečevine EU i obvezni su u primjeni za pojedina trgovačka društva u svim zemljama članicama EU pa i šire. Za potpuno razumijevanje i primjenu istih potrebno je mnogo više od „osnovne“ edukacije iz razloga što su kompleksni, jer je to skup načela, a ne pravila.

Ovaj rad pokušava odgovoriti na ona temeljna tri pitanja: Što? Kako? I zbog čega? i prenosi čitatelju osnovne informacije i svrhu primjene istih u poslovanju.

KLJUČNE RIJEČI: harmonizacija, financijsko izvještavanje, međunarodni standardi financijskog izvještavanja, mala, srednja društva

TITLE: Implementation of International Financial Reporting Standards

SUMMARY:. International Financial Reporting Standards are part of the EU acquis and are required to the application for individual businesses in all EU member states and beyond. For a full understanding and application of the same takes a more than "basic" education because they are complex, it is a set of principles rather than rules.

This report attempts to answer the fundamental three questions: What? How? And why? and transmits to the reader the basic information and the purpose of their application in business.

KEY WORDS: harmonization, financial reporting, International Financial Reporting Standards, SMEs

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. MEĐUNARODNI STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA	3
2.1. Pojam Međunarodni standardi financijskog izvještavanja	3
2.2. Razvoj Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja	7
2.3. Važnost primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja na globalnoj razini	11
3. PRIMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U EUROPSKOJ UNIJI.....	13
3.1. Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji.....	13
3.2. Financijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj	18
4. PRIMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA IZVAN GRANICA EUROPSKE UNIJE	20
5. PRIMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U „OPERATIVNOM“ POSLOVANJU	23
5.1. Studija slučaja 1.....	23
5.2. Studija slučaja 2.....	25
5.3. Studija slučaja 3.....	27
6. ZAKLJUČAK	30
7. LITERATURA	32
8. POPIS TABLICA	33
9. POPIS SLIKA.....	34

1. UVOD

U računovodstvenim propisima svih država svijeta osnovni u poslovanju i ekonomiji je onaj koji definira da sva trgovačka društva moraju voditi poslovne knjige u nekom obliku i sastavljati financijska izvješća. Financijska izvješća temelje se na povijesnim, realiziranim događajima i korisnicima daju vjerodostojnu informaciju iskazanu u novčanoj vrijednosti.

Najvažniji korisnici financijskih izvještaja jesu: ulagači, zaposlenici, zajmodavci, dobavljači i ostali vjerovnici, kupci, država te opća javnost. Investitori i vjerovnici trebaju informacije iz nekoliko praktičnih razloga. Investitori su zainteresirani hoće li vratiti uloženi iznos novca u budućnosti iz dividendi ili udjela ili kamata, i sl. Vjerovnici su zainteresirani za povrat plasiranih sredstava ili za naplatu potraživanja.

Kako bi navedeni korisnici bili zaštićeni donesen je skup standarda i načela kako sastavljati financijske izvještaje. Razvoj globalne ekonomije i multinacionalnih kompanija stvorilo je potrebu da financijski izvještaji budu usporedivi u svim državama, a svaka država trebala je dati svoj doprinos harmonizaciji financijskih izvještaja. Iz te potrebe je i nastalo tijelo koje razvija, donosi i objedinjuje opće prihvaćene standarde financijskog izvještavanja čuvajući pri tome integritet i povijesne običaje svake države koja sudjeluje u tom postupku.

Tako su nastali i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (dalje: MSFI) koji pokušavaju zaokružiti sve moguće poslovne transakcije i događaje koji definiraju i preporučuju kako iste evidentirati u poslovnim knjigama, na način da dobivene informacije budu pouzdane, istinite i temeljene na fer vrijednosti.

Usvajanje MSFI-ja nije jednostavno; načini i mehanizmi se mogu razlikovati od zemlje do zemlje, a to zahtijeva odgovarajući vremenski period za implementaciju, no bez obzira na način i vrijeme, mjerodavne ustanove bi trebale omogućiti i zahtijevati da su njihovi financijski izvještaji u potpunosti u skladu s MSFI.

Cilj ovog rada je upoznati čitatelja sa MSFI-jevima, objasniti prednosti njihovog korištenja, upoznati sa njihovim razvojnim procesom, dati primjer primjene kroz case study, definirati njihovu primjenu u Republici Hrvatskoj (dalje: RH), usporediti ih sa

ostalim standardima financijskog izvještavanja koji se koriste u svijetu, navesti koje države članice EU ih primjenjuju i u kojem obimu.

U radu je analiziran i prikazan trend primjene MSFI-ja u zemljama članicama Europske Unije (dalje: EU) i trećim zemljama.

2. MEĐUNARODNI STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Standard je dokument utvrđen konsenzusom koji je donijelo priznato tijelo i u kome se za općenitu i višekratnu upotrebu utvrđuju pravila, smjernice ili karakteristike za aktivnosti ili njihove rezultate radi postizanja optimalnog nivoa uređenosti u određenom području djelovanja. Međunarodni standard je standard koji je donijela međunarodna organizacija (međunarodno tijelo) za standardizaciju i koji je dostupan javnosti.

Cilj je financijskih izvještaja pružiti informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i promjenama financijskog položaja društva, što je korisno širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka.¹

Sva društva u svijetu sastavljaju financijske izvještaje u nekom obliku koji je propisan nacionalnim računovodstvenim standardima. Premda takva društva mogu izgledati slično u mnogim zemljama, ipak postoje razlike u financijskom izvještavanju koje su uzrokovane raznolikim društvenim, ekonomskim i zakonskim okolnostima. Te različite okolnosti dovele su i do uporabe raznolikih definicija elemenata financijskih izvještaja, primjerice definicije imovine, obveza, glavnice, prihoda i rashoda² i različitih metoda utvrđivanja vrijednosti elemenata financijskih izvještaja u tim zemljama.

Kako se vanjski korisnici oslanjaju na eksterne financijske izvještaje i na temelju njih donose ekonomske odluke osnovano je tijelo pod nazivom Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (engl. International Accounting Standards Committee, dalje: IASC) koje se obvezalo izraditi set računovodstvenih standarda i smanjiti razlike nastojeći ujednačiti i harmonizirati računovodstvene postupke i pravila vrednovanja.

2.1. Pojam Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

MSFI je skup standarda i temelj na kojim se pripremaju financijski izvještaji trgovačkih društava. Navedeni standardi propisuju: stavke koje treba priznati kao imovinu, obveze, prihode i trošak/rashod, objašnjavaju kako se utvrđuje vrijednost navedenih stavki; kako ih predstaviti u setu financijskih izvještaja i način objave o tim stavkama u bilješkama.

¹ Cirkveni Filipović T. ur. (2016). Hrvatski računovodstveni sustav, Zagreb, RRiF Plus, str.1037

² Ibid, 1034

MSFI-je čine: Međunarodni računovodstveni standardi (Tablica 1), Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (Tablica 2), Tumačenja Odbora za tumačenja međunarodnih standarda financijskog izvještavanja - IFRIC (Tablica 3), Tumačenja bivšeg stalnog Odbora za tumačenja MRS-a - SIC (Tablica 4) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za srednja i mala društva. Svi MSFI-i dostupni su na internetskim stranicama Zakonodavstva EU.³

Prvi MRS koji je bio izdan 1973. godine definirao je Objavljivanje računovodstvenih politika.

U nastavku je prikazan sadržaj MRS-eva.

MRS 1	Prezentiranje financijskih izvještaja
MRS 2	Zalihe
MRS 7	Izvještaj o novčanim tokovima
MRS 8	Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške
MRS 10	Događaji nakon izvještajnog razdoblja
MRS 11	Ugovor o izgradnji
MRS 12	Porez na dobit
MRS 16	Nekretnine, postrojenja i oprema
MRS 17	Najmovi
MRS 18	Prihodi
MRS 19	Primanja zaposlenika
MRS 20	Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći
MRS 21	Učinci promjena tečaja stranih valuta
MRS 23	Troškovi posudbe
MRS 24	Objavljivanje povezanih osoba
MRS 26	Računovodstvo i izvješćivanje o mirovinskim planovima
MRS 27	Nekonsolidirani financijski izvještaji
MRS 28	Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima

³ <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=hr>, pristupljeno 17.10.2016.

MRS 29	Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima
MRS 32	Financijski instrumenti: prezentiranje
MRS 33	Zarada po dionici
MRS 34	Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine
MRS 36	Umanjenje imovine
MRS 37	Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina
MRS 38	Nematerijalna imovina
MRS 39	Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje
MRS 40	Ulaganja u nekretnine
MRS 41	Poljoprivreda

Tablica 1 - Pregled Međunarodnih računovodstvenih standarda

Preuzeto: Cirkveni Filipović T. ur. (2016). Hrvatski računovodstveni sustav, Zagreb, RRiF Plus, str.136

Prvi MSFI izdan je 2001. godine i definira prvu primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Do sada je izdano 13 MSFI-ja i naslanjaju se na Međunarodne računovodstvene standarde. U nastavku je prikazan sadržaj MSFI-ja.

MSFI 1	Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja
MSFI 2	Plaćanje temeljeno na dionicama
MSFI 3	Poslovna spajanja
MSFI 4	Ugovori o osiguranju
MSFI 5	Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
MSFI 6	Istraživanje i procjena mineralnih resursa
MSFI 7	Financijskih instrumenti: objavljivanje
MSFI 8	Poslovni segmenti
MSFI 10	Konsolidirani financijski izvještaji
MSFI 11	Zajednički poslovi
MSFI 12	Objavljivanje udjela u drugim subjektima

MSFI 13	Mjerenje fer vrijednosti
---------	--------------------------

Tablica 2 - Pregled Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Preuzeto: Cirkveni Filipović T. ur. (2016). Hrvatski računovodstveni sustav, Zagreb, RRiF Plus, str.137

Uz MRS-eve i MSFI-je važnu ulogu imaju i Tumačenja IFRIC-a i SIC-a. Do sad je izdano 18 Tumačenja IFRIC-a. U nastavku je prikazan sadržaj IFRIC-a:

IFRIC 1	Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza
IFRIC 2	Udjeli članova u zadružnim subjektima i slični instrumenti
IFRIC 4	Utvrđivanje sadrži li sporazum najam
IFRIC 5	Udjeli u fondovima za sastavljanje izvan pogona, uklanjanje, obnavljanje i sanaciju okoliša
IFRIC 6	Obveze koje proizlaze iz sudjelovanja na specifičnim tržištima-otpad električne i elektroničke opreme
IFRIC 7	Primjena prepravljanja prema MRS29 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima
IFRIC 9	Ponovna procjena ugrađenih derivata
IFRIC 10	Financijsko izvještavanje za razdoblje tijekom godine i umanjenje imovine
IFRIC 12	Sporazumi o koncesiji za usluge
IFRIC 13	Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca
IFRIC 14	MRS19 - Ograničenja povezana s imovinom planova definiranih primanja, zahtjevi za minimalno financiranje i njihova interakcija
IFRIC 15	Ugovori o izgradnji nekretnina
IFRIC 16	Zaštita neto ulaganja nekretnina
IFRIC 17	Raspodjela nenovčane imovine vlasnicima
IFRIC 18	Prijenos imovine s kupaca
IFRIC 19	Zatvaranje financijskih obveza glavničkim instrumentima
IFRIC 20	Troškovi uklanjanja otkrivke u proizvodnoj fazi površinskog

	kopa
IFRIC 21	Pristojbe

Tablica 3 - Pregled Tumačenja IFRIC-a

Preuzeto: Cirkveni Filipović T. ur. (2016). Hrvatski računovodstveni sustav, Zagreb, RRiF Plus, str.137

U nastavku su navedena tumačenja SIC-a. Zadaća SIC-a je pravodobno pripremiti upute o pitanjima iz financijskog izvještavanja koja nisu posebno obrađena u MSFI-ima ili MRS-evima. Do sad je izdano 8 SIC-eva.

SIC 7	Uvođenje eura
SIC 10	Državna pomoć - bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima
SIC 15	Poslovni najmovi - poticaji
SIC 25	Porez na dobit - promjene u poreznom tretmanu subjekta ili njegovih dioničara
SIC 27	Procjena sadržaja transakcija koje uključuju pravni oblik najma
SIC 29	Sporazumi o koncesiji usluga: objavljivanje
SIC 31	Prihod - nenovčane transakcije koje uključuju uslugu oglašavanja
SIC 32	Nematerijalna imovina - troškovi web stranica

Tablica 4 – Pregled tumačenja koje je izdao SIC

Preuzeto: Cirkveni Filipović T. ur. (2016). Hrvatski računovodstveni sustav, Zagreb, RRiF Plus, str.137

2.2. Razvoj Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

MSFI-je razvija i donosi Međunarodni Odbor za računovodstvene standarde (engl. International Accounting Standards Board; dalje: IASB).

IASB je međunarodni odbor sa sjedištem u Londonu koji se bavi razvojem i objavom međunarodnih računovodstvenih standarda, njihovim globalnim prihvaćanjem i harmonizacijom nacionalnih računovodstvenih standarda. Na dan 1. siječnja 2015. godine je imao 14 članova s punim radnim vremenom, a članovi dolaze iz 11 zemalja. Zapošljava oko 150 ljudi iz 30 zemalja. Podržan je od strane: MSFI Savjetodavnog vijeća, Savjetodavnog vijeća za računovodstvene standarde (ASAF) i Odbora MSFI tumačenja (Komitet za tumačenje). Suraduje s investitorima, regulatorima, poslovnim ljudima i računovodstvenom strukom u svakoj fazi procesa.

Fondacija komiteta za međunarodne standarde (engl: International Accounting Standards Committee Foundation; dalje: IASCF) financira, nadzire i odabire članove IASB-a. Financijska potpora dobiva se od većih računovodstvenih tvrtki, privatnih financijskih institucija i kompanija, razvojnih banaka i drugih međunarodnih organizacija.⁴

Uz IASB u izradi MSFI-ja sudjeluje i Savjetodavno vijeće za standarde (engl: Accounting Standards Advisory Forum; dalje ASAF). 31.10.2010 ASAF je preimenovan u SAC (engl. Standards Advisory Council; dalje SAC).

Savjetodavno vijeće za standarde (SAC) pruža drugim grupama i pojedincima iz različitih zemljopisnih i djelatnih područja savjetovanje IASB-a. Navedeno tijelo ima oko pedeset članova. Njegov je cilj: savjetovanje IASB-a o prioritetima rada IASB-a, informiranje IASB-a o posljedicama predloženih standarda za korisnike i sastavljače financijskih izvještaja i davanje drugih savjeta IASB-u.

SAC se uobičajeno sastaje tri puta godišnje. IASB ga treba konzultirati u svim značajnim projektima. Sastanci SAC-a su otvoreni za javnost.⁵

Tijelo koje tumači MSFI-je je Komitet za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (engl. International Financial Reporting Interpretations Committee; dalje: IFRIC). IFRIC su ustanovili povjerenici IASCF-a kako bi pomogao IASB-u u uspostavljanju i poboljšavanju standarda financijskog izvještavanja i izvještavanja za dobrobit korisnika, sastavljača i revizora financijskih izvještaja. Povjerenici su osnovali IFRIC u ožujku 2002., kada je zamijenio prethodni komitet za tumačenja – Stalni odbor za tumačenja. Uloga IFRIC-a je osigurati pravodobne upute za novo identificiranu problematiku financijskog izvještavanja koja nije posebno obrađena IASB-ovim standardima ili pitanja za koja su stvorena neodgovarajuća ili konfliktna objašnjenja, ili je

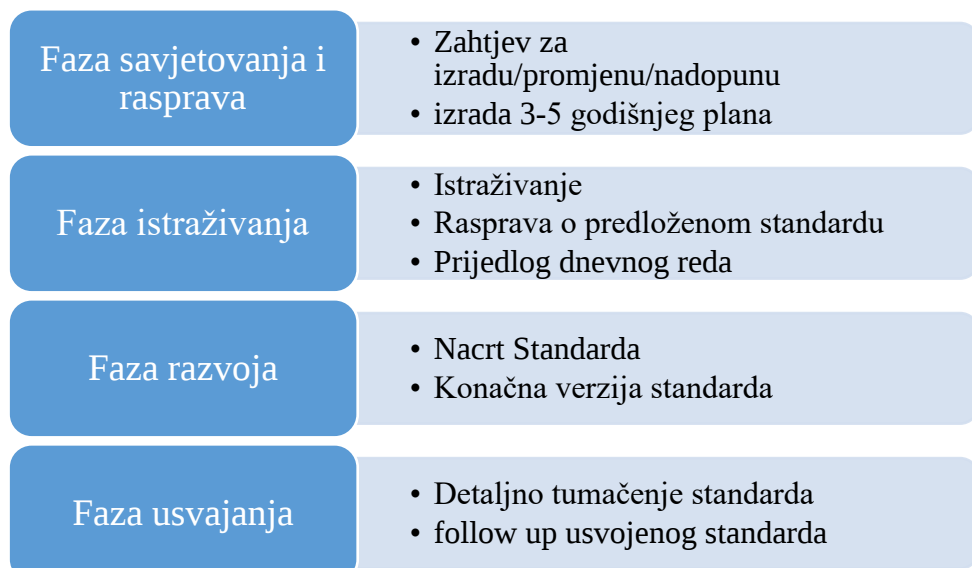
⁴ IFRS as global standards: a pocket guide/2015 str 15 issued by IFRS Foundation

⁵ <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/Who-We-Are.aspx>, pristupljeno 17.10.2016.

izgledno da bi ona mogla nastati. Na taj način isti promiče strogu i jedinstvenu primjenu MSFI-a. IFRIC pomaže IASB-u u postizanju međunarodnog približavanja računovodstvenih standarda radeći sa sličnim grupama koje podržavaju nacionalni kreatori standarda kako bi se postigli slični zaključci o otvorenim pitanjima o primjeni pojedinih standarada.

IFRIC ima dvanaest članova s pravom glasa i dodatno predsjedavajućeg bez prava glasa, koji je sada IASB-ov direktor za stručne aktivnosti. Predsjedavajući ima pravo govoriti o stručnim pitanjima koja se razmatraju, ali ne i glasovati. Povjerenici mogu, kada to smatraju nužnim, postaviti kao promatrače bez prava glasa predstavnike regulativnih organizacija koji imaju pravo prisustvovati i izlagati na sjednicama. Trenutno su Međunarodna organizacija komisija za vrijednosne papire (engl. International Organization of Securities Commissions; dalje: IOSCO) i Europska komisija promatrači bez prava glasa. IASB izdaje sažetke IFRIC-ovih odluka promptno nakon svakog sastanka. To izvješće se objavljuje u elektroničkom obliku na IASB-oj web stranici.⁶

Razvoj svakog standarda prolazi kroz nekoliko faza. Te su faze prikazane na Slici 1.



Slika 1 – Faze razvoja MSFI-ja

Izvor: IFRS as global standards: a pocket guide/2015 str 19 issued by IFRS Foundation

⁶ <http://www.ifrs.org/About-us/Pages> pristupljeno 17.10.2016.

Početak izrade MSFI-ja temelji se na Pravnoj stečevini EU. U bazi navedene stečevine nalaze se računovodstvene direktive o uređenju računovodstvenog sektora. Prvotne direktive: Četvrtu (IV.) Direktivu EU i Sedmu (VII.) Direktivu EU zamijenila je nova računovodstvena Direktiva 2013/34 EU (dalje: Nova Direktiva).

Nova Direktiva donesena je s namjerom smanjenja administrativnog opterećenja, posebice za mala trgovačka društva, povećanja usporedivosti financijskog izvještavanja i prikazivanja plaćanja parafiskalnih nameta društava koja se bave djelatnostima rudarstva i sječe šuma prema vladama zemalja članica EU kroz financijske izvještaje. Uz to, usvajanje nove Direktive bilo je nužno kako bi bila usklađena s novim računovodstvenim zahtjevima i pravilima koja su definirana u MSFI.⁷

Nova Direktiva sadrži 11 poglavlja i sedam dodataka, a kroz njih je definirala nove računovodstvene pojmove (uvela je jasnu definiciju pojma „povezanih osoba“ i pojma „društva od javnog interesa“), uz postojeća mala, srednja i velika društva uvela je novu kategoriju poduzetnika – mikro društvo.

Donijela je i nove upute o sastavljanju temeljnih financijskih izvještaja (sadržaj i strukturu bilance, sadržaj i strukturu računa dobiti i gubitka te sadržaj bilješki uz financijske izvještaje) te ostalih financijskih izvještaja (sadržaj izvještaja uprave, sadržaj izjave o korporativnom upravljanju i sadržaj izvještaja o plaćanjima prema vladama).

Nova Direktiva propisuje i konsolidaciju financijskih izvještaja, objavljivanje financijskih izvještaja i određuje obveznike revizije. Ista Direktiva se i dalje vodi općim načelima: načelom opreznosti, neograničenosti poslovanja, dosljednom primjenom računovodstvenih politika, načelom nastanka poslovnog događaja, zabranu bilo kakvog prijeboja, biti iskazanog poslovnog događaja i načelom nabavne vrijednosti ili troška proizvodnje.

Svaki MSFI sadrži sljedeće sastavnice: cilj standarda, područje primjene, definira priznavanje i mjerenje i objavljivanje. MSFI nakon analize usvaja i stavlja na snagu Europski parlament i Vijeće kroz akte koji se nazivaju Uredbe. Tako su Europski parlament i Vijeće donijeli Uredbu (EC)/1606/2002 od 19.7.2002. prema kojoj od 1. siječnja 2005. sva društva koja kotiraju na uređenom financijskom tržištu EU imaju obvezu

⁷ Cirkveni Filipović, T. (2015). Što donosi nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU, Zagreb: RRiF, str. 29.

primijeniti (MSFI) prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja. Većina zemalja članica EU propisuje ili dopušta korištenje MSFI-ja i za ostala društva.⁸

U Uredbi (1606/2002) se navodi da je za konkurentnost tržišta kapitala veoma važno uskladiti standarde kojima se koriste u EU prilikom izrade financijskih izvještaja s MSFI-jima koji bi bili primjenjivi na globalnoj razini, za prekogranične transakcije ili za kotaciju bilo gdje u svijetu. Obveza primjene te Uredbe odnosi se na konsolidirane financijske izvještaje onih društva čije su vrijednosnice prihvaćene za trgovinu na uređenom tržištu kapitala bilo koje zemlje članice EU. U članku 5. te Uredbe navodi se da zemlje članice EU mogu proširiti primjenu te Uredbe i zahtijevati ili dopustiti korištenje MSFI-ja i drugim društvima koja nisu obuhvaćena Uredbom (za konsolidirane i/ili individualne financijske izvještaje), i dopustiti ili zahtijevati primjenu MSFI-ja i za individualne financijske izvještaje onih društva za koje je navedena Uredba obvezujuća.⁹

Odbor IASB diljem svijeta održava radionice i edukacije. Edukacije su namijenjene sljedećim korisnicima: računovođama u privatnom sektoru, regulatorima i korisnicima financijskih izvještaja. Radionice su dizajnirane tako da kod korisnika MSFI-ja razvije sposobnost prosudbe i procjene. Uz radionice Odbor IASB redovito izdaje publikacije i biltene, sav nastavni materijal dostupan je na njihovim internetskim stranicama

2.3. Važnost primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja na globalnoj razini

Danas je svijet jedno financijsko tržište bez granica. Društva uključujući i mikro društva traže kapital po najboljoj cijeni gdje god je to moguće. Ulagači i zajmodavci traže mogućnosti ulaganja gdje god mogu dobiti najbolje prinose razmjerne rizicima koji su uključeni. Kako bi se kvalitetno procijenili rizici i stope povrata u različitim mogućnostima ulaganja, investitorima te zajmodavcima potrebne su financijske informacije koje su relevantne, pouzdane i usporedive preko granica. Iznosi prekograničnih investicija su ogromni.

Za ilustraciju:

⁸ Klikovac A: Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji – komparativni pregled, ekonomski pregled, 58 (3-4) 205-223 (2007), str. 205, magistarski rad

⁹<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002R1606:EN:HTML,25.1.2007.>, pristup pravu Europske unije, Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards (pristupljeno dana 02.10.2016)

- Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (engl. Organisation for Economic Co-operation and Development; dalje: OECD) procjenjuje da je u svijetu izravnih stranih ulaganja u 2013.g bilo 1.281 trilijuna US\$. Povijesno najviša razina ulaganja je bila u 2007. godini i iznosila je 2,170 trilijuna US \$.
- prekogranični vlasnici dionica i obveznica premašuju iznose od više trilijuna američkih dolara.

Nadalje primjerice, inozemno vlasništvo nad američkim dionicama, korporativnim obveznicama i udjelima u riznicama iznosilo je gotovo US \$ 14 trilijuna u 2013. godini, a američki investitori su uložili preko US \$ 9 milijardi u strane korporativne dionice i obveznice.¹⁰

Ozbiljna društva trude se prikupiti kapital za daljnje investicije i svoj razvitak. Za to su im potrebni investitori i zajmodavci. Prikupljanje kapitala zahtjeva jednu ljudsku komponentu – povjerenje. Za stjecanje povjerenja potrebni su im financijski izvještaji koji se temelje na standardima visoke kvalitete i koji omogućavaju usporedivost i transparentnost. Takva izrada financijskih izvještaja u konačnici smanjuje troškove pripreme istih, a kada se primjenjuju dosljedno povjerenje investitora i zajmodavca u njih raste.

MSFI-jevi donose transparentnost, doprinose povećanju međunarodne usporedivosti i time se kvaliteta financijskih informacija stavlja na višu razinu, razinu koja omogućava investorima i drugim sudionicima na tržištu kapitala jednostavnije donošenje ekonomskih odluka. MSFI smanjuje informacijsku prazninu između davatelja kapitala i društva kojima je kapital povjeren.

¹⁰ IFRS as global standards: a pocket guide/2015 str 25 issued by IFRS Foundation

3. PRIMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U EUROPSKOJ UNIJI

EU je jedinstvena gospodarska i politička unija 28 europskih država koje zajedno pokrivaju velik dio kontinenta. Osnovana je nakon Drugog svjetskog rata, 1958.godine. Otada je stvoreno golemo jedinstveno tržište, koje se i dalje razvija kako bi doseglo svoj puni potencijal. To jedinstveno ili „unutarnje” tržište glavni je pokretač gospodarstva, koji omogućuje slobodno kretanje većine robe, usluga, novca i osoba. Drugi je ključni cilj razvijanje tog golemog resursa i u drugim područjima poput tržišta energije, znanja i kapitala kako bi Europljani od njega imali što veću korist.¹¹

3.1. Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji

Svaka od 28 EU članica ima specifične različitosti u računovodstvu, počevši od različitih valuta i jezika izvještavanja, zakonskih propisa, nacionalnih računovodstvenih načela i računovodstvenih standarda, pravila tržišta kapitala te dostupnost i učestalost izvještavanja. Implementacijom MSFI-ja u državama članicama EU postiže se veća razina harmonizacije. Harmonizaciju zagovaraju: sastavljači financijskih izvještaja, korisnici financijskih izvještaja i regulatori računovodstvenog sustava pojedine države članice.

U nastavku je prikazan pregled korištenja MSFI-ja za kotirajuća (Tablica 5) i nekotirajuća društva (Tablica 6).

ZEMLJA	KOTIRAJUĆA DRUŠTVA	
	INDIVIDUALNI IZVJEŠTAJI	FINANCIJSKI KONSOLIDIRANI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI
Austrija	Zabranjeni	Propisani
Belgija	Zabranjeni	Propisani
Bugarska	Zabranjeni	Propisani
Cipar	Propisani	Propisani
Češka	Propisani	Propisani

¹¹ https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_hr, pristupljeno 10.10.2016

Danska	Propisani	Propisani
Estonija	Propisani	Propisani
Finska	Dopušteni	Propisani
Francuska	Zabranjeni	Propisani
Grčka	Propisani	Propisani
Hrvatska	Propisani za sva velika društva (uključuje i banke, osiguravajuća društva i financijske institucije) i one čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzama ili se spremaju na uvrštenje na burzovnu kotaciju	Propisani za sva velika društva (uključuje i banke, osiguravajuća društva i financijske institucije) i one čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzama ili se spremaju na uvrštenje na burzovnu kotaciju
Irska	Dopušteni	Propisani
Italija	Propisani, osim za osiguravajuća društva; kotirajuća osiguravajuća društva obvezna su se koristiti MSFI-om samo ako sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje	Propisani
Latvija	Zabranjeni; financijski izvještaji prema MSFI sastavljaju se samo za potrebe burze	Propisani
Litva	Propisani	Propisani
Luksemburg	Dopušteni	Propisani
Mađarska	Zabranjeni. Primjena MSFI dopuštena je samo za neformalne svrhe; a društva su obvezna sastavljati financijske izvještaje prema Zakonu o računovodstvu.	Propisani
Malta	Propisani	Propisani
Nizozemska	Dopušteni	Propisani
Njemačka	Dopušteni samo za objavu financijskih izvještaja: Za raspodjelu dobiti, porezne svrhe i usluge financijskog nadzora sastavljaju se financijski izvještaji u skladu s nacionalnim standardima.	Propisani
Poljska	Dopušteni	Propisani

Portugal	Propisani	Propisani
Rumunjska	Propisani	Propisani
Slovačka	Propisani	Propisani
Slovenija	Dopušteni	Propisani
Španjolska	Zabranjeni	Propisani
Švedska	Zabranjeni	Propisani
V.Britanija	Dopušteni	Propisani

Tablica 5 - Pregled primjene MSFI-ja kod kotirajućih društva u EU

Izradila: A. Klikovac: Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji – komparativni pregled
Ekonomski pregled, 58 (3-4) 205-223 (2007), magistarski rad, prilagodila autorica

ZEMLJA	NEKOTIRAJUĆA DRUŠTVA	
	INDIVIDUALNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI	KONSOLIDIRANI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI
Austrija	Zabranjeni	Dopušteni
Belgija	Propisani za javna društva za ulaganja u nekretnine, zabranjeni za sva ostala društva	Propisani za kreditne institucije i društva za zajednička ulaganja, a dopušteni za sva ostala društva
Bugarska	Propisani za financijske institucije i za velika društva s ograničenom odgovornošću, a dopušteni za ostala društva	Propisani za financijske institucije i za velika društva s ograničenom odgovornošću, a dopušteni za ostala društva
Cipar	Propisani	Propisani
Češka	Zabranjeni	Dopušteni
Danska	Dopušteni	Dopušteni
Estonija	Propisani za kreditne institucije, osiguravajuća društva, financijska holding društva i investicijska društva; za ostala društva su dopušteni	Propisani za kreditne institucije, osiguravajuća društva, financijska holding društva i investicijska društva; za ostala društva su dopušteni
Finska	Dopušteni	Dopušteni
Francuska	Zabranjeni	Dopušteni
Grčka	Dopušteni za društva, financijski izvještaji koji podliježu reviziji	Dopušteni za društva, financijski izvještaji koji podliježu reviziji

Hrvatska	Propisani za sva velika društva (uključuje i banke, osiguravajuće društva i financijske institucije); dopušteni za srednje i male poslovne društva	Propisani za sva velikadruštva (uključuje i banke, osiguravajuće društva i financijske institucije); dopušteni za srednje i male poslovne društva
Irska	Dopušteni	Dopušteni
Italija	Propisani za financijske institucije, društva čiji su financijski instrumenti široko rasprostranjeni u javnosti; dopušteni za sva ostala društva, osim za osiguravajuće društva i za mala društva	Propisani za financijske institucije, društva čiji su financijski instrumenti široko rasprostranjeni u javnosti; dopušteni za sve ostale društva osim za mala društva
Latvija	Propisani za banke, osiguravajuće društva i za druge financijske institucije; zabranjeni za ostale društva	Propisani za banke, osiguravajuće društva i za druge financijske institucije; zabranjeni za ostale društva
Litva	Propisani za banke i ostale financijske institucije; za ostale društva zabranjeni	Propisani za banke i ostale financijske institucije; za ostale društva zabranjeni
Luksemburg	Dopušteni	Dopušteni
Mađarska	Zabranjeni. Primjena MSFI dopuštena je samo za neformalne svrhe; a društva su obvezna sastavljati financijske izvještaje prema Zakonu o računovodstvu.	Dopušteni
Malta	Propisani	Propisani
Nizozemska	Dopušteni	Dopušteni
Njemačka	Dopušteni samo za objavu financijskih izvještaja: Za raspodjelu dobiti, porezne svrhe i usluge financijskog nadzora sastavljaju se financijski izvještaji u skladu s nacionalnim standardima.	Propisani za društva koja se spremaju za kotizaciju; za sva su ostala društva dopušteni

Poljska	Dopušteni za društva koje se spremaju na kotizaciju i za društva matice koja su podružnice drugoga društva koje sastavlja konsolidirane financijske izvještaje prema MSFI; zabranjeni za sva ostala društva	Propisani za banke, dopušteni za društva koje se spremaju na kotaciju i za društva matice koja su podružnice drugoga društva koje sastavlja konsolidirane financijske izvještaje prema MSFI; zabranjeni za sva ostala društva
Portugal	Dopušteni za društva koja su podružnice subjektu koji primjenjuje MSFI; zabranjeni za ostala društva	Propisani za banke i financijske institucije; dopušteni za sva ostala društva
Rumunjska	Propisani za kreditne institucije, osiguravajuća društva društva od javnog interesa i velika društva	Propisani za kreditne institucije, osiguravajuća društva društva od javnog interesa i velika društva
Slovačka	Propisani za velika društva, dopušteni za mala društva	Propisani
Slovenija	Propisani za banke i osiguravajuća društva; dopušteni svim društvima koja se odluče koristiti MSFI-om najmanje 5 godina	Propisani za banke i osiguravajuća društva; dopušteni svim društvima koja se odluče koristiti MSFI-om najmanje 5 godina
Španjolska	Zabranjeni	Dopušteni
Švedska	Zabranjeni	Dopušteni
V.Britanija	Dopušteni	Dopušteni

Tablica 6 – Pregled primjene MSFI-ja kod nekotirajućih društva u EU

Izradila: A. Klikovac: Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji – komparativni pregled
Ekonomski pregled, 58 (3-4) 205-223 (2007), magistarski rad, prilagodila autorica

Iz tablice je razvidno da samo Cipar i Malta propisuju primjenu MSFI-ja za sva društva. Primjenu MSFI-ja prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja za nekotirajuća društva dopušta većina zemalja članica EU. Tako je u 14 zemalja dopuštena primjena MSFI za sva nekotirajuća društva, a 7 zemalja dopušta primjenu nekim društvima, a za ostala društva propisuje primjenu MSFI-ja (većinom su to banke i financijske institucije i društva koja se spremaju na kotaciju na burzi).

Samo Latvija, Litva i Poljska ne dopuštaju primjenu MSFI-ja određenim društvima, a za druga je društva primjena MSFI propisana.¹²

Iz Tablice 6 je razvidno da je kod nekotirajućih društava vrlo različita primjena MSFI-ja, neke države izričito zabranjuju, a neke dopuštaju i propisuju korištenje MSFI-ja. Uglavnom su propisani za banke, kreditne institucije, velika društva te društva od javnog interesa radi zaštite velikog broja vjerovnika.

3.2. Financijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj

U Republici Hrvatskoj (dalje: RH) je obujam primjene MSFI-ja propisan Zakonom o računovodstvu. Prema čl. 17 Zakona o računovodstvu MSFI-je primjenjuju velika društva i društva od javnog interesa. Ovisno društvo, odnosno društvo kći koja je obveznik primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, a čije matično društvo sastavlja i prezentira konsolidirane financijske izvještaje primjenom MSFI-ja, može odlučiti da svoje godišnje financijske izvještaje sastavlja i prezentira primjenom MSFI-ja.¹³

Obveznici MSFI-ja sastavljaju sljedeće financijske izvještaje: bilancu, račun dobitka i gubitka i bilješke uz financijske izvještaje, izvještaj uprave, izjava o korporativnom upravljanju i izvještaj o plaćanjima prema vladama.

Mikro, mala i srednja društva primjenjuju nacionalne računovodstvene standarde odnosno Hrvatske standarde financijskog izvještavanja.

Mikro i mala društva sastavljaju bilancu, račun dobiti i gubitka i bilješke uz financijske izvještaje. Srednja društva uz navedene izvještaje sastavljaju i izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanom toku i godišnje izvješće.

Bilanca je sustavni pregled imovine, kapitala i obveza na određeni datum. Račun dobiti i gubitka prikazuje prihode i rashode te dobit ili gubitak ostvaren u određenom vremenskom razdoblju. Bilješke uz financijske izvještaje sadrže dodatne informacije koje objašnjavaju pozicije u bilanci, računu dobitka i gubitka, izvještaju o novčanom toku i izvještaju o promjenama kapitala.

¹² A. Klikovac: Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji – komparativni pregled ekonomski pregled, 58 (3-4) 205-223 (2007), str. 212

¹³ Cirkveni Filipović T. ur. (2016). Hrvatski računovodstveni sustav, Zagreb, RRiF Plus, str.1066

Godišnje izvješće sadrži objektivan pregled razvoja poslovanja te položaja poslovanja društva, opisuje glavne rizike i neizvjesnosti s kojim se društvo susreće.

4. PRIMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA IZVAN GRANICA EUROPSKE UNIJE

IFRS Foundation i autor priručnika „IFRS pocket guide za 2015. godinu“ Paul Pacter sa sjedištem u Londonu napravili su istraživanje u 138 država/vlada sa ciljem dobivanja informacija o tome u kojoj se mjeri MSFI-i primjenjuju u svijetu.

Zaključak istraživanja je sljedeći: gotovo sve države (128 od 138) su javno objavile kako podržavaju set visoko kvalitetnih računovodstvenih standarda MSFI-je. Samo Albanija, Belize, Bermudi, Kajmanski otoci, Egipat, Makao, Paragvaj, Surinam, Švicarska i Vijetnam nisu. Mjerodavni organi u svim, osim u 8 od 138 država (Belize, Bermudi, Kajmanski otoci, Egipat, Makao, Surinam, Švicarska i Vijetnam) su javno priznali/prihvatili MSFI kao jedini set globalnih računovodstvenih standarda. Čak i u nedostatku javne izjave, MSFI obično koriste navedene društva u Belizeu, Bermudima, Kajmanskim otocima i Švicarskoj.

Od 138 država, 114 (83%) zahtijevaju MSFI za sva društva koja kotiraju na njihovim tržištima kapitala. Butan i Kolumbija će početi koristiti MSFI u 2021.

Neki komentari na preostalih 24 država koji nisu usvojili MSFI-je u svoje regulative su sljedeći:

- 12 država dopuštaju, umjesto da zahtijevaju MSFI-je : Bermudi, Kajmanski Otoci, Gvatemala, Honduras, Indija, Japan, Madagaskar, Nikaragva, Panama, Paragvaj, Surinam i Švicarska
- dvije države zahtijevaju MSFI-je za financijske institucije: Saudijska Arabija i Uzbekistan;
- jedna država je u procesu usvajanja MSFI-ja u cijelosti: Tajland;
- jedna država je u procesu približavanja svojih nacionalnih standarda uglavnom (ali ne isključivo) sa MSFI-jima: Indonezija
- 8 država koristi nacionalne ili regionalne standarde: Bolivija, Kina, Egipat, Gvineja, Bisau, Makao, Niger, Sjedinjene Države i Vijetnam.¹⁴

U nastavku rada dan je prikaz primjene MSFI-ja za nekoliko nasumično odabranih država koje su bile obuhvaćene ovim istraživanjem:

¹⁴ IFRS as global standards: a pocket guide/2015 str 26 issued by IFRS Foundation

EGIPAT

Računovodstveni standardi potrebni za društva koja imaju javnu odgovornost (kotirajuća društva i financijske institucije)

Egipat nije usvojio MSFI. Dekretom br. 243/2006 Ministarstva investicija i gospodarstva, u 2006. godini Egipat je usvojio 35 nacionalnih računovodstvenih standarda poznatih kao Egipatski Računovodstveni standardi (engl. Egyptian Accounting Standards dalje: EAS). EAS je razvijen uzimajući u razmatranje Standarde koji su postojali u 2005.g. Uredba br. 243/2006 od tvrtki zahtijeva primjenu MSFI ako nema rješenja za primjenu u EAS.

Izvor: IFRS as global standards: a pocket guide/2015, autor Paul Pacter

KOSTARIKA

Računovodstveni standardi potrebni za društva koja imaju javnu odgovornost (kotirajuća društva i financijske institucije)

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (dalje: Colegio) je ovlašteno regulatorno tijelo koje donosi računovodstvene standarde. U tom svojstvu, Colegio je usvojio MSFI-je koje je izdao IASB kao računovodstvene standarde u Kostarici.

Sva velika društva moraju koristiti MSFI-je u punom obimu, čak i ako njihovi papiri ne listaju na tržištu kapitala. Sva ostala društva mogu koristiti MSFI-je za mala i srednja društva ili puni MSFI.

JAMAJKA

Računovodstveni standardi potrebni za društva koja imaju javnu odgovornost (kotirajuća društva i financijske institucije)

Institut ovlaštenih računovođa Jamajke (engl. The Institute of Chartered Accountants of Jamaica, dalje: ICAJ) usvojio je MSFI-je i MSFI-je za mala i srednja društva kao jamajčanske nacionalne standarde.

IRAK

Računovodstveni standardi potrebni za društva koja imaju javnu odgovornost (kotirajuća društva i financijske institucije)

Sva kotirajuća društva moraju koristiti MSFI-je u punom obimu. Isto pravilo vrijedi i za privatne banke.

Ostala velika društva smiju koristiti MSFI-je, a mala i srednja društva mogu birati i koristiti MSFI-je za mala i srednja društva.¹⁵

¹⁵ IFRS as global standards: a pocket guide/2015, autor Paul Pacter

5. PRIMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U „OPERATIVNOM“ POSLOVANJU

Cilj je ovog rada pokazati kako se i MSFI-i primjenjuju u „operativnom“ poslovanju. U radu su prikazane studije slučaja koje su izučavale autorice Ivana Mamić Sačer i Ivana Sever:

U nastavku je prikazano nekoliko studija slučaja koje se odnose na MRS 37 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina, MRS 10 - Događaji nakon izvještajnog razdoblja i MSFI 1 - Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.

5.1. Studija slučaja 1.

Slučaj 1 : Dugoročna rezerviranja za rizike i troškove prema MRSU-37

1.Društvo “Sunčeko“ je raskinulo kupoprodajni ugovor s društvom “Mjesec“. Društvo “Mjesec“ je podignulo sudski spor radi raskida kupoprodajnog ugovora i traži naknadu u iznosu od 40.000 kn na ime propuštene dobiti. Prvostupanjska presuda bila je u korist društva “Sunčeko“, ali rješenjem Visokog trgovačkog suda RH ukinuta je prvostupanjska čime je zahtjev tužitelja društva “Mjesec“ usvojen i predmet je vraćen na ponovni postupak. Uprava društva “Sunčeko“ u konzultacijama s odvjetničkim uredom koji zastupa društvo procijenila je da ima valjane argumente za pobijanje tužbi (prigovor zastare i sl.).

2.Prema sklopljenom ugovoru o kreditu u iznosu od 20 milijuna € (dana 10. travnja 201X.) između matice društva “Sunčeko“ i banke “Novac“ d.d., društvo “Sunčeko“ je postalo solidarni jamac te jamči za ispunjenje dijela obveze matičnog društva. Kao instrument osiguranja upisane su hipoteke i založna prava nad nekretninama društva “Sunčeko“.

PROBLEM: Uprava društva je u dilemi je li potrebno iskazati ikakve obveze po ovim osnovama te je li potrebno provesti dugoročno rezerviranje.

ANALIZA RJEŠENJA PROBLEMA

Redni broj 1

Po osnovi tužbe uprava društva “Sunčeko“ ne treba iskazati u bilanci dugoročno rezerviranje jer prema procjeni Uprave društva na dan 31. prosinca ne postoji vjerojatnost nastanka navedenih obveza za društvo budući se očekuje ponovna pozitivna presuda u

korist društva “Sunčeko“. Argumenti za donošenje ovakve odluke proizlaze iz uvjeta koje propisuje MRS 37, a prema kojima je rezerviranje *“obveza s neodređenim iznosom budućih izdataka i neodređenim vremenom njihova podmirenja“*, a uvjeti za priznavanje rezerviranja su sljedeći:

- subjekt ima sadašnju obvezu (rezultat prošlih događaja),
- vjerojatno je da će doći do odlijeva resursa koji stvaraju buduće ekonomske koristi,
- iznos obveze se može procijeniti.

Za navedena tri uvjeta moguće je zaključiti sljedeće:

- nije izvjesno hoće li doći do odlijeva resursa budući da je prvostupanjska presuda bila u korist društva “Sunčeko“ a također društvo “Sunčeko“ ima i argumente kojima će pobiti tužbu. Zastara je vrlo jak argument pa stoga nije za očekivati da će nastati troškovi za samo društvo.

Međutim, ne postoji 100%-tna sigurnost u ishod sudskog postupka pa je logično da uprava mora procijeniti kako ovaj događaj može imati i negativan ishod za društvo pri čemu je moguć nastanak obveze za društvo (postoji vjerojatnost, ali ne i sigurnost) čime su zadovoljeni uvjeti iz MRS-a 37 za priznavanje nepredvidivih obveza, tj. Potencijalnih obveza za društvo, pa se ove informacije trebaju objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje.

Redni broj 2

Pravni status solidarnog jamca društvo „Sunčeko“ je dobilo prema sklopljenom ugovoru o kreditu gdje je preuzelo obvezu otplate kredita uz uvjete i na način kao i korisnik kredita te ima pravni položaj korisnika kredita. Drugim riječima, u slučaju da matica društva „Sunčeko“ ne podmiri ugovornu obvezu iz kredita, banka može nadoknaditi taj iznos od društva „Sunčeko“. U svakom slučaju glavni dužnik je matica i prema primljenom kreditu ima obvezu prema banci. Društvo „Sunčeko“ očekuje da će matica redovito podmirivati svoje obveze pa su ispunjeni uvjeti iz MRS-a 37 za priznavanje nepredviđene obveze u bilješkama uz financijske izvještaje.¹⁶

¹⁶ Mamić Sačer I., Sever I. (2013) Primjena međunarodnih standarda financijskog izvještavanja – studije slučaja, Zagreb, Rif, str. 159

5.2. Studija slučaja 2.

Slučaj 2: Računovodstveni tretman događaja nastalih nakon datuma bilance prema MRS-u 10

Sastavljanje financijskih izvještaja društva „Jupiter“ za tekuću godinu 20x1. završeno je 20.ožujka 20x2. Na sjednici upravnog odbora koja je održana 25.ožujka 20x2. razmatran je prijedlog nacrtu financijskih izvještaja na kojem je uprava odobrila te izvještaje za objavu. Na glavnoj skupštini društva održanoj 12. travnja 20x2. dioničari društva odobrili su financijske izvještaje. Izvještaji su predani u FINA-u 25.travnja 20x2.

Poslije datuma bilance, a do datuma odobrenja financijskih izvještaja dogodili su se značajni poslovni događaji:

1.Dana 10.03. izabran je novi Nadzorni odbor društva u sljedećem sastavu: Renato Renić, predsjednik Nadzornog odbora, Marina Mirić, zamjenica predsjednika, Ivan Ivić, član, Marko Markić, član

2. Radnik nije stigao ispostaviti skladišnu primku jer je imao puno posla pa je prvi dan kad je moguće unijeti tu primku u računovodstveni sustav bio 05.01.20x2 za poslovni događaja nabave sirovine i materijala koji su zaprimljeni na skladište 20.12.20x1. godine. Skladištar je u trenutku zaprimanja sirovina na skladište zaprimio i potpisao dotavnicu dobavljača. Faktura dobavljača za zaprimljene sirovine stigla je u društvo (prema urudžbenom zapisniku) 10.1.20x2.

3.Tečaj eura na datum bilance iznosio je 7,4 kn a nakon datuma bilance do odobrenja financijskih izvještaja tečaj eura se promijenio i iznosi 7,5 kn.

Problem

1. Odredite datum odobrenja financijskih izvještaja
2. Kako bi tretirali navedene poslovne događaje?
3. Jesu li to događaji nastali nakon datuma bilance?
4. Procijenite njihova obilježja te utvrdite utjecaj na financijske izvještaje društva.

ANALIZA RJEŠENJA PROBLEMA

ODREĐIVANJE DATUMA ODOBRENJA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

Događaji nakon datuma bilance prema MRS-u 10 jesu povoljni ili nepovoljni događaji nastali između datuma bilance i datuma odobrenja financijskih izvještaja. Pri tome MRS 10 razlikuje dvije vrste događaja nakon datuma bilance:

- događaji kod kojih su uvjeti za priznavanje postojali na datum bilance te koji zahtijevaju usklađivanje u financijskim izvještajima, te
- događaji kod kojih su uvjeti za priznavanje nastali nakon datuma bilance te samim time ne mogu biti priznati u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja.

Kako bi se moglo računovodstveno postupati s događajima nastalim nakon datuma bilance važno je odrediti datum odobrenja financijskih izvještaja. U ovom slučaju važna su 4 datuma:

Kao datum odobrenja financijskih izvještaja uzima se datum odobrenja financijskih izvještaja od strane uprave što se dogodilo 25.3.20X2. godine. Svi događaji nastali iza 31.12.20X1. i 25.3.20X2. smatraju se događajima nastalim nakon datuma bilance te se provjerava njihov utjecaj na financijske izvještaje i potreba za usklađivanjem izvještaja.

PRVI NAPUTAK

U prvom slučaju došlo je do promjene u nadzornom odboru društva poslije datuma bilance, ali prije datuma odobrenja financijskih izvještaja, pa samim time ovi događaji trebaju biti objavljeni u bilješkama uz financijske izvještaje tekućeg razdoblja.

DRUGI NAPUTAK

Budući je skladištar zaprimio sirovine prije datuma bilance, a uz to još i zaprimio dostavnicu dobavljača na datum 20.12.20X1. promijenilo se stanje imovine društva pa ova transakcija treba ući u financijske izvještaje tekućeg razdoblja. Činjenica da skladištar iz objektivnih razloga (previše posla) nije stigao ispostaviti primku ne odgađa priznavanje ovog događaja do datuma bilance. Isto tako, primitak fakture na dan 5.1.20X2. ne mijenja situaciju budući se faktura odnosi na isporučene sirovine prije samog datuma bilance.

TREĆI NAPUTAK

Promjena valutnog tečaja eura iza datuma bilance ne predstavlja događaj nakon datuma bilance koji bi imao učinak na financijske izvještaje tekućeg razdoblja.¹⁷

¹⁷ Mamić Sačar I., Sever I. (2013) Primjena međunarodnih standarda financijskog izvještavanja – studije slučaja, Zagreb, Rif, str. 63

5.3. Studija slučaja 3.

Slučaj 3: Prva primjena MSFI-ja - MSFI 1

Opis slučaja:

Dana 01. siječnja 20x1. društvo Saturn je postalo obveznik primjene MSFI-a budući je ispunilo uvjete propisane Zakonom o računovodstvu (ukupna aktiva, ukupni prihod, broj zaposlenih) za kategoriziranje kao veliko društvo. S obzirom da je društvo „Staur“ da sada bilo obveznik primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja po prvi puta primjenjuje MSFI-je.

Problem:

Društvo je u svojoj bilanci između ostalog imalo iskazan goodwill po osnovi akvizicija iz prethodnih godina za koje je sukladno HSFI-ima obračunavalo amortizaciju. Kako treba postupiti društvo „Saturn“ u svezi s računovodstvenim tretmanom goodwila? Da li se u ovom slučaju radi o primjeni MSFI-ja 3, MRS-a 8 ili nekih drugih standarda?

ANALIZA RJEŠENJA PROBLEMA

MSFI 1, MSFI 3, MRS 8

MSFI 3 Poslovna spajanja određuje problematiku izvještavanja o goodwillu u slučaju kada društvo ulazi u poslovno spajanje te na taj način definira način i iznos utvrđivanja goodwilla. Budući je društvo već prethodno računovodstveno iskazalo poslovna spajanja i u tom kontekstu priznalo nastanak goodwilla u svojoj bilanci prije prelaska na MSFI-je, pa čak ga i u određenoj mjeri amortiziralo, društvo „Saturn“ neće primjenjivati odrednice MSFI-ja 3 za utvrđivanje računovodstvenog tretmana goodwilla pri prelasku sa HSFI-ja na MSFI-je.

MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške daje pravila za odabir i primjenu računovodstvenih politika i njihovih promjena, promjena računovodstvenih procjena i ispravak pogreški prethodnog razdoblja. Međutim, ovaj standard se primjenjuje u slučaju kada je društvo već od ranije obveznik primjene MSFI-ja što nije slučaj promatranog društva pa se može zaključiti kako u navedenom slučaju društvo neće konzultirati odrednice ovog standarda već MSFI-ja 1.

Kada društvo po prvi puta primjenjuje MSFI-je dužno je primjenjivati odrednice MSFI-ja 1. Zadatak prve primjene MSFI-ja je taj da su prvi financijski izvještaji sastavljeni tako da

prezentiraju informacije koje je moguće usporediti za sva razdoblja koja se objavljuju. Budući da je poznato da se financijski izvještaji sastavljaju najmanje za tekuće i prethodno razdoblje, a također sukladno MRS-u 1 bilanca se sastavlja i za najranije usporedivo razdoblje, logično je da se ovi izvještaji trebaju sastavljati prema istoj osnovi kako bi prezentirane informacije bile usporedive.

MSFI 1

MSFI 1 zahtijeva da društvo na dan prijelaza na MSFI-je sastavi početnu bilancu te upućuje da se ukoliko se računovodstvene politike koje se koriste u početnoj MSFI bilanci razlikuje od politika koje su korištene prije tog razdoblja a koje su bile u skladu s općeprihvaćenima računovodstvenim standardima, trebaju napraviti usklađenja i priznati ih direktno u zadržanu dobit. U početnoj bilanci pa dalje u narednim razdobljima moraju biti korištene iste računovodstvene politike. Iz navedenih odredbi MSFI-ja 1 proizlazi da se u početnoj bilanci treba napraviti usklađenja kao da društvo nije naknadno mjerilo goodwill po trošku umanjenom za amortizaciju i gubitke od umanjenja (tj. Kao da nije koristilo MSFI-je) već kao da je oduvijek primjenjivalo MSFI-je te kao da je goodwill naknadno mjerilo po trošku umanjenja za gubitke od umanjenja provodeći test umanjenja najmanje jednom godišnje.

Međutim, pored ovakvog načelnog pravila MSFI 1 daje detaljnije upute u dodatku B MSFI -ja 1 gdje se objašnjava kako bi društvo trebalo tretirati poslovna spajanja koja su nastala prije prelaska na MSFI-je. Naime točka 13 MSFI-ja 1 navodi da društvo može iskoristiti navedeno izuzeće po pitanju poslovnih spajanja. To znači da društvo može, ali i ne mora retrospektivno primijeniti računovodstveni tretman goodwilla prema MSFI-ju 3 za spajanja koja su nastala prije prelaska na MSFI-je. MSFI 1 daje detaljne odrednice kako postupiti u slučaju retrospektivne primjene standarda po pitanju poslovnih spajanja i tretmana goodwilla. S druge strane u slučaju da društvo odluči iskoristiti mogućnost izuzeća od retrospektivne primjene standarda i usklađivanja zadržane dobiti ono prema MSFI-ju 1 točki B1B ne treba prepravljati knjigovodstvenu vrijednost goodwilla da bi između ostalog uskladio prethodnu amortizaciju goodwilla.

Bez obzira na odabrani model u svakom slučaju društvo treba testirati goodwill na umanjenje na početku primjene MSFI-ja.

U kojem se slučaju ne primjenjuje MSFI 1?

U slučaju kada je društvo već obveznik primjene MSFI-ja kada mijenja računovodstvene politike jer tada primjenjuje MRS 8 odnosno kada dolazi do promjena politika sukladno

promjenama MSFI-ja (promjene je inicirao regulator standarda) jer će tada, najčešće, svaki standard imati prijelazne odredbe za primjenu novih pravila u standard.¹⁸

¹⁸ Mamić Sačer I., Sever I. (2013) Primjena međunarodnih standarda financijskog izvještavanja – studije slučaja, Zagreb, Rif, str. 3

6. ZAKLJUČAK

Viziju o globalnim računovodstvenim standardima dijele gotovo sve zemlje u svijetu. MSFI-jevi su polako od kad su se prvi put počeli primjenjivati sedamdesetih godina prošlog stoljeća postali prihvaćeni u cijeloj Europi i većini država svijeta. Danas u više od 100 zemalja zahtijeva se korištenje MSFI-ja, dok većina drugih dopuštaju korištenje MSFI-ja u barem nekim okolnostima.

Struka je prepoznala njihov značaj u financijskom izvještavanju, ali kako financijsko izvještavanje ovisi i o institucionalno-zakonodavnom okruženju, postoje razlike u primjeni MSFI-ja od zemlje do zemlje. S druge strane pokazalo se da, u društvima zemalja gdje su MSFI-i u primjeni su društva konkurentnija u sudjelovanju na globalnom financijskom tržištu.

Danas se MSFI-ji sastoje od Međunarodnih računovodstvenih standarda, Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Tumačenja tih standarda. Kako je materija standarda vrlo zahtjevna i složena, njihova primjena u poslovanju nije nimalo jednostavna. Primjenu MSFI-ja otežavaju i učestale dopune i izmjene istih pa je potrebna uz osnovnu i dodatna edukacija i izučavanje istih.

Kroz primjenu MSFI-ija lakše se prati rast i razvoj društva na temelju tržišnih uvjeta, a to omogućuje investitorima i ostaloj široj javnosti ocjenu uspješnosti managementa društva.

Cilj je MSFI-ja kvalitetno i transparentno financijsko izvješćivanje, dosljednost i usporedivost. Ako financijski izvještaji kroz pokazatelje ukazuju na stabilnost društva, njegovu moć da kroz određeno vremensko razdoblje stvara i povećava prihode, veliki su izgledi da će privući pažnju investitora. Prema tome obveza je društva sastaviti izvještaj na način koji bi potencijalnim korisnicima objektivno prezentirao stanje društva, to nam omogućuje primjena MSFI-ja.

U radu su prikazani slučajevi kada se MSFI-jevi primjenjuju u stvarnoj računovodstvenoj praksi, kada je potreban analitički pristup problemu i samostalno izučavanje materije. Navedeni standardi nemaju i ne prikazuju detaljne upute i pravila računovodstvenog tretmana određenih poslovnih događaja nego korisnike upućuju u određena računovodstvena načela priznavanja, mjerenja te prestanka priznavanja.

U konačnici činjenica je da su MSFI-ji izrađeni u ulozi zaštitnika vjerovnika, investitora zaposlenika, dobavljača i države.

7. LITERATURA

1. Cirkveni Filipović, T. ur. (2016). Hrvatski računovodstveni sustav. Zagreb: RRiF-plus
2. Mamić Sačer I. i Sever I. (2013). Primjena međunarodnih standarda financijskog izvještavanja-studije slučaja. Zagreb: RiF
3. Prof. dr. sc. Crnković L. i mr.sc. Mijoč I. Regulatora financijskog izvještavanja velikih trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji, stručni rad
4. Klikovac, A. (2006), Utjecaj harmonizacije financijskog izvještavanja u Europskoj Uniji na financijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj, Zagreb, Ekonomski fakultet u Zagrebu
5. Pacter P. IFRS as global standards: a pocket guide/2015 issued by IFRS Foundation
6. Belak V. et. al. (2012). Računovodstvo poduzetnika. Zagreb: RRiF
7. Cirkveni Filipović, T. (2015). Što donosi nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU, Zagreb: RRiF , str. 29.
8. Mrša J. (2016) Primjena načela značajnosti u financijskom izvještavanju, Zagreb: RRiF, str 192.
9. IFRS adopted by the European Union – 22 December 2015 issued by EY
10. Internet stranice IASB
URL:<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>
11. Zakonodavstvo EU
URL:<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002R1606:EN:HTML,25.1.2007.>, pristup pravu Europske unije, Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards (pristupljeno dana 02.10.2016)

8. POPIS TABLICA

Tablica 1 - Pregled Međunarodnih računovodstvenih standarda	5
Tablica 2 - Pregled Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.....	6
Tablica 3 - Pregled Tumačenja IFRIC-a	7
Tablica 4 - Pregled tumačenja koje je izdao SIC.....	7
Tablica 5 - Pregled primjene MSFI-ja kod kotirajućih društva u EU.....	16
Tablica 6 - Pregled primjene MSFI-ja kod nekotirajućih društva u EU.....	18

9. POPIS SLIKA

Slika 1 - Faze razvoja MSFI-ja	9
--------------------------------------	---

