



PRIMJENA MRS-a 8 – RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, PROMJENE U RAČUNOVODSTVENIM PROCJENAMA I GREŠKE

dr.sc. JOZO PILJIĆ

april 2018.

Cilj MRS-a 8 - *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške*

- Cilj Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 8 - *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške* je definiranje kriterija za odabir i promjenu računovodstvenih politika kao i potrebnih objava i računovodstvenog tretmana promjena u računovodstvenim politikama, procjenama te ispravljanju grešaka.
- Glavna namjena standarda je povećavanje primjerenosti i pouzdanosti financijskih izvještaja, kao i usporedivost podataka u izvještajima društva tokom vremena i s izvještajima drugih društava.

Ključni izrazi koji se definiraju u standardu

- **Računovodstvene politike** - označava specifične principe, osnove, pravila i postupke koje društvo koristi u pripremi i objavi finansijskih izvještaja
- **Promjene računovodstvenih procjena** odnose se na prilagodbe knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveza ili iznosa periodične potrošnje imovine koje nastaju kao rezultat dostupnosti novih informacija ili novih događaja te kao takve nisu ispravke grešaka.
- **Značajni propusti ili greške u stavkama su značajne ako mogu pojedinačno ili zajednički utjecati na ekonomске odluke** koje korisnici donose na temelju finansijskih izvještaja.
- **Greške prethodnih razdoblja su propusti ili greške u finansijskim izvještajima** za jedno ili više razdoblja koje nastaju kao posljedica nekorištenja ili pogrešnog korištenja, pouzdanih informacija koje su bile dostupne Takve greške uključuju posljedice matematičkih grešaka, grešaka u primjeni računovodstvenih politika, propuste ili pogrešnu interpretaciju činjenica, te prijevaru.



Retrospektivna primjena označava primjenu nove računovodstvene politike na transakcije, ostale događaje i uvjete kao da je ta politika bila uvijek primjenjivana.

Retrospektivna promjena označava ispravku priznavanja, mjerenja i objave iznosa i stavki finansijskih izvještaja kao da greška prethodnih razdoblja nije nikad nastala.

Nepraktična primjena označava pojavu kada društvo nije u mogućnosti primijeniti određene zahtjeve standarda ni nakon poduzimanja svih mogućih realnih napora za to.

Odabir i primjena računovodstvenih politika

- Primjena usvojenih politika je **obvezna** uvijek kada je efekt njihove primjene materialno značajan
- Pravna lica, u skladu sa donesenim **općim internim aktom, utvrđuju** računovodstvene politike (Čl. 11. Zakona o računovodstvu u Federaciji BiH)
- Uprava treba da se opredjeli za računovodstvene politike koje omogućavaju **primjenu svih zahtjeva MRS/MSFI**
- Uprava u svakom slučaju ima obvezu da se opredjeli za računovodstvene politike **koje obezbjeđuju informacije relevantne za donošenje poslovnih odluka** i pouzdane u smislu: da vjerno predstavljaju rezultate i financijsko stanje pravnog lica, da odražavaju **ekonomsku suštinu** događaja i transakcija, da budu neutralne i potpune u svakom pogledu.

- U skladu s MRS-om 8 društvo je **dužno konzistentno birati i primjenjivati računovodstvene politike za slične transakcije i poslovne događaje**
 - Društvo je **obvezno promijeniti računovodstvenu politiku** samo u slučaju **kad je ta promjena zahtijevana u skladu s MRS/MSFI ili ako rezultira financijskim izvještajima koji daju pouzdaniju ili bolju informaciju o utjecaju transakcija i poslovnih događaja na financijski položaj, rezultate poslovanja ili novčane tokove društva.**

Primjer.

Društvo priprema svoje *financijske izvještaje u skladu s MRS/MSFI*. Tokom izvještajnog razdoblja društvo uspoređuje svoje financijske izvještaje s financijskim izvještajima svojih ključnih konkurenata te primjećuje kako se računovodstvena politika koju primjenjuje razlikuje od politike koju primjenjuje veći broj njegovih konkurenata, u području gdje MRS/MSFI dozvoljava izbor između više računovodstvenih politika (ili u samom standardu ili u situacijama kada sam standard nije jednoznačan i dovoljno jasan). Kao posljedica ovih informacija, društvo želi promijeniti svoju računovodstvenu politiku kako bi je uskladilo s računovodstvenim politikama svojih konkurenata.

Pitanje je koje sve kriterije društvo mora uzeti u obzir prilikom dobrovoljne promjene računovodstvene politike kako bi procijenilo pruža li predložena računovodstvena politika pouzdanije i bolje informacije u usporedbi s postojećom računovodstvenom politikom.

Kriteriji koje društvo mora razmotriti kako bi procijenilo pruža li predložena računovodstvena politika pouzdanije i bolje informacije u usporedbi s postojećom računovodstvenom politikom su:

- Postoji li mjerodavna podrška predloženoj računovodstvenoj politici u računovodstvenoj literaturi;
- Je li predložena računovodstvena politika široko priznata i dominirajuća u praksi;
- Da li u posebnim okolnostima za društvo, predložena računovodstvena politika daje informacije koje su korisnije korisnicima finansijskih izvještaja za ocjenu prošlih, sadašnjih i budućih događaja.

*U skladu sa tačkom 28(b) MRS-a 8 društvo koje dobrovoljno mijenja računovodstvenu politiku dužno je **objasniti i objaviti razloge zbog kojih promijenjena računovodstvena politika daje pouzdanije i relevantnije informacije.***

Primjer

Društvo je prethodno priznavalo sve skupine nekretnina, postrojenja i opreme prema modelu troška. U drugoj polovini financijske godine, društvo je promijenilo računovodstvenu politiku za određene skupine ove imovine, te se one sada umjesto po trošku trebaju priznavati po modelu revalorizacije. Društvo je objavilo financijske izvještaje za razdoblja tokom godine za prvu polovicu godine u kojima je sva imovina bila evidentirana po modelu troška.

Pitanje je kako društvo treba evidentirati promjenu računovodstvene politike za određene skupine imovine od modela troška na model revalorizacije kad je odluka o promjeni donesena na kraju financijske godine, umjesto na njenom početku.

U tački 17, MRS 8 definira da se prvočina primjena politike revalorizacije imovine u skladu s MRS-om 16 Nekretnine, postrojenja i opreme ili MRS-om 38 Nematerijalna imovina, smatra promjenom računovodstvene politike koja se treba priznati kao revalorizacija u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38, te se na takvu promjenu ne primjenjuju odredbe MRS-a 8.

Sukladno ovom, MRS 16 u tački 31. navodi da se nakon početnog priznavanja nekretnine, postrojenja i opreme čija se fer vrijednost može pouzdano odrediti treba vrednovati na temelju revaloriziranih vrijednosti koje odražavaju njihovu fer vrijednost na datum revalorizacije umanjenu za amortizaciju ili gubitke od umanjenja vrijednosti.

Budući da se revalorizacija priznaje prospektivno od datuma revalorizacije, a ne retrospektivno, tako se i početna primjena računovodstvene politike revalorizacije treba evidentirati od datuma njenog donošenja.

Primjena promjena u računovodstvenim politikama

- Društvo je dužno retrospektivno evidentirati promjenu računovodstvene politike **koja je nastala kao rezultat promjene u primjeni MRS/MSFI** u skladu s određenim prelaznim odredbama (ako postoje) u tom MRS/MSFI, ili u slučaju dobrovoljne promjene računovodstvene politike.
- U slučajevima kada je društvo dužno retrospektivno primijeniti promijenjenu računovodstvenu politiku, **društvo mora prilagoditi početno stanje svake relevantne stavke kapitala za najranije prošlo razdoblje koje se prikazuje u financijskim izvještajima i druge usporedne iznose objavljene za svako prošlo razdoblje prikazano u financijskim izvještajima kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivala.**
- U slučaju **kada je nepraktično** odrediti utjecaje promjene računovodstvene politike na usporedne informacije za jedno ili više prethodnih razdoblja društvo **treba primijeniti novu računovodstvenu politiku na knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza na početku najranijeg razdoblja** za koje ju je praktično retrospektivno primijeniti.

Objave

U slučajevima kada početna primjena MRS/MSFI ima utjecaj na tekuće razdoblje ili bilo koje prethodno razdoblje, kada primjena ima utjecaj koji nije praktično utvrditi ili kada primjena može imati utjecaj na buduća razdoblja, društvo je dužno objaviti sljedeće:

- naziv MRS/MSFI;
- ako je primjenjivo, činjenicu da je promjena računovodstvene politike napravljena u skladu s prelaznim odredbama standarda;
- prirodu promjene u računovodstvenoj politici;
- ako je primjenjivo, opis prelaznih odredbi;
- ako je primjenjivo, prelazne odredbe koje mogu imati utjecaj na buduća razdoblja;
- za tekuće razdoblje i svako prethodno razdoblje prikazano u finansijskim izvještajima, do razine do koje je to praktično, iznos korekcije:
 - svake pojedine stavke finansijskih izvještaja na koju je promjena primjenjiva; i
 - osnovne i razrijeđene zarade po dionici ako društvo primjenjuje MRS 33 Zarade po dionici,

- iznos korekcije koji se odnosi na razdoblja koja su prethodila razdobljima objavljenim u finansijskim izvještajima, do razine do koje je to praktično
- ako je retrospektivna primjena politike nepraktična za određeno prethodno razdoblje, ili za razdoblja koja prethode razdobljima koja su prikazana u finansijskim izvještajima, okolnosti koje su dovele do nepraktičnosti primjene te opis kako i od kada je promjena računovodstvene politike primijenjena.
- Finansijski izvještaji za naredna razdoblja ne trebaju ponavljati ove objave.

U slučaju kada **dobrovoljna promjena računovodstvene politike** utječe na tekuće razdoblje ili na bilo koje prethodno razdoblje, **kada ona ima utjecaj koji nije praktično utvrditi** ili kada može imati utjecaj na buduća razdoblja, društvo je dužno objaviti sljedeće:

- prirodu promjene računovodstvene politike;
- **razloge zbog kojih primjena** nove računovodstvene politike daje pouzdanije i bolje informacije;
- za tekuće razdoblje i svako objavljeno prethodno razdoblje, dokle je to praktično, **iznos korekcije**:
 - **svake pojedine stavke** finansijskih izvještaja na koju je promjena primjenjiva; i
 - **osnovne i razrijedene zarade po dionici** ako društvo primjenjuje MRS 33 *Zarade po dionici*;
 - iznos korekcije koji se odnosi na razdoblja koja su prethodila razdobljima objavljenim u finansijskim izvještajima, do razine do koje je to praktično;
 - ako je retrospektivna primjena politike nepraktična za određeno prethodno razdoblje, **okolnosti koje su dovele do nepraktičnosti primjene te opis kako i od kada je promjena računovodstvene politike primijenjena.**

Promjene računovodstvenih procjena

- Mnoge stavke finansijskih izvještaja **ne mogu se mjeriti s tačnošću**, te u takvim okolnostima **jedino mogu biti procijenjene**. Sama **procjena uključuje dosta subjektivnosti** i temelji se na zadnjim dostupnim, pouzdanim informacijama.
- Na primjer, **procjene** koje menadžment društva može donositi se vežu na:
 - procjenu rezerviranja za sumnjiva i sporna potraživanja,
 - procjenu rezerviranja za slabo obrtne zalihe,
 - procjenu fer vrijednosti finansijske imovine ili obveza,
 - procjenu korisnih vjekova trajanja ili očekivane potrošnje budućih ekonomskih koristi ugrađenih u imovinu koja se amortizira; te
 - procjenu rezerviranja za troškove u garantnim rokovima.
- **Promjena primjenjene osnove mjerjenja smatra se promjenom računovodstvene politike**, te sukladno tome nije promjena računovodstvene procjene.

- Utjecaj promjene računovodstvene procjene u financijskim se izvještajima priznaje prospektivno uključujući promjenu u dobiti ili gubitku u razdoblju u kojem je promjena nastala ako se ta promjena odnosi samo na to razdoblje ili i u tekućem razdoblju i u budućim razdobljima ako je promjena primjenjiva na buduća razdoblja.
- Prema MRS-u 8 društvo je dužno objaviti prirodu i iznos promjene računovodstvene procjene koja ima utjecaja na izvještaje za tekuće razdoblje ili se njen utjecaj očekuje u financijskim izvještajima za buduća razdoblja, osim u slučaju kada nije praktično odrediti taj utjecaj

Primjer: Poduzeće je imalo promjenu procijenjenog vijeka trajanja slijedeće opreme

Oprema	Procijenjeni vijek trajanja	Godišnji iznos amortizacije	Nabavna vrijednost	Ispravka vrijednosti 31.12.2010.	Knjigovod. Vrijednost 31.12.2010.	Novi procijenjeni vijek trajanja 1.1.2006..	Godišnji iznos amortizacije 31.12.2011.
Mašina nabavljena 12.2010.	10god	10.000	100.000	60.000	40.000	5 god	8.000
Mašina nabavljena 12.2011.	10god	20.000	200.000	120.000	80.000	2 god	40.000
Ukupno		30.000	300.000	180.000	120.000		48.000

Zabilješka uz finansijski izvještaj

- *Poduzeće je izvršilo promjenu računovodstvene procjene korisnog vijeka trajanja opreme.*
- *Efekt promjene računovodstvene procjene je povećanje troška amortizacije opreme u iznosu od 18.000 KM (48.000 – 30.000) u 2017.godini odnosu na 2016.godinu isti je uključen u trošak amortizacije u bilansu uspjeha.*

Primjer - Promjena računovodstvene procjene – korisni vijek upotrebe stroja

- *Društvo je kupilo stroj čija je nabavna vrijednost 10.000,00 KM.*
- *Procijenjeni korisni vijek upotrebe stroja je 10 godina.*
- *Društvo obračunava amortizaciju linearnom metodom.*
- *Procjenjuje se da je iznos ostatka vrijednosti stroja zanemariv, pa društvo koristi nabavnu vrijednost stroja kao osnovicu za obračun amortizacije.*

Plan amortizacije stroja:

Razdoblje	Nabavna vrijednost	Vijek upotrebe	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Ispravka vrijednosti	Neto knjig. vrijednost
1. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	1.000	9.000
2. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	2.000	8.000
3. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	3.000	7.000
4. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	4.000	6.000
5. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	5.000	5.000
6. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	6.000	4.000
7. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	7.000	3.000
8. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	8.000	2.000
9. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	9.000	1.000
10. godina	10.000	10 godina	10%	1.000	10.000	0

- *Društvo u svojim poslovnim knjigama evidentira nabavu, stavljanje u upotrebu te ispravku vrijednosti (amortizaciju) stroja kako slijedi:*
 - *U 5. godini upotrebe stroja, na temelju dostupnih informacija, društvo procjenjuje da će korisni vijek upotrebe stroja biti 9 godina.*
 - *Društvo izračunava godišnji iznos amortizacije za preostali korisni vijek upotrebe stroja.*
 - *Knjigovodstvena vrijednost stroja nakon 4 godine = 6.000,00 KM (10.000,00 KM nabavne vrijednosti – 4.000,00 KM ispravka vrijednosti)*
 - *Godišnji iznos amortizacija za preostali korisni vijek upotrebe stroja: 6.000,00 KM / 5 godina (9 godina korisnog vijeka upotrebe – 4 godine korištenja) = 1.200,00 KM*
 - *1.200,00 / 10.000,00 = 12% (godišnja stopa amortizacije za preostali korisni vijek upotrebe stroja)*

Plan amortizacije:

Razdoblje	Nabavna vrijednost	Vijek upotrebe	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Ispravka vrijednosti	Neto knjig. vrijednost
5. godina	10.000	9 godina	12%	1.200	5.200	4.800
6. godina	10.000	9 godina	12%	1.200	6.400	3.600
7. godina	10.000	9 godina	12%	1.200	7.600	2.400
8. godina	10.000	9 godina	12%	1.200	8.800	1.200
9. godina	10.000	9 godina	12%	1.200	10.000	0

Društvo u 5 godini u svojim poslovnim knjigama evidentira ispravku vrijednosti (amortizaciju) stroja kako slijedi:

R.b.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	Amortizacija strojeva Ispravka vrijednosti strojeva <i>Amortizacija stroja 5. godina</i>	5402 0228	1.200,00	 1.200,00

Društvo na isti način nastavlja obračun amortizacije stroja do isteka korisnog vijeka upotrebe stroja (9. godina upotrebe).

Razlika između računovodstvene procjene i računovodstvene politike

- U praksi ponekad nastaje **problem** u određivanju da li se u pojedinom slučaju radi o promjeni računovodstvene politike ili promjeni računovodstvene procjene.
- Sukladno zahtjevima MRS-a 8, kada je teško razlikovati promjenu računovodstvene politike od promjene računovodstvene procjene, **promjena se smatra promjenom računovodstvene procjene**.
- Da bi se u praktično moglo razlučiti radi li se o promjeni računovodstvene politike ili procjene **treba na umu imati** slijedeće:
 - promjena računovodstvene politike **je promjena načina mjerenja pojedinih stavki** u poslovnim knjigama društva,
 - promjena računovodstvene procjene **je usklađivanje knjigovodstvenog iznosa** pojedinih stavki sredstava ili obveza ili načina trošenja pojedinih stavki sredstava.

Važnost razlikovanja računovodstvenih politika i računovodstvenih procjena

Pravilno **razlikovanje** računovodstvenih politika i računovodstvenih procjena **važno je radi činjenice** da je postupanje u slučaju njihovih promjena ima različit tretman u poslovnim knjigama društva:

- promjena računovodstvene politike utječe na financijski rezultat **prošlog, tekućeg i budućeg razdoblja**;
- promjena računovodstvene procjene utječe samo na financijski **rezultat tekućeg ili tekućeg i budućeg razdoblja**.

ISPRAVKA GREŠAKA U FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

- Greške mogu nastati u postupku:
 - priznavanja, mjerenja, prezentiranja ili objave elemenata finansijskih izvještaja
 - uslijed pogrešnih obračuna,
 - pogrešne primjene računovodstvenih standarda,
 - pogrešne procjene,
 - previda,
 - pokušaja prijevare radi ostvarenja određenih ekonomskih koristi.
- Greške tekućeg izvještajnog razdoblja **ispraviti će se prije objave** finansijskih izvještaja ukoliko su na vrijeme otkrivene,
- Greške nastale u prethodnom izvještajnom razdoblju **korigiraju sve komparativne izvještaje** uz izvještaj tekućeg obračunskog razdoblja.

Retrospektivno ispravljanje grešaka

Primjer: Prodani proizvodi greškom uključeni u vrijednost zaliha

- Tokom 2017.godine društvo je utvrdilo da su prodani proizvodi tokom 2016.godine greškom uključeni u vrijednost zaliha koncem 2016.godine u vrijednosti 3.000 KM. Društvo je u 2017.godini iskazalo prihod prodaje 30.000 KM, a troškove prodane robe 20.000 KM (u ovu je vrijednost uključeno i 3.000 KM pogrešno uključenih u zalihe početkom razdoblja) i porez na dobit 2.000 KM.

Bilanca uspjeha za 2016.godinu:

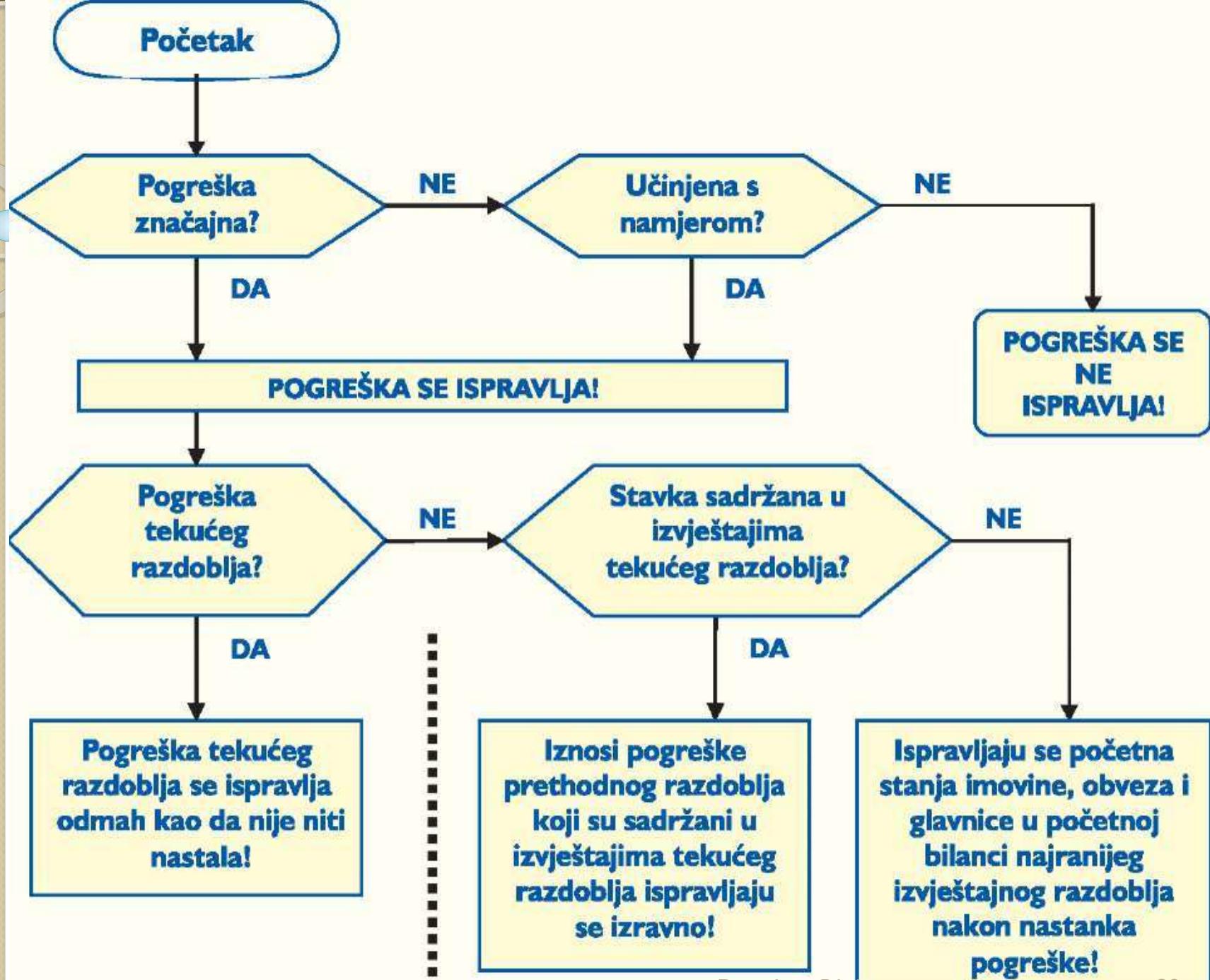
Opis	Iznos
Prihod prodaje	26.000
Troškovi prodanih proizvoda	-17.000
Dobit prije oporezivanja	9.000
Porez na dobit	-900
Dobit nakon oporezivanja	8.100

Bilanca uspjeha za 2016.godinu korigiranu i 2017. godinu :

Opis	2017.g	2016.g. korig.
Prihod prodaje	30.000	26.000
Troškovi prodanih proizvoda	-17.000	-20.000
Dobit prije oporezivanja	13.000	6.000
Porez na dobit	-1.300	-600
Dobit nakon oporezivanja	11.700	5.400

Bilješke: Učinak ove korekcije na finansijske izvještaje za 2016. i 2017. godinu:

Opis	Učinak u 2016.g	Učinak u 2017.g.
(Povećanje)/smanjenje troškova prodanih proizvoda	-3.000	3.000
(Povećanje) smanjenje poreza na dobit	300	-300
Smanjenje dobiti	-2.700	2.700
Smanjenje troškova	-3.000	3.000
Smanjenje (povećanje) porezne obveze	300	-300
Smanjenje glavnice (zadržane dobiti)	Dr. 2.700	2.700





OBJAVLJIVANJA POVEZANIH OSOBA PREMA MRS 24

dr.sc. JOZO PILJIĆ

april 2018.

Cilj Međunarodnog računovodstvenog standarda MRS 24 - *Objavljivanje povezanih osoba*

- Cilj ovog Standarda je obezbijedit da finansijski izvještaji subjekta sadrže objavljivanja koja su neophodna da se skrene pažnja na mogućnost **da je na finansijski položaj i dobit ili gubitak tog subjekta moglo utjecati postojanje povezanih strana**, kao i transakcije i neizmirena stanja, uključujući preuzete obaveze, sa tim povezanim stranama.
- Transakcije između povezanih osoba **mogu značajno mijenjati finansijski položaj kao i poslovni rezultat pojedinih članica grupe za konsolidaciju, zajedničkih pothvata itd.**

Primjena MRS-a 24

Prema tački 2. MRS-a 24, Standard se primjenjuje na:

- a)identificiranje **odnosa i transakcija** između povezanih strana;
- b)identificiranje **neizmirenih stanja, uključujući preuzete obaveze,** između subjekta i s njim povezanih strana;
- c)identificiranje **okolnosti** u kojima se zahtjeva objavljivanje stavki pod a) i b); i
- d)**određivanje objavljivanja** koja se trebaju izvršiti u vezi sa ovim stavkama.

Definicija povezanih osoba

Povezana strana je fizička osoba ili subjekt koji je povezan sa subjektom koji sastavlja finansijske izvještaje - izvještajni subjekt

Fizička osoba ili bliski član obitelji fizičke osobe, je povezana s izvještajnim subjektom ako:

- ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom;
- ima značajan utjecaj na izvještajni subjekt; ili
- je član ključnog upravljačkog osoblja izvještajnog subjekta ili matičnog subjekta izvještajnog subjekta.

Subjekt je povezan s izvještajnom subjektom ako je primjenjiv bilo koji od sljedećih uvjeta:

- Subjekt i izvještajni subjekt su članovi iste grupe
- Jedan subjekt je pridruženo društvo ili zajednički pothvat drugog subjekta
- Oba subjekta su zajednički pothvati iste treće strane.
- Jedan subjekt je zajednički pothvat trećeg subjekta, a drugi subjekt je pridruženo društvo trećeg subjekta.



Transakcija sa povezanom stranom je transfer resursa, usluga ili obaveza između izvještajnog subjekta i povezanih strana, nezavisno od toga da li se zaračunava cijena.

Bliski članovi obitelji neke osobe su oni članovi obitelji od kojih se može očekivati da utječu ili budu pod utjecajem te fizičke osobe u njihovim poslovima sa subjektom.

To mogu biti:

- djeca te fizičke osobe i njen partner iz bračne ili vanbračne zajednice;
- djeca njenog partnera iz bračne ili vanbračne zajednice; i
- lica koja izdržava to fizičko lice ili njegov partner iz bračne ili vanbračne zajednice.

Transakcije i informacije izvještajnog subjekta o povezanim osobama (tačka 18. MRS-a 24)

• Povezane osobe trebaju uz odvojene financijske izvještaje objavitii **bilješke o međusobnim transakcijama**.

Ukoliko su postojale transakcije između povezanih osoba tada **izvještajni subjekti trebaju objaviti minimalno sljedeće informacije**:

- iznos transakcija
- nepodmirene iznose, uključujući preuzete obveze,
- rezerviranja za sumnjiva potraživanja po nepodmirenim iznosima i
- rashode priznate tokom razdoblja koji se odnose na sumnjiva i sporna potraživanja od povezanih osoba.

- 
- Izvještajni subjekt uz odvojene finansijske izvještaje treba objaviti **značajne informacije o naknadama ključnom menadžmentu** u ukupnom iznosu i za svaku sljedeću kategoriju (tačka 17. MRS-a 24) :
 - kratkoročna primanja zaposlenih
 - naknade nakon prestanka zaposlenja
 - ostale dugoročne naknade
 - naknade za raskid radnog odnosa i
 - plaćanja temeljena na dionicama.

Izvještajni subjekti trebaju objaviti sljedeće **transakcije s povezanim osobama kao pravnim** (tačka 21. MRS-a 24):

- kupnja ili prodaja dobara (dovršenih ili nedovršenih)
- kupnja ili prodaja nekretnina i ostale imovine
- pružanje ili primanje usluga
- najmovi
- prijenosi istraživanja i razvoja
- prijenosi na temelju ugovora o licencama
- prijenosi na temelju financijskih ugovora (uključujući zajmove i ulaganja u kapital u novcu ili u stvarima)
- davanje jamstava ili imovine koja se zalaže
- preuzete obveze da će nešto učiniti ako se dogodi neki poseban događaj, ili ako se on ne dogodi u budućnosti, uključujući neizvršene ugovore i
- podmirenje obveza u ime subjekta ili od strane subjekta u ime povezane osobe.

Objavljivanja subjekata povezanih s vladom

- Izvještajni subjekt **se izuzima** od obveze objavljivanja **informacija iz tačke 18. MRS-a 24** o transakcijama i otvorenim stavkama, uključujući preuzete obveze, iz odnosa s (tačka 25. MRS-a 24):
 - Vladom koja **ima kontrolu, ili zajedničku kontrolu, ili značajan utjecaj** u izvještajnom subjektu i
 - nekim drugim subjektom **koji je povezana osoba** zato što ista vlada ima kontrolu, ili zajedničku kontrolu, ili zajednički utjecaji nad izvještajnim subjektom i nad tim drugim subjektom.

Ukoliko izvještajni subjekt primijeni **izuzeće objavljivanja informacija iz tačke 18. MRS-a 24**, dužan je o

- transakcijama i s njima povezanim nepodmirenim iznosima iz tačke 25. MRS 24 objaviti:
 - **naziv vlade** i prirodu njenog odnosa s izvještajnim subjektom (tj.kontrola, zajednička kontrola ili značajan utjecaj)
 - sljedeće informacije **uz dovoljno detalja koje korisnicima finansijskih izvještaja subjekta omogućuju da razumiju učinak transakcija** s povezanim osobama na njegove finansijske izvještaje:
 - vrstu i iznos svake pojedinačno značajne transakcije, i
 - za druge transakcije kvalitativne i kvantitativne pokazatelje **koji su značajni skupno**, ali ne i pojedinačno.

Primjer 1: Transakcije prividne prodaje

Fizičke osobe X i Y vlasnici su poduzeća A i C čiji su ujedno i direktori. Poduzeće A je u financijskim problemima i prodaje poduzeću B (čiji je vlasnik fizička osoba Z) za 100.000 KM nekretninu knjigovodstvene vrijednosti 200.000 KM. Istu tu nekretninu poduzeće B prodaje poduzeću C za 100.000 KM. To znači da poduzeće B neće iskazati niti dobit, niti gubitak po ovoj transakciji s nekretninom.

Poduzeće A izvršilo je prividnu prodaju nekretnine trećoj osobi (nepovezanim poduzeću B) po nižoj vrijednosti od knjigovodstvene jer se nalazi u financijskim problemima. Budući da poduzeće B nema niti dobiti niti gubitka na prodaji nekretnine ono se time može definirati kao posrednik za transfer imovine iz poduzeća A u poduzeće C. Potpuno je jasno, jer je to suština ove transakcije prodaje nekretnine, da poduzeće B kao posrednik ima cilj (zadatak) sakriti stvarnu prodaju između dviju povezanih osoba, tj. poduzeća A i poduzeća C. Time je prema MRS-u 24, poduzeće B kontrolirano ili na njegove transakcije imaju značajan utjecaj vlasnici poduzeća A i poduzeća C pa je zbog toga poduzeće B povezana osobapoduzeća A i poduzeća C. Zbog toga u bilješkama uz finansijske izvještaje u skladu s MRS-om 24 poduzeće A i C trebaju detaljno obrazložiti transakcije s poduzećem B te obrazložiti da ove transakcije utječu na njihov finansijski položaj kao i na poslovni uspjeh.

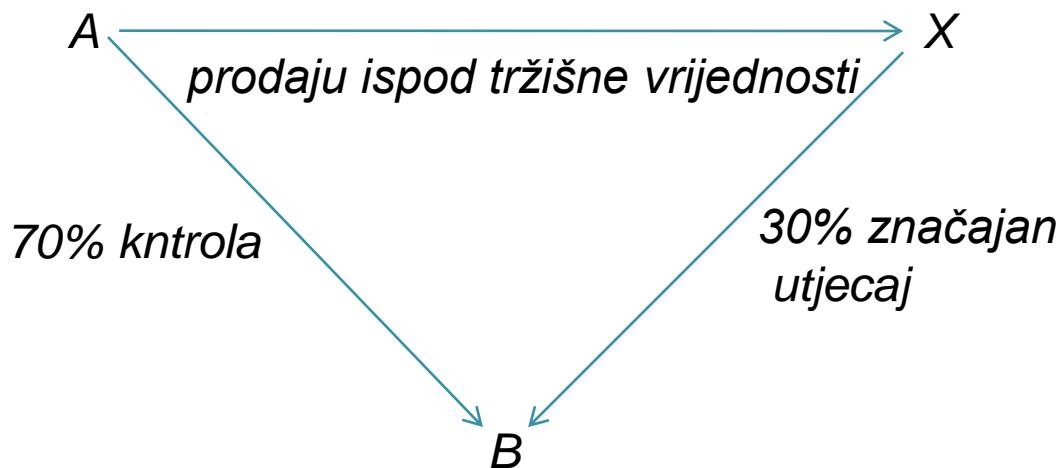
Primjer 2: Transakcije između subjekata koji su pod značajnim utjecajem ili kontrolom istog izvora

Poduzeća B i C su pod značajnim utjecajem ili zajedničkom kontrolom poduzeća A. Zbog toga u skladu s pravnim oblikom (prema MRS-u 24) poduzeća B i C su povezane osobe poduzeća A. Prema istoj formi, poduzeća B i C nisu povezane osobe. Međutim, ako međusobno posluju poduzeća B i C postavlja se pitanje da li oni vrše poslovne aktivnosti potpuno neovisno ili su ipak pod utjecajem istog izvora značajnog utjecaja ili kontrole od poduzeća A. Prema tome, ukoliko međusobno posluju poduzeća B i C, na primjer poduzeće B prodaje nešto poduzeću C potrebno je ispitati utjecaj transakcije na njihov međusobni financijski položaj i poslovni rezultat.

To znači da će, npr. u financijskom izvještaju poduzeća B biti objavljeno da je poduzeće A njegova povezana osoba. Također, u izvještaju od poduzeća B utvrđeno je da je obavljena transakcija s poduzećem C (prodaja robe) i da transakcija nije bila rezultat značajnog utjecaja ili kontrole od strane poduzeća A. U ovom slučaju poduzeće B neće iskazati poduzeće C kao povezanu osobu. Suprotno, ako je ocijenjeno da je transakcija između poduzeća B i C bila pod utjecajem poduzeća A (koje ima značajan utjecaj ili kontrolu u poduzećima B i C) tada će poduzeće B objaviti u bilješkama poduzeće C kao povezanu osobu.

Primjer 3: Utjecaj grupe na povezane osobe

Poslovni subjekt A je matično društvo (ima grupu) te drži 70% dionica subjekta B, a subjekt X drži 30% dionica subjekta B. To se može prikazati na sljedeći način:



U ovom slučaju subjekti A i B su povezane osobe, kao što su subjekti X i B povezane osobe. Tako npr. ako subjekt B proda neku nekretninu subjektu X po tržišnoj vrijednosti obzirom da su povezane osobe ovu transakciju su dužni objaviti u svojim bilješkama uz financijske izvještaje.

Osnovno pitanje u ovom slučaju je mogu li subjekti A i X biti povezane osobe. Svakako, na osnovu MRS-a 24 oni nisu povezane osobe jer to što subjekt A kontrolira subjekt B, a subjekt X ima značajan utjecaj na subjekt B neznači da su subjekti A i X povezane osobe.

Međutim, subjekti A i X mogu biti u relaciji povezanih osoba ukoliko npr. subjekt X ima značajan utjecaj na neke članice grupe A. Tako ukoliko subjekt X uvjeri članice grupe A da prodaju neku dugotrajnu ili kratkotrajnu imovinu ispod tržišne vrijednosti tada de facto subjekt X ima značajan utjecaj na subjekt A, i time su subjekti A i X povezane osobe.

Ukoliko subjekt X ne uvjeri grupu A za prodaju ili obavljanje transakcija ispod tržišnih vrijednosti, već se transakcije prodaje vrše po tržišnim vrijednostima, tada nema vjerojatnosti značajnog utjecaja X na A pa time neće biti ni povezani subjekti.

Primjer 4: Transakcije s povezanim osobama koje se objavljuju u bilješkama

Upis dionica kompanije od strane ključnog menadžmenta su transakcije s povezanim strankama i predmet su objave u bilješkama uz financijske izvještaje.

Davanje jamstva tretira se kao transakcija s povezanim osobama. Tipičan primjer ove transakcije je davanje osobnog jamstva ključnog menadžmenta za dug poduzeća. Ova transakcija je predmet objave u bilješkama uz financijske izvještaje. Jamstvo može imati materijalno značajan utjecaj na financijsku situaciju člana ključnog menadžmenta, kao i na poslovanje poduzeća.

Isplaćene dividende članovima ključnog menadžmenta jesu transakcije s povezanim strankama i objavljuju se u bilješkama uz financijske izvještaje.

Transakcije s ključnim menadžmentom čija punoljetna djeca (nisu ključni menadžment) drže broj (postotak) dionica saznačajnim materijalnim utjecajem smatraju se transakcijama s ključnim menadžmentom i predmet su objave u bilješkama uzfinancijske izvještaje.

Primjer 5: Transakcija prodaje opreme članu uže obitelji ključnog menadžmenta

Poduzeće A d.d. prodalo je u maju 2016. opremu za 100.000 KM osobi X, koji je brat direktora Y.

Poduzeće A d.d. prodalo je opremu bratu direktora društva koji se prema MRS-u 24 tretira kao član uže obitelji, i prema tome je povezana osoba.

Pola cijene brat X platio je poduzeću A d.d. u junu 2016., a pola cijene namjerava uplatiti u januaru 2017., tj. nakon završetka poslovne 2016. godine. Na ovu odgodu plaćanja poduzeće A d.d. ne namjerava obračunati kamate tako da ukupan saldo obveze (50.000 KM) od brata X ostaje poduzeću A d.d. na dan 31.12.2016. godine.

Ova transakcija se treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje poduzeća A d.d. bez obzira na to hoće li direktor Y ostati direktor, ili će kasnije biti član ključnog menadžmenta poduzeća A d.d.



Hvala na pažnji!