



# Događaji nakon datuma bilance

mr. sc. Zdravko Baica i Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku pišemo o načinu utvrđivanja događaja nakon datuma bilance, njihovom klasificiranju, te kroz primjere prikazujemo kako ih evidentirati u poslovnim knjigama za potrebe izvještavanja ili što treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje

## 1. Uvod

Da bi se financijski izvještaji sastavili potrebno je određeno vrijeme. U razdoblju od zadnjeg datuma izvještajnog razdoblja do datuma kada se financijski izvještaji predaju mogu nastati događaji koji značajno utiču na određene pozicije financijskih izvještaja. Ovi događaji u određenim slučajevima mogu uticati čak i na bilančne pozicije, ali ne u svim okolnostima jer su se dogodili nakon izvještajnog razdoblja. U tom slučaju računovodstvenim propisima zahtijevano je objavljivanje informacije o njima.

Ovim događajima bavi se računovodstveni standard HSFI 4 - Događaji nakon datuma bilance. Ovaj standard u svojim odredbama propisuje obvezu usklađenja financijskih izvještaja za događaje nastale nakon datuma bilance odnosno obvezu objavljivanja podataka o događajima koji su nastali u razdoblju od datuma bilance do datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Standard je usklađen s IV. Direktivom Europske unije i s MRS-om 10 - Događaji nakon datuma bilance.

U ovom članku pojašnjavamo postupanja u svezi analize, klasificiranja po vrstama i evidentiranja, odnosno objavljivanja događaja koji su se dogodili nakon izvještajnog datuma, odnosno nakon datuma bilance.

## 2. Osnovno o događajima nakon datuma bilance

Što su događaji nakon datuma bilance definirano je točkom HSFI-a 4.3:

*"Događaji nakon datuma bilance su oni događaji koji imaju povoljne ili nepovoljne posljedice, a koji su nastali između datuma bilance i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja."*

Dakle, radi se o događajima koji su se odvijali u određenom razdoblju. Da bi mogli točno utvrditi razdoblje u kojem obuhvaćamo događaje koje ćemo evidentirati sukladno točkama HSFI-a 4 potrebno je nešto više reći o pojmovima koji definiraju događaje nakon datuma bilance

### 2.1. Datum bilance

Osobama koji se bave računovodstvom ne treba osobito pojašnjavati pojam datum bilance, međutim treba istaći da ovaj pojam koje koriste HSFI-i nije u potpunosti ispravan jer se bilanca odnosi na razdoblje, a ne na točan datum. U tom smislu MRS 10 je precizniji jer umjesto pojma događaji nakon datuma bilance koristi pojam događaji nakon izvještajnog razdoblja, pa je stoga i definicija ovog pojma jasnija:

*"Događaji nakon izvještajnog razdoblja su povoljni i nepovoljni događaji nastali između izvještajnog razdoblja i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja."*

Iz navedenog je jasno da se točke HSFI-a 4 i MRS-a 10 bave događajima koji su nastali nakon datuma izvještajnog razdoblja. Pojam izvještajnog razdoblja nećemo naći u odredbama računovodstvenih standarda te ju možemo smatrati općim pojmom. Izvještajno razdoblje u odredbama Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 178/15, 134/15, 120/16 i 116/18: u daljnjem tekstu ZOR) usko povezano s pojmom poslovne godine. Naime, odredbama ZOR-a zahtijeva se izvještavanje za poslovnu godinu, ili za dio poslovne godine, pa je za utvrđivanje izvještajnog razdoblja bitno definirati što se smatra poslovnom godinom.



#### ističemo...

Poslovna godina jest kalendarska godina, osim u slučajevima navedenim u članku 7 stavcima 13., 14. i 15. ZOR-a.

Odredbom članka 7. stavke 13. dana je mogućnost poduzetniku da poslovnu godinu promijeni u izvještajno razdoblje od dvanaest uzastopnih kalendarskih mjeseci koje je različito od kalendarske godine. Uvjet je da je to razdoblje izjednačeno s poreznim razdobljem sukladno propisu kojim se uređuje oporezivanje dobiti.

Poslovnom godinom smatraju se i izvještajna razdoblja duža ili kraća od dvanaest uzastopnih kalendarskih mjeseci. Kraća razdoblja mogu se javiti kao posljedica:

- osnivanja poduzetnika,
- statusne promjene,
- promjene poslovne godine te
- likvidacije ili stečaja.

Izvještajno razdoblje može obuhvati i duže razdoblje od dvanaest kalendarskih mjeseci kod poduzetnika kojima postupak likvidacije traje duže od dvanaest mjeseci. Iz svega navedenog možemo istaći slijedeće:



### ističemo...

Poduzetniku kojemu je za 2019. poslovna godina jednaka kalendarskoj, datum bilance je na dan 31. prosinca 2019.

Naravno, oni poduzetnici koji imaju poslovnu godinu različitu od kalendarske uzimaju krajnji datum iz svoje odluke o izvještajnom razdoblju ili moraju utvrditi datum temeljem dokumentacije vezane uz događaje navedenim u članku 7. stavcima 13. do 15. ZOR-a (primjerice zadnji datum prije statusne promjene, zadnji dan likvidacijskog postupka i sl.).

## 2.2. Datum na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja

Kao krajnji datum do kojeg promatramo događaje datuma bilance uzimamo datum na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Sama definicija datuma odobravanja dana je točkom HSFI-a 4.4.:

*“Datum odobravanja je datum na koji je poduzetnik odobrio godišnje financijske izvještaje odnosno konsolidirane financijske izvještaje zajedno s pripadajućim izvješćem posloводства o stanju poduzetnika.”*

### 2.2.1. Postupak odobrenja izdavanja financijskih izvještaja

Postupak odobrenja izdavanja financijskih izvještaja razlikuje se ovisno o strukturi rukovodstva, zakonskim zahtjevima i postupcima za izrade i dovršavanja financijskih izvještaja. Točkama 5. i 6. MRS-a 10 opisane su dvije moguće situacije:

#### 1. situacija (točka 5. MRS-a 10).

U nekim slučajevima od subjekta se zahtijeva da podnese vlastite financijske izvještaje dioničarima na odobrenje nakon njihovog izdavanja. U tom se slučaju financijski izvještaji odobravaju za izdavanje na dan izdavanja, a ne na datum na koji su dioničari odobrili financijska izvješća. U nastavku točke 5. dan je primjer koji smo prilagodili izvještajnom razdoblju od 1. siječnja do 31. prosinca 2019:

#### Primjer 1. Podnošenje financijskih izvještaja dioničarima na odobrenje nakon njihovog izdavanja

Rukovodstvo subjekta dovršila je nacrt financijskih izvještaja za godinu zaključno s 31.12.2019. dana 28. veljače 2020. 18. ožujka 2020. uprava je pregledala financijske izvještaje i odobrila njihovo izdavanje. 19. ožujka 2020. subjekt je objavio dobit i druge odabrane financijske informacije. 1. travnja 2020. financijski su izvještaji stavljeni na raspolaganje dioničarima i drugima korisnicima. Dioničari su odobrili financijske izvještaje na godišnjoj skupštini održanoj 15.

svibnja 2020., nakon čega su odobreni financijski izvještaji dostavljeni regulatornom tijelu 17. svibnja 2020. Financijski su izvještaji odobreni za izdavanje 18. ožujka 2020. (datum na koji je uprava odobrila njihovo izdavanje).

#### 2. situacija (točka 6. MRS-a 10).

U nekim je slučajevima rukovodstvo subjekta dužno podnijeti financijske izvještaje nadzornom odboru (koji čine isključivo osobe koje nisu izvršni direktori) na usvajanje. U tom su slučaju financijski izvještaji odobreni za izdavanje kad rukovodstvo odobri njihovo izdavanje za nadzorni odbor.

#### Primjer 2. Podnošenje financijskih izvještaja nadzornom odboru na usvajanje

18. ožujka 2020. rukovodstvo subjekta odobrilo je izdavanje financijskih izvještaja za nadzorni odbor. Nadzorni odbor čine isključivo osobe koje nisu izvršni direktori, a njegovi članovi mogu biti i predstavnici zaposlenika i drugih vanjskih interesnih strana. Nadzorni odbor odobrava financijske izvještaje 26. ožujka 2020. Financijski su izvještaji stavljeni na raspolaganje dioničarima i drugim korisnicima 1. travnja 2020. Dioničari su odobrili financijske izvještaje na godišnjoj skupštini održanoj 15. svibnja 2020. godine, nakon čega su financijski izvještaji dostavljeni regulatornom tijelu 17. svibnja 2020. Financijski su izvještaji odobreni za izdavanje 18. ožujka 2020. godine (datum na koji je rukovodstvo odobrilo njihovo izdavanje za nadzorni odbor).

### 2.2.2. Obveza objavljivanja datuma odobrenja financijskih izvještaja

Prema točki HSFI-a 4.13. poduzetnik u bilješkama mora objaviti:

- datum na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja i
- tko je njihovo izdavanje odobrio.

Obveza objave ovih informacija propisana je jer financijski izvještaji ne odražavaju događaje nakon tog datuma.

#### Primjer 3. Primjer bilješke o datumu odobrenja financijskih izvještaja

U nastavku dajemo izvadak bilješki iz članka “Bilješke uz financijske izvještaje; autor: mr. sc. Dubravka Kopun, koji je objavljen u časopisu RiPup 3/2017.:

*“Bilješka 2 - Osnovne pripreme*

*Slijedi prikaz značajnih računovodstvenih politika usvojenih za pripremu ovih financijskih izvještaja.*

*2.1. Osnova za sastavljanje financijskih izvještaja*

#### **IZJAVA O USKLAĐENOSTI**

*Financijski izvještaji sastavljeni su u skladu sa odredbama Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (nastavno: HSFI), koje je objavio Odbor za standarde financijskog izvještavanja u Narodnim novinama 86/2015 propisanim kao okvirom financijskog izvještavanja temeljem odredbi Zakona o računovodstvu (Narodne novine 78/15, 134/15).*

...

*Sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja zahtijeva od Uprave da daje procjene i izvodi pretpostavke koje utječu na iskazane iznose imovine i obveza, te objavu nepredviđene imovine i nepredviđenih obveza na datum financijskih izvještaja, kao i na iskazane prihode i rashode tijekom izvještajnog razdoblja. Procjene se temelje na povijesnom iskustvu, te informacijama koje su bile do-*



stupne na datum sastavljanja financijskih izvještaja, te se stvarni iznosi mogu razlikovati od procijenjenih.

Financijski izvještaji odobreni su od strane Uprave Društva dana 24.03.2017. godine.

a) Funkcionalna i izvještajna valuta

Stavke uključene u financijske izvještaje Društva iskazane su u valuti primarnog gospodarskog okruženja u kojem Društvo posluje („funkcionalna valuta“). Financijski izvještaji prikazani su u kunama, što predstavlja funkcionalnu i izvještajnu valutu Društva...“

### 2.3. Dvije vrste događaja nakon datuma bilance

Točkom HSFI-a 4.3. propisano je da treba razlikovati dvije vrste događaja nakon datuma bilance:

Razlikuju se dvije vrste događaja:

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

Računovodstvenim standardima predviđeno je različito postupanje za ove dvije vrste događaja. Kada događaji zahtijevaju usklađivanje poduzetnik je dužan uskladiti podatke koje će objaviti kroz financijske izvještaje sukladno informacijama koje ima o toj vrsti događaja. Druga vrsta događaja nema takav značaj da je potrebno usklađivanje financijskih izvještaja.

O događajima nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje pišemo u poglavlju 4. ovog članka, te odredbe pojašnjavamo primjerima iz prakse. Isto, samo za događaje nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje pišemo u poglavlju 5. ovog članka

### 3. Postupak utvrđivanja i klasifikacija događaja

Postupci kojima se utvrđuju događaji nakon datuma bilance na određeni način odudaraju od postupaka koji se redovno obavljaju u odjelu poduzetnika koji se bavi prikupljanjem i obradom knjigovodstvene dokumentacije. Djelatnici koji kod poduzetnika obavljaju takve poslove često su orijentirani isključivo na pisanu dokumentaciju koja im je dostavljena na knjiženje. Osim toga informacije koje bi mogle uputiti na događaj nakon datuma bilance često im nisu dostupne jer se dokumentacija koja bi mogla pružiti informaciju o događaju prikuplja i analizira u nekom drugom odjelu (primjerice rješenja sudskih i upravnih postupaka zadržava pravna služba)

Treba voditi računa i o činjenici da djelatnici koji obavljaju knjigovodstvene poslove za procjenu postojanja nekih događaja nakon datuma bilance nisu stručni. Tako primjerice ne treba od tih djelatnika očekivati da procjenjuju vrijednost zaliha, pogotovo ako poduzetnik ima stručnu osobu koja to može procijeniti.

Obzirom da za ispravnost financijskih izvještaja odgovara uprava, smatramo da se utvrđivanjem događaja nakon datuma bilance treba baviti uprava poduzetnika, osim ako odlukom ili nekim drugim internim aktom takvu obvezu nije prenijela na drugu odgovornu osobu.

Kod poduzetnika koji imaju organiziranu internu kontrolu, za utvrđivanje događaja nakon datuma bilance može se angažirati odjel interne kontrole na način da se u internom aktu koji regulira njihovo poslovanje uključi i obveza utvrđivanja i klasifikacije događaja nakon datuma bilance.

Interna kontrola treba procijeniti koje postupke utvrđivanja događaja može obaviti odjel interne kontrole na temelju raspoložive dokumentacije. Za onaj dio postupaka koji interna kontrola ne može provesti izravno temeljem dokumentacije potrebno je sastaviti interni akt o utvrđivanju događaja nakon datuma bilance. Smatramo da bi sličan interni akt trebali donijeti i svi oni koji nemaju organiziranu internu kontrolu.



**ističemo...**

Postupke utvrđivanja i klasificiranja događaja nakon datuma bilance smatramo uputnim da se reguliraju internim aktom

Takav interni akt trebao bi minimalno sadržavati informacije o:

- načinu provođenja postupka utvrđivanja događaja nakon datuma bilance,
- rokovima za dovršetak tih postupaka te
- odgovornoj osobi za provođenje svakog pojedinog postupka.

Postupke u svezi utvrđivanja i klasificiranja događaja nakon datuma bilance možemo podijeliti u nekoliko koraka:

#### 1. korak - Pojačana pažnja

Početak postupanja prema pravilima utvrđenim gore spomenutim internim aktom započinje najkasnije zadnjeg dana izvještajnog razdoblja. Za izvještaje za poslovnu 2019. godinu, znači od 31. prosinca 2019.

#### 2. korak - Prikupljanje dokumentacije i obrada informacija

Postupak utvrđivanja događaja koji bi mogli postati događaji nakon datuma bilance može trajati tijekom cijelog razdoblja od datuma bilance do datuma koji utvrđuje odgovorna osoba za sastavljanje financijskih izvještaja. Ističemo da se ne radi o datumu na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, već o datumu koji je iza tog datuma. Osoba koja je odgovorna za sastavljanje financijskih izvještaja mora procijeniti koji datum će omogućiti pravovremeno sastavljanje financijskih izvještaja i njihovu predaju u zakonom utvrđenim rokovima. S ovim datumom trebaju biti povezani rokovi za dovršetak postupka utvrđivanja događaja nakon datuma bilance koji bi trebao biti uključen u gore spomenuti interni akt.

#### 3. korak - klasifikacija događaja

Interna kontrola i druge osobe odgovorne za utvrđivanje i klasifikaciju događaja na temelju prikupljene dokumentacije i informacija trebaju procijeniti:

- da li događaj značajno utiče na financijske izvještaje - samo takav događaj može biti događaj nakon datuma bilance,
- da li događaj utiče na financijske izvještaje za izvještajno razdoblje ili se odnosi na iduće izvještajno razdoblje te
- klasificirati događaj nakon datuma bilance u jednu od dvije propisane vrste (Da li događaj zahtjeva usklađivanje financijskog izvještaja za 2019. ili zahtjeva objavu?).

#### 4. korak - nalog za evidentiranje i/ili objavu

Za utvrđene događaje nakon datuma bilance interna kontrola ili odgovorna osoba sastavlja nalog odjelu koji evidentira poslovne događaje u poslovnim knjigama i/ili odgovornoj osobi za sastavljanje financijskih izvještaja po kojem se obavljaju knjiženja ili priprema objava u bilješkama.

## 4. Klasifikacija, evidentiranje i objava kroz primjere

Točkom HSFI-a 4.3. propisano je da postoje dvije vrste događaja nakon datuma bilance.

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

Obzirom da prvu vrstu događaja treba evidentirati u poslovnim knjigama za potrebe izvještavanja u 2019. godini, a za drugu to nije potrebno već se zahtijeva samo objava u bilješkama, izuzetno je bitno događaj nakon datuma bilance ispravno kategorizirati u jednu od navedenih vrsta. U prošlom broju pojasnili smo da je postupak kategoriziranja jedan od koraka nužnih da se događaji nakon datuma bilance ispravno obrade i uključe u financijske izvještaje. U poglavlju koji slijede pojašnjavamo kroz primjere kako ispravno klasificirati događaje nakon datuma bilance.

### 4.1. Događaji koji zahtijevaju usklađivanje

Kako se postupa s događajima koji potvrđuju okolnosti koje su postojale na datum bilance propisano je točkom HSFI-a 4.6.

*"Poduzetnik mora iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima uskladiti s događajima nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje."*

Iz navedenih odredbi proizlazi da se zahtijeva da se korigiraju sve pozicije bilance i računa dobiti i gubitka kojima će se iskazati uvjeti koji su postojali na dan bilanciranja, a koji su u međuvremenu od datuma bilanciranja do datuma odobravanja financijskih izvještaja od strane menadžmenta (uprave) poduzetnika, i realizirani.

Točkom HSFI-a 4.7. dani su primjeri takvih događaja. Tako se primjerice, financijski izvještaji moraju uskladiti u sljedećim slučajevima:

- a) sudska presuda donesena nakon datuma bilance potvrđuje da je na datum bilance postojala sadašnja obveza;
- b) primitak nove informacije nakon datuma bilance koja upućuje na to da je vrijednost nekog sredstva na datum bilance bila umanjena ili da je iznos prethodno priznatog gubitka od umanjenja toga sredstva potrebno uskladiti;
- c) otkrivanje prijevare ili pogrešaka zbog kojih su financijski izvještaji neispravni.

Na temelju navedenih odredbi HSFI 4 - Događaji nakon datuma bilance, možemo zaključiti da u razdoblju nakon datuma bilance (najčešće je to 31. prosinca) a prije odobravanja financijskih izvještaja od strane menadžmenta poduzetnika (najčešće je to uprava poduzetnika) sve nastale značajne događaje treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje (osim prirode značajnog događaja treba i procijeniti financijski učinak tog događaja i to objaviti ili ako nije moguće procijeniti financijski učinak treba dati izjavu da to nije moguće učiniti), a ako je značajni događaj nakon datuma bilance potvrdio okolnosti koje su postojale na datum bilance tada učinak nastalog događaja treba proknjižiti na datum bilance odnosno uključiti u financijske izvještaje na datum bilance.

U nastavku kroz praktične primjere pojašnjavamo postupanje sa pojedinim događajima iza datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanja, odnosno za koje treba provesti odgovarajuća knjiženja u poslovnim knjigama za 2019.

### 4.1.1. Umanjenje vrijednosti zaliha

Obveza naknadnog mjerenja zaliha propisano je HSFI-em 10 - Zalihe. Naknadno mjerenje zaliha vrši se po trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Neto utrživa vrijednost je procijenjena prodajna cijena u toku redovnog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje (toč. 10.4. HSFI-a 10 i toč. 6.MRS-a 2).

Ako poduzetnik utvrdi da je trošak zaliha, tj. knjigovodstvena vrijednost iskazana u bilanci, niži od neto utržive vrijednosti, zalihe se i dalje nastavljaju iskazivati po trošku. Međutim, ako je neto utrživa vrijednost manja od troška zaliha, potrebno je provesti vrijednosno usklađenje zaliha.

Ovo umanjenje može se uočiti i iza datuma bilance. Ako su promjene na tržištu uočene iza datuma bilance, što bi u slučaju izvještavanja za 2019. bilo početkom 2020. godine, to ne znači da su i razlozi tih promjena nastupili tek iza datuma bilance.

Ukoliko se utvrdi da su okolnosti za smanjenje vrijednosti nastajale već tijekom 2019. godine potrebno je obaviti vrijednosno usklađenje zaliha u 2019. godini. Obzirom da je navedeni rashod vrijednosnog usklađenja robe privremeno nepriznati rashod poduzetnik je dužan za navedeni iznos rashoda povećati poreznu osnovicu poreza na dobit u obrascu PD za 2019.),

Navedeno privremeno povećanje zahtijeva da se evidentira i odgođena porezna imovina koja se izračuna tako da se na iznos privremenog povećanja osnovice poreza na dobit po osnovi umanjenja zaliha primjeni stopa poreza na dobit koju za 2019. godinu, sukladno članku 28. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16 i 106/18) primjenjuje porezni obveznik. U nastavku dajemo primjer evidentiranja takvog događaja.

#### Primjer 4. - Vrijednosno usklađenje zaliha robe zbog događaja nakon datuma bilance

Poduzetnik na dan 31. prosinca 2019. ima stanje zaliha u iznosu 23.000.000,00 kn.

Tijekom siječnja 2020. došlo je do smanjenja prodajne vrijednosti navedene robe na tržištu zbog pojačane konkurencije za 20%.

Iako je smanjenje prodajne vrijednosti robe nastalo nakon datuma bilance razlog smanjenja cijena robe nije nastao u siječnju 2020. nego mnogo prije, pa je zato primjereno da poduzetnik umanjuje vrijednost zaliha robe na dan 31. prosinca 2019. za 20%.

- 1) Obavljeno je vrijednosno usklađenje zaliha od 20% u ukupnom iznosu od 4.600.000,00 kn (23 mil. kn \* 20%);
- 2) Poduzetnik za 2019. primjenjuje stopu poreza na dobit od 12%. Proknjižena je odgođena porezna obveza u iznosu 552.000,00 kn (4.600.000,00 kn \* 12%).

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Saldo zaliha robe na dan 31. prosinca 2019.	23.000.000,00	6600	-
1.	Vrijednosno usklađenje zaliha robe - privremeno nepriznati rashod	4.600.000,00	7161	66700
2.	Odgođena porezna imovina (20% od 4.600.000,00)	552.000,00	0800	812



#### 4.1.2. Otpis potraživanja od kupca

Prema točki HSFI-a 11.30, poduzetnik je dužan na svaki datum bilance procijeniti postoji li objektivan dokaz o umanjenju vrijednosti pojedinog potraživanja. U slijedećoj točki HSFI daje pojašnjenje kada se smatra da postoji objektivan dokaz o umanjenju, a među njima navedeno je i nepoštivanje ugovora poput nepodmirenja obveza ili zakašnjenja plaćanja.

Dakle, već samo zakašnjenje plaćanja dostatan je razlog da se krene u postupak umanjenja vrijednosti potraživanja ili njegovom otpisu u punom iznosu.

U slučaju kada je nakon datuma bilance utvrđeno da je kupac otišao u stečaj ili je tada dobiveno saznanje da je u predstečajnom postupku otpisan dio potraživanja, potrebno je izvršiti otpisivanje odnosno umanjenje vrijednosti potraživanja. Ukoliko se utvrde da su okolnosti koje su dovele do stečaja nastupile prije datuma bilance, odnosno da se iz aktivnosti i drugih informacija stečaj mogao predvidjeti već u 2019. godini takvo umanjenje potrebno je obaviti u 2019. a ne u 2020 kada je došlo do stečaja ili je doneseno rješenje u postupku predstečajne nagodbe.

#### Primjer 5. - Otpis potraživanja od kupca zbog događaja nakon datuma bilance

Poduzetnik na dan 31. prosinca 2019. ima iskazano potraživanje od kupca "X" u iznosu od 70.000,00 kn. Kupac X u veljači 2020 započeo je s postupkom predstečajne nagodbe te je doneseno rješenje koje obvezuje dobavljače da otpišu 60% vrijednosti svojih potraživanja. Utvrđeno je da su okolnosti za provođenje predstečajnog postupka bile vidljive već u 2019. godini te je sastavljen nalog za evidentiranje otpisa potraživanja od kupca "X" u 2019. godini.

- 1) Na dan 31. prosinca 2019. umanjeno je potraživanje od kupca "X" za 42.000,00 kn.

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So.	Saldo potraživanja od kupca "X" na dan 31. prosinca 2019.	70.000,00	1200	-
1.	Otpis potraživanja od kupca "X" na dan 31. prosinca 2019.	42.000,00	7331	1200

#### 4.1.3. Ukidanje otpisa potraživanja od kupca

Ukoliko je potraživanje od kupca već umanjeno u 2019. godini u razdoblju kada mogu nastati događaji nakon datuma bilance potrebno je provjeriti da li je obavljena uplata takvog potraživanja. Obzirom da je uplatom ukinut razlog za umanjenje vrijednosti potraživanja, računovodstveni standardi nalažu da se ukidanje umanjenja obavi u 2019. godini.

Treba naglasiti da su s ovim računovodstvenim pravilima djelomično usklađene i odredbe Zakona o porezu na dobit koje ne dozvoljavaju priznavanje troška od vrijednosnog usklađivanja potraživanja ako su potraživanja naplaćena 15. dana prije predaje porezne prijave na Obrascu PD.

#### Primjer 6. - Ukidanje otpisa potraživanja od kupca

Poduzetnik ima iskazano stanje potraživanja od kupca "Y" na dan 1. siječnja 2019. u iznosu od 1.000.000,00 kn. U listopadu je procijenjeno da je potraživanje sporno, te je 30. listopada 2019. donesena odluka o vrijednosnom usklađenju u iznosu od 700.000,00 kn. U prosincu 2019. kupcu je poslana opomena pred utuženje. Kupac je

25. veljače 2020. podmirio 500.000,00 kn na ime ukupno iskazanog duga.

- 1) S danom 30. listopada evidentirano je umanjenje potraživanja od kupca "Y" u iznosu od 700.000,00 kn temeljem odluke o vrijednosnom usklađenju;
- 2) Temeljem naloga osobe odgovorne za utvrđivanje događaja nakon datuma bilance stornirano je umanjenje vrijednosti potraživanja za iznos od 500.000,00 kuna koliko je kupac "Y" uplatio na žiro račun poduzetnika

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje potraživanja od kupca "Y" na dan 1.10.2019.	1.000.000,00	1200	-
1.	Otpis utuženog potraživanja od kupca "Y" - priznati rashod	700.000,00	71930	12901
2.	Stomo ispravka vrijednosti utuženih potraživanja od kupca "Y"	/500.000,00/	/71930/	/12901/

#### 4.1.4. Otkrivanje pogreške iz 2019.

Kao jedan od primjera događaja koje zahtijevaju usklađivanje navedeno je i otkrivanje prijevare ili pogrešaka zbog kojih su financijski izvještaji neispravni.

Neovisno o tome da li je pogrešku uočila interna kontrola, komercijalna revizija ili netko drugi, ukoliko je pogreška otkrivena u razdoblju iza datuma bilance do datuma usvajanja financijskih izvještaja, potrebno ih je proknjižiti ukoliko se procijeni da se odnose na 2019. godinu i da imaju značajan utjecaj na ispravnost financijskih izvještaja.

#### Primjer 7. - Knjiženje ulaznog računa po nalogu interne kontrole nakon datuma bilance

Nakon datuma bilance a prije datuma odobrenja financijskih izvještaja interna kontrola poduzetnika otkrila je da ulazni račun dobavljača Y za obavljene usluge istraživanja tržišta u svibnju 2019. u iznosu od 89.000,00 kn (PDV iznosi 17.800,00 kn) nije proknjižen u 2019. Navedeni ulazni račun mora se proknjižiti u 2019.

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun dobavljača Y za usluge istraživanja tržišta u 2019.	89.000,00	-	2202
	■ PDV	17.800,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	71.200,00	4130	-

#### 4.2. Događaji koji zahtijevaju objavu

Za razliku od prve vrste događaja koje zahtijevaju usklađivanje, za događajima koji potvrđuju okolnosti koje su nastale na datum bilance točkom HSFI-a 4.8. propisana je zabrana usklađivanja:

*"Poduzetnik ne smije iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima uskladiti s događajima nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje"*

Međutim o takvim događajima nakon datuma bilance, poduzetnik je dužan objaviti informacije u bilješkama uz financijske izvještaje.

Kako bi lakše razlikovali događaje koje zahtijevaju objavu i događaje koji ne zahtijevaju objavu u nastavku koristimo izraz koji smo upotrijebili u naslovu - događaji koji zahtijevaju objavu. Kroz primjere koji slijede pojašnjavamo koji su to događaji.

U nastavku prenosimo odredbe HSFI-a koje pojašnjavaju koji to događaji mogu biti, a u poglavlju iza pišemo o obvezi objavljivanja

#### 4.2.1. Koji događaji zahtijevaju objavu?

Točkama HSFI-a 4.9 do 4.12. pojašnjeno je koji su to događaji koji zahtijevaju samo objavu.

Tako, primjerice, nije potrebno uskladiti iznose u financijskim izvještajima zbog pada tržišne vrijednosti ulaganja između datuma bilance i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja obzirom da pad tržišne vrijednosti obično nije povezan s okolnostima koje su postojale na datum bilance.

Ako se odluka o isplati dividende odnosno udjela u dobiti imateljima vlasničkih instrumenata donese nakon datuma bilance, onda se takve dividende odnosno udjeli u dobiti ne priznaju kao obveza na datum bilance.

Poduzetnik ne smije sastavljati svoje financijske izvještaje na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja ako je nakon datuma bilance donesena odluka o prestanku odnosno likvidaciji društva ili ako se takva odluka ne može izbjeći. Ako pretpostavka o vremenskoj neograničenosti poslovanja u danim okolnostima nakon datuma bilance više nije primjerena, mora se promijeniti računovodstvena osnova, a ne samo uskladiti iznose koji su priznati prije nego što je pretpostavka postala neprimjerena.

#### 4.2.2. Obveza objavljivanja

Točkama HSFI-a 4.13. do 4.16. propisana su pravila objavljivanja za događaje nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađenja.

Odredbe HSFI-a 4 određuju da se takvi događaji moraju (ako su značajni) objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje (i promjenu i iznos promjene), ali se, kao što je vidljivo iz točke HSFI-a 4.8. zbog tih događaja ne smiju korigirati pozicije bilance i računa dobiti i gubitka.

Za značajne događaje nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje, a njihovo neobjavljivanje može utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose i na temelju financijskih izvještaja, poduzetnik mora objaviti za svaki značajni događaj:

- njegovu prirodu, te
- procjenu njegovog financijskog učinka.



**ističemo...**

Ukoliko procjena financijskog učinka događaja nije moguća poduzetnik mora dati o tome izjavu.

Poduzetnik mora u bilješkama objaviti sve značajne događaje koji ne zahtijevaju usklađenje, kao što su primjerice:

- a) značajno poslovno spajanje nakon datuma bilance ili prodaja značajnog društva povezanog sudjelujućim interesom;
- b) objavljivanje plana prestanka poslovanja;
- c) značajne nabavke imovine, iznos imovine koja se drži za prodaju, odnosno koja će se prestati koristiti u poslovanju, drugi oblici otuđenja imovine ili izvlaštenja značajne imovine koje provodi vlada;
- d) uništenje važnog proizvodnog pogona u požaru nakon datuma bilance;
- e) najava ili početak provedbe značajnog restrukturiranja;
- f) neuobičajeno velike promjene cijena imovine ili valutnih tečajeva nakon datuma bilance;

- g) promjene poreznih stopa ili poreznih zakona koji su stupili na snagu ili su objavljeni nakon datuma bilance a koji značajno utječu na tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze;
- h) preuzimanje značajnih obveza ili nepredviđenih obveza, primjerice, izdavanjem značajnih jamstava; i
- i) početak značajnog sudskog postupka koji je isključivo posljedica događaja nastalih nakon datuma bilance.



**ističemo...**

Bilješke uz financijske izvještaje moraju se ažurirati ako nakon datuma bilance budu primljene informacije o okolnostima koje su postojale na datum bilance.

#### 4.2.3. Primjeri događaja koji zahtijevaju objavu

U nastavku kroz primjere pojašnjavamo koje informacije treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje za događaje nakon datuma bilance koji zahtijevaju objavu.

##### Primjer 8. - Storno otpisa potraživanja koje se ne knjiži na datum bilance već nakon datuma bilance ali se objavljuje u bilješkama na datum bilance

Stanje potraživanja od kupca "Y" na dan 1. listopada 2019. iznosi 1.000.000,00 kn.

Potraživanje od kupca "Y" u iznosu od 1.000.000,00 kn utuženo je tijekom listopada 2019., pa je poduzetnik donio odluku o otpisu potraživanja od navedenog kupca za 700.000,00 kn. Kupac "Y" uplatio je 500.000,00 kn na žiro-račun poduzetnika dana 5. travnja 2020.

Obzirom da je uplata stigla poslije datuma odobrenja financijskih izvještaja od strane uprave poduzetnika (datum odobrenja financijskih izvještaja je 24. ožujka 2020.), poduzetnik ne smije djelomično ukinuti navedeni ispravak vrijednosti potraživanja u 2019. čak i ako za to ima vremena prije sastavljanja financijskih izvještaja. Takva informacija u tom slučaju obavlja se u bilješkama jer se radi o događaju nakon datuma bilance za koji ne postoji obveza usklađivanja.

##### Primjer 9. - Odluka o raspodjeli dobiti ne knjiži se na datum bilance već nakon datuma bilance ali se objavljuje u bilješkama na datum bilance

Odluka o raspodjeli zadržane dobiti iz 2018. članovima društva u iznosu od 400.000,00 kn donesena je 7. veljače 2020. Obzirom da je navedena odluka donesena nakon datuma bilance za 2019., navedena odluka neće se u 2019. proknjižiti kao obveza prema članovima društva uz smanjenje zadržane dobiti u 2019. Taj poslovni događaj evidentirati će se u 2020, no obzirom da se događaj odvio prije datuma usvajanja financijskih izvještaja za 2019. radi se o događaju nakon datuma bilance za koji ne postoji obveza usklađivanja. Informacija o raspodjeli zadržane dobiti treba se uključiti u bilješke uz financijske izvještaje za 2019.

##### Primjer 10. - Vrijednosno usklađivanje potraživanja od inozemnog kupca ne knjiži se na datum bilance već nakon datuma bilance ali se objavljuje u bilješkama na datum bilance

Bitno je smanjen tečaj EUR-a dana 16. siječnja 2020. (sa 7,3 kn na 6,93 kn), a poduzetnik ima značajne iznose potraživanja od inozemnih kupaca iskazanih u EUR-ima (1.000.000,00 EUR-a), te sredstva na deviznom računu u iznosu od 100.000,00 EUR-a.

