



Priprema za sastavljanje GFI-a za 2023. – usporedni podaci za obveznike MSFI-a

Neven Baica, mag. oec.

Za potrebe sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja za 2023. godinu, potrebno je u usporednim podacima iskazati usporedne podatke iz GFI-a za 2022. godinu kada je izvještavanje bilo u kunama. U ovom članku razmatramo koje je radnje potrebno poduzeti kako bi smanjili mogućnosti pogreške pri predaji GFI-a.

1. Uvod

Za potrebe usporedivosti izvještajnih podataka u pojedinim izvještajnim razdobljima potrebno je obaviti usklađenja usporednih podataka za prethodnu godinu sa pravilima koja su na snazi u izvještajnom razdoblju. Obzirom da se računovodstvena pravila, a ni struktura i sadržaj financijskih izvještaja za 2023. godinu u odnosu na 2022. godinu nisu mijenjali, takva usklađenja u ovoj godini nije potrebno obaviti.



ističemo...

Računovodstvena pravila i propisana struktura i sadržaj godišnjih financijskih izvještaja za 2022. ista je kao i za 2023. godinu, pa se usklađenja za potrebe usporedivosti po navedenim osnovama ne treba provoditi.

Ovim člankom, međutim, skrećemo pažnju na jednu specifičnost izvještavanja za 2023. godinu. Naime, sukladno **Zakonu o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj** (Nar. nov., br 57/22 i 88/22 – u nastavku teksta: **Zakon o uvođenju EUR-a**), promijenila se izvještajna valuta, te se od tog datuma poslovne knjige za 2023. godinu koje čine dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige više ne vode u kunama već u eurima, te se sukladno tome i izvještaji sastavljaju u euru kao izvještajnoj valuti.

Obrasci bilance, računa dobiti i gubitka i izvještaja o novčanom tijeku, te dodatni podaci iskazuju se s usporednim podacima iz proteklog razdoblja, što znači da imaju zasebne kolone *Prethodna godina* i *Tekuća godina*. U izvještajima za 2023. godinu znači da će se u kolonu *"Tekuća godina"* unositi podaci za 2023. godinu, a u kolonu *"Prethodna godina"* podaci za 2022. godinu.



ističemo...

Obzirom da usporedni podaci u koloni Prethodne godine uvijek iskazuju u izvještajnoj valuti izvještajnog razdoblja, podatke iz GFI-a za 2022. godinu potrebno je preračunati iz kune u euro.

Ovu temu obradili smo u članku *"Priprema za sastavljanje GFI za 2023.–usporedni podaci"* koji je objavljen u RiPup-u br. 12/2023. Međutim u tom članku nismo dovoljno pažnje posvetili obveznicima primjene MSFI-a, što ovim člankom ispravljamo.



ističemo...

U ovom članku dajemo **detaljne upute o pravilima koje na usporedne podatke primjenjuju obveznici primjene MSFI-a.**

2. Preračunavanje početnih stanja u euro

Djelomično, podaci koji su potrebni za usporedne podatke za sastavljanje GFI-a za 2023. godinu već postoje i to u početnim stanjima poslovnih knjiga za 2023. godinu. U ovom poglavlju ukratko podsjećamo na postupke koje je trebalo obaviti početkom 2023. godine, a o kojima smo detaljno pisali u članku *"Utjecaj uvođenja eura na računovodstvo i početna stanja na dan 1.1.2023."*, autori: mr. Sandra Mihelčić, dipl. oec., Igor Milinović, mag. oec. koji je objavljen u časopisu RiPup br. 1/2023.

**ističemo...**

Sukladno odredbama *Zakona o uvođenju EUR-a* poslovne knjige za 2023. godinu koje čine dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige više ne vode u kunama već u eurima.

Zbog navedenog početna stanja poslovnih knjiga koja su iskazana u kunama trebalo je preračunati u eure. Preračunavanje novčanih iskaza provodi se uz primjenu fiksnog tečaja konverzije sukladno pravilima za preračunavanje i zaokruživanje kako je to propisano od čl. 13. do 16. *Zakona o uvođenju EUR-a*.

**ističemo...**

Fiksni tečaj konverzije je 7,53450 kuna za 1 euro.

Preračunavanje je trebalo obaviti primjenom punoga brojčanog iznosa fiksnog tečaja konverzije te zaokruživanjem dobivenog iznosa u skladu s matematičkim pravilima zaokruživanja, pri čemu se dobiveni rezultat zaokružuje na dvije decimale na temelju treće decimale.

Pri preračunavanju primjenjuje se sljedeće matematičko pravilo zaokruživanja:

- ako je treća decimala manja od pet, druga decimala ostaje nepromijenjena,
- ako je treća decimala jednaka ili veća od pet, druga decimala povećava se za jedan.

Činjenica da se iznosi prvo dijele, sa peteroznamenastom brojkom tečaja, a potom i zaokružuju neosporno stvara matematičku vjerojatnost za nastajanje razlika ili neusklađenosti kod zbrojnih iznosa. Što je veći broj pribrojnika veća je i vjerojatnost da se ukupan zbroj konvertiranih pribrojnika razlikuje od sume na koju su izravno primijenjena pravila konvertiranja. Iz tog razloga očekuju se neusklađenosti između primjerice analitičkih evidencija i glavne knjige, pa je odredbom članka 70. stavka 4. *Zakona o uvođenju EUR-a*, upućeno da se takve razlike trebaju evidentirati u poslovnim knjigama u skladu s računovodstvenim standardom odnosno u skladu sa zakonima i podzakonskim propisima kojima se uređuje ovo područje.

**ističemo...**

Primjena navedenih pravila na početna stanja u poslovnim knjigama od 1.1. 2023. stvorila je razlike koje je bilo potrebno evidentirati radi uspostavljanja bilančne ravnoteže, te usklađivanja pomoćnih knjiga sa glavnom..

U nedostatku izričitih odredbi o postupanjima pri promjeni izvještajne valute u Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, posegnulo se za drugim relevantnim izvorima, a to su točke 35. do 37. MRS-a 21–Učinci promjena tečaja stranih valuta, te tumačenje SIC 7–*Uvođenje eura*. Temeljem navedenih pravila predloženo je sljedeće postupanje:

“Razlike koje će nastati kod prelaska s kuna na eure do kojih će doći zbog preračunavanja i zaokruživanja knjige se kao prihodi na kontu 7699 – Ostali poslovni prihodi, odnosno kao rashodi na kontu 7399 – Ostali poslovni rashodi.”

Međutim, u slučaju ako se razlike izravno evidentiraju na pozicije računa dobiti i gubitka, nastala bi bilančna neravnoteža,

odnosno aktiva bi bila različita od pasive. Iz tog razloga predloženo je sljedeće postupanje:

“Mišljenja smo da je razlike najpraktičnije prvo evidentirati u okviru konta 1999 – Ostala aktivna vremenska razgraničenja ako su nastali rashodi, odnosno u okviru konta 2999 – Ostala pasivna vremenska razgraničenja ako su nastali prihodi. Nakon toga potrebno je zatvoriti navedena konta i saldo prenijeti na konto 7399 – Ostali poslovni rashodi, odnosno na konto 7699 – Ostali poslovni prihodi.”

Za razlike nastale zbog usklađenja glavne knjige i pomoćnih knjiga (analitičkih evidencija) zaključeno je da ih treba izravno evidentirati na kontu 7399 – Ostali poslovni rashodi odnosno kao prihodi na kontu 7699 – Ostali poslovni prihodi.

Odredbom članka 9. *Zakona o izmjenama Zakona o porezu na dobit* (Nar. nov., br. 114/22) propisano je da **razlike koje porezni obveznik utvrdi i evidentira primjenom pravila za preračunavanje i zaokruživanje** ili za otpise po službenoj dužnosti, u skladu sa *Zakonom o uvođenju EUR-a*, uključuju se u poreznu osnovicu.

**ističemo...**

U prijavi poreza na dobit za 2023. godinu prihodi iskazani temeljem navedenih razlika **biti će oporezivi prihodi**, a rashodi iskazani temeljem navedenih razlika **biti će porezno priznati**.

Sve navedeno u ovom poglavlju jednako primjenjuju svi obveznici primjene *Zakona o računovodstvu*, neovisno o tome da li poslovne događaje evidentiraju primjenom odredbi HSF-a ili MSFI-a.

3. Priprema usporednih podataka prema Zakonu o uvođenju EUR-a

Odredbama članka 72. *Zakona o uvođenju EUR-a* propisano je kada se započinje sa izvještavanjem u eurima. Odredbe navedenog članka prenosimo u cijelosti:

“(1) Obveznici primjene propisa kojim se uređuje računovodstvo poduzetnika, čija je poslovna godina jednaka kalendarskoj godini, pripremaju financijske izvještaje za godinu koja je prethodila danu uvođenja eura, navodeći podatke u kuni.

(2) Obveznici primjene propisa kojim se uređuje računovodstvo poduzetnika čija je poslovna godina različita od kalendarske godine, a čiji posljednji dan financijske godine nastupa nakon dana uvođenja eura, navode podatke za prethodnu poslovnu godinu u financijskim izvještajima u euru.

(3) U financijskim izvještajima poduzetnika koji svoje financijske izvještaje pripremaju sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, gdje su podaci prvi put iskazani u euru, usporedni podaci iz prethodnih izvještajnih razdoblja u kuni preračunavaju se i prikazuju u euru uz primjenu fiksnog tečaja konverzije i sukladno pravilima za preračunavanje i zaokruživanje iz ovoga Zakona, a poduzetnici koji su obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja kao okvira financijskog izvještavanja, prikazuju usporedne podatke sukladno odredbama Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.”

Navedena pravila prikazujemo i tabelarno¹.

Godina za koju se podnose financijski izvještaji	Financijski izvještaji	Valuta u kojoj se iskazuje financijski izvještaji	Podaci koji se iskazuju u stupcu „Prethodna godina“
Financijski izvještaji za 2022. godinu koji se podnose tijekom 2023. godine	Bilanca, račun dobiti i gubitka, bilješke, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjeni kapitala, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti	kuna	kuna
Financijski izvještaji za 2023. godinu koji se podnose tijekom 2024. godine	Bilanca, račun dobiti i gubitka, bilješke, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjeni kapitala, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti	euro	euro (iznos u kunama preračunava se prema fiksnom tečaju konverzije u eure)
Godina kada je poslovna godina različita od kalendarske godine, a čiji posljednji dan financijske godine završava tijekom 2023.	Bilanca, račun dobiti i gubitka, bilješke, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjeni kapitala, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti	euro	euro (iznos u kunama preračunava se prema fiksnom tečaju konverzije u eure)

Sve do sada navedeno ponovljeni je tekst iz članka “Priprema za sastavljanje GFI za 2023.–usporedni podaci”. U nastavku tog članka pojasnili smo detaljno o postupanjima u vezi pripreme usporednih podataka, međutim nismo se osvrnuli na činjenicu da su Zakonom o uvođenju EUR-a obveznici MSFI-a upućeni na primjenu odredaba Međunarodnih računovodstvenih standarda, pa ovim člankom to ispravljamo.

4. Priprema usporednih podataka prema odredbama MSFI-a

Odredbom članka 72. stavka 3. Zakona o uvođenju EUR-a, propisano je da **poduzetnici koji su obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja kao okvira financijskog izvještavanja, prikazuju usporedne podatke sukladno odredbama Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.**

Obzirom da obveznici primjene Zakona o računovodstvu koji poslovne događaje evidentiraju sukladno odredbama MSFI-a sve izvještaje čije razdoblje završava s 1. siječnja 2023. godine ili iza predaju u eurima, potrebno je provjeriti primjenjivost odredbi MRS-a 21–Učinci promjena tečaja stranih valuta u sklopu kojeg su propisane i odredbe točaka 38. do 49. MRS-a 21 koji se nalaze u okviru poglavlja “UPORABA VALUTE PREZENTIRANJA KOJA NIJE FUNKCIJSKA VALUTA”

U nastavku pojašnjavamo primjenjivost navedenih odredbi na obveznike MSFI-a ovisno o zadnjem danu poslovne godine koja završava u 2023.

4.1. Primjena za obveznike MSFI-a kojima poslovna godina završava s 31.12.2023.

Poduzetnici kojima poslovna godina započinje s 1. siječnja 2023. godine, a završava s 31. siječnja 2023. godine dužni su prema Zakonu o uvođenju EUR-a financijske izvještaje iskazivati u eurima, a

usporedne podatke prikazati sukladno odredbama Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.

Odredba koje određuju preračun usporednih podataka dati su točkama 38. do 49. MRS-a 21. koji se nalaze u okviru poglavlja “UPORABA VALUTE PREZENTIRANJA KOJA NIJE FUNKCIJSKA VALUTA”.



ističemo...

Obzirom da je sukladno Zakonu o uvođenju EUR-a od 1. siječnja 2023. funkcijska valuta euro, proizlazi da za obveznike MSFI-a kojima poslovna godina počinje s 1. siječnja 2023. a završava s 31. prosinca 2023. funkcijska valuta odgovara valuti prezentiranja².

U točki 39. MRS-a 21 propisano je postupanje s rezultatom i financijskim položajem subjekta čija funkcijska valuta nije valuta gospodarstva obilježenog hiperinflacijom kada se preračunavaju u neku drugu prezentacijsku valutu, u sklopu kojeg su dane i odredbe u vezi postupanja s usporednim informacijama.

Međutim, obzirom da je obveznicima MSFI-a kojima poslovna godina počinje s 1. siječnja 2023. a završava s 31. prosinca 2023. izvještajna valuta izjednačena sa funkcijskom, pa ova odredba nije primjenjiva.

Smatramo da neprimjenjivost ove odredbe u slučaju kada je funkcijska valuta izjednačena sa izvještajnom potvrđuje i pojašnjenje dano u točki 18. MRS-a 21.:

“Rezultati i financijsko stanje svakog pojedinog subjekta unutar izvještajnog subjekta čija se funkcijska valuta razlikuje od valute prezentiranja pretvaraju se u skladu s točkama od 38.do 50.”

Ovdje treba naglasiti da smo uočili stavove savjetničkih kuća da ovu odredbu treba primijeniti zbog činjenice da funkcijska valuta ne odgovara izvještajnoj u razdoblju na koje se odnose usporedni podaci GFI-a za 2023., premda su svjesni da se ista odredba ne može primijeniti na podatke tekućeg razdoblja. Smatramo da ovakav pristup nije primjeren, te da se za potrebe primjenjivosti ove odredbe treba promatrati usklađenost funkcijske i prezentacijske valute isključivo u izvještajnom razdoblju, a ne razdoblju na koje se odnose usporedni podaci. Zbog svega navedenog iznosimo sljedeći stav:



ističemo...

Smatramo da su odredbe točaka 38. do 50. MRS-a 21 **U POTPUNOSTI NEPRIMJENJIVE na obveznike MSFI-a kojima poslovna godina završava s 31. prosinca 2023.**

4.2. Primjena za obveznike MSFI-a kojima poslovna godina završava tijekom 2023.

Premda je krajnji rok za izvještavanje većine obveznika primjene MSFI-a kojima poslovna godina završava tijekom 2023. možda već i prošao, u ovom poglavlju dajemo stav i za takve obveznike.

U slučaju kada poslovna godina ne odgovara kalendarskoj, uvjeti za primjenu odredbi točaka 38. do 50. MRS-a 21 djelomično će biti

¹ Iz članka “Utjecaj uvođenja eura na računovodstvo i početna stanja na dan 1.1.2023.”; Ripup br. 1/2023

² Za valutu prezentiranja u ovom članku koristimo i nazive “prezentacijska valuta” i “izvještajna valuta”.



zadovoljeni. Riječ djelomično namjerno je upotrebljena zbog činjenice da je funkcijska valuta promijenjena s 1. siječnja 2023. godine, te nitei u jednom slučaju cijelo izvještajno razdoblje takvih obveznika primjene MSFI-a neće udovoljavati uvjetu za primjenu točaka 38. do 50 MRS-a 21. Primjerice obveznici kojima je poslovna godina završila s 31. siječnja 2023. imaju razdoblje od 11 mjeseci u kojem je prezentacijska valuta različita od funkcijske, dok obveznici primjene MSFI-a kojima poslovna godina završava s primjerice 30. studenim 2023. razdoblje u kojem funkcijska valuta ne odgovara prezentacijskoj svega je jedan mjesec.

Ovdje treba postaviti pitanje u kojoj mjeri takvi obveznici primjene MSFI-a trebaju primijeniti odredbe točaka 38. do 50. MRS-a 21, te da li se način primjene razlikuje ovisno o dužini razdoblja u kojem je funkcijska valuta različita od prezentacijske.

**ističemo...**

Naše je mišljenje da dužina razdoblja u kojem funkcijska valuta različita od prezentacijske mora imati utjecaj na način primjene navedenih odredbi.

Međutim obvezu primjene navedenih odredbi čak i u slučaju najdužeg trajanja izvještajnog razdoblja u kojem je funkcijska valuta različita od prezentacijske treba promotriti i kroz prizmu značajnosti razlika, što pojašnjavamo u poglavlju 6.1. ovog članka.

5. Koja onda pravila treba primijeniti?

Iz svega navedenog proizlazi da ne postoji primjenjiva odredba MSFI-a na prilagodbu usporednih podataka, osobito za obveznike MSFI-a kojima poslovna godina završava s 31. prosinca 2023., pa se postavlja pitanje kako postupiti.

Obzirom da promjena funkcijske valute nije čest događaj, smatramo normalnim da za takve slučajeve ne postoji izravna odredba u MSFI-ima kao što ne postoji niti u HSFI-ima. U tom slučaju pri izvještavanju treba primijeniti postupak koji će osigurati točnost i preciznost izvještavanja kao i usporedivost podataka izvještajnog razdoblja s podacima prethodnog razdoblja neovisno o tome da li proizlazi iz nekog drugog propisa ili su za te potrebe kreirana vlastita pravila.

**ističemo...**

U tom smislu smatramo da su pravila iz Zakona o uvođenju EUR-a koja su propisana za obveznike primjene HSFI-a u potpunosti primjenjiva i za obveznike primjene MSFI-a.

Dakle, sva postupanja koja smo dali u članku «Priprema za sastavljanje GFI za 2023.–usporedni podaci» koji je bio namijenjen prvenstveno obveznicima HSFI-a u potpunosti su primjenjive i za obveznike MSFI-a.

**ističemo...**

Ovime, upućujemo obveznike MSFI-a da sve usporedne podatke iz 2022. godine za potrebe izvještavanja na dan 31. prosinca 2023. preračunaju primjenom fiksnog tečaja konverzije koji iznosi 7,53450 kuna za 1 euro.

6. Dodatna obrazloženja

Zbog činjenice da su odredbe točaka 38. do 50. MRS-a 21 barem dijelom primjenjive na obveznike primjene MSFI-a kojima je poslovna godina završila tijekom 2023., te da pojedine savjetničke kuće upućuju na primjenu tih odredbi na usporedne podatke i onih obveznika kojima poslovna godina završava s 31. prosinca 2023. u ovom poglavlju dajemo dodatna obrazloženja i dokaze koje omogućuju prihvaćanje stava da odredbe MRS-a 21 ne treba primjenjivati na usporedne podatke za 2022. Prvi dio dokaza odnosi se na primjenu načela značajnosti, a drugi dio smo nazvali “Problem zadržane dobiti”.

6.1. Primjena načela značajnosti

Definicija značajnosti data je točkom 5. MRS-a 8.:

Značajno je izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je značajno ako može pojedinačno ili skupno utjecati na gospodarske odluke koje korisnici donose na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i vrsti izostavljene ili pogrešno prikazane stavke i prosuđuje se na osnovu danih okolnosti. Veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući čimbenik.

Ova definicija je dio načela značajnosti koje se općenito primjenjuje i na pojedine poslovne događaje i na samo izvještavanje, a prema kojem obveznik primjene MSFI-a nije dužan primijeniti određeno pravilo ukoliko pri tome neće nastati značajni nedostaci u izvještavanju.

**ističemo...**

Nepostojanje značajnosti potrebno je prezentirati u bilješkama uz financijske izvještaje, u dijelu u kojem se daju informacije o primijenjenim računovodstvenim politikama.

Utvrđivanje i dokazivanje značajnosti u svim slučajevima nije jednostavno, ponekad je jednostavnije iskazati svaku pojedinu stavku nego pokrenuti postupak dokazivanja beznačajnosti. U slučaju obveze primjene točaka 38. do 50. MRS-a 21 smatramo da to nije tako.

Tako iz odredbi članka 39. MRS-a 21 proizlazi da se prihvodi i rashodi u svakom izvještaju u kojem se prikazuju dobit ili gubitak i ostala sveobuhvatna dobit (tj. uključujući usporedne informacije) preračunavaju prema tečajevima na datum transakcije, ili se sukladno točki 40. istog MRS-a zbog praktičnosti primjenjuje **prosječni tečaj koji iznosi 7,531585 kuna za jedan euro.**

Ako pretpostavimo da su obveznici MSFI-a na usporedne podatke primijenili fiksni tečaj konverzije koji iznosi 7,53450 kuna za 1 euro proizlazi da razlike koje bi nastale primjenom pravila iz točke 39. MRS-a 21, odnosno primjenom srednjeg tečaja umjesto fiksnog tečaja konverzije ne mogu biti više od 0,03869 %.

**ističemo...**

Obzirom da se razlika u iskazanoj visini pojedinih stavaka prihoda i rashoda, odnosno ukupnog prihoda i rashoda primjenom bilo koje metode ne može biti veća ili manja za više od 0,03869 %, definitivno se radi o dokazivo beznačajnim razlikama, te nema zapreke primjene fiksnog tečaja konverzije na usporedne podatke.

