



RAČUNOVODSTVO
financije

Prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer, Ivana Sever, univ. spec. oec.

**PRIMJENA MEĐUNARODNIH
STANDARDA FINANCIJSKOG
IZVJEŠTAVANJA
- STUDIJE SLUČAJA**

Redaktorica: prof. dr. sc. Katarina Žager

Zagreb, 2013.



**HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA
I FINANCIJSKIH DJELATNIKA**

Zagreb, Jakova Gotovca 1/II

Za Izdavača:

mr. sc. Bogomil Cota

Predsjednik Izdavačkog savjeta:

prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević

Redaktorica:

prof. dr. sc. Katarina Žager

Recenzenti:

prof. dr. sc. Danimir Gulin

prof. dr. sc. Boris Tušek

Korektor:

Damir Maligec

Idejno i grafičko rješenje korice:

Miljenka Stanković

Grafičko oblikovanje i prijelom:

Željka Pervan

Miljenka Stanković

Tisak:

Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb

CIP zapis dostupan u računalnom katalogu Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem 845962
ISBN broj je 978-953-277-082-7

PREDGOVOR

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja predstavljaju standarde financijskog izvještavanja s najširoom primjenom u svijetu, a u Republici Hrvatskoj koriste se više od dvadeset godina. Od 1975. godine od kada su se po prvi puta počeli primjenjivati u praksi pa do danas standardi su se mijenjali, sukladno promjenama u okruženju. Od početna dva standarda Međunarodni računovodstveni standard 1 - Objavljivanje računovodstvenih politika i Međunarodni računovodstveni standard 2 - Procjena vrijednosti i prezentiranje zaliha u kontekstu sustava povijesnog troška, ovaj globalni set standarda povećao se višestruko i to ne samo u broju standarda i broju stranica već i u kompleksnosti materije koju obrađuje. Danas, nakon organizacijskih promjena od strane Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board – IASB) te uslijed trendova globalizacije te harmonizacije računovodstva koji su rezultat Norwalškog sporazuma o približavanju MSFI-a i Američkih općeprihvaćenih računovodstvenih standarda sklopljenog između IASB-a i Američkog Odbora za standarde financijskog izvještavanja, može se reći da su značajne promjene na svjetskoj računovodstvenoj sceni značajno obuhvatile i MSFI-e. Danas, MSFI obuhvaćaju Međunarodne računovodstvene standarde, ali i Međunarodne standarde financijskog izvještavanja te Tumačenja tih standarda. Za razliku od Američkih općeprihvaćenih računovodstvenih načela MSFI su standardi koji se baziraju na načelima, a ne pravilima. U tom kontekstu, pojavljuju se i određeni praktični problemi. Ovi standardi nemaju namjeru prikazivati detaljna pravila računovodstvenog tretmana određenih poslovnih događaja, već upućuju na načela njihova priznavanja, mjerenja te prestanka priznavanja. Upravo zbog toga, ali i uslijed vrlo složene i zahtjevne materije primjena ovih standarda u praksi nije nimalo jednostavna. Pridodaju li se tome i trendovi njihovih učestalih izmjena i dopuna, računovodstveni poslovi i primjena MSFI-a dodatno se otežavaju te je za prevladavanje ovih prepreka izuzetno važna edukacija. Postoje različite vrste edukacije iz područja primjene MSFI-a. Prije svega, riječ je o samostalnom izučavanju stručne materije kao i različitim oblicima nastave obrazovnih institucija. Uz uobičajene nastavne metode koje obuhvaćaju izučavanje teorije i rješavanje zadataka u obliku simulacija stvarne računovodstvene prakse, još uvijek se nedostavno koristi metoda studije slučaja. Metoda slučaja uobičajeno se koristi u izvođenju nastave na vrhunskim svjetskim sveučilištima, fakultetima i poslovnim školama poput Harvard Business School ili University of Cambridge te mnogim drugima a njezina prednost jest u tome što pruža mogućnost za bolje razumijevanje nastavnog gradiva, približavanje stvarne računovodstvene prakse, razvijanje analitičkih vještina, poticanje na razmišljanje, razvijanje vlastitih stavova, argumentiranje i razmjenu ideja, diskusiju studenata i nastavnika...

Izrada slučajeva vezanih uz primjenu MSFI-a na primjeru hrvatskih poduzeća bio je temeljni cilj razvojnog projekta financiranog od strane Sveučilišta u Zagrebu pod na-

živom "Razvoj i primjena metode slučaja (CASE metode)" u izvođenju nastave iz kolegija "Međunarodno računovodstvo" koji je proveden na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu. Svjetska iskustva pokazuju kako upravo praktična iskustva doprinose boljem razumijevanju nastavnog gradiva pa je upravo to prednost metode poučavanja koja koristi slučajeve bazirane na specifičnostima poslovnih procesa konkretnih poduzeća. Iako se ovi materijali temelje na radu koji je financirao Fond za razvoj Sveučilišta u Zagrebu mišljenja, nalazi i zaključci ili preporuke navedene u ovom djelu označavaju mišljenja autora i ne reflektiraju nužno stajalište Sveučilišta.

Priprema i izrada slučajeva predstavlja složen i vrlo opsežan zadatak koji je obuhvaćao nekoliko faza. Prije svega, prikupljeni su materijali za oblikovanje slučajeva. Samo oblikovanje slučajeva odnosi se na opis određenih događaja i činjenica te postavljanje problema, oblikovanje niza logičkih pitanja u svezi glavnog problema, utvrđivanje raznih mogućnosti rješenja, tj. procjena vjerojatnih ishoda rješenja postavljenog problema, provjera koliko odluka može riješiti problem te naposljetku izvođenje određenih pravila. Ova knjiga obuhvaća izrađene slučajeve standarda s najučestalijom primjenom. Svaki slučaj u svom naslovu upućuje na standard čija se problematika izučava. Međutim, kako u praksi nije moguće izolirati pojedine događaje od drugih, s njima povezanih događaja, tako se nerijetko uz jedan dominantan standard u slučaju elaborira primjena više različitih vrsta standarda na određenom poduzeću. Potrebno je istaknuti kako se prilikom izrade slučaja nastojalo obuhvatiti različite djelatnosti poslovanja. Svaki slučaj započinje opisom određenih činjenica koje su potrebne za razumijevanje okolnosti u kojoj se primjenjuju standardi, potom su opisani problemi odnosno područja koja se žele analizirati. Najznačajniji dio slučaja čine bilješke za nastavnike odnosno analiza rješenja problema u kojima su elaborirani odgovori na postavljene probleme. Pri tome se nastojalo uputiti na različita moguća rješenja. Kako bi se čitatelja potaklo na razmišljanje o problematici koja se izučava, na kraju su testirane različite odluke upućujući na učinke takvih odluka na financijske izvještaje te su izvedena određena pravila primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Iako se ovaj dio slučaja naziva bilješke za nastavnike, zapravo je riječ o bilješkama koje mogu koristiti svi oni koji su zainteresirani za rješavanje postavljenih problema.

Iako su slučajevi prezentirani u ovoj knjizi rezultat projekta kojem je glavni cilj bio unaprijediti nastavu iz kolegija "Međunarodno računovodstvo" na diplomskom studiju Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, izrađeni slučajevi mogu se koristiti u izučavanju i drugih računovodstvenih kolegija na poslijediplomskim studijima, stručnim edukacijama u praksi i slično, a sve s ciljem olakšavanja razumijevanja materije i približavanja vrijednih praktičnih iskustava pojedinih poduzeća.

Da bi određeni rukopis ugledao "svjetlo dana" i bio dostupan široj javnosti nije dovoljan samo rad autora. Ponajprije, iskreno se zahvaljujemo svim poduzećima koja

su iskazala spremnost za sudjelovanjem u izradi slučajeva omogućavajući čitateljima izučavanje računovodstvenog tretmana određenih specifičnosti pojedinih poslovnih procesa. Doprinos radu svakako daju i korisne sugestije, prijedlozi i preporuke redaktorice prof. dr. sc. Katarine Žager te recenzenata prof. dr. sc. Danimira Gulina i prof. dr. sc. Borisa Tuška kojima se ovom prilikom zahvaljujemo na svesrdnoj pomoći. Posebnu zahvalnost dugujemo svima koji su pripomogli izdavanju ovog djela. Za izdavanje ove knjige zaslužna je Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika Zagreb u svojstvu izdavača djela te Fond za razvoj Sveučilišta u Zagrebu u svojstvu financijske podrške rada projektnog tima. Naposljetku, budući da je knjiga rezultat višegodišnjeg rada zahvaljujemo i našim obiteljima na strpljivosti, razumijevanju i podršci.

Autorice

SADRŽAJ

PRVA PRIMJENA MSFI-a (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	1
ODGOVORNOST MANAGEMENTA PREMA MRS-u 1 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	7
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN PREZENTIRANJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA PREMA MRS-u 1 (<i>Sever Ivana</i>)	13
IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA GLAVNICE PREMA MRS-u 1 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	23
IZVJEŠTAJ O NOVČANOM TOKU PREMA MRS-u 1 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	31
RAČUNOVODSTVENA EVIDENCIJA TROŠKOVA PROIZVODNJE KNJIGE PREMA MRS-u 2 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	39
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA, PROMJENA RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POGREŠAKA PREMA MRS-u 8 (<i>Sever Ivana</i>)	45
RANIJA PRIMJENA STANDARDA I NEPOSTOJANJE STANDARDA I TUMAČENJA ZA ODREĐENI DOGAĐAJ (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	55
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DOGAĐAJA NASTALIH NAKON DATUMA BILANCE PREMA MRS-u 10 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	61
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN BRODOGRADNJE PREMA MRS-u 11 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	67
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN IZGRADNJE MOSTOVA PREMA MRS-u 11 (<i>Sever Ivana</i>)	79
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN REZERVNIH DIJELOVA PREMA MRS-u 16 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	87
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN POSTROJENJA PREMA MRS-u 16 (<i>Sever Ivana</i>)	93

RAČUNOVODSTVENI TRETMAN NAJMOVA PREMA MRS-u 17 (<i>Sever Ivana</i>)	101
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN PRIHODA PREMA MRS-u 18 (<i>Sever Ivana</i>).....	109
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DRŽAVNIH SUBVENCIJA PREMA MRS-u 20 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	121
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN TEČAJNIH RAZLIKA PREMA MRS-u 21 (<i>Sever Ivana</i>)	129
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN TROŠKOVA POSUDBE PREMA MRS-u 23 (<i>Sever Ivana</i>)	141
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN KONSOLIDIRANIH I ODVOJENIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA PREMA MRS-u 27 (<i>Sever Ivana</i>).....	149
DUGOROČNA REZERVIRANJA ZA RIZIKE I TROŠKOVE PREMA MRS-u 37 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	157
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN NEMATERIJALNE IMOVINE PREMA MRS-u 38 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	161
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN FINANCIJSKIH PRIHODA I RASHODA TE FINANCIJSKE IMOVINE PREMA MRS-U 39 I MRS-u 1 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>).	169
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN ULAGANJA U NEKRETNINE PREMA MRS-u 40 - slučaj A (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	179
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN ULAGANJA U NEKRETNINE PREMA MRS-u 40 - slučaj B (<i>Sever Ivana</i>)	185
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN BIOLOŠKE IMOVINE PREMA MRS-u 41 (<i>Mamić Sačer Ivana</i>)	193
RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DUGOTRAJNE IMOVINE NAMIJENJENE PRODAJI PREMA MSFI-u 5 (<i>Sever Ivana</i>)	205
LITERATURA	211