



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Stručno savjetovanje ovlaštenih revizora u organizaciji Hrvatske revizorske komore

za 2022. godinu



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Analiza štetnih ugovora u funkciji revizije godišnjih financijskih izvještaja

Željko Faber, ovl. rev., Interaudit d.o.o.

Napomena

Sadržaj ovog prezentacijskog materijala je informativnog karaktera. Upotreba prezentacijskog materijala ne oslobađa korisnika od poduzimanja potrebnih mjera predostrožnosti prije njegove uporabe, odnosno ne oslobađa korisnika od obveze primjene izvornih zakonskih odredbi i pravila struke, s toga se Hrvatska revizorska komora i autor prezentacijskog materijala ne mogu smatrati odgovornima prilikom uporabe ili u vezi s uporabom sadržaja koji se nalazi u prezentacijskom materijalu.

Uporaba sadržaja i podataka iz ovog prezentacijskog materijala dopuštena je pod uvjetom navođenja izvora podataka, osim u slučajevima kada je naznačeno drugačije.



Sadržaj

- Uvod – općenito o štetnim ugovorima
- Štetni ugovori u kontekstu identificiranja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (MRevS 315)
 - upoznavanje subjekta i njegovog okruženja
 - upoznavanje internog kontrolnog sustava
 - poznavanje okvira financijskog izvještavanja
- Štetni ugovori i značajnost u reviziji GFI
- Testiranje detalja - analiza štetnih ugovora
- Praktični primjeri analize štetnih ugovora



Uvod – općenito o štetnim ugovorima

Definicije štetnog ugovora u MRS/MSFI i HSFI:

- MRS 37.10. - Štetni ugovor je ugovor u okviru kojega **neizbježni troškovi ispunjenja obveza** sukladno tom ugovoru **prelaze gospodarske koristi** koje se od njega **očekuju**.
- MSFI 17.47 – ugovor o osiguranju je štetan na datum početnog priznavanja ako novčani tokovi od ispunjenja ugovora alocirani tom ugovoru, svi prethodno priznati akvizicijski novčani tokovi i svi novčani tokovi koji proizlaze iz ugovora na datum početnog priznavanja u ukupnom iznosu čine neto odljev.

Uvod – općenito o štetnim ugovorima

Definicije štetnog ugovora u MRS/MSFI i HSFI:

- Definicija **neizbježnih troškova ispunjenja obveza** u MRS-u 37 promijenjena je u 7/2021. godini te o tome treba voditi računa u revizijama financijskih izvještaja za 2022. godinu (odnosno za razdoblja koja počinju 1. siječnja 2022. godine ili nakon tog datuma)
- Prema novoj definiciji neki ugovori mogu postati ili prestati biti štetni ovisno o pristupu obračuna neizbježnih troškova ispunjenja obveza koji je primjenjivan u ranijim razdobljima.



Uvod – općenito o štetnim ugovorima

Definicije štetnog ugovora u HSFI:

- HSFI 16.7. - Štetni ugovor jest ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveze prema tom ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se od njega očekuju.



Uvod – općenito o štetnim ugovorima

- Kazneni zakon (raniji)

Sklapanje štetnog ugovora

Članak 294.

(1) Tko kao predstavnik ili zastupnik pravne osobe u kojoj nema većinski udio u njezinoj gospodarskoj djelatnosti sklopi ugovor za koji zna da je štetan za pravnu osobu, ili sklopi ugovor protivno ovlasti i time prouzroči štetu pravnoj osobi,

kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina.

(2) Ako je počinitelj kaznenog djela iz stavka 1. ovoga članka za takvo postupanje primio mito,

kaznit će se kaznom zatvora od jedne do deset godina.



Uvod – općenito o štetnim ugovorima (nast.)

- Kazneni zakon (važeći – kazneno djelo sklapanja štetnog ugovora je pokriveno čl. 246. – zlouporaba povjerenja)

Zlouporaba povjerenja u gospodarskom poslovanju

Članak 246.

(1) Tko u gospodarskom poslovanju povrijedi dužnost zaštite tuđih imovinskih interesa koja se temelji na zakonu, odluci upravne ili sudbene vlasti, pravnom poslu ili odnosu povjerenja i na taj način pribavi sebi ili drugoj osobi protupravnu imovinsku korist te time ili na drugi način onome o čijim se imovinskim interesima dužan brinuti prouzroči štetu, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina.

(2) Ako je kaznenim djelom iz stavka 1. ovoga članka pribavljena znatna imovinska korist ili prouzročena znatna šteta, počinitelj će se kazniti kaznom zatvora od jedne do deset godina.

Uvod – općenito o štetnim ugovorima (nast.)

- U slučaju sumnje na postojanje nesukladnosti sa zakonima i regulativom revizor primjenjuje odredbe MRevS-a 250 (razmatranje zakona i regulative).
- Prezentirana tema obuhvaća analizu štetnih ugovora za potrebe revizije GFI (bez analize kaznenopravnih aspekata)

Štetni ugovori u kontekstu identificiranja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (MRevS 315)

Na početku obavljanja revizije revizor je dužan steći razumijevanje:

- subjekta i njegovog okruženja
- internog kontrolnog sustava
- primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

Analiza štetnih ugovora u funkciji revizije godišnjih financijskih izvještaja

Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja vezano za štetne ugovore:

Informacije o okruženju:

- struktura prodajnog i nabavnog tržišta,
- kretanje prodajnih i nabavnih cijena kao i uvjeta plaćanja u izvještajnom razdoblju,
- jesu li postojali poremećaji na prodajnom ili nabavnom tržištu koji su povezani s kvalitetom ili količinom isporuka (npr. covid 19)
- promjene u zakonima i regulativi
- dostupnost primjerenog osoblja
- promjene u tehnologiji
- ostale informacija koje mogu ukazivati na postojanje štetnih ugovora



Analiza štetnih ugovora u funkciji revizije godišnjih financijskih izvještaja

Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja vezano za štetne ugovore:

Informacije o subjektu:

- politika prodajnih i nabavnih cijena,
- upravljanje troškovima i kvalitetom proizvoda i usluga
- raspoloživost primjerenog osoblja u odjelima nabave, proizvodnje i prodaje,
- važne promjene u poslovanju u izvještajnom razdoblju (npr. preseljenje iz jednog u drugi poslovni prostor, uvođenje novih proizvoda, tehnoloških sastavnica),
- transakcije s povezanim stranama,
- informacije iz prethodne revizije ili drugih poslova obavljenih za subjekt
- ostale informacije koje mogu ukazivati na postojanje štetnih ugovora

Analiza štetnih ugovora u funkciji revizije godišnjih financijskih izvještaja

Razumijevanje internog kontrolnog sustava subjekta za štetne ugovore:

- kontrolno okruženje – odnos subjekta prema rizicima
- je li subjekt identificirao i procijenio rizik nastanka štetnih ugovora
- jesu li politike i postupci vezani uz štetne ugovore jasno komunicirani relevantnom osoblju, te jesu li određene uloge i kanali za komuniciranje
- je li subjekt oblikovao i implementirao primjerene kontrole vezane uz štetne ugovore,
- provodi li subjekt monitoring nad funkcioniranjem uspostavljenih kontrola

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja:

- relevantni standardi,
- relevantne definicije
- uvjeti za priznavanje
- početno i naknadno mjerenje
- obvezna objavljivanja.

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - **relevantni standardi**

- MRS 37 (izmijenjen 5/2020.)
- MSFI 17 (ugovori o osiguranju)
- HSFI 16

Standardi/tumačenja koja upućuju na MRS 37

MSFI 15	MSFI 16	MSFI 3
MSFI 4	MSFI 17	MSFI 41



Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - **relevantni standardi**

- **MRS 37**

PODRUČJE PRIMJENE

1. Ovaj standard primjenjuju svi subjekti u računovodstvu rezerviranja, nepredviđenih obveza i nepredviđene imovine osim:
 - (a) onih koji proizlaze iz izvršivih ugovora, uz iznimku štetnih ugovora; i
 - (b) [izbrisano]
 - (c) onih na koje se primjenjuje neki drugi standard.

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - **relevantni standardi**

- **MRS 37.5 – područje primjene:**

(c) najmovima (vidjeti MSFI 16 *Najmovi*). Međutim, ovaj se standard primjenjuje na svaki najam koji postane štetan prije datuma početka najma u skladu s MSFI-jem 16. Ovaj se standard primjenjuje na kratkoročne najmove i najmove s odnosnom imovinom niske vrijednosti koji se obračunavaju u skladu s točkom 6. MSFI-ja 16, a koji su postali štetni;

(g) prihodima na temelju ugovora s kupcima (vidjeti MSFI 15, *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*). Međutim, s obzirom na to da MSFI 15 ne sadržava nikakve posebne odredbe u pogledu ugovora s kupcima koji jesu, ili su postali, štetni, ovaj se standard primjenjuje na takve slučajeve.

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja – **ostale relevantne definicije**

Rezerviranje je obveza neizvjesnoga vremena ili iznosa

Obveza je sadašnja obveza subjekta koja proizlazi iz prošlih događaja za čije se podmirenje očekuje da će subjektu uzrokovati odljev resursa s gospodarskim koristima

Obvezujući događaj je događaj koji stvara zakonsku ili izvedenu obvezu zbog koje subjekt nema ikoje druge stvarne mogućnosti nego podmiriti tu obvezu

Izvršivi ugovori (executory contracts) su ugovori prema u okviru kojih nijedna stranka nije ispunila ikoju obvezu ili su obje stranke djelomično ispunile svoje obveze u jednakoj mjeri. MRS 37 ne primjenjuje se na izvršive ugovore, osim ako su štetni

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja – uvjeti za priznavanje rezerviranja (MRS 37.14):

14. Rezerviranje se priznaje ako:

- (a) subjekt ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) koja je posljedica prošloga događaja;
- (b) je vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa s gospodarskim koristima; i
- (c) je moguće izvršiti pouzdanu procjenu iznosa obveze.

Ako ti uvjeti nisu ispunjeni, rezerviranje se ne priznaje.

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja – **uvjeti za priznavanje:**

- 66. Ako subjekt ima štetni ugovor, sadašnja se obveza koja proizlazi iz tog ugovora priznaje i mjeri kao rezerviranje.
- 67. Mnoge je ugovore (na primjer, neke uobičajene naloge za kupnju) moguće otkazati bez plaćanja naknade drugoj stranki, te stoga obveza ne postoji. Drugim se ugovorima utvrđuju prava i obveze svake ugovorne stranke. Ako događaji učine taj ugovor štetnim, on ulazi u područje primjene ovog standarda, te nastaje obveza koja se priznaje. Izvršni ugovori koji nisu štetni ne ulaze u područje primjene ovog standarda.

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja – **uvjeti za priznavanje:**

- najprije mora biti ispravljena imovina koja je korištena za izvršenje ugovora (MRS 37.69)

69. Prije izdvajanja posebnoga rezerviranja za štetni ugovor, subjekt priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti imovine korištene za izvršenje tog ugovora (vidjeti MRS 36).

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - **početno i naknadno mjerenje**

Neizbježni troškovi ugovora mjere se u visini manjeg od sljedeća dva iznosa:

- izravni troškovi ispunjenja ugovora,
- iznos odštete ili kazne zbog neispunjenja ugovora

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - **početno i naknadno mjerenje**

- do izmjena i dopuna nije bilo jasno uređeno koji se troškovi ispunjenja ugovora uključuju u mjerenje eventualnog gubitka
- nova kalkulacija troškova ispunjenja ugovora primjenjuje se na izvještajna razdoblja koja počinju 1. siječnja 2022. godine ili kasnije

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - početno i naknadno mjerenje (nast.)

Primjeri dosadašnjih pristupa:

u 000 HRK				
Naziv stavke	Pristup	Ukupni troškovi	Direktni troškovi	Inkrementalni troškovi
Prihodi od ugovora		100	100	100
Ukupni troškovi ugovora		130	115	65
Direktni troškovi materijala		45	45	45
Direktni troškovi rada		20	20	20
Direktni opći/fiksni troškovi		35	35	-
Amortizacija		15	15	-
Indirektni opći/fiksni troškovi		15	-	-
Očekivani gubitak		-30	-15	0

Analiza štetnih ugovora u funkciji revizije godišnjih financijskih izvještaja

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - početno i naknadno mjerenje (nast.)

Prva verzija odredbi Nacrta izmjena MRS-a 37 koja nije usvojena:

- 68A Examples of costs that relate directly to a contract to provide goods or services include:
- (a) direct labour (for example, salaries and wages of employees who manufacture and deliver the goods or provide the services directly to the counterparty);
 - (b) direct materials (for example, supplies used in fulfilling the contract);
 - (c) allocations of costs that relate directly to contract activities (for example, costs of contract management and supervision; insurance; and depreciation of tools, equipment and right-of-use assets used in fulfilling the contract);
 - (d) costs explicitly chargeable to the counterparty under the contract; and
 - (e) other costs incurred only because an entity entered into the contract (for example, payments to subcontractors).
- 68B General and administrative costs do not relate directly to a contract unless they are explicitly chargeable to the counterparty under the contract.



Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - **početno i naknadno mjerenje** (nast.)

Konačna (važeća) verzija izmjena i dopuna MRS-a 37:

- 68.A Trošak izvršenja ugovora obuhvaća izravne troškove ugovora. Izravni troškovi ugovora obuhvaćaju:
- (a) dodatne troškove izvršenja tog ugovora, na primjer izravno uloženog rada i materijala; te
 - (b) raspoređivanje drugih troškova koji su izravno povezani s izvršenjem ugovora, na primjer raspoređivanje iznosa amortizacije za stavku nekretnine, postrojenja i opremu korištenu za izvršenje tog ugovora.

Analiza štetnih ugovora u funkciji revizije godišnjih financijskih izvještaja

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - početno i naknadno mjerenje (nast.)

Konačna (važeća) verzija izmjena i dopuna MRS-a 37 na engleskom:

Onerous contracts

...

- 68. This Standard defines an onerous contract as a contract in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits expected to be received under it. The unavoidable costs under a contract reflect the least net cost of exiting from the contract, which is the lower of the cost of fulfilling it and any compensation or penalties arising from failure to fulfil it.
- 68A The cost of fulfilling a contract comprises the costs that relate directly to the contract. Costs that relate directly to a contract consist of both:
 - (a) the incremental costs of fulfilling that contract—for example, direct labour and materials; and
 - (b) an allocation of other costs that relate directly to fulfilling contracts—for example, an allocation of the depreciation charge for an item of property, plant and equipment used in fulfilling that contract among others.
- 69. Before a separate provision for an onerous contract is established, an entity recognises any impairment loss that has occurred on assets used in fulfilling the contract (see IAS 36).



Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - početno i naknadno mjerenje (nast.)

Konačna (važeća) verzija izmjena i dopuna MRS-a 37:

94.A Dokumentom *Štetni ugovori – trošak izvršenja ugovora*, objavljenim u svibnju 2020., dodana je točka 68.A i izmijenjena je točka 69. Subjekt te izmjene primjenjuje na ugovore za koje na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem prvi put primjenjuje te izmjene (datum prve primjene) još nije ispunio sve svoje obveze. Subjekt ne prepravlja usporedne podatke. Umjesto toga subjekt je dužan priznati kumulativni učinak početne primjene izmjena kao usklađenje početnog stanja zadržane dobiti ili, prema potrebi, druge komponente vlasničkog kapitala na datum prve primjene.

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - **početno i naknadno mjerenje** (nast.)

Konačna (važeća) verzija izmjena i dopuna MRS-a 37:

105. Dokumentom *Štetni ugovori – trošak izvršenja ugovora*, objavljenim u svibnju 2020., dodane su točke 68.A i 94.A i izmijenjena je točka 69. Subjekt te izmjene primjenjuje za godišnja izvještajna razdoblja koja započinju 1. siječnja 2022. ili nakon tog datuma. Dopusštena je ranija primjena. Subjekti koji te izmjene počnu primjenjivati za ranije razdoblje dužni su to objaviti.

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja - **obvezna objavljivanja**

- ranija primjena izmjena MRS-a 37 mora se objaviti u bilješkama
- primjenjuju se odredbe o objavljivanjima koje se odnose na rezerviranja:

Stjecanje razumijevanja sustava internih kontrola subjekta – uključuje razmatranje pitanja:

- kakvo je kontrolno okruženje kod subjekta?
- je li subjekt identificirao rizik pogrešnog prikazivanja vezan uz štetne ugovore?
- je li subjekt uspostavio proces za identificiranje štetnih ugovora, priznavanje i procjenu gubitaka i određivanje povezanih objavljivanja?

Stjecanje razumijevanja sustava internih kontrola subjekta– uključuje razmatranje pitanja (nast.):

- kako je subjekt organizirao interne kontrole vezane za relevantne tvrdnje u odnosu na proces koji pokriva štetne ugovore, te kontrole kvalitete ključnih ulaznih podataka za procjenu?
- kako je organiziran monitoring prethodno navedenih kontrola?

Stjecanje razumijevanja sustava internih kontrola subjekta– uključuje razmatranje pitanja (nast.):

- na koji način informacijski sustav podržava interne kontrole vezane za štetne ugovore?
- kako se provodi komuniciranje unutar sustava internih kontrola u odnosu na štetne ugovore?
- koje kontrolne aktivnosti su oblikovane i implementirane nad aktivnostima vezanim uz štetne ugovore?

Štetni ugovori i značajnost u reviziji GFI

- **planiranje revizije:** pri razmatranju pitanja jesu li stanja i prometa na računima rezerviranja za štetne ugovore značajni, revizor će osim iskazanih iznosa u bilanci i računu dobiti i gubitka te planirane provedbene značajnosti, uzeti u obzir i procjenu rizika pogrešnog prikazivanja (npr. zbog pandemije, prekinutih lanaca opskrbe, inflacije, neizvjesnosti procjene, (ne)adekvatnosti internih kontrola itd.)

Štetni ugovori i značajnost u reviziji GFI

- **obavljanje revizije:** pri testiranju podataka razmotriti primjerenost razine prihvatljive pogreške na ovoj poziciji u kontekstu procjene rizika pogrešnog prikazivanja, te prag za određivanje ključnih stavaka koje će se testirati izvan uzorka (ako je uzorkovanje primjereno u danim okolnostima)

Štetni ugovori i značajnost u reviziji GFI

- **ocjena revizijskog nalaza:** razmotriti značajnost pogrešnog prikaza u odnosu na značajnost za GFI kao cjelinu i u odnosu na provedbenu značajnost, te razmotriti ostale relevantne kvantitativne i kvalitativne čimbenike

Testiranje detalja – analiza štetnih ugovora:

- primjenjuju li se na ugovor odredbe MRS 37?
- je li ugovor sklopljen u izvještajnom razdoblju?
- je li događaj na temelju kojeg subjekt ima obvezu nastao u izvještajnom razdoblju?
- je li ugovor bio štetan od početka ili je postao štetan nakon sklapanja?

Testiranje detalja – analiza štetnih ugovora (nast.):

- koji su glavni razlozi za štetnost ugovora (vanjski, unutarnji)?
- postoje li indicije o nesukladnosti ugovora sa zakonima i regulativama i je li potrebno pribaviti vanjski pravni savjet?
- je li ugovor komercijalno povezan s drugim ugovorima koji nisu štetni?
- je li ugovor sklopljen s povezanim osobama?



Testiranje detalja – analiza štetnih ugovora (nast.):

- koje su očekivane ekonomske koristi od ugovora i koja je njihova sadašnja vrijednost
- koji su izravni troškovi ispunjenja ugovora i koja je njihova sadašnja vrijednost
- koliko iznosi trošak neispunjenja ugovora
- postoji li u bilanci imovina koja je korištena za ispunjenje ugovora i koliki je njezin knjigovodstveni iznos

Testiranje detalja – analiza štetnih ugovora (nast.):

- koji troškovni pristup je korišten za utvrđivanje štetnih ugovora, procjenu gubitaka i objavljivanja u ranijim razdobljima?
- ako je ugovor bio klasificiran kao štetan i u ranijem razdoblju je li u tekućem razdoblju ispravno proknjižena promjena u poslovnim knjigama?
- jesu li točno obračunani, proknjiženi i iskazani odgođeni porezi vezani za štetne ugovore?



Testiranje detalja – analiza štetnih ugovora (nast.):

- kako su klasificirani gubitci od štetnih ugovora u bilanci i računu dobiti i gubitka (uključivo prema ESEF taksonomiji)
- koje elemente štetnog ugovora je potrebno objaviti prema MRS-u 37
- način prve primjene izmjena i dopuna MRS-a 37

Praktični primjeri – Primjer 1

Trgovačko društvo – klijent prema ugovoru sklopljenom u 2022. godini na kraju godine:

- očekuje buduće ekonomske koristi od ugovora u iznosu od 250 tisuća kuna
- za ispunjenje ugovora potrebno je još utrošiti: 120 tisuća NJ direktnog materijala i 100 tisuća NJ direktnog rada
- troškovi koji se direktno odnose na dovršenje ugovora (amortizacija strojeva i opreme te prava na korištenje) iznose 70 tisuća NJ
- troškovi raskida ugovora iznose 270 tisuća NJ

Klijent smatra da ugovor nije štetan. Provedbena značajnost je 27 tisuća NJ a značajnost za GFI 36 tisuća NJ. Koja je reakcija revizora?

Praktični primjeri – Primjer 1

Rješenje

Primjer 1 - rješenje		u 000 NJ	
Naziv stavke	Pristup Inkrementalni troškovi	MRS 37 - 2022. nakon izmjena	
Prihodi od ugovora		250	250
Ukupni troškovi ugovora		220	290
Direktni troškovi materijala		120	120
Direktni troškovi rada		100	100
Ostali direktni troškovi dovršenja ugovora			70
Očekivani gubitak			-40
Štetan ugovor	NE	DA	

Praktični primjeri – Primjer 2

Trgovačko društvo – klijent prema ugovoru sklopljenom u 2022. godini obvezalo se u svakoj od sljedeće tri godine izraditi po jednu lokomotivu prema novoj tehnologiji. Sukladno obračunu ukupnih neizbježnih troškova na kraju 2022. godine proizlazi da prihodi od prve lokomotive koja se kao nedovršeni proizvod nalazi na zalihama 31.12.2022. neće pokriti inkrementalne troškove i direktne troškove za ispunjenje ugovora za tu lokomotivu u iznosu od 200 tisuća NJ, dok će društvo za druge dvije lokomotive ostvariti dobit od 400 tisuća NJ. Klijent smatra da ovo nije štetan ugovor. Koja je reakcija revizora?

Praktični primjeri – Primjer 2

Rješenje

- ugovor nije štetan ugovor jer ukupne koristi za cijeli ugovor nadmašuju izravne troškove ispunjenja ugovora (nema primjene MRS-37)
- za prvu lokomotivu treba razmotriti moguće umanjeње knjigovodstvenog iznosa za nedovršenu lokomotivu na zalihi nedovršene proizvodnje na kraju 2022. godine



Praktični primjeri – Primjer 3

Trgovačko društvo – klijent proizvodi pisače i prodaje ih po cijeni koja ne pokriva izravne troškove u smislu MRS-a 37. Istovremeno prodajom pripadajućih tonera ostvaruje zaradu. Ukupan rezultat poslovanja od prodaje pisača i tonera je pozitivan. Klijent smatra da nema štetnih ugovora i ne želi proknjižiti rezerviranje.

Koja je reakcija revizora?

Praktični primjeri – Primjer 4

Trgovačko društvo – klijent od 1.5.2022. godine kao najmoprimac koristi poslovne prostorije temeljem ugovora o najmu koji je sklopilo na određeno vrijeme od 11 mjeseci. U studenom 2022. godine društvo je uzelo u najam poslovne prostorije na boljoj lokaciji na koju se preselilo 1.12.2022. godine. U poslovnim knjigama klijent je od 1.12.2022. do 31.03.2023. godine svaki mjesec knjižilo po oba ugovora o najmu.

Koja je reakcija revizora?

Praktični primjeri – Primjer 5

Trgovačko društvo - klijent je na kraju 2021. godine identificirao štetan ugovor za koji je priznalo rezerviranje obračunano na bazi inkrementalnih troškova ispunjenja ugovora. Da je društvo rezerviranje obračunalo prema direktnim troškovima ispunjenja ugovora rezerviranje bi bilo veće za 300 tisuća NJ.

Društvo je na kraju 2021. godine utvrdilo da drugi ugovor nije štetan jer inkrementalni troškovi ispunjenja ugovora nisu premašivali očekivane koristi. Ako bi se umjesto inkrementalnih troškova koristili direktni troškovi moralo bi se priznati rezerviranje u iznosu od 100 tisuća NJ.

Društvo planira primijeniti izmjene MRS-a 37 knjiženjem rezerviranja u 2022. godini. Koja je reakcija revizora?



Praktični primjeri – Primjer 5

Rješenje

U financijskim izvještajima za 2022. godinu treba proknjižiti povećanje rezerviranja za 300 tisuća NJ i smanjenje zadržane dobiti za isti iznos. Prema prijelaznim odredbama MRS-a 37 nije potrebno usklađivati usporedbene podatke na 31.12.2021. ili za 2021. godinu.

Izvori i literatura:

- MRevS-ovi 315, 250, 320, 330, 450, 550
- Zakon o računovodstvu
- MRS 37
- MSFI 17
- HSFI 16
- Kazneni zakon



Hvala na pozornosti

Željko Faber, Interaudit d.o.o.

zeljko.faber@interaudit.hr

