

Smjernica 20: Objave u godišnjim financijskim izvještajima posljedično promjeni funkcijske valute i prezentacijske valute

Zagreb, veljača 2024. godine

Na temelju odredbe članka 106. stavka 2. točke 10. Zakona o reviziji (Narodne novine, broj 127/17), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore, odlukom sa sjednice održane 16. veljače 2024. godine, donosi:

Smjernicu 20 - Objave u godišnjim financijskim izvještajima posljedično promjeni funkcijske valute i prezentacijske valute

Polazna osnova

Odredbama Zakona o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj (Narodne novine, br. 57/22 i 88/22, dalje: Zakon o uvođenju eura) uređeno je uvođenje eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj, a Odlukom Vlade Republike Hrvatske o objavi uvođenja eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj (Narodne novine, br. 85/22, dalje: Odluka Vlade RH), određeno je da će euro (dalje: EUR) s datumom 1. siječnja 2023. godine, postati službena novčana jedinica i zakonsko sredstvo plaćanja u Republici Hrvatskoj.

Nadalje, odredbama članaka 72. Zakona o uvođenju eura, uređena je i priprema godišnjih financijskih izvještaja, a vezano za iskazivanje usporednih podataka za poslovnu godinu koja je prethodila godini uvođenja EUR, pri tome razlikujući poduzetnike koji svoje godišnje financijske izvještaje pripremaju sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (dalje: HFSI), od poduzetnika koji su obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (dalje: MSFI) kao okvira financijskog izvještavanja.

Istim člankom 72. Zakona o uvođenju eura, obveznici primjene MSFI-jeva upućeni su usporedne podatke za poslovnu godinu koja je prethodila godini uvođenja EUR prikazati sukladno odredbama MSFI-jeva. Polazeći od zahtjeva relevantnih MSFI-jeva za pitanja funkcijske valute i prezentacijske valute, te posljedičnih efekata promjene valute postavilo se pitanje potrebe iskazivanja dodatnog (trećeg) izvještaja o financijskom položaju (bilance) prilikom uvođenja EUR za izvjestitelje prema MSFI

Utjecaj promjene funkcijske valute

Od 1. siječnja 2023. godine, Republika Hrvatska postala je članica eurozone i svoju domaću valutu, hrvatsku kunu (dalje: HRK) zamijenila je u EUR po fiksnom tečaju. Kao rezultat toga, funkcijske i prezentacijske valute su se promijenile za mnoge subjekte. Računovodstvo za promjenu funkcijske valute jasno je propisano Međunarodnim računovodstvenim standardom 21, *Učinci promjena tečaja stranih valuta* (dalje: MRS 21) točkom 35.: "*Ako se funkcijska valuta subjekta promijeni, subjekt je dužan na novu funkcijsku valutu prospektivno primijeniti postupke preračunavanja od datuma promjene.*"

Računovodstveni tretman promjene funkcijske valute propisan je MRS-om 21 točkom 37.: „*Učinak promjene funkcijske valute obračunava se prospektivno. Drugim riječima, subjekt sve stavke preračunava u novu funkcijsku valutu primjenom tečaja na datum promjene. Dobiveni preračunati iznosi nemonetarne imovine tretiraju se kao njihov povijesni trošak. Tečajne razlike proizašle iz preračunavanja inozemnog poslovanja prethodno priznate u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s točkom 32. i točkom 39. podtočkom (c) ne reklasificiraju se iz vlasničkog kapitala u dobit ili gubitak sve do otuđenja poslovanja.*“

Navedeno znači da se od 1. siječnja 2023. godine, sve stavke (imovina, obveze i glavnice) preračunavaju iz HRK u EUR po fiksnom tečaju koji je utvrđen Odlukom Vlade RH (fiksni tečaj od 7,53450 HRK za 1 EUR). Promjena funkcijske valute primjenjuje se prospektivno od ovog datuma kako je gore pojašnjeno. Iako kumulativne tečajne razlike (u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti) koje proizlaze iz poslovanja u inozemstvu postaju fiksne 1. siječnja 2023. godine, to ne opravdava trenutačno priznavanje kao prihod ili rashod. One ostaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti do otuđenja poslovanja.

Utjecaj na usporedne podatke - promjena valute prezentiranja

Subjekt bi trebao tretirati promjenu u prezentacijskoj valuti usporednih podataka kao promjenu računovodstvene politike. To je objašnjeno u Međunarodnom računovodstvenom standardu 8, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* (dalje: MRS 8) točki 22.: „*Podložno točki 23., ako se promjena računovodstvene politike primjenjuje retroaktivno u skladu s točkom 19. podtočkom (a) ili (b), subjekt je dužan za prvo prezentirano prethodno razdoblje uskladiti početno stanje svake komponente kapitala na koju to utječe te ostalih usporednih iznosa objavljenih za svako prezentirano prethodno razdoblje kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivala.*“

U usporednim razdobljima funkcijska valuta bila je HRK. Stoga, za prevođenje usporednih financijskih informacija u drugu prezentacijsku valutu, subjekti trebaju primijeniti MRS 21 točke 38. do točke 41. za prevođenje iz HRK u EUR, što znači da se koriste povijesni tečajevi, a ne fiksni tečaj na datum prijelaza.

Međutim, MRS 21 ne propisuje kako prevesti stavke glavnice iz funkcijske u prezentacijsku valutu, tako da subjekt ima izbor računovodstvene politike: a) primijeniti povijesni tečaj ili b) primijeniti završni tečaj, na stavke glavnice u prezentiranju usporednih financijskih informacija. Bez obzira koja se računovodstvena politika izabere, treba je primjenjivati dosljedno, a tečajne razlike treba priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Na datum 1. siječnja 2023. godine, te će se tečajne razlike reklasificirati unutar kapitala iz akumulirane ostale sveobuhvatne dobiti u zadržanu dobit, jer MRS 21 točka 37. zahtijeva da se "sve stavke" prevedu iz izvorne u novu funkcijsku valutu nakon njegovog usvajanja.

Sukladno Međunarodnom računovodstvenom standardu 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)* (dalje: MRS 1), točki 40.A, u slučaju promjene računovodstvene politike subjekt je u principu dužan prikazati tri izvještaja o financijskom položaju (bilance).

U kontekstu potrebe prikaza dodatne (treće) bilance, subjekti se trebaju voditi MRS-om 1 točkom 40.A koja navodi kako je subjekt dužan prezentirati treći izvještaj o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja ako retroaktivna primjena ima značajan učinak na informacije sadržane u izvještaju o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja. Stoga je subjekt (sukladno okviru MSFI) dužan preispitati da li će treći izvještaj o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja rezultirati informacijama koje će imati značajan učinak po korisnike financijskih izvještaja na način da subjekt provede procjenu da li bi izostanak trećeg izvještaja o financijskom položaju mogao razumno utjecati na odluke primarnih korisnika financijskih izvještaja koji donose odluke na temelju tih financijskih izvještaja.

Ova ocjena trebala bi se provesti s dva aspekta:

- 1) Značajnost usklade kapitala na početnom stanju primjenom pravila MRS-a 8 i MRS-a 21 točaka 38. do 41. (koliko bi značajno drukčiji EUR-ski iznosi bili kada bi se usporedna bilanca prikazala korištenjem istog tečaja kao početna bilanca nakon konverzije)
- 2) Općenita korisnost prikaza bilance koja je prikazana u valuti EUR a ne u valuti HRK (da li sama po sebi činjenica da su podaci prikazani u „trećoj bilanci“ iskazani u drugoj valuti predstavlja materijalnu razliku).

Zaključak subjekta može biti različit i revizor treba ocijeniti svaki zaseban slučaj ovisno o uvjetima i okolnostima subjekta te zahtjevima korisnika financijskih izvještaja.

Ukoliko bi subjekt zaključio da se radi o značajnoj promjeni računovodstvene politike, te da je potreban prikaz treće usporedne bilance bilo bi potrebno objaviti u financijskim izvještajima sljedeće:

Prijedlog opisa promjene računovodstvene politike

Odredbama Zakona o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj određeno je da će euro s datumom 1. siječnja 2023. godine, postati službena novčana jedinica i zakonsko sredstvo plaćanja u Republici Hrvatskoj. Uvođenje eura kao službene novčane jedinice u Republici Hrvatskoj predstavlja promjenu funkcijske valute, koja se primjenjuje prospektivno. Osim toga, mijenja se i prezentacijska valuta za godišnje financijske izvještaje za 2023. godinu. Kako su godišnji financijski izvještaji prethodnog razdoblja bili prikazani u kunama, promjena prezentacijske valute usporednog razdoblja u ovogodišnjim financijskim izvještajima predstavlja promjenu računovodstvene politike Društva.

U skladu s time, Društvo prikazuje u ovogodišnjim financijskim izvještajima tri bilance (ili izvještaja o financijskom položaju), na dan 1.1.2022. godine, 31.12.2022. godine i 31.12.2023. godine. Za potrebe konverzije usporednih podataka korišteni su slijedeći tečajevi:

1.1.2022. godine - 7,520447 kuna za euro

31.12.2022. godine - 7,5345 kuna za euro.

Prosječni tečaj za godinu od 1.1.2022. do 31.12.2022. godine, 7,531624 kuna za euro, korišten za izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i izvještaj o novčanim tokovima.

Društvo je odlučilo da za stavke kapitala primjenjuje isti tečaj kao i za ostatak bilančnih pozicija.

Prijedlog objave izvještaja o financijskom položaju (bilance)

<i>Svi iznosi izraženi su u eurima</i>	31. prosinca 2023.	31. prosinca 2022.	1. siječnja 2022.
		<i>Prepravljeno</i>	<i>Prepravljeno</i>
Dugotrajna imovina			

Ukoliko bi subjekt zaključio, da prikazivanje trećeg usporednog izvještaja o financijskom položaju (bilance) ne predstavlja značajnu informaciju za korisnika, a revizor se složio s tom prosudbom i posljedičnim izostankom treće bilance, takvu ocjenu trebalo bi objaviti u svojim godišnjim financijskim izvještajima, primjerice, dopunjujući objavu vezanu za osnovu pripreme s posljednjim odjeljkom u donjem izvatku:

„Stavke uključene u financijski izvještaj Društva iskazane su u valuti primarnog gospodarskog okruženja u kojem Društvo posluje (funkcijska valuta).

Obzirom da je Republika Hrvatska od 1. siječnja 2023. godine sukladno Zakonu o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj, uvela euro kao službenu valutu, Društvo je za potrebe pripreme financijskih izvještaja za godinu završenu 31. prosinca 2023. godine, promijenilo prezentacijsku valutu iz kuna u eure, te su financijski izvještaji za godinu završenu 31. prosinca 2023. godine prvi pripremljeni u eurima. Euro je od 1. siječnja 2023. godine također i funkcijska valuta Društva (do 1. siječnja 2023. godine to je bila kuna).

Iako promjena prezentacijske valute u financijskim izvještajima predstavlja promjenu računovodstvene politike koja zahtijeva retroaktivnu primjenu, Društvo nije objavilo treću bilancu u financijskim izvještajima za godinu završenu 31. prosinca 2023. godine sukladno Međunarodnom računovodstvenom standardu 8 (MRS) Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, obzirom da je utvrdilo da promjena prezentacijske valute nema značajan utjecaj na financijske izvještaje Društva, zbog stabilnog tečaja HRK/EUR zadnjih nekoliko godina.“

Izjava o odricanju od odgovornosti

Sadržaj ove Smjernice je prijedlog, a na osnovu profesionalne prosudbe o konkretnim okolnostima, revizor će odlučiti hoće li primijeniti predloženo ili će primijeniti neko drugo primjenjivo rješenje.

Hrvatska revizorska komora ne preuzima nikakvu odgovornost za uporabu ove Smjernice u konkretnom revizijskom angažmanu, niti odgovornost za eventualnu finansijsku i materijalnu štetu koja može nastati uporabom iste.

Primjena ove Smjernice ne oslobađa revizora od obveze profesionalnog prosuđivanja i poduzimanja potrebnih mjera predostrožnosti prije uporabe, odnosno ne oslobađa revizora od obveze primjene izvornih zakonskih odredbi i pravila struke.