

Ivana Sever, univ. spec. oec.¹

UTJECAJ PROMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA NA FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE - SLUČAJ PRIZNAVANJA I MJERENJA PRIHODA

INFLUENCE OF CHANGES IN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS ON FINANCIAL REPORTING – CASE OF REVENUE RECOGNITION AND MEASUREMENT

SAŽETAK: Globalizacija ekonomskih aktivnosti odražava se na sve segmente djelovanja nekoga društva, pa tako i na nacionalne sustave financijskoga izvještavanja. Širenje poslovanja poduzeća na međunarodna tržišta i uklanjanje nacionalnih zapreka u međunarodnoj razmjeni obilježja su suvremenih uvjeta poslovanja. U globalizacijskim procesima, važnu ulogu imaju i temeljni financijski izvještaji kao ključan izvor informacija za sadašnje, potencijalne i buduće investitore na tržištima kapitala. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja predstavljaju jedan od najznačajnijih instrumenata za dobivanje kvalitetnih računovodstvenih informacija o sigurnosti i uspješnosti poslovanja poduzeća. Ovaj set računovodstvenih standarda kao podlogu za sastavljanje temeljnih financijskih izvještaja koristi većina zemalja u svijetu čime se potvrđuje njihova važnost u međunarodnom financijskom izvještavanju. Razvidno je da se zbog zahtjeva brojnih korisnika, MSFI-i neprestano mijenjaju čime se utječe na informacije prezentirane u financijskim izvještajima. Pravila priznavanja i mjerenja prihoda, kao temeljnih obračunskih kategorija, imaju veliku važnost u utvrđivanju uspješnosti poslovanja poduzeća, stoga je cilj ovoga rada istražiti promjene koje su se, s povijesnog aspekta dogodile u standardima koji se bave priznavanjem prihoda te ukazati na njihove potencijalne promjene.

KLJUČNE RIJEČI: Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, financijsko izvještavanje, promjene, priznavanje prihoda.

JEL klasifikacija: M41

ABSTRACT: The globalization process impacts all segments of a specific society and its financial reporting system. Modern business is characterized by expansion of business activities to international markets and elimination of national barriers. Being a key source of information for existing, potential and future investors on capital markets, financial statements have a very important role in globalization processes. International financial reporting standards (IFRSs) represent one of the most important instruments in achieving quality accounting information about financial position and business performance of a par-

¹ Ivana Sever, univ. spec. oec. – znanstveni novak, Ekonomski fakultet Zagreb, Trg J. F. Kennedyja 6

ticular enterprise. Those standards serve as a basis for preparing and presenting the annual financial statement in most countries in the world. IFRSs thus have a crucial role in the international financial reporting process. As a result different financial statement users' requirements, IFRSs are subject to numerous changes which affect the information disclosed in financial statements. Accounting standards impose the rules of initial recognition and measurement of revenues and have a crucial role in the determination of companies' gross profit. The key goal of this paper is therefore to investigate the chronological changes in standards dealing with revenue recognition and measurement (IAS 18 and IAS 11) and to draw attention to potential future changes.

KEY WORDS: International Financial Reporting Standards, financial reporting, changes, revenue recognition.

1. UVOD

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja prepoznati su kao ključan instrument harmonizacije financijskoga izvještavanja na međunarodnoj razini, i to prije svega za kompanije čije dionice kotiraju na burzama. U prilog tome govori činjenica kako ovaj set računovodstvenih standarda u svrhu financijskoga izvještavanja za određenu kategoriju poduzeća trenutno koristi preko sto zemalja u svijetu i taj broj se neprestano povećava. Dobra informacijska podloga ključan je preduvjet za neometanu razmjenu kapitala, dobara i usluga, što je prepoznato od relevantnih svjetskih organizacija, kao što su: Europska unija, Međunarodna organizacija komisija za vrijednosne papire, Svjetska banka i Međunarodna federacija računovođa, koje promiču primjenu međunarodno priznatih računovodstvenih standarda (MSFI-a). Profitno orijentirano tijelo koje oblikuje, revidira i objavljuje MSFI-e je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Prethodnik IASB-a, koji je započeo s izdavanjem Međunarodnih računovodstvenih standarda – Komitet za međunarodne računovodstvene standarde, osnovan je 1973. godine. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja oblikovani su na način da budu primjenjivi u brojnim zemljama čiji se gospodarski sustavi često značajno razlikuju zbog čega se sadržaj ovih standarda mora neprestano prilagođavati zahtjevima korisnika iz različitih gospodarskih podneblja i okruženja. Vrlo je teško pomiriti informacijske potrebe tako velikoga broja korisnika MSFI-a, zbog čega se oni neprestano mijenjaju. Promjenama odredbi u standardima utječe se na brojčane informacije predočene u krajnjemu proizvodu računovodstvenoga informacijskoga sustava, a to su temeljni financijski izvještaji. Budući da prihodi predstavljaju jedan od temeljnih elemenata financijskih izvještaja temeljem kojih korisnici ocjenjuju uspješnost poslovanja poduzeća, važno je istražiti promjene koje su u povijesnome kontekstu zabilježene u standardima koji uređuju problematiku prihoda, kao i njihove potencijalne promjene koje će zasigurno imati značajnoga utjecaja na financijsko izvještavanje o uspješnosti poslovanja brojnih kompanija u svijetu.

2. RASPROSTRANJENOST MEĐUNARODNIH STANDARDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U SVIJETU

Financijski izvještaji danas predstavljaju ključnu informacijsku podlogu za donošenje različitih poslovnih odluka. Postoje brojne ciljane skupine koje u različite svrhe koriste

informacije predočene u temeljnim financijskim izvještajima. U samome procesu sastavljanja financijskih izvještaja, kao podloga za utvrđivanje sigurnosti i uspješnosti poslovanja, koriste se računovodstveni standardi. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja predstavljaju najzastupljeniji set računovodstvenih standarda koje na direktan ili indirektan način primjenjuje preko 100 zemalja u svijetu. Zbog toga se može reći da oni predstavljaju okosnicu globalnoga financijskoga izvještavanja. Ovi standardi imaju izrazito važnu ulogu u procesu harmonizacije financijskoga izvještavanja na međunarodnoj razini te se često navode kao ključan instrument harmonizacije sustava financijskoga izvještavanja na globalnoj razini. Važnost ovih standarda posebice raste 2002. godine kada je donesena Uredba Europskoga parlamenta i vijeća /20./ koja od oko 7.000 kotirajućih kompanija Europske unije zahtijeva primjenu upravo ovoga seta standarda u svrhu sastavljanja i objavljivanja financijskih izvještaja. Zbog široke primjene MSFI-a, oni su se kroz posljednjih četrdeset godina mijenjali tako da budu primjenjivi u različitim zemljama. U tome pogledu, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (*IFRS – International Financial Reporting Standards*), su se razvili u skup pravila prije svega prilagođenih zahtjevima tržišta kapitala stavljajući naglasak na primjenu metode fer vrijednosti /2. str. 26./. Naime, s jedne strane MSFI-i moraju zadovoljiti informacijske potrebe investitora, a s druge strane moraju biti dovoljno fleksibilni kako bi bili primjenjivi na globalnoj razini.

Od početka izdavanja Međunarodnih računovodstvenih standarda do današnjih dana, mnogi standardi doživjeli su promjene, a neki su ukinuti ili su spojeni s nekim drugim standardom. U razdoblju od 1973. do 2001. godine pod okriljem djelovanja Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde izdan je ukupno 41 Međunarodni računovodstveni standard. Od tih standarda danas je na snazi njih 30, a ostali su ukinuti ili su njihove odredbe uvrštene u druge postojeće standarde. Nakon 2001. godine kada dolazi do organizacijskoga preustroja Komiteta, novoosnovano tijelo pod nazivom Odbor za međunarodne računovodstvene standarde počinje s izdavanjem Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI-a). U tome razdoblju ukupno je izdano 13 MSFI-a. Trenutno su na snazi 43 Međunarodna računovodstvena standarda i Međunarodna standarda financijskog izvještavanja. Gotovo da ne postoji standard koji u odnosu na inicijalnu verziju nije doživio jednu ili više promjena zbog čega je za sastavljače financijskih izvještaja važno neprekidno pratiti promjene u standardima.

Postoji mnogo različitih načina na koje neka država može usvojiti Međunarodne standarde financijskog izvještavanja kroz njihovu obveznu ili opcionalnu primjenu za:

- *sve kompanije pri čemu se MSFI-i koriste umjesto nacionalnih standarda*
- *maticu koja sastavlja konsolidirane financijske izvještaje dok se za sastavljanje odvojenih financijskih izvještaja koriste nacionalna općeprihvaćena računovodstvena načela*
- *kotirajuće kompanije koje sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje, dok nekotirajuće kompanije koriste nacionalne standarde*
- *inozemne kompanije čije dionice kotiraju na nacionalnim burzama, a domaće kompanije koriste nacionalne standarde i*
- *domaće kompanije čije dionice kotiraju na inozemnim burzama, dok ostale domaće kompanije koriste nacionalne standarde. /5. str. 98./*

Tablica 1. Države u kojima je primjena MSFI-a obvezna za sva ili neka domaća kotirajuća društva

Obvezna primjena MSFI-a za sve ili neke poslovne subjekte uvrštene na burzu				
Abu Dabi	Cipar	Irak	Lihtenštajn	Panama
Albanija	Crna Gora	Irska	Litva	Papua Nova Gvineja
Alžir	Češka	Island	Luksemburg	Peru
Američka Samoa	Čile	Italija	Mađarska	Poljska
Angvila	Danska	Izrael	Makedonija	Portugal
Antigva i Barbuda	Dubai (UAE)	Jamajka	Malavi	Rumunjska
Argentina	Egipat	Irska	Malezija	Saudijska Arabija
Armenija	Ekvador	Jordan	Malta	Sijera Leone
Australija	Estonija	Južna Afrika	Maroko	Singapur
Austrija	Fidži	Južna Koreja	Mauricijus	Slovačka
Azerbajdžan	Finska	Katar	Mongolija	Slovenija
Bahami	Francuska	Kazahstan	Namibija	Srbija
Bahrein	Gana	Kenija	Nepal	Sveti Kristofor
Barbados	Grčka	Kina	Nigerija	Španjolska
Belgija	Gruzija	Kirgistan	Nikaragva	Švedska
Bjlorusija	Gvatemala	Kostarika	Nizozemska	Panama
Bocvana	Gvajana	Kuvajt	Norveška	Tanzanija
Bolivija	Honduras	Latvija	Novi Zeland	Trinidad i Tobago
Bosna i Hercegovina	Hong Kong	Libanon	Njemačka	Ujedinjeno Kraljevstvo
Bugarska	Hrvatska	Libija	Oman	Zambija i Gaza

Izvor: prilagođeno prema: /4./

Primjenu MSFI-a za međunarodne kotacije već duži niz godina podupire Međunarodna organizacija komisija za vrijednosne papire (IOSCO) kao i Europska unija zbog čega se ovi standardi u svrhu financijskoga izvještavanja koriste na većini svjetskih tržišta kapitala. U analizu primjene MSFI-a za kotirajuće kompanije uključeno je ukupno 175 zemalja, od kojih njih 17 nema razvijeno tržište kapitala na nacionalnoj razini. Tu se uglavnom radi o zemljama trećega svijeta, kao što su: Burundi, Gambija, Belize i sl. Obvezna primjena MSFI-a za neke ili sve domaće kotirajuće kompanije propisana je u 101 zemlji, što čini ukupno 58 % svih promatranih zemalja (tablica 1.). Brojne razvijene zemlje usvojile su MSFI-e kao svoje nacionalne standarde uz manje modifikacije. Za mnoge od njih ovakav pristup nacionalnome sustavu financijskoga izvještavanja rezultira puno manjim troškovima nego da se odluče za kreiranje nacionalnih standarda. Privlačenje stranoga kapitala također može predstavljati važan čimbenik usvajanja MSFI-a kojima, promatrano s međunarodne perspektive, korisnici financijskih izvještaja vjeruju. Zemlje koje se nalaze u tranzicijskim procesima prijelaza s centralno planirane na tržišno orijentiranu ekonomiju također smatraju MSFI-e privlačnim s obzirom da se radi o setu standarda koji je detaljno razrađen i prilagođen tržišno orijentiranim sustavima.

Primjena MSFI-a za domaće kotirajuće kompanije nije obvezna, ali je dopuštena u 26 zemalja (tablica 2.). Mnoge zemlje ne dopuštaju domaćim kotirajućim kompanijama da

koriste IASB-ove standarde, međutim neke od njih dopuštaju primjenu ovoga seta računovodstvenih standarda za strane odnosno inoemitente čije dionice kotiraju na njihovim nacionalnim burzama, sukladno preporuci krovne organizacije komisija za vrijednosne papire – IOSCO-a. Tipični primjeri ovakve primjene MSFI-a na burzama su SAD i Japan koje stranim emitentima dopuštaju sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima bez obveze usklađivanja izvještaja s nacionalnim standardima.

Istraživanje koje je provela Međunarodna federacija računovođa (IFAC) 2007. godine pokazuje da 89 % ispitanika smatra kako konvergencija nacionalnih standarda prema MSFI-ima ima veliku važnost u ekonomskome razvitku njihovih zemalja. Istraživanjem su obuhvaćena 143 ispitanika na visokim upravljačkim funkcijama iz 91 zemlje.

Tablica 2. Države u kojima je primjena MSFI-a za domaća kotirajuća društva dopuštena

Dopuštena primjena MSFI-a				
Aruba	Haiti	Laos	Mozambik	Svazi
Bermudi	Indija	Lesoto	Nizozemski Antili	Šri Lanka
Dominika	Japan	Maldivi	Paragvaj	Švicarska
Dominikanska Republika	Jemen	Meksiko	Salvador	Turska
Gibraltar	Kajmanski otoci	Mijanmar	Surinam	Uganda i Zimbabve

Izvor: prilagođeno prema: /4./

U tablici 3. prikazane su zemlje koje ne dopuštaju primjenu MSFI-a za domaće kompanije čiji vrijednosni papiri kotiraju na tržištu kapitala, no neke od njih dopuštaju njihovu primjenu za strane emitente vrijednosnih papira. Tipičan primjer su Sjedinjene Američke Države koje od 2009. godine ne zahtijevaju usklađivanje tako sastavljenih financijskih izvještaja s US GAAP-ovima. Primjena MSFI-a u SAD-u za domaće emitente još nije dopuštena, međutim SEC već nekoliko godina provodi rasprave o mogućnosti usvajanja Međunarodno prihvaćenih računovodstvenih standarda na američkim burzama.

Tablica 3. Države u kojima je primjena MSFI-a za domaća kotirajuća društva zabranjena

Nije dopuštena primjena MSFI-a			
Bangladeš	Indonezija	Pakistan	Tunis
Benin	Iran	Rusija	Turkmenistan
Obala bjelokosti	Kanada	SAD	Ukrajina
Brazil	Kolumbija	Senegal	Urugvaj
Burkina Faso	Kuba	Sirija	Uzbekistan
Butan	Mali	Tajland	Venezuela
Djevičanski otoci - UK	Moldova	Tajvan	Vijetnam
Filipini	Niger	Togo	

Izvor: prilagođeno prema: /4./

3. RAZLIKE U PRIMJENI MEĐUNARODNIH STANDARDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U SVIJETU

Usklađivanje financijskoga izvještavanja posljedica je sve veće razmjene kapitala u svjetskim razmjerima, budući da se financijski izvještaji koriste kao relevantna podloga za ocjenu performansi nekoga poslovnoga subjekta. U tim procesima kao ključan instrument harmonizacije nametnuli su se Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, no postavlja se pitanje jesu li oni zaista rezultirali usporedivim financijskim izvještajima u praksi ili unatoč njihovoj primjeni financijski izvještaji sastavljeni temeljem njih i dalje nisu u potpunosti usklađeni. Činjenica jest da sve zemlje ne primjenjuju ovaj set standarda na isti način. Zbog toga korisnici financijskih izvještaja moraju biti upozoreni i svjesni da financijski izvještaji sastavljeni u različitim podnebljima nisu u potpunosti usporedivi već da postoje svojevrstne razlike.

Moguće je navesti nekoliko *motiva* koji navode različite kompanije, pa i države na različitu primjenu MSFI-a. Ovisno o poslovnome i ekonomskome okruženju u kojemu djeluju, poduzeća odabiru različite računovodstvene politike za postizanje ciljeva svoga poslovanja. U zemljama s razvijenim tržištima kapitala, kompanije žele svoje poslovanje prikazati što boljim predstavljanjem viših rezultata poslovanja, što je u najvećemu broju slučajeva pozitivno korelirano s tržišnom cijenom dionice. Motivi drugih kompanija mogu biti znatno drugačiji ukoliko se financijskim informacijama želi utjecati na zadržavanje zarada u poduzeću isplaćivanjem manjih iznosa dividendi vlasnicima ili plaća zaposlenicima.

Čimbenici koji utječu na razlike u financijskome izvještavanju različitih zemalja također imaju utjecaja i na različitu primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, a najvažniji među njima su; dominantan izvor financiranja, porezni sustav i pravni sustav. Postoje brojni razlozi različite primjene MSFI-a, a među njima najznačajniji su:

- *primjena različitih verzija standarda*
- *različiti prijevodi standarda*
- *područja za koja ne postoje odredbe u standardima*
- *dopuštene alternative u standardima*
- *nejasni kriteriji*
- *procjene u naknadnom mjerenju i*
- *neadekvatno praćenje primjene standarda od javnih tijela. /16. str. 148./*

Primjena različitih verzija standarda. Učestale promjene odredbi standarda rezultiraju njihovom različitom primjenom zbog neusklađenih datuma stupanja na snagu u različitim zemljama. Moguće je identificirati tri ključna primjera primjene različitih verzija Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja:

- *razlike između originalnog seta MSFI-a i MSFI-a usvojenih od strane Europske unije*
- *usvajanje MSFI-a na nacionalnoj razini uz zadržavanje pojedinih postojećih nacionalnih standarda i*
- *razlike u datumima početka primjene novog ili izmijenjenog standarda.*

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde nisu automatski obvezujući za sve zemlje članice Europske

unije već prethodno moraju biti odobreni i usvojeni od strane Europske unije. Nadalje, Australija je 2007. godine usvojila MSFI-e kao nacionalne standarde zadržavajući pri tome pojedine nacionalne standarde za koje nije postojala alternativa u MSFI-ima što zasigurno ima utjecaja na različitu primjenu ovih standarda u odnosu na druge zemlje, a samim time i na djelomičnu neusporedivost financijskih izvještaja na međunarodnoj razini. Nadalje, razlike u praktičnoj primjeni standarda proizlaze i iz datuma stupanja standarda na snagu. Novi standardi postaju obvezujući za obveznike primjene od prvoga siječnja određene godine, međutim standardi često dopuštaju i raniju primjenu zbog čega na snazi istodobno mogu biti dvije različite verzije istoga MSFI-a. Primjerice, nove verzije MRS-a 1 i MRS-a 23 mogle su se koristiti od 2007. godine, međutim njihova primjena nije bila obvezujuća sve do 2009. godine. Procedura usvajanja standarda na razini Europske unije može potrajati mjesecima zbog čega su moguće situacije da je odredba MRS-a/MSFI-a stupila na snagu, ali još nije prošla proceduru Europske unije pa zemlje članice ne smiju primijeniti spomenute odredbe, osim ako su konzistentne s postojećim standardima. Nadalje, mnoge zemlje kao što su Australija i Velika Britanija, imaju obračunska razdoblja koja se ne podudaraju s kalendarskom godinom, odnosno obračunsko razdoblje ne počinje 1. siječnja. U Velikoj Britaniji maloprodajni lanci mogu odabrati hoće li sastavljati financijske izvještaje za obračunsko razdoblje koje primjerice, traje 52 ili 53 tjedna, zbog čega im obračunsko razdoblje započinje u prosincu, kako bi namjerno izbjegli primjenu standarda koji na snagu stupa s 1. siječnjem sljedeće godine.

Razlike u prijevodima standarda. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja prevode se na nacionalne jezike uz prethodnu suglasnost IASCF-a (*International Accounting Standards Committee Foundation*), vrhovnoga tijela IASB-a koje revidira kvalitetu prijevoda standarda. Trenutno je na web stranici IASB-a dostupno 47 prijevoda standarda na nacionalne jezike, uključujući i jezike kao što su: japanski, kineski, arapski, hebrejski i korejski /17./ Predstavници Europske unije imaju važnu ulogu u IASCF-ovoj reviziji prijevoda standarda. Prijevod standarda u ime i za korist Europske unije također revidira i Računovodstvena regulatorna komisija (*ARC – Accounting Regulatory Committee*). U procesu prijevoda uvijek postoji rizik da se neki dijelovi „izgube“ u prijevodu s izvornoga jezika na nacionalni, što rezultira rizikom različite primjene standarda.

Područja za koja ne postoje odredbe u standardima. Problem nepostojanja odredbi za specifične probleme u praksi rješava MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, koji govori kako poslovni subjekti trebaju postupiti u takvim slučajevima. Prema MRS-u 8, u slučaju nepostojanja Standarda koji rješava specifičan problem, menadžment će sam prosuditi o primjeni primjerene računovodstvene politike oslanjajući se na MSFI-e koji obrađuju sličnu problematiku uvažavajući temeljna računovodstvena načela ili na ostale međunarodno priznate standarde (npr. US GAAP-ove), koji su razvijeni prema sličnom konceptualnom okviru za razvijanje računovodstvenih standarda. Ovakav pristup ostavlja poslovnim subjektima prostor za manipulaciju s financijskim izvještajima te rezultira različitom primjenom MSFI-a.

Dopuštene alternative u standardima. Obilježje standarda koji su doneseni u razdoblju djelovanja Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde od 1973. do 2001. godine je postojanje brojnih alternativa u standardima. Spomenute alternative postupno su reducirane od 1993. do 2003. godine. U tablici 4. prikazane su dopuštene alternative u standardima 2007. godine. Ključan problem primjene alternativa u MSFI-ima na međunarodnoj

razini jest što pojedine zemlje dominantno preferiraju jednu između više dopuštenih alternativa u standardima. Primjerice, prevladavajuće korištena metoda utroška zaliha u britanskim kompanijama je metoda FIFO (*first in- first out*) dok glavnina njemačkih kompanija koristi metodu prosječnih ponderiranih cijena jer je primjena metode FIFO zabranjena prema njemačkim poreznim zakonima. Njemačke kompanije koje ne sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje, sukladno nacionalnoj računovodstvenoj regulativi mogu primjenjivati i metodu LIFO (*last in – first out*) čiju primjenu MRS 2 – Zalihe, zabranjuje. Praksa pokazuje kako su britanske kompanije za naknadno mjerenje Ulaganja u nekretnine sklonije korištenju metode fer vrijednosti, što i ne čudi s obzirom da se radi o zemlji s razvijenim tržištem kapitala, dok Njemačka kao kreditno orijentirana zemlja u svojim financijskim izvještajima više naglašava sigurnost poslovanja preferirajući pri tome troškovni pristup.

Tablica 4. Primjeri dopuštenih alternativa u Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja

Standard	Dopuštene alternative u standardima
MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja	Standard ne zahtijeva formu sastavljanja bilance i računa dobiti i gubitka (izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti).
MRS 2 – Zalihe	FIFO metoda ili metoda prosječnih ponderiranih troškova za utvrđivanje troška zaliha.
MRS 7 – Izvještaj o novčanom toku	Dopuštene alternative u klasifikaciji novčanih tokova po osnovi kamata i dividendi.
MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema	Primjena metode troška ili metode revalorizacije za naknadno mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme.
MRS 23 – Troškovi posudbe	Do 2009. godine mogućnost kapitalizacije troškova posudbe za kvalificiranu imovinu, od 2009. obvezna kapitalizacija za kvalificiranu imovinu.
MRS 38 – Nematerijalna imovina	Metoda troška ili metoda fer vrijednosti za određenu vrstu nematerijalne imovine.
MRS 40 – Ulaganja u nekretnine	Mogućnost klasifikacije nekretnine u operativnom najmu kao ulaganje u nekretnine.

Izvor: prilagođeno prema: /16. str. 151./

Nejasni kriteriji. Jedan od razloga neujednačene primjene MSFI-a u svijetu su razlike u interpretaciji standarda kao i skrivene mogućnosti i nejasni kriteriji u standardima. Ilustrativni primjer skrivenih opcija je kapitalizacija troškova razvoja čijom problematikom se bavi MRS 38 – Nematerijalna imovina. Prema nacionalnim računovodstvenim pravilima u nekim zemljama Europske unije zabranjeno je provoditi kapitalizaciju troškova razvoja (Njemačka) dok je u drugim zemljama to dopušteno, ali ne i obvezno (Velika Britanija). Nacionalna regulativa Europske unije općenito ne zahtijeva kapitalizaciju troškova razvoja kada su ispunjeni određeni uvjeti, kao što je to slučaj s MRS-om 38. Zanimljivi primjer je njemački Volkswagen koji je 2001. s nacionalnih standarda dragovoljno prešao na primjenu MSFI-a što je, zbog različitoga računovodstvenoga tretmana troškova razvoja, rezultiralo povećanjem njegovoga kapitala za čak 41 %. Ova promjena nema utjecaja na oporezivu dobit proizvođača automobila budući da primjena MSFI-a za potrebe konsolidiranih financijskih izvještaja u Njemačkoj nema poreznoga učinka. Dokaz postojanja nejasnih kriterija u primjeni i interpretaciji

standarda je i postojanje tijela za tumačenje standarda u organizacijskoj strukturi Odbora za međunarodne računovodstvene standarde koje nosi naziv Odbor za tumačenje Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (*IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee*). Postojanje ovoga tijela govori u prilog činjenici da je odredbe pojedinih standarda moguće shvatiti i primijeniti na više načina. Orijehtacija IASB-a prema računovodstvenim standardima temeljenim na načelima, a ne na detaljno propisanim pravilima ukazuje na to da kreator standarda nema namjeru detaljno propisivati sve moguće situacije u poslovnoj praksi. U tablici 5. prikazani su primjeri nejasnih kriterija u MSFI-ima.

Tablica 5. Primjeri nejasnih kriterija u primjeni MSFI-a

Standard	Kriterij
MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja	Klasifikacija obveze kao kratkoročne na temelju očekivanoga datuma namire.
MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške	Utvrđivanje materijalne značajnosti za različite svrhe.
MRS 11 – Ugovor o izgradnji	Korištenje metode stupnja dovršenosti samo u slučaju kada je ishod ugovora o izgradnji moguće pouzdano procijeniti.
MRS 17 - Najmovi	Klasifikacija najmova temeljena na „značajnim rizicima i nagradama“ bez numeričkih kriterija.
MRS 21 – Tečajne razlike	Utvrđivanje funkcionalne valute na temelju više kriterija.
MRS 23 – Troškovi posudbe	Prestanak kapitalizacije troškova posudbe kada su završene sve bitne aktivnosti potrebne za pripremu kvalificirane imovine za njezinu upotrebu ili prodaju.
MRS 27 – Konsolidirani i pojedinačni financijski izvještaji	Obveza konsolidacije u slučaju postojanja kontrole.
MRS 36 – Umanjenje imovine	Utvrđivanje obveze umanjenja knjigovodstvene vrijednosti imovine na temelju više kriterija.
MRS 38 – Nematerijalna imovina	<ul style="list-style-type: none"> • Kapitalizacija troškova razvoja kada je zadovoljeno više kriterija. • Amortizacija nematerijalne imovine samo ako ima ograničen vijek upotrebe.
MRS 40 – Ulaganja u nekretnine	Korištenje metode troška za nekretnine za koje nije moguće pouzdano utvrditi fer vrijednost.
MRS 41 – Biološka imovina	Korištenje metode troška za nekretnine za koje nije moguće pouzdano utvrditi fer vrijednost.
MSFI 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja	Klasifikacija imovine kao namijenjene prodaji ako se njena prodaja očekuje u razdoblju do godine dana.
MSFI 8 – Izvještavanje po segmentima	Utvrđivanje segmenata na temelju više čimbenika.

Procjene u naknadnome mjerenju. Tipičan primjer računovodstvene procjene je utvrđivanje korisnoga vijeka trajanja imovine koja podliježe obračunu amortizacije, kao i utvrđivanje rezidualne vrijednosti takve imovine. Primjena metode fer vrijednosti također implicira značajnu primjenu procjena u postupcima naknadnoga mjerenja vrijednosti imovine. Primjena ovakve metode opravdana je za imovinu kojom se aktivno trguje na tržištu, dok je za imovinu za koju aktivno tržište ne postoji, utvrđivanje fer vrijednosti upitno te podložno manipulaciji.

Kontrola i nadzor primjene standarda od strane javnih tijela. Kontrola je oduvijek bila preduvjet kvalitete, kako u proizvodnim, tako i u uslužnim djelatnostima. Isto vrijedi i za računovodstveni sustav te za primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Ukoliko sustav ne kontrolira kvalitetu primjene standarda, za očekivati je da će poduzeća to iskoristiti i predstaviti se javnosti na način na koji žele, a ne na objektivan način. Stupanj kontrole i nadzora računovodstvenih poslova pa tako i primjene MSFI-a, varira od zemlje do zemlje. Što je nadzor nad računovodstvenim poslovima jači, to će poslovni subjekti dosljednije primjenjivati odredbe računovodstvenih standarda.

4. ČIMBENICI KOJI UTJEČU NA PROMJENE U MEĐUNARODNIM STANDARDIMA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Analizom promjena u Međunarodnim računovodstvenim standardima/Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja moguće je identificirati nekoliko čimbenika koji imaju ključni utjecaj na formalne i suštinske promjene sadržaja standarda. Među njima se posebno ističu sljedeći čimbenici:

- 1. potreba za harmonizacijom financijskog izvještavanja na međunarodnoj razini*
- 2. preporuke i zahtjevi relevantnih svjetskih organizacija, kao što su: Svjetska banka, Europska unija, IOSCO, SEC, FASB i sl.*
- 3. zahtjevi interesno-utjecajnih skupina, kao što su banke, revizorske tvrtke, osiguravajuća društva i sl.*
- 4. nedovoljna kvaliteta postojećih standarda*
- 5. reduciranje dopuštenih alternativnih postupaka u standardima*
- 6. nedovoljno uređena neka računovodstvena područja u postojećim standardima.*

Temeljni cilj djelovanja Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde, od njegovoga samoga početka, bio je kreirati međunarodno primjenjive standarde koji bi predstavljali polaznu osnovicu za sastavljanje usporedivih financijskih izvještaja. U ostvarivanju toga cilja, IASC je imao velik poticaj od relevantnih svjetskih organizacija, kao što su IOSCO (Međunarodna organizacija komisija za vrijednosne papire), koja je prepoznala važnost Međunarodnih računovodstvenih standarda za financijsko izvještavanje kotirajućih kompanija, Europska unija koja je željela postići harmonizaciju financijskog izvještavanja unutar zemalja članica, Svjetska banka kojoj su posebno zanimljiva bila računovodstvena pitanja vezana uz mjerenje i prezentiranje financijske imovine, američki FASB koji je od samoga početka djelovanja IASC-a imao važnu savjetodavnu ulogu u formiranju standarda i promicanju anglo-američkoga računovodstvenoga pristupa. Interesno-utjecajne skupine

također imaju važnu ulogu u poticanju promjena u standardima, a među njima se posebno ističu predstavnici revizorskih tvrtki čija se cjelokupna djelatnost temelji na ostvarivanju kvalitetnoga financijskoga izvještavanja. Promjene u standardima potiču i ostale interesno-utjecajne skupine među kojima treba spomenuti predstavnike bankarskoga sektora i predstavnike tržišta kapitala.

Nedovoljna kvaliteta postojećega standarda zapravo znači da standard nije sveobuhvatno i precizno obradio problematiku kojom se bavi, zbog čega je standard potrebno doraditi, razjasniti pojedine pojmove i definicije te dodati odredbe koje su važne, a nisu bile obuhvaćene standardom. Obilježje prvih standarda koje je izdao IASC je vrlo velika fleksibilnost i dopušteni brojni alternativni postupci priznavanja i mjerenja elemenata financijskih izvještaja zbog čega primjenom MRS-eva nije bilo moguće postignuti visoku razinu harmonizacije financijskoga izvještavanja. Odatle dolazi poticaj za revizijom izdanih standarda kako bi se ukinule alternative i time omogućio dosljedniji pristup financijskome izvještavanju na razini više poduzeća. Nedovoljno uređena neka računovodstvena područja također su dovela do potrebe za izdavanjem novih standarda, čemu u prilog govori i kontinuirano povećanje obujma standarda.

5. KRONOLOŠKI PREGLED PROMJENA U STANDARDIMA KOJI UREĐUJU PROBLEMATIKU PRIHODA I NJIHOVE POTENCIJALNE PROMJENE

Prihodi predstavljaju jedan od najvažnijih elemenata financijskih izvještaja na temelju kojih se procjenjuje uspješnost poslovanja poduzeća, stoga je vrlo važno da se odredbe o priznavanju prihoda primjenjuju konzistentno i dosljedno. Metode priznavanja i mjerenja prihoda u temeljnim financijskim izvještajima propisuju računovodstveni standardi. Kako bi se osigurala usporedivost i dosljednost informacija prezentiranih u financijskim izvještajima, standardi se ne bi trebali učestalo mijenjati jer to u konačnici dovodi do narušavanja dosljednosti njihove primjene. Najvažniji Međunarodni računovodstveni standardi koji uređuju problematiku priznavanja prihoda su MRS 18 Priznavanje prihoda i MRS 11 Ugovor o izgradnji. U nastavku rada prikazan je povijesni pregled promjena u ova dva temeljna standarda o priznavanju prihoda kao i potencijalne promjene u pogledu priznavanja prihoda na međunarodnoj razini, sukladno pokrenutim projektima IASB-a. Svrha ovakve kronološke analize standarda jest donošenje relevantnih zaključaka o smjeru promjena u standardima, kao i njihovim učincima na kvalitetu financijskoga izvještavanja.

MRS 18 Priznavanje prihoda izdan je bez većih zapreka i kontroverzi 1982. godine zahvaljujući tome što se standard ne bavi detaljnim propisivanjem pravila priznavanja prihoda u specifičnim djelatnostima i industrijama, već propisuje opća načela njihovoga priznavanja. Izvorni MRS 18, osim osnovna dva dijela, sadrži i dodatak koji navodi kako treba postupiti s priznavanjem prihoda u specifičnim situacijama (npr. prodaja uz otplatu na rate, prodaja nepokretne imovine, pretplate na tiskarska djela, naknade za podučavanje, franšize i sl.)/11./. Standard na visokoj razini apstrakcije propisuje uvjete koji moraju biti zadovoljeni da bi se prihod mogao priznati u poslovnim knjigama, uzimajući kao ključan uvjet trenutak kada „*prodavač prenosi na kupca veći dio rizika i koristi vlasništva, ako su svi značajni postupci izvršeni, a prodavač ne zadržava i dalje pravo upravljanja ili učinkovitu kontrolu*

Tablica 6. Kronološki pregled izmjena i dopuna MRS-a 18

Godina	Promjena
1982.	<p>MRS 18 – Priznavanje prihoda</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prihodi od prodaje i pružanja usluga trebaju se priznati pod uvjetom da nije nerazumno očekivati konačno naplaćivanje uz sljedeće uvjete: <ul style="list-style-type: none"> o Prodavač robe je prenio na kupca veći dio rizika i koristi vlasništva i ako su svi značajniji postupci izvršeni, a prodavač ne zadržava i dalje upravljanje ili učinkovitu kontrolu nad prenesenom robom do određenog stupnja koji je obično povezan s vlasništvom i o Ne postoji velika neizvjesnost glede: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Naknade koja će proizaći iz prodaje robe, ▪ Povezanim troškovima koji su nastali ili će nastati u proizvodnji ili kupovini roba i ▪ Razmjera do kojeg se roba može vratiti. • Prihodi od pružanja usluga mjere se primjenom jedne od sljedećih metoda: <ul style="list-style-type: none"> o <i>Metode dovršenog ugovora ili</i> o <i>Metode postotne dovršenosti.</i> • Standard ne navodi <i>jasno</i> po kojem iznosu mjeriti prihode. • Dodatak standarda prikazuje praktične primjere u kojima može doći do nedoumice oko priznavanja prihoda.
1993.	<p>MRS 18 – Priznavanje prihoda revidiran u sklopu projekta „Usporedivosti financijskih izvještaja“</p> <ul style="list-style-type: none"> • Definicija prihoda kakvu poznajemo danas. • Jasno naveden zahtjev da se prihode treba mjeriti po <i>fer vrijednosti</i> primljene naknade ili potraživanja. • Modificirani uvjeti priznavanja prihoda od prodaje robe (suštinski se nisu promijenili do danas, samo je prijevod malo modificiran) prema kojima prihod treba priznati ako su zadovoljeni svi sljedeći uvjeti: <ul style="list-style-type: none"> o <i>Poduzeće je prenijelo na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima,</i> o <i>Poduzeće ne zadržava stalno sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom niti učinkovito kontrolira prodaju robe,</i> o <i>Iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,</i> o <i>Vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u poduzeća i</i> o <i>Troškovi, koji su nastali ili će nastati u odnosu na transakciju, mogu se pouzdano izmjeriti.</i> • Modificirani uvjeti priznavanja prihoda od pružanja usluga i <i>ukidanje metode dovršenog ugovora.</i> • Modificirani uvjeti rezultat su izdavanja Okvira financijskog izvještavanja 1989. godine koji definira kriterije priznavanja elemenata financijskih izvještaja (vjerojatnost budućih ekonomskih koristi i pouzdanost mjerenja). • Dodana odredba o priznavanju prihoda od pružanja usluga kad se ishod transakcije ne može pouzdano izmjeriti – prihodi se priznaju samo u visini priznatih rashoda koji se mogu nadoknaditi (prema izvornom standardu u takvom se slučaju priznavanja prihoda u potpunosti odgađa). • Dodatni zahtjevi objave.
1998.	Modificiran zbog referiranja na novoizdani standard MRS 39.
2009.	Utvrđivanje djeluje li subjekt u funkciji principala ili agenta. /7./

nad prenesenom robom do određenog stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom uz uvjet da ne postoji velika neizvjesnost vezana uz:

- *naplatu potraživanja*
- *odnosne troškove koji nastaju povezano s proizvodnjom ili prodajom robe i*
- *razmjerom do koje se roba može vratiti“./2. str. 131./*

Usvajajući načelo „prevage suštine nad formom“ u priznavanju prihoda, IASC napušta uobičajeno korišteni tradicionalni pristup u priznavanju prihoda koji se koristio u zemljama kao što su Njemačka i Austrija, a koji se temeljio na pravnom prijenosu vlasništva. Uvjeti za priznavanje prihoda koje navodi aktualni MRS 18 malo su modificirani u odnosu na izvorni standard. Nadalje, prema izvornom MRS-u 18 za priznavanje prihoda od pružanja usluga bila je dopuštena primjena dviju alternativnih metoda:

- *Metode postotne dovršenosti i*
- *Metode dovršenog ugovora* (koja je u kasnijim verzijama standarda ukinuta).

U tablici 6. navedena su osnovna obilježja izvornoga MRS-a 18 izdanoga 1982. godine te ključne promjene u odredbama standarda po godinama njihova objavljivanja. Za identificiranje promjena u odredbama standarda korištena je metoda komparacije. Sa svrhom donošenja relevantnih zaključaka analizirano je nekoliko izdanja prijevoda MSFI-a od strane Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika /11., 12., 13., i 14./ Može se uočiti kako je najznačajnija promjena u ovome standardu zabilježena 1993. godine kada je za priznavanje prihoda ukinuta metoda dovršenog ugovora. Ovom promjenom se ukida dopušteni alternativni postupak priznavanja prihoda, što zasigurno ima pozitivnoga utjecaja na usporedivost financijskih izvještaja na međunarodnoj razini. Također, jedna od značajnijih promjena odnosi se na preciziranje odredbe o iznosu po kojemu je potrebno mjeriti prihode – po fer vrijednosti, što u ranijoj verziji standarda nije jasno navedeno. Modifikacija uvjeta priznavanja prihoda 1993. godine rezultat je izdavanja Okvira financijskog izvještavanja 1989. godine, koji definira kriterije priznavanja elemenata financijskih izvještaja. Mala promjena u standardu koja je zabilježena 1998. godine rezultat je izmjena u MRS-u 39. Naime, standardi se ne mogu interpretirati i koristiti izolirano u odnosu na druge standarde, već se promatraju kao cjelina, zbog čega se često događa situacija da promjene u jednome standardu za sobom povlače i promjene u drugim standardima.

Osim MRS-a 18 koji navodi temeljna pravila priznavanja prihoda od prodaje proizvoda, pružanja usluga i korištenja imovine subjekta od strane drugih poduzeća, pravila priznavanja prihoda koji proizlaze iz ugovora o izgradnji definira MRS 11 – Ugovori o izgradnji. Ovaj standard posebice je važan za hrvatska poduzeća koja se bave pružanjem usluge gradnje jer navodi kada i po kojemu iznosu je potrebno priznati prihode koji proizlaze iz pružanja usluge gradnje. U nastavku je dan povijesni pregled promjena zabilježenih u MRS-u 11 (tablica 7.). Prilikom kreiranja **MRS-a 11 Računovodstvo ugovora o izgradnji** ključno je pitanje bilo koju metodu dopustiti za računovodstveno praćenje ugovora o izgradnji; metodu stupnja dovršenosti kod koje se priznavanje prihoda vrši prema obračunskim razdobljima ili metodu izvršenog ugovora kojom se priznavanje dobitaka odgađa do trenutka završetka cjelokupnoga projekta. Konzervativna metoda izvršenog ugovora bila je najčešće korištena metoda u kontinentalnome dijelu Europe, dok su poslovni subjekti u SAD-u uglavnom koristili metodu stupnja dovršenosti. U konačnoj verziji standarda objavljenoj 1979. godine, prema MRS-u 11 dopuštena je primjena obje metode, uz ograničenje da se metoda stupnja

dovršenosti može koristiti samo u slučaju kada se izvršenje ugovora može pouzdano procijeniti. Uključivanje obje metode u MRS 11 rezultat je velikoga utjecaja predstavnika SAD-a i Velike Britanije na proces kreiranja standarda koji je u konačnici dao zeleno svjetlo primjeni dvije potpuno različite metode za računovodstveno praćenje ugovora o izgradnji.

Tablica 7. Kronološki pregled izmjena i dopuna MRS-a 11

Godina	Promjena
1979.	<p>MRS 11 – Računovodstvo ugovora o izgradnji – izvorni standard.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Izvorni standard dozvoljava primjenu dviju metoda u računovodstvu ugovora o izgradnji kod izvođača radova: <ul style="list-style-type: none"> <i>o Metodu stupnja dovršenosti</i> (prihodi se priznaju prema realizaciji ugovorene aktivnosti, periodično – metoda se može primijeniti samo ako se krajnji rezultat izvršenja ugovora može pouzdano procijeniti) <i>i</i> <i>o Metodu izvršenog ugovora</i> (prihodi se priznaju samo onda kad je ugovor izvršen ili u glavnini izvršen, jednokratno). • Standard navodi primjere troškova koji se mogu te one koji se ne mogu pripisati određenom ugovoru o izgradnji. • Standard propisuje obvezu iskazivanja predvidivih gubitaka po nekom ugovoru u financijskim izvještajima.
1993.	<p>MRS 11 – Ugovori o izgradnji – modificiran naziv standarda.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dodane odredbe o segmentiranju ugovora o izgradnji. • Navedeni dodatni primjeri troškova koji se izravno pripisuju ugovoru o izgradnji (npr. troškovi najma postrojenja i opreme, troškovi izrade nacрта i procijenjeni troškovi održavanja u garantnom roku). • Detaljnije precizirani i razjašnjeni uvjeti prema kojima se ishod ugovora o izgradnji može <i>pouzdanost procijeniti</i> – što je ključan preduvjet priznavanja prihoda i rashoda ugovora o izgradnji prema <i>metodi stupnja dovršenosti</i>. • Ukinuta <i>metoda izvršenog ugovora</i>. • Dodana odredba o tome kako valja priznati prihode i rashode kad se ishod ugovora o izgradnji ne može pouzdano procijeniti. • Prošireni zahtjevi objave informacija u bilješkama.

Usporedbom s drugim MRS-evima/MSFI-ima, MRS 11 predstavlja standard koji se nije puno puta mijenjao. Promjene koje su zabilježene u MRS-u 18 odrazile su se i na MRS 11, što se prije svega očituje u ukidanju metode dovršenog ugovora za priznavanje prihoda. Ostale promjene u standardu 1993. godine, odnose se na detaljniju razradu odredbi koje su stvarale nedoumice u primjeni standarda, pa su u tome smislu detaljnije pojašnjeni troškovi koji se mogu pripisati ugovoru o izgradnji te su detaljnije precizirani i razjašnjeni uvjeti po kojima se ishod ugovora o izgradnji može pouzdano procijeniti.

Priznavanje prihoda važan je pokazatelj u korisnikovoj procjeni uspješnosti poslovanja poduzeća, stoga standardi koji uređuju problematiku priznavanja prihoda imaju vrlo važnu ulogu u procesu kreiranja računovodstvenih informacija. US GAAP-ovi i MSFI-i koji uređuju priznavanje prihoda značajno se razlikuju i sadrže mnoge nedostatke koje će aktualni zajednički projekt nastojati ukloniti razvijanjem jedinstvenog standarda temeljenoga na računovodstvenim načelima. Standard koji se bavi priznavanjem prihoda (MRS

18) jedan je od najvažnijih standarda koji utječe na prezentiranu uspješnost poslovanja poduzeća javnosti. MRS 18 jednostavan je i kratak standard koji na općenitoj razini propisuje pravila priznavanja prihoda. Projekt revizije ovoga standarda pokrenut je u suradnji s kreatorom Američkih općeprihvaćenih računovodstvenih načela – FASB-om. Ključni ciljevi projekta su:

- *ukloniti nekonzistentnosti i slabosti u postojećim pravilima priznavanja prihoda, pružanjem jasnih načela za priznavanje prihoda prema jasno utvrđenom okviru*
- *pružiti jedinstveni model priznavanja prihoda koji će povećati usporedivost financijskih izvještaja između različitih industrija, kompanija i država i*
- *pojednostaviti pripremanje financijskih izvještaja reduciranjem odredbi prema kojima sastavljači moraju postupiti. /17./*

US GAAP-ovi sadrže brojne koncepte priznavanja prihoda prilagođenih specifičnim industrijskim granama, dok MSFI-i sadrže dva ključna standarda koja se bave priznavanjem prihoda (MRS 18 i MRS 11), čije odredbe je često teško primijeniti u složenim i specifičnim transakcijama. Ključno načelo na kojemu se temelji predloženi model priznavanja prihoda se ne mijenja u odnosu na postojeći model i zahtijeva da se prihodi priznaju u trenutku prodaje proizvoda ili usluge kupcu u vrijednosti transakcijske cijene. IASB navodi kako će predložene promjene u standardu poboljšati sustav financijskoga izvještavanja:

- *pružanjem jasnijeg okvira za rješavanje problema o priznavanju prihoda*
- *povećanjem usporedivosti među industrijama i tržištima kapitala*
- *poboljšanim zahtjevima objave i*
- *pojašnjavanjem računovodstvenog tretmana troškova ugovora.*

Projekt je u završnoj fazi i nakon provedene javne rasprave izdan je revidirani nacrt o priznavanju prihoda iz ugovora s kupcima /19./. Očekivani datum stupanja na snagu standarda o Priznavanju prihoda iz ugovora s kupcima je 1. 1. 2015.

6. ZAKLJUČAK

Promjene u Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja imaju utjecaja na informacije prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima zbog čega je za korisnike financijskih izvještaja važno razumjeti implikacije takvih promjena. Osim za korisnike financijskih izvještaja, promjene moraju pratiti i uvažavati svi oni koji su uključeni u proces sastavljanja takvih izvještaja. Promjene u standardima zahtijevaju kontinuiranu edukaciju računovodstvenih kadrova, što može stvoriti dodatne troškove za subjekte koji su sukladno zakonskoj regulativi dužni sastavljati financijske izvještaje primjenom MSFI-a. Osnovni cilj kreatora međunarodno priznatih standarda jest stvoriti kvalitetnu informacijsku podlogu o sigurnosti i uspješnosti poslovanja poduzeća, čime bi se ujedno i povećala usporedivost financijskih izvještaja na međunarodnoj razini, a samim time i povjerenje investitora, kreditora i ostalih korisnika u informacije predstavljene u financijskim izvještajima. Zbog sve većega broja zemalja koje koriste ove standarde i njihovih specifičnih informacijskih zahtjeva, razvidno je da se MSFI često mijenjaju tako da budu prilagođeni velikome broju korisnika što se povijesno gledano, značajno odrazilo i na sam obujam standarda koji se neprestano povećava. Kako bi se donijeli određeni zaključci o učincima takvih promjena

na priznavanje prihoda koji čine sastavni dio izvještaja o dobiti, analizirane su promjene u dva temeljna standarda koja se bave priznavanjem prihoda, a to su MRS 18 – Prihodi i MRS 11 – Ugovor o izgradnji. Analizom je utvrđeno kako su promjene u standardima bile usmjerene prema ukidanju dopuštenih alternativnih postupaka, što se očituje u ukidanju metode dovršenog ugovora te u smjeru detaljnijega pojašnjenja odredbi standarda, kao i u smjeru preciziranja spomenutih odredbi kako bi se eliminirala njihova divergentna primjena u praksi i u skladu s time povećala usporedivost financijskih izvještaja sastavljenih za različite poslovne subjekte.

LITERATURA:

1. Alexander, D., Britton, A. i Jorissen, A. (2007) *International Financial Reporting and Analysis*, 3rd Edition, Thomson, London.
2. Botzem, S., *The Politics of Accounting Regulation*, (2012) Edward Elgar Publishing, Massachusetts, USA.
3. Choi, F. i Meek, G. (2008) *International Accounting*, Pearson Prentice Hall, Sixth Edition, New Jersey.
4. Deloitte (2012.) Džepni vodič kroz MSFI-eve 2012., www.iasplus.com [2. 10. 2013.].
5. Douplik, T. i Perera, H. (2009) *International accounting*, Second Edition, McGraw Hill, New York.
6. European Commission, *Endorsement of Improvements to IFRSs, Introduction, backgrounds and conclusions*, dostupno na: ec.europa.eu [5. 10. 2013.].
7. Godišnji projekti poboljšanja MSFI-a, <http://www.iasplus.com/en/projects/completed/aip/annual-improvements-2007-2009> [5. 10. 2013.].
8. Grupa autora (2006.) *Računovodstvo*, II. izdanje HZRIF, Zagreb.
9. Haskins, M., Ferris, K. i Selling, T. (2000) *International Financial Reporting and Analysis*, Second Edition, Irwin McGraw-Hill, USA.
10. *Improvements to IFRSs* (2009) Ernst&Young, dostupno na: www.ey.com [13. 10. 2013.].
11. *Međunarodni računovodstveni standardi 1991./1992.*, prijevod s engleskoga jezika (1992.), Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb.
12. *Međunarodni računovodstveni standardi 1996.*, prijevod s engleskoga jezika (1996.), Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
13. *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) uključujući Međunarodne računovodstvene standarde i objašnjenja do 31. ožujka 2004.*, (2004.) prijevod s engleskoga jezika, HZRFD, Zagreb.
14. *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja 2000.*, (2000.), prijevod s engleskoga jezika, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
15. Narodne novine (2009.) *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja*, Narodne novine d.d., br. 136/09., Zagreb.
16. Nobes, C. i Parker, R. (2008) *Comparative International Accountig*, Tenth Edition, Prentice Hall, Edinburgh.

17. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde: www.ifrs.org [13. 10. 2013.].
18. Odbor za standarde financijskog izvještavanja: www.fasb.org [20. 9. 2013.].
19. Revenue from Contracts with Customers, (2011), Exposure draft ED, dostupno na: www.ifrs.org [13. 10. 2013.].
20. Uredba Europskog Parlamenta i Vijeća. Dostupno na: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002R1606:EN:NOT> [5. 10. 2013.].
21. *Use of IFRSs by jurisdiction*, <http://www.iasplus.com/country/useias.htm> [13. 10. 2013.].
22. www.malinowskic3.wordpress.com [2. 10. 2013.].
23. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever S. i Žager, L. (2008.) *Analiza financijskih izvještaja*, 2. prošireno izdanje, Masmedia d.o.o., Zagreb.