

Primjeri objavljivanja povezanih osoba prema MRS 24 i HSFI 2

Objavljivanje transakcija s povezanim osobama sve je značajniji dio bilješki uz financijske izvještaje. Razlog tome je sve veći izravni utjecaj povezanih osoba na financijsku situaciju i uspjeh izvještajnog subjekta. Veliki subjekti povezane osobe objavljuju u skladu s MSFI (MRS 24), a mikro, mali i srednji poduzetnici u skladu s HSFI (primarno HSFI 2). U članku su definirane povezane osobe te ilustrirani primjeri, a posebno primjeri razlikovanja forme u odnosu na suštinu transakcija s povezanim osobama.

1. UVOD

Međunarodni standard financijskog izvještavanja MRS 24 *Objavljivanje povezanih osoba* od stupanja na snagu 1986. dosada je doživio više izmjena. Najvažnije su izmjene bile u 2003. godini, a izmijenjeni standard je na snazi od 1. 1. 2005. Posljednje tri izmjene stupile su na snagu 1. 1. 2011., 1. 1. 2014. i 1. 7. 2014.

Osnovni cilj ovog standarda je osigurati korisnicima financijskih izvještaja one informacije koje ukazuju na mogućnosti utjecaja povezanih osoba na financijski položaj i na poslovni rezultat izvještajnog subjekta. Naime, transakcije između povezanih osoba mogu značajno mijenjati financijski položaj kao i poslovni rezultat pojedinih članica grupe za konsolidaciju, zajedničkih pothvata itd.

Objavljivanje povezanih osoba odnosi se samo na odvojene financijske izvještaje izvještajnih subjekata. To konkretno znači kada se radi o grupi za konsolidaciju da se povezane osobe posebno objavljuju u pojedinačnim financijskim izvještajima matice, a posebno u pojedinačnim financijskim izvještajima podružnica. U konsolidiranim financijskim izvještajima (koje priprema matica) sve unutargrupne transakcije između povezanih osoba se eliminiraju i ne objavljuju se uz konsolidirane izvještaje matice.

Kada se radi o objavljivanju povezanih osoba u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI) izrijeком objavljivanje povezanih osoba zahtijeva se prema HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji. Prema ovom standardu objavljivanje povezanih osoba provodi matično društvo u skladu s HSFI 2 toč. 2.94. Također, u HSFI 1 - Financijski izvještaji kod objavljivanja u bilješkama uz financijske izvještaje treba objaviti (toč. 1.42. st. 9.) „iznos predujmova i kredita odobrenih članovima administrativnih, upravnih i nadzornih tijela poduzetnika, zajedno s podacima o kamatama, stopama, glavnim uvjetima i otplaćenim iznosima, te obvezama preuzetim u njihovo ime po osnovi bilo kakvih garancija prikazan u ukupnom iznosu za svaku kategoriju.“ kao i (toč. 1.42. st. 16.) „iznos naknade članovima administrativnih upravnih i nadzornih tijela.“ Dakle, iako se izrijeком ne govori o objavljivanju povezanih osoba ipak se zahtijeva u bilješkama (prema HSFI 1) objaviti najvažniji podaci o odnosu poduzetnika

kao pravne osobe s članovima njenih administrativnih, upravnih i nadzornih tijela.

2. UTVRĐIVANJE POVEZANIH OSOBA I INFORMACIJE O POVEZANIM OSOBAMA

2.1. Tko su povezane osobe?

Povezane osobe najjasnije i najcjelovitije su definirane u MSFI i to u MRS 24. Prema točki 9. MRS-a 24 *Objavljivanje povezanih osoba*, **povezana osoba** je osoba ili subjekt koji je povezan s izvještajnim subjektom.

- a) *Osoba ili član uže obitelji te osobe* je povezana osoba izvještajnog subjekta ako:
 - i. ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom
 - ii. ima značajan utjecaj na izvještajni subjekt ili
 - iii. je član ključnog menadžmenta izvještajnog subjekta ili njegove matice.
- b) *Subjekt* je povezan s izvještajnom subjektom ako je primjenjiv bilo koji od sljedećih uvjeta:
 - i. Subjekt i izvještajni subjekt su članovi iste grupe (što znači da je svaka matica, svaki ovisni i sestrinski subjekt povezan s drugima u grupi).
 - ii. Jedan subjekt je pridruženo društvo ili zajednički pothvat drugog subjekta (ili pridruženo društvo ili zajednički pothvat člana grupe čiji je član i taj drugi subjekt).
 - iii. Oba subjekta su zajednički pothvati iste treće strane.
 - iv. Jedan subjekt je zajednički pothvat trećeg subjekta, a drugi subjekt je pridruženo društvo trećeg subjekta.
 - v. Subjekt je fond za primanja nakon prestanka zaposlenja u korist zaposlenika izvještajnog subjekta ili subjekta koji je povezan s izvještajnim subjektom. Ako je izvještajni subjekt sam takav fond, poslodavci koji uplaćuju u taj fond su također povezani s izvještajnim subjektom.

- vi. Subjekt je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom osobe navedene u točki (a).
- vii. Osoba navedena u točki (a) podtočki i. ima značajan utjecaj na subjekt ili je član ključnog menadžmenta subjekta (ili matice subjekta).
- viii. Subjekt ili bilo koji član skupine kojoj on pripada izvještajnom subjektu ili vladajućem društvu izvještajnog subjekta pruža usluge ključnog menadžmenta.

Izvještajni subjekt prema MRS 24 je poslovni subjekt koji priprema odvojeni financijski izvještaj, bilo da je to matica ili njene podružnice.

2.2. Transakcije i informacije izvještajnog subjekta o povezanim osobama

Povezane osobe trebaju uz odvojene financijske izvještaje objaviti i bilješke o međusobnim transakcijama. Ukoliko su postojale transakcije između povezanih osoba u razdoblju obuhvaćenim financijskim izvještajima tada izvještajni subjekti (matica, ovisni subjekti, subjekti koji imaju značajan utjecaj, pridruženi subjekti gdje drugi imaju značajan utjecaj, zajednički pothvati, ključni menadžment i ostali povezani subjekti) trebaju objaviti minimalno sljedeće informacije (MRS 24, točka 18.):

- a) iznos transakcija
- b) nepodmirene iznose, uključujući preuzete obveze, i:
 - i. njihove uvjete, uključujući i podatak o tome jesu li osigurane te vrstu naknade osigurane prilikom namire i
 - ii. detalje o danim i primljenim jamstvima
- c) rezerviranja za sumnjiva potraživanja po nepodmirenim iznosima i
- d) rashode priznate tijekom razdoblja koji se odnose na sumnjiva i sporna potraživanja od povezanih osoba.

Posebno kada je u pitanju ključni menadžment kao povezana osoba tada izvještajni subjekt uz odvojene financijske izvještaje treba objaviti značajne informacije o naknadama ključnom menadžmentu u ukupnom iznosu i za svaku sljedeću kategoriju (MRS 24, točka 17.):

- a) kratkoročna primanja zaposlenih
- b) naknade nakon prestanka zaposlenja
- c) ostale dugoročne naknade
- d) naknade za raskid radnog odnosa i
- e) plaćanja temeljena na dionicama.

Kada su u pitanju transakcije s povezanim osobama kao pravnim subjektima izvještajni subjekti trebaju objaviti sljedeće transakcije (MRS 24, točka 21.):

- a) kupnja ili prodaja dobara (dovršenih ili nedovršenih)
- b) kupnja ili prodaja nekretnina i ostale imovine
- c) pružanje ili primanje usluga
- d) najmovi
- e) prijenosi istraživanja i razvoja
- f) prijenosi na temelju ugovora o licencijama
- g) prijenosi na temelju financijskih ugovora (uključujući zajmove i ulaganja u kapital u novcu ili u stvarima)
- h) davanje jamstava ili imovine koja se zalaže
- i) preuzete obveze da će nešto učiniti ako se dogodi neki poseban događaj, ili ako se on ne dogodi u budućnosti, uključujući neizvršene ugovore (priznate i nepriznate) i
- j) podmirenje obveza u ime subjekta ili od strane subjekta u ime povezane osobe.

Stavke slične vrste mogu se objaviti u ukupnom iznosu, osim ako je odvojeno objavljivanje nužno za razumijevanje učinaka transakcija s povezanim osobama na financijske izvještaje subjekta (MRS 24, točka 24.).

2.3. Objavljivanja subjekata povezanih s vladom

Izvještajni subjekt se izuzima od obveze objavljivanja informacija iz točke 18. MRS-a 24 o transakcijama i otvorenim stavkama, uključujući preuzete obveze, iz odnosa s (MRS 24, točka 25.):

- a) vladom¹ koja ima kontrolu, ili zajedničku kontrolu, ili značajan utjecaj u izvještajnom subjektu i
- b) nekim drugim subjektom koji je povezana osoba zato što ista vlada ima kontrolu, ili zajedničku kontrolu, ili zajednički utjecaj i nad izvještajnim subjektom i nad tim drugim subjektom.

Ukoliko izvještajni subjekt primijeni prethodno navedeno izuzeće, dužan je o transakcijama i s njima povezanim nepodmirenim iznosima iz točke 25. MRS 24 objaviti:

- a) naziv vlade i prirodu njenog odnosa s izvještajnim subjektom (tj. kontrola, zajednička kontrola ili značajan utjecaj)
- b) sljedeće informacije uz dovoljno detalja koje korisnicima financijskih izvještaja subjekta omogućuju da razumiju učinak transakcija s povezanim osobama na njegove financijske izvještaje:
 - i. vrstu i iznos svake pojedinačno značajne transakcije, i
 - ii. za druge transakcije kvalitativne i kvantitativne pokazatelje koji su značajni skupno, ali ne i pojedinačno.

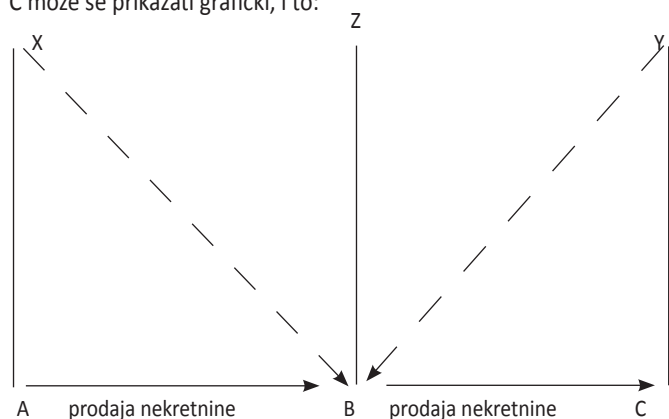
3. PRIMJERI UTVRĐIVANJA POVEZANIH OSOBA

3.1. Suština iznad forme

U utvrđivanju povezanih osoba pažnju je potrebno fokusirati primarno na suštinu transakcija između subjekata koja je važnija od pravnog oblika (MRS 24, točka 10.). To praktički znači da neke transakcije na prvi pogled nemaju pravnu formu temeljem koje bi se relacija definirala kao transakcija povezanih osoba. Međutim, kada se analizira suština poslovnih transakcija unutar jedne grupe subjekata koje nisu povezane osobe (prema pravnoj formi transakcija) može se doći do bitnih argumenata koji upravo potvrđuju da se radi o povezanim osobama.

Primjer 1: Transakcije prividne prodaje²

Fizičke osobe X i Y vlasnici su poduzeća A i C čiji su ujedno i direktori. Poduzeće A je u financijskim problemima i prodaje poduzeću B (čiji je vlasnik fizička osoba Z) za 500.000 kn nekretninu knjigovodstvene vrijednosti 1.000.000 kn. Istu tu nekretninu poduzeće B prodaje poduzeću C za 500.000 kn. To znači da poduzeće B neće iskazati niti dobit, niti gubitak po ovoj transakciji s nekretninom. Ova transakcija iz koje se otkriva i suština relacije između poduzeća A, B i C može se prikazati grafički, i to:



Slika 1: Utvrđivanje povezanih osoba na temelju biti (suštine) transakcija

¹ Vlada se odnosi na vladu, vladine agencije i slična tijela, neovisno o tome jesu li ona lokalna, nacionalna ili internacionalna.

² PricewaterhouseCoopers (2004) *Manual of Accounting – IFRS for UK*, CCH London, str. 36013.

Poduzeće A izvršilo je prividnu prodaju nekretnine trećoj osobi (nepovezanim poduzeću B) po nižoj vrijednosti od knjigovodstvene što je i razumljivo jer se nalazi u financijskim problemima. Budući da poduzeće B nema niti dobiti niti gubitka na prodaji nekretnine ono se time može definirati kao agent ili posrednik za transfer imovine iz poduzeća A u poduzeće C. Potpuno je jasno, jer je to suština ove transakcije prodaje nekretnine, da poduzeće B kao posrednik ima cilj (zadatak) sakriti stvarnu prodaju između dviju povezanih osoba, tj. poduzeća A i poduzeća C. Time je prema MRS-u 24, poduzeće B kontrolirano ili na njegove transakcije imaju značajan utjecaj vlasnici poduzeća A i poduzeća C pa je zbog toga poduzeće B povezana osoba poduzeća A i poduzeća C.

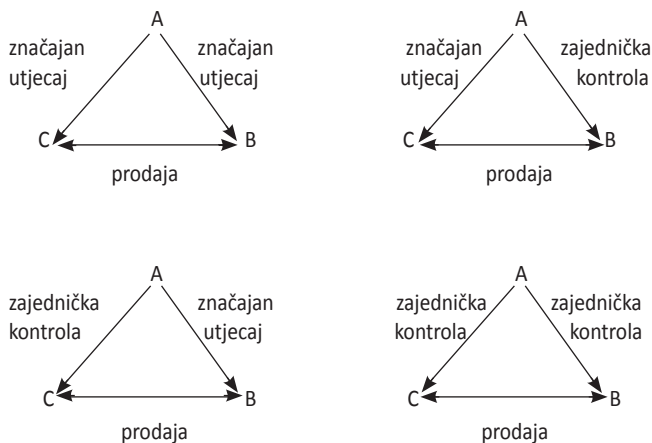
Zbog toga u bilješkama uz financijske izvještaje u skladu s MRS-om 24 poduzeće A i C trebaju detaljno obrazložiti transakcije s poduzećem B te obrazložiti da ove transakcije utječu na njihov financijski položaj kao i na poslovni uspjeh.

Primjer 2: Transakcije između subjekata koji su pod značajnim utjecajem ili kontrolom istog izvora³

Poduzeća B i C su pod značajnim utjecajem ili zajedničkom kontrolom poduzeća A. Zbog toga u skladu s pravnim oblikom (prema MRS-u 24) poduzeća B i C su povezane osobe poduzeća A. Prema istoj formi, poduzeća B i C nisu povezane osobe. Međutim, ako međusobno posluju poduzeća B i C postavlja se pitanje da li oni vrše poslovne aktivnosti potpuno neovisno ili su ipak pod utjecajem istog izvora značajnog utjecaja ili kontrole od poduzeća A. Prema tome, ukoliko međusobno posluju poduzeća B i C, na primjer poduzeće B prodaje nešto poduzeću C potrebno je ispitati utjecaj transakcije na njihov međusobni financijski položaj i poslovni rezultat.

To znači da će, na primjer u financijskom izvještaju poduzeća B biti objavljeno da je poduzeće A njegova povezana osoba. Također, u izvještaju od poduzeća B utvrđeno je da je obavljena transakcija s poduzećem C (prodaja robe) i da transakcija nije bila rezultat značajnog utjecaja ili kontrole od strane poduzeća A (istog izvora značajnog utjecaja ili kontrole). U ovom slučaju poduzeće B neće iskazati poduzeće C kao povezanu osobu. Suprotno, ako je ocijenjeno da je transakcija između poduzeća B i C bila pod utjecajem poduzeća A (koje ima značajan utjecaj ili kontrolu u poduzećima B i C) tada će poduzeće B objaviti u bilješkama poduzeće C kao povezanu osobu.

Ovi primjeri mogu se grafički prikazati, i to:



Slika 2: Utvrđivanje povezanih osoba na temelju utjecaja istog izvora značajnog utjecaja ili zajedničke kontrole

³ Vidjeti isto, str. 36017. i 36018.

Analizom pravnog oblika prema MRS-u 24 i suštine transakcija (jesu li ili nisu pod utjecajem A) postoje sljedeće situacije:

- poduzeća A i B jesu povezane osobe prema MRS-u 24
- poduzeća A i C jesu povezane osobe prema MRS-u 24
- poduzeća B i C nisu povezane osobe prema MRS-u 24, međutim ako su transakcije koje se izvršavaju između poduzeća B i C pod utjecajem poduzeća A tada je prema MRS-u 24 (točka 10.) suština iznad pravne forme, pa su time poduzeća B i C povezane osobe čije međusobne transakcije treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje i
- poduzeća B i C nisu povezane osobe prema MRS-u 24, transakcije između njih nisu pod utjecajem poduzeća A, pa prema tome poduzeća B i C nisu povezane osobe te se njihove međusobne transakcije ne objavljuju u bilješkama uz financijske izvještaje.

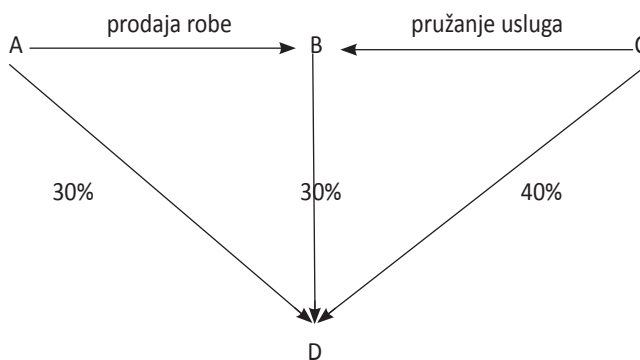
3.2. Ulagači u pridružena društva

Kada jedan poslovni subjekt ima između 20% i 50% udjela u nekom drugom subjektu tada se radi o značajnom utjecaju, a subjekti koji su u vlasništvu drugih između 20% i 50% jesu pridružena društva. Između investitora i pridruženih društava postoje relacije koje su i pravna forma prema kojoj su povezane osobe. Međutim, postavlja se pitanje jesu li ulagači u pridružene subjekte stvarno povezane osobe.

To se može objasniti pomoću sljedećih primjera:⁴

Primjer 1: Pridruženo društvo kao povezana osoba

Poslovni subjekt D pridruženi je subjekt poslovnih subjekata A, B i C. Ulaganja u pridruženi subjekt se mogu prikazati na sljedeći način:

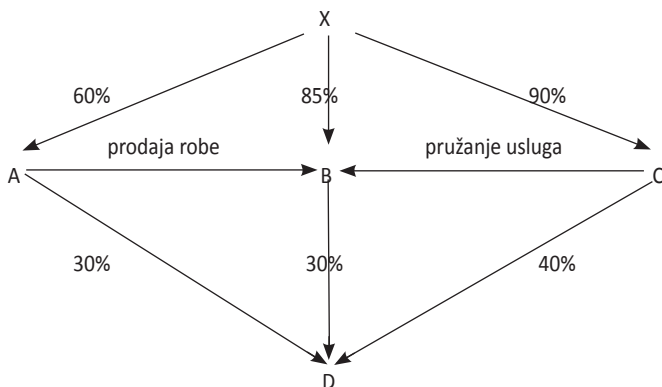


Slika 3: Ulaganja u pridruženo društvo (A, B i C) kao povezane osobe pridruženog društva D

Subjekt D kao pridruženo društvo povezana je osoba svakog od subjekata A, B i C. Također, subjekti A, B i C jesu povezane osobe subjekta D. Subjekt A prodaje robu subjektu B, a subjekt C pruža usluge subjektu B. Subjekti A, B i C nisu nužno prema MRS-u 24 povezane osobe jedni drugima tako da transakcije prodaje ili pružanja usluga ne moraju biti objavljenje u bilješkama.

Ako su subjekti A, B i C primjerice podružnice neke matice X pa time imaju isti izvor kontrole temeljem čega će postati povezane osobe i trebaju prema MRS-u 24 objaviti transakcije prodaje ili pružanja usluga. Također, svako društvo A, B i C će biti povezane osobe matice X. Takva situacija može se prikazati na sljedeći način:

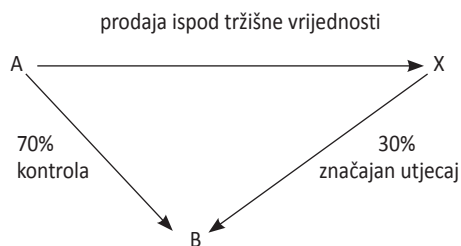
⁴ Vidjeti isto, str. 36024. i 36025.



Slika 4: Isti izvor kontrole (matrica X) i podružnice (A, B i C) kao povezana društva

Primjer 2: Utjecaj grupe na povezane osobe

Poslovni subjekt A je matično društvo (ima grupu) te drži 70% dionica subjekta B, a subjekt X drži 30% dionica subjekta B. To se može prikazati na sljedeći način:⁵



Slika 5: Utjecaj X na grupu A za prodaju ispod tržišne vrijednosti

U ovom slučaju subjekti A i B su povezane osobe, kao što su subjekti X i B povezane osobe. Tako na primjer, ako subjekt B proda neku nekretninu subjektu X po tržišnoj vrijednosti obzirom da su povezane osobe ovu transakciju su dužni objaviti u svojim bilješkama uz financijske izvještaje. Osnovno pitanje u ovom slučaju je mogu li subjekti A i X biti povezane osobe. Svakako, temeljem pravne forme i primjene MRS-a 24 oni nisu povezane osobe jer to što subjekt A kontrolira subjekt B, a subjekt X ima značajan utjecaj na subjekt B ne znači da su subjekti A i X povezane osobe.

Međutim, subjekti A i X mogu biti u relaciji povezanih osoba ukoliko npr. subjekt X ima značajan utjecaj na neke članice grupe A. Tako ukoliko subjekt X uvjeri članice (neke podružnice) grupe A da prodaju neku dugotrajnu ili kratkotrajnu imovinu ispod tržišne vrijednosti tada *de facto* subjekt X ima značajan utjecaj na subjekt A, i time su subjekti A i X povezane osobe. Ukoliko subjekt X ne uvjeri grupu A za prodaju ili obavljanje transakcija ispod tržišnih vrijednosti, već se transakcije prodaje vrše po tržišnim vrijednostima, tada nema vjerojatnosti značajnog utjecaja X na A pa time neće biti ni povezani subjekti.

4. KLJUČNI MENADŽMENT KAO POVEZANE OSOBE

4.1. Tko je uključen u ključni menadžment kao povezana osoba?

Članovi ključnog menadžmenta poslovnog subjekta jesu povezane osobe i sve transakcije s njima potrebno je javno objaviti u financijskim izvještajima izvještajnih subjekata. Članovi ključnog

menadžmenta definirani su prema MRS-u 24 (točka 9.) kao osobe koje su ovlaštene i odgovorne za neposredno ili posredno planiranje, usmjeravanje i nadgledanje djelatnosti subjekta, uključujući svakog direktora (izvršnog ili nekog drugog) tog subjekta.

Najšira definicija ključnog menadžmenta (engl. *key management*) koji ulazi u krug povezanih osoba je menadžment koji je pod ugovorom (potpisani menadžerski ugovori)⁶.

To znači da se u ključni menadžment kao povezane osobe uključuje:⁷

1. izvršne direktore kao i ne-izvršne direktore i ostale direktore (*direktori u sjeni*)
2. direktore matice koji indirektno mogu utjecati na transakcije podružnica stoga ih podružnice uključuju u ključni menadžment, prema tome i u povezane osobe
3. osobe koje imaju odgovornost za administriranje odnosno upravljanje izvještajnim subjektima
4. prokuriste
5. fond menadžeri investicijskih fondova, kao i mirovinskih fondova
6. divizijske menadžere i direktore podružnica.

Izvještajni subjekt dužan je objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje sve transakcije koje imaju obilježja transakcija s povezanim osobama (ključnim menadžmentom), a to su:⁸

- a) sve novčane naknade ključnom menadžmentu
- b) sve moguće transakcije koje izvještajni subjekt ima s ključnim menadžmentom (npr. prodaja službenog automobila nakon proteka ugovorenog roka i slične transakcije)
- c) sve transakcije direktora kompanije (matice) s podružnicama
- d) sve transakcije divizijskih direktora i direktora podružnica s maticom
- e) sve transakcije s ne-izvršnim direktorima, a posebno s direktorima u sjeni. To su osobe koje nisu imenovane kao direktori, a čije su kompetencije te prava i obveze dosegle kompetencije imenovanih izvršnih direktora te mogu usmjeravati ili instruirati izvršne direktore u obavljanju transakcija. Sve transakcije s takvim osobama izjednačavaju se kao transakcije s ključnim menadžmentom i treba ih objaviti kao povezane osobe u bilješkama uz financijske izvještaje
- f) sve transakcije društva za upravljanje fondovima s fond menadžerima otvorenih i mirovinskih fondova koji su povezane osobe (ključni menadžment) društvima za upravljanje fondovima.

4.2. Neki primjeri objavljivanja/neobjavljivanja ključnog menadžmenta kao povezanih osoba u bilješkama uz financijske izvještaje

U praksi ima primjera transakcija s ključnim menadžmentom koji su za objavu u bilješkama uz financijske izvještaje kao transakcije s povezanim osobama. Međutim, ima i primjera transakcija s ključnim menadžmentom koji nisu transakcije s povezanim osobama i ne objavljuju se u bilješkama uz financijske izvještaje.

⁶ Isto, str. 36026.

⁷ Isto, str. 36026.

⁸ Isto, str. 36026. - 27.

⁵ Vidjeti isto, str. 36025.

Primjer 1: Transakcije s povezanim osobama koje se objavljuju u bilješkama⁹

- (a) **Upis dionica** kompanije od strane ključnog menadžmenta jesu transakcije s povezanim strankama i predmet su objave u bilješkama uz financijske izvještaje.
- (b) **Davanje jamstva** tretira se kao transakcija s povezanim osobama. Tipičan primjer ove transakcije je davanje osobnog jamstva ključnog menadžmenta za dug poduzeća. Ova transakcija je predmet objave u bilješkama uz financijske izvještaje. Jamstvo može imati materijalno značajan utjecaj na financijsku situaciju člana ključnog menadžmenta, kao i na poslovanje poduzeća.
- (c) **Isplaćene dividende** članovima ključnog menadžmenta jesu transakcije s povezanim strankama i objavljuju se u bilješkama uz financijske izvještaje.
- (d) **Transakcije s ključnim menadžmentom** čija punoljetna djeca (nisu ključni menadžment) drže broj (postotak) dionica sa značajnim materijalnim utjecajem smatraju se transakcijama s ključnim menadžmentom i predmet su objave u bilješkama uz financijske izvještaje.

Primjer 2: Transakcije s povezanim osobama koje se ne objavljuju u bilješkama¹⁰

- (a) **Stjecanje i prodaja dionica na financijskom tržištu** (što ne uključuje kompaniju kao povezanu osobu) ne tretiraju se kao transakcije s povezanim osobama i nisu predmet objave u bilješkama uz financijske izvještaje.
- (b) **Transakcije s ključnim menadžmentom koji nema dionica ili ih ima malo** (nema materijalnog značaja) nisu transakcije s povezanim osobama i nisu predmet objave u bilješkama uz financijske izvještaje.

5. ČLANOVI UŽE OBITELJI KAO POVEZANE OSOBE

Kada se radi o članovima uže obitelji, onda se to odnosi na članove uže obitelji ključnog menadžmenta. Članovi uže obitelji nekog od ključnih menadžera jesu članovi obitelji koji mogu imati ili se očekuje da će imati utjecaj na poslovanje izvještajnog subjekta.

Prema MRS-u 24 (točka 9.) **članovi uže obitelji neke osobe** su oni članovi obitelji za koje se može očekivati da će utjecati na tu osobu ili biti pod njenim utjecajem u poslovanju sa subjektom, i uključuju:

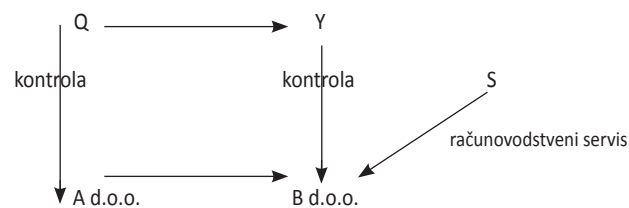
- djecu i supružnika ili izvanbračnog druga te osobe
- djecu supružnika te osobe ili njenog izvanbračnog druga i
- uzdržavane osobe te osobe ili njenog supružnika ili izvanbračnog druga.

MRS 24 **Objavljivanje povezanih osoba** uključuje sve navedene članove uže obitelji neke osobe ukoliko imaju utjecaj kao pojedinci na financijski položaj i poslovni uspjeh izvještajnog subjekta. Ako su imali utjecaj ili su sudjelovali u aktivnostima i transakcijama s izvještajnim subjektom te transakcije i iznose potrebno je objaviti u skladu s MRS-om 24.

Primjer 1: Transakcije između članova uže obitelji¹¹

Otac Q od gospodina Y drži 100% udjela od društva A d.o.o. Gospodin Y i njegova supruga drže 100% udjela u društvu B d.o.o. Sestra (S) od gospodina Y ima računovodstveni servis i vodi računovodstvo za društvo B d.o.o. Društvo A d.o.o. povećalo je tijekom 2016. godine

zajam društvu B d.o.o. s 200.000 kn na 250.000 kn uz najpovoljnije kamate.



Ove transakcije između članova uže obitelji mogu se analizirati u skladu s MRS-om 24 na sljedeći način:

- Otac od gospodina Y (Q) i sestra (S) će biti povezane osobe društva B d.o.o. ako Q i S imaju utjecaj na gospodina i gospođu Y u njihovu vođenju društva B d.o.o. tako da mogu imati utjecaj na financijsku situaciju i rezultat društva B d.o.o.
- Budući da je otac gospodina Y (Q) 100% vlasnik društva A d.o.o., a istovremeno može utjecati, zajedno sa sestrom S, na društvo B d.o.o., to znači da će društvo A d.o.o. biti povezana osoba društva B d.o.o.
- Oba društva će morati u svojim bilješkama uz financijske izvještaje objaviti utjecaj na bilancu i račun dobiti i gubitka od povećanja plasmana (kod A d.o.o.) i povećanja obveza (kod B d.o.o.) za 50.000 kn.
- Društvo B d.o.o. treba u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti transakcije (troškove računovodstvenog servisa) sa sestrom (S) od gospodina Y koji je vlasnik društva B d.o.o. zbog očekivanog utjecaja gospođe Y na sestru S u vođenju računovodstva društva B d.o.o.

Primjer 2: Transakcija prodaje opreme članu uže obitelji ključnog menadžmenta¹²

Poduzeće ABC d.d. prodalo je u travnju 2016. opremu za 500.000 kn osobi Z, koji je brat direktora M. Poduzeće ABC d.d. prodalo je opremu bratu direktora društva koji se prema MRS-u 24 tretira kao član uže obitelji, i prema tome je povezana osoba. Pola cijene brat Z platio je poduzeću ABC d.d. u srpnju 2016., a pola cijene namjerava uplatiti u siječnju 2017., tj. nakon završetka poslovne 2016. godine. Na ovu odgodu plaćanja poduzeće ABC d.d. ne namjerava obračunati kamate tako da ukupan saldo obveze (150.000 kn) od brata Z ostaje poduzeću ABC d.d. na dan 31. 12. 2016. godine.

Ova transakcija se treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje poduzeća ABC d.d. bez obzira na to hoće li direktor M ostati direktor, ili će kasnije biti član ključnog menadžmenta poduzeća ABC d.d.

6. OBJAVLJIVANJE POVEZANIH OSOBA PREMA HSFI 2

Svi poduzetnici u skladu sa Zakonom o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15., 134/15. i 120/16.), bez obzira na veličinu i obvezu primjene MSFI ili HSFI dužni su sastaviti bilješke uz financijske izvještaje. Objavljivanje povezanih osoba za korisnike HSFI (mikro, mali i srednji poduzetnici) iskazuje se u bilješkama uz financijske izvještaje. Matična društva dužna su u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti relevantne informacije o povezanim osobama i to (HSFI 2, toč. 2. 94. st. I, i toč. 295.):

⁹ Isto, str. 36062.

¹⁰ Isto, str. 36062.

¹¹ Isto, str. 36063.

¹² Isto, str. 36064.

„I) transakcije u koje je poduzetnik ušao s povezanim osobama, uključujući iznos takvih transakcija, prirodu odnosa s povezanim osobama i druge informacije o transakcijama potrebne za razumijevanje financijskog položaja poduzetnika, ako je ista sklopljena s:

- i. vlasnicima koji u poduzetniku imaju sudjelujući interes
- ii. poduzetnicima u kojima sam poduzetnik ima sudjelujući interes i
- iii. članovima administrativnih, rukovodećih ili nadzornih tijela poduzetnika, pri čemu se pri objavljivanju iznosa prihoda te predujmova i odobrenih kredita članovima administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela, objavljuju samo iznosi koje su matično društvo i ovisna društva odobrili članovima administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela matičnog društva.

Informacije o pojedinačnim transakcijama mogu se objediniti sukladno njihovoj prirodi, osim kada su odvojene informacije potrebne za razumijevanje učinaka transakcija s povezanim osobama na financijsko stanje poduzetnika.

Pri objavljivanju transakcija između povezanih osoba, ne uključuju se transakcije između povezanih stranaka obuhvaćenih konsolidacijom koje su uklonjene konsolidacijom.

Transakcije u koje je ušao jedan ili više članova grupe ne moraju se objavljivati, pod uvjetom da su ovisna društva koji su strana u toj transakciji u potpunom vlasništvu tog člana.

Izvršajni poduzetnik se izuzima od obveze objavljivanja podataka o transakcijama s povezanim osobama iz odnosa s vladom koja ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u izvršajnom poduzetniku i nekim drugim poduzetnikom koji je povezana osoba za to što ista vlada ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj i nad izvršajnim poduzetnikom i nad tim drugim poduzetnikom.“

Objavljivanje povezanih osoba i informacija koje mogu biti značajne za povezane osobe mogu se objaviti skupno ili odvojeno (HSFI 2, toč. 2.95.). Odvojeno se objavljuju kada je „.. nužno za razumijevanje učinaka transakcija povezanih osoba na financijske izvještaje poduzetnika.“

Analizom i komparacijom objavljivanja povezanih osoba u MSFI i HSFI može se zaključiti da su u MSFI (MRS 24) bitno jasnije, detaljnije

je i sveobuhvatnije prezentirane povezane osobe u odnosu na HSFI. Tako primjerice, unutar HSFI nisu definirani članovi uže obitelji kao povezane osobe dok u MRS 24 to pitanje je detaljno razrađeno.

7. ZAKLJUČAK

Za obveznike MSFI objava informacija o transakcijama s povezanim osobama definirana je u MRS-u 24 *Objavljivanje povezanih osoba*. Povezane osobe na temelju transakcija s izvještajnim subjektom imaju utjecaj na financijsku situaciju i uspjeh izvještajnog subjekta te su iz tog razloga relevantne korisnicima izvještaja.

Obveznici HSFI objavljivanje povezanih osoba provode u skladu s HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji. U bilješkama prema HSFI objavljuju se informacije o povezanim osobama koje obuhvaćaju primarno pravne osobe i dio menadžmenta (upravni i nadzorni).

Za definiranje i utvrđivanje relacija povezanih osoba potrebno je analizirati formalno-pravnu kao i suštinsku stranu relacija. Tako je u MRS-u 24 (točka 10.) naglašeno da se u analizi transakcija između poslovnih subjekata treba fokusirati na suštinu transakcija, tj. bit (suština) je iznad pravne forme. Postoji veći broj situacija u kojima je teško utvrditi postoji li relacija povezanih osoba. Korisnici financijskih izvještaja, i to primarno odvojenih financijskih izvještaja, sve su više fokusirani na transakcije s povezanim osobama i zato je važno utvrditi povezane osobe i u slučajevima koji nemaju pravnu formu, ali analizom suštine transakcije otkriva se relacija povezanih osoba.

Literatura:

1. Mackenzie B., Coetsee D., Colyvas B., Njikizana T., Chamboko R., Hankon B.; 2013 Interpretation and Application of IFRS, Wiley, New Jersey, 2013.
2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, HZRF, Zagreb, 2016.
3. PricewaterhouseCoopers, *Manual of Accounting – IFRS for UK*, CCH London, 2004.



MSFI HSFI TISKANO IZDANJE I IZDANJE NA CD-U

CIJENA: 250,00 kn (PDV uključen u cijenu)

MSFI HSFI tiskano izdanje i izdanje na CD-u

Pristupanjem Republike Hrvatske u punopravno članstvo Europske unije u okviru zakonodavnih izmjena uključen je i dio koji se odnosi na računovodstvene propise, između ostalog i primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Od dana prijama Republike Hrvatske u članstvo u Europskoj uniji u primjeni su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja koji su utvrđeni od Europske komisije i objavljeni u Službenom listu Europske unije, a uključuju Međunarodne računovodstvene standarde, njihove dopune i povezana Tumačenja. Ovo izdanje uključuje u potpunosti preuzete Međunarodne standarde financijskog izvještavanja koji obuhvaćaju Međunarodne računovodstvene standarde, njihove dopune i s njima povezana Tumačenja objavljene u Službenom listu Europske unije koji započinju s Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008. od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002. Europskog parlamenta i Vijeća te uključuju sve izmjene i dopune zaključno do Uredbe Komisije (EU) 2015/2441 od 18. prosinca 2015. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002. Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu Međunarodnog računovodstvenog standarda 27. Izdanje također, uključuje i Hrvatske standarde financijskog izvještavanja objavljene u Narodnim novinama 86 iz 2015. godine koji se primjenjuju na godišnje financijske izvještaje za razdoblja koja počinju od 1. siječnja 2016. godine i nadalje.

Uredništvo