

NOVI ZAKON O RAČUNOVODSTVU - USPOREDNI I KRITIČKI PRIKAZ

Marica Javorović*

SAŽETAK Budući da se Zakonom o računovodstvu (ZOR) uređuje i regulira računovodstvo, svaku suštinsku promjenu koju donese novi Zakon o računovodstvu potrebno je uskladiti i primijeniti. Ovaj članak upravo objašnjava temeljne promjene u novom Zakonu o računovodstvu koji se primjenjuje od 01.siječnja 2016.godine i to kod tri ključna područja računovodstva: uređenje računovodstvenog procesa, izvještajni zahtjevi i proces izvještavanja te unapređenje elektroničkog poslovanja. Članak ujedno daje i kritički osvrt na neke odredbe novog Zakona : kod zakonskog određenja sadržaja kontnog plana, obvezne revizije GFI koji nisu na kotaciji, propisivanje primjene MSFI za nekonsolidirane financijske izvještaje, obvezno licenciranje knjigovodstvenih servisa, nadležnost Porezne uprave za kontrolu primjene ZOR-a, ne reguliranje računovodstvenih pravila društva u likvidaciji, u predstečaju i stečaju te definiranje svrhe GFI.

KLJUČNE RIJEČI: *Zakon o računovodstvu, promjene računovodstvenog procesa, proces izvještavanja, elektroničko poslovanje*

JEL: M41, M48, K34

1. UVOD

Temeljni propis koji se odnosi na računovodstvo jest Zakon o računovodstvu. Zakonom o računovodstvu uređuje se računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjena standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji, konsolidacija i revizija godišnjih financijskih izvještaja, godišnje izvješće, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora.

U Hrvatskoj se prvi Zakon o računovodstvu počeo primjenjivati od 1. siječnja 1993. godine. Njime su uvedeni u primjenu i Međunarodni računovodstveni standardi (MRS-ovi). Time su učinjeni kvalitetni pomaci i višestruke promjene u našem obračunskom sustavu.

* Javorović Idžojtić i partneri j.t.d., Vlaška 94, 10000 Zagreb, Hrvatska, marica.javorovic@porezno-savjetovanje.com.hr

Primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda kao dijela obračunskog sustava znači bitnu prekretnicu i izlazak iz računovodstveno-obračunske izolacije te prihvaćanje pravila igre koja vrijede u većini zemalja tržišnog gospodarstva. Tim činom naš obračunski sustav postaje kompatibilan s istim u drugim razvijenim zemljama. Tako je postignuta potrebna međunarodna usklađenost. Primjena MRS-a unosi novu filozofiju u obračunski sustav te određuje nove sadržaje, težišta i zadaće računovodstva. Računovodstvena funkcija time nije samo evidencijska nego i informatička. Računovodstvo se kao vještina i kao uslužna djelatnost pretvara u informacijski podsustav poduzeća.

Taj Zakon o računovodstvu primjenjivao se do 31. prosinca 2005. godine. Zamijenjen je Zakonom o računovodstvu izglasanim u Hrvatskom saboru 29. studenoga 2005. godine, a s primjenom od 1. siječnja 2006. godine. Objavljen je u Narodnim novinama broj 146/2005. Njime je propisano da oblik i sadržaj financijskih izvještaja treba biti sukladan Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja ili odredbama posebnih propisa. Zapravo su propisana dva obračunska sustava, s time da se i jedan i drugi temelje na Međunarodnim računovodstvenim standardima, odnosno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Za poduzeća čije vrijednosnice kotiraju na tržištu te velika poduzeća, uključujući i financijske institucije, bilo je propisano da sastavljaju, prezentiraju i objavljuju financijske izvještaje u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja iz 2004. godine. Sva ostala poduzeća mogla su odabrati primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja u cijelosti ili standarde financijskog izvještavanja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja i koji su sukladni Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Za ove standarde Odbor je odlučio da se upotrebljavaju Međunarodni računovodstveni standardi iz 2000. godine.

Kako je Sporazumom o stabilizaciji i pridruživanju između Republike Hrvatske i Europske unije predviđeno uključivanje Hrvatske u Europsku uniju, bilo je nužno hrvatsko zakonodavstvo uskladiti s propisima Europske unije. Sasvim konkretno, Zakon o računovodstvu valjalo je uskladiti s IV. direktivom Vijeća 78/660/EEZ o godišnjim izvještajima određenih vrsta trgovačkih društava, VII. direktivom Vijeća 83/349/EEZ o konsolidiranim izvještajima i s Uredbom Europskog parlamenta i Vijeća 1606/2002 o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda. Zbog toga se pristupilo izradi novoga ZOR-a koji je objavljen u Narodnim novinama br. 109/2007 i koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 2008. godine. Ovaj Zakon uveo je u naš računovodstveni sustav Hrvatske standarde financijskog izvještavanja i to kao pravilo primjene pri financijskom izvještavanju, a primjena MSFI/MRS propisana je kao iznimka. Uz to, ovaj je Zakon uveo i kontrolu njegove primjene. Primjenu prijašnjih zakona o računovodstvu nitko nije kontrolirao, a time ni primjenu računovodstvenih standarda. Stoga mnogi poduzetnici (trgovačka društva) nisu ni primjenjivali računovodstvena načela, osim u slučaju ako je to imalo za posljedicu pogrešku kod poreza na dobit. Primjenjivali su ih u pravilu samo oni čiji su financijski izvještaji podliježali obveznoj reviziji. Od 1. siječnja 2008. godine poduzetnik je postao dužan primjenjivati navedene računovodstvene standarde pod prijetnjom novčane kazne za prekršaj.

2. NOVI ZAKON O RAČUNOVODSTVU

Od 1. siječnja 2016. primjenjuje se novi Zakon o računovodstvu. Objavljen je u Narodnim novinama, br. 78 od 17. srpnja 2015. Potreba za donošenjem novoga Zakona o računovodstvu proizašla je iz potrebe prijenosa Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ. Cilj Direktive 2013/34/EU jest poboljšati opći pristup poduzetništvu s naglaskom na mala i srednja poduzeća. „Strategija Europa 2020.” za pametni i održivi rast ima za cilj smanjenje administrativnih opterećenja i poboljšanje poslovnog okruženja te su predložene mjere za povećanje produktivnosti, poput uklanjanja birokracije i poboljšanja regulatornog okvira osobito za mikro, mala i srednja poduzeća.

Suštinske promjene koje donosi novi Zakon o računovodstvu formalno su obrazložene time da je radi ispunjavanja osnovnih ciljeva Direktive provjeren postojeći zakonodavni računovodstveni okvir i ustanovljena su područja koja je potrebno uskladiti i dodatno poboljšati u novom Zakonu o računovodstvu. Identificirana su tri ključna područja: uređenje računovodstvene profesije, izvještajni zahtjevi i proces izvještavanja poduzetnika te unapređenje elektroničkog poslovanja.

Na osnovi analize kvalitete dostavljenih financijskih izvještaja te provedenog anketnog upitnika i konzultacija sa širom javnosti, ustanovljena je potreba za zakonskim uređenjem i reguliranjem računovodstvene profesije. Nužno je postalo zakonski regulirati kriterije tko se može baviti računovodstvenom profesijom, uvesti nadzor nad tom profesijom i utvrditi administrativne terete koje poduzetnici imaju vezano uz uslugu vođenja poslovnih knjiga. Reguliranje profesije ovlaštenog računovođe detaljnije se uređuje kroz Zakon o reviziji, u sklopu reforme profesije ovlaštenog revizora. Nadalje, radi smanjenja administrativnih tereta, napravljena je analiza izvještajnih zahtjeva koje treba podnijeti poduzetnik sukladno postojećoj regulativi. Radi uklanjanja administrativnih opterećenja i da bi se olakšalo poslovanje poduzetnicima, ovim Zakonom ujednačeni su rokovi za podnošenje izvještaja za statističke i druge potrebe s rokom za javnu objavu te s rokom predaje prijave poreza na dobit. Administrativna rasterećenja, posebice za mikro, male i srednje poduzetnike, trebala bi im također omogućiti lakši pristup sredstvima iz fondova Europske unije. Budući da je jedan od općih strateških ciljeva unaprijediti elektroničko poslovanje javne uprave i pružanje elektroničkih usluga za građane i poduzetnike, ovim Zakonom omogućeno je korištenje e-računa. S obzirom na to da je osigurana vjerodostojnost e-računa neovisno o tome je li račun izdan na papiru ili u elektroničkom obliku, omogućeno je brže i jeftinije poslovanje poslovnih subjekata te veća dostupnost potrebnih informacija od posebne važnosti za svakodnevno poslovanje poduzetnika, a naročito mikro, malih i srednjih. Konačno, radi iznalaženja rješenja za poboljšanje kvalitete i usporedivosti financijskih informacija unutar Europske unije, podizanja razine transparentnosti financijskih informacija, povećanja povjerenja javnosti u financijske izvještaje, jasnije su definirani računovodstveni poslovi i dokumentacija, poslovna godina, knjigovodstvene isprave, poslovne knjige te financijski izvještaji.

3. NAJVAŽNIJE PROMJENE NOVOGA ZAKONA O RAČUNOVODSTVU U ODNOSU NA PRETHODNI ZAKON

Osnovne promjene u novome Zakonu o računovodstvu u odnosu na prethodni propis jesu promjene koje obuhvaćaju tri područja. To su promjene koje se odnose na računovodstveni proces, promjene koje se odnose na izvještajne zahtjeve i procese izvještavanja te promjene koje se odnose na elektroničko poslovanje. Navodimo sadržajne promjene (izmjene ili dopune) u svakom strukturnome području Zakona.

3.1. Promjene koje se odnose na računovodstveni proces

-
- razvrstavanje poduzetnika ⇒
 - dopuna: uvodi se četvrta skupina "mikro poduzetnici"
 - izmjena: za "male poduzetnike" vrijednosni kriteriji su smanjeni
 - izmjena: za "srednje poduzetnike" vrijednosni kriteriji su povećani
 - dopuna: uvedeni su kriteriji za razvrstavanje grupe poduzetnika
-
- outsourcing računovodstvenih poslova ⇒ – dopuna: uvodi se licencirani računovođa
-
- knjigovodstvena dokumentacija ⇒
 - dopuna: elementi sadržaja knjigovodstvene isprave
 - dopuna: za provjeru ispravnosti i potpunosti knjigovodstvene isprave propisano je obvezno određivanje odgovorne osobe i njezin potpis na ispravi odnosno odobrenje koje omogućuje utvrđivanje identiteta te osobe
 - izmjena: rok čuvanja isprava za pomoćne knjige je najmanje 11 godina
 - dopuna: čuvanje isprava izvan RH, a na području EU
 - dopuna: uvodi se propisani Jedinstveni okvirni kontni plan
-

-
- | | | |
|-------------------|---|--|
| – poslovne knjige | ⇒ | <ul style="list-style-type: none"> – dopuna: za konto glavne knjige propisan je minimalni sadržaj Izvatka – dopuna: za knjiženje u dnevnik propisano je da mora sadržavati podatke na osnovi kojih se knjiženje može nedvojbeno povezati i s osobom koja je kontrolirala knjigovodstvenu ispravu – dopuna: propisano je načelo da završna stanja konta iskazana u bilanci na zadnji dan izvještajnog razdoblja moraju biti identična početnim stanjima istih konta na prvi dan sljedećeg izvještajnog razdoblja – izmjena: rok čuvanja za pomoćne knjige je najmanje 11 godina |
| <hr/> | | |
| – inventura | ⇒ | <ul style="list-style-type: none"> – izmjena: eliminiran je popis imovine i obveza tijekom poslovne godine – izmjena: obvezna inventura ne obuhvaća slučajeve promjene cijena proizvoda i robe. |
-

3.2. Promjene koje se odnose na izvještajne zahtjeve i procese izvještavanja

-
- | | | |
|-----------------------------|---|--|
| – poslovna godina | ⇒ | <ul style="list-style-type: none"> – dopuna: kod promjene poslovne godine u 12-mjesečno razdoblje različito od kalendarske godine, uvode se rokovi i obveza izvještavanja MF-PU |
| <hr/> | | |
| – računovodstveni standardi | ⇒ | <ul style="list-style-type: none"> – izmjena: primjena HSFI-ja prestala je biti pravilo, primjena MSFI-ja prestala je biti iznimka – dopuna: ovisno društvo koje treba primjenjivati HSFI može odlučiti da primjenjuje MSFI ako matično društvo primjenjuje MSFI |
-

-
- godišnji financijski izvještaji ⇒
- dopuna: obvezno sastavljanje i u slučaju promjene poslovne godine
 - dopuna: GFI za razdoblje likvidacije sastavlja se od dana pokretanja do datuma završetka postupka likvidacije
 - izmjena: za GFI odgovorni su članovi uprave i nadzornog odbora ako postoji, odnosno svi izvršni direktori i upravni odbor u sklopu svojih zakonom određenih nadležnosti, odgovornosti i dužne pažnje
 - izmjena: potpisnici su GFI-ja predsjednik uprave i svi članovi uprave (direktori), odnosno svi izvršni direktori, a kod onih koji nemaju upravu, odnosno izvršne direktore potpisuju osobe ovlaštene za njihovo zastupanje
 - dopuna: obvezno raspoređivanje dijela dobiti u ostale rezerve iz dobiti za pokriće: 1) neotpisanih troškova razvoja iskazanih u aktivi i 2) dobiti koja se može pripisati sudjelujućim interesima i koja je iskazana u računu dobiti i gubitka, u iznosu koji nije primljen niti se njegova isplata može zahtijevati ako standardi financijskog izvještavanja dopuštaju ili zahtijevaju navedeni način iskazivanja troškova razvoja odnosno dobiti od sudjelujućih interesa.
-
- godišnje izvješće ⇒
- dopuna: izvješće posloводства
 - dopuna: sadržaj godišnjeg izvješća
 - dopuna: srednji poduzetnici nisu dužni uključivati nefinancijske pokazatelje u izvješće posloводства
 - izmjena: godišnje izvješće čuva se trajno
 - dopuna: sadržaj Izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja
-
- konsolidirani financijski izvještaji ⇒
- dopuna: određenje za "matično" društvo
 - dopuna: izuzeće od konsolidacije (čl. 25.)
-

-
- | | | |
|-----------------------------------|---|---|
| – konsolidirano godišnje izvješće | ⇒ | – dopuna: sve o konsolidiranom godišnjem izvješću (čl. 24.) |
|-----------------------------------|---|---|
-
- | | | |
|------------------------------------|---|--|
| – revizija financijskih izvještaja | ⇒ | <ul style="list-style-type: none"> – dopuna: obveznoj reviziji podliježu odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa – dopuna: reviziji podliježe GFI poduzetnika koji su sudjelovali u poslovnim spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva – izmjena: reviziji podliježe GFI dioničkih društava te komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću koji prelaze dva od sljedeća tri uvjeta: iznos ukupne aktive 15,000.000,00 kuna, iznos prihoda 30,000.000,00 kuna i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 25. |
|------------------------------------|---|--|
-
- | | | |
|---|---|--|
| – izvještaj o plaćanjima javnom sektoru | ⇒ | – dopuna: sastavljanje, konsolidacija i objavljivanje izvještaja o plaćanjima javnom sektoru (čl. 27.–29.) |
|---|---|--|
-
- | | | |
|----------------|---|--|
| – javna objava | ⇒ | <ul style="list-style-type: none"> – izmjena: nekonsolidirani izvještaji i revizorsko izvješće dostavlja se Fini najkasnije u roku od četiri mjeseca od zadnjeg dana poslovne godine – dopuna: matično društvo za svoje ovisno društvo koje je također matično društvo objavljuje konsolidirane godišnje financijske izvještaje, konsolidirano izvješće posloводства drugog matičnog društva i pripadajuće revizorsko izvješće u roku od 12 mjeseci – dopuna: obvezni postupak promjene javno objavljenih izvještaja koji su u znatnoj mjeri pogrešni – izmjena: za statističke i druge potrebe Fini treba do 30. travnja tekuće godine dostaviti bilancu, račun dobiti i gubitka i dodatne podatke za prethodnu kalendarsku godinu. |
|----------------|---|--|
-

3.3. Promjene koje se odnose na elektroničko poslovanje

-
- knjigovodstvena dokumentacija ⇒
 - izmjena: potpis odgovorne osobe ne traži se za račun koji je knjigovodstvena isprava ako je sastavljen na način koji je određen poreznim propisima te sadrži ime i prezime osobe koja je odgovorna za njegovo izdavanje
 - dopuna: za pohranu knjigovodstvenih isprava s pomoću elektroničkih uređaja kojima se jamči online pristup podacima mora se na zahtjev omogućiti tijelu koje obavlja nadzor pravo pristupa, preuzimanja i korištenja tih isprava
-
- poslovne knjige ⇒
 - dopuna: poslovne knjige mogu se čuvati izvan područja Republike Hrvatske, ali samo u drugoj državi članici. U tom slučaju poduzetnik je u svakom trenutku odgovoran za poslovne knjige te mora tijelima nadležnim za nadzor na njihov zahtjev bez odgađanja omogućiti njihovo korištenje za potrebe nadzora. Za pohranu poslovnih knjiga s pomoću elektroničkih uređaja kojima se jamči online pristup podacima mora se na zahtjev omogućiti tijelu koje obavlja nadzor pravo pristupa, preuzimanja i korištenja tih poslovnih knjiga.
-

4. KRITIČKI OSVRT NA NEKE ODREDBE NOVOG ZOR-A

4.1. Zakonsko određenje sadržaja kontnog plana

Propisivanje kontnog plana Zakonom o računovodstvu neopravdano je i neprihvatljivo. Kontni plan je instrument financijskog knjigovodstva. Stručno gledano može se kreirati polazeći od bilančnog načela, funkcionalnog načela ili pak njihove kombinacije. Korisnici financijskih informacija i financijskih izvještaja poduzetnika različiti su. To nisu samo državna tijela (Porezna uprava i sl.). Dapače, u tržišnom gospodarstvu državna tijela nisu i ne smiju biti najvažniji korisnici. Prema tome, načela kreiranja kontnog plana kao knjigovodstvenog instrumenta trebala bi primarno biti determinirana kompleksnošću sustava računovodstvenog informiranja i izvještavanja, a to podrazumijeva slobodu poduzetnika jednaku kao i onu koju ima u organiziranju računovodstvenog procesa. Dovoljno je u svemu tome propisati sadržaj financijskih izvještaja i to kao minimalni sadržaj samo za vanjske korisnike. Propisivanje kontnog plana nema nikakvog stručnog opravdanja. To nije interes ni poduzetnika, ni revizora, ni burzi, ni banaka. To je isključivo interes

državnih inspekcijskih tijela, prije svega Porezne uprave i, prema našem mišljenju, nedovoljno opravdan za takvo normiranje. Osim toga, kod propisivanja kontnog plana nužno je propisati i sadržaj tih konta (ovdje – sintetičkih konta), a propisani sadržaj konta podrazumijeva kažnjavanje, uključujući kažnjavanje za pogreške koje ni po čemu ne utječu na kvalitetu financijskog izvještavanja, a ona čini bit računovodstvenog procesa.

4.2. Obvezna revizija GFI-ja poduzetnika koji nisu na kotaciji

Zakonsko propisivanje obvezne revizije GFI-ja poduzetnika čiji vrijednosni papiri nisu uvršteni na uređeno tržište, a što proizlazi iz čl. 20., u pravilu je neopravdano ne samo za takve poduzetnike nego i za korisnike financijskih informacija koji su dugoročno zainteresirani za njihovo poslovanje. Potvrda poštenja i objektivnosti financijskih izvještaja od neovisnog stručnjaka tj. revizora opravdana je kod onih koji su u svom poslovanju primarno u segmentu pribavljanja izvora financiranja orijentirani prema javnosti, u današnje vrijeme organiziranoj kroz uređeno tržište (burza...). Ovi poduzetnici to nisu. Zato je takvo normiranje u svojoj osnovi besmisleno. Takvim poduzetnicima nametnuti su nepotrebni troškovi revizije, a revizije financijskih izvještaja gube potrebnu stručnu razinu. Jedinu pravu korist imaju revizorske tvrtke jer je njima takva zakonska odredba zapravo priskrbila tržište i to pod prijetnjom prekršajnih sankcija poduzetnicima koji propuste primijeniti čl. 20.

4.3. Propisivanje primjene MSFI-ja za nekonsolidirane financijske izvještaje u ZOR-u

Propisivanje obveze primjene MSFI-ja za odvojene (nekonsolidirane) financijske izvještaje u ZOR-u je neopravdana. Trebalo je u ZOR-u propisati obveznu primjenu MSFI-ja samo za konsolidirane financijske izvještaje poduzetnika čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište (sukladno Uredbi (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda). Propisivanje MSFI-ja za nekonsolidirane financijske izvještaje i za ostale slučajeve treba prepustiti posebnim propisima (Zakon o tržištu kapitala, Zakon o kreditnim institucijama, Zakon o osiguranju, Zakon o obveznim i dobrovoljnim mirovinskim fondovima...) jer ti propisi već reguliraju područje računovodstva takvih poduzetnika.

4.4. Obvezno licenciranje knjigovodstvenih servisa

Zakonsko propisivanje licenciranja osoba koje pružaju usluge obavljanja računovodstvenih poslova i funkcije računovodstva drugim pravnim ili fizičkim osobama (tzv. knjigovodstveni servisi) nije praksa zemalja s razvijenim financijskim i računovodstvenim sustavom. U takvim zemljama pojam ovlašteni računovođa zapravo je osoba koja obavlja reviziju, a ne računovodstvene usluge. Dok god je za računovodstvene poslove i financijske izvještaje odgovoran poduzetnik (tj. ovlaštena osoba poduzetnika) onako kako je to ZOR-om određeno, propisano licenciranje obavljanja računovodstvenih poslova je besmisleno čak i sa stanovišta želje za "uređenjem tržišta i ove struke". Ovakvo rješenje nije

utemeljeno u tržišnom promišljanju i konceptu. Želja za pretjeranim reguliranjem postaje sama sebi dostatna. Kad bi kod poduzetnika u tržišnom gospodarstvu licenciranje računovodstvenih poslova bilo opravdano, onda bi bilo opravdano licencirati i poslove nabave, poslove prodaje, poslove financijskog upravljanja i sl.

4.5. Nadležnost Porezne uprave za kontrolu primjene ZOR-a

Zakonsko rješenje po kojemu je Porezna uprava nadležna za obavljanje nadzora poduzetnika radi provjere primjene Zakona o računovodstvu pretjerano je i nepotrebno reguliranje. PU ga treba kontrolirati onda kada je to nužno radi kontrole ispravnosti plaćanja poreza (primarno, poreza na dobit) da bi se zaštitio interes države kao vjerovnika. Za sve drugo nije i ne treba biti nadležna PU. No, mnogi bi možda zaključili kako je onda neopravdano postojanje takvog zakona u kojemu nema definiranog kontrolnog tijela od države jer zakon bez kontrole ne ispunjava svoju svrhu. Kontrolu u primjeni ZOR-a treba urediti jednako kao i kod Zakona o trgovačkim društvima. Onako kako se kontrolira ZTD trebalo bi kontrolirati i ZOR. Nije slučajno da u mnogim zemljama i nema posebnog zakona o računovodstvu već su sva njegova određenja inkorporirana u propis koja mi nazivamo zakon o trgovačkim društvima. Sjetimo se samo da je u pretpristupnim pregovorima za članstvo u EU problematika računovodstva i financijskog izvještavanja bila obuhvaćena radnom skupinom za trgovačko pravo.

4.6. Izostanak reguliranja računovodstva u ograničenom vremenu poslovanja poduzetnika

Novim ZOR-om nije definirano područje koje se odnosi na računovodstvena pravila društava u likvidaciji, u predstečaju i u stečaju. Kako se MSFI i HSFI primjenjuju pod temeljnom pretpostavkom neograničenog vremena poslovanja, na njih se ne mogu odnositi odredbe o primjeni propisanih standarda. Kad već imamo posebni zakon kojim se regulira funkcija računovodstva, onda njegova svrha i treba biti u reguliranju baš ovakvih specifičnih područja. Drugim riječima, trebalo je regulirati iznimke od primjene računovodstvenih standarda i pravila mjerenja i priznavanja.

4.7. Nepotpunost definiranja svrhe (cilja) godišnjih financijskih izvještaja

Odredba iz čl. 19. st. 7. ZOR-a prema kojoj "godišnji financijski izvještaji moraju pružiti istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja poduzetnika" nepotpuna je i zato netočna. Naime, stavkom 2. istog člana propisano je da financijske izvještaje čine, osim bilance, računa dobiti i gubitka i izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, još i izvještaj o novčanim tokovima te izvještaj o promjenama kapitala. Ova dva izvještaja ne predstavljaju prikaz financijskog položaja ni prikaz uspješnosti poslovanja. Oni predstavljaju prikaz promjena financijskog položaja. Zato u čl. 19. st. 7. treba dodati sintagmu "... i promjena financijskog položaja...".

Pravni izvori:

- Zakon o računovodstvu (Narodne novine, br. 78/15)
- Zakon o reviziji (Narodne novine, br. 146/05, 139/08 i 144/12)

Abstract

Since the Accounting Law governs and regulates the accounting, any substantial change made by the new Accounting Act should be harmonized and applied. This article explains just a fundamental change in the new Accounting Act, which applies from 01. January 2016, and this in three areas of accounting: regulation of the accounting process, the reporting requirements and reporting process and improving e-business. The article also gives a critical review of some provisions of the new act: with the legal definition content Chart of Accounts, statutory audit of annual financial statements that are not on the official market, prescribing the application of IFRS for the non-consolidated financial statements, compulsory licensing of accounting services, jurisdiction of the Tax Administration to control applications Accounting Law, not regulate the accounting rules the company in liquidation, in the bankruptcy and defining the purpose of annual financial statements.

KEYWORDS: *Accounting Act, changes in accounting process, reporting process, e-business*

JEL: M41, M48, K34

