

UDK 657(094)

Prethodno priopćenje

**Luka Crnković<sup>1</sup>**  
**Velimir Lovrić<sup>2</sup>**  
**Ivo Mijoč<sup>3</sup>**

## **ANALITIČKI PREGLED USKLAĐIVANJA ZAKONA O RAČUNOVODSTVU REPUBLIKE HRVATSKE OD 1993. DO 2007. GODINE**

*Potpisanim Sporazumom o stabilizaciji i pridruživanju između Europske unije i Republike Hrvatske, Republika Hrvatska preuzela je obvezu usklađivanja hrvatskog zakonodavstva s pravnim stečevinama Europske unije i obvezu usklađivanja nacionalnih okvira računovodstvenih standarda sa standardima financijskog izvješćivanja. Stupanjem na snagu novog Zakona o računovodstvu veliki poslovni subjekti u Republici Hrvatskoj dobivaju novi okvir u sastavljanju i prezentiranju temeljnih financijskih izvješća budući da se moraju prilagoditi zahtjevima propisanim kroz uvođenje Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja. Institucionalni okvir računovodstvena struka Republike Hrvatske dobila je kroz Zakon o računovodstvu. Tijekom vremena Zakon o računovodstvu doživljava stanovite izmjene i dopune koje su bile potrebne, prvenstveno, radi usklađivanja s Četvrtom i*

*Sedmom Smjernicom (Direktivom) Europske unije i radi uključivanja u procese harmonizacije hrvatskog računovodstva s međunarodnim računovodstvom. Noveliranje Zakona o računovodstvu Republike Hrvatske prati se kroz tri faze: (a) Zakon o računovodstvu iz 1993. godine, (b) Zakon o računovodstvu iz 2005. godine i (c) Zakon o računovodstvu iz 2007. godine. Pregledavajući institucionalne okvire zemalja EU27, s aspekta Zakona o računovodstvu, zaključuje se kako je slična praksa zamijećena kod većine europskih zemalja prije nego su postale punopravne članice Europske unije.*

**Ključne riječi:** *Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja (MSFI), Zakon o računovodstvu, analitički pregled, Smjernice Europske unije, harmonizacija računovodstva.*

### **1. MEĐUNARODNI STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠĆIVANJA I REPUBLIKA HRVATSKA**

Kontinuirano praćenje svjetskih trendova i kretanja navelo je Republiku Hrvatsku na uvođenje određenih regula i pravila u sastavljanju financijskih izvješća poznatih kao Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja. Takvim se činom Republika Hrvatska priključila projektu globalne harmonizacije svjetskoga računovodstvenog sustava omogućujući transparentnost, kvalitetu i međusobnu usporedivost financijskih izvješća.

Početkom 2006. godine donesena je odluka po kojoj se sva financijska izvješća hrvatskih trgovačkih društava (*javna dionička društva*) moraju sastavljati sukladno prihvaćenim standardima financijskog izvješćivanja premda se potiče njihova što ranija primjena. Trenutno se u Republici Hrvatskoj primjenjuju pet standarda financijskog

<sup>1</sup> Prof. dr. sc. Luka Crnković, redoviti profesor, Ekonomski fakultet u Osijeku, Gajev trg 7, 31 000 Osijek, crnkovic@efos.hr

<sup>2</sup> Mr. sc. Velimir Lovrić, dipl.occ., član Uprave za ekonomsko-financijske poslove HEP-a d.d. Zagreb, Ulica grada Vukovara 37, 10 000 Zagreb, velimir.lovric@hep.hr

<sup>3</sup> Mr. sc. Ivo Mijoč, dipl.occ., asistent, Ekonomski fakultet u Osijeku, Gajev trg 7, 31 000 Osijek, imijoc@efos.hr

izvješćivanja (MSFI 1, MSFI 2, MSFI 3, MSFI 4 i MSFI 5) budući da su objavljeni u službenim novinama Republike Hrvatske (*Narodne novine*). Službeni prijevod Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja napisanih na preko 2000 stranica, s engleskog na hrvatski jezik, obavila je Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika (*HZRFD*) iz Zagreba.

Navedenim se Republika Hrvatska pridružila aktualnim svjetskim trendovima koji su zahvatili računovodstvenu struku opredjeljujući se za moderno financijsko izvješćivanje temeljeno na standardiziranim obrascima i normama u prikazivanju računovodstveno-bilančnih pozicija.

Budući da je riječ o iznimno kompleksnoj materiji neophodno je kontinuirano usavršavanje i obrazovanje stručnoga kadra za lakše i neometano razumijevanje Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja i kvalitetniju primjenu u financijskom izvješćivanju trgovačkih društava.

## 2. OBVEZNICI PRIMJENE MSFI-a U REPUBLICI HRVATSKOJ

Zadnjim izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu Republike Hrvatske iz 1993. godine stvorile su se bitne predispozicije za standardizirano i moderno financijsko izvješćivanje pogotovo stoga jer će Republika Hrvatska u dogledno vrijeme postati punopravna članica Europske unije.

Novim Zakonom o računovodstvu od 12. prosinca 2005. godine Narodne novine br. 146 stvoreni su uvjeti za kontinuiranu i sustavnu primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja, ali su i definirani obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja člankom 16. i člankom 17. Noveliranim Zakonom o računovodstvu definiraju se zadaće, obveze i ustrojstvo Odbora za standarde financijskog izvješćivanja sukladno članku 19. Između ostalog navodi se kako je Odbor za standarde financijskog izvješćivanja stručno tijelo koje se sastoji od devet članova sastavljenih na prijedlog Ministarstva financija i Vlade Republike Hrvatske. Članovi spomenutog Odbora biraju se na temelju visoke stručne spreme, odgovarajućega stručnog znanja i ostvarenoga radnog iskustva iz područja financija, računovodstva i revizije. Odbor za standarde financijskog izvješćivanja ima za zadaću prevođenje, tumačenje i

objavljivanje Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja.

Naime, u Narodnim novinama Republike Hrvatske br. 61 iz 2006. godine objavljene su dvije važne odluke Odbora za standarde financijskog izvješćivanja pomoću kojih se uvodi alternativa u primjeni Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja.

Pomoću *Prve odluke* omogućuje se primjena Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja za obveznike prema čl. 18. st. 1. Zakona o računovodstvu, dok *Druga odluka* omogućuje u prijelaznom razdoblju primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda za obveznike koji nisu dužni primjenjivati Međunarodne standarde financijskog izvješćivanja. (*Crnković et. al., 2007.*) Ovdje se prvenstveno misli na mala i srednje velika trgovačka društva. Obje su odluke stupile na snagu 8. lipnja 2006. godine i primjenjuju se na sva izvješća sastavljena u 2006. godini.

Članak 17. ZOR-a, podijelio je obveznike u tri velike skupine:

1. mala trgovačka društva
2. srednja trgovačka društva i
3. velika trgovačka društva.

U velika trgovačka društva ubrajaju se (*članak 17. ZOR-a*): sve banke, stambene štedionice, društva za osiguranje, leasing društva, društva za upravljanje investicijskim fondovima i investicijski fondovi s pravnom osobnosti, društva za upravljanje investicijskim fondovima i zasebna imovina bez pravne osobnosti kojom upravljaju, društva za upravljanje obveznim mirovinskim fondovima i zasebna imovina bez pravne osobnosti kojom upravljaju, društva za upravljanje dobrovoljnim mirovinskim fondovima i zasebna imovina bez pravne osobnosti kojom upravljaju, mirovinska osiguravajuća društva i svi obveznici koji izrađuju konsolidirane financijske izvještaje sukladno MSFI.

Time je određeno kako su obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja u Republici Hrvatskoj velika trgovačka društva:

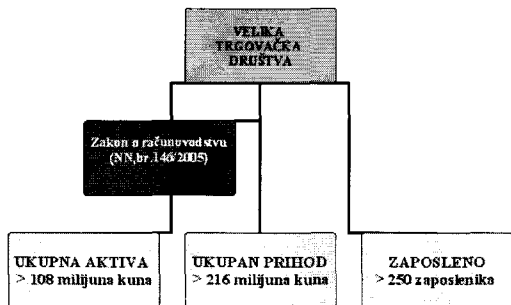
1. čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzama ili se spremaju za uvrštenje u burzovnu kotaciju u Republici Hrvatskoj na službenim tržištima, te na kotaciji za javna dionička

društva sukladno odgovarajućim odredbama Zakona o tržištu vrijednosnih papira i

2. sastavljaju konsolidirana financijska izvješća.

Karakteristike velikih trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj prikazani su *Slikom 1.*

**Slika 1.** Karakteristike velikih trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj



**Izvor:** Crnković et al., Harmonizacija financijskog izvješćivanja Republike Hrvatske i EU sukladno odredbama MSFI-a, Zbornik radova, Ekonomski fakultet u Tuzli, 2007.

Postavljeni kriteriji za kategoriju velika trgovačka društva razvrstavaju se u tri velike skupine:

1. vrijednost ukupne aktive
2. ukupan iznos prihoda i
3. prosječni broj zaposlenih.

Prema tome, velika trgovačka društva u Republici Hrvatskoj moraju ispuniti najmanje dva od sljedećih triju kriterija:

1. ukupna vrijednost kratkotrajne i dugotrajne imovine mora biti veća od 108 milijuna kuna;
2. realizirana visina ostvarenog prihoda mora imati dvostruku veću vrijednost od ukupne vrijednosti aktive odnosno 216 milijuna kuna i
3. prosječan broj zaposlenih od minimalno 250 radnika.

Poslovanje velikih trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj uređeno je Zakonom o porezu na dobit i Pravilnikom o porezu na dobit, a udruženi su u strukovnu organizaciju pod nazivom Hrvatska gospodarska komora (HGK).

Na temelju članka 114. stavak 1. Zakona o tržištu vrijednosnih papira (NN br. 84/02) pod javnim dioničkim društvima (JDD) podrazumijevaju se ona dionička društva koja ispunjavaju jedan od sljedećih dvaju uvjeta:

1. izdaju dionice javnom ponudom, ili
2. imaju više od 100 dioničara i njihov temeljni kapital iznosi najmanje 30.000.000,00 kn.

Odredbom stavka 4. članka 114. Zakona, određeno je da su javna dionička društva (JDD) obvezna izraditi i u roku od 30 dana od posljednjeg dana u tromjesečju dostaviti Komisiji za vrijednosne papire Republike Hrvatske tromjesečna poslovna i financijska izvješća, a u roku od 45 dana konsolidirana izvješća. Financijska i poslovna izvješća za četvrto tromjesečje, javna dionička društva obvezna su izraditi i dostaviti Komisiji za vrijednosne papire Republike Hrvatske u roku 90 dana po isteku poslovne godine.<sup>4</sup>

Prema odredbi stavka 5. Članka 114. Zakona, Komisija za vrijednosne papire Republike Hrvatske ovlaštena je pravilnikom propisati oblik i sadržaj izvješća iz stavka 4. toga članka Zakona te razdoblje i način na koji će se utvrditi ima li dioničko društvo više od 100 dioničara.<sup>5</sup>

Nakon određenog vremena primjene Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja uočava se potreba za izradom posebno prilagođenih standarda financijskog izvješćivanja za srednja i mala trgovačka društva, koja u Republici Hrvatskoj čine 98,5% ukupnoga hrvatskog sektora gospodarstva. Najveći taj broj čine mala trgovačka društva i obrtnici koji smatraju neprimjerenim sastavljanje financijskih izvješća po MSFI-ima. Na temelju toga i inih čimbenika pokrenula se inicijativa u lipnju 2007. godine za izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu iz 2005. godine kako bi se pristupilo izradi Hrvatskih standarda financijskog izvješćivanja (HSFI).

Kako se Zakon o računovodstvu od osamostaljenja Republike Hrvatske mijenjao nekoliko puta, točnije tri puta, nužno je prikazati koji su to čimbenici koji su doveli do izmjena i dopuna Zakona o računovodstvu u zadnjih petnaestak godina.

<sup>4</sup> <http://www.crosec.hr/jik/default.asp>, 18.09.2007.

<sup>5</sup> Ibidem

### 3. OSVRT NA ZAKONE O RAČUNOVODSTVU REPUBLIKE HRVATSKE

Institucionalni je okvir računovodstvena struka Republike Hrvatske dobila kroz Zakon o računovodstvu. Tijekom vremena, spomenuti Zakon, doživljavao je stanovite izmjene i dopune koje su bile potrebne, prvenstveno, radi usklađivanja s Četvrtom i Sedmom Smjernicom (*Direktivom*) Europske unije i radi uključivanja u procese harmonizacije hrvatskog računovodstva s međunarodnim računovodstvom. Kako Republika Hrvatska prolazi proces usklađivanja s pravnim stečevinama Europske unije i s europskim zakonodavstvom, nužno je sistematizirati kroz sustavan pregled revidirane elemente Zakona o računovodstvu Republike Hrvatske.

Redizajniranje Zakona o računovodstvu Republike Hrvatske može se pratiti kroz najmanje tri faze:

1. Zakon o računovodstvu iz 1993. godine
2. Zakon o računovodstvu iz 2005. godine i
3. Zakon o računovodstvu iz 2007. godine.

Pregledavajući institucionalne okvire drugih zemalja, s aspekta Zakona o računovodstvu, može

se zaključiti kako je slična praksa zamijećena kod većine europskih zemalja prije nego su postale punopravne članice Europske unije.

#### 3.1. Zakon o računovodstvu Republike Hrvatske iz 1993. godine

Nakon osamostaljena Republike Hrvatske neminovno je bilo usvajanje novog Zakona o računovodstvu kako bi se što više približilo potrebama poslovnih subjekata koji posluju na području Republike Hrvatske. U tome smislu, s 1. siječnja 1993. godine počinje primjena prvog Zakona o računovodstvu kojim se uređuju slijedeća poglavlja: prikupljanje, obrada podataka i knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, popis imovine i obveza, temeljni financijski izvještaji, računovodstveni standardi, klasifikacija poduzetnika, sadržaj financijskih izvještaja, načela procjenjivanja, godišnje izvješće, revizija financijskih izvještaja, objavljivanje financijskih izvještaja, predočenje financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, jezik i valutna jedinica, kaznene odredbe (mjere), revizorka tvrtka, obavljanje revizije, osobe koje obavljaju reviziju, te prijelazne i završne odredbe.

Pregled najvažnijih odrednica Zakona o računovodstvu iz 1993. godine prikazan je *Tablicom 2*.

**Tablica 2.** Pregled najvažnijih odrednica Zakona o računovodstvu Republike Hrvatske iz 1993. godine

KRITERIJI	ZAKON O RAČUNOVODSTVU IZ 1993. GODINE		
	Mali poduzetnici	Srednji poduzetnici	Veliki poduzetnici
ZBROJ BILANCE NAKON ODBITKA GUBITKA ISKAZANOG U AKTIVI U PROTUVRIJEDNOSTI	DEM 2,000.000 (≈8.000.000,00 KN)	DEM 8,000.000 (≈32.000.000,00KN)	DEM 8,000.000 (≈32.000.000,00KN)
PRIHOD U DVANAEST MJESECI PRIJE SASTAVLJANJA BILANCE U PROTUVRIJEDNOSTI	DEM 4,000.000 (≈16.000.000,00KN)	DEM 16,000.000 (≈64.000.000,00KN)	DEM 16,000.000 (≈64.000.000,00KN)
GODIŠNJI PROSJEK ZAPOSLENIH	50 namještenika	250 namještenika	250 namještenika
UVJET	MALI SU PODUZETNICI ONI KOJI NE PRELAZE DVA OD TRI NAVEDENA KRITERIJA	SREDNJI PODUZETNICI NIKAD NE PRELAZE DVA OD TRI NAVEDENA KRITERIJA	VELIKI SU PODUZETNICI ONI KOJI PRELAZE BAR DVA OD TRI KRITERIJA

Po prvi put u računovodstvenu terminologiju Republike Hrvatske uvodi se pojam obveznik-poduzetnik (*članak 1. ZOR-a*) koji se definira kao pravna osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost s ciljem postizanja dobiti odnosno fizička osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost s ciljem postizavanja dobiti ako je posebnim propisom određena kao obveznik plaćanja poreza na dobit.

Tada su se primjenjivali Međunarodni računovodstveni standardi (*MRS-evi*), koje je donosio i usvajao Hrvatski odbor za računovodstvo i računovodstvene standarde (*HORRS*).

Hrvatski odbor za računovodstvo i računovodstvene standarde opisan je kao stručno tijelo sastavljeno od petnaest (15) članova, koje na prijedlog ministra financija imenuje Vlada Republike Hrvatske na rok od tri godine.

Zakon o računovodstvu iz 1993. godine bio je na snazi punih 12 godina, kada ga zamjenjuje novi i dopunjeni Zakon o računovodstvu iz 2005. godine.

### 3.2. Zakon o računovodstvu Republike Hrvatske iz 2005. godine

Zakon o računovodstvu iz 2005. godine usvojen je 12. prosinca 2005. godine, a stupio je na snagu 1. siječnja 2006. godine. Objavljen je u službenim novinama Republike Hrvatske broj 146. iz 2005. godine. Navedenim Zakonom uvedene su određene promjene u odnosu na Zakon o računovodstvu iz 1993. godine.

Prvotno definirani pojam obveznik doživljava temeljite promjene, a prema članku 2. novog Zakona o računovodstvu definirani se kao pravna osoba u smislu odredbi Zakona o trgovačkim društvima sa sjedištem u Republici Hrvatskoj kao i fizička osoba upisana u sudski registar kao trgovac pojedinac u smislu odredbi Zakona o trgovačkim društvima koji je obveznik poreza na dobit s prebivalištem u Republici Hrvatskoj.

Obveznik primjene ovoga Zakona je i fizička osoba, udruga građana i ustanova koja samostalno obavlja djelatnost s ciljem ostvarivanja dobiti ako je posebnim propisom određena kao obveznik plaćanja poreza na dobit. Navedenim kategorijama obveznika znatno se proširuju korisnici novog Zakona o računovodstvu u odnosu na zamijenjeni Zakon.

Ovim Zakonom u primjenu se, prema članku 18., uvode Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (*MSFT*) za sljedeće obveznike:

1. velika trgovačka društva i
2. obveznike čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzama ili se spremaju za uvrštenje u burzovnu kotaciju u Republici Hrvatskoj na službenim tržištima te na kotaciji za javna dionička društva (*JDD*) sukladno odgovarajućim odredbama Zakona o tržištu vrijednosnih papira.

Pregled najvažnijih odrednica Zakona o računovodstvu iz 2005. godine prikazan je *Tablicom 3*.

**Tablica 3. Pregled najvažnijih odrednica Zakona o računovodstvu Republike Hrvatske iz 2005. godine**

KRITERIJI	ZAKON O RAČUNOVODSTVU IZ 2005. GODINE		
	Mali obveznici	Srednji obveznici	Veliki obveznici
UKUPNA VRIJEDNOST AKTIVE	27 milijuna kuna	108 milijuna kuna	108 milijuna kuna
UKUPAN IZNOS PRIHODA	54 milijuna kuna	216 milijuna kuna	216 milijuna kuna
BROJ ZAPOSLENIH	50 zaposlenika	250 zaposlenika	250 zaposlenika
UVJET	MALI SU PODUZETNICI NE PRELAZE DVA OD TRI NAVEDENA KRITERIJA	SREDNJI OBVEZNICI NIKAD NE PRELAZE DVA OD TRI NAVEDENA KRITERIJA	VELIKI SU PODUZETNICI PRELAZE DVA OD TRI KRITERIJA

Mali i srednji obveznici mogu, sukladno članku 18., odabrati primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja u cijelosti ili standarde financijskog izvješćivanja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvješćivanja sukladno MSFI.

Međunarodne standarde financijskog izvješćivanja donosi, usvaja i tumači novoosnovani odbor - Odbor za standarde financijskog izvješćivanja opisano kao stručno tijelo od devet članova, koje na prijedlog ministra financija imenuje i razrješava Vlada Republike Hrvatske. Mandat članova Odbora traje pet godina.

Ovim Zakonom u odnosu na Zakon iz 1993. godine uvjeti koje moraju ispunjavati mali, srednji i veliki obveznici povećani su za oko 350% gdje su granice od 8 i 16 milijuna kuna povećane na 27 i 54 milijuna kuna, odnosno granice za srednje i velike obveznike podignute su sa 32 i 64 milijuna kuna na 108 i 216 milijuna kuna.

Tijekom vremena uočeno je kako su usvojeni Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja, uglavnom, neadekvatni i suviše komplicirani za srednje i male obveznike, što je potaknulo radnu komisiju na izradu tzv. Hrvatskih standarda financijskog izvješćivanja (*HSFI*), koji bi se trebali temeljiti na Međunarodnim računovodstvenim standardima iz 1993. godine. Predstavljeni postupak opisan je kao presedan u svjetskoj računovodstvenoj struci.

Izjednačavanjem Međunarodnih računovodstvenih standarda s nacionalnim računovodstvenim standardima, Republika Hrvatska napravila je „iskorak“ u računovodstvenoj praksi, te postala gotovo jedinstven primjer u svijetu. (*Mijoč et al., 2006.*) .

Izrada Hrvatskih standarda financijskog izvješćivanja propisati će se novim (*trećim*) Zakon o računovodstvu.

### 3.3. Zakon o računovodstvu Republike Hrvatske iz 2007. godine

Na 26. sjednici Hrvatskog sabora, 13. srpnja 2007. donesen je zaključak kako se prihvaća Prijedlog novog Zakona o računovodstvu, te će se uz određene primjedbe započeti s izradom Konačnog prijedloga zakona (93 glasa „za“, 6 „suzdržanih“).<sup>6</sup>

Republika Hrvatska se tijekom provođenja analitičkoga pregleda i ocjene usklađenosti nacionalnoga zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske unije (*screening*) za poglavlje 6. Trgovačko pravo obvezala provesti usklađenje Zakona o računovodstvu s pravnom stečevinom Europske unije. S tim u svezi pristupilo se izradi ovoga Zakona čije je donošenje predviđeno Nacionalnim programom Republike Hrvatske za pridruživanje Europskoj uniji za 2007., u okviru Poglavlja 6. Trgovačko pravo, Računovodstvo.<sup>7</sup>

**Tablica 4.** Pregled najvažnijih odrednica Zakona o računovodstvu Republike Hrvatske iz 2007. godine

KRITERIJI	ZAKON O RAČUNOVODSTVU IZ 2007. GODINE		
	Mali poduzetnici	Srednji poduzetnici	Veliki poduzetnici
IZNOS UKUPNE AKTIVE	32.500.000,00 kuna	130.000.000,00 kuna	Veliki poduzetnici su oni koji nisu mali poduzetnici, niti srednji poduzetnici.
UKUPAN IZNOS PRIHODA	65.000.000,00 kuna	260.000.000,00 kuna	
PROSJEČAN BROJ RADNIKA TIJEKOM POSLOVNE GODINE	50 radnika	250 radnika	
UVJET	MALI SU PODUZETNICI ONI KOJI NE PRELAZE DVA OD TRI NAVEDENA KRITERIJA	SREDNJI OBVEZNICI NIKAD NE PRELAZE DVA OD TRI NAVEDENA KRITERIJA	-

Izvor: Autori

<sup>6</sup> <http://www.sabor.hr/Default.aspx?art=14722>, 24.08.2007.

<sup>7</sup> Ibidem

Prema članku 2. ovoga Zakona poduzetnici su:

1. trgovačko društvo i trgovac pojedinac određen propisima koji uređuju trgovačka društva (Zakon o trgovačkim društvima RH)
2. poslovna jedinica poduzetnika sa sjedištem u stranoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja, te poslovna jedinica poduzetnika iz strane države koji su obveznici poreza na dobit sukladno propisima koji uređuju poreze
3. svaka pravna i fizička osoba, koja je obveznik poreza na dobit određena propisima koji uređuju poreze, osim odredbi koje uređuju konsolidaciju godišnjih financijskih izvještaja (članak 16.), reviziju godišnjih financijskih izvještaja (članak 17.), godišnje izvješće (članak 18.) i javnu objavu (članak 20.).

Pregled najvažnijih odrednica Zakona o računovodstvu iz 2007. godine prikazan je *Tablicom 4.*

Vidljivo je kako su uvjeti za sve tri kategorije poduzetnika povećani. Mali poduzetnici sada moraju imati ukupnu vrijednost kratkotrajne i dugotrajne imovine od 32,5 milijuna kuna i ostvarenu visinu prihoda od 65 milijuna kuna što predstavlja povećanje za 20% u odnosu kriterije iz 2005. godine. Navedeno povećanje odnosi se i na kategoriju srednjih i velikih poduzetnika.

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (*HSFI*) definirani su prema članku 12. kao računovodstvena načela i pravila sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje primjenjuje računovodstvena struka izrađena od strane Odbora za standarde financijskog izvješćivanja. Imenovani Odbor ima rok od 3 mjeseca od dana stupanja na snagu ovoga Zakona izraditi Hrvatske standarde financijskog izvješćivanja.

Od primjene Hrvatskih standarda financijskog izvješćivanja izuzeta su velika trgovačka društva i ona trgovačka društva koja sastavljaju konsolidirana financijska izvješća i čiji su vrijednosni papiri uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnih papira (članak 13.)

Radna skupina Odbora za standarde financijskog izvješćivanja uskladila je Zakon s Četvrtom direktivom Vijeća 78/660/EEZ o godišnjim izvještajima određenih vrsta trgovačkih društava, teme-

ljem članka 54. stavka 3. točke g) Ugovora, te sa Sedmom direktivom Vijeća 83/349/EEZ o konsolidiranim izvještajima, temeljem članka 54. stavka 3. točke g) Ugovora. Ovaj je Zakon usklađen i sa Uredbom Europskog parlamenta i Vijeća 1606/2002 o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda. Za provedbu ovoga Zakona osigurana su sredstva u državnom proračunu za naknadu i rad Odbora za standarde financijskog izvješćivanja. U proračunu za 2007. osigurano je 650.000,00 kuna.<sup>8</sup>

Danom stupanja na snagu ovoga Zakona prestaje važiti Zakon o računovodstvu (*Narodne novine, broj 146/05*) i Zakon o Registru godišnjih financijskih izvještaja (*Narodne novine, broj 47/03*).

#### 4. ZAKLJUČAK

Liberalizacija financijskog tržišta, jačanje kontrolnih mehanizama i učestale fluktuacije na tržištu kapitala i nestabilnost nacionalnih ekonomija čimbenici su koji su okupili radnu skupinu Međunarodnog odbora za računovodstvene standarde kako bi izradili jedinstvene smjernice i računovodstvene politike kojima bi se olakšalo financijsko izvješćivanje. Vođeni takvom idejom, krajem 2005. i početkom 2006. godine uvedeni su Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja u svjetsku računovodstvenu praksu i tim činom započinje novo doba u računovodstvu - moderno računovodstvo. Navedenim standardima ide se u korak sa globalizacijskim i integracijskim procesima, koji zahvaćaju sve sfere društvenog, ekonomskog i gospodarskog života sa jedinstvenim ciljem - harmonizacijom financijskog izvješćivanja.

Republika Hrvatska, kao zemlja koja se priprema za ulazak u Europsku uniju, priključila se svjetskim računovodstvenim tokovima i uvela obvezu izvješćivanja po Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja za velika trgovačka društva organizirana kao dionička društva. Prije uvođenja standarda financijskog izvješćivanja Republika Hrvatska provela je nužne izmjene Zakona o računovodstvu, što je učinjeno u razumnom roku, ali prema stečenim iskustvima iz drugih europskih i svjetskih zemalja obvezu upotrebe standarda financijskog izvješćivanja trebalo bi proširiti i na sva društva s ograničenom odgovornošću i propisati

<sup>8</sup> Ibidem

obligaciju za sastavljanje, objavljivanje i revidiranje konsolidiranih financijskih izvješća.

Unazad godinu dana uočeno je kako je potrebno izraditi hrvatske računovodstvene standarde koji bi bili temeljeni na Međunarodnim računovodstvenim standardima iz 1993. godine, što s jedne strane nije loše budući da se nastavlja konzistentna primjena MRS-ova, dok s druge strane, obično se navodi kako nema dovoljno vremena ni kadrova za izradu navedenih standarda koji bi u posebnom obliku bili prilagođeni za trgovačka društva sukladno veličini subjekta i njegovoj klasifikaciji određenoj prema Zakonu o računovodstvu.

Uočeno mnoštvo računovodstvenih propisa od nacionalnih računovodstvenih okvira, preko IV. i VII. Smjernice EU i Odredbe 1606/2002, pa do Međunarodnih računovodstvenih standarda i US GAAP-ova kristalizira činjenicu kako bi u što skorije vrijeme trebalo pomiriti sve navedene propise i staviti ih u funkciju kvalitetnijeg financijskog izvješćivanja. Međusobnim usklađivanjem navedenih propisa otvara se mogućnost za stvaranje novih tzv. globalnih standarda i jačanje domaćih poslovnih subjekata pomoću transparentnog financijskog izvješćivanja na globalnom tržištu.

### LITERATURA

1. Belak, V., *Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima*, Zgombić&Partneri d.o.o., Zagreb, str. 6., 2006.
2. Greuning, H., *MSFI: praktični vodič*, Novo izdanje, Mate, Zagreb, 2006.
3. Grupa autora, *Vodič za prvu primjenu MSFI-a i revidiranih MRS-eva*, TEB-poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, 2006.
4. Gulin, D., *Prilagođavanje regulative financijskog izvještavanja u cilju povećanja efikasnosti profitnog sektora Hrvatske*, XLI. Simpozij Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj, HZRFD, Pula, str. 31.-57., 2006.
5. *Hrvatski enciklopedijski rječnik*, Novi Liber, Zagreb, 2003.
6. Klikovac, A., *Utjecaj harmonizacije financijskog izvještavanja u Europskoj Uniji na financijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj*, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, magistarski rad, 2006.
7. Lovrić, V., *Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja u HEP-u d.d. Zagreb*, magistarski rad, Osijek, studeni 2007.
8. Mijoč, I., *Ekonomski aspekti primjene Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja u Republici Hrvatskoj*, magistarski rad, Osijek, lipanj 2007.
9. *MRS-evi* (NN, br. 65/96., 105/97, 39/97. i 3/99.)
10. *MSFI*, (NN, br. 140/2005.)
11. Mueller, Gernon, Meek, *Accounting An International Perspective*, Boston, Irwin, 1999.
12. Pervan, I., *Usklađenost okvira financijskog izvješćivanja u Hrvatskoj, Bugarskoj i Rumunjskoj za zahtjevima Europske unije*, Ekonomski fakultet, Split, Financijska teorija i praksa 28 (4) str. 469-485, stručni članak, UDK 657.37, JEL:635, 2004.
13. Ramljak, B., *Potrebe financijskog izvještavanja za mala i srednja poduzeća u Hrvatskoj*, XLI. Simpozij Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj, HZRFD, Pula, str.117.-122., 2006.
14. Ružić, T., *Korporativno financijsko izvješćivanje Europske Unije – od direktiva do uredbi*, RRIF, (4). str. 51.-59., 2003.
15. Tadijančević, S., *Osvrt na novi ZOR, RIF*, br.12./05., str.3., 2005.
16. Tadijančević, S., *Primjena novog ZOR-a novi izazovi za računovodstvenu struku*, RIF, br.1, Zagreb, str. 5.-7., 2006.
17. www.fina.hr, (17.09.2007.)
18. www.hgk.hr, (17.10.2007.)
19. www.hok.hr (28.10.2007.)
20. www.iasb.org. (12.09.2007.)
21. www.nn.hr/clanci/sluzbeno/1992/2331.htm, (01.07.2007.)
22. www.oecd.org. (30.09.2007.)
23. *Zakon o računovodstvu* (Narodne novine br. 146/05 i kasnije), (15.09.2007.)



**Luka Crnković, Ph. D., Velimir Lovrić, graduated economist, Ivo Mijoč, graduated economist**

## **ANALYTIC SURVEY OF HARMONIZATION OF LAW ON ACCOUNTANCY OF THE REPUBLIC OF CROATIA FROM 1993 TO 2007**

### *Summary*

Due to the signed Stabilization and Association Agreement between the European Union and the Republic of Croatia, Croatia took an obligation of harmonization of national frames of accountancy norms with the norms of financial reports. By entering the new Law on Accountancy into force, the large business operators in the Republic of Croatia got a new frame in composing and presenting the basic financial reports since they have to be adjusted to the demands regulated through the introduction of International Norms of Financial Reporting. The institutional frame of accountancy profession was obtained through the Law on Accountancy. In the course of time the Law on Accountancy goes through certain amendments that were, first of all, to be harmonized with the Fourth and Seventh Directive of the European Union and then to include the Croatian accountancy into the harmonization processes of the international accountancy. The amendments of Law on Accountancy of the Republic of Croatia are followed throughout three phases: (a) Law on Accountancy, 1993, (b) Law on Accountancy, 2005 and (c) Law on Accountancy, 2007. Surveying institutional frames of the EU 27 countries from the Law on Accountancy aspect, the conclusion is that similar practice is noticed in most European countries before they became full members of the European Union.

**Key words:** International Norms of Financial Reporting, Law on Accountancy, analytic survey, Directives of the European Union, harmonization of accountancy