

UDK 657.21

Prethodno priopćenje

Dr. sc. Branimir Marković

## DRUGAČIJI PRISTUP DEFINIRANJU KNJIGOVODSTVENIH FUNKCIJA

*Sve četiri analizirane funkcije knjigovodstva omogućavaju izvršavanje knjigovodstvenih zadataka. I dok su se zadaci knjigovodstva neprestano povećavali kroz povijesni razvoj, funkcije knjigovodstva su ostajale stalno iste.*

*Sintetizirani knjigovodstveni podaci zasnovani na načelima bilančne ravnoteže i permanentnog bilanciranja, načelu raščlanjivanja knjigovodstvenih promjena, načelu dokumentiranosti, načelu formalnosti i urednosti i dr., polazište su za obradu, odnosno procese računovodstveno-informacijskog sustava kojem je osnovni zadatak i cilj izrada financijskih, odnosno računovodstvenih izvješća.*

*Temeljna financijska izvješća (prema Zakonu o računovodstvu, članak 14.) jesu: bilanca, račun dobiti i gubitka, izvješća o promjenama u financijskom položaju i bilješke uz financijska izvješća, obvezatna su za sva poduzeća ovisno o njihovoj veličini. Osnovicu za njihovo sastavljanje i prezentiranje menadžmentu i javnosti predstavljaju računovodstvene informacije koje su nastale na temelju knjigovodstvene evidencije, odnosno knjigovodstvenih podataka sintetiziranih kroz evidenciju promjena svih knjigovodstvenih događaja. Zato možemo tvrditi da temeljna financijska izvješća predstavljaju osnovna računovodstvena izvješća koja se zasnivaju na izabranim računovodstvenim politikama.*

### 1. UVOD

Za donošenje kvalitetnih poslovnih odluka, koje su usmjerene ostvarivanju postavljenih ciljeva i kontrolu njihove provedbe, menadžmentu poduzeća potrebne su kvalitetne i problemski usmjerene informacije. Upravo te informacije daje računovodstveni informacijski podsustav poduzeća, kao spona između izvođačkih funkcija (proizvodnje, nabave, prodaje, financija i dr.) i upravljačkog podsustava poduzeća (odlučivanja, rukovođenja, planiranja i kontrole).

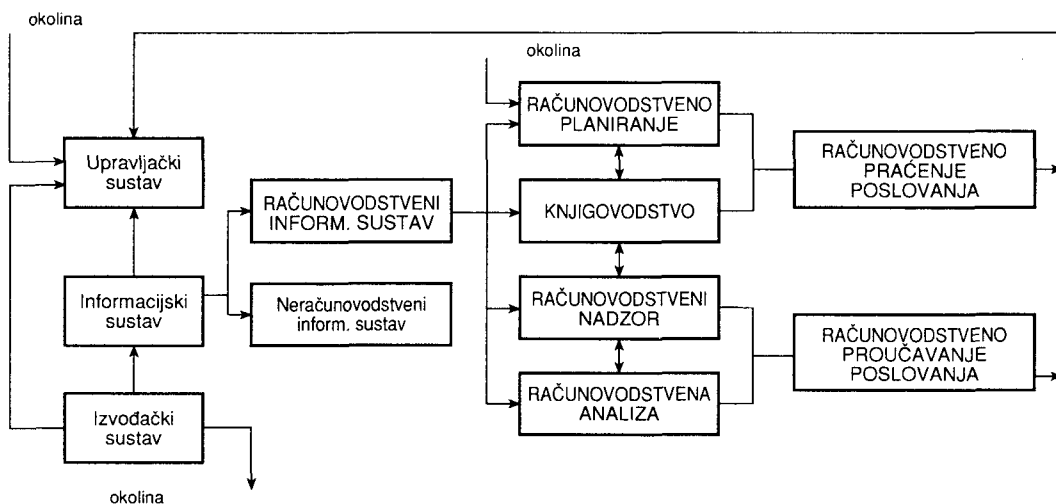
Struktura računovodstvenoga informacijskog sustava sa stajališta djelatnosti računovodstva (funkcionalne strukture računovodstva) sastoji se od četiri osnovna dijela, a čini je računovodstveno planiranje, knjigovodstvo, računovodstveni nadzor i računovodstvena analiza (slika 1).

Ova struktura računovodstvenih funkcija predstavlja i suvremena gledišta predstavnika novije američke i njemačke literature, gdje se povezivanjem svih četiriju navedenih dijelova računovodstva stvaraju računovodstvene informacije. Zato računovodstveni informacijski sustav poduzeća ne predstavlja samo prikupljanje, sređivanje i prikazivanje knjigovodstvenih podataka i obračuna, čime se dobiju kao rezultat informacije o prošlim stanjima i kretanjima imovine, kapitala, prihoda i rashoda, nego računovodstvenim praćenjem poslovanja, kroz odnose knjigovodstva i računovodstvenog planiranja, i računovodstvenim proučavanjem poslovanja, kroz odnose računovodstvenog nadzora i računovodstvene analize, računovodstveni informacijski sustav predstavlja glavni oslonac za donošenje poslovnih odluka.

Knjigovodstvo, kao najvažniji dio računovodstva, predstavlja posebnu vrstu bilježenja ranije nastalih ekonomskih promjena u poduzeću, koje se mogu okarakterizirati kao knjigovodstveni događaji uz zahvaćanje onih poslovnih transakcija koje imaju sljedeća osnovna obilježja:

1. da su stvarno nastale,
2. da se mogu izraziti u novčanim jedinicama,
3. da mijenjaju pozicije imovine, kapitala, obveza, rashoda i prihoda,
4. da imaju urednu knjigovodstvenu ispravu (dokument) kao dokaz da posjeduju navedena obilježja.

Slika 1. Dijelovi računovodstvenoga informacijskog sustava sa stajališta podjele na djelatnosti



Zato možemo reći da knjigovodstvo u našim uvjetima predstavlja zaokruženi i cjeloviti sustav evidentiranja već nastalih poslovnih promjena koje su zasnovane na dokumentiranosti i koje se mogu izraziti vrijednosno, pa ono pomaže menadžmentu poduzeća u efikasnom ostvarenju svake poslovne funkcije. U dobro organiziranim poduzećima nizom pojedinačnih odluka, koje se donose na bazi knjigovodstvenih podataka (i računovodstvenih informacija), određuje se poslovna politika poduzeća. Dobru poslovnu politiku teško je voditi bez stvarnih i sigurnih podataka iz knjigovodstva, a oni prioritetno trebaju služiti za potrebe menadžmenta poduzeća. Porastom veličine i kompleksnosti poslovanja poduzeća izvanredno je poraslo i značenje knjigovodstva i računovodstva u donošenju poslovnih odluka.

## 2. ZADACI KNJIGOVODSTVA

Zadaci knjigovodstva u suvremenim uvjetima funkcioniranja poduzeća sastoje se u osiguranju podataka o stanju i promjenama imovine, obveza i kapitala, kao i podatke o poslovanju i rezultatima poslovanja koji su potrebni za rukovođenje, upravljanje, nadzor i javni uvid. Ti se podaci koriste za potrebe kontrole i analize poslovnih procesa i uspoređivanja odgovarajućih odstupanja od planiranih, što znači da knjigovodstvo predstavlja računsku osnovu svih dijelova računovodstva kao cjeline. Izvršavajući svoje zadatke uz pretpostavku ažurnih i kvalitetnih podataka, knjigo-

vodstvo treba omogućiti izradbu razumljivih, pravodobnih pouzdanih i usporednih financijskih računovodstvenih izvješća.

Osobito značajan zadatak knjigovodstva je kontrola i praćenje uloženog kapitala u poduzeće, čime se javlja potreba evidentiranja i onih događaja koji utječu na njegovu veličinu, odnosno evidenciju utrošaka i efekata, rashoda i prihoda kako bi se mogao utvrditi financijski rezultat. Time se knjigovodstvo pretvara u određenu kronologiju osnivanja, poslovanja i likvidacije poduzeća. Kontrola kretanja kapitala pomoću knjigovodstva proširuje knjigovodstvene zadatke na određivanje ili obračunavanje (kalkulacije) cijena, a samim tim i na utvrđivanje cijena (utvrđivanje cijena proizvodnje proizvoda i usluga, prodajne cijene robe i sl.).

I konačno zadatak knjigovodstva je i da posluži kao izvor podataka potrebnih za interne korisnike (menadžment poduzeća) i za vanjske korisnike, naročito za državu i njezine organe (knjigovodstveni podaci moraju omogućiti utvrđivanje porezne osnove, moraju biti dokazno sredstvo u slučaju kontrole, analize, inspekcije i sl. i knjigovodstveni podaci moraju omogućiti kontrolu formiranja nabavnih cijena, cijena proizvodnje učinaka, prodajnih cijena i sl.). Rezultati izvršavanja zadataka računovodstva prema tome jesu različiti obračuni kao npr. iskaz stanja (bilanca), iskaz uspjeha (račun dobitka i gubitka), iskaz promjene novca (izvješće o novčanim tijekovima) i druga izvješća i obračuni koji

informiraju menadžment poduzeća o materijalnom i financijskom stanju poduzeća.

Knjigovodstvo ispunjava ove zadatke utvrđujući potrebne podatke putem posebno organizirane evidencije poslovanja poduzeća. Pritom je bitno pravilno utvrđivanje svih pokazatelja koji obuhvaćaju cjelokupno poslovanje poduzeća, registrirajući sve poslovne događaje koji se mogu izraziti u novcu, a to znači sve knjigovodstvene događaje. Ovaj posao knjigovodstva, koji se obavlja prilikom njegovog organiziranja predstavlja utvrđivanje računskog (kontnog plana). Računski plan se može definirati kao sustavna shema ili popis knjigovodstvenog obuhvata kroz račune predviđene za evidentiranje stanja poslovanja, odnosno promjene stanja i rezultate poslovanja. Računski plan je zato instrument pomoću kojeg se ostvaruje red u knjigovodstvu i izvršenje knjigovodstvenih funkcija.

### 3. FUNKCIJE KNJIGOVODSTVA

Kada je knjigovodstvo izradilo svoj razrađeni računski plan, a što znači da je putem predviđenih pozicija omogućilo izvršavanje svojih zadataka, slijedi vjerodostojna evidencija poslovanja koja se sastoji od četiri osnovne funkcije knjigovodstva. To su:

1. Utvrđivanje knjigovodstvenih događaja.
2. Analiza knjigovodstvenih događaja utvrđivanjem promjena kroz knjigovodstvene pozicije.
3. Klasifikacija promjena knjigovodstvenih događaja po predmetu.
4. Sinteza promjena knjigovodstvenih događaja.

#### 3.1. Utvrđivanje knjigovodstvenih događaja

Kao prva funkcija knjigovodstva, utvrđivanje knjigovodstvenih događaja odnosi se na one događaje u poslovanju poduzeća koji su stvarno nastali, koji se mogu izraziti vrijednosno, koji utječu na pozicije imovine, kapitala, obveza, prihoda i rashoda i koji imaju knjigovodstvenu ispravu kao dokaz nastanka događaja. Većina poslovnih događaja u poduzeću su i knjigovodstveni događaji, iako se neki poslovni događaji koji su predmet operativne ili statističke evidencije ne mogu knjigovodstveno evidentirati (npr. sklapanje ugovora, prijam novih radnika, naredbodavne odluke i sl.).

Na primjer prijam materijala od dobavljača je poslovni događaj, a istovremeno je i knjigovodstveni događaj jer se može iskazati u novcu i djeluje na

veličinu dijela imovine (zalihe materijala), dok prethodno zaključeni ugovor o isporuci tog materijala, iako je poslovni događaj, nije i knjigovodstveni jer njegovo djelovanje nije nastalo, odnosno on još nije uzrokovao promjenu stanja zalihe materijala poduzeća. Osim toga ima i knjigovodstvenih događaja koji su nastali zbog različitih knjigovodstvenih transakcija, odnosno zbog potrebe samoga knjigovodstva (npr. otvaranje knjiga, zaključak računa, ispravci grešaka u knjigovodstvu "storniranje", utvrđivanje cijena kroz kalkulatивно knjigovodstvo i sl.).

No ono što je bitno za poslovne događaje koji se smatraju knjigovodstvenim događajima jest utvrđivanje činjenica putem ispostavljanja određenog dokumenta koji nazivamo knjigovodstvena isprava.

Prema Zakonu o računovodstvu (NN, 90/92, članak 2.) "Knjigovodstvena isprava jest pisani dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni, a služi kao podloga za unošenje podataka u poslovne knjige i nadzor nad obavljanjem poslovnog zahvata." Knjigovodstvene isprave moraju biti vjerodostojne, potpune i uredno napisane elektroničkim računalom, poluautomatom, pisačim strojem ili rukom, gdje nije dopušteno nikakvo brisanje kao i neovjereno ispravljanje, što bi dovelo u sumnju vjerodostojnost isprave. Slučajne pogreške moraju biti ispravljene, ali tako da ostane vidljiv raniji ispis, te ovjereno od osobe koja je grešku ispravila i osobe ovlaštene za potpisivanje isprave. Čekovi, mjenice, virmani, uplatnice, isplatnice, obračuni putnog naloga, nalozima za isplatu i slične novčane isprave kojima se disponira novčanim sredstvima ne smiju se ispravljati, već se u slučaju greške moraju poništiti i izdati novi.

Knjigovodstvena se isprava sastavlja na mjestu i u vrijeme nastanka poslovnog događaja. Mjesto sastavljanja knjigovodstvene isprave, odnosno nastanka knjigovodstvene isprave, može biti u poduzeću, i to u ostalim organizacijskim dijelovima ili u računovodstvu i izvan poduzeća kod poslovnih partnera odnosno komitenata.

Sadržaj knjigovodstvene isprave mora istinito i nedvojbeno predstavljati poslovnu promjenu te mora sadržavati sve podatke za unos u poslovne knjige. Bitni sastojci knjigovodstvene isprave su:

1. Ime (naziv) i adresa poduzeća koje je izdalo ispravu ("matični broj ili jedinstveni broj građana - porezni broj poduzetnika koji je isporučio dobra ili obavio usluge ... i kome su isporučena dobra ili obavljene usluge" prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (NN, 47/95, članak 15.)

2. Naziv isprave
3. Mjesto izdavanja, broj i datum
4. Opis isprave - količina, cijena u novcu
5. Imena i potpisi osoba koje sudjeluju u izvršenju poslovnog događaja.

Prije upisa u poslovne knjige, koje se smatraju javnim ispravama u svakom poduzeću, knjigovodstvene isprave se moraju kontrolirati, da bi se provjerila materijalna i formalna ispravnost i točnost, te pravilnost postupka nastanka poslovne promjene. Kontrole materijalne i formalne ispravnosti knjigovodstvenih isprava obavljaju likvidatori materijalnih i novčanih isprava. U uvjetima kompjutorske obrade podataka kontrola knjigovodstvenih isprava se može ostvariti pomoću ugrađenih programa kontrole u projekt obrade podataka koja se odnosi na primarni unos podataka ili kroz zasebne automatizirane programe, gdje nije potrebna kontrola prije knjigovodstvene obrade. Odgovorne osobe pojedinih organizacijskih dijelova poduzeća moraju ovjeriti (potpisom) nastanak poslovnog događaja, a nakon kontrole (likvidature) knjigovodstvena isprava je spremna za drugu funkciju knjigovodstva - analizu knjigovodstvenih događaja (kontiranje). Nakon kontiranja započinje knjigovodstvena obrada koja predstavlja cirkulaciju odnosno kretanje isprave prema unaprijed utvrđenom hodogramu za pojedinu vrstu knjigovodstvene isprave, a na kraju se organizira njezino odlaganje u svrhu čuvanja, odnosno arhiviranja, koje je regulirano Zakonom o računovodstvu, člankom 6., a može biti u obliku izvornika, na nositelju automatizirane obrade, na nositelju mikrografske obrade ili na drugi prikladan način.

Ovakav postupak predstavlja organizacijsko oblikovanje knjigovodstvene dokumentacije koja nastaje kao skup istovrsnih knjigovodstvenih isprava. Ovisno o veličini poduzeća i vrsti djelatnosti utvrđuje se knjigovodstvena dokumentacija za sve poslovne funkcije posebno (što predstavlja organizacijsko oblikovanje interne knjigovodstvene dokumentacije) i za dio eksterne knjigovodstvene dokumentacije koje poduzeće samo sastavlja i dostavlja svojim poslovnim partnerima. To znači da se za svaku knjigovodstvenu ispravu mora utvrditi:

1. tko i u kojem trenutku sastavlja, odnosno formira ispravu,
2. kamo i kada se dostavlja i u koje svrhe služi odnosnim korisnicima (utvrđuje se broj istovrsnih primjeraka odnosno knjigovodstvene isprave) i

3. formira li se, s obzirom na zahtjeve organizacijske kontrole, i u nekim službama odgovarajuća knjigovodstvena isprava.

Na kraju objašnjenja funkcije knjigovodstva - utvrđivanje knjigovodstvenih događaja, treba napomenuti da knjigovodstvene isprave kao dokaz da je nastao knjigovodstveni događaj nisu nastale pojavom dvostavnog knjigovodstva, nego dosta kasnije. Ulogu knjigovodstvenih isprava u srednjem vijeku (od Benedikta Kotruljevića kao izumitelja dvostavnog knjigovodstva) imali su memorandum, podsjetnik ili primanota kao pomoćne zabilješke za utvrđivanje knjigovodstvenog događaja, odnosno za unos u poslovne knjige.

### **3.2. Analiza knjigovodstvenih događaja utvrđivanjem promjena kroz knjigovodstvene pozicije**

Ova funkcija knjigovodstva, analizom knjigovodstvenih događaja, utvrđuje promjene koje nastaju na imovini, kapitalu, rashodima i prihodima uzrokovane konkretnim knjigovodstvenim događajem. Svaki poslovni događaj koji je i knjigovodstveni uzrokuje dvije promjene suprotne prirode, koje se usporednim knjiženjem na dva različita računa (prema utvrđenom računskom planu) mogu nazvati na jednom računu pozitivna promjena, a na drugom negativna promjena. Ove promjene najprije se trebaju utvrditi knjigovodstveno kroz dva knjigovodstvena stava koji imaju određenu formu, koji doprinose jednoobraznosti i preglednosti i koji omogućuju i olakšavaju klasifikaciju evidentiranih promjena na računima iz računskog plana.

Analiza knjigovodstvenih događaja poznata je pod nazivom KONTIRANJE, a često je neki autori nazivaju "čisto knjigovodstvenom radnjom" koja podrazumijeva kvalitativne knjigovodstvene poslove, za čije je obavljanje nužno solidno stručno obrazovanje i poznavanje knjigovodstva, pa prema tome predstavlja kvalitativni rad. Kvalitativni rad je uvjetovan poznavanjem na prvom mjestu računskog plana, funkcije i ekonomskog sadržaja svakog računa, korespondencije računa, knjigovodstvenih načela, zakonskih propisa i postavljenih zadataka knjigovodstva, kako bi se ti zadaci izvršili obavljanjem treće i četvrte funkcije knjigovodstva.

Zato je kontiranje kao funkcija knjigovodstva od osobite važnosti. Od pravilnog utvrđivanja promjena svakog knjigovodstvenog događaja ovisi pravilnost i točnost pokazatelja koji se unose u poslovne knjige i kasnije prezentiraju kroz financijska izvješća.

Pogreške koje nastaju od neispravnog obavljanja ove funkcije (tj. od pogrešno određenih evidencija na kojima se treba knjižiti) ne mogu se otkriti putem bilančne ravnoteže, nego se utvrđuju kontrolom samog kontiranja ili uspoređivanjem stanja koje pokazuje knjigovodstvena evidencija sa stvarnim stanjem imovine i njezinih izvora koja se utvrđuje inventurom (popisom). Zbog tih razloga što automatska kontrola ne može poslužiti iznalaženju pogrešaka pri kontiranju, odnosno utvrđivanju promjena knjigovodstvenih događaja, osobito je važno da ove poslovne događaje obavljaju kvalificirani stručni djelatnici s osobitom pozornošću i pedantnošću.

Inače kontiranje kao označavanje računa (konta) iz računskog plana poduzeća na koji treba knjižiti podatke iz knjigovodstvenih isprava može se obavljati na dva načina:

1. na samoj knjigovodstvenoj ispravi i
2. na posebnom obrascu koji se naziva "Nalog za knjiženje", a predstavlja pismeni zahtjev voditelja računovodstva za kontiranje, a kasnije i knjiženje u odgovarajuće poslovne knjige.

Nalog za knjiženje može imati oblik "temeljnice" koja mora sadržavati osnovne elemente, a to su: broj temeljnice, datum izdavanja, opis knjiženja računa (konta) koja duguju i koja potražuju s iznosima u novčanim pokazateljima, potpise osoba koje su kontirale, knjižile i odobrile ovakav način knjigovodstvene evidencije (potpis odgovorne osobe na temeljici ili nalogu za knjiženje jamči istinitost i realnost nastale promjene).

U sastavu dvostavnog knjigovodstva, bez obzira na primijenjenu tehniku knjiženja, odnosno metodu dvostavnog knjigovodstva (koje mogu biti a) ručne metode, b) strojne metode, c) elektronske metode putem kompjutera) utvrđivanje knjigovodstvenih događaja s promjenama u bilanci i računu dobiti i gubitka vrši se u poslovnoj knjizi DNEVNIK.

U dnevnik se bilježe događaji koji se raščlanjuju na njihove dvije promjene uz označavanje računa kao simbola imovine i njezinih izvora, odnosno prihoda i rashoda na koje se odražavaju te promjene pozitivno ili negativno. Ovakvim načinom vođenja knjiga dnevnik se javlja još od samog nastanka dvostavnog knjigovodstva kao kronološka evidencija i rekapitulacija svih knjigovodstvenih događaja slijedom tijeka vremenskog nastanka, iskazanih kroz dva suprotna stava koji predstavljaju jednu algebarsku jednadžbu.

Primjenom elektroničke (kompjutorske) obrade knjigovodstvenih podataka, kada se knjigovodstvena evidencija bazira na obvezatnim knjigovodstvenim ispravama, a kontiranje se obavlja na njima samima ili na nalogima za knjiženje, knjiga dnevnik preuzima funkciju glavne knjige i pomoćnih (analitičkih) knjiga pa gubi svoju osnovnu funkciju - utvrđivanje promjena knjigovodstvenih događaja. Zato postoje prijedlozi (u stručnim računovodstvenim krugovima) da se knjiga dnevnik ukine kao suvišna poslovna knjiga iako njegova kontrolna uloga koja utječe na kvalitetu računovodstvenih informacija osigurava opravdanost postojanja dnevnika kao poslovne knjige. Osim toga Zakon o računovodstvu (NN 90/92. članak 3. i 11.) propisuje vođenje knjige dnevnik koja se "organizira kao jedinstvena poslovna knjiga ili kao više knjiga specijaliziranih za promjene na pojedinim skupinama bilančnih zapisa ili za izvanbilančne zapise" ... Ako se knjigovodstveni podaci obrađuju pomoću elektroničkog računala, dnevnik i glavnu knjigu treba otiskati po provedenom zaključku i zatim uvezati."

### **3.3. Klasifikacija promjena knjigovodstvenih događaja po predmetu**

Kao treća funkcija knjigovodstva - klasifikacija promjena knjigovodstvenih događaja po predmetu predstavlja knjiženja (koja su kvantitativni ili materijalni poslovi knjigovodstva) ranije kontiranih knjigovodstvenih isprava na račune (konta) koji predstavljaju raščlanjene dijelove bilance i računa dobiti i gubitka. Za svaku poziciju bilance i računa dobiti i gubitka knjigovodstvo ima račun na kojem se evidentira promjena koja se odnosi na tu poziciju, a nastala je knjigovodstvenim događajem. Računi obuhvaćaju kvalitetne grupe imovine, kapitala, obveza, prihoda, rashoda i rezultata kroz sintetičku i analitičku evidenciju.

Evidencija promjena knjigovodstvenih događaja na računima omogućuje praćenje dinamike i utvrđivanje stanja imovine i njezinih izvora, odnosno rashoda i prihoda. Na taj način knjigovodstvo ne vrši samo snimanje događaja (kroz knjigovodstvenu dokumentaciju) da bi prikazalo poslovanje poduzeća, nego raščlanjuje svaki događaj na njegove promjene (kroz kontiranje) kako bi iskazalo njihovo djelovanje na pojedine pozicije (klasifikacijom promjena na računima) i kretanje svake pojedine pozicije (imovine, kapitala, obveza, rashoda, prihoda).

U početku razvoja knjigovodstva svi računi na kojima su evidentirane knjigovodstvene promjene

otvarani su u jednoj knjizi nazvanoj GLAVNA KNJIGA (libro grande - naziv ove knjige u srednjem vijeku). Kasnije su se u ovoj knjizi otvarali računi za pojedine pojedinačne (individualne) promjene, zbog čega je njihov broj vremenom postao velik, a knjiga glomazna pa su postupno nastajale pomoćne knjige. Knjiženja na računima glavne knjige povijesno su se obavljala razvojem glavne knjige kroz tri faze:

1. Glavna knjiga se vodi najprije analitički, upisivanja se prenose iz knjige dnevnika, i to pojedinačno, stav po stav, odnosno pozicija po pozicija.
2. Glavna knjiga se pretvara u sintetičku evidenciju, a analitička evidencija se obavlja u pomoćnim knjigama. Upisivanja u glavnu knjigu se vrše:
  - a) kronološki, pojedinačno, jedna po jedna promjena, u kojem slučaju računi glavne knjige nisu pregledni, a način evidentiranja nije racionalan,
  - b) zbrojno, jednim stavom (pozicijom) na temelju prethodnog grupiranja istorodnih promjena pomoću nekog specijalnog dnevnika (kada je glavna knjiga preglednija)
3. Računi glavne knjige formiraju se iz primarnog izvora, odnosno preknjižavanjem promjena iz dnevnika ili naloga za knjiženje već sintetiziranih analitičkih evidencija pojedinog sintetičkog računa, tj. zbrojevi istorodnih analitičkih računa se upisuju na odgovarajuće sintetičke račune glavne knjige.

Danas kada se govori o glavnoj knjizi kao najvažnijoj računovodstvenoj knjizi sustava dvostavnog knjigovodstva, imaju se u vidu sintetički računi (prema vlastito razrađenom računskom planu) dok se analitički računi vode u pomoćnim knjigama. Iz navedenog se vidi da se klasifikacija knjigovodstvenih promjena po predmetu danas uvijek obavlja na računima, i to najprije samo na analitičkim, a zatim i sintetičkim i analitičkim, kroz glavnu knjigu i pomoćne knjige.

### **3.4. Sinteza promjena knjigovodstvenih događaja**

Sinteza promjena knjigovodstvenih događaja, kao funkcije knjigovodstva ima zadatak stvaranja pregleda stanja imovine, kapitala, obveza, rashoda, prihoda i rezultata poslovanja a obavlja se izradom bilance, računa dobiti i gubitka i ostalih finansijskih

i računovodstvenih izvješća. Osim toga ova funkcija knjigovodstva omogućuje kontrolu pravilne klasifikacije knjigovodstvenih promjena jer kada se zbroj svih pozitivnih promjena svih računa slaže sa zbrojem svih negativnih promjena svih računa glavne knjige, to je jamstvo da su sve evidentirane promjene pravilno klasificirane (zato se ova kontrola naziva "automatska kontrola"). Ova je kontrola posljedica načina evidentiranja u sastavu dvostavnog knjigovodstva iz činjenice da svaki knjigovodstveni događaj uzrokuje dvije promjene na istoj razini kao jednakost iskazana kroz dva stava.

Sinteza promjena knjigovodstvenih događaja obavlja se periodično (mjesečno, kvartalno, polugodišnje) u oblicima pokusne (probne) bilance i periodičnog (privremenog) računa dobiti i gubitka i obvezatno završetkom obračunskog razdoblja (kod nas istekom kalendarske godine).

Zaključna sinteza promjena knjigovodstvenih događaja za poslovanje u prethodnoj godini provodi, osim automatske kvantitativne kontrole, i kvalitativnu kontrolu usporedbom podataka iz knjigovodstvene evidencije i stvarnog stanja utvrđenog inventurom, odnosno popisom. Tim se postupkom otkrivaju pogreške koje proizlaze iz obavljanja:

- prve funkcije knjigovodstva - u slučaju kada nisu ustanovljeni svi knjigovodstveni događaji u njihovoj pravoj vrijednosti ili nije utvrđen točan predmet evidencije,
- druge funkcije - u slučaju kada nije pravilno utvrđen račun (konto) jedne ili obje promjene knjigovodstvenog događaja,
- treće funkcije - u slučaju kada knjigovodstvena promjena nije knjižena na označenom računu koji je pravilno određen kontiranjem.

Ispravljanjem eventualno nastalih pogrešaka i pronalaženjem razlika između knjigovodstvene evidencije i stvarnog stanja ustanovljenog godišnjom inventurom sastavljaju se temeljna finansijska izvješća uz pomoć ostalih dijelova računovodstva (računovodstvena analiza i nadzor).

## **4. ZAKLJUČAK**

Sve četiri analizirane funkcije knjigovodstva omogućavaju izvršavanje knjigovodstvenih zadataka. I dok su se zadaci knjigovodstva neprestano povećavali kroz povijesni razvoj, funkcije knjigovodstva su ostajale stalno iste.

Sintetizirani knjigovodstveni podaci zasnovani na načelima bilančne ravnoteže i permanentnog

bilanciranja, načelu raščlanjivanja knjigovodstvenih promjena, načelu dokumentiranosti, načelu formalnosti i urednosti i dr., polazište su za obradu, odnosno procese računovodstvenog informacijskog sustava kojem je osnovni zadatak i cilj izrada financijskih, odnosno računovodstvenih izvješća.

Temeljna financijska izvješća (prema Zakonu o računovodstvu, članak 14.) jesu: bilanca, račun dobiti i gubitka, izvješća o promjenama u financijskom položaju i bilješke uz financijska izvješća, obvezatna

su za sva poduzeća ovisno o njihovoj veličini. Osnovicu za njihovo sastavljanje i prezentiranje menadžmentu i javnosti predstavljaju računovodstvene informacije koje su nastale na temelju knjigovodstvene evidencije, odnosno knjigovodstvenih podataka sintetiziranih kroz evidenciju promjena svih knjigovodstvenih događaja. Zato možemo tvrditi da temeljna financijska izvješća predstavljaju osnovna računovodstvena izvješća koja se zasnivaju na izabranim računovodstvenim politikama.

#### LITERATURA

1. Amidžić-Peročević, K. i drugi: Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost, RiF, Zagreb, 1997.

2. Avelini-Holjevac, I. i drugi: Računovodstvo poduzetnika, RRI F, Zagreb, 1993.

3. Baica, Z. i drugi: Poduzetničko računovodstvo (II. izmijenjeno izdanje), TEB, Zagreb, 1996.

4. Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRI F, Zagreb, 1995.

5. Deželjin, J. i drugi: Računovodstvo, RRI F, Zagreb, 1995.

6. Englard, B.: Financijsko računovodstvo II, Faber&Zgombić plus, Zagreb, 1996.

7. Larson, K. D., Pyle W. W.: Fundamental Accounting Principles Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition, IRWIN, Homewood, Illinois, 1988.

8. Van Horne: Financijsko upravljanje i politika (Financijski menadžment), MATE, Zagreb, 1993.

9. Chasteen, L., Flaherty, R., O'Connor, M.: Intermediate Accounting, 4-th edition, Printed in the USA, 1992.

- Zakon o računovodstvu NN, 90/92.

- Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN, 47/95.

**Branimir Marković, Ph. D.**

#### DIFFERENT DEFINING APPROACH OF THE ACCOUNTANCY FUNCTIONS

##### *Summary*

All four analyzed accountancy functions make possible to carry out the accounting tasks. While the accounting tasks are continually increased through the historic development, the accountancy functions have remained completely the same.

The synthesized accounting data based on the principles of the balance equilibrium and permanent balancing, principle of the accounting change division, principle of documentary evidence, principle of formality and neatness etc., are the starting point for the processing i. e. processes of the accounting and information system whose basic task and goal is to carry out the financial and accounting reports respectively.

The basic financial reports (according to the Law on Accountancy, Article 14) are: balance, profit and loss account, report on the changes in the financial situation and notes related to the financial reports bound all the companies depending on their size. The basis for their drawing up and presentation to the management and general public are accounting information created on the basis of the accounting evidence and accounting data synthesized through the evidence change of all accounting events respectively. Therefore, we can argue in favor of the basic financial reports which represent the basic accounting based on the chosen accounting policies.