

UDK 657+006:624
Izvorni znanstveni članak
Primljeno:17.05.1993.

Mr. PETAR PROKLIN,
Ekonomski fakultet Osijek

PRIMJENA MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA U GRADITELJSTVU U OZRAČJU HRVATSKOG RAČUNOVODSTVENOG KATEGORIJALNOG SUSTAVA

Jedno od obilježja opstojnosti i samostojnosti svakog naroda i/ili ustroja njegove države, tako i Hrvatskog naroda i Hrvatske države, predstavlja postojanje vlastitog kategorijalnog sustava.

U toj suvislosti, radi se, u našem slučaju, o Hrvatskom računovodstvenom kategorijalnom sustavu ali s motrišta primjene međunarodnih računovodstvenih standarda u graditeljstvu.

Pri određivanju ustrojstva sustava polazimo od cjelokupnosti svih realnih predmeta i iskustava, ono što omogućuje postojanje svakog bića, od prostorno i vremenski beskonačnog svijeta koji nas okružuje - od svemira do jednostanične živuće stanice, zajedno s holizmom, novim misaonim dobom, novim načinom mišljenja, prosuđivanja i vrednovanja objektivne stvarnosti izvan nas, te subjektivne stvarnosti u nama!

To je bit i bitak primjene međunarodnih računovodstvenih standarda u graditeljstvu u ozračju Hrvatskog računovodstvenog kategorijalnog sustava.

1. PROLEGOMENA

Gospodarstvo je samo jedan vidik složenog i širokog područja ljudske djelatnosti i čovjekove opstojnosti. U toj suvislosti, ako je funkcioniranje gospodarskog subjekta - trgovačkog društva (Handelsgesellschaft) - poduzeća dao društvenog sustava stvorenog u tijeku porasta pučanstva između konkretnih ograničenja i beskrajnih mogućnosti - odnosno društva glavničara,¹ putem transformacijskih procesa (Transformationsprozesse) - aktivnosti usmjereno isključivo na proizvodnju korisnih učinaka: gotovih proizvoda i/ili usluga, a dobit (profit) postane isključivo mjerilo tih učinaka a i društvenog života uopće, u tome se razabire, u prvom redu, čovjekova sposobnost u traženju uzroka ne samo i ne toliko u samom gospodarskom sustavu, koliko u bitku da je taj sustav ignorirajući izuzetno važnu etičku i moralnu dimenziju, kao najvažnije temelja čovjekove opstojnosti, ulazi u zonu sumraka i takav sustav neminovno, kad - tad, mora propasti.

U toj suvislosti, samo u slobodnom tržišnom gospodarskom sustavu, u institucijama a političkog života i demokraciji utrojenoj na pluralizmu, moguće je nesmetano odvijanje tijekova transformacijskih procesa - aktivnosti u poduzeću - društvu glavničara, sudjelovati, biti svjestan svoje misaone opservacije, u vidljivim stvarima čitati vječnu poruku nevidljivoga koji

¹ Kvaternik E., Hrvatski GLAVNIČAR, ili: Putokaz k narodnoj obrtnosti a kroz ovu k narodnjemu blagostanju, u Zagrebu, Tiskom i troškom Dragutina Albrechta, 1863. "Pisano u Zagrebu; uoči Cvjetnice, 28. ožujka 1863." str. X. I dalje: "Svaki narod imade već svoju stečenu glavnicu; sve što zemlja, zrak il voda nosi il krije, to je njegova narodna glavnica, pojedinci samo radom tu glavnicu plodonosnom i korisnom čine.", str. 10.

Kako li je bio lijep taj hrvatski izričaj i prije 130 godina?

Zašto nebi sada imali DRUŠTVA HRVATSKIH GLAVNIČARA?

Nek ova bilješka naše misaone opservacije barem djelomično, prikaže tijek puta do tog zaključka!

Čovjek u tijeku svoje opstojnosti neprestano pita: "od kuda?" "zašto?". To je dobro, jer predstavlja temelj čovjekove opstojnosti i njegova, posebice znanstvenog napretka. Onemogućiti taj "zašto?", čovjekova opstojnost, znanost i njegov napredak dolazi u pitanje? Stoga, odgovor nalazimo u DRUŠTVU HRVATSKIH GLAVNIČARA!

ih je stvorio, sposobnosti invencije i inovacije, kao glavnog obilježja poduzetnika² i poduzetništva.³

Prije svega, užem smislu, materijalni i formalni okvir poduzetnika (biznismena) i poduzetništva (biznisa) je, u bitku, gospodarstva, gospodarske djelatnosti, gdje čovjek kao poduzetnik, u gospodarskom subjektu - trgovačkom društvu (Handelsgesellschaft) - društvu glavnika, u svojoj učinkovitoj aktivnosti, putem transformacijskih procesa (Transformationsprozesse),⁴ kroz poduzetničke rezultate - sustavno-holistički promatrano, outpute (korisne učinke: gotove proizvode i/ili usluge) doživljava svoje konkretno ostvarenje, uvažavajući, pri tome temeljnu poduzetničku paradigmu (Pp) prikazanu sljedećim obrazcem:

$$Pp = \frac{\text{Što više dobiti (D)}}{\text{Uz sto manje truda (T)}}$$

gdje je:

Pp = poduzetnička paradigma

D = što više dobiti

T = uz što manje truda

U širem smislu, poduzetništvo razumijeva očito- vanje osobitosti čovjekove opstojnosti i slobode ljud-

2 U hrvatskom jezičnom izričaju riječ "poduzetnik" razumijeva onog: "...koji obavlja radove prema programu i ugovoru; vlasnik poduzeća.", (Vidj. Anić V., Rječnik hrvatskog jezika, Novi Liber, Zagreb 1991., str. 483.).

3 Glede riječi "poduzetništvo" nalazimo da je to: "...djelatnost poduzetnika", Op. cit. pod 2., str. 483. Značajno je, pa i vrlo značajno, biznis (business) - Geschäft, je opći termin za poduzetništvo svih oblika. Ako je tom tako, a jest, onda je i poduzetnik biznismen (businessman).

To je dakle slika "poduzetnika" i "poduzetništva"!

U tom ozračju, posebice kada je riječ o poduzetništvu - biznisu nalazimo inkorporirane dvije datosti: invenciju i inovaciju. Invencija, prema Rječniku hrvatskog jezika razumijeva: "...izumiteljski dar, stvaralačka fantazija, sposobnost iznalaženja; domišljatost", (usp. Anić V., Rječnik hrvatskog jezika, Novi Liber, Zagreb 1991., str. 208.) Op. cit. pod 2., i/ili prema Klaiću B., "invencija" riječ je latinskog podrijetla, a razumijeva: "(invenire - naći, otkriti, izmisliti) ... domišljatost; izumiteljski dar; mašta; stvaralačka fantazija; sposobnost iznalaženja; ... pronalazak, izum, otkriće; iznašašće, ponašašće", Rječnik stranih riječi, Nakladni zavod MH, Zagreb 1978., str. 607/608.

Što je "inovacija"? "Inovacija" je "...uvodjenje novog; obnova, promjena." (usp. Anić V., nav. dj. str. 205), i/ili "(novus - nov)" ... "obnova, obnavljanje", prnova, novotarja (usp. Klaić B., nov. dj., str. 955).

Sljedstveno tome, radi se o dva počela jedne danosti: biznismena i biznisa, jer, bjelodano, bez invencije nema inovacije.

Iako poduže, vrijedno je ovo bilo istaći!

4 Heinen E., Inudustriebetriebslehre, Entscheidungen im Industriebetrieb, Wiesbaden 1975., str. 37.

ske osobe bez obzira u kojoj se ona funkciji nalazila: djelatnik; poduzetnik; menadžer; političar; ... S tim u svezi, u širem smislu shvaćeno poduzetništvo obuhvaća, osim gospodarskog područja i sve ostale vidike društveno života - u bitku čovjekovu opstojnost u svojoj ukupnosti.

Stoga, i novi Hrvatski Zakon o računovodstvu,⁵ već u samom početku, poduzetnika - biznismena stavlja na prvo mjesto uz obvezu, ako mu je sjedište u Republici Hrvatskoj, voditi poslovne knjige i sastavljati temeljna financijsko - računovodstvena⁶ izvješća, i to:

- 1) bilanca ("Balance Sheet" ili "Statement of Financial Position", "Bilanz"),
- 2) račun dobiti i gubitka ("Profit and loss account" ili "Income statement" ili "Financial statement", "Gewin und Verlaustrechnung."),
- 3) izvješće o promjenama u financijskom položaju ("Statements of changes in financial position", "Bericht an Anderung in Finanziell Lange"), i
- 4) bilješke uz financijska izvješća ("Notes", "Anmerkung");

ali: "... prema temeljnim načelima urednog knjigovodstva, (dopike, P.P.) tako da u njima budu vidljivi njegovi poslovi (biznis, P.P.), i stanje njegove imovine."

I napokon: "Poduzetnik, (u smislu Hrvatskog Zakona o računovodstvu, P.P.), jest pravna osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost sa ciljem postizavanja dobiti."

Iz rečenog slijedi da je za nesmetano funkcioniranje gospodarskog sustava, a posebice dioničarskog društva (Aktiengesellschaft) - društva glavnika, po-

5 Zakon o računovodstvu i Zakon o reviziji "RAČUNOVODSTVO I FINACIJA", Prilog uz broj 1/93., Zagreb siječanj 1993., stavak 1., str. 2.

6 Zakon o računovodstvu razumijeva samo: "TEMELJNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI." Ibid, V. dio. str. 3. Pokušajmo stoga, odmah, na početku, otkloniti dilemu: Zašto i računovodstvena?

Uvažavajući Međunarodne računovodstvene standarde (Međunarodni računovodstveni standardi, Prijevod s englesko jezika, Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb 1992., i/ili, International Accounting Standards, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1989. - MRS - IAS), i njihovu primjenu u Republici Hrvatskoj (Ibid, članak 15., stavak 1., str. 3.), polazi isključivo od financijskih izvješća (Financial Statements), što nije sporno. Međutim, ta izvješća isključivo su rezultat funkcioniranja - transformacijskih procesa (Transformationsprozesse) računovodstvenog informacijskog sustava - računovodstva, iz tih razloga su i računovodstvena.

duzetnik (biznismen) izuzetno značajna danost. Opće je poznato, kao teorijska i praktična istina, pomanjkanje poduzetnika karakteristično je obilježje nerazvijenih gospodarskih sustava.

S tog motrišta, poduzetnik (Unternehmer) time postaje dinamično počelo gospodarskog i društvenog razvoja.

U tom smislu i ozračju s pravom se može govoriti o teorijskoj i praktičnoj primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda (International Accounting Standards) u graditeljstvu.

Da bismo naše pitanje u primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda u graditeljstvu, ispravno postavili, i ušli u središnju misao, treba odmah u početku reći da je tom pitanju posvećen poseban (MRS - IAS) 11 - Računovodstvo ugovora o izgradnji⁷ odnosno, Računovodstveni prikaz ugovora o graditeljstvu (Accounting for Construction Contracts).⁸

Kako smo iznijeli i kako će se u daljnjem tijekom naše misaone opservacije pokazati, središnje mjesto zauzima (MRS-IAS) 11., dok ćemo se na ostale Međunarodne računovodstvene standarde samo površno dotaći.

Dakle, polazište je u poduzetniku (biznismenu) - izvođaču radova i računovodstvenom prikazanju ugovora o graditeljstvu - uslugama u temeljnim financijsko-računovodstvenim izvješćima, a sve to skupa, između ostalog, u ozračju (MRS - IAS) 11.

Iz ovih zapažanja rađa se značajno pitanje: Što je ugovor o graditeljstvu - uslugama?

U toj suvislosti, razmotrimo, samo površno, pojam ugovora o graditeljstvu - uslugama!

1.1. Što je ugovor o graditeljstvu - uslugama?

Podsjetimo samo na jedan pravni izričaj pojma ugovora o graditeljstvu, a koji razumijeva da je: "...Ugovor o građenju je ugovor o djelu kojim se izvođač obvezuje prema određenom projektu sagraditi u ugovorenom roku određenu građevinu na određenom zemljištu, ili na takvom zemljištu odnosno na već postojećem objektu izvršiti kakve druge građevinske radove, a naručilac se obvezuje da mu za to isplati određenu cijenu".⁹

7 Op. cit. pod 6., na hrvatskom izričaju, str. 95-103.

8 Op. cit. pod 6., na engleskom izričaju, str. 161-173.

9 Bukljaš I., KOMENTAR ZAKONA O OBVEZNIM ODNOSIMA - OPĆI I POSEBNI DIO OBLIGACIJA - "PROGRES" - ZAGREB, članak 630., str. 305.

Budući da svaka misaona spoznaja i iskonska misao nosi u sebi i biljeg povijesnosti, pokušat ćemo načiniti mali povijesni osvrt, općenito, na pojam ugovora kao gospodarskog fenomena, od tvorca prvog znanstvenog djela o dopici, dvojnomo knjigovodstvu i bilanciranju kao i o trgovini, u svijetu i u nas, koji je Hrvatima omogućio prodor u svijet i dao im visoko mjesto u civilizacijskom razvoju čovječanstva - Hrvat, Gospar, Beno Kotruljević (Cotrugli Benedikt),: "... sklapanje posla, odvija se u privredi na osnovi ugovora. Ugovor je slobodna dvostrana pogodba između dviju stranaka, gdje se jedna obvezuje učiniti nešto, a druga učiniti protučinidbu. Ali čitav ekonomski proces bio bi bez ikakve ekonomske koristi kada se sklopljeni ugovori ne bi izvršavali."¹⁰

Zaista se radi o prvom znanstveno djelu o dopici, dvojnomo knjigovodstvu i bilanciranju kao i o trgovini, u svijetu i u nas, to se s pravom ubraja u rijetkosti i najveće rijetkosti (rara i rarissima) naše knjiške baštine.

Knjiga Bene Kotruljevića, tiskana je 1573. godine u Veneciji, čak 115 godina nakon što je napisana i završena - 1458. godine u Serpici, kraj Napulja.

U međuvremenu, 36 godina poslije pismenog javljanja Bene Kotruljevića, a 79 godina prije njegova zvaničnog objavljivanja - tiska (1494. Venezia) svjetlo dana ugledalo je djelo fra Luce Paciolia. Međutim, fra Luca bio je Toskanac, ali po profesiji nije bio knjigovođa i trgovac, već matematičar i dvorjanin što mu je i bila glavna djelatnost za koju je imao određenu spremu i kojom je zarađivao za život. Posebno je karakteristično, njegova rasprava o knjigovodstvu pisana je venecijanskim dijalektom. Pronađene su brojne povijesne činjenice koje dovode u pitanje fra Pacioli-jevu svjetsku slavu "oca računovodstva", tim više,

10 Radičević R., i Muljačić Ž., Beno Kotruljević, O trgovini i savršenu trgovcu Akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb 1985., str. 108.

"Računovodstveni svijet" razumijeva "ocem računovodstva" (Vater Rechnungsführung und/oder Buchführung) talijanskog franjevca i matematičara fra Luce Paciolia rođenog u toskanskom selu Sonsepolero nedaleko od Firenze po njegovom djelu "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita", tiskano 1494. g. - Venezia, za koje se 1994. godine završava 5 stoljeća od prvog tiskanja. S tim u svezi, nije slučajno što je Firenza u Italiji planirana za 1994. godinu kao mjesto održavanja 17. kongresa europskog računovodstvenog udruženja (European Accounting Association). Ovu povijesnu (ne)istinu samo uvjetno možemo prihvatiti. Zašto?

Hrvat, Dubrovčanin, Gospar, Beno Kotruljević 1458. godine u Serpici (napuljsko kraljevstvo) napisao je djelo "Della mercatura et del mercante perfetto" - O trgovini i savršenu trgovcu.

možda i bez zle namjere, fra Luca Pacioli, ne spominjujući Kotruljićevo knjigovodstveno otkriće, a uklapajući ga u svoje djelo učinio je ogromnu povijesnu nepravdu našem "ocu računovodstva" (Unsere Vater Rechnungsführung und/oder Buchführung) - Hrvat, Dubrovčanin, Gosparu, Benu Kotruljeviću.

Nije na nama da utvrđujemo, radi li se možda o plagijatu? Ostavimo to budućnosti! Na nama je da ukažemo računovodstvenom svijetu tko je, konačno "otac računovodstva".

Upravo je sada trenutak, uoči 17. kongresa Europskog računovodstvenog udruženja (Europa Accounting Association) koji će se iduće, 1994. godine, održati u Firenzi u Italiji, a "Lijepa Naša" kao samostalna, u svijetu priznata i nezavisna država i naša strukovna organizacija, imaju uvjete i obvezu da ukažu i izmijene ovu povijesnu zabludu, a svjetskoj računovodstvenoj profesiji ukažemo na povijesnu istinu.

Ovo je ujedno i poziv, našoj Hrvatskoj zajednici računovođa i financijskih djelatnika, da taj povijesni trenutak ne bi smjeli propustiti!

2. TIJEK FUNKCIONIRANJA TRGOVAČKOG DRUŠTVA - DRUŠTVA GLAVNIČARA - IZVOĐAČA RADOVA KAO SUSTAVNO-HOLISTIČKA DATOST

Pri određivanju ustrojstva sustava možemo početi od cjelokupnosti svih realnih predmeta i iskustava, ono što omogućuje postojanje svakog bića, od prostorno i vremenski beskonačnog svijeta koji nas okružuje - od svemira do jednostanične žive stanice!

Glede, pak, holizma, to je novo misaono doba, nov način mišljenja, prosuđivanja i vrednovanja subjektivne stvarnosti u nama, te objektivne izvan nas!

U tom ozračju treba promatrati i tijek funkcioniranja trgovačkog društva (Handelsgesellschaft) - dioničarskog društva (Aktiengesellschaft) - društva hrvatskih glavničara - izvođača radova kao sustavno-holističke danosti.

Velimo: sve je sustav! Očito se i trgovačko društvo - društvo glavničara - izvođač radova može razumijevati sustavom.¹¹

Tako shvaćeno trgovačko društvo - izvođač radova kao poslovni sustav, na ulazu - inputu (Eingang) prima činitelje - resurse, i preko transformacijskih procesa (Transformationsprozesse) na izlazu - outputu (Ausgang) daje određene učinke: proizvode i/ili usluge, kako je to prikazano na Sl. 1.¹²

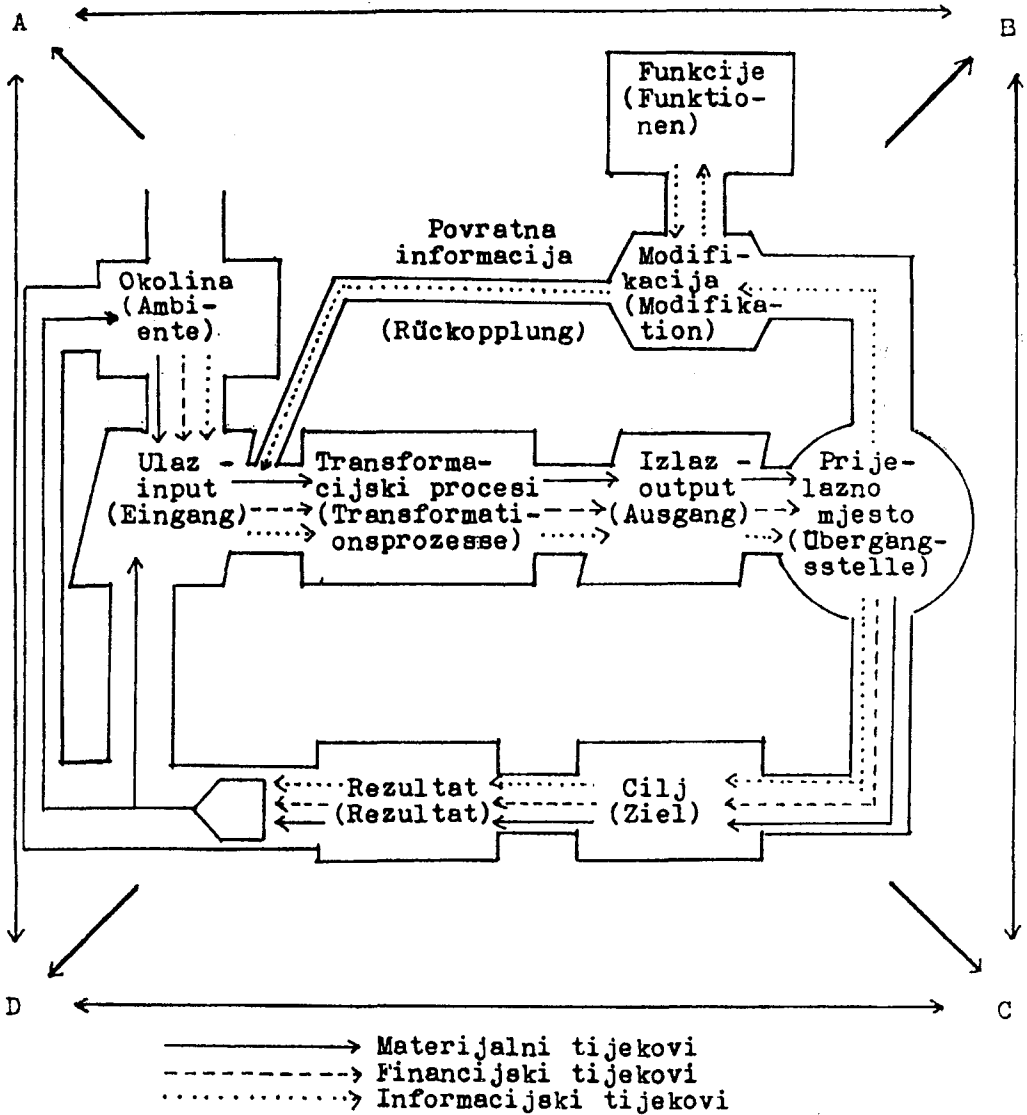
Djelotvornost gospodarenja je složen pojam. S tim u svezi gospodarska literatura bilježi različita motrišta i razmimoilaženja: od čiste spoznaje u kojoj se taj pojam definira do uvažavanja više jednih a manje drugih i obratno, činitelja ovog pojma, uzroci su različiti. U pravilu, pojam gospodarske djelotvornosti utvrđuje se iz odnosa gospodarskih koristi i gospodarskih žrtava, odnosno gospodarska djelotvornost trgovačkog društva - društva glavničara kao sustavno-holističke danosti - izvođača radova, doživljava se konkretnim ostvarenjem poduzetnika (biznismena) i njenoga poduzetništva (biznisa) temeljenog na spomenutoj poduzetničkoj paradigmi (Pp), sa što više dobiti (D) uz što manje truda (T).

Glede sustavnog zrenika, gospodarska djelotvornost poslovnog sustava - poduzetnika kao izvođača radova - ostvariti maksimalni output uz minimalni input sustava! Čovjek kao poduzetnik, u gospodarskom subjektu - trgovačkom društvu (Handelsgesellschaft) - društva glavničara, u svojoj učinkovitoj aktivnosti, putem transformacijskih procesa (Transformationsprozesse), kroz poduzetničke rezultate - sustavno - holistički promatrano, outpute (korisne učinke: gotove proizvode i/ili usluge) doživljava svoje konkretno ostvarenje, uvažavajući, pri tome temeljnu poduzetničku paradigmu, sve to skupa može optimalno postići ali samo pod jednim i samo jednim uvjetom, da izuzetno dobro poznaje tijek funkcioniranja trgovačkog društva - društva hrvatskih glavničara - izvođača radova kao sustavno-holističke danosti kako je to prikazano na Sl. 1.

Ove, kao i ostalih niz definicija, kao ukupnost izričaja kojima se analizira opseg nekog pojma, u našoj misaonoj opservaciji - pojma sustava i holizma, mogle bi biti objektom posebnog prikaza, pa ostaju izvan okvira ove rasprave.

¹¹ Proklin P., Mjere za postizanje optimalne solventnosti poduzeća, XXVI. simpozij, Računovodstvo i poslovne financije u uvjetima različitih oblika vlasništva, Pula, svibanj 1991., Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb 1991., str. 72.

¹² Op. cit. pod 4., str. 37. Izvedeno iz slike 1.4: Temeljna shema sustava "Industrijskog pogona" ("Grundschema des Systems "Industriebetriebs").



Slika 1. Trgovačko društvo - društvo glavničara kao sustavno-holistička danost

3. ČINJENICE, PODACI, VIJESTI I RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE KAO POČELA TEMELJNIH FINANCIJSKO-RAČUNOVODSTVENIH IZVJEŠĆA

U temeljnim financijsko-računovodstvenim izvješćima poduzetnik (biznismen) - izvođač radova treba objaviti:

- svotu ugovornih radova i usluga u tijeku;
- primljen novac i potraživanja po fazama ostvarenja,
- predumove i zadržane isplate na račun ugovora koji su uključeni u radove u tijeku,
- svotu potraživanja na temelju ugovora o graditeljstvu tipa troškovi plus koja nije uključena u radove u tijeku.

Ako poduzetnik - izvođač radova primjenjuje istodobno i metodu potpune dovršenosti ugovora - projekta, objavljeni iznos ugovorenih radova i usluga u tijeku treba analizirati, a rezultate te analize odnosno svote, koje se odnose na ugovore obuhvaćene jednom, odnosno drugom metodom, treba zasebno objaviti.

3.1. Korisnici financijsko-računovodstvenih izvješća

Računovodstveni informacijski sustav sastavlja i oblikuje a računovodstveni sustav informiranja prezentira, računovodstvene informacije sadržane u financijsko-računovodstvenim izvješćima, korisnicima financijsko-računovodstvenih izvješća (Users of Financial-Accounting Statements) i to različitim korisnicima tih izvješća.

Između niza podjela, korisnika računovodstvenih informacija, a time i izvješća, možemo podijeliti na sljedeći način:

- 1) unutrašnji (interni);
- 2) vanjski (eksterni).

Za unutrašnje korisnike možemo reći da su posebice: menedžeri i zaposleni u društvu.

Za vanjske korisnike možemo reći da su: vlasnici, zajmodavci, dobavljači, kupci, vlada i javnost.

Općenito, korisnike računovodstvenih informacija, s motrišta funkcioniranja dioničarskog društva (function stock-company) možemo prikazati kako je to učinjeno na Sl. 2.

S tim u svezi, ravnateljstvo poduzetnika (biznismena) - izvođača radova, prezentirajući navedena financijsko-računovodstvena izvješća putem računovodstvenog sustava informiranja, mora uvažavati brojnost korisnika tih izvješća i njihove interese.

4. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE I NJIHOVE PROMJENE

Pod računovodstvenim politikama razumijeva se obuhvaćanje principa, konvencija, pravila i postupaka, koje je ravnateljstvo poduzetnika - izvođača radova usvojilo pri sastavljanju i prezentiranju temeljnih financijsko-računovodstvenih izvješća.

U slučaju promjene u primjeni računovodstvene politike i/ili politika pri tijeku ugovora o graditeljstvu - uslugama treba objaviti u skladu s (MRS - IAS) 8. Izvanredne stavke, stavke prethodnog razdoblja i promjene u računovodstvenim politikama, što će reći, treba objaviti učinak te promjene i njezinu svotu, zajedno s razlozima za tu promjenu.

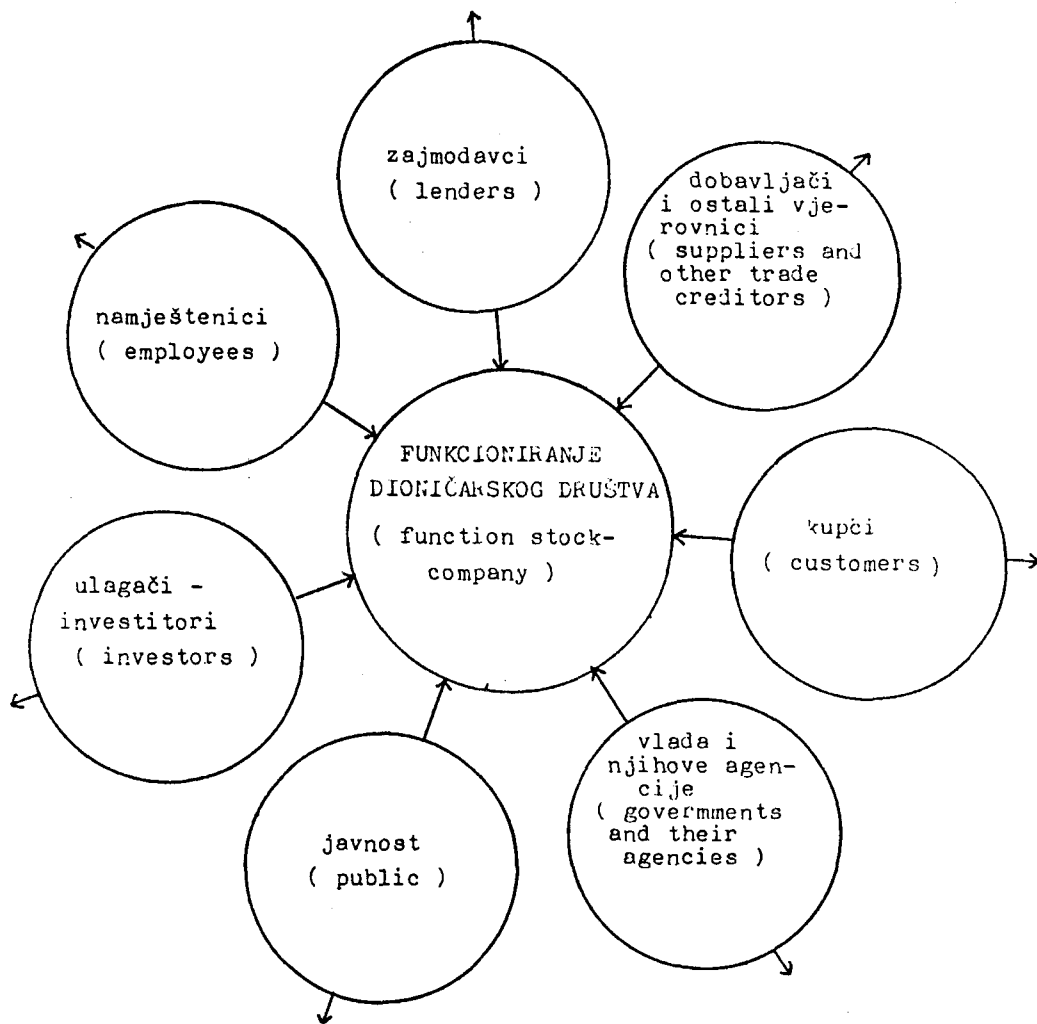
Međutim, ako poduzetnik - izvođač radova promjeni, u računovodstvenom obuhvaćanju ugovora o graditeljstvu - uslugama, metodu i umjesto metode određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta za poduzetnik nije u mogućnosti prikazati te promjene u skladu s (MRS - IAS) 8, a niti kvantificirati učinak tih promjena. U takvim slučajevima potrebno je da poduzetnik na početku obračunskog razdoblja za ugovore u tijeku, objavi svote prikazanih profita u prijašnjim godinama.

5. HARMONIZACIJA RAČUNOVODSTVA

Međunarodni tijekovi roba, usluga i informacija te njihova razmjena, s posebnom pozornošću na međunarodnom tržištu glavnica (kapitala), uvjetuje usklađivanje (harmonizaciju) računovodstvenih izvješća. Bez toga, optimalno funkcioniranje gospodarskog sustava svijeta nije moguće. Radi se o ujednačavanju različitih računovodstvenih motrišta, a u cilju povećanja stupnja usporedivosti i razumljivosti financijsko-računovodstvenih izvješća gospodarskih subjekata - korporacija iz različitih zemalja svijeta.

Proces usklađivanja (harmonizacije) svjetskog (globalnog) računovodstvenog sustava obavlja se putem Međunarodnih računovodstvenih standarda.

Glede Europske gospodarske zajednice taj proces provodi se pomoću IV. i VII. smjernice koje se odnose na oblik i sadržaj računovodstvenih (financijskih) iz-



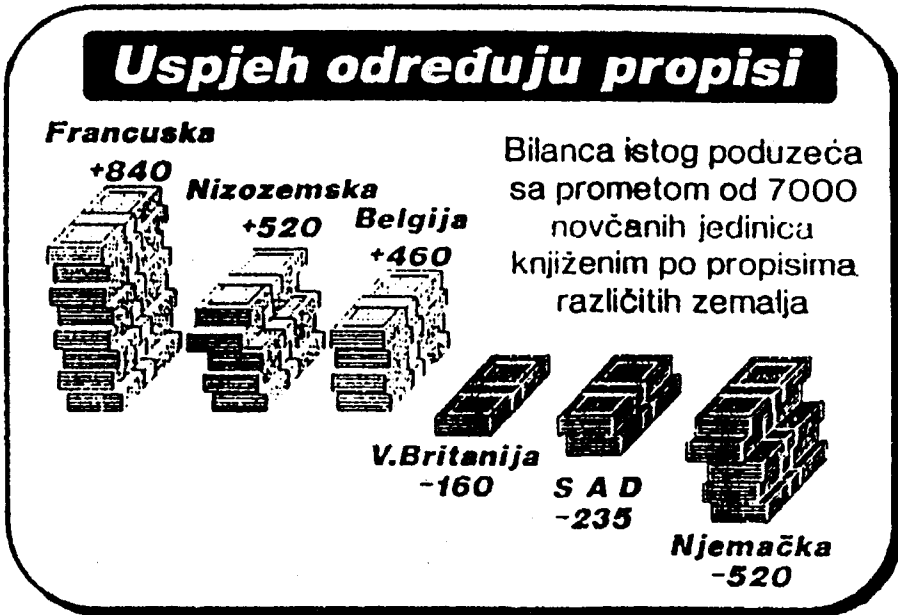
Slika 2. Korisnici računovodstvenih informacija dioničarskog društva

vješća te konsolidaciju. S tim u svezi, usklađivanje je - ne radi se o standardizaciji računovodstva kao motrišta pojedine zemlje - posljedica niza čimbenika: gospodarske, kulturne, pravne, religijske, političke i sociološke prirode. Drugim riječima, usklađivanje računovodstvenog sustava je ujedno i ujednačavanje različitih računovodstvenih rješenja i pristupa.

Osim toga, i primjena raznovrsnih računovodstvenih politika koje se sada nalaze u primjeni, temeljenih na istim uvjetima i knjigovodstvenim do-

gađajima, mogu rezultirati bitno različitim financijsko-računovodstvenim izvješćima.

Razlika u računovodstvenim propisima pojedinih zemalja, te u primjeni računovodstvenih politika, glede istog gospodarskog subjekta (poduzeća - dioničarskog društva ili korporacija), u sebi svojstvenom stilu, analiza poznatog knjigovodstvenog stručnjaka Pascala Simmonsa prikazana na "Europskim danima" u Lyonu, koja je u prosincu 1990. godine organiziralo Udruženje knjigovođa regija Rhone-Alpes, pokazala



Slika 3. Treba li vjerovati brojkama?

je bjelodanu činjenicu da se: "...ruše snage uvriježena mišljenja...", glede europske "harmonizacija" računovodstvenog sustava i da se od: "...obračunskih pravila ipak još nije daleko odmaklo."¹³

U prvoj godini poslovanja, hipotetično poduzeće bavi se komercijalizacijom informatičkih programa, koje kreiraju njeni stručnjaci, a većinu nabavlja od vanjskih dobavljača. Za početak je potrošeno 1.000 platežnih jedinica, dok za nabavu robe 3.000 platežnih jedinica, a sve druge obveze (kratkoročne i dugoročne) svote idućih 3.500 jedinica. Do trenutka spomenute analize poslovni promet iznosio je 7.000 platežnih jedinica.

Pokuša li se bilancirati prema pravilima pojedinih zemalja, rezultati su vrlo različiti, kako se to razabire iz Sl. 3., u Francuskoj to bi hipotetično poduzeće bilo izuzetno rentabilno, da bi po njemačkim pravilima igre, bilo u vrlo teškoj situaciji.

Sve to skupa upućuje na zaključak, proći će još dosta vremena da bi se moglo govoriti o istinskoj europskoj harmonizaciji računovodstva, a isto tako

koliko može biti pogrešno zaključivanje o poslovnoj sposobnosti - bonitetu - nekog gospodarskog subjekta samo na temelju nekoliko brojki!

5.1. Hrvatski računovodstveni kategorijalni sustav

Između inih, jedno od obilježja opstojnosti i smotjivosti svakog naroda i/ili ustroja njegove države, tako i Hrvatskog naroda i Hrvatske države, predstavlja postojanje vlastitog kategorijalnog sustava.

U toj suvislosti, radi se, u našem slučaju, o Hrvatskom računovodstvenom kategorijalnom sustavu.

Nema sumnje, u računovodstvenom svijetu postoji bogata računovodstvena riznica nazivlja. Međutim, nemojmo pri izgradnji Hrvatskog računovodstvenog kategorijalnog sustava zaboraviti našu bogatu računovodstvenu povijest.

Vrijedno je istaći, za izgradnju bespriječnog funkcionirajućeg računovodstvenog informacijskog sustava u Sjedinjenim Američkim Državama bilo je potrebno, ništa više ni manje, 82. godine.

U toj suvislosti, kao skroman, računovodstveni doprinos, a pri izgradnji Hrvatskog računovodstvenog kategorijalnog sustava, neka na posluži "Računski iz-

¹³ Treba li vjerovati brojkama? Iz časopisa "L" - ENTERPRISE", Večernji list, Zagreb, Srijeda, 27. II. 1991., POSLOVNI SVIJET, str. 20.

vještaj"¹⁴ - "Drava", Dioničarskog društva za proizvodnju žigica Osijek, napisan prije 82. godine, za poslovnu godinu 1910., povodom održavanja II. redovite glavne skupštine dioničara, održane nadnevka 12. ožujka 1911. u Osijeku.

Slijedstveno tome, pogledajmo, u daljnjem tijeku naše misaone opservacije:

1) *Računarski izvještaj*, kao naslovnu stranicu, koji sadrži:

- a) *poziv*, gospodi dioničarima na II. redovitu glavnu skupštinu;
- b) *izvještaj ravnateljstva*, naslovljenog: Slavna glavna skupština!;
- c) *izvještaj nadzornog vijeća*, naslovljenog kao pod b);
- d) *račun razmjere*; (Tablica 1.)
- e) *račun gubitka i dobitka*; (Tablica 1.).

¹⁴ Računarski izvještaj "DRAVA", Dioničarsko društvo za proizvodnju žigica, Osijek, 28. veljače 1911.

Računarski izvještaj

«**DRAVA**»

Dioničarsko društvo za proizvodnju žigica

==== Osijek. ====

Poslovna godina 1910.



Ciskom Dragulice Leubnera, Osijek.

POZIV

»Drava« dioničarsko društvo za proizvodnju žigica pozivlje ovime ug. dioničare na 11. redovitu glavnu skupštinu, koja će se održavati dne 12. ožujka o. g. u 9 sati prije podne u vlastitim pisarničkim prostorijama, sa sljedećim dnevnim redom.

Dnevni red:

1. Izvješće ravnateljstva i predlaganje razmjere.
2. Izvješće nadzornog vijeća i podjeljenje apsolutorija.
3. Prijedlog ravnateljstva o uporabi čistog dobitka.
4. Ustanovljenje plaće nadzornom vijeću za god. 1911.
5. Izbor trojice članova nadzornog vijeća, te dvojice zamjenika.

Ravnateljstvo



Dionice se imaju u polog dati 8 dana prije glavne skupštine:
u Osijeku: kod društvene blagajne,
u Budimpešti: kod Ugarske banke i trgov. dion. društva,
u Beču: kod Ces. i kr. priv. austrijske Ländlerbanke.

Izvještaj ravnateljstva.

Slavna glavna skupštino!

Na pokrajnoj strani podnašamo bilancu za našu drugu poslovnu godinu, koja nakon otpisa od

K 6.342.34 za troškove utemeljenja te
 „ 56.668.— za smanjenje vrijednosti iskazuje čistii dobitak od
K 155.582.53.

Unatoč oštroj utakmici novoustrojenih tvornica žiglica, koje su uslijed vijesti o žiglicnom monopolu nikle kao gljive, uspjelo nam je ipak polučiti visinu prošlogodišnjeg prometa, te je čistii dobitak od prošlogodišnjeg tek za malenkost zaostao.

Kod grupiranja brojaka pokazuje se doduše neka razlika u čistom dobitku, što se ali osniva na načinu poreznog propisa. Dok smo u prošloj godini okruglo K 11.000.— porezu platili i iskazali, morali smo u tekućoj godini

K 25.790.— nadoplatiti za god. 1909.
 „ 37.000.— unaprijed platiti za god. 1910.

Protii potonjem unapred propisanom i plaćenom porezu podigli smo tužbu na upravno sudište, pošto ali osuda još nije izrečena, morali smo taj iznos uvrstiti u ovogodišnju bilancu. Kako je poznato u saboru je prihvaćena zakonska osnova o zabrani uporabe bijelog fosfora, te stupa taj zakon u krepost sa 1. siječnjem 1913. godine.

Obzirom na ovu predstojeću silnu evoluciju predlažemo, da se i za ovu godinu samo 7% dividenda razdijeli, a ostatak da se upotrijebi za ojačanje naše dividendne pričuve.

Osim dividendne pričuve stoje nam na raspolaganju:
 K 16.585.92 prenos dobitka od 1909. god.
 „ 155.582.53 čistii dobitak god. 1910.

Ukupno K 172.168.45 koji iznos predlažemo na slijedeću razdlobu:

K 105.000.— kao 7% dividendu
 „ 8.058.25 „ 10% prinos pričuvnoj zakladi glasom pravila
 „ 8.058.25 „ 10% nagradu ravnatelj. vijeću „ „
 „ 1.200.— „ plaću nadzornom vijeću
 „ 4.100.— „ nagradu činovništvu
K 126.416.50 dočim od oštataka predlažemo
 „ 25.000.— za dividendnu pričuvu, a
 „ 20.751.95 neka se prenese na novi račun.

Ukupno K 172.168.45

Ravnateljstvo.

Izvještaj nadzornog vijeća.

Slavna glavna skupštino!

Čast nam je izvjestiti, da smo u smislu trgovačkog zakonu i naših pravila tekoni godine pregledavali društvene knjige i predležeće zaključne račune, te smo sve pronašli u potpunom redu i suglasju.

Potvrđjujuć to, molimo slavnu glavnu skupštinu, da izvoli usvojiti prijedlog ravnateljstvu glede uporabe čistog dobitka te ravnateljstvu i nama podijeliti odrješnicu.

Osljek 28. veljače 1911.

Nadzorno vijeće.



razmjere

Dionička glavnica	1500000	Dugovina	1500000
Račun smanjenja vrijednosti:			
od 1909.	54.400		
za 1910.	54.948		
Pričuvna zališna	111048		
Direktna pričuva	18048 24		
Vjerovnici	50000		
Prenos dobitka od 1909.	115000		09
Čisti dobitak za 1910.	155.587-53		172108 45
			1900884 78

Račun

Račun izvršitog smjertaja:	1415350 41
smjertaja, upravlja, imovni, odnosi i zadane dijelove	
Račun gubitaka	13816 95
Račun poslovanja	4050 30
Račun iznajmljivanja	238075 70
Zadane i savjetne	238258 11
Društva	
Račun troškova amortizacije	30.331-40
odbiti povećano uštedenje	10.462-92
odbiti " opisa	6.342-34
Račun osiguranja, anticiklona	17.304-76
	19027 04
	1910 31
	1900884 78

i dobitka

Prenos dobitka od 1909. god.	10585 92	Dobitak	10585 92
Ulazak za dijete	981608 97		981608 97
			992254 89

Račun gubitka

Račun troškova amortizacije	6342 34
Račun poslovanja troškova	371375 35
Račun protivudje	318828 08
Račun poraza	
za god. 1909.	25.793-83
za god. 1910.	37.000--
Račun osiguranja	62793 43
Račun izvanskih troškova	6991 95
Račun smanjenja vrijednosti	5086 80
Prenos dobitka od god. 1909.	50008 --
Čisti dobitak za god. 1910.	10.585-92
	155.587-53
	172108 45
	992254 89

31. prosinca 1910.
 P i s e ć e:
 Depolj s. t. Rukunisa s. t. Szama s. t. Weijmayer s. J.
 P i s e ć e:
 Schwert s. t.

Ostale, dae
 R a d n i c k i s k o
 Ratsner s. t. Etak s. t. Rotter s. t. Seip, Bayer s. t.
 Candlich s. t. Bayer s. t.
 Nadzorno
 P i s e ć e:

Samo površno, što nam nudi Hrvatska jezična računovodstvena baština?

Usporedimo 1910. i 1993. godinu!

1910. godine	1993. godine
računarski izvještaj	umjesto, godišnje izvješće - računarsko godišnje izvješće
izvještaj ravnateljstva	umjesto, izvješće managementa - izvješće ravnateljstva
izvještaj nadzornog vijeća	umjesto, izvješće nadzornog odbora - izvješće nadzornog vijeća
račun razmjere	bilanca
imovine	umjesto, sredstva - imovine
dugovina	umjesto, obveze - dugovanja
dionička glavica	umjesto, dionički kapital - dionička glavica
pričuve	umjesto, rezerve - pričuve, itd.

Što možemo zaključiti?

Za izgradnju odgovarajućeg Hrvatskog računovodstvenog i stručnog rada uvažavajući pri tome bogatu svjetsku računovodstvenu riznicu nazivlja, a posebice, nemojmo zaboraviti, našu računovodstvenu povijest, od Kotruljevića, Kašića, Kvaternika,... i između inih, i "Računarskog izvještaja", "DRAVA", Dioničarskog društva za proizvodnju žigica, Osijek, od nadnevka 28. veljače 1911.

Vrijedi na tome raditi!

LITERATURA

1. *Kvaternik E.*, Hrvatski GLAVNIČAR, ili: Putokaz k narodnoj obrtnosti s kroz ovu k narodnjemu blagostanju, u Zagrebu, Tiskom i troškom Dragutina Albrechta, 1863.

2. *Anić V.*, Rječnik hrvatskog jezika, Novi Liber, Zagreb 1991.

3. *Klaić B.*, Rječnik stranih riječi, Nakladni zavod MH, Zagreb 1978.

4. *Heinen E.*, Industriebetriebslehre, Entscheidungen im Industriebetrieb, Wiesbaden 1975.

5. Zakon o računovodstvu i Zakon o reviziji "RAČUNOVODSTVO I FINACIJE" Prilog uz br. 1/93., Zagreb, siječanj 1993.

6. ... Međunarodni računovodstveni standardi, Prijevod s engleskog jezika, Savez Računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb 1992.

7. ... International Accounting Standards, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1989.

8. *Bukljaš I.*, KOMENTAR ZAKONA O OBVEZNIM ODNOSIMA - OPĆI I POSEBNI DIO OBLIGACIJA - "PROGRES" - ZAGREB

9. *Radičević R.*, i *Muljačić Z.*, Beno Kotuljević, O trgovini i savršenom trgovcu, Akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb 1985.

10. ... Računarski izvještaj "DRAVA", Dioničarsko društvo za proizvodnju žigica, Osijek, 28. veljače 1911.

12 *Proklin P.*, Mjere za postizanje optimalne solventnosti poduzeća, XXVI. simpozij, Računovodstvo i poslovanje financije u uvjetima različitih oblika vlasništva, Pula, svibanj 1991., Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb 1991.

Petar Proklin, M.S.

APPLICATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN CONSTRUCTION OF CROATIAN CATEGORIAL SYSTEM

Summary

One of the characteristics of the existence and independence of each nation and/or organization of its state, as well as of Croatian people and Croatian state, represents the existence of the own categorial system.

In this coherency, in our case, we are treating Croatian accounting categorial system but from the standpoint of the international accounting standards in construction.

While determining the system organization we start from the entirety of all real objects and experiences, that what enables the existence of each being, from the infinite world in space and time which surrounds us - form the universe to the monocellular living cell, together with holysm, new meditative era, new thinking, judging and objective reality valuation outside of us, and the subjective reality within us!

This is the essence and Being of the international accounting standards application in construction in the atmosphere of Croatian categorial system.