

ANALYSIS OF PROBLEMS IN CONTROL OF ACCOUNTING DOCUMENTS

ANALIZA PROBLEMA U KONTROLI KNJIGOVODSTVENE DOKUMENTACIJE

COBOVIC, Mirko; JERKOVIC, Mirna & VRETENAR COBOVIC, Maja

Abstract: Amendments to the Accounting Act, 1 January 2017, the entrepreneur is obliged to designate a responsible person for controlling the authenticity of the document, which, before entering the data from the accounting document into the business books, verifies the correctness and completeness of the accounting document to be verified and approved in a manner can uniquely identify his identity.

In this paper, the authors analyse problems encountered by certain companies certain companies: legal persons, taxpayers of the Accounting Act and other legal or natural persons who are taxable income taxpayers, when liquidation is carried out.

Key words: liquidator, control, companies

Sažetak: Izmjenama Zakona o računovodstvu, od 1. 1. 2017. godine, poduzetnik je dužan odrediti odgovornu osobu za kontrolu vjerodostojnosti isprava koja će prije unosa podataka iz knjigovodstvene isprave u poslovne knjige provjeriti ispravnost i potpunost knjigovodstvene isprave te ju potpisati odnosno odobriti na način iz kojeg se može jednoznačno utvrditi njegov identitet“.

U radu se analiziraju problemi na koje nailaze određena društva, odnosno, pravne osobe koje su obveznici Zakona o računovodstvu i ostale pravne ili fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit, prilikom provođenja likvidature.

Ključne riječi: likvidator, kontrola, trgovačka društva



Authors' data: Mirko Cobović, univ.spec.oec., v. pred., Veleučilište u Slavonskom Brodu, Dr. Mile Budaka 1, Slavonski Brod, mcobovic@vusb.hr; Mirna Jerković, univ.spec.oec., Hrvatske šume d.o.o., J.J. Strossmayera 11, Nova Gradiška, mirna.jerkovic@hrsume.hr; Maja Vretenar Cobović, dr.sc., v. pred., Veleučilište u Slavonskom Brodu, Dr. Mile Budaka 1, Slavonski Brod, mvretenar@vusb.hr

1. Uvod

Zadnjim izmjenama Zakon o računovodstvu izmijenjene su odredbe koje propisuju sastavljanje, potpisivanje i kontrolu, te obvezni sadržaj knjigovodstvenih isprava i poslovnih knjiga. Navedene odredbe obvezni su primjenjivati svi poduzetnici, fizičke i pravne osobe obveznici poreza na dobit.

U daljnjem tekstu govoriti će se o knjigovodstvenim ispravama i njihovoj kontroli, odnosno kako ispravno i u skladu sa Zakonom o računovodstvu provesti likvidaturu. Dodatna kontrola knjigovodstvenih isprava odnosno računa kroz postupak likvidature istih doprinosi unapređenju njihove vjerodostojnosti, urednosti i istinitosti samih isprava. Važnost provođenja likvidature računa u poduzećima doprinosi dodatnoj kontroli svih podataka o poslovnom događaju.

U radu je dan primjer eksterne knjigovodstvene isprave ulaznog računa sa potrebnim stavkama ovjera pečatom za urednu likvidaturu.

2. Zakon o računovodstvu

Zakon o računovodstvu uređuje računovodstvo poduzetnika, knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, godišnje financijske izvještaje i sve ono bez čega niti jedan poduzetnik ne može dokazati kako je ostvario dobit ili gubitak, odnosno je li poslovao u skladu s važećim zakonima ili ne.

Zakonom o računovodstvu se nastoji ujednačiti rad s knjigovodstvenim ispravama kao što su računi, primke, izdatnice, temeljnice i slično. Svaka pravna ili fizička osoba se susreće s navedenim ispravama jer one čine osnovu odnosno dokaz su za sve radnje na temelju kojih tvrtke posluju odnosno ostvaruju dobit ili gubitak.

Knjigovodstvene isprave, da bi bile temelj ispravnosti onoga što dokazuju, moraju biti vjerodostojne.

1.1. Knjigovodstvene isprave

„Vjerodostojna knjigovodstvene isprava pisana je isprava, elektronički zapis ili zapis knjigovodstvene pisane isprave ili elektroničkog zapisa na nositelju mikrografske obrade čiji sadržaj samostalno ili povezan sa sadržajem drugih vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava navedenih u toj ispravi, točno, jasno i potpuno odražava činjenično stanje relevantno za određeni poslovni događaj. One služe kao podloga za unošenje podataka u poslovne knjige i nadzor nad obavljenim poslovnim događajem.“[1]

Knjigovodstvene isprave izdaju se u pravilu u izvorniku. Urednom knjigovodstvenom ispravom smatra se i isprava dobivena telekomunikacijskim putem pod uvjetom da odašiljatelj uredno odloži i čuva izvornu ispravu. Za obradu podataka mogu se rabiti podaci primljeni na odgovarajućem nositelju elektroničke obrade podataka, kao i

preslika izvorne isprave pod uvjetom da je na njoj navedeno mjesto čuvanja izvorne isprave. [1]

Knjigovodstvena isprava mora nedvojbeno i istinito sadržavati sve podatke o poslovnom događaju.

Prema Zakonu o računovodstvu knjigovodstvena isprava mora sadržavati sljedeće podatke [2]:

- naziv i broj knjigovodstvene isprave ili jedinstvenu identifikacijsku oznaku knjigovodstvene isprave,
- opis sadržaja poslovnog događaja i identifikaciju sudionika poslovnog događaja,
- novčani iznos ili cijenu po mjernoj jedinici s obračunom ukupnog iznosa,
- datum poslovnog događaja ako nije isti kao datum izdavanja,
- datum izdavanja knjigovodstvene isprave,
- potpis osobe odgovorne za sastavljanje knjigovodstvene isprave, osim knjigovodstvene isprave sastavljene kao elektronički zapis koja umjesto potpisa može sadržavati ime i prezime ili drugu prepoznatljivu oznaku osobe ovlaštene za sastavljanje knjigovodstvene isprave ili jedinstveni identifikator koji predstavlja skup verificiranih procedura i pravila knjiženja poslovnih događaja ugrađenih u informacijski sustav ili elektronički potpis.

3. Kontrola (likvidacija) knjigovodstvenih isprava

Poduzetnik je dužan odrediti odgovornu osobu za kontrolu vjerodostojnosti isprava koja će prije unosa podataka iz knjigovodstvene isprave u poslovne knjige provjeriti ispravnost i potpunost knjigovodstvene isprave te ju potpisati odnosno odobriti na način iz kojeg se može jednoznačno utvrditi njezin identitet.

Kriterij za kontrolu knjigovodstvenih isprava su:

- a) vjerodostojnost, urednost i istinitost isprava [5]

Knjigovodstvene isprave moraju nedvojbeno i istinito predstavljati poslovne promjene (događaj) i obuhvatiti sve podatke potrebne za unos u poslovne knjige. Smatra se da je isprava uredna kada se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, odnosno kad je pojedinačno navedena vrsta, količina i cijena obavljene usluge ili isporučene robe, kao i datum kad je ista obavljena ili isporučena. U slučaju da osoba odgovorna za kontrolu vjerodostojnosti knjigovodstvene isprave (likvidator) nema dovoljno saznanja o poslovnom događaju može zatražiti dodatne informacije od osobe koja je dobro upoznata s poslovnim događajem

kojeg isprava sadrži. Na primjer: za primke može tražiti informacije od skladištara, za ulazne račune npr. za materijal od voditelja nabave, itd.

b) računska i formalna ispravnost [3]

Kontrola računске ispravnosti knjigovodstvene isprave podrazumijeva računsku kontrolu matematičkih operacija (zbrajanja, oduzimanja, množenje i dijeljenja) na osnovu kojih su utvrđeni rezultati na ispravi.

Formalnom kontrolom provjerava se sadrži li isprava sve podatke koje mora imati u skladu s Zakonom o računovodstvu, poreznim i drugim propisima i internim aktima poduzetnika; potpis osobe ovlaštene za zastupanje poduzetnika (a u slučaju izlaznog računa ime i prezime osobe odgovorne za njegovo izdavanje), potrebne priloge i dr.

U poslovanju se danas, sve više, koriste računalni programi koji sadrže knjigovodstvene isprave i poslovne knjige koje su kreirane tako da sadrže sve zakonom propisane podatke te se usklađuju s promjenama propisa. U takvim programima je omogućeno polje u kojem likvidator može potvrđivati ispravnost i potpunost knjigovodstvenih isprava odabiranjem određene tipke. Isprava je na taj način odabrana i može se knjižiti, a iz oznake koja se upisuje na ispravi može se utvrditi identitet likvidatora.

3.1. Likvidator knjigovodstvenih isprava

Zakon o računovodstvu ne propisuje tko može biti likvidator. Moglo bi se zaključiti da bi likvidator trebao biti fizička osoba, odnosno da ne bi mogla biti pravna osoba. Nije propisano ni da likvidator mora biti zaposlen kod poduzetnika, pa te poslove može obavljati radnik i/ili direktor trgovačkog društva, ali i vlasnik, zaposlenik knjigovodstvenog servisa koji vodi knjige za tog poduzetnika, ili bilo koja druga osoba. Nije propisano niti kako se provodi kontrola, ni koje kvalifikacije treba imati likvidator, pa proizlazi da bi te poslove moga obavljati bilo tko.[4]

Jasno je, kada se sve sagleda, da likvidator mora dobro poznavati računovodstvene, porezne i druge propise i praksu, ali i poslovanje određenog poduzetnika.

S obzirom da je likvidatura kontrola, ne bih ju trebale provoditi osoba koja je evidentirala događaj koji se kontrolira. Nije pouzdano kontrolirati samog sebe, jer se tako može lakše potkrasti pogreška ili propust. Moglo bi se dogoditi da likvidator namjerno prikrije određene radnje ili događaje koji se ne bi mogli pravovremeno uočiti i ispraviti.

U vezi s navedenim, u mikro i malim trgovačkim društvima, koja nemaju zaposlenih radnika ili imaju mali broj zaposlenika, takav rizik će ponekad biti teško izbjeći.

Takvi poduzetnici nemaju dovoljno dokumentacije za čiju kontrolu bi trebalo 8 sati rada dnevno, pa će likvidatura biti samo dio obaveza nekog radnika. [6]

U slučaju da je likvidator direktor ili vlasnik malog trgovačkog društva, koji nije dovoljno stručan, poduzetnik može imati više likvidatora (npr. direktor za kontrolu nastanka poslovnog događaja, a određenog radnika za formalnu ili računsku kontrolu). Spomenuti model je primjenjiv kada se za likvidatora angažira djelatnik knjigovodstvenog servisa. Direktor bi trebao potpisati ispravu koju sam sastavlja jer je najbolje upoznat s poslovnim događajem kojeg isprava dokazuje (npr. da li je događaj nastao, je li nastao u količini i vrijednosti navedenoj na ispravi sl.). Isprave koje sastavlja knjigovodstveni servis (obračun plaća, obračun amortizacije, temeljnice i sl.) mogao bi potpisati knjigovodstveni servis uz odobrenu ovlast od strane trgovačkog društva. Kada se za likvidatora odredi osoba iz knjigovodstvenog servisa, ta osoba ne bi trebala voditi poslovne knjige za tog poduzetnika.[4] U tu svrhu knjigovodstveni servisi trebaju s poduzetnicima ugovoriti osobe ovlaštene za potpisivanje i kontrolu vjerodostojnih isprava.

4. Ovjera knjigovodstvenih isprava - ulazni račun

Isprave koje se sastavljaju izvan poduzetnika (u banci, kod dobavljača,...) nazivaju se eksternim ispravama. Primjer jedne takve isprave je ulazni račun. Slikom 1 prikazan je valjani ulazni račun.

1 podaci o prodavatelju

2 podaci o kupcu

3 broj računa

4 Datum izdavanja: 15. 7. 2013.

6 Datum isporuke: 15. 7. 2013.

12 Vrijeme izdavanja: 9:45

7 čl. 11. st. 1. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi

8

9

10

11

13

15

16

čl. 79. Zakona o PDV-u

čl. 9. Zakona o fiskalizaciji

čl. 6. ZOR-a

čl. 21. ZTD-a

Tek. br.	Trgovački naziv	Kol.	Jed. cijena (bez PDV-a)	Popust	Svota (bez PDV-a)
1.	Šećer bijeli	300 kg	3,50	2%	1.029,00
2.	Keks ZM	50 kom	15,00	2%	735,00
Ukupno bez PDV-a:					1.764,00
Osnovica za 10% PDV-a:					1.029,00
Osnovica za 25% PDV-a:					735,00
10 PDV 10%:					102,90
PDV 25%:					183,75
11 Ukupno PDV:					286,65
Ukupno:					2.050,65

Način plaćanja: transakcijski račun
Datum dospijeća: 25. 7. 2013.

Oznaka operatera: Vlatka Rak
Direktor prodaje: Marta Zec

FORMA d.o.o. Registar: Trgovački sud u Zagrebu
MBS:080435715
Ziro-račun (IBAN) HR36239000311100359781, MB Banka d.d.,
Temeljni kapital: 2.000.000,00 kn uplaćen u cijelosti.
Član uprave: Zvonko Zvonić

količina, uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara, jedinična cijena bez PDV-a, popust, stope PDV-a, svote PDV-a razvrstane po stopama PDV-a, zbirna svota naknade i PDV-a čl. 79. Zakona o PDV-u

Slika 1. Eksterna knjigovodstvena isprava [7]

Prije unosa podataka iz ulaznog računa u poslovne knjige, likvidator treba provjeriti njegovu ispravnost i potpunost, odnosno vjerodostojnost događaja koji sadrži.

Internim aktima poduzetnik utvrđuje sve potrebne elemente koji račun treba sadržavati. Npr. na računu se upisuje urudžbeni broj iz Knjige ulazne pošte i datum zaprimanja; naziv organizacijske jedinice ili službe na koju odnosi račun; broj ugovora ili narudžbenice temeljem koje je račun izdan (a ukoliko nije stavljena se zabilješka bez ugovora / narudžbenice), datum ovjere, ime i prezime ovlaštene osobe te potpis. Također, račun može sadržavati i vrstu djelatnosti, mjesto troška, inventurni broj i sl.

Radi efikasnijeg provođenja kontrole navedenih elemenata poslodavac može interno dogovoriti pečat s bitnim elementima.

OVJERA RAČUNA	
1. ORJ:	_____
2. Račun je u skladu s narudžbom po ugovoru/narudžbenici:	_____
3. Datum ovjere:	_____
4. Ime i prezime odgovorne osobe:	_____
5. Potpis:	_____
6. Djelatnost/MT:	_____
7. Inventurni broj/registracija:	_____

Slika 2. Primjer pečata za ovjeru računa

Na ovaj način ovjereni računi šalju se likvidatoru koji provjerava računsku ispravnost računa, prisutnost svih elemenata ovjere računa te vrijeme u kojem je izvršena ovjera. Ako je račun uredno prošao likvidaturu obilježava se ovjerom likvidatora na način koji je interno dogovoren jer Zakon o računovodstvu nije propisao način. Jedan od načina je uporaba pečata koji bi se trebao sastojati od naznake „likvidirano“, datuma likvidature, imena i prezimena likvidatora te potpis likvidatora.

LIKVIDIRANO	
1. Likvidator:	_____
2. Datum:	_____
3. Potpis:	_____

Slika 3. Primjer pečata likvidatora

Nakon likvidature račun se unosi u knjigu ulaznih računa pri čemu mu se dodjeljuje redni broj prema pravilima slijednosti i spreman je na plaćanje u skladu s datumom dospijeća na naplatu.

5. Zaključak

Knjigovodstvene isprave predstavljaju temelj poduzetništva, odnosno dokaz pozitivnog ili negativnog poslovanja svakog poduzetnika. Iz tog razloga je bitno uredno, vjerodostojno i ispravno izvršiti kontrolu odnosno likvidaturu knjigovodstvene isprave. Stoga, osoba koja je zadužena za kontrolu, likvidator bi trebao poznavati sve zakone i propise vezane za računovodstvo i knjigovodstvenu ispravu, kao i interne akte i poslovanje određenog poduzetnika.

U Republici Hrvatskoj se još uvijek koristi pečat kao potvrda likvidature iako bi softverska oznaka, čije je korištenje primjerenije u ovo vrijeme, bila znatno sigurnija jer ju je lakše zaštititi od zlouporabe i krivotvorenja.

6. Literatura

- [1] www.zakon.hr, Zakon o računovodstvu, čl.9., st.3. *Pristup: 02.03.2018.*
- [2] www.zakon.hr, Zakon o računovodstvu, čl.8., st.3. *Pristup: 01.03.2018.*
- [3] Irena Slovinac (2017.), Knjigovodstvene isprave i poslovne knjige od 01.01.2017. *Financije, pravo i porezi* 3/17, 54 str.
- [4] Mladen Štahan (2017.), Tko (ne)može biti likvidator, dostupno na: [http://www.poslovni-info.eu/sadrzaj/financije/tko-\(ne\)moze-biti-likvidator/](http://www.poslovni-info.eu/sadrzaj/financije/tko-(ne)moze-biti-likvidator/) TEB poslovno savjetovanje d.o.o., *Pristup: 01.03.2018.*
- [5] www.zakon.hr, Zakon o računovodstvu, čl.2., st.1. *Pristup: 01.03.2018*
- [6] Adela Tokalić (2016.), Tko ne može biti likvidator, <https://www.linkedin.com/pulse/tko-ne-mo%C5%BEE-biti-likvidator-adela-tokali%C4%87> *Pristup: 04.03.2018*
- [7] <https://possector.hr/fiskalizacija/sadrzaj-racuna> *Pristup: 04.03.2018.*