

Izmjene Zakona o računovodstvu

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu objavljen u Narodnim novinama 120. iz 2016. godine drugi je zahvat u novi Zakon o računovodstvu. Posljednjim izmjenama Zakona o računovodstvu kao ključne izmjene mogu se navesti:

- *Izmjene obuhvata subjekata od javnog interesa*
- *Odgađanje obveze licenciranja računovođa*
- *Ukidanje obvezne primjene Jedinstvenog okvirnog kontnog plana*
- *Izmjene i dorade oko pravila izrade i kontrole knjigovodstvenih isprava*
- *Promjene u obuhvatu obveznika revizije i izrade revizorskog izvješća*
- *Uvođenje obveze izrade nefinancijskog izvješća*
- *Promjene u rokovima predaje godišnjih financijskih izvještaja za javnu objavu*
- *Postupanja Financijske agencije zbog nepoštivanja rokova ili nepredavanja godišnjih financijskih izvještaja za javnu objavu ili dokumentacije za statističke potrebe.*

Izmjene i ostale aktualnosti vezane uz Zakon o računovodstvu autor dalje obrađuje u tekstu.

1. UVOD

Europska komisija u području računovodstva i financijskog izvještavanja usmjerena je prema kvalitetnijem, ujednačenijem i transparentnijem financijskom izvještavanju poduzetnika. Cilj je dugoročno pojednostavljenje i smanjenje administriranja i zahtjeva koji se stavljaju pred male i srednje poduzetnike. Cilj Direktive je usklađenje nacionalnih odredbi o prezentiranju i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja i izvješća posloводства, osnove mjerenja koje se u njima koriste te njihovo objavljivanje. Područje primjene Direktive uključuje društva s ograničenom odgovornošću i dionička društva te određene oblike komanditnih društava i ostalih oblika društava osoba. Direktiva u svojim odrednicama daje popriličnu slobodu državama članicama pri utvrđivanju obveza za izvještavanjem i javnom objavom financijskih izvještaja. Posebno je ta sloboda izražena kod mikro poduzeća. Direktivom je predviđeno da godišnji financijski izvještaji čine složenu cjelinu i za sva poduzeća obuhvaćaju, najmanje, bilancu, račun dobiti i gubitka i bilješke uz financijske izvještaje. Državama članicama omogućeno je da uz navedene izvještaje traže i druge izvještaje.

Republika Hrvatska, donošenjem novog Zakona o računovodstvu¹, ispunila je obveze u vezi s usklađivanjem s navedenom Direktivom, iako nije u potpunosti koristila određene mogućnosti predviđene Direktivom u vezi sa smanjenjem administrativnih opterećenja mikro i malih poduzetnika.

Izmjenama Zakona o računovodstvu u Zakon su unesene odredbe kako su definirane Direktivom 2014/95/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa.

Obveznici primjene Zakona o računovodstvu su poduzetnici kako su definirani člankom 4. Zakona uključujući i ostale pravne i fizičke

osobe koje su obveznici poreza na dobit kako to propisuje Zakon o porezu na dobit². Obveze primjene ovoga Zakona isključeni su državni proračun, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunski korisnici upisani u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika koji računovodstvo vode u skladu sa Zakonom o proračunu. Također, Zakon se ne odnosi i na domaće i strane udruge i njihove saveze, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sindikate, udruge poslodavaca i sve druge pravne osobe kojima temeljna svrha osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera i koje financijsko poslovanje i računovodstvo vode u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija³ ili na drugi način prema posebnim propisima.

2. PREGLED IZMJENA ZAKONA O RAČUNOVODSTVU

2.1. Subjekti od javnog interesa

Odrednicama Zakona o računovodstvu prije izmjena, subjektima od javnog interesa smatrala su se i sva velika trgovačka društva prema klasifikaciji veličine poduzetnika definirane člankom 5. Zakona. Takvo klasificiranje uvodilo je dodatne obveze svim poduzetnicima koji su bili kategorizirani kao veliki poduzetnici. Posljednjim izmjenama Zakona o računovodstvu veliki poduzetnici više se ne smatraju subjektima od javnog interesa osim ako nisu klasificirani kao subjekti od javnog interesa kako je definirano izmijenjenim člankom 3. Zakona. Nakon izmjena Zakona o računovodstvu, subjekti od javnog interesa su:

- poduzetnici koji su osnovani sukladno propisima Republike Hrvatske i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo

¹ Nar. nov., br. 78/2015., 134/15. - Uredba i 120/16.

² Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16. i 115/16.).

³ Nar. nov., br. 108/12., 144/12., 81/13., 112/13., 78/15.

koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala

- kreditne institucije kako je određeno zakonom kojim se uređuju kreditne institucije
- institucije za elektronički novac kako je određeno zakonom kojim se uređuju institucije za elektronički novac
- društva za osiguranje kako je određeno zakonom kojim se uređuje osiguranje
- društva za reosiguranje kako je određeno zakonom kojim se uređuje osiguranje
- leasing-društva kako je određeno zakonom kojim se uređuje leasing
- društva za upravljanje UCITS fondovima kako je određeno zakonom kojim se uređuju investicijski fondovi s javnom ponudom
- društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima kako je određeno zakonom kojim se uređuju alternativni investicijski fondovi
- UCITS fondovi kako je određeno zakonom kojim se uređuju otvoreni investicijski fondovi s javnom ponudom
- alternativni investicijski fondovi kako je određeno zakonom kojim se uređuju alternativni investicijski fondovi
- mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi i mirovinska osiguravajuća društva kako je određeno zakonom kojim se uređuju mirovinska osiguravajuća društva
- društva za skup mirovine kako je određeno zakonom kojim se uređuje doživotna otpremnina odnosno skup mirovine
- faktoring-društva kako je određeno zakonom kojim se uređuje faktoring
- investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala
- trgovačka društva i druge pravne osobe od strateškog interesa za Republiku Hrvatsku i trgovačka društva od posebnog interesa u kojima Republika Hrvatska ima vlasništvo manje od 50 % sukladno odluci Vlade Republike Hrvatske kojom se utvrđuje popis trgovačkih društava i drugih pravnih osoba od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, osim pravnih osoba koje vode poslovne knjige i sastavljaju financijske izvještaje u skladu s propisima kojima se uređuje proračunsko računovodstvo ili računovodstvo neprofitnih organizacija.

2.2. Računovodstveni poslovi, dokumentacija i poslovna godina

2.2.1. Obavljanje djelatnosti računovodstva – licenciranje računovođa

Najznačajnija novina Zakona o računovodstvu je obveza licenciranja pravnih i fizičkih osoba koje obavljaju djelatnost računovodstva. Prema članku 7. stavku 4. Zakona o računovodstvu takvo licenciranje provodit će se temeljem posebnog zakona. Posebni zakon kojim će se urediti pravila, status, uvjeti za obavljanje djelatnosti i sva ostala pitanja koja su značajna za struku, ali i za obavljanje djelatnosti računovodstva zasada nije dostupan stručnoj javnosti. **Navedeni članak 7. stavak 4. stupa na snagu za razliku od ostalih članaka Zakona o računovodstvu tek 1. siječnja 2019. godine.** Prije posljednjih izmjena članak 7. stavak 4. trebao je stupiti

na snagu 1. siječnja 2018. godine. Odgoda primjene navedenoga članka propisana je člankom 46. Zakona o računovodstvu. **Iako se čini da do primjene navedenog članka ima još dosta vremena potrebno je, a može se reći i obveza zakonodavca da u suradnji sa stručnom javnosti predloži i analizira utjecaj donošenja posebnog propisa kako bi se u što većoj mjeri podigla kvaliteta financijskog izvještavanja, posljedično tome i poreznih prijava, zaštitila struka i utvrdio položaj računovodstvenih radnika.** Prema članku 4. stavku 7. zaključuje se da je obveza licenciranja propisana jedino za pravne i fizičke osobe (obrtnici i samostalne djelatnosti) koje obavljaju djelatnost računovodstva, ali ne i za fizičke osobe koje su zaposlene u računovodstvu poduzetnika koji nema povjereno računovodstvo drugim pravnim ili fizičkim osobama koje to obavljaju iz usluge. Pitanje odgovornosti pravnih i fizičkih osoba, vjerujemo, uredit će se posebnim zakonom, ali odgovornost za povjerene poslove i za nesmetano obavljanje nadzora od strane nadzornih tijela. Izmjenama Zakona je rok odgođen za godinu dana, a u obrazloženjima danima Hrvatskom saboru uz pojedine članke navedeno je da: „... Ovim člankom propisan je novi rok za donošenje posebnog propisa u svezi uređenja računovodstvene profesije. Budući da se je u postupku javnog savjetovanja i slijedom očitovanja različitih dionika ukazala potreba za razmatranjem opsega u kojem bi se provelo uređenje računovodstvene profesije, odnosno mogućeg proširenja uređenja struke i na fizičke osobe koje obavljaju računovodstvene poslove, a rade kod poduzetnika. Slijedom navedenoga, potrebno je dodatno vrijeme tijekom kojeg će se provesti sveobuhvatna analiza temeljem pristiglih prijedloga...“.

2.2.2. Poslovna godina

Temeljno, poslovna godina je kalendarska godina, a poduzetnik može promijeniti poslovnu godinu u izvještajno razdoblje od dvanaest uzastopnih kalendarskih mjeseci koje je različito od kalendarske godine uz uvjet da o promjeni poslovne godine pisanim putem obavijesti Ministarstvo financija, Poreznu upravu u roku 30 dana od dana osnivanja ili najmanje 30 dana prije početka promjene poslovne adrese. Kada je riječ o statusnim promjenama, promjenama poslovne godine, likvidacije ili stečaja poslovna godina može biti i kraća od dvanaest mjeseci, osim kod likvidacije kada poslovna godina može biti i duža od dvanaest mjeseci.

2.2.3. Ispravci računovodstvene dokumentacije

Računovodstvena dokumentacija obuhvaća knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje te godišnja izvješća i konsolidirana godišnja izvješća. Za svu računovodstvenu dokumentaciju poduzetnik je dužan osigurati njenu točnost, potpunost, mogućnost provjere, razumljivost i zaštitu od oštećenja i promjena. Obveza poduzetnika je bez odgode ispraviti nepotpunu, neprovjerljivu, netočnu ili nerazumljivu dokumentaciju na način koji će omogućiti identificiranje osobe koja obavila ispravak, datum ispravka i sadržaj računovodstvenog dokumenta prije i nakon ispravka. Za bilo koji ispravak računovodstvene dokumentacije, potrebno je sastaviti knjigovodstvenu ispravu. U slučajevima pogrešaka i ispravaka pogrešaka odnosno utvrđivanja kakav se dokument treba sastaviti, potrebno je utvrditi razlog nastanka pogreške. Primjerice, kod greške pri unosu, pogrešna primjena odrednica standarda financijskog izvještavanja ispravljat će se računovodstvenim dokumentom pod nazivom temeljnica. Ispravci koji se odnose na naknadno dostavljenu ispravljenu računovodstvenu dokumentaciju kreiranu prvotno s greškom

poduzetnika koji ju je sastavio, a računovodstvenom kontrolom se to nije moglo utvrditi provodit će se novim dokumentom izdanim od strane poduzetnika koji je grešku napravio. Takva dokumentacija mora se odlagati na način da se može identificirati tko je grešku ispravio (potpis, oznaka ili slično na samom dokumentu kojim se ispravlja greška), kakva je početna dokumentacija bila s greškom i kakva je nakon otklanjanja greške. Sve ove promjene bilježe se kronološki u dnevniku.

3. KNJIGOVODSTVENE ISPRAVE

3.1. Sastavljanje knjigovodstvenih isprava

U smislu Zakona, knjigovodstvenom ispravom smatra se svaki interno ili eksterno sastavljen pisani dokument ili elektronički zapis o poslovnim događajima koji čini osnovu za unos podataka o poslovnim događajima u poslovne knjige.

Knjigovodstvena isprava prema Zakonu o računovodstvu mora sadržavati:

- 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 u slučaju izdavanja elektroničke knjigovodstvene isprave potpisane elektroničkim potpisom i izdavanja računa na papiru
- Izmjenama Zakona o računovodstvu, članak 9. Zakona mijenja se u potpunosti i prema novim odrednicama glasi:

...»(1) *Knjigovodstvena isprava mora biti vjerodostojna, uredna i sastavljena na način da osigurava pravodobni nadzor. Osoba ovlaštena za zastupanje poduzetnika ili osoba na koju je internim pravilima i procedurama prenesena ovlast za potpisivanje knjigovodstvene isprave jamči svojim potpisom na izdanoj knjigovodstvenoj ispravi da je ona vjerodostojna i uredna i ima potreban sadržaj.*

(2) *Knjigovodstvena isprava sastavljena kao elektronički zapis može umjesto potpisa osobe iz stavka 1. ovoga članka 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 mora biti potpisana sukladno propisima kojima se uređuje elektronički potpis.*

(3) *Vjerodostojna knjigovodstvena isprava pisana je ispravom, 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 koji ima za posljedicu knjigovodstvene promjene te ako sadržava sve elemente iz članka 8. stavka 3. ovoga Zakona.*

(4) *Knjigovodstvena isprava je uredna kada se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena.*

(5) *Iznimno od stavka 1. ovoga članka, račun koji služi kao knjigovodstvena isprava, a izdan je od strane poduzetnika ne mora biti potpisan ako je sastavljen na način koji uređuju porezni propisi te sa-*

država ime i prezime osobe koja je odgovorna za njegovo izdavanje. Račun za gotovinski promet kod obveznika fiskalizacije može umjesto imena i prezimena osobe koja je odgovorna za njegovo izdavanje sadržavati oznaku operatera (osobe) na naplatnom uređaju.

(6) *Knjigovodstvena isprava mora biti takva da stručna osoba može u razumnom roku iz nje nedvojbeno spoznati poslovni događaj.*

(7) *Poduzetnik ili osoba koju on odredi odgovorna je za kontrolu vjerodostojnosti isprava. Prije unosa podataka iz knjigovodstvene isprave u poslovne knjige poduzetnik ili osoba koju on odredi dužna je provjeriti vjerodostojnost knjigovodstvene isprave te istu potpisati ili odobriti na način iz kojeg se može jednoznačno utvrditi njezin identitet ili u slučaju knjigovodstvenih isprava sastavljenih kao elektronički zapis iz stavka 2. ovoga članka osigurati njihovu kontrolu i verifikaciju sukladno internim pravilima i procedurama.*»

Člankom 8. stavkom 4. propisano je da je **knjigovodstvenu ispravu poduzetnik dužan sastaviti bez odgode, nakon saznanja o činjenici o kojoj treba sastaviti knjigovodstvenu ispravu.**

3.2. Kontrola vjerodostojnosti knjigovodstvene isprave

Nakon usvajanja Uredbe brisana je obveza da se na knjigovodstvenoj ispravi nalazi potpis osobe odgovorne za poslovne događaje, ali je ostala obveza propisana člankom 9. stavkom 1. da osoba ovlaštena za zastupanje ili osoba na koju je prema internim pravilima i procedurama prenesena ovlast za potpisivanje knjigovodstvene isprave jamči svojim potpisom na izdanoj knjigovodstvenoj ispravi da je ona vjerodostojna i uredna i ima potreban sadržaj. Navedeno i dalje znači da je svaku knjigovodstvenu ispravu potrebno potpisati, kao što je i dosada bila obveza propisana Zakonom o računovodstvu koji je prestao važiti 31. 12. 2015. godine.

Iznimka od obveze potpisivanja svake knjigovodstvene isprave odnosi se na račun koji je izdan od strane poduzetnika, ako je sastavljen na način koji uređuju porezni propisi te sadržava ime i prezime osobe koja je odgovorna za njegovo sastavljanje ili oznaku operatera ako je riječ o računu za gotovinski promet obveznika fiskalizacije.

Zakonom o računovodstvu dodatno je uređeno pitanje kontrole vjerodostojnosti knjigovodstvenih isprava. Prema Zakonu, poduzetnik mora odrediti odgovornu osobu za kontrolu vjerodostojnosti isprava koja će prije unosa podataka iz knjigovodstvene isprave u poslovne knjige provjeriti ispravnost i potpunost knjigovodstvene isprave i potpisati je odnosno odobriti na način iz kojeg se može jednoznačno utvrditi njezin identitet ili u slučaju knjigovodstvenih isprava sastavljenih kao elektronički zapis osigurati njihovu kontrolu i verifikaciju sukladno internim pravilima i procedurama.

Da bi se ova procedura provela u praksi potrebno je određenim aktom utvrditi koja je ili koje su to osobe odgovorne za kontrolu knjigovodstvenih isprava i koje knjigovodstvene isprave kontroliraju ako su osobe zadužene za kontrolu knjigovodstvenih isprava podijeljene primjerice, po vrstama isprava ili na neki sličan način. Također, oznake tih osoba u daljnjem računovodstvenom procesu bit će sastavni dio dnevnika. Postavlja se pitanje da li te osobe zadužene za kontrolu i dalje moraju potpisivati knjigovodstvene isprave za koje su zadužene ili se može utvrditi vjerodostojnost dodjeljivanjem određenih oznaka – odobrenja u procesu izdavanja ili zaprimanja knjigovodstvenih isprava. Slijedeći suštinu mišljenja smo da se knjigovodstvena isprava smatra vjerodostojnom, ako je negdje unutar knjigovodstvenog procesa moguće utvrditi koja je osoba knjigovodstvenu ispravu prekontrolirala odnosno koja je osoba zadužena za kontrolu knjigo-

vodstvenih isprava. Ovakvo razmišljanje potvrđuje i obrazloženje uz navedeni članak: „... *prilikom primjene navedene odredbe, iako ista propisuje više načina na koje se može vršiti kontrola vjerodostojnosti knjigovodstvenih isprava, dolazilo je do nejasnoća u praksi, odnosno pogrešnih tumačenja da su Zakonom o računovodstvu kao jedini načini kontrole vjerodostojnosti knjigovodstvenih isprava propisani isključivo uporaba potpisa ili primjena pečata. Zbog navedenog Zakonom se jasnije propisuje kako je poduzetnik ili osoba koju on odredi odgovorna za kontrolu vjerodostojnosti isprava te kako se iz potpisa ili nekog drugog poduzetniku najprihvatljivijeg načina mora moći utvrditi identitet osobe koja je obavila kontrolu vjerodostojnosti isprava prije unosa podataka u poslovne knjige...*“.

3.3. Čuvanje knjigovodstvenih isprava

Knjigovodstvene isprave prema novom Zakonu o računovodstvu čuvaju se:

- isplatne liste, analitička evidencija o plaćama za koje se plaćaju obvezni doprinosi - trajno
- isprave na temelju kojih su podaci uneseni u dnevnik i glavnu knjigu - najmanje jedanaest godina i
- isprave na temelju kojih su podaci uneseni u pomoćne knjige - najmanje jedanaest godina.

Rok za čuvanje knjigovodstvenih isprava počinje teći zadnjeg dana poslovne godine na koju se odnose poslovne knjige u koje su isprave unesene. Po prvi puta je propisano mjesto čuvanja dokumentacije i to na način da se dokumentacija može čuvati u Republici Hrvatskoj, ali i u zemljama članicama Europske unije. Kada bi se dokumentacija čuvala izvan područja Republike Hrvatske poduzetnik je u svakom trenutku odgovoran za knjigovodstvene isprave te mora tijelima nadležnima za nadzor na njihov zahtjev bez odgađanja omogućiti korištenje istih za potrebe nadzora. Knjigovodstvene isprave moguće je pohranjivati i čuvati primjenom elektroničkih uređaja kojima se jamči online pristup podacima te mora na zahtjev omogućiti tijelu koje obavlja nadzor pravo pristupa, preuzimanja i korištenja tih knjigovodstvenih isprava. Kako Zakon o računovodstvu navodi, knjigovodstvene isprave čuvaju se kao izvorni pisani dokument, na nositelju elektroničkog zapisa ili pretvorene na nositelju mikrografske obrade. Navedenom izmjenom dodatno se dala mogućnost arhiviranja knjigovodstvenih isprava na elektroničkim nositeljima podataka pri čemu oni moraju stalno biti dostupni u razdoblju čuvanja. Ako je drugim propisima za druge potrebe propisano čuvanje ili odlaganje knjigovodstvenih isprava u pojedinim registrima ili bazama, poduzetnik ne može, bez pisane suglasnosti nadležnog tijela, čuvati knjigovodstvene isprave izvan područja Republike Hrvatske i dužan je bez odgađanja osigurati povrat knjigovodstvenih isprava u Republiku Hrvatsku i njihovo odlaganje, sukladno takvim propisima.

4. KONTNI PLAN

4.1. Kontni plan

Obvezna primjena Jedinstvenog okvirnog kontnog plana ukinuta je posljednjim izmjenama Zakona o računovodstvu. Za poduzetnika navedeno znači da i dalje mora u glavnoj knjizi imati unaprijed pripremljena konta, kao što je to bilo propisano i dosada, koja sukladno potrebama poduzetnika, osiguravaju podatke za godišnje financijske izvještaje. Obzirom da je na snagu stupio novi Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja kojim se promijenio sadržaj financijskih izvještaja, u kontnom planu ipak će biti potrebne manje izmjene i dopune kako bi se konta prilagodila no-

vim financijskim izvještajima. U okviru aktivnosti Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika sastavljen je i prilagođen kontni plan prema zahtjevima novih financijskih izvještaja i dostupan je na internetskim stranicama www.rif.hr za besplatno preuzimanje.

4.2. Dnevnik i glavna knjiga

Svako knjiženje u dnevnik mora imati redni broj ili identifikacijsku oznaku te sadržavati podatke na temelju kojih se pri nadzoru knjiženje može nedvojbeno povezati s pripadajućom knjigovodstvenom ispravom i osobom koja je kontrolirala knjigovodstvenu ispravu. Poduzetnik mora osigurati slijednost identifikacijskih oznaka i provjerljivost usklađenosti između prometa dnevnika i glavne knjige te glavne knjige i, ako ih vodi, pomoćnih knjiga za izvještajno razdoblje.

Glavna knjiga sustavna je evidencija svih knjigovodstvenih promjena nastalih na financijskom položaju i uspješnosti poslovanja u određenom izvještajnom razdoblju u kojoj se ti događaji grupiraju prema njihovoj vrsti, a na temelju unaprijed pripremljenih konta koja, sukladno potrebama poduzetnika, osiguravaju podatke za godišnje financijske izvještaje.

5. REVIZIJA

5.1. Obveznici revizije

Obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja podliježu godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa. Obvezi revizije godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja podliježu i poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa neovisno što temeljno nisu obveznici revizije kao subjekti od javnog interesa ili po veličini veliki ili srednji poduzetnici. Matična društva malih grupa koja nemaju obvezu sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja nisu obveznici revizije za te godišnje konsolidirane financijske izvještaje.

Ako nisu obveznici revizije sukladno stavcima kao subjekti od javnog interesa, srednji ili veliki poduzetnici, obvezi revizije podliježu i godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta:

- iznos ukupne aktive 15.000.000,00 kuna
- iznos prihoda 30.000.000,00 kuna
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25.

Obvezi revizije podliježu i godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište.

Reviziji podliježu i godišnji financijski izvještaji poduzetnika koji su sudjelovali u poslovnim pripajanjima, spajanjima odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva neovisno o veličini.

5.2. Revizorsko izvješće

Revizorsko izvješće uključuje:

1. uvod u kojem se navode financijski izvještaji koji su predmetom revizije, zajedno s okvirom financijskog izvještavanja koji je uporabljen u njihovu sastavljanju
2. opis opsega zakonske revizije, uz navođenje revizijskih standarda u skladu s kojima je revizija obavljena

3. mišljenje revizora kojim se jasno izražava pružaju li godišnji financijski izvještaji istinit i fer prikaz financijskog položaja poduzetnika sukladno ovom Zakonu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, odnosno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, ili jesu li godišnji financijski izvještaji u skladu s propisima kojima se uređuje poslovanje poduzetnika ako propisi zahtijevaju takvo mišljenje revizora. Mišljenje revizora može biti pozitivno ili uvjetno mišljenje ili negativno ili se revizor može suzdržati od izražavanja mišljenja ako ga nije u mogućnosti izraziti
4. isticanje pitanja i navođenje ostalih pitanja na koje revizor želi ukazati, ali bez izražavanja mišljenja s ogradom, ako to zahtijevaju Međunarodni revizijski standardi
5. mišljenje o usklađenosti izvješća posloводства s godišnjim financijskim izvještajima za istu poslovnu godinu
6. mišljenje o tome je li izvješće posloводства sastavljeno u skladu s ovim Zakonom
7. izjavu o tome je li, a na temelju znanja i razumijevanja poslovanja poduzetnika i njegova okruženja stečenog u okviru revizije, revizor identificirao značajne pogrešne prikaze u izvješću posloводства te, ako ih ima, opisati prirodu takvih pogrešaka.

Navedeni sadržaj revizorskog izvješća odnosi se i na godišnje konsolidirane izvještaje i konsolidirano godišnje izvješće posloводства te kodeks korporativnog upravljanja. Zakonski zastupnik revizorskog društva, samostalni revizor ili ovlašteni revizori zajedničkog revizorskog ureda dužni su zajedno s ovlaštenim revizorom potpisati revizorsko izvješće i navesti datum sastavljanja. Ako se revizor sukladno propisima kojima se uređuje revizija suzdrži od izražavanja mišljenja ili izda negativno mišljenje, smatra se da obveza poduzetnika iz ovoga članka nije ispunjena.

6. NEFINANCIJSKO IZVJEŠĆE

6.1. Obveznici izrade nefinancijskog izvješća

Usklađivanjem s Direktivom 2014/95/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa, veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine u svoje izvješće posloводства uključuju nefinancijsko izvješće koje sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštivanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem.

6.2. Sadržaj nefinancijskog izvješća

Nefinancijsko izvješće koje sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštivanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem uključuje i:

- a) kratak opis poslovnog modela poduzetnika
- b) opis politika poduzetnika u vezi s tim pitanjima, uključujući postupke temeljite analize koji se provode
- c) rezultate tih politika
- d) osnovne rizike povezane s tim pitanjima koji se odnose na poslovanje poduzetnika, uključujući, kad je to relevantno i raz-

mjerno, njegove poslovne odnose, proizvode ili usluge koji mogu prouzročiti negativne učinke na tim područjima, te način na koji poduzetnik upravlja tim rizicima

- e) nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti važne za određeno poslovanje.

Više o nefinancijskom izvješću i konsolidiranom nefinancijskom izvješću može se pročitati u članku Prijedlog zakona o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu – novosti, autorice Ivane Ravlić Ivanović u broju 11. časopisa Računovodstvo i financije.

7. JAVNA OBJAVA GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I PREDAJA PODATAKA ZA STATISTIČKE POTREBE

7.1. Javna objava godišnjih financijskih izvještaja

Godišnje financijske izvještaje prema Zakonu o računovodstvu čine:

- izvještaj o financijskom položaju (bilanca)
- račun dobiti i gubitka
- izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti
- izvještaj o novčanim tokovima
- izvještaj o promjenama kapitala
- bilješke uz financijske izvještaje.

Mali i mikro poduzetnici sastavljaju bilancu, račun dobiti i gubitka i bilješke uz financijske izvještaje. Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ne sastavljaju obveznici primjene HSFI-a. Godišnji financijski izvještaji sastavljaju se za poslovnu godinu, ali i u slučajevima promjene poslovne godine, statusnih promjena, otvaranja stečajnog postupka ili pokretanja postupka likvidacije nad poduzetnikom.

Članovi uprave poduzetnika i njegova nadzornog odbora, ako postoji, odnosno izvršni direktori i upravni odbor odgovorni su da godišnji financijski izvještaji odnosno godišnje izvješće, izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja ako se navodi odvojeno i nefinancijsko izvješće ako se izradi zasebno te, ako se sastavljaju, godišnji konsolidirani financijski izvještaji odnosno konsolidirano godišnje izvješće, konsolidirana izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja ako se navodi odvojeno te konsolidirano nefinancijsko izvješće ako se izradi zasebno budu sastavljeni i objavljeni sukladno odredbama ovoga Zakona te su odgovorni za ispravnost pohranjenih isprava.

Rok za predaju godišnjih financijskih izvještaja prema posljednjim izmjenama Zakona o računovodstvu, za sva izvještajna razdoblja započela nakon 1. siječnja 2016. godine je najkasnije šest mjeseci od zadnjeg dana poslovne godine. Za sve kojima je poslovna godina jednaka kalendarskoj to je 30. lipnja 2017. godine.

Godišnje financijske izvještaje potpisuju predsjednik uprave i svi članovi uprave (direktori), odnosno svi izvršni direktori poduzetnika. Godišnje financijske izvještaje subjekata koji nemaju upravu odnosno izvršne direktore potpisuju osobe ovlaštene za njihovo zastupanje.

Poduzetnici koji tijekom poslovne godine nisu imali poslovnih događaja, niti u poslovnim knjigama imaju podatke o imovini i obvezama, dužni su do 30. travnja tekuće godine Financijskoj agenciji dostaviti Izjavu o neaktivnosti za prethodnu poslovnu godinu.

7.2. Predaja podataka za statističke potrebe

Svi obveznici Zakona o računovodstvu, dužni su za potrebe statistike Financijskoj agenciji dostaviti bilancu, račun dobiti i gubitka i dodatne podatke za prethodnu kalendarsku godinu do najkasnije

30. travnja tekuće godine. Novim Zakonom o računovodstvu dosadašnji rok za predaju izvještaja za potrebe statistike pomaknut je s 31. ožujka na 30. travnja. Kao što je već od ranije poznato bilanca i račun dobiti i gubitka za potrebe statistike svode se na kalendarsko razdoblje neovisno o tome kako je uređena poslovna godina. Ako je poslovna godina jednaka kalendarskoj, tada poduzetnik može, ako je ispunio sve obveze i procedure pri donošenju godišnjih financijskih izvještaja predati godišnji financijski izvještaj za potrebe javne objave zajedno s izvještajima za potrebe statistike.

7.3. Nadzor i objava popisa poduzetnika koji nisu predali godišnje financijske izvještaje

Financijska agencija uz svoje obveze i ovlaštenja uspostavljanja, održavanja i upravljanja registrom, prikupljanja i obrade podataka iz godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih izvješća te omogućavanje korištenja podataka iz Registra godišnjih financijskih izvještaja i ostalim obvezama propisanim člankom 34. Zakona o računovodstvu provjeravati predaju li poduzetnici redovito godišnje financijske izvještaje, javno objavljivati i pokretati prekršajne postupke protiv poduzetnika koji ne ispunjavaju svoje obveze u smislu predaje godišnjih financijskih izvještaja.

Na temelju podataka u Registru godišnjih financijskih izvještaja Financijska agencija utvrđuje dostavlja li poduzetnik dokumentaciju radi javne objave u propisanim rokovima, te dostavlja li poduzetnik i ostali obveznici financijske podatke za statističke i druge potrebe. U slučajevima da poduzetnik i druga osoba ne dostavi Financijskoj agenciji dokumentaciju **Financijska agencija je ovlaštena tužitelj za pokretanje prekršajnog postupka protiv poduzetnika i odgovorne osobe poduzetnika. Također, Financijska agencija u roku mjesec dana po isteku rokova za javnu objavu objavljuje na svojoj mrežnoj stranici popis poduzetnika koji Financijskoj agenciji nisu dostavili dokumentaciju za javnu objavu, te u roku tri mjeseca po isteku zakonskih rokova popis poduzetnika i osoba koji ne dostave financijske podatke za statističke i druge potrebe.** Financijska agencija dužna je prethodno izvijestiti Ministarstvo financija o paušalnom iznosu za troškove prekršajnog postupka i svim njegovim izmjenama zajedno s izračunom na temelju kojeg je određen.

8. ZAKLJUČAK

Obzirom da standardi financijskog izvještavanja i Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća ne uređuju tehniku prikupljanja relevantnih podataka za potrebe sastavljanja financijskih izvještaja, već uređuju pravila i metode vrednovanja pojedinih pozicija financijskog izvještaja, na lokalnom je zakonodavstvu obveza utvrđivanja određenih pitanja bitnih za tehniku sastavljanja financijskih izvještaja. Pri tome na nacionalnom zakonodavstvu pojedinih zemalja članica ostaje propisivanje pravila i tehnike računovodstva poduzetnika, knjigovodstvenih isprava, poslovnih knjiga i ostalih pravila i procedura koje se koriste u tehničkom smislu pri sastavljanju financijskih izvještaja. Često su ta pravila usko vezana u nacionalno porezno zakonodavstvo. Ciljevi su zaokruživanje metoda i pravila vrednovanja i priznavanja pojedinih pozicija s osnovicom za oporezivanje, lakšu kontrolu primjene pravila poreznih propisa i smanjenje poreznih utaja i prijevara.

Posljednjim izmjenama Zakona o računovodstvu kao ključne izmjene mogu se navesti:

- Izmjene obuhvata subjekata od javnog interesa
- Odgađanje obveze licenciranja računovođa
- Ukidanje obvezne primjene Jedinstvenog okvirnog kontnog plana
- Izmjene i dorade oko pravila izrade i kontrole knjigovodstvenih isprava
- Promjene u obuhvatu obveznika revizije i izrade revizorskog izvješća
- Uvođenje obveze izrade nefinancijskog izvješća
- Promjene u rokovima predaje godišnjih financijskih izvještaja za javnu objavu
- Postupanja Financijske agencije zbog nepoštivanja rokova ili nepredavanja godišnjih financijskih izvještaja za javnu objavu ili dokumentacije za statističke potrebe.

Neovisno o širini zakonodavnog okvira s područja tehnike sastavljanja financijskih izvještaja, suština i dalje ostaje ista i gotovo stoljećima nepromijenjena. Izmjenjuju se razdoblja liberalnijeg i strožeg propisivanja i kontrola, a najčešće sve u sprezi s gospodarskim kretanjima. Činjenica i dalje ostaje da bi kvaliteta izvještavanja, utvrđivanja porezne osnovice i oporezivanja bila što bolja nužno je da je zakonodavni okvir jednostavan, jasan i bez čestih promjena.

NAJAVA:
52. simpozij HZRIF
1. - 3. lipnja 2017. godine
HOTEL OLYMPIA, VODICE