

Klasifikacija računovodstvenih sustava i sustava financijskog izvještavanja

Klečina, Nikolina

Undergraduate thesis / Završni rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:984572>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-07**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

«Dr. Mijo Mirković»

NIKOLINA KLEČINA

**KLASIFIKACIJA RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA I
SUSTAVA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA**

Završni rad

Pula, 2016.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

«Dr. Mijo Mirković»

NIKOLINA KLEČINA

**KLASIFIKACIJA RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA I
SUSTAVA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA**

Završni rad

JMBAG: 0303035746, redoviti student

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Financijsko računovodstvo

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentorica: doc. dr. sc. Ksenija Černe

Pula, rujan 2016.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana NIKOLINA KLEČINA, kandidatkinja za prvostupnicu poslovne ekonomije (financijski management) ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student:

U Puli, 26. 09. 2016.

IZJAVA O KORIŠTENJU AUTORSKOG DJELA

Ja, NIKOLINA KLEČINA dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom: KLASIFIKACIJA RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA I SUSTAVA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

Potpis:

U Puli, 26. 09. 2016.

SADRŽAJ

UVOD	1
1. RAČUNOVODSTVENA REGULATIVA	3
1.1. Uloga računovodstvene regulative.....	4
1.2. Standardi financijskog izvještavanja.....	5
1.3. Faze razvoja harmonizacije računovodstvenih regulativa	5
2. UTJECAJNI ČIMBENICI RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA.....	9
2.1. Pravni sustav.....	9
2.2. Tržište kapitala i sustav financijskog izvještavanja	9
2.3. Politički sustav i ekonomski odnosi između zemalja	11
2.4. Kvaliteta obrazovanja u računovodstvu	11
2.5. Razina inflacije	12
2.6. Razina ekonomskog razvoja	13
2.7. Kultura	13
2.8. Veličina i složenost poslovnog subjekta	14
3. KLASIFIKACIJA RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA.....	15
3.1. Induktivne klasifikacije	15
3.2. Deduktivne klasifikacije	20
3.3. Hijerarhijske klasifikacije	26
4. HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV	29
4.1. Novi Zakon o računovodstvu.....	30
4.2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)	35
4.3. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI)	39
5. HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV U KONTEKSTU UTJECAJNIH ČIMBENIKA I KLASIFIKACIJA.....	42
ZAKLJUČAK	45
LITERATURA.....	46

POPIS SLIKA I TABLICA	48
SAŽETAK	49

UVOD

Računovodstvo prikuplja i obrađuje (procesira) „sirove“ eksterne i interne podatke te ih, primjenom utvrđenih pravila, načela i postupaka, oblikuje u informacije prikladne za postupak poslovnog odlučivanja.¹ Jedan od temeljnih obilježja računovodstvenog procesa su i financijski izvještaji (konačni proizvod računovodstva). Veliki utjecaj na nacionalna računovodstva ima okruženje u kojem djeluje, a međuzavisnim odnosom računovodstva i okruženja formira se računovodstveni sustav određene zemlje. Riječ je o brojnim čimbenicima okruženja, poput zakonodavnog sustava, razine inflacije, sustava financijskog izvještavanja, politički i ekonomski odnosi s drugim zemaljama, kvaliteta edukacije u računovodstvu i sl., a koji se razlikuju od zemlje do zemlje. Slijedom toga, u teoriji i praksi postoje različiti modeli i načini funkcioniranja računovodstva.

Prvo poglavlje uvod je u računovodstvenu regulativu, koja predstavlja normativni okvir za definiranje ponašanja sudionika računovodstvenog procesa. Zakoni, norme i pravila struke objašnjeni su na temelju računovodstvene regulative EU i Hrvatske, te je opisana povijest harmonizacije računovodstvene regulative.

U sljedećem poglavlju obrađeni su čimbenici utjecaja na razvoj računovodstva određene države, koji objašnjavaju različitost računovodstvenih sustava zemalja. Iz nekoliko podjela vanjskih čimbenika utjecaja izdvojeni su i objašnjeni oni najvažniji.

Treće poglavlje donosi pregled samo nekih od mnogobrojnih klasifikacija računovodstvenih sustava. Postojeće klasifikacije generalizirane su u tri veće skupine, pa se izdvajaju induktivne, deduktivne i hijerarhijske klasifikacije, koje ukazuju na složenu stvarnost računovodstvene prakse.

U preposljednjem poglavlju dan je osvrt na računovodstveni sustav u Republici Hrvatskoj, a u posljednjem je poglavlju hrvatski računovodstveni sustav obrađen u kontekstu utjecajnih čimbenika i klasifikacija.

Svrha ovoga rada je prikazati različite modele i načine funkcioniranja računovodstvenih sustava, nastalih pod utjecajem čimbenika okruženja, a cilj rada smjestiti hrvatski računovodstveni sustav u određene klasifikacije.

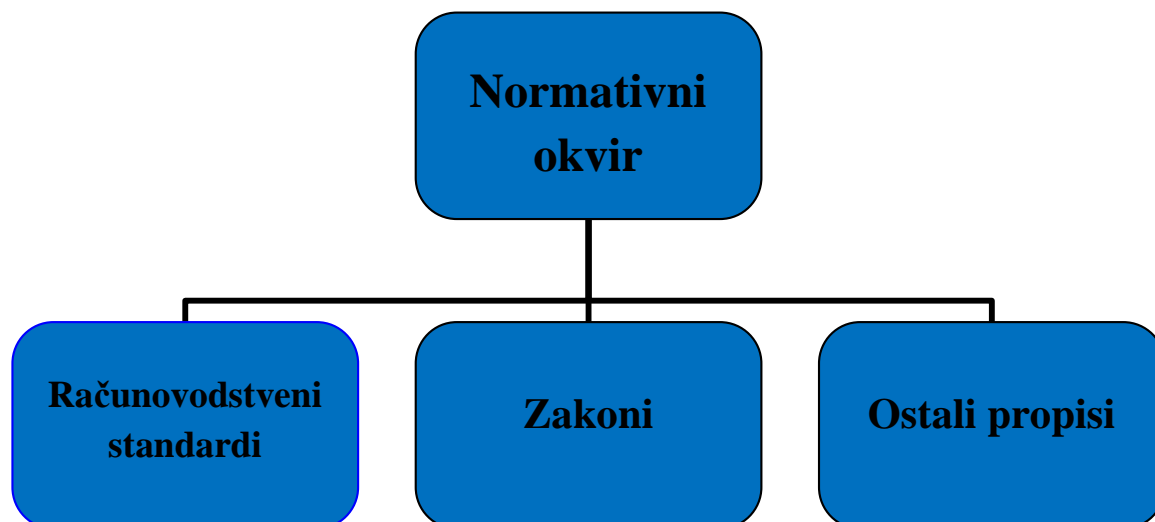
¹ Parać, B. (2013.) *Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje*. Zaprješić: Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti „Baltazar Adam Krčelić“, str. 5.

U okviru ovoga rada primijenjene su sljedeće znanstvene metode: metoda analize, metoda sinteze, deskriptivna i kompilacijska metoda.

1. RAČUNOVODSTVENA REGULATIVA

Normativno uređenje računovodstva (pravni okvir) predstavlja skup eksternih i internih propisa (normi) te usvojenih načela i pravila struke.² Primjerice, hrvatski normativni okvir na području računovodstva u užem smislu čine: Zakon o računovodstvu, standardi financijskog izvještavanja, odluke i stavovi Odbora za standarde financijskog izvještavanja (OSFI-a) i računovodstvene politike. Računovodstveni sustav svake zemlje određen je zakonima, standardima te poreznim i ostalim propisima. Oni predstavljaju normativni okvir kojim se definira ponašanje sudionika sustava odnosno gospodarskih subjekata koji unutar njega djeluju.

Slika 1. Uređenje normativnog okvira računovodstva



Izvor: Smrekar N. (2009.) Usklađivanje nacionalne i međunarodne regulative financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*. 7(2), str. 91.

² Ibidem, str. 49.

1.1. Uloga računovodstvene regulative

Primarna svrha računovodstva jest financijsko izvještavanje. Sustav financijskog izvještavanja može se definirati kao sustav koji omogućuje uvid, praćenje, interpretaciju i ocjenu poslovanja i financijskog stanja poduzeća, a radi donošenja ekonomskih odluka, a uključuje postupke i subjekte pripreme financijskih izvještaja.³ Dakle, pružanje financijskih informacija opće namjene izvan poduzeća naziva se financijsko izvještavanje. Glavna svrha davanja financijskih informacija osobama izvan poduzeća jest skup računovodstvenih izvješća koji se zovu financijski izvještaji. Skup financijskih izvještaja čine četiri povezana izvješća koja sumiraju financijska sredstva, obveze, profitabilnost i novčane transakcije nekog poduzeća.⁴ Kompletan skup financijskih izvješća uključuje:

1. *Bilancu*, koja prikazuje financijski položaj poduzeća na određeni datum, sredstva koja posjeduju, dugove (obveze) i vlasnički kapital
2. *Račun dobiti i gubitka*, koji označuje profitabilnost poduzeća tijekom nekog razdoblja
3. *Izvještaj o vlasničkom kapitalu*, koji objašnjava određene promjene u iznosu vlasničkog kapitala poduzeća
4. *Izvještaj o novčanim tokovima*, koji sumira novčane primitke i izdatke tijekom istog vremenskog razdoblja kao i u računu dobitka i gubitka.
5. *Bilješke*

Međutim, 2009. dolazi do promjene u nazivlju financijskih izvještaja. Usvajanjem novog MRS-a 1 (*Prezentiranje financijskih izvještaja*) u rujnu 2007., koji se primjenjuje od početka 2009., obveznici primjene MSFI/MRS-a, trebaju sastavljati financijske izvještaje pod sljedećim nazivima:⁵ *Izvještaj o financijskom položaju* (umjesto *Bilance*), *Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti razdoblja* (umjesto *Računa dobiti i gubitka*), *Izvještaj o promjenama kapitala tijekom razdoblja* (umjesto *Izvještaja o promjenama kapitala*) i *Izvještaj o novčanim tokovima tijekom razdoblja* (umjesto *Izvještaja o novčanim tokovima*). Naziv *Bilješke* nije se mijenjao u spomenutim izmjenama.

³ Ibidem, str. 79.

⁴ Meigs, R. F., Meigs, W. B. (1999.) *Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja*. Zagreb: Mate naklada, str. 6.

⁵ Parać, B., op.cit., str. 80.

1.2. Standardi financijskog izvještavanja

U praksi financijskog izvještavanja poslovnih subjekata u državama diljem svijeta postoje velike razlike. Takve razlike uzrok su problema subjekata koji pripremaju, konsolidiraju, revidiraju i interpretiraju objavljene financijske izvještaje. Stoga je razvijeno nekoliko međunarodnih organizacija koje se bave usklađivanjem i standardizacijom računovodstva. Jedna takva organizacija je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (u daljnjem tekstu: IASB – International Accounting Standard Board). S ciljem ujednačavanja računovodstvenih propisa na međunarodnoj razini razvijeni su Međunarodni računovodstveni sustavi (*IAS – International Accounting Standards*, u daljnjem tekstu MRS). Godine 2004. počinju se razvijati Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (u daljnjem tekstu: MSFI), eng. *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. MSFI podrazumijevaju potpuno nove standarde, ali pored toga uključuju i MRS - ove koji predstavljaju razradu računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvaćanja i obrade računovodstvenih informacija, prezentiranja i čuvanja računovodstvenih podataka i informacija.

MRS/MSFI se mogu, dakle, definirati kao općeprihvaćeni skup pravila za računovodstvenu obradu poslovnih transakcija, vrednovanje i iskazivanje imovine, kapitala, obveza, prihoda i rashoda koje je usvojilo nadležno tijelo za njihovo utvrđivanje.⁶

MSFI obuhvaćaju međunarodne računovodstvene standarde (MRS – ove), njihove dopune i povezana tumačenja te međunarodne standarde financijskog izvještavanja, njihove dopune i povezana tumačenja koja je utvrdila Europska komisija i koji su objavljeni u službenom listu Europske unije.

1.3. Faze razvoja harmonizacije računovodstvenih regulativa

Na međunarodnoj razini se kao prvi primjer harmonizacije spominje uvođenje sustava dvojnog knjigovodstva, za koji je zaslužan Benedikt Kotruljević (1458. godine). Takav princip evidentiranja do danas je najveći izum koji će to biti i u budućnosti, kao izvor potrebnih informacija korisnicima za poslovno odlučivanje. Sustav dvojnog knjigovodstva ujednačio je pravila evidentiranja ulaznih računovodstvenih informacija i na tom polju već je

⁶ Parać, B., op.cit., str. 56.

postignuta harmonizacija tehnike evidentiranja računovodstvenih informacija. Međutim, predmetom procesa harmonizacije današnjice jest tehnika evidentiranja izlaznih računovodstvenih informacija. Takve se informacije putem financijskih izvještaja prezentiraju zainteresiranim korisnicima.⁷

Razvoj harmonizacije računovodstvene regulative na europskom prostoru može se podijeliti u tri faze:

1. Faza Napoleonovih zakona od 1807. (Code de Commerce);
2. Faza direktiva od 1978. (IV. i VII. Direktiva);
3. Faza računovodstvenih standarda (US GAAP, osamdesete godine i MRS od 1995., Objava Europske komisije)⁸

Napoleonovim trgovačkim zakonom iz 1807. Počela je prva faza međunarodne računovodstvene harmonizacije. Prve su ovaj zakon usvojile Belgija i Nizozemska, a poslije je zakon poslužio i kao temelj za osnovu trgovačkih zakona u Njemačkoj i Švedskoj, a potom i u ostalim dijelovima kontinentalne Europe. Upravo u tom zakonu propisana je obveza sastavljanja bilance i izvještaja o dobiti, a u izmjenama trgovačkog zakona 1867. za dionička društva propisuje se obveza sastavljanja i sadržaj polugodišnjeg obračuna, koji treba biti raspoloživ za obavljanje revizije.⁹ Važno je također istaknuti činjenicu da francuski zakon iz 1673. nije preuzelo Ujedinjeno kraljevstvo kao najrazvijenija industrijska zemlja 17. stoljeća. Čak štoviše, britansko kraljevstvo razvijalo je drugi put koji se razlikovao od kontinentalnog modela.¹⁰ Usvajanjem direktiva Europske zajednice 1978. započela je druga faza procesa harmonizacije računovodstva, u kojoj je uslijedio proces usklađivanja nacionalnih zakona. Zbog rastućeg broja poslovnih subjekata koji međunarodno djeluju, jedan dio direktiva izravno je obuhvaćao računovodstvo i reviziju. Četvrta direktiva definirala je pravila za sastavljanje financijskih izvještaja. Zahtjeve za objavljivanje i pravila vrednovanja, dok je sedma (izdana 1983.) definirala izradu konsolidiranih financijskih izvještaja.

⁷ Klikovac, A., (2008.) *Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji*. Zagreb: Mate naklada, str. 30.

⁸ Loc. cit.

⁹ Ibidem, str. 31.

¹⁰ Gulin, D., (2001.) Obilježja i razvoj računovodstvene regulative u svijetu i kod nas, *Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 4.

Posljednja, treća faza međunarodne harmonizacije računovodstva započela je 1995. donošenjem Objave Europske zajednice. Tako su devedestih godina europski poslovni subjekti sastavljali svoje financijske izvještaje prema US GAAP – ovima, odnosno američkim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Međunarodni komitet za računovodstvene standarde (IASC) 1995. godine postigao je sporazum s Međunarodnom komisijom za vrijednosne papire, prema kojemu IOSCO (*International Organization of Securities Commissions* – Međunarodna organizacija komisija za vrijednosne papire) preporučuje svojim članicama (nacionalnim komisijama) da za pripremu i objavu financijskih izvještaja mogu od 1998. godine koristiti MRS-ove.¹¹ Studije kojima su se ispitivale razlike između direktiva i MRS-ova pokazale su da su MRS-ovi, s manjim izuzecima, konzistentni s direktivama EU i da se mogu predložiti kao osnova za sastavljanje financijskih izvještaja, te je nakon toga IASC odlučio da će preispitivati svaki standard koji nije u skladu s direktivama. Kao nastavak procesa harmonizacije, 2002. godine Europski parlament i Vijeće objavili su Uredbu (EC) 1606/2002 kojom se uređuje primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda. U Uredbi se navodi da direktive ne osiguravaju visoki stupanj transparentnosti i usporedivosti financijskog izvještavanja svih poduzeća na burzi, pa je prema tome potrebno dopuniti pravni okvir koji se odnosi na poduzeća koja kotiraju na burzi. Uredba naglašava važnost usklađivanja standarda koji se koriste u Europi prilikom izrade financijskih izvještaja s međunarodnim računovodstvenim standardima i to zbog konkurentnosti tržišta kapitala. Takvi standardi bili bi primjenjivi na globalnoj razini, za prekogranične transakcije ili kotaciju bilo gdje u svijetu. Također, Uredba navodi da sve zemlje članice, čija poduzeća imaju obvezu sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja i čijim se vrijednosnicama trguje na reguliranom tržištu bilo koje zemlje članice, obvezna su za financijsku godinu koja počinje na dan 1. siječnja 2005. ili kasnije sastaviti konsolidirane financijske izvještaje u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima. Pod tim se pojmom podrazumijevaju MRS-ovi, objašnjenja Odbora za tumačenja MRS-ova (SIC) i Odbora za tumačenje Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (IFRIC), naknadne izmjene tih standarda i povezanih objašnjenja te budući standardi i povezana objašnjenja koja izda ili usvoji IASB (nasljednik IASC-a).¹²

Nadalje, u članku 5. Uredbe, navodi se kako zemlje članice mogu dozvoliti ili zahtijevati:

¹¹ Klikovac, A., op.cit., str. 31.

¹² Ibidem, str. 32.

- a) da poslovni subjekti iz članka 4. Ove Uredbe koriste MSFI - je prilikom izrade svojih individualnih financijskih izvještaja;
- b) da ostali poslovni subjekti koji nisu obuhvaćeni člankom 4. ove Uredbe sastavljaju svoje konsolidirane i/ili individualne financijske izvještaje prema MSFI - ima.¹³

Većina zemalja dopušta ili propisuje primjenu MSFI - ja za neke poslovne subjekte dok su pojedine zemlje, kao što su Cipar i Malta, propisale primjenu MSFI - a za sve subjekte.

Odgoda primjene ove Uredbe do 1. siječnja 2007. odnosila se na poslovne subjekte:

- a) čijim se dužničkim vrijednosnim papirima trguje na financijskim tržištima bilo koje zemlje članice EU, ili
- b) koja listaju na tržištima izvan EU, a za tu svrhu već sastavljaju svoje financijske izvještaje prema međunarodno priznatim standardima.¹⁴

Uredbe vijeća i Europskog parlamenta za razliku od direktiva, stupaju na snagu na određeni datum i podjednako se odnose na sve zemlje članice EU. Direktive navode minimalne zahtjeve koje treba usvojiti zakonodavstvo pojedine zemlje u svoje zakone i statute i ne navode način na koji to zemlja članica treba učiniti.¹⁵

U procesu računovodstvene harmonizacije velika uloga pripada IASB-u što dokazuje i činjenica da danas više od stotinjak zemalja primjenjuje Međunarodne standarde financijskog izvještavanja ili svoje izvještavanje nastoji uskladiti s njima.¹⁶

¹³ Ibidem, str. 33.

¹⁴ Loc.cit.

¹⁵ Gulin, D., op.cit., str. 6.

¹⁶ Smrekar N. (2009.) Usklađivanje nacionalne i međunarodne regulative financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća. Zagreb: *Zbornik Ekonomskog fakulteta*. 7(2), str. 94.

2. UTJECAJNI ČIMBENICI RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA

Računovodstveni sustav svake zemlje pod utjecajem je čimbenika iz okruženja. Za svaku pojedinu zemlju to je jedinstven splet vanjskih čimbenika koji taj računovodstveni sustav čine posebnim u odnosu na druge. U nastavku poglavlja biti će obrazloženi najvažniji utjecajni čimbenici.

2.1. Pravni sustav

Pravni sustav neke zemlje ima izravan utjecaj na računovodstvo; on je primarni izvor računovodstvenih propisa koji mogu biti kreirani od strane vladinih ili nevladinih organizacije, a također odlučuje u kojoj mjeri poduzeće regulira računovodstvo.¹⁷

Računovodstveni sustavi koji su pod utjecajem rimskog prava ozakonjuju računovodstvene standarde i postupke. Ti zakoni su vrlo opsežni te ostavljaju malo mjesta improvizaciji i slobodnoj interpretaciji. Taj sustav je konzervativan i neprilagodljiv. Nasuprot rimskom pravu, u računovodstvenim sustavima koji su pod utjecajem anglo – saksonskih pravila postavljenih na temelju pojedinačnih odluka, računovodstvena pravila i politike postavljaju profesionalne organizacija koje djeluju u privatnom sektoru. Ova vrsta pravnog sustava je prilagodljivija, inovativnija i aktualnija od prethodno opisanog sustava. Tako je sustav usredotočen na transparentan i pravovremenim financijskim izvještajima, kao i na informacijske potrebe i zaštitu ulagatelja.¹⁸

Dakle, zakonski sustav zemlje ima izravan utjecaj na zakonski sustav računovodstva.

2.2. Tržište kapitala i sustav financijskog izvještavanja

Za većinu autora tržište kapitala predstavlja dominantan čimbenik različitosti između računovodstvenih sustava zbog čega tržište kapitala klasificiraju u dvije kategorije, ovisno o

¹⁷ Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black (2006.) *International Accounting and Multinational Enterprises*. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc, str. 16.

¹⁸ Černe, K., (2009.) *Influential Factors Of Country's Accounting System Development*, Zagreb: *Ekonomska istraživanja*, 22 (2), str. 5.

izvoru financiranja, kao tržište kapitala i tržište kredita.¹⁹ Kada su poslovni subjekti financirani putem burze, kao primarnim izvorom kapitala, karakteriziraju se kao tržište orijentirano kapitalu, nasuprot tržišta orijentiranog kreditima, kao što su poslovni subjekti kojima su primarni izvor kapitala banke. Kod prvog način financiranja računovodstvena pravila oblikovana su da pruže buduće informacije koje će biti korisne za donošenje odluka u investicijske svrhe, dok su kod drugoga načina važnija konzervativna pravila računovodstvenog mjerenja i to radi zaštite vjerovnika.

U Velikoj Britaniji primjerice, kapital je podijeljen na brojne male dioničare, a računovodstveni zahtjevi zahtjevaju točno izvješćivanje ostvarene dobiti. U Njemačkoj se poslovni subjekti više oslanjaju na financiranje kroz dug i relativno mali broj banaka. Računovodstveni sustav temelji se na konzervativizmu (opreznosti), kapital osigurava nekoliko većih dioničara i javno izvješćivanje nije primarno. S druge strane su Francuska i Švedska, gdje zakonodavstvo ima važnu ulogu u upravljanju izvorima kapitala, a od poslovnih subjekata se očekuje ostvarivanje vladine politike i makroekonomskih planova.²⁰

Nobes i Parker predlažu razlikovanje između kreditora i vjerovnika kao ključni uzrok međunarodnih razlika.²¹ U zemljama kreditora ne postoji velika potražnja za revizijom i objavljenim financijskim izvješćima i porezi dominiraju nad računovodstvenim pravilima, dok u zemljama vjerovnika računovodstvo ima funkciju tržišta i računovodstvena pravila odvojena su od pravila oporezivanja.

Razvijenost tržišta kapitala, dakle, utječe na način financiranja i na financijsko izvještavanje određene zemlje.

U anglosaksonskim državama (SAD, Velika Britanija) porezno je izvješće neovisno od financijskog izvještaja za vanjske korisnike, koji ne ovise o poreznim pravilima i izrađuju se samostalno. U zemljama čiji računovodstveni sustavi počivaju na rimskom pravu i računovodstvena pravila određena su i fiksna. Kod prvih postoje velike razlike između izvještavanja za porezne i poslovne svrhe, a kod drugih sitne razlike. Povezanost ili

¹⁹ Mijoč, I., Pekanov Starčević, D. (2013.) Računovodstveni utjecaj čimbenika tržišta kapitala i izvora financiranja na različitost praksi financijskog izvještavanja. *Osijski: Pravni vjesnik*, 29(1), str. 159.

²⁰ Ibidem, str. 160.

²¹ Ibidem, str. 162.

nepovezanost računovodstvenog izvještavanja za porezne i poslovne svrhe odredit će karakteristike financijskog izvještavanja.²²

2.3. Politički sustav i ekonomski odnosi između zemalja

Računovodstveni sustav centralno – planskog gospodarstva razlikuje se od računovodstvenog sustava tržišnog gospodarstva. Politički sustav kao utjecajni faktor često se spominje u literaturi pod pojmom kolonijalnog naslijeđa. Mnoge su zemlje zbog svoje veličine, stupnja razvijenosti ili nekadašnjeg statusa kolonije pod utjecajem drugih zemalja. Tako su, primjerice, u povijesti zemlje osvajačice nametale svoj politički, a samim time i računovodstveni sustav. Činjenica je, također, da su mnoge zemlje nakon što su stekle nezavisnost zadržale isti politički i računovodstveni sustav iako više nije bio prilagođen gospodarskom stanju države i njezinim potrebama. Zbog razvijene međunarodne razmjene i potrebe za međunarodnom računovodstvenom harmonizacijom dolazi do utjecaja ekonomskih veza na razvoj pojedinih računovodstvenih sustava.²³

2.4. Kvaliteta obrazovanja u računovodstvu

Ukoliko edukacija na području računovodstva nije kvalitetna može predstavljati ograničavajući čimbenik razvoja računovodstvenog sustava. Ovaj faktor razvoja direktno je pod utjecajem općeg znanja u nekom društvu, ali i statusa računovodstvene profesije, ekonomskih odnosa s drugim zemljama i sl. Razvijene zemlje imaju računovodstvene sustave koji funkcioniraju na temelju visokokvalificiranih računovodstvenih djelatnika, koji rješavaju složenije računovodstvene probleme u složenijim poslovnim subjektima. S druge strane, nerazvijene zemlje ne ulažu previše u edukaciju u području računovodstva jer imaju manje i jednostavnije poslovne subjekte i računovodstvo je na nižoj razini. Moglo bi se zaključiti da je utjecaj razine i kvalitete obrazovanja na području računovodstva velikim dijelom rezultat stupnja razvijenosti zemlje, a time i računovodstvenog sustava i opće razine znanja.²⁴

U zemljama običajnog prava računovodstvena profesija vrlo je cijenjena, samoregulativna i ima ključnu ulogu u kreiranju računovodstvenih standarda, dok je u zemljama temeljenim na rimskom pravu, računovodstvo na „slabijem glasu“, regulirano je od strane države, a stupanj povjerenja u revizije je manji nego li u zemljama običajnog prava. Tako se može zaključiti

²² Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black, op.cit., str. 5.

²³ Ibidem, str. 5. - 6.

²⁴ Ibidem, str. 6.

kako je status računovodstvene profesije čimbenik koji utječe na računovodstveni sustav neke zemlje, ali je u isto vrijeme uvjetovan i nekim drugim čimbenicima kao što je vrsta pravne države.²⁵

Primjer utjecaja obrazovanja na računovodstveni sustav je i projekt GAEB (2004./2005.). Opći je cilj aktivnosti Globalnog računovodstvenog obrazovanja (GAEB) promicanje profesionalnog i akademskog razvoja računovodstvenog obrazovanja u svijetu putem svojih elemenata za kvalifikaciju, profesionalno obrazovanje, praktičnu obuku i trajni profesionalni razvoj. Primarni je cilj GAEB - bovog projekta doprinijeti mjerljivom napretku profesionalne kvalifikacije, obrazovanja i obuke računovođa i revizora kao sredstva za olakšavanje usklađivanja s međunarodnim standardima i direktivama te integraciju u globalno gospodarstvo. Utjecaj edukacije je vidljiv u sljedećem: rezultat projekta je kvantitativna metodologija benchmarkinga koja je primjenjiva u cijelom svijetu, a koja utvrđuje područja neusklađenosti i mjeri poboljšanja, olakšava globalnu trgovinu računovodstvenim uslugama te predstavlja instrument za određivanje prioriteta koje treba rješavati kako bi se ojačala računovodstvena profesija u tranzicijskim zemljama i zemljama u razvoju.²⁶ Vidljivo je iz prethodne rečenice kako postoji potreba uspostavljanja globalnog računovodstvenog obrazovanja kako bi se ublažile razlike u vještinama i znanju računovođa u razvijenim i nerazvijenim zemljama.

2.5. Razina inflacije

U uvjetima visoke inflacije neophodno je računovodstvo u inflatornim uvjetima. Također, razina inflacije u nekom gospodarstvu utjecat će na primjenu metode vrednovanja imovine. U većini zemalja se poslovni događaji evidentiraju po trenutnim nabavnim cijenama bez kasnijeg korigiranja. U većim zemljama (primjerice SAD i Velika Britanija) u kojima je razina inflacije većinom pod kontrolom, za potrebe financijskog izvještavanja primjenjuje se metoda povijesnog troška, dok u zemljama koje imaju visoku razinu inflacije (primjerice Bolivija i Meksiko) primjenjuju se razni modeli kojima se pokušava smanjiti utjecaj inflacije

²⁵ Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black, op.cit., str. 7.

²⁶ http://siteresources.worldbank.org/EXTECAADVPRO/Resources/1934187-1145894493844/GAE_Global_Accountancy_EducationHRV%5B1%5D.pdf, 02.08.2016.

kako bi se postigle relevantne informacije u financijskom izvještavanju.²⁷ Tako će društva s visokom inflacijom pokušavati pronaći nova računovodstvena rješenja za hiperinflatorne uvjete i samim time razlikovati se od onih u kojima je inflacija niska ili stabilna.

2.6. Razina ekonomskog razvoja

Razvoj određenog računovodstvenog sustava zasigurno je uvjetovan ekonomskim razvojem pojedine zemlje. Dosegnuta razina ekonomskog razvoja čimbenik je iz kojeg proizlazi više čimbenika utjecaja, a računovodstveni sustav razvija se i unapređuje ovisno o okolnostima koje se događaju u okruženju. Tako će primjerice rast poslovnog subjekta izvan granice zemlje rezultirati složenim oblicima spajanja i preuzimanja pri čemu će se javiti potreba za detaljnim i zahtjevnijim financijskim izvještajima.²⁸ Ranije su već spomenute zemlje koje su bile kolonije, samim time i manje nerazvijene, a koje su usvojile računovodstvenu praksu zemalja čije se kolonije bile. Također, računovodstvo zemalja u razvoju često je pod utjecajem države i u odnosu na razvijene države ti računovodstveni sustavi su slabije razvijeni. U literaturi se spominje model rasta pojedinog gospodarstva, koji naglašava razliku između gospodarstva koja rastu, zaostaju ili su stabilna i raznim političkim i ekonomskim okolnostima pod čijim su utjecajem.²⁹

2.7. Kultura

Osim poznavanja političkog, ekonomskog ili pravnog sustava neke države, potrebno je poznavati i kulturu zemlje kako bi se što bolje shvatile razlike u računovodstvenim sustavima. To se odnosi na poznavanje poslovnog okruženja zemlje. Vrlo je važno biti upućen u kulturne tijekove računovodstvenog sustava pri tumačenju financijskih izvještaja, koji se, kako je ranije utvrđeno, razlikuju od zemlje do zemlje. Utjecaj kulture spominje se u nekoliko znanstvenih članaka, od kojih je jedan od zanimljivijih onaj Grayev koji povezuje strukturne elemente ili dimenzije kulture sa računovodstvenim vrijednostima.³⁰ Gray iznosi četiri hipoteze koje se temelje na odnosu između kulturoloških karakteristika i razvoja računovodstvenih sustava i računovodstvene profesije.

²⁷ Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black, op.cit., str. 8.

²⁸ Ibidem, str. 9.

²⁹ Loc.cit.

³⁰ Loc.cit.

2.8. Veličina i složenost poslovnog subjekta

Jasno je da je veličina poduzeća važan faktor utjecaja na računovodstveni sustav. Veći poslovni subjekti ujedno su i složeniji, a na veličinu i složenost utječe i stupanj ekonomskog razvoja.³¹ Tako će veći poslovni subjekti proizvoditi i prodavati izvan zemlje, zapošljavati velik broj ljudi i ostvarivati profite veće od bruto domaćeg proizvoda nerazvijenih zemalja. Zato će računovodstveno praćenje i financijsko izvještavanje u razvijenim zemljama biti složenije. Nadalje, zahtjevi računovodstvenog sustava koji imaju više proizvodnih linija uvelike se razlikuje od onog koji ima samo jednu i proizvodi samo jedan proizvod, a razlikovati će se i njihove informacijske potrebe.

³¹ Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black, op.cit., str. 7.

3. KLASIFIKACIJA RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA

Računovodstvena praksa vrlo je složena. Tome pridonose raznolike prakse računovodstvenog izvještavanja različitih država. U svakoj pojedinoj državi računovodstvena praksa razvija se pod utjecajem vanjskih čimbenika, koji se razlikuju od države do države.

Utjecaj čimbenika okruženja na nacionalne sustave ima za posljedicu grupiranje, odnosno klasterizaciju, računovodstvenih sustava unutar sličnih ili istih grupa, podgrupa i klastera.³² Prvi pokušaji klasifikacije računovodstvenih sustava sežu u 1911. godinu, kada Hatfield određuje tri skupine:

1. SAD
2. Velika Britanija
3. Kontinentalna Europa³³

Postojeće klasifikacije mogu se generalizirati u tri velike skupine:³⁴

1. induktivne
2. deduktivne
3. hijerarhijske

3.1. Induktivne klasifikacije

Najvažniji doprinos razvoju induktivnih klasifikacija omogućili su Nair i Frank (1980.), koji su statistički analizirali računovodstvene prakse u 44 zemlje na temelju empirijskih razlika između mjerenja i objavljivanja. Slijedom toga predlažu četiri skupine ili klastera:

(1) britanski model,

³² Mijoč, I., Vrdoljak, T. (2012.) Međunarodne klasifikacije računovodstvenih sustava kao posljedica utjecaja različitih čimbenika okruženja. Osijek: *Ekonomski vijesnik*, 15(2), str. 289.

³³ Maciucă, G. (2013.) The Role Of Accounting System Classification In The Optimization Of International Harmonisation Process. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 13, 2(18), str. 202.

³⁴ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 273.

(2) južnoamerički model,

(3) kontinentalni europski model i

(4) američki model.

Velika Britanija, SAD i Nizozemska najznačajniji su predstavnici britansko - američkoga klastera. Osnovna je značajka računovodstva u navedenim zemljama orijentiranost potrebama investitora i vjerovnika. Karakteristična su za navedene zemlje velika razvijena tržišta dionica i obveznica, gdje subjekti i mnogobrojne multinacionalne korporacije podižu velike količine kapitala. Razina obrazovanja iznimno je visoka, a korisnici financijskih informacija nastoje biti prilično sofisticirani.³⁵

U kontinentalni klaster uključena je većina zemalja kontinentalne Europe i Japan. Karakteristično je za kontinentalni klaster to što podrazumijeva bliske veze i odnose subjekta s bankama budući da banke osiguravaju većinu potreba neograničenim izvorom kapitala. Računovodstvo podliježe strogoj zakonskoj formi s tendencijom konzervativizma. Računovodstvo nije primarno usmjereno na potrebe donošenja odluka kreditora (banki) umjesto toga računovodstvo zadovoljava zahtjeve države i podržava makroekonomski plan vlade.³⁶

Treći model uključuje većinu zemalja Južne Amerike, koje imaju zajedničko nasljeđe i jezik - španjolski, osim Brazila. Razlikovna karakteristika južnoameričkog modela u odnosu na britansko - američki i kontinentalni modela jest uporna uporaba računovodstvenih prilagodbi na inflaciju budući da je već prije naglašeno kako južnoameričke zemlje imaju veliko iskustvo suočavanja s inflacijom. Računovodstvo je orijentirano prema potrebama državnih planera, a poslovni subjekti izvještavanju prema jedinstvenoj (uniformiranoj) računovodstvenoj praksi. Ista metodologija statističkih tehnika primijenjena je na podacima iz 1973. godine u kategoriji prakse objavljivanja. Dobiveni rezultati omogućili su raspored zemalja kako je prikazano Tablicom 1.

³⁵ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 275.

³⁶ Ibidem, str. 276.

Tablica 1. Skupine zemalja prema praksi mjerenja i objavljivanja iz PriceWaterhouse (PWC) podataka 1973. godine i 1975. godine

	Gr. 1.	Gr. 2.	Gr. 3.	Gr. 4.	Gr. 5.	Gr. 6.	Gr. 7.
1. SKUPINA skupine zemalja prema praksi mjerenja iz 1973. Godine	Australija Bahami Fidži Jamajka Kenija Nizozemska Novi Zeland Pakistan Irska Rodezija Singapur Južna Afrika Trinidad & Tobago Velika Britanija	Argentina Bolivija Brazil Čile Kolumbija Etiopija Indija Paragvaj Peru Urugvaj	Belgija Francuska Njemačka Italija Španjolska Švedska Švicarska Venezuela	Kanada Japan Meksiko Panama Filipini SAD			
2. SKUPINA skupine zemalja prema praksi objavljivanja iz 1973. Godine	Isto	Bolivija Njemačka Indija Japan Pakistan Peru	Belgija Brazil Kolumbija Francuska Italija Paragvaj Španjolska Venezuela	Kanada Meksiko Nizozemska Panama Filipini SAD	Argentina Čile Etiopija Urugvaj	Švedska	Švicarska
3. SKUPINA skupine zemalja prema praksi mjerenja iz 1975. Godine	1. skupina + Iran Malezija Nigerija	1. skupina + Danska Norveška Zair	1. skupina + Bermuda Venezuela	Čile			
4. SKUPINA skupine zemalja prema praksi objavljivanja 1975. Godine	Belgija Bolivija Brazil Čile Kolumbija Francuska Grčka Paragvaj Španjolska Urugvaj Zair	Australija Etiopija Fidži Kenija Malezija Novi Zeland Nigerija Singapur Južna Afrika Trinidad & Tobago	Bahami Njemačka Meksiko Panama Filipini SAD Venezuela	Bermuda Kanada Jamajka Nizozemska Irska Rodezija Velika Britanija	Argentina Indija Iran Pakistan Peru	Danska Norveška Švedska	Italija Švicarska

Izvor: Mijoč, I., Vrdoljak, T. (2012.) Međunarodne klasifikacije računovodstvenih sustava kao posljedica utjecaja različitih čimbenika okruženja. Osijek: *Ekonomski vijesnik*, 15(2), str. 274.

Identičan postupak ponovljen je 1975. godine na temelju dostupnih podataka PriceWaterhouse (PWC) istraživanja u dvije kategorije: praksa mjerenja i praksa objavljivanja.

Praksa mjerenja omogućila je klasterizaciju zemalja s promatranog aspekta (Tablica 1.) u sljedeće proširene skupine (klastere) u odnosu na skupine iz 1973. godine:

- (1) skupina: britanski model,
- (2) skupina: južnoamerički model / južnoeuropski model,
- (3) skupina: model sjeverne i srednje Europe,
- (4) skupina: američki model i
- (5) skupina: Čile.

Analizirana praksa objavljivanja 1975. u odnosu na 1973. godine dodatno je proširena s osam zemalja. Skupine zemalja prema praksi objavljivanja PWC podataka 1975. godine prikazane su također Tablicom 1.

Početak osamdesetih godina uzima se kao ključna godina u kojima se stvaraju potrebe klasifikacijskog pojašnjavanja razlikovanja računovodstvenih sustava budući da grupiranje zemalja, prema srodnim značajkama, doprinosi boljem razmijevanju uočenih razlika između pojedinih nacionalnih računovodstvenih sustava, što može biti implikacija za signifikatno donošenje zaključaka oko srodnih karakteristika skupina zemalja promatranih na temelju istih ili sličnih računovodstvenih kriterija.³⁷

DaCosta, Bourgeois i Lawson ispitivali su postojanje grupa zemalja prema homogenosti financijskog izvještavanja. Oni su sustav klasificiranja utvrdili na temelju analize aktualne računovodstvene prakse i prakse financijskog izvještavanja, te su tako u istraživanju koristili bazu podataka s više od 200 računovodstvenih načela i praksi izvještavanja. Autori su

³⁷ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 275.

spomenutu bazu podataka smanjili te ispitali 100 računovodstvenih praksa pomoću ordinalne ljestvice u 38 zemalja rangirajući opseg primjene računovodstvene prakse i načela kao:

- (1) nije dopuštena ili ponadena u praksi,
- (2) primjenjuje se kod manjine poslovnih subjekata,
- (3) primjenjuje se kod polovine poslovnih subjekata,
- (4) primjenjuje se kod većine poslovnih subjekata i
- (5) primjenjuje se kod svih poslovnih subjekata.

Računovodstvene prakse su svedene na skup faktora na temelju čega su odabrane zemlje grupirane na osnovi sličnosti faktora. Rezultati provednog postupka pokazali su postojanje dvije skupine klastera – američki i britanski. Američki klaster obuhvaća 26 zemalja: SAD, Francusku, Njemačku i južno-američke zemlje, u odnosu na britanski klaster, koji čini 10 zemalja: Ujedinjeno kraljevstvo i devet bivših zemalja Britanskog Carstva. Nizozemska i Kanda su ostale neklasificirane.³⁸

Nadalje, Rebmann-Huber je, na temelju prikupljenih podataka o različitim utjecajima na računovodstvene standarde u 16 iznimno industrijaliziranih zemalja članica OECD-a, dobila rezultate koji pokazuju kako je stupanj državnog utjecaja na računovodstvene standarde, odnosno državni legitimacijski proces koristan klasifikacijski uređaj, pri čemu se izdvajaju dvije kategorije sustava:

- (1) sustav privatne regulacije (samoregulacija) i
- (2) sustav državne regulacije (hijerarhijska kontrola) promatrane kroz tri stupnja intenziteta utjecaja: jaka, umjerena i slaba samoregulacija / državna regulacija.³⁹

Temeljem navedene hijerarhijske strukture 16 zemalja članica OECD-a podijeljeno je u šest skupina, odnosno 11 cjelina. Unutar kategorije sustava privatne regulacije izdvajaju se tri skupine sa sedam promatranih zemalja. Prva skupina (1) - jaka samoregulacija karakteristična je za računovodstvene sustave Švicarske, Australije, Kanade i Novog Zelanda, drugu skupinu

³⁸ Nobes, C. (2014.) *International classification of financial reporting*. New York: Routledge, str. 61.

³⁹ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 276. – 277.

(2) – umjerena samoregulacija svojstvena je za sustave Irske i Velike Britanije, odnosno američki sustav (3) opisuje se kao sustav sa slabim stupnjem samoregulacije.

Za kategoriju sustava državne regulacije specifična je hijerarhijska kontrola izvedena u tri moguća oblika stupnja intenziteta utjecaja kao – slaba, umjerena i jaka državna regulacija. Slaba državna regulacija, najočitija, je za švedski računovodstveni sustav, odnosno jaka državna regulacija prevladava u Japanu. Umjerena državna regulacija prisutna je kod većine kontinentalnih europskih zemalja (Nizozemska, Danska, Norveška, Italija, Austrija, Njemačka, Finska).

Sustavi privatne regulacije zasnivaju se na samoregulaciji računovodstvene profesije. Naime računovodstvena profesija je dominantna u procesu određivanja računovodstvenih standarda. Iznimno snažan utjecaj računovodstvene profesije postoji kod umjereno samoregulirajućih sustava. Krajnosti, jaka i slaba samoregulacija, počivaju na bipolarnom sustavu, odnosno jaka ili slaba autoregulacija povećava indirektni utjecaj računovodstvene profesije kroz povećani stupanj uključenosti. Sustavi državne regulacije smanjuju utjecaj računovodstvene struke u procesu postavljanja računovodstvenih standarda tako je u jako državno reguliranim sustavima položaj računovodstvene struke znatno smanjen, zbog čega se očekuje izravni poticaj većom uključenosti računovodstvene profesije.⁴⁰

3.2. Deduktivne klasifikacije

Deduktivne (intuitivne ili a priori) klasifikacije su indirektno klasifikacije temeljene na klasifikacijskim faktorima, koji utječu ili objašnjavaju računovodstveni sustav zemlje. Primjerice, porezni i pravni sustavi nastoje biti iznimno povezani. Zemlje zakonskog prava imaju tendenciju manjeg razdvajanja poreznih i računovodstvenih propisa nego zemlje običajnog prava. Specifično za deduktivne klasifikacije jest zanemarivanje ili potpuno isključivanje bivših komunističkih zemalja i zemalja u razvoju.

Korištenjem procjena gospodarskog razvoja, složenosti poslovanja, političku i društvenu klimu te pravni sustav Mueller je identificirao 10 grupa zemalja. Premda je Mueller naglasio kako različita poslovna okruženja zahtijevaju različite računovodstvene sustave, nije empirijski procijenio računovodstvene razlike u praksi.

⁴⁰ Ibidem, str. 276.

Koristeći pristup na temelju prosudbe, Mueller identificira sljedeća četiri modela razvoja računovodstva:

1. makroekonomski model,
2. mikroekonomski model,
3. pristup neovisne discipline
4. homogeni (uniformirani) pristup

Temeljne karakteristike pojedinog modela vidljive su u Tablici broj 2.

Tablica 2. Temeljne karakteristika modela računovodstvenih sustava prema Muelleru (1967.)

	Osnovne karakteristike
Makroekonomski model	Računovodstvo poslovnih subjekta u bliskoj suradnji s nacionalnom ekonomskom politikom. Ciljevi korporacija slijede makroekonomsku politiku.
Mikroekonomski model	Računovodstvo, kao grana poslovne ekonomije, orjentirano je na pojedine subjekte. Glavni cilj je osiguranje opstanka poslovanja subjekta.
Model neovisne discipline	Konceptualni okvir računovodstva izveden je na osnovu uspješne poslovne prakse i načelu poslovne procjene. Računovodstvo kao neovisna disciplina.
Uniformirani model	Glavna karakteristika jednoobraznost računovodstva. Računovodstvo promatrano kao učinkovito sredstvo uprave i kontrole zasnovano na principu homogenosti mjerenja, objavljivanja i prezentiranja.

Izvor: Mijoč, I., Vrdoljak, T. (2012.) Međunarodne klasifikacije računovodstvenih sustava kao posljedica utjecaja različitih čimbenika okruženja. Osijek: *Ekonomski vijesnik*, 15(2), str. 277. – 278.

U makroekonomskom modelu važno mjesto zauzima poslovni subjekt koji ujedno čini i gospodarsko tkivo zemlje, a čiji se ciljevi ostvaruju kroz koordinaciju aktivnosti s nacionalnom ekonomskom politikom. Ako je ta suradnja uspješna tada se najbolje ostvaruje javni interes. Postavljeni ciljevi korporacija, dakle, slijede makroekonomsku politiku i računovodstvo služi za promicanje gospodarske i poslovne stabilnosti. Švedska, Francuska i Njemačka su primjeri makroekonomskog pristupa.

U mikroekonomskom modelu računovodstvo se promatra kao grana poslovne ekonomije s temeljnom orijentacijom prema pojedinim poslovnim subjektima.⁴¹ Računovodstveni koncepti i primjene izvedeni su na temelju ekonomskih analiza, te teže održavanju uloženoga kapitala u poslovne subjekte. Tako je glavni cilj osiguranje opstanka poslovanja. Primjer su pojedini subjekti u Nizozemskoj.

Model neovisne discipline shvaća računovodstvo kao funkciju usluge, izvedenu iz poslovne prakse. Ovaj model smatra kako je računovodstvo sposobno razviti vlastiti konceptualni okvir izveden na osnovu uspješne poslovne prakse i načelu poslovne procjene. Prihod je pragmatično korisna mjera u praksi, a potpuno i fer objavljivanje poštuje razvijena „općeprihvaćena računovodstvena načela”. SAD i Velika Britanija počivaju na pristupu neovisne discipline.⁴² Posebno je važna metoda pokušaja i pogreške i intuicija.

Kod uniformiranog modela, računovodstvo se promatra kao učinkovito sredstvo uprave i kontrole zasnovano na principu homogenosti mjerenja, objavljivanja i prezentiranja, te se poštuje pravilo jednoobraznosti računovodstva. Na ovaj način osigurava se zaštita i kontrola poslovanja korisnika uključujući menadžere, vladu i porezne vlasti. Ekonomski pristup je srž makro pristupa, kao spona računovodstva i javne politike, kroz zakone i regulatorna tijela osiguravajući njihovu provedbu.⁴³ Posebni se naponi ulažu u jedinstvene sheme sadržane u temeljnim postavkama dvojnog knjigovodstva. Primjeri su Francuska, Njemačka, Švedska i Švicarska.

Velik doprinos klasifikaciji računovodstvenih sustava dao je Gray (1988.). Njegov teorijski model uključuje kulturu kojom se objašnjavaju i predviđaju međunarodne razlike u računovodstvenim sustavima i uspostave obrasci razvoja međunarodnog računovodstva. Gray opisuje četiri računovodstvene vrijednosti za koje pretpostavlja kako su povezane s

⁴¹ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 277.

⁴² Ibidem, str. 278.

⁴³ Ibidem, str. 279.

kulturalnim obilježjima zemlje i na temelju njih razvio je dvije dvodimenzionalne mape računovodstvenih mapa. On klasificira zemlje na temelju sustava regulacije, u kojem promatra dvije dimenzije - dimenziju regulacije računovodstva i dimenziju prilagodljivosti postavljenih pravila (uniformiranost naspram fleksibilnosti).

S obzirom na Grayovu klasifikaciju računovodstvenih sustava prema dimenzijama kontrole i fleksibilnosti moguće je izdvojiti sljedeće modele računovodstvenih sustava: (1) zemlje zakonske kontrole i uniformiranosti (I. kvadrant), (2) zemlje zakonske kontrole i fleksibilnosti (II. kvadrant), (3) zemlje s fleksibilnosti i profesionalizma (III. kvadrant) te (4) zemlje profesionalizma i uniformiranosti (IV. kvadrant).⁴⁴ Navedeni modeli vidljivi su na Slici broj 2.

Slika 2. Računovodstveni sustavi prema dimenzijama kontrole i fleksibilnosti prema Grayu (1988.)



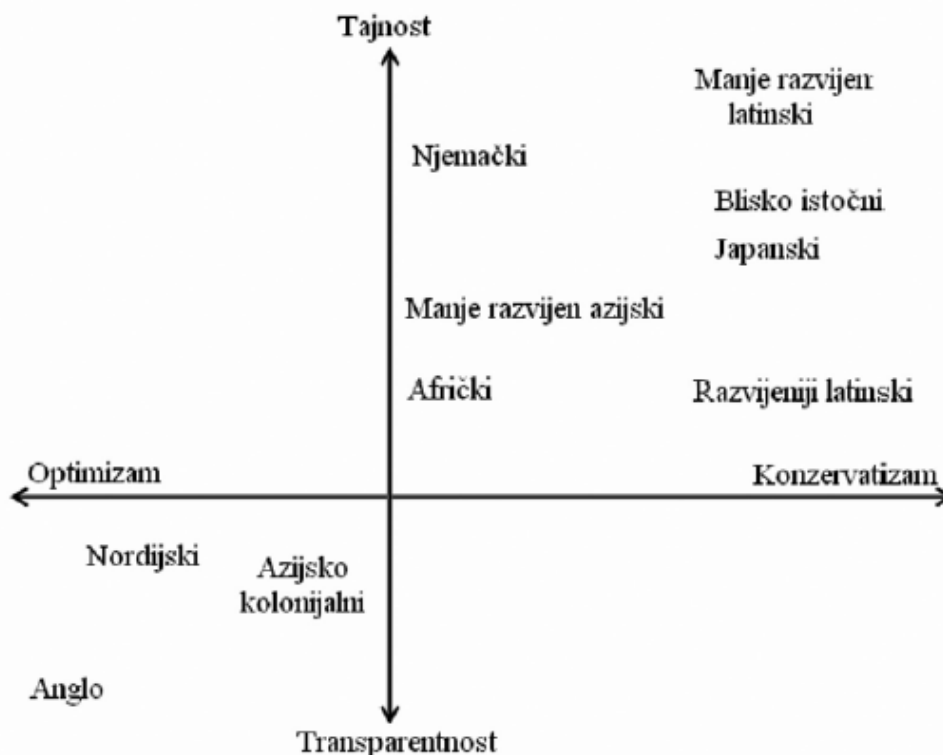
Izvor: Gray, S.J. (1988.), *Towards a Theory of Cultural on the Development of Accounting Influence Systems Internationally*, ABACUS: 24 (1), str. 12.

⁴⁴ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 280.

Vidljivo je kako su anglo i nordijske kulture suprotstavljene germanskom području i području razvijenih latinskih kultura te području japanske kulture, kulture Bliskog istoka, kulturama manje razvijenih latinskih i azijskih zemalja te području afričke kulture.

Najvažnije računovodstvene vrijednosti korištene za mjerenje praksi opsega objavljenih informacija sučeljene su prema dvjema dimenzijama - konzervativizmu ili razboritosti te otvorenosti i transparentnosti pravila objavljivanja.⁴⁵ Prema tome, mogu se razlučiti četiri moguće skupine zemalja: (1) konzervativističke i tajnovite zemlje, (2) tajnovite i optimistične zemlje, (3) zemlje optimizma i transparentnosti te (4) transparentne i konzervativne zemlje. Najviše promatranih zemalja pozicioniralo se u prvi, a zatim u treći kvadrant, što je vidljivo na sljedećoj slici.

Slika 3. Računovodstveni sustavi prema dimenzijama mjerenja i objavljivanja prema Grayu (1988.)



Izvor: Gray, S.J. (1988.), *Towards a Theory of Cultural on the Development of Accounting Influence Systems Internationally*, ABACUS: 24 (1), str. 13.

⁴⁵ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 279.

Prema Hofstedeovim istraživanjima (1983) u više razvijene latinske zemlje ubrajaju se: Belgija, Francuska, Argetina, Brazil, Španjolska i Italija, dok manje razvijene latinske zemlje obuhvaćaju Kolumbiju, Ekvador, Meksiko, Venecuelu, Kostariku, Čile, Gvatemalu, Panamu, Peru, Portugal, Salvador i Urugvaj. S druge strane jače razvijene azijske zemlje su Azija i Japan, odnosno Indonezija, Pakistan, Tajvan, Tajland, Indija, Malezija, Filipini su manje razvijena azijska zemlja. Azijske su kolonije Hong Kong i Singapur. Germanska skupina zemalja obuhvaća područje Austrije, Izraela, Njemačke i Švicarske. U zemlje Bliskog istoka svrstane su arapske zemlje, Grčka, Iran, Turska i ondašnja Jugoslavija. Afričke su zemlje podijeljene na istočnu i zapadnu Afriku, dok anglonsko područje podrazumijeva Australiju, Kanadu, Irsku, Novi Zeland, Veliku Britaniju i SAD. Blok nordijskih zemalja obuhvaća Dansku, Finsku, Nizozemsku, Norvešku i Švedsku.⁴⁶

Seidler prema „sferama utjecaja“ razlikuje tri modela:

1. britanski model,
2. američki model,
3. kontinentalni model

Naime, Seidler navodi kako sfere utjecaja obuhvaćaju određene „matične” zemalje, u računovodstvenom smislu, s jakim utjecajem na računovodstvene prakse drugih zemalja, koje odražavaju kolonijalnu, tradicionalnu ili političku povezanost s matičnim zemaljama.⁴⁷ Britanski model imao je utjecaj na računovodstva Australije i Indije, dok američki model izvorno potječe iz britanskog modela. Međutim, različita se škola proširila u Meksiko zbog geografskog položaja i različitih tokova kapitala, a potom na dijelove Južne Amerike uzrokovano ekonomskim razlozima. Američki je model, nadalje, dobrovoljno usvojen u Izraelu i Japanu, a kontinentalna (francuska) škola pokriva veći dio južne Europe i Sredozemlja. Također, mnoge južnoameričke zemalje odražavaju francuski model. Seidler promatra samo vanjske utjecaje i identificira tri zemlje, koje imaju najveći uspjeh u nametanju vlastitih računovodstvenih sustava. Seidlerove tri kategorije definitivno nisu iscrpne i tako predložene klasifikacije ne ispunjavaju nijedan uvjet dobrog klasifikacijskog sustava.⁴⁸

⁴⁶ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 280.

⁴⁷ Ibidem, str. 278.

⁴⁸ Ibidem, str. 279.

Američki savez računovođa (American Accounting Association – AAA) identificira osam čimbenika koji utječu na formiranje računovodstvenog sustava, koje nazivaju parametrima. To su: politički sustav, ekonomski sustav, ekonomski razvoj, ciljevi financijskog računovodstva, računovodstvene norme, obrazovanje i računovodstveno osposobljavanje, provođenje etičkih normi i klijent. Temeljem navedenih parametara, AAA identificira pet zona utjecaja: britansku, francusko-španjolsko-portugalsku, njemačko-nizozemsku, komunističku i američku.⁴⁹ Ova klasifikacija možda je najkorisnija u kontekstu zemalja u razvoju gdje utjecaj kulture drugih zemalja može biti prevladavajući.⁵⁰

3.3. Hijerarhijske klasifikacije

Prema Nobesu (1983.) računovodstvena praksa može se podijeliti u dvije različite klase: makrouniformirana i mikrotemeljena klasa. Pojedina klasa dodatno je razrađena u dva podrazreda. Micro – based razred dijeli se dalje na dva podrazreda: „Poslovanje, Ekonomija, Teorija“ i „Poslovna praksa, Pragmatičnost, Britansko porijeklo“. Macro – uniform razred također se dijeli na dva podrazreda, jedan koji naglašava utjecaj državne vlasti na ekonomiju i drugi, kontinentalni, unutar kojeg se izdvajaju dvije skupine, odnosno, skupina temeljena na zakonima i skupina temeljena na porezima.⁵¹

Nobes je, međutim, 1998. godine razvio preliminarni model kojim razdvaja računovodstvene sustave u dvije klase. Nobes shvaća računovodstveni sustav kao praksu financijskog izvještavanja, kojom se koriste poslovni subjekti, pri čemu država može biti dokaz upotrebe računovodstvenih sustava kroz vrijeme (jedna godina ili tijekom vremena).⁵² Dakle, treba klasificirati računovodstvene sustave, a ne zemlje. Prijedlog klasifikacije iz 1998. (na Slici 4) predstavlja poboljšanu verziju one iz 1983. godine.

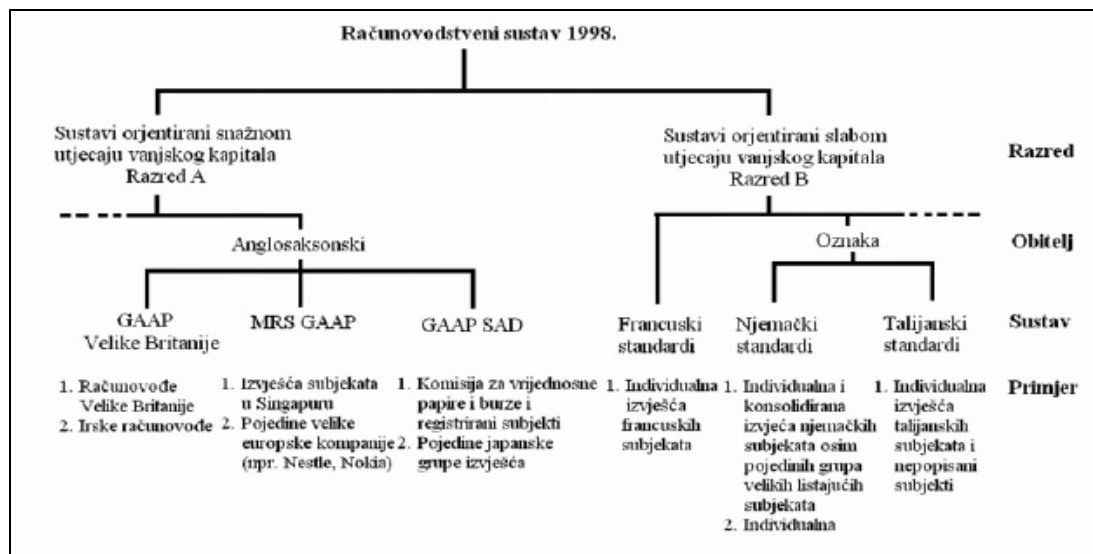
⁴⁹ Maciuca, G., op.cit., str. 202.

⁵⁰ Nobes, C., op.cit., str. 58.

⁵¹ Černe, K. (2007.) *Perspektive hrvatskog računovodstvenog sustava u međunarodnoj računovodstvenoj harmonizaciji*. Magistarski rad. Pula: Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, str. 39.

⁵² Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black, op.cit., str. 287.

Slika 4. Prijedlog Nobesove klasifikacije iz 1998. godine



Izvor: Nobes, C. (1998.), Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting, ABACUS, 34(2), str.181.

Računovodstvo razreda A čini računovodstvene prakse listajućih subjekata bez propisanih poreznih pravila, odnosno prilagođavanje potrebama dioničara, a računovodstvo razreda B uspostavlja računovodstveni sustav slijedeći porezna pravila. Zemlje unutar računovodstvenog razreda B ne propisuju obvezu sastavljanja izvještaja o novačnom tijeku niti potrebu objavljivanja informacija o ostvarenim zaradama od dionica. Dugoročni ugovori zaključuju se metodom završetka ugovora, a nerealizirani dobiti su odgođeni ili nisu propisani.⁵³ Nobes definira pet varijabli kojima on formulira svoj model: kultura zemlje, snaga sustava vanjskih izvora financiranja, vrsta poslovnog subjekta, razina kulturne neovisnosti pojedine zemlje i sustav financijskog izvještavanja.

Sljedeća hijerarhijska klasifikacija je od Berrya (1987), koja počiva na Nobesovoj klasifikaciji razvijenih zapadnih zemalja iz 1983. godine. Ova klasifikacija polazi od pretpostavke kako je računovodstveno mjerenje različito u kapitalističkim (37 zemalja) i komunističkim zemljama (11 zemalja). Kapitalističke zemlje autor promatra s mikro i makroaspekta, a komunistička su društva makrounificirana. Na razini podgrupa (vrsta), kod mikroorijentiranih računovodstvenih sustava pod britanskim utjecajem, Berry uvodi dodatnu podgrupu od devet

⁵³ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 287.

zemalja (Bahami, Fiji, Jamajka, Kenija, Malezija, Nigerija, Singapur, Trinidad, Zibambve), koja u izvornoj Nobesovoj klasifikaciji (1983.) ne postoji. Proširio je i razinu podgrupa pod američkim utjecajem s četiri nove zemlje: Meksiko, Bermuda, Filipine i Venecuelu. S makroaspekta grupu računovodstvenih sustava, temeljenih na poreznoj orijentaciji Berry proširuje dvjema međuskupinama – europskom skupinom, koja je ekvivalentna Nobesovoj skupini zemalja (Italija, Francuska, Belgija, Španjolska, Švicarska) i novom južnoameričkom skupinom s izraženim stupnjem inflacije (Argentina, Brazil, Bolivija, Čile, Kolumbija, Paragvaj, Peru, Urugvaj).⁵⁴

Douppnik i Salter promatraju računovodstvene prakse mjerenje i objavljivanje s početka 90-tih godina na većem broju zemalja dijeleći zemlje u dva klastera: klaster s dvije grupe i klaster s devet grupa. Dobiveni rezultati potvrdili su Nobesovu klasifikaciju iz 1983. godine i odgovaraju njegovoj makro i mikro podjeli. .

Mikrogrupa obuhvaća države koje se oslanjaju na praktična iskustva i nezakonodavne izvore u razvoju računovodstvenih načela i toj grupi pripadaju zemlje Britanskog Commonwealtha, Tajvan, Luksemburg, SAD, Nizozemska s pripadajućim sadašnjim i bivšim kolonijama. Makrogrupa sastoji se od zemalja koje se tradicionalno oslanjaju na zakonsku regulaciju računovodstva karakteristično za zemlje kontinentalne Europe (osim Luksemburga i Nizozemske), arapske zemlje, zemlje Latinske Amerike i Aziju. Opisana podjela klastera u podržava klasifikacije Nobesa (1984.) i Berrya (1987.) na nivou klasa osim Meksika, uz druge manje različitosti.⁵⁵

⁵⁴ Mijoč, I., Vrdoljak, T., op.cit., str. 284.

⁵⁵ Ibidem, str. 285.

4. HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV

Financijsko izvještavanje u modernim tržišnim gospodarstvima ima vrlo važnu informacijsku ulogu, te se stoga obično regulira zakonima i/ili računovodstvenim standardima. Europska Unija je radi poboljšanja konkurentnosti svojih poslovnih subjekata i smanjenja troškova kapitala odlučila snažnije harmonizirati okvire financijskog izvještavanja zemalja članica uporabom MRS-ova za listane poslovne subjekte (poslovni subjekti listani na tržištu kapitala) od 2005.⁵⁶ U uvjetima globalizacije gospodarstva i sve slobodnijeg tijeka ljudi, roba i kapitala financijsko izvješćivanje dobiva novu dimenziju. Kao prepreka računovodstvu u globalnoj ulozi pojavljuju se ranije spomenuti različiti sustavi računovodstvenog izvještavanja i posljedične razlike u financijskim izvještajima.

Nakon raspada SFRJ i osamostaljenja, Hrvatska je trebala provesti znatne reforme u svim sferama društvenog života. Proces osamostaljenja pratio je i proces prelaska s planskoga gospodarskog sustava na tržišni sustav gospodarstva. U tržišnom gospodarstvu financijsko izvješćivanje ima drugačiju ulogu nego u sustavu planskoga gospodarstva. Sukladno novoj ulozi financijskog izvještavanja u gospodarskom sustavu, 1992. godine donesen je i objavljen Zakon o računovodstvu, koji je u primjeni od 1993. godine.⁵⁷

Razvojem europskih integracija i ulaskom novih zemalja članica u EU došlo je do potrebe daljnjeg usklađivanja financijskog izvještavanja i posljedično je nastao današnji model financijskog izvještavanja. Sve države članice Europske unije bile su obvezne najkasnije do 20. srpnja 2015. u svoje nacionalne računovodstvene sustave ugraditi nove računovodstvene direktive EU. To je bila dužna učiniti i Republika Hrvatska. Tako je Direktiva 2013/34/EU o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i srodnim izvještajima za određena društva zamijenila dosadašnju tzv. četvrtu direktivu i sedmu direktivu. U skladu s ovim zahtjevom Hrvatski sabor je donio novi Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15), a zatim i objavio, izmjenio i dopunio Hrvatske standarde financijskog izvještavanja (HSFI, NN 78/15, 134/15).

⁵⁶ Pervan, I. (2004.) Usklađenost okvira financijskog izvještavanja u Hrvatskoj, Bugarskoj i Rumunjskoj sa zahtjevima Europske unije. *Financijska teorija i praksa*, 28(4), str. 477.

⁵⁷ Ibidem, str. 477.

4.1. Novi Zakon o računovodstvu

Kao posljedica usklađivanja hrvatske računovodstvene regulative s regulativom EU od 1. siječnja 2016 u primjeni je novi Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15). Zakon uređuje računovodstvo i razvrstavanje poduzetnika, knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjenu standarda financijskog izvještavanja, godišnje financijske izvještaje, njihovu konsolidaciju i reviziju, te sadržaj i javnu objavu godišnjih financijskih izvještaja. Zakonom se uređuje i Registar godišnjih financijskih izvješća, te obavljanje nadzora. U nastavku će biti dan pregled najznačajnijih odredbi novog Zakona o računovodstvu (NN 78/15, 134/15).

Kao i u prethodnom Zakonu, obveznici primjene novog Zakona o računovodstvu (NN 78/15, 134/15) su i dalje poduzetnici. To uključuje trgovačka društva, sve pravne i fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobitak i poslovne jedinice inozmenih poduzetnika koje su u RH obveznici poreza na dobit te osobe koje u zemlji u kojoj imaju sjedište nisu obveznici vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja, što dakle isključuje državni proračun, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunske korisnike upisane u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika, a koji financijsko poslovanje vode u skladu sa Zakonom o proračunu. Odredbe Zakona ne odnose se niti na domaće i strane udruge, ustanove, zaklade i sve ostale čiji je cilj neprofitnog karaktera.⁵⁸

Nadalje, u skladu s Direktivom 2013/34/EU definirani su određeni računovodstveni pojmovi, koji su nužni za primjenu odgovarajućih zakonski odredaba (npr. definicija matičnog i ovisnog društva). Bitan je pojam koji definira poduzetnike od javnog interesa – oni čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice EU (veliki poduzetnici, kreditne institucije, institucije za elektronički novac, društva i osiguranje i leasing društva, društva za upravljanje otvorenim investicijskim fondovima s javnom ponudom i ostali).

Uz postojeću kategorizaciju poduzetnika (mali, srednji i veliki) Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15) definira novu kategoriju – mikropoduzetnici. Navedena klasifikacija vidljiva je u Tablici 3. Novost je da se novoosnovani poduzetnici i poduzetnici sa statusnom promjenom razvrstavaju u skladu s navedenim pokazateljima na temelju pokazatelja za

⁵⁸ Zakon o računovodstvu NN 78/15, 134/15, čl.4., str. 1.-5.

razdoblje od datuma osnivanja, odnosno statusne promjene do kraja njihove prve poslovne godine, odnosno na zadnji dan tog razdoblja.⁵⁹

Tablica 3. Kriteriji za klasifikaciju poduzetnika prema novom Zakonu o računovodstvu (NN 78/15, 134/15)

	MIKROPODUZETNICI (ako ne prelaze dva od tri kriterija)	MALI PODUZETNICI (ako ne prelaze dva od tri kriterija)	SREDNJI PODUZETNICI (ako ne prelaze dva od tri kriterija)	VELIKI PODUZETNICI (ako prelaze dva od tri kriterija)
Ukupna aktiva	2.600.000,00 kn	30.000.000,00 kn	150.000.000,00 kn	150.000.000,00 kn
Prihod	5.200.000,00 kn	60.000.000,00 kn	300.000.000,00 kn	300.000.000,00 kn
Prosječan broj radnika tijekom poslovne godine	10	50	250	250

Izvor: Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15

Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15)⁶⁰ je također propisao i grupe poduzetnika prema njihovoj veličini i klasificira u male, srednje i velike grupe, a novost je i da računi koji služe kao knjigovodstvena isprava ne moraju biti potpisani, ukoliko su sastavljeni na način koji uređuju porezni propisi i sadržavaju ime i prezime osobe koja ih je izdala. Po prvi put se uvodi licenciranje pravnih ili fizičkih osoba zaduženih za obavljanje računovodstvenih

⁵⁹ Crikveni Filipović, T. (2016.) *Hrvatski računovodstveni sustav*. Zagreb: RRiF-plus, str. 1086.

⁶⁰ Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 6., str. 2. - 4.

poslova. Za provedbu toga će biti donesen posebni zakon, a promjene neće stupiti na snagu do 1. siječnja 2018. Licenciranje je predviđeno za osobe koje se bave pružanjem računovodstvenih usluga, ne i za osobe koje obavljaju računovodstvene poslove kod svojih poslodavaca.

Za razliku od starog zakona, novi Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15) propisuje obvezan sadržaj knjigovodstvene isprave. Dakle, svaka knjigovodstvena isprava mora sadržavati sljedeće elemente: ⁶¹

1. naziv i broj knjigovodstvene isprave
2. opis sadržaja poslovnog događaja i identifikaciju sudionika poslovnog događaja koja sadržava njihov naziv ili ime i prezime te sjedište ili adresu
3. novčanu svotu ili cijenu po mjernoj jedinici s obračunom ukupne svote
4. datum poslovnog događaja, ako nije isti kao datum izdavanja
5. datum izdavanja knjigovodstvene isprave

Uz to, propisan je i obvezan sadržaj izvotka za pojedini konto koji mora sadržavati najmanje sljedeće elemente:

1. naziv odnosno ime i prezime te sjedište, odnosno adresu poduzetnika
2. brojčanu oznaku konta
3. naziv konta
4. razdoblje na koje se odnosi
5. početno stanje ako postoji
6. za svaku knjiženu promjenu: redni broj, datum knjigovodstvene promjene, datum knjiženja, opis sadržaja promjene, dugovnu ili potražnu svotu
7. zaključni ukupni dugovni i potražni promet za razdoblje na koje se izvadak odnosi
8. stanje konta na kraju razdoblja

Nadalje, prema Zakonu⁶², poduzetnik je obvezan odrediti odgovorno osobu za kontrolu vjerodostojnosti isprava koja će prije unosa podataka iz knjigovodstvene isprave u poslovne knjige provjeriti ispravnost i potpunost knjigovodstvene isprave te istu potpisati odnosno odobriti na način iz kojeg se može jednoznačno utvrditi njezin identitet. Prijašnja kontrola –

⁶¹ Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 8., str. 3.

⁶² Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 9., str. 5.

likvidatura vezala se uz ulazne isprave, dok se za izlazne račune ta kontrola podrazumijevala da je obavljena prilikom njezinog sastavljanja. Novost je i propisani jedinstveni računski, tj. kontni plan za poduzetnike (primjena je odgođena do 1. siječnja 2017.).⁶³

Rokovi za čuvanje računovodstvenih isprava i poslovnih knjiga produženi su na 11 godina, a dana je i mogućnost čuvanja knjigovodstvenih isprava izvan područja RH, ali unutar država članica EU-a. Rokovi za predaju godišnjih financijskih izvještaja za potrebe javne objave su u 2016. četiri mjeseca od zadnjeg dana poslovne godine.⁶⁴ Novi rok je propisan i za predaju izvještaja za statističke potrebe koji je sada 30. travnja tekuće godine za prethodnu kalendarsku godinu.⁶⁵ Propisane su kazne od 10.000,00 kn do 100.000,00 kn za poduzetnike koji nisu dostavili financijske izvještaje i ostalo.⁶⁶ Godišnje financijske izvještaje potpisuju predsjednik i svi članovi uprave (direktori), odnosno svi izvršni direktori poduzetnika, a za one poduzetnike koji nemaju upravu odnosno izvršne direktore potpisuju osobe ovlaštene za njihovo zastupanje.⁶⁷

Člankom 17. Zakona⁶⁸ propisano je da mikro, mali i srednji poduzetnici pri sastavljanju godišnjih financijskih izvještaja trebaju primijenjivati HSFI - je, a veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa MSFI - je. Novost predstavlja to da ovisno društvo, odnosno društvo kći koje je obveznik primjene HSFI-ja, a čije matično društvo sastavlja i prezentira konsolidirane financijske izvještaje primjenom MSFI-ja može odlučiti da svoje godišnje financijske izvještaje sastavlja i prezentira primjenom MSFI-ja. Također, nova je definicija matičnog društva, usklađena s Direktivom 2013/34/EU, prema kojoj se matičnim društvom smatra poduzetnik koji ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:⁶⁹

1. ima na izravan ili neizravan način većinu glasačkih prava u drugom poduzetniku, ili
2. ima pravo imenovati ili opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora drugog poduzetnika, a istodobno je član odnosno dioničar tog poduzetnika, ili

⁶³ <http://www.racunovodstvo-porezi.hr/novosti/odgodena-primjena-novog-kontnog-plana-i-druge-novine-vezane-uz-novi-zakon-o-racunovodstvu>, 15.08.2016.

⁶⁴ Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 13., str. 8.

⁶⁵ Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 13., str. 1.

⁶⁶ Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 42., str. 1.

⁶⁷ Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 19., str. 12.

⁶⁸ Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 17., str. 1. - 4.

⁶⁹ Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 23., str. 3.

3. ima pravo izvršavati prevladavajući utjecaj nad drugim poduzetnikom čiji je dioničar ili član na temelju sklopljenog ugovora s tim poduzetnikom ili na temelju odredaba osnivačkog akta, statuta ili u skladu s drugim propisima, ili
4. ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora odnosno upravljačkog ili nadzornog tijela poduzetnika (društvu kćeri), koji su tu funkciju obavljali u tekućoj i prethodnoj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju dio sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo ostvarenjem prava glasa matičnog društva koje je dioničar ili član tog poduzetnika, ili
5. ima kontrolu nad većinom glasačkih prava dioničara ili članova u poduzetniku (društvu kćeri) na temelju sporazuma s drugim dioničarima ili članovima u tom poduzetniku i istodobno je dioničar ili član poduzetnika, ili
6. ako može ostvarivati ili ostvaruje vladajući utjecaj ili kontrolu nad drugim poduzetnikom, ili
7. ako se matičnim ili ovisnim poduzetnikom upravlja na jedinstvenoj osnovi na temelju ugovora, osnivačkog akta ili statuta, ili
8. ako je obveznik primjene MSFI-ja pojedinačno ili kao grupa te je prema tim standardima obvezan sastavljati konsolidirane financijske izvještaje.

Novost je izuzeće od konsolidacije propisano za male grupe, osim za ona matična društva čije male grupe uključuju subjekte od javnog interesa, odnosno velikog poduzetnika. Izuzeća su, također, propisana za matična društva, uključujući i subjekt od javnog interesa ako su ispunjeni sljedeći uvjeti⁷⁰:

1. matično društvo nije izdavatelj financijskih instrumenata uvrštenih na uređenom tržištu države članice
2. matično društvo je pod kontrolom matičnog društva koje podliježe zakonima druge države članice,
3. matično je društvo u 100-postotnom vlasništvu drugog matičnog društva
4. matično društvo će zajedno sa svojim društvima kćerima, biti konsolidirano u konsolidiranim financijskim izvještajima drugog matičnog društva koje podliježe zakonima druge države članice,

⁷⁰ Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, čl. 25., str. 2.

5. matično društvo sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj i konsolidirano godišnje izvješće u skladu s propisima države članice u kojoj se nalazi ili MSFI-jima,
6. matično društvo će objavljivati konsolidirane godišnje financijske izvještaje, konsolidirani godišnji izvještaj drugog matičnog društva i pripadajuće revizorsko izvješće u skladu sa Zakonom,
7. bilješke uz financijske izvještaje matičnog društva sadržavaju:
 - a) naziv i sjedište matičnog društva koje sastavlja izvještaje
 - b) navod o izuzeću od obveze sastavljanja tih izvještaja i izvješća.

Potrebno je još spomenuti sljedeće promjene u novom Zakonu o računovodstvu (NN 78/15, 134/15): obveznike revizije uređuje samo Zakon o računovodstvu, a propisano je sastavljanje novog izvještaja o plaćanjima javnom sektoru.

4.2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)

Radi ujednačavanja računovodstvenih sustava, osim nacionalnih, razvijeni su i Međunarodni računovodstveni standardi, te kasnije Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MRS/MSFI). Prema postojećim zakonskim propisima u Republici Hrvatskoj postoji dvojni sustav računovodstvenih standarda što podrazumijeva primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, ali i nacionalnih standarda.⁷¹

Međunarodni računovodstveni standardi su dogovorena pravila o pripremanju, priznavanju, vrednovanju i prezentaciji računovodstvenih stavki poduzeća. Oni sadrže zahtjeve priznavanja, mjerenja i objavljivanja koji se bave transakcijama i događajima važnim za financijske izvještaje opće najmene.⁷² Od 2001. godine, neki MRS - ovi zamijenjeni su novim MSFI - ima te su usvojeni ili dani prijedlozi za usvajanje novih MSFI -ja o temama koje nisu obrađene u postojećim MRS-ovima. Tako je primjerice MRS 22 u potpunosti zamijenjen sa MSFI 3. U nastavku se nalazi popis MRS / MSFI. Spomenute standarde u Republici Hrvatskoj dužni su koristiti veliki poduzetnici:

⁷¹ Žager, K., Smrekar, N., Oluić, A. (2009.) *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*. Zagreb: Mikrorad, str. 70.

⁷² Klikovac, A., op.cit., str. 52.

MRS 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja*

MRS 2 – *Zalihe*

MRS 7 – *Izvještaj o novčanom tijeku*

MRS 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*

MRS 10 – *Događaji nakon izvještajnog razdoblja*

MRS 11 – *Ugovori o izgradnji*

MRS 12 – *Porezi na dobit*

MRS 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*

MRS 17 – *Najmovi*

MRS 18 – *Prihodi objavljivanja državne pomoći*

MRS 19 – *Primanja zaposlenih*

MRS 20 – *Računovodstvo za državne potpore*

MRS 21 – *Učinci promjena tečaja stranih valuta*

MRS 23 – *Troškovi posudbe*

MRS 24 – *Objavljivanje povezanih osoba*

MRS 26 – *Računovodstvo i izvještavanje planova mirovinskih primanja*

MRS 27 – *Konsolidirani i odvojeni (pojedinačni) financijski izvještaji*

MRS 28 – *Ulaganje u pridružene subjekte*

MRS 29 – *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima*

MRS 31 – *Udjeli u zajedničkim pothvatima*

MRS 32 – *Financijski instrumenti: prezentiranje*

MRS 33 – *Zarada po dionici*

MRS 34 – *Financijsko izvještavanje za razdoblje tijekom godine*

MRS 36 – *Umanjenje imovine*

MRS 37 – *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*

MRS 38 – *Nematerijalna imovina*

MRS 39 – *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*

MRS 40 – *Ulaganje u nekretnine (investicijske nekretnine)*

MRS 41 – *Poljoprivreda*

MSFI 1 – *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*

MSFI 2 – *Plaćanje temeljeno na dionicama*

MSFI 3 – *Poslovna spajanja*

MSFI 4 – *Ugovori o osiguranju*

MSFI 5 – *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*

MSFI 6 – *Istraživanje i procjena mineralnih resursa*

MSFI 7 – *Financijski instrumenti: Objavljivanje*

MSFI 8 – *Poslovni segmenti*⁷³

Cilj prvog MSFI - ja jeste u prvim financijskim izvještajima subjekta prema MSFI - ijevima i njegovim financijskim izvještajima za dio razdoblja unutar godine koju ovi financijski izvještaji obuhvaćaju osigurati visoku kvalitetu informacija koje su transparentne za korisnike i usporedive kroz sva prikazana razdoblja, osiguravaju odgovarajuću polaznu točku za računovodstveno iskazivanje po Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja te se mogu dobiti uz trošak koji ne premašuje s njima povezane koristi. Cilj drugog MSFI-ja je utvrđivanje financijskog izvještavanja subjekta u slučaju transakcije plaćanja temeljenog na dionicama, a njim se i posebno zahtijeva od subjekata da u svojem računu dobiti i gubitaka i financijskom stanju prikaže učinke transakcija temeljenih na dionicama, uključujući rashode

⁷³ Parać, B., op.cit., str. 54.

povezane s transakcijama u okviru kojih se dioničke opcije dijele zaposlenicima. Povećanje relevantnosti, pouzdanosti i usporedivosti informacija koje izvještajni subjekt iznosi u svojim financijskim izvještajima o poslovnom spajanju i njegovim učincima cilj je MSFI 3 – Poslovna spajanja, dok je cilj sljedećeg Standarda utvrđivanje financijskog izvještavanja o ugovorima o osiguranju dok Odbor ne dovrši drugu fazu svojeg projekta o ugovorima o osiguranju. Peti MSFI ima za cilj utvrditi način obračunavanja imovine namijenje prodaji te prezentiranje i objavljivanje podataka o prestanku poslovanja, a šesti utvrditi financijsko izvještavanje za istraživanje i procjenu mineralnih resursa. MSFI 7 – Financijski instrument: objavljivanje ima za cilj zahtijevanje od subjekata da u svojim financijskim izvještajima objave podatke koji će korisnicima omogućiti da ocijene značaj financijskih instrumenata za financijsko stanje i uspješnost subjekata i vrstu i opseg rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata. Temeljno načelo osmog MSFI-ija – Poslovni segmenti je objava podataka koji omogućuju korisnicima njegovih financijskih izvještaja da procijene vrstu i financijske učinke poslovnih djelatnosti kojima se subjekt bavi i gospodarskih okruženja u kojima posluje. Utvrđivanje načela prikaza i sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja subjekta koji ima moć raspolaganja jednim ili više subjekata cilj je desetog MSFI-ija, a jedanaesti određuje načela financijskog izvještavanja za subjekte koji imaju udjele u poslovima koji su zajednički. Objavljivanje udjela u drugim subjektima naziv je dvanaestog Međunarodnog standarda, a njegov je cilj subjektima propisati objavu informacija koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju odrediti prirodu njegovih udjela u drugim subjektima i s njima povezane rizike te učinke takvih udjela na njegov financijski položaj, financijsku uspješnosti i novčane tokove. Trinaesti MSFI definira fer vrijednost, postavlja okvir za mjerenje te vrijednosti u jednom MSFI-iju te propisuje podatke koji se objavljuju o mjerama fer vrijednosti.⁷⁴

MSFI su namijenjeni za primjenu u financijskim izvještajima opće namjene i u svim financijskim izvještajima subjekata usmjerenih na ostvarivanje profita. Njihova primjena važna je jer sadrže pravila i kriterije sastavljanja financijskih izvještaja, koji čine podlogu u poslovnom odlučivanju i upravljanju. Glavne odlike financijskog izvještaja su pouzdanost i usporedivost, a to se postiže uvažavanjem računovodstvenih standarda.

⁷⁴ Crikveni Filipović, T., op.cit., str. 138. - 145.

4.3. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI)

Hrvatske standarde financijskog izvještavanja donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Oni se temelje na domaćoj računovodstvenoj teoriji i praksi i Direktivi 2013/34/EU. Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja uređuje se tematika vezano uz financijske izvještaje namijenjene, u prvom redu, vanjskim korisnicima. Definirani su kao skup računovodstvenih načela i pravila koja primijenjuje računovodstvena struka, a koriste se kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.⁷⁵ Njihova svrha je propisati osnovu za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja, pomoć revizorima pri ocjenjivanju jesu li financijski izvještaji u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja i pomoć korisnicima pri tumačenju podataka sadržanih u tim izvještajima. U Tablici 4 nalazi se popis Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI), a njihovi ciljevi su razjašnjeni u daljnjem tekstu.

Tablica 4. Popis Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI)

HSFI 1	Financijski izvještaji
HSFI 2	Konsolidirani financijski izvještaji
HSFI 3	Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogrešaka
HSFI 4	Događaji nakon datuma bilance
HSFI 5	Dugotrajna nematerijalna imovina
HSFI 6	Dugotrajna materijalna imovina
HSFI 7	Ulaganja u nekretnine
HSFI 8	Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
HSFI 9	Financijska imovina

⁷⁵ Crikveni Filipović, T., op.cit., str. 3.

HSFI 10	Zalihe
HSFI 11	Potraživanja
HSFI 12	Kapital
HSFI 13	Obveze
HSFI 14	Vremenska razgraničenja
HSFI 15	Prihodi
HSFI 16	Rashodi
HSFI 17	Poljoprivreda

Izvor: Crikveni Filipović, T. (2016.) *Hrvatski računovodstveni sustav*. Zagreb: RRiF-plus

Cilj HSFI 1 – Financijski izvještaji je propisati osnovu za prezentiranje financijskih izvještaja opće namjene kako bi se osigurala usporedivost s financijskim izvještajima za prethodno razdoblje i s financijskim izvještajima drugih poduzetnika. HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji za cilj ima odrediti računovodstveni tretman ulaganja u ovisna društva, društva povezana sudjelujućim interesom i zajednički kontrolirane poduzetnike u odvojenim financijskim izvještajima matičnog društva, pothvatnika ili ulagatelja te u konsolidiranim financijskim izvještajima grupa. HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogrešaka imaju za cilj propisati kriterije za izbor i mijenjanje računovodstvenih politika, zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. Dakle, kroz HSFI 3 pokušava se poboljšati važnost i usporedivost financijskih izvještaja poduzetnika, kao i usporedivost financijskih izvještaja kroz razdoblja i u odnosu na financijske izvještaje drugih poduzetnika. Događaji nakon bilance –HSFI 4, čiji je cilj propisati obvezu usklađenja financijskih izvještaja za događaje nastale nakon datuma bilance odnosno obvezu objavljivanja podataka o događajima koji su nastali u razdoblju od datuma bilance do datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Cilj HSFI 5 je

propisati računovodstveni postupak za nematerijalnu imovinu koja nije posebno obrađena drugim Standardom, dok je cilj sljedećeg standarda propisati računovodstveni postupak za dugotrajnu materijalnu imovinu i s tim povezana pitanja. Što se tiče ulaganja u nekretnine, HSFI 7 propisuje računovodstveni postupak ulaganja u nekretnine, HSFI 8 određuje računovodstveni tretman dugotrajne imovine namijenjene prodaji. Cilj HSFI 9 - Financijska imovina je propisati obvezu priznavanja, mjerenja, evidentiranja i objavljivanja financijske imovine, a HSFI 10 – Zalihe propisuje računovodstveni postupak za utvrđivanje, obračunavanje i evidentiranje zaliha, te sadrži upute za određivanje troškova i njihovim kasnijim priznavanjem kao rashoda. Kriterije poznavanja i mjerenja potraživanja u financijskim izvještajima poduzetnika koji primjenjuju Hrvatske standarde financijskog izvještavanja propisuje HSFI 11 – Potraživanja. Nadalje, vrste kapitala i kriteriji za priznavanje i mjere kapitala propisane su HSFI 12 – Kapital, a računovodstveni postupak za mjerenje, priznavanje prezentiranja i objavljivanja obveza propisan je u HSFI 13 – Obveze. Cilj HSFI 14 – Vremenska razgraničenja je prikazati računovodstveni model za priznavanje stavki vremenskih razgraničenja. Dok se HSFI 15 – Prihodi odnosi na propisivanje računovodstvenog postupka za mjerenje, priznavanje i objavljivanje prihoda, HSFI 16 – Rashodi se odnosi na propisivanje kriterija primjenjivih za priznavanje, mjerenje i objavljivanje rashoda u financijskim izvještajima subjekata koji primjenjuju ove standarde. Konačno, HSFI 17 – Poljoprivreda određuje računovodstveni postupak u vezi s biološkom imovinom i poljoprivrednim proizvodima.⁷⁶

Hrvatski računovodstveni standardi financijskog izvještavanja od javnog su interesa i razvijeni su s ciljem osiguravanja kvalitetnih, transparentnih i usporednih informacija i podataka u financijskim izvještajima.

⁷⁶ Crikveni Filipović, T., op.cit., str. 1. - 118.

5. HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV U KONTEKSTU UTJECAJNIH ČIMBENIKA I KLASIFIKACIJA

Računovodstveni sustav svake zemlje nastaje, razvija se i funkcionira pod utjecajem jedinstvenog spleta vanjskih čimbenika. O tom spletu ovisiti će sustav financijskog izvještavanja. S obzirom na određene čimbenike utjecaja, računovodstveni sustavi mogu se razvrstati u određene modele, grupe i klastere. U Tablici 5. nalaze se prethodno navedeni i opisani čimbenici utjecaja, ali u kontekstu hrvatskog računovodstvenog sustava.

Tablica 5. Prijedlog čimbenika utjecaja za hrvatski računovodstveni sustav

ČIMBENIK	ANALIZA ČIMBENIKA
Glavni izvor financiranja	Banke
Vrsta prava	Rimsko pravo
Oporezivanje (naspram računovodstva)	Povezano
Ekonomske veze	Europska Unija
Inflacija	Niska
Razina ekonomskog razvoja	Srednja (u razvoju)
Razina obrazovanja u računovodstvu	Visoka

Izvor: Izrada autorice

O karakteristikama tržišta kapitala, tj. načinu na koji pribavljaju sredstva ovisiti će sustav financijskog izvještavanja neke zemlje. Poslovni subjekti u Hrvatskoj većinom se oslanjaju na banke kao glavne izvore financiranja i time su računovodstvena pravila konzervativna i slijepo se primjenjuju. Računovodstveni sustavi koji su pod utjecajem rimskog prava, kao što je Hrvatska, ozakonjuju računovodstvene standarde i postupke, te su oni konzervativni i neprilagodljivi. Također, razlike između izvještavanja za porezne i poslovne svrhe su manje.

Kao članica Europske Unije, Hrvatska je dužna uskladiti sustav financijskog izvještavanja s direktivama Europske Unije. Zbog utjecaja ekonomskih veza na razvoj računovodstvenog sustava i snažne međunarodne razmjene, Hrvatska prilagođava svoj računovodstveni sustav Europskoj Uniji i to u cilju harmonizacije računovodstva.

O razini inflacije ovisiti će način evidentiranja poslovnih događaja. Tako se u zemljama niske inflacije za potrebe financijskog izvještavanja primjenjuje se metoda povijesnog troška. U Hrvatskoj se, dakle, poslovni događaji evidentiraju po trenutnim nabavnim cijenama bez kasnijeg korigiranja.

Sljedeći čimbenik koji utječe na razvoj računovodstvenog sustava je stupanj ekonomskog razvoja. Republika Hrvatska i dalje nije postigla visok stupanj razvoja, te je očit utjecaj države na sastavljanje financijskih izvještaja, rokove predaje, način utvrđivanja dobiti, evidenciju troškova i sl. Sa stupnjem ekonomskog razvoja povezan je i stupanj razvoja edukacije u računovodstvu. Računovodstvo je u Republici Hrvatskoj dio visokoškolskog obrazovanja na preddiplomskoj, diplomskoj i postdiplomskoj razini. Uvrštavanjem računovodstva u programe sveučilišta, ova profesija dobiva na značenju, te se otvaraju mogućnosti daljnjeg razvitka računovodstvenog sustava u okviru suvremene međunarodne računovodstvene teorije i prakse.

U nastavku će hrvatski računovodstveni sustav biti smješten u neke od klasifikacija objašnjenih u trećem poglavlju.

U induktivnoj klasifikaciji Naira i Franka iz 1980. godine, koji računovodstvene sustave razvrstava u četiri modela (britanski, južnoamerički, kontinentalni europski i američki) na temelju statističkih analiza računovodstvenih praksa u 44 zemlje, hrvatski računovodstveni sustav autorica rada smješta u kontinentalni europski model. Za računovodstvene sustave ovoga modela, kao i hrvatskoga, karakteristične su bliske veze poslovnih subjekata s bankama koje su većinski izvor financiranja, a svi računovodstveni postupci slijede stroge zakonske odredbe. Utjecaj države je značajan i računovodstvo podržava makroekonomski plan vlade.

Prema Muellerovoj klasifikaciji iz 1967. godine, hrvatski računovodstveni sustav može biti smješten u uniformirani model. Karakteristika uniformiranog modela računovodstvenih sustava koji odgovara i hrvatskom je ta da računovodstvo predstavlja učinkovito sredstvo uprave i kontrole zasnovano na principu homogenosti mjerenja, objavljivanja i prezentiranja. Ovim pristupom osigurava se zaštita i kontrola poslovanja korisnika, te menadžera, vlade i

porezne vlasti. Također, zamjetni su naponi akademske zajednice oko stvaranja jedinstvenih shema sadržanih u temeljnim postavkama dvojnog knjigovodstva. Jednoobraznim računovodstvom osigurava se unifikacija financijskih izvještaja. U ovom modelu izdvajaju se poslovni, tehnički i ekonomski pristup, a upravo posljednji pristup odgovara hrvatskom računovodstvenom sustavu zbog značaja nacionalne ekonomske politike

S obzirom na Grayovu klasifikaciju računovodstvenih sustava prema dimenzijama kontrole i fleksibilnosti, Hrvatsku je moguće smjestiti u model zemalja zakonske kontrole i uniformiranosti, dok je s obzirom na dimenzije mjerenja i objavljivanja, hrvatski računovodstveni sustav moguće promatrati u kvadrantu transparentnosti i optimizma.

Prema Nobesovoj klasifikaciji iz 1998. godine, autorica rada hrvatski računovodstveni sustav, ovisno o snazi financijskog sustava svrstava u sustave snažnog utjecaja vanjskog kapitala.

ZAKLJUČAK

Računovodstveni sustavi su pod utjecajem vanjskih čimbenika iz svog okruženja. Tako na formiranje računovodstvenog sustava neke države uvelike utječe pravni i politički sustav te države, razina ekonomskog razvoja, tržište kapitala i sustav financijskog izvještavanja, razina kvalitete računovodstvenog obrazovanja, kultura i slično. Kao konačni proizvod računovodstvenog sustava nastaju financijski izvještaji, koji se pod utjecajem spomenutih čimbenika mogu razlikovati od države do države. Prema sličnim obilježjima sustava financijskog izvještavanja računovodstvene sustave se klasterizira ili svrstava u grupe i podgrupe. U ovom radu prikazane su induktivne, deduktivne i hijerarhijske klasifikacije računovodstvenih sustava.

Hrvatski računovodstveni sustav reguliran je Zakonom o računovodstvu, koji je usklađen s Direktivom 2013/34/EU, Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI). U okviru rada, prema mišljenju autorice, hrvatski računovodstveni sustav smješten je u kontekst utjecajnih čimbenika okruženja i određenih klasifikacija. Kao srednje razvijena zemlja čiji računovodstveni sustav počiva na rimskom pravu, u kojoj su razlike između izvještavanja za porezne i poslovne svrhe male, banke čine većinski izvor financiranja poslovnih subjekata, a računovodstveni sustav i sustav financijskog izvještavanja je usklađen sa direktivama Europske Unije, Hrvatska može biti svrstana u nekoliko modela i grupa. U kontekstu induktivnih klasifikacija, autorica rada svrstava hrvatski računovodstveni sustav u kontinentalni europski model (Nair i Frank, 1980.), deduktivnih u uniformirani model (Mueller, 1967.) i prema hijerarhijskoj klasifikaciji u model zemalja čiji računovodstveni sustavi su orijentirani snažnom utjecaju vanjskog kapitala (Nobes, 1998.).

LITERATURA

Knjige:

1. Crikveni Filipović, T., (2016.) *Hrvatski računovodstveni sustav*. Zagreb: RRiF-plus
2. Klikovac, A., (2008.) *Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji*. Zagreb: Mate naklada
3. Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black, (2006.) *International Accounting and Multinational Enterprises*. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc
4. Meigs, R .F., Meigs, W. B., (1999.) *Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja*. Zagreb: Mate naklada
5. Nobes, C., (2014.) *International classification of financial reporting*. New York: Routledge
6. Parać, B., (2013.) *Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje*. Zaprješić: Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti „Baltazar Adam Krčelić“
7. Žager, K., Smrekar, N., Oluić, A., (2009.) *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*. Zagreb: Mikrorad

Članci:

1. Černe, K., (2009.) Influential Factors Of Country's Accounting System Development, Zagreb: *Ekonomska istraživanja*, 22 (2)
2. Gulin, D., (2001.) Obilježja i razvoj računovodstvene regulative u svijetu i kod nas, *Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
3. Mijoč, I., Vrdoljak, T., (2012.) Međunarodne klasifikacije računovodstvenih sustava kao posljedica utjecaja različitih čimbenika okruženja. Osijek: *Ekonomski vjesnik*, 15(2)
4. Mijoč, I., Pekanov Starčević, D., (2013.) Računovodstveni utjecaj čimbenika tržišta kapitala i izvora financiranja na različitost praksi financijskog izvještavanja. Osijek: *Pravni vjesnik*, 29(1)
5. Maciua, G., (2013.) The Role Of Accounting System Classification In The Optimization Of International Harmonisation Process. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 13, 2(18)

6. Pervan, I., (2004.) Usklađenost okvira financijskog izvještavanja u Hrvatskoj, Bugarskoj i Rumunjskoj sa zahtjevima Europske unije. Zagreb: *Financijska teorija i praksa*, 28(4)
7. Smrekar N., (2009.) Usklađivanje nacionalne i međunarodne regulative financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*. 7(2)

Ostalo:

1. Černe, K., (2007.) *Perspektive hrvatskog računovodstvenog sustava u međunarodnoj računovodstvenoj harmonizaciji*. Magistarski rad. Pula: Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
2. Zakon o računovodstvu NN 78/15, 134/15

Internetske stranice:

1. <http://www.racunovodstvo-porezi.hr/novosti/>, 15.08.2016.
2. http://siteresources.worldbank.org/EXTECAADVPRO/Resources/1934187-1145894493844/GAE_Global_Accountancy_EducationHRV%5B1%5D.pdf, 02.08.2016

POPIS SLIKA I TABLICA

Slika 1. Uređenje normativnog okvira računovodstva.....	3
Tablica 1. Skupine zemalja prema praksi mjerenja i objavljivanja iz PriceWaterhouse (PWC) podataka 1973. godine i 1975. godine.....	17
Tablica 2. Temeljne karakteristika modela računovodstvenih sustava prema Muelleru (1967.).....	21
Slika 2. Računovodstveni sustavi prema dimenzijama kontrole i fleksibilnosti prema Grayu (1988.).....	23
Slika 3. Računovodstveni sustavi prema dimenzijama mjerenja i objavljivanja prema Grayu (1988.).....	24
Slika 4. Prijedlog Nobesove klasifikacije iz 1998. godine.....	27
Tablica 3. Kriteriji za klasifikaciju poduzetnika prema novom Zakonu o računovodstvu (NN 78/15, 134/15).....	31
Tablica 4. Popis Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI).....	39
Tablica 5. Prijedlog čimbenika utjecaja za hrvatski računovodstveni sustav.....	42

SAŽETAK

Ovaj rad bavi se uzrocima i obilježjima međunarodnih razlika u sustavu financijskog izvještavanja. Veliki utjecaj na nacionalna računovodstva ima okruženje u kojem djeluje te se na temelju sličnih karakteristika računovodstveni sustavi mogu razvrstati u klastere, modele i grupe. Kako bi ispunili svoju funkciju, financijski izvještaji kao konačni proizvodi računovodstva moraju biti što više usporedivi. To je glavni cilj harmonizacije računovodstvenog sustava, procesa u kojem se nacionalni računovodstveni sustavi usklađuju s međunarodnim regulativama. U radu su obrađene različite klasifikacije računovodstvenih sustava te je hrvatski računovodstveni sustav smješten u kontekst utjecajnih čimbenika i klasifikacija.

Ključne riječi: financijsko izvještavanje, harmonizacija, utjecajni čimbenici, klasifikacije.

SUMMARY

This paper deals with causes and nature of international differences in financial accounting practices. Great influence on the national accounting system has an environment in which it operates. Based on similar characteristics accounting systems are classified in clusters, models and groups. In order to fulfill its function the financial reports as final products of accounting must achieve comparability. That is the most important goal in harmonization of financial reporting, process in which national accounting systems harmonize with international regulatives. This paper deals with the different classifications of accounting systems and puts Croatian accounting system in the context of the influential factors and classifications.

Key words: financial reporting, harmonization, influential factors, classifications.