



Knjigovodstvene isprave i poslovne knjige – izmjene Zakona o računovodstvu od 1.1.2017.

Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku dajemo pregled odredbi Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15 i 120/2016 - u daljnjem tekstu: Zakon) koje se odnose na knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, a čija primjena počinje prvog dana 2017., s naglaskom na izmjene u odnosu na 2016.

1. Uvod

Zakonom o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/2015) koji je objavljen u srpnju 2015. donesene su određene značajne novine od kojih su najveći odjek imale odredbe kojima se uvodio **Jedinstvenog okvirni kontni plan**, te najava regulacije računovodstvene profesije. No, značajnih izmjena u ovom Zakonu u odnosu na prethodni bilo je dosta, a odnosile su se i na dokumentaciju i na poslovne knjige i na obvezu izvještavanja. Prve izmjene ovog Zakona donesene su prije njegova stupanja na snagu i to **Uredbom o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu (u nastavku teksta: Uredba)**. Osnovni povod donošenja Uredbe bilo je odgađanje uvođenja Jedinstvenog okvirnog kontnog plana na 1. siječnja 2017, a prilika je iskorištena i za dodatno oblikovanje odredbi, prvenstveno onih koje se odnose na knjigovodstvene isprave i poslovne knjige. Krajem prosinca 2016, u Nar. nov., br. 120/2016 objavljen je **Zakon o izmjenama i dopunama zakona o računovodstvu** (u daljnjem tekstu *Izmjene Zakona*), a čija je većina odredbi stupila su na snagu 1. siječnja 2017. godine.

Stupanjem na snagu Izmjene Zakona prestala je važiti Uredba. Odredbe *Izmjene Zakona* u većem dijelu prate odredbe koje su mijenjane Uredbom, ali su dorađenije i pripremljenije za primjenu, posebice u dijelu koji se odnosi na knjigovodstvene isprave i poslovne knjige. U prethodnom broju časopisa RiPup na temelju Nacrta Zakona dali smo pregled svih najznačajnijih izmjena Zakona o računovodstvu. Obzirom da Nacrt u najvažnijem dijelu odgovara onome što je na kraju i usvojeno u Saboru RH, te objavljeno u Nar. nov., br. 120/2016, u ovom članku nećemo ponovo pisati o svim promjenama Zakona.

Stoga, ovom prilikom dajemo pregled odredbi izmijenjenog **Zakona o računovodstvu** (Nar. nov., br. 78/15 i 120/2016; u daljnjem tekstu: Zakon) koje se odnose na knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, odnosno težište bacamo na odredbe čija praktična primjena počinje u prvim danima 2017., te ističemo promjene u odnosu na 2016. godinu.

2. Knjigovodstvene isprave

2.1. Definiranje knjigovodstvene isprave i sadržaj

Uredbom članka 8. stavke 1. ZOR-a dana je definicija knjigovodstvene isprave prema kojoj je knjigovodstvena isprava svaki interno ili eksterno sastavljen pisani dokument ili elektronički zapis o poslovnom događaju, te isti čini osnovu za unos podataka o poslovnom događaju u poslovne knjige.

Određene promjene u odnosu na proteklu godinu odnos se na sadržaj knjigovodstvene isprave koji je propisan člankom 8. stavkom 3. Zakona, a prema kojem **knjigovodstvena isprava mora sadržavati slijedeće:**

- 1) naziv i broj knjigovodstvene isprave ili jedinstvenu identifikacijsku oznaku knjigovodstvene isprave
- 2) opis sadržaja poslovnog događaja i identifikaciju sudionika poslovnog događaja
- 3) novčani iznos ili cijenu po mjernoj jedinici s obračunom ukupnog iznosa
- 4) datum poslovnog događaja ako nije isti kao datum izdavanja
- 5) datum izdavanja knjigovodstvene isprave

- 6) potpis osobe odgovorne za sastavljanje knjigovodstvene isprave, osim u slučaju iz članka 9. stavaka 2. i 5. ovoga Zakona.

U navedenom popisu elemenata izmijenjena je **točka 1.** u koju je dodano da umjesto naziva i broja knjigovodstvena isprava može sadržavati jedinstvenu identifikacijsku oznaku. Izmijenjena je i **točka 2.** iz koje je brisana obveza upisivanja naziva ili imena i prezimena, te sjedišta ili adresa sudionika poslovnog događaja. U **točki 6.** brisana je obveza da knjigovodstvenu ispravu potpisuje osoba odgovorna za poslovni događaj, te se sada zahtijeva samo potpis osobe odgovorne za sastavljanje knjigovodstvene isprave, s time da se članak poziva na izuzetke iz članka 9. stavak 2. i 5. Zakona koji predviđa izuzetke u kojima potpis nije potreban. **Točka 7.** bila je brisana i Uredbom, a ne pojavljuje se niti u ovim izmjenama, tako da možemo zaključiti da je u potpunosti **napuštena ideja o obvezi unošenja oznake konta na kojima će knjigovodstvena isprava biti proknjižena**, koja je bila prezentirana osnovnom verzijom odredbe članka 8. stavka 3. Zakona.

2.2. Sastavljanje i kontrola vjerodostojnosti knjigovodstvene isprave

2.2.1. Definicija vjerodostojne knjigovodstvene isprave

Odredba članka 9. stavka 1. Zakona nije značajno mijenjana pa suština definicije što se smatra knjigovodstvenom ispravom ostaje ista. Tako je sada propisano da **knjigovodstvena isprava mora biti vjerodostojna, uredna i sastavljena na način da osigurava pravodobni nadzor.** Osoba ovlaštena za zastupanje poduzetnika ili osoba na koju je internim pravilima i procedurama prenesena ovlast za potpisivanje knjigovodstvene isprave jamči svojim potpisom na izdanoj knjigovodstvenoj ispravi da je ona vjerodostojna i uredna i ima potreban sadržaj.

Stavkom 3. istog članka Zakona jasno je propisano **što se smatra vjerodostojnom knjigovodstvenom ispravom**, a izmjenama je proširena formulacija vezana uz isprave koje nisu u papirnatom obliku (podvučeno crtom).

“Vjerodostojna knjigovodstvena isprava pisana je isprava, elektronički zapis, ili zapis knjigovodstvene pisane isprave ili elektroničkog zapisa na nositelju mikrografske obrade čiji sadržaj samostalno ili povezan sa sadržajem drugih vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava navedenih u toj ispravi, točno, jasno i potpuno odražava činjenično stanje relevantno za određeni poslovni događaj koji ima za posljedicu knjigovodstvene promjene, te ako sadržava sve elemente iz članka 8. stavka 3. ovoga Zakona.”

Izmjena u zadnjoj rečenici ovog stavka zamijenila je rečenicu u kojoj se za vjerodostojnost zahtijeva izriječno zahtijeva potpis osobe koja jamči za njezinu vjerodostojnost, te su na taj način osim obveze potpisivanja obuhvaćeni i izuzetci u kojima potpis odgovoren osobe nije potreban u slučajevima iz članka 9. **stavaka 2. i 5.** Zakona.

U članak 9. Zakona izmjenom je dodan novi stavak 4. kojim je definirana urednost knjigovodstvene isprave. Tako je navedenom odredbom propisano da je **knjigovodstvena isprava uredna** kada se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena.

2.2.2. Izdvojeno postupanje za knjigovodstvenu ispravu sastavljenu kao elektronički zapis

Izmjenama u članak 9. Zakona uveden je novi stavak 2. koji propisuje da **knjigovodstvena isprava sastavljena kao elektronički zapis umjesto potpisa osobe** odgovorne za njezinu vjerodostojnost, urednosti i sadržaj:

- može sadržavati ime i prezime ili drugu prepoznatljivu oznaku osobe ovlaštene za sastavljanje knjigovodstvene isprave ili
- može sadržavati jedinstveni identifikator koji predstavlja skup verificiranih procedura i pravila knjiženja poslovnih događaja ugrađenih u informacijski sustav
- ili mora biti potpisana sukladno propisima kojima se uređuje elektronički potpis.

2.2.3. Iznimka za izlazne račune

Uredbom članka 9. stavka 5. Zakona prije izmjena bilo je propisano da je iznimno od članka 9. stavke 1. **račun koji služi kao knjigovodstvena isprava** a izdan je od strane poduzetnika **ne mora biti potpisan** ako je sastavljen na način koji uređuju porezni propisi **te sadržava ime i prezime osobe koja je odgovorna za njegovo izdavanje.**

Ova odredba, nije bila u potpunosti usuglašena sa poreznim propisima na koje se pozivala, odnosno na odredbe Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/2012) koji zahtijeva oznaku operatera, a ne ime i prezime, o čemu smo već upozoravali. Izmjenama Zakona ova odredba je dopunjena, te je sada ispravno povezana s navedenim poreznim propisom. Dopuna ovog stavka glasi:

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

2.2.4. Potpisivanje prije unosa u poslovne knjige

Uredbom članka 9. stavke 7. Zakona propisana je obveza potpisivanja knjigovodstvenih isprava prije unosa u poslovne knjige, a u 2017. primjenjuje se ponešto izmijenjena forma u odnosu na prethodnu godinu. Tako prema navedenoj odredbi **poduzetnik ili osoba koju on odredi odgovorna je za kontrolu vjerodostojnosti isprava.** Prije unosa podataka iz knjigovodstvene isprave u poslovne knjige, poduzetnik ili osoba koju on odredi dužna je provjeriti vjerodostojnost knjigovodstvene isprave te istu potpisati ili odobriti na način iz kojeg se može jednoznačno utvrditi njezin identitet ili u slučaju knjigovodstvenih isprava sastavljenih kao elektronički zapis iz stavka 2. ovoga članka osigurati njihovu kontrolu i verifikaciju sukladno internim pravilima i procedurama.

Izmjenama Zakona izmijenjena je formulacija prve rečenice ove odredbe gdje je **prema prethodnoj odredbi bilo propisano da je poduzetnik dužan odrediti odgovornu osobu za kontrolu vjerodostojnosti isprava.** Premda za slučaj nepoštivanja ove odredbe nije bila propisana kaznena odredba, navedena formulacija upućivala je na obvezu donošenja internog akta u kojem se određuje navedena odgovorna osoba, pa se na to upućivalo čak i u slučajevima kada bi primjerice direktor bio ujedno i jedini zaposlenik društva.

Smatramo da je promjenom odredbe iz obvezujuće forme, u formu upute, **nestao razlog tvrdnji da u svim slučajevima postoji obveza donošenja internog akta.** U slučaju kada akt ne postoji, osobom odgovornom za vjerodostojnost ukupne knjigovodstvene



dokumentacije unesene u poslovne knjige tog poduzetnika smatrala bi se odgovorna osoba tog poduzetnika (npr. direktor).

Ipak, donošenje internog akta smatramo nužnim u slučaju da se odgovornost namjerava prenijeti na neku drugu osobu, a primjerenim i u svim ostalim slučajevima, pa i dalje upućujemo na donošenje navedenog internog akta, te ako već postoji, ne savjetujemo njegovo ukidanje.

Izmjenama Zakona predviđen je **izuzetak za knjigovodstvene isprave sastavljene kao elektronički zapis** za koje treba osigurati kontrolu i verifikaciju sukladno internim pravilima i procedurama. Ovdje treba naglasiti da se radi o ispravama koje su sastavljene, a pod tim podrazumijevamo isprave koje je sastavio poduzetnik. Dakle, ovo ne uključuje ulazne račune niti druge isprave koje nisu sastavljene od strane poduzetnika, već zaprimljene.

I dalje se ovom odredbom osim potpisa predviđa i **mogućnost odobrenja na način iz kojeg se može jednoznačno utvrditi identitet osobe odgovorne za kontrolu vjerodostojnosti knjigovodstvenih isprava prije unosa u poslovne knjige**. Smatramo uputnim da se Ministarstvo financija mišljenjem pojasni koji se sve oblici odobrenja smatraju prihvatljivim u smislu navedene odredbe. Da li bi se primjerice mogao prihvatiti faksimil potpisa i da li su u tom slučaju potrebne jasne procedure njegova korištenja koje upućuju da ga može koristiti isključivo osoba na koju faksimil upućuje?

2.3. Čuvanje knjigovodstvenih isprava

Izmjene Zakona nisu donijele značajne promjene u poglavlju "Čuvanje knjigovodstvenih isprava", odnosno u sam članak 10. Zakona. Jedine promjene odnose se na:

- **ponovno uključivanje forme nositelja mikrografske obrade** kao forme u kojoj se mogu čuvati knjigovodstvene isprave.¹
- za slučaj ako je drugim propisima za druge potrebe propisano čuvanje ili odlaganje knjigovodstvenih isprava u pojedinim registrima ili bazama, **kada poduzetnik ne može, bez pisane suglasnosti nadležnog tijela**, čuvati knjigovodstvene isprave izvan područja Republike Hrvatske i dužan je bez odgađanja osigurati povrat knjigovodstvenih isprava u RH i njihovo odlaganje, sukladno takvim propisima.

Ovom prilikom želimo još jednom naglasiti, da je značajna promjena u ovoj odredbi donesena ranije, samim osnovnim Zakonom koji je stupio na snagu 1. siječnja 2016. kada je **ukinut rok čuvanja od sedam godina za isprave na temelju kojih su podaci uneseni u pomoćne knjige**. Naime, od tada je propisano da se takve isprave moraju čuvati najmanje jedanaest godina.

3. Ukinut Jedinствeni okvirni kontni plan

3.1. Ukinut Jedinствeni okvirni kontni plan

Izmjenama Zakona u potpunosti je brisan naziv poglavlja "Kontni plan" te članak 11. Zakona ispod njega. Time je **ukinut Jedinствeni okvirni kontni plan**, čija je početak primjene prvotno bio predviđen za 1. siječanj 2016, te Uredbom odgođen na 1. siječanj 2017. godine. Pojam okvirnog kontnog plana brisan je i iz svih ostalih odredbi Zakona gdje se spominjao, a člankom 35. prijelaznih odredbi Zako-

¹ Ovo je bilo predviđeno i stariim Zakonom koji je na snazi bio prije 2016. Stoga smatramo da je isključivanje ovog načina čuvanja knjigovodstvenih isprava učinjeno zabunom, te da poduzetnici na tom mediju mogu čuvati dokumentaciju i iz 2016. kada ta forma nije bila predviđena. O tome bi se trebalo izjasniti Ministarstvo financija mišljenjem.

na propisano je da danom stupanja na snagu ovog Zakona prestaje važiti Odluka o objavljivanju Jedinствenog okvirnog kontnog plana (Narodne novine, br. 75/16 i 87/16).

4. Dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige

4.1. Dnevnik

Prema odredbi članka 12. stavka 3. Zakona, **dnevnik** je poslovna knjiga u koju se knjigovodstvene promjene nastale u određenom izvještajnom razdoblju unose kronološki. Dnevnik se može uspostaviti kao jedinstvena poslovna knjiga ili više poslovnih knjiga koje su namijenjene za evidenciju promjena na pojedinim skupinama bilančnih zapisa ili za izvanbilančne zapise.

Prema odredbi članka 12. stavka 4. Zakona, svako knjiženje u dnevnik **mora imati redni broj ili identifikacijsku oznaku** te sadržavati podatke na temelju kojih se pri nadzoru knjiženje može nedvojbeno povezati s pripadajućom knjigovodstvenom ispravom i osobom koja je kontrolirala knjigovodstvenu ispravu. Poduzetnik mora osigurati slijednost identifikacijskih oznaka i provjerljivost usklađenosti između prometa dnevnika i glavne knjige te glavne knjige i, ako ih vodi, pomoćnih knjiga za izvještajno razdoblje.

U odnosu na proteklu godinu, u gore navedenu odredbu ugrađeno je da svako knjiženje umjesto rednog broja može imati i identifikacijsku oznaku, s time da se zahtijeva osiguranje slijednosti takvih oznaka. U odredbu je ugrađena i **obveza usklađenja glavne knjige i pomoćnih knjiga** ako ih poduzetnik vodi.

4.2. Glavna knjiga

Odredbe koje se odnose na glavnu knjigu nisu mijenjane, osim u dijelu koji je uslađen sa ukidanjem Jedinствenog okvirnog kontnog plana. Prema odredbi članka 12. stavka 5. do 8. Zakona **glavna knjiga** sustavna je evidencija svih knjigovodstvenih promjena nastalih na financijskom položaju i uspješnosti poslovanja u određenom izvještajnom razdoblju u kojoj se ti događaji grupiraju prema njihovoj vrsti, a na temelju unaprijed pripremljenih konta koja sukladno potrebama poduzetnika, osiguravaju podatke za godišnje financijske izvještaje. Ako se koriste pomoćne knjige, poduzetnik je dužan ažurno prenositi proknjižene promjene ili njihove sažetke u glavnu knjigu.

Glavnu knjigu čine dva odvojena dijela, i to bilančni zapisi i izvanbilančni zapisi. Iznosi na kontima glavne knjige za određeno razdoblje moraju biti usklađeni s iznosima iskazanima u bilanci i računu dobiti i gubitka, odnosno izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Knjigovodstvene promjene na kontu glavne knjige unose se redoslijedom kako su nastale.

4.3. Izvadak za pojedini konto

Jedna od značajnijih promjena članka 12. Zakona odnosi se na promjene u sadržaju izvataka za pojedini konto. Tako je Izmjenama Zakona sadržaj izvataka izmijenjen u slijedećim stavkama:

- **umjesto rednog broja propisana je jedinstvena identifikacijska oznaka** knjigovodstvene promjene. To znači da se oznake knjiženja sada mogu označavati i brojevima i slovima i drugim znakovima, odnosno njihovom kombinacijom.
- **uveden je novi element - datum knjigovodstvene promjene**,
- **brisana je identifikacijska oznaka za osobe koje su knjižile i kontrolirale knjigovodstvenu ispravu**.

