Računovodstveni propisi u Europskoj uniji

Perak, Iva

Undergraduate thesis / Završni rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:936316

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

Iva Perak

ZAVRŠNI RAD

RAČUNOVODSTVENI PROPISI U EUROPSKOJ UNIJI

ZAGREB, 2016.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

ZAVRŠNI RAD

RAČUNOVODSTVENI PROPISI U EUROPSKOJ UNIJI

Ime i prezime studenta: Iva Perak

Matični broj studenta: 361/13-R

Mentor: dr. sc Tamara Cirkveni Filipović, viši predavač

Zagreb, 2016.

NASLOV: Računovodstveni propisi u Europskoj uniji

SAŽETAK: Europska unija je jedinstvena međuvladina i nadnacionalna zajednica europskih država te regionalna organizacija europskih država kroz koju članice ostvaruju zajedničke ciljeve kao što su uravnotežen gospodarski i društveni razvoj, visoka razina zaposlenosti, zaštita prava i interesa građana. MSFI su prihvaćeni širom svijeta. Zemlje ih koriste kao osnovu za svoje nacionalne računovodstvene standarde. Prihvaćaju ih mnoge burze i regulatori koji dozvoljavaju stranim ili tuzemnim društvima da predaju financijske izvještaje sastavljene prema MSFI-ima. Harmonizacija je postupak ujednačavanja financijskih izvještaja različitih zemalja, kako bi se postigao zadovoljavajući stupanj usporedivosti financijskih izvještaja i kako bi se utvrdile granice do kojih se oni smiju razlikovati. Zemlje članice EU imaju svoja nacionalna profesionalna tijela i zakonodavna tijela za računovodstvo i reviziju. U procesu harmonizacije financijskog izvještavanja u obzir se trebaju uzeti potrebe nacionalnih računovodstvenih organizacija. U postupku harmonizacije financijskih izvještaja sudjeluju sljedeća tijela: Međunarodni odbor za računovodstvene standarde – IASB, Europska komisija – EC, Međunarodna organizacija komisija za vrijednosnice – IOSCO, Međunarodno udruženje računovođa – IFAC, UN-ova međudržavna radna skupina eksperata Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj – OECD.

KLJUČNE RIJEČI: Europska unija, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, Međunarodni odbor za računovodstvene standarde, harmonizacija, financijski izvještaji.

TITLE: Accounting regulations in the European union

SUMMARY: The EU is a unique intergovernmental and supranational union of European states and the regional organization of European states through members realize common goals such as balanced economic and social development, high levels of employment, protection of rights and interests of citizens. IFRS are accepted in many countries. Countries use them as the basis for their national accounting standards. They are accepted by many stock exchanges and regulators that allow foreign or domestic companies to submit financial statements prepared according to IFRS. Harmonization is the process of equalization financial statements of different countries, to achieve satisfying degree of comparability of financial statements and to establish the limits to which they may differ. The EU countries have their national professional bodies and legislative authorities for accounting and auditing. In the process of harmonization of financial statements involved following authorities: the International Accounting Standards Board - IASB, the European Commission - EC, the International Organization of Securities Commissions - IOSCO, the International Association of Accountants - IFAC, the UN's intergovernmental working group of experts of the Organization for Economic Cooperation and Development - OECD.

KEY WORDS: The European Union, International Financial Reporting Standards, The International Accounting Standards Board, harmonization, financial statements.

SADRŽAJ

1. UVOD 2

2. RAZVOJ, PRAVNI SUSTAV I REGULATORNA TIJELA EUROPSKE UNIJE 4

2.1. Razvoj Europske unije 4

2.2. Pravni sustav Europske unije 6

2.3. Regulatorna tijela Europske unije 8

3. RAZLIKE U FINANCIJSKOM IZVJEŠTAVANJU ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE 11

3.1. Računovodstvena regulativa u Republici Hrvatskoj 13

4. PRIMJENA RAČUNOVODSTVENIH DIREKTIVA U EUROPSKOJ UNIJI 16

4.1. Razvoj računovodstvenih direktiva 16

4.2. Nova direktiva 2013/34/EU 18

5. PRIMJENA MSFI-A U EUROPSKOJ UNIJI 24

5.1. Razvoj MSFI-a 24

5.2. Sadašnje stanje primjene MSFI-a 25

6. UTJECAJ MEĐUNARODNIH INSTITUCIJA NA RAČUNOVODSTVO EUROPSKE UNIJE 30

7. ZAKLJUČAK 33

8. LITERATURA 34

1. UVOD

Europska unija (dalje: EU) nastoji postići harmonizaciju računovodstva putem direktiva EU koje trebaju biti uključene u računovodstvene zakone i propise zemalja članica. Harmonizacija je postupak ujednačavanja financijskih izvještaja različitih zemalja, kako bi se postigao zadovoljavajući stupanj usporedivosti financijskih izvještaja i kako bi se utvrdile granice do kojih se oni smiju razlikovati.[1] Veliki napredak u harmonizaciji u EU nastao je uvođenjem Četvrte i Sedme Direktive EU i one su imale najveći značaj za računovodstvo. Postavile su ujednačeni sustav računovodstvenih načela i propisale izgled financijskih izvještaja. Instrumenti harmonizacije financijskog izvještavanja su nacionalni računovodstveni standardi, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (dalje: MSFI), Direktive EU i Općeprihvaćena računovodstvena načela (dalje: US GAAP). Harmonizacija računovodstvenih standarda uključuje harmonizaciju: računovodstvenih standarda, revizijskih standarda i izvještaja koje objavljuju kompanije čijim se vrijednosnicama javno trguje.[2] Proces harmonizacije uključuje dva važna procesa: usklađivanje nacionalnih standarda s MSFI-ima i proces usklađivanja MSFI-a s US GAAP-ovima. Ciljevi harmonizacije računovodstvene regulative su stvaranje jedinstvenog konkurentnog europskog tržišta, stvaranje efikasnog, integriranog tržišta kapitala za EU. Utjecaj na financijsko izvještavanje u EU imaju Direktive EU, MSFI i Međunarodne institucije.[3] Računovodstvena regulativa je izraz koji se često koristi u računovodstvenoj literaturi i praksi, dolazi od latinske riječi regula koja označava pravila, propise, uredbe, načela i standarde za vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje financijskih izvještaja, vrednovanje računovodstva. Definiranje i razvoj računovodstvene regulative promatra se kao proces ili kao sustav na nacionalnoj ili na nadnacionalnoj (međunarodnoj) razini. Računovodstvena regulativa može se definirati na nacionalnoj ili nadnacionalnoj razini jednim od dva pristupa: zakonima, kao na primjer zakonom o računovodstvu, zakonom o poduzećima ili trgovačkim zakonom, te propisima sličnim zakonima odnosno direktivama i načelima ili standardima računovodstvene profesije.[4] Sadržaj računovodstvene regulative čine zakonski propisi - uredbe, odluke, pravilnici ili direktive i računovodstveni standardi - US GAAP i Međunarodni

[1] Nobes C. i Parker, R. (2008). Comparative International Accounting. London: Prentice Hall, str. 77.
[2] Ibid.
[3] Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja. URL: http://web.efzg.hr/dok/RAC/kzager//Predavanje%206.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.].
[4] Gulin, D. (2009). Razvoj računovodstvene regulative u svijetu i Republici Hrvatskoj [online]. Raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok/RAC/dgulin/fir/Razvoj%20ra%C4%8D%20%20regulative%20u%20svijetu%20i%20RH.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.], str. 2.

računovodstveni standardi (dalje: MRS). Na nacionalnoj razini računovodstvo se može regulirati slijedećim modelima: zakonskim propisima, zakonima, nadnacionalnim zakonskim propisima i računovodstvenim standardima. Razvoj modela računovodstvene harmonizacije predstavlja svjetski računovodstveni proces koji danas nije opcija već imperativ.[5] Međunarodni integracijski procesi usmjereni su na slobodno kretanje roba, usluga, kapitala i ljudi. Međunarodne financijske transakcije i velika financijska tržišta još više pomoću internet trgovine globaliziraju svijet. Povijest razvoja i harmonizacije računovodstvenih regulativa pokazala je da koristi dolaze od onih modela u koja se ulažu značajna sredstva i koji se brzo prilagođavaju zahtjevima situacije bilo na nacionalnoj ili nadnacionalnoj razini.[6] Najrazvijenije zemlje najviše ulažu u razvoj računovodstvene regulative. Koristi od tih ulaganja ostvaruju se u dva pravca: nacionalni računovodstveni standardi postaju regionalni ili međunarodni računovodstveni standardi koje koriste globalne kompanije od čega izravnu korist imaju Sjedinjene Američke Države (dalje: SAD) te u povećanju ukupne efikasnosti na financijskim i ostalim svjetskim tržištima od kojih su najveća u SAD-u.[7] Prerastanje nacionalnih računovodstvenih standarda u nadnacionalne kao na primjer US GAAP-ovi, izravno ili neizravno povećava financijsku korist zemlje koja razvija nadnacionalne standarde. Internacionalizacija nacionalnih računovodstvenih standarda kao što su US GAAP-ovi ima svoje nedostatke i negativne efekte koji se pretvaraju u paradoks računovodstvene harmonizacije. Taj harmonizacijski paradoks ogleda se u sve više globalnih igrača, a sve manje lokalnih računovođa koji im pružaju svoje usluge.[8]

[5] Ibid.
[6] Ibid., str. 3.
[7] Razvoj računovodstvene regulative u svijetu i Republici Hrvatskoj. URL: http://www.theses.xlibx.info/t1-other1/1085895-1-razvoj-ra-unovodstvene-regulative-svijetu-republici-hrvatskoj-uvod.php [pristupljeno 29. rujna 2016.].
[8] Ibid.

2. RAZVOJ, PRAVNI SUSTAV I REGULATORNA TIJELA EUROPSKE UNIJE

2.1. Razvoj Europske unije

EU je jedinstvena međuvladina i nadnacionalna zajednica europskih država te regionalna organizacija europskih država kroz koju članice ostvaruju zajedničke ciljeve kao što su uravnotežen gospodarski i društveni razvoj, visoka razina zaposlenosti, zaštita prava i interesa građana.[9] Ideja o ujedinjenoj Europi bila je ukorijenjena u mislima mnogih filozofa i vizionara, na primjer književnik Victor Hugo potaknut humanističkim idealima razmišljao je o "Sjedinjenim državama Europe". Ideje o ujedinjenju Europe datiraju iz razdoblja nakon Drugoga svjetskog rata.[10] Budući da je europska ekonomija nakon rata bila uništena, javile su se ideje o obnovi i ujedinjenju Zapadne Europe. Hladni rat i nepovjerenje prema Zapadnoj Njemačkoj usporavali su ostvarenje takvih ideja. Francuski ministar vanjskih poslova Robert Schuman smatrao je da bi Francuska i Njemačka mogle prevladati svoja neslaganja i uspostaviti gospodarsku suradnju te je u svom govoru 9. svibnja 1950. godine predložio osnivanje organizacije koja bi regulirala industriju ugljena i čelika.[11] Danas se ovaj dan slavi kao Dan Europe. Tako je 1951. godine Ugovorom u Parizu osnovana Europska zajednica za ugljen i čelik (dalje: ECSC), koja je službeno počela djelovati godinu dana kasnije. Ugovor su potpisale Francuska, Zapadna Njemačka, Belgija, Italija, Luksemburg i Nizozemska. Njezin razvoj polazi od 1950. godine kada je predloženo stvaranje ovlasti nad industrijom ugljena i čelika Njemačke i Francuske. Potpisivanjem Ugovora o ECSC 18. travnja 1951. godine u Parizu, Njemačka, Francuska, Belgija, Nizozemska, Luksemburg i Italija su uspostavile zajednički okvir za dogovore o proizvodnji i distribuciji ugljena i čelika, te autonomni sustav institucija koje će time upravljati sljedećih 50 godina. Ugovor je stupio na snagu 23. srpnja 1952. godine.[12] Ministri vanjskih poslova ovih država su na sastanku u Messini, 1. i 2. lipnja 1955. godine, odlučili proširiti europsku integraciju na cjelokupno gospodarstvo. 25. ožujka 1957. ECSC u Rimu je potpisala Ugovor o osnivanju Europske ekonomske zajednice (dalje:EEZ) i Europske zajednice za atomsku energiju (dalje: EURATOM), koji je stupio na snagu prvim danom sljedeće godine odnosno 1. siječnja 1958. godine. Time je utemeljeno zajedničko tržište široke palete proizvoda i usluga. Carine između ovih šest država su

[9] Europska unija. URL: https://europa.eu/european-union/index_hr [pristupljeno 26. rujna 2016.].
[10] Ibid.
[11] Ministarstvo vanjskih i europskih poslova. URL: http://www.mvep.hr/hr/hrvatska-i-europska-unija/o-europskoj-uniji/iz-povijesti/ [pristupljeno 26. Rujna 2016.].
[12] Ibid.

ukinute 1. srpnja 1968. godine. Kako je pothvat uspostavljanja zajedničke politike bio izrazito uspješan, EEZ-u odlučile su se priključiti Danska, Irska i Ujedinjeno Kraljevstvo. Pojavom novih članica 1973. godine, uvedena je socijalna politika i politika zaštite okoliša.[13] U srpnju 1979. godine održani su prvi izbori za Europski parlament, instituciju koja predstavlja građane država članica, a broj članova parlamenta je razmjeran udjelu stanovnika pojedine države u ukupnom broju stanovnika zajednice. 1981. godine EEZ-u se priključuje Grčka, a pet godina kasnije Španjolska i Portugal. Time je ojačana prisutnost zajednice na jugu Europe i potaknuta važnost proširenja programa regionalne pomoći.[14] Nakon pada berlinskog zida 1989. mijenja se politička slika Europe, uspostavlja se demokracija u svim zemljama srednje i istočne Europe, koje su bile pod sovjetskom kontrolom. Sovjetski savez prestaje postojati 1991. godine kada se raspada na 15 država, iste godine Europsko vijeće je prihvatilo novi Ugovor o EU. Ugovor je stupio na snagu 1. studenog 1993., a poznatiji je kao Ugovor iz Maastrichta od strane 12 članica Europske zajednice – Belgije, Danske, Francuske, Njemačke, Grčke, Irske, Italije, Luksemburga, Nizozemske, Portugala, Španjolske i Ujedinjenog Kraljevstva. Stvaranje unije omogućilo je slobodu kretanja stanovnika, mogućnost življenja, rada ili studiranja u bilo kojoj od zemalja članica te jedinstveno tržište. Tim ugovorom stvorena je EU.[15] 1. siječnja 1995. EU je proširena na još tri države članice: Švedsku, Austriju i Finsku. EU je već tada radila na ostvarenju velikog pothvata i uvođenju jedinstvene valute. Tako je 1999. godine uveden euro za financijske (negotovinske) transakcije, a tri godine poslije našle su se u optjecaju kovanice i novčanice eura.[16] 1. svibnja 2004. godine dogodilo se najveće proširenje EU u povijesti, proširena je na još deset država članica: Češka, Slovačka, Poljska, Malta, Cipar, Slovenija, Mađarska, Estonija, Latvija, Litva. To je peto proširenje imalo političku i moralnu dimenziju. Omogućilo je svim europskim zemljama bez obzira na zemljopisni položaj, kulturu i povijest pridruživanje europskoj obitelji.[17] 1. siječnja 2007. godine članicama postaju Bugarska i Rumunjska, a 1. srpnja 2013. godine EU pridružuje se i Hrvatska.[18] Prostire se na 4.381.324 km^2 i ima oko 508 milijuna stanovnika. Sjedište EU je u gradu Bruxellesu u Belgiji.[19] S obzirom na rezultate referenduma o izlasku Ujedinjenog Kraljevstva (dalje: UK) iz EU, očekuje se da će UK napustiti EU najranije dvije godine nakon što buduća britanska vlada podnese zahtjev za

[13] Ibid.
[14] Ibid.
[15] Večernji list (2013). Povijest Europske unije: Od ideje o Uniji do danas. EPH, 21. Lipnja 2013., str. 7.
[16] Europska unija. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Europska_unija [pristupljeno 26. rujna 2016.].
[17] Ibid.
[18] Ibid.
[19] Geografija.hr. URL: http://www.geografija.hr/teme/europska-unija/ [pristupljeno 26.rujna 2016.].

razdruživanje.[20] EU danas broji 28 država članica, a to su Austrija, Belgija, Bugarska, Cipar, Češka, Danska, Estonija, Finska, Francuska, Grčka, Mađarska, Irska, Italija, Latvija, Litva, Luksemburg, Malta, Nizozemska, Njemačka, Poljska, Portugal, Rumunjska, Slovačka, Slovenija, Španjolska, Švedska, Velika Britanija i Hrvatska. Od 28 zemalja članica, 13 zemalja koristi zajedničku valutu, sve ostale zemlje članice usvojit će euro kada ispune zadane uvjete, iznimke su jedino Velika Britanija i Danska, koje su zatražile mogućnost ostanka izvan eurozone.[21]

2.2. Pravni sustav Europske unije

Pravo EU, naziva se još i europsko pravo, čini ukupnost svih propisa važećih u okviru EU.[22] Pravni sustav EU je specifičan jer nema značajke pravnih sustava država članica, ali ni značajke sustava međunarodnih organizacija. Predstavlja ga se kao pravni sustav koji se razvija i prilagođava potrebama i specifičnostima europske integracije.[23] Hijerarhijski gledano, pravo EU dijeli se na primarno i sekundarno. Primarno pravo u pravnom sustavu EU najvišeg je ranga, a sve ostale pravne norme temelje se i podređene su normama primarnoga prava. Primarno pravo čine osnivački ugovori zajedno sa svim sporazumima, ugovorima te odlukama koji mijenjaju i dopunjuju osnivačke ugovore, te opća načela prava Zajednice. Tu su uključeni i svi dodaci, protokoli, konvencije i izjave uz pojedine ugovore. Sekundarno pravo čine pravni akti (dalje: sui generis) institucije EU i međunarodni sporazumi kojima se uređuju međusobni odnosi EU i drugih međunarodnih organizacija ili trećih država.[24] Ti propisi obuhvaćaju: uredbe, direktive, odluke, mišljenja, preporuke, zajednička stajališta, zajedničke akcije, okvirne odluke, sudsku praksu Europskoga suda. Lisabonski ugovor ili Reformski ugovor, punim nazivom Ugovor iz Lisabona o izmjenama i dopunama Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o osnivanju Europske zajednice, međunarodni je ugovor koji je potpisan u Lisabonu 13. prosinca 2007. godine s ciljem rješavanja pitanja daljnjeg institucionalnog funkcioniranja Europske unije.[25] Lisabonski ugovor dopunjuje postojeće ugovore o Europskoj uniji i Europskoj zajednici, ne zamjenjujući ih. Ugovor je stupio na snagu 1. prosinca 2009., nakon što je prošao proces ratifikacije u svim državama članicama

[20] Ibid.
[21] Ibid.
[22] Pravo Europske unije. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Pravo_Europske_unije [pristupljeno 26. rujna 2016.].
[23] Ibid.
[24] Horvatić, Ž. (2012.) Pravni sustav EU i pravni temelj njegovog utjecaja na pravne sustave država članica EU. Lovran: Izlaganje na znanstvenom skupu., str. 3.-4.
[25] Lisabonski ugovor. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Lisabonski_ugovor [pristupljeno 26. rujna 2016.].

EU.[26] Ukupnost pravnih propisa EU skupno se naziva pravna stečevina EU (dalje: acquis communautaire), a podijeljena je na 35 poglavlja za potrebe pregovora o pristupanju. Acquis communautaire jedan je od najznačajnijih pravnih i političkih principa europskih integracija, jer je u osnovi skup prava i obveza koje sve države članice obvezuju i povezuju unutar EU.[27] Pojam "acquis" odnosi se na ukupna prava, obveze i predanost Zajednici odnosno Uniji, koje je EU dosegla u pravnom i političkom smislu. Svaka zemlja koja podnosi zahtjev za članstvo u EU mora biti spremna prihvatiti "acquis" u potpunosti i mora biti sposobna da ga provede. Uvjeti i način prihvaćanja i provođenja "acquis-a" sadržaj su pregovora o članstvu u EU koje država kandidatkinja vodi s državama članicama i u tu svrhu dijeli se na poglavlja pregovora. Ovakva pravna konstrukcija podrazumijeva i sui generis koje institucijama EU stoje na raspolaganju za izvršavanje svojih zadataka.[28] U europskom pravu djeluju dva načela: načelo izravnog učinka (izravne primjenjivosti), što znači da je ono izravno primjenjivo u državama članicama, te načelo nadređenosti europskog prava nad nacionalnim koje je prvi put potvrđeno poznatom presudom u slučaju Van Gend en Loos, 1963. godine.[29] Pravni instrumenti EU su uredbe koje su obavezujuće i direktno primjenjive u svim državama članicama, najviši su zakonodavno-pravni akti koji ponajbolje svjedoče o dubini integracijskih procesa. Uredbe se odlikuju dvjema karakteristikama koje nisu uobičajene u međunarodnom pravu. Prva je njihov karakter, što znači da se isti zakon donosi za cijelu EU, bez obzira na međunarodne granice i u potpunosti se primjenjuje u svim državama članicama. Država članica nema pravo na nepotpunu primjenu uredbe ili na odabir odredaba koje su joj prihvatljive. Isto tako, država članica ne može u svom domaćem pravnom sustavu predviđati odredbe ili postupke kojima bi unaprijed isključila obvezu primjene uredbe.[30] Druga je izravna primjenjivost, što znači da se pravni akti ne moraju prenositi u nacionalno zakonodavstvo, već daju prava ili nameću obveze. Drugi navedeni pravni instrument su direktive koje su obvezujuće, ali se ne moraju odnositi na sve države članice i izravno su primjenjive samo u određenim okolnostima. Odluke se mogu odnositi na sve ili samo na određene države članice ili određene fizičke ili pravne osobe, pri čemu su i izravno primjenjive i u cijelosti obvezujuće. Preporuke nisu obvezujuće, nego jednako kao i mišljenje (avis) ili rezolucije, deklaracije i akcijski planovi nisu u pravnom smislu pravni instrumenti

[26] Abeceda prava Europske unije. URL: http://www1.zagreb.hr/euzg/eu_publikacije/Abeceda_prava_Europske_unije.pdf [pristupljeno 26. rujna 2016.].
[27] Pravni i politički sustav Europske unije. URL: http://milelasic.com/?p=3221 [pristupljeno 26. rujna 2016.].
[28] Ibid.
[29] Pravo Europske unije. URL: https://www.pravo.unizg.hr/ejp/predmet/peu_a [pristupljeno 26. rujna 2016.].
[30] Ibid.

nego politički instrumenti.[31] Pravni sustav EU razvija se unutar procijepa nadnacionalnih i nacionalnih institucija, te pomiče naprijed, poboljšava i usavršava putem transnacionalnih politika. Pod pojmom nadnacionalno se misli na udruživanja suverenih država u kojima su one njihova suverena nacionalna prava barem dijelom prenijele na zajedničke institucije.[32] Unatoč svemu tome, ne može se govoriti o jedinstvenom pravnom sustavu EU, nego o pravnom sustavu kojega obilježava transnacionalnost (nadnacionalnost i nacionalnost), ali i elementi koji nalikuju klasičnom međunarodnom pravu. U temeljima EU danas su na snazi dva izvora: Ugovor o EU i Ugovor o funkcioniranju EU, koji imaju jednaku pravnu vrijednost, putem kojih države članice prenose nadležnosti za postizanje zajedničkih ciljeva.[33]

2.3. Regulatorna tijela Europske unije

Unutar EU postoje tri institucije koje donose nove politike i zakone koji se primjenjuju u EU, a to su: Europski parlament , Vijeće EU i Europska komisija koja predstavlja najvažnije tijelo EU. Institucije su osnovane nakon 1950. godine. Europska komisija je glavno tijelo koje donosi odluke i daje prijedloge novih zakona, a Parlament i Vijeće ih usvajaju. Računovodstvo i reviziju na razini EU reguliraju sljedeća regulatorna tijela: Europski parlament, Vijeće EU, Europska komisija, Europska savjetodavna grupa za financijsko izvještavanje (dalje: EFRAG) i Računovodstveni regulacijski odbor (dalje: ARC).[34] Europski parlament je jedino izravno izabrano tijelo EU koje zajedno s Vijećem ministara čini zakonodavnu vlast EU. Sastoji se od 766 zastupnika, koji se biraju svakih 5 godina te predstavljaju 500 milijuna građana Europe.[35] Predsjednik parlamenta je Martin Schulz, njemački političar, vođa Progresivnog saveza socijalista i demokrata, drugog najvećeg kluba u parlamentu. Sjedište Europskog parlamenta je u Strasbourgu , gdje se održavaju redovne mjesečne sjednice, kako je propisano protokolom u Amsterdamskom ugovoru. Tijekom većeg dijela mjeseca pripremne zakonodavne radnje, sjednice odbora, i dodatne sjednice održavaju se u Bruxellesu, gdje su smještene i ostale institucije Unije.[36] Tajništvo Europskog parlamenta nalazi se u Luksemburgu. Ne postoji jedinstveni izborni sustav za izbor članova Europskog parlamenta, već je svaka država članica slobodna izabrati vlastiti sustav, uz pridržavanje tri uvjeta propisanih odlukom Vijeća: izborni sustav mora

[31] Ibid.
[32] Večernji list (2013). Izvori prava Europske unije. EPH, 6. veljače 2013., str. 12.
[33] Ibid., str. 13.
[34] Tadijančević, S. (2005). Usklađenost financijskog izvještavanja i revizije u Hrvatskoj s pravnom stečevinom EU-a. Pula: zbornik radova XI-Simpozija HZRIF, str. 40.-52.
[35] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 68.
[36] Europski parlament. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Europski_parlament [pristupljeno 27. rujna 2016.].

primjenjivati sustav razmjernog predstavništva putem izbornih lista ili putem sustava prijenosa glasa, izborno područje mora biti podijeljeno na izborne cjeline i izborni prag na nacionalnoj razini mora iznositi 5 posto.[37] Raspodjela zastupničkih mjesta u Parlamentu po državama članica, ovisi o broj stanovnika svake države članice, tako da zemlje s više stanovnika biraju više zastupnika. Vijeće EU je institucija EU u kojoj su zastupljene vlade država članica. U njoj se sastaju ministri i drugi dužnosnici iz država članica EU kako bi donijeli zakone i uskladili politike.[38] Vijeće ima sjedište u Bruxellesu i glavni je donositelj odluka u EU, usklađuje politike država članica (na primjer u području gospodarstva), sklapa međunarodne sporazume u ime Europske unije, razvija zajedničku vanjsku i sigurnosnu politiku na temelju strateških smjernica. Do 1993. godine Vijeće EU je bilo poznato pod nazivom Vijećem ministara.[39] Vijeće je jedinstveno tijelo, a sastoji se od deset formacija: opći poslovi, vanjski poslovi, ekonomski i financijski poslovi, pravosuđe i unutarnji poslovi, zapošljavanje, socijalna politika, zdravlje i zaštita potrošača, konkurentnost (unutarnje tržište, industrija i istraživanje), promet, telekomunikacije i energija, poljodjelstvo i ribarstvo, zaštita okoliša, obrazovanje, mladi i kultura.[40] Ministarski sastav mijenja se ovisno o temi o kojoj se raspravlja. U pravilu u radu Vijeća sudjeluju ministri vanjskih poslova, međutim kada se raspravlja o poljoprivredi, sudjeluju ministri poljoprivrede, kada se radi o prometu, sudjeluju ministri zaduženi za transport i tako dalje. Vijeće i dalje zajedno s Europskim parlamentom dijeli zakonodavnu djelatnost i donošenje odluka u svezi s proračunom EU, te zadržava središnje mjesto u okvirima zajedničke vanjske i sigurnosne politike.[41] Od 2014. godine uvodi se novi sustav glasovanja dvostruke većine, na temelju kojeg će predložene akte morati prihvatiti većina država članica koje čine 55 posto glasova te koje istovremeno predstavljaju većinu EU stanovništva odnosno barem 65 posto.[42] Europska komisija je političko i glavno izvršno tijelo EU, naziva se i Vladom EU. Europska komisija zamišljena je kao tijelo koje djeluje tako da je odlučivanje u njemu neovisno od volje države članica (nadnacionalni karakter).[43] Zajedno s Europskim parlamentom i Vijećem EU čini tri glavne institucije koje vode EU. Zadatak joj je sagledati i predstavljati interese EU kao cjeline. Europska komisija

[37] Europski parlament. URL: http://www.europarl.europa.eu/portal/hr [pristupljeno 27. rujna 2016.].
[38] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 68.
[39] Vijeće Europske unije. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Vije%C4%87e_Europske_unije [pristupljeno 27. rujna 2016.].
[40] Vijeće Europske unije. URL: http://www.consilium.europa.eu/hr/council-eu/ [pristupljeno 27. rujna 2016.].
[41] Ibid.
[42] Vijeće Europske unije. URL: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/council-eu_hr [pristupljeno 27. rujna 2016.].
[43] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 68.

sastoji se od 28 povjerenika koji dolaze iz država članica te oni svi zajedno djeluju kao jedinstveno tijelo.[44] Vlade država članica izabiru povjerenike prema vlastitim kriterijima. Mandat povjerenika traje pet godina, i poklapa se s mandatom Europskog parlamenta. Nakon izbora i konstituiranja novog Europskog parlamenta, imenuju se i novi članovi Europske komisije kako bi Parlament imao utjecaj na izbor i rad Komisije. Predsjednika komisije bira Vijeće EU nakon što se vlade država članica usuglase o kandidatu, a izbor mora biti potvrđen u Europskom parlamentu.[45] Europski parlament može u svakom trenutnu raspustiti Komisiju, na način da joj izglasaju nepovjerenje, ali ne može smjenjivati pojedine povjerenike. Temeljna zadaća Europske komisije je pripremanje i predlaganje propisa. Odluke se donose većinom glasova članova komisije, a svaki povjerenik ima jedan glas.[46] Sjedište Europske komisije je u Bruxellesu. Europska komisija sastoji se od: političke strukture koju čine predsjednik i povjerenici te njihovi kabineti i od upravne strukture koju čine glavne uprave, glavno tajništvo, privremeni i stalni odbori stručnjaka savjetnika i ostale zajedničke službe i uredi.[47] EFRAG je osnovana u lipnju 2001. godine od strane brojnih organizacija koje predstavljaju europsku računovodstvenu profesiju, sastavljače i korisnike financijskih izvještaja i nacionalna tijela za donošenje standarda.[48] Ciljevi EFRAG-a su: biti savjetodavno tijelo Europskoj komisiji po pitanju korištenja MRS-eva i MSFI-a u Europi, sudjelovati u Odboru za međunarodne računovodstvene standarde (dalje: IASB) u procesu donošenja standarda i koordinirati stajališta unutar Europske unije po pitanju MRS-eva i MSFI-a.[49] ARC je osnovan 19.7.2002. godine, sastoji se od predstavnika zemalja članica i njime predsjedava Europska komisija. Funkcija odbora je da daje svoje stajalište o prijedlogu Europske komisije u vezi usvajanja MRS-eva i MSFI-a.[50]

[44] Ibid.
[45] Europska komisija. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Europska_komisija [pristupljeno 27.rujna 2016.].
[46] Ibid.
[47] Europska komisija. URL: http://ec.europa.eu/about/index_hr.htm [pristupljeno 27. rujna 2016.].
[48] EFRAG. URL: http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/committees/efrag/index_en.htm [pristupljeno 27. rujna 2016.].
[49] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 68.
[50] ARC (Accounting regulatory committee). URL: http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/committees/arc/index_en.htm [pristupljeno 27. rujna 2016.].

3. RAZLIKE U FINANCIJSKOM IZVJEŠTAVANJU ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

Realizacijom dugoročne ideje o stvaranju jedinstvenog europskog tržišta i ujedinjene EU stvoreni su preduvjeti za uvođenje ujednačenog financijskog izvješćivanja za zemlje članice EU. Time je nastavljena inicijativa Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (dalje: IASB) za harmonizacijom financijskog izvještavanja i računovodstva na europskom kontinentu povećavajući globalnu konkurentnost.[51] Financijsko izvješćivanje u modernim tržišnim gospodarstvima ima važnu informacijsku ulogu te se stoga regulira zakonima i računovodstvenim standardima. Svaka zemlja ima specifičnosti po kojima se njen računovodstveni sustav razlikuje od računovodstvenih sustava drugih zemalja. Glavni čimbenici su razlike u pravnim sustavima, poreznim sustavima, u izvorima financiranja, u računovodstvenoj profesiji, u odnosu prema inflaciji te ostali utjecaji.[52] EU je radi poboljšanja konkurentnosti svojih kompanija i smanjenja troškova kapitala odlučila harmonizirati okvire financijskog izvješćivanja zemalja članica uporabom MRS-eva za kompanije koje trguju vrijednosnim papirima od 2005.[53] Kod razlika u pravnim sustavima razlikuje se običajno pravo i zakonodavno pravo. Kod običajnog prava ne propisuju se opća pravila po kojima bi društva trebala sastavljati svoje financijske izvještaje, računovođe sami utvrđuju pravila za računovodstvenu praksu, a zakonodavno pravo bazira se na rimskom pravu, računovodstvena pravila su točno utvrđena. Neke od zemalja zakonodavnog pava su: Francuska, Njemačka, Španjolska. U izvorima financiranja u različitim zemljama postoje različiti izvori financiranja, tri glavna izvora su dioničari, banke i država. Različitosti se odnose na objavljivanje informacija, u zemljama s jednostavnim pravnim sustavom postoji snažno tržište dionica jer postoji veća zaštita investitora, a u kreditno orijentiranim zemljama u ulozi dioničara pojavljuju se banke, vlada ili osnivačke obitelji.[54] Kod razlike u poreznim sustavima važno je utvrditi stupanj do kojeg porezni propisi utječu na financijsko izvještavanje. Razlike u računovodstvenoj profesiji u pojedinim zemljama su odnos poreznih stručnjaka i računovođa u zemlji, obrazovanje da pojedinac postane stručnjak iz računovodstva, vrsta revizije koju

[51] Mijoč, I. (2011). Računovodstvena načela i standardi [online]. Raspoloživo na: http://www.efos.unios.hr/arhiva/dokumenti/inf_sustavi_u_rac.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.], str. 1.
[52] Van Greuning, H. (2004). Praktični vodič: Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, novo revidirano izdanje. Zagreb: Mate d.o.o., str . 11.
[53] Pervan, I. (2005). Usklađenost okvira financijskog izvješćivanja u Hrvatskoj, Bugarskoj i Rumunjskoj sa zahtjevima Europske unije [online]. Raspoloživo na: http://www.ijf.hr/FTP/2004/4/pervan.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.], str. 469.
[54] Ibid., str. 470.

revizori smiju obavljati.[55] Kod razlika u odnosu prema inflaciji postoje dva koncepta, a to su koncept kupovne moći – veličina kojom se može raspolagati pod uvjetom da je očuvana kupovna moć kapitala s početka razdoblja te koncept tekuće vrijednosti – pod rezultatom poslovanja podrazumijeva se količina s kojom se može slobodno raspolagati pod uvjetom da je očuvana tekuća reprodukcijska vrijednost.[56] Financijsko izvješćivanje izravno ovisi o institucionalnom okruženju. Kako su se pojedine zemlje različito gospodarski razvijale, tako su nastajale i razlike u financijskom izvješćivanju tih zemalja. Američki autori Mueller, Gernon i Meek analizirajući razlike u financijskom izvješćivanju u Europi na kraju 20. stoljeća, razlikuju tri modela: britansko-američki (Velika Britanija, Irska i Nizozemska), kontinentalni (Njemačka, Francuska, Italija, Španjolska itd.) i mode mješovite ekonomije (za bivše socijalističke zemlje u tranziciji).[57] Glavni uzrok različitih sustava financijskog izvješćivanja su odnos kompanija i izvora financiranja te pravni sustav. Kako je snažna industrijalizacija u SAD-u i Velikoj Britaniji dovela do brzog rasta kompanija tako je rasla i potreba tih kompanija za kapitalom koji je bio prikupljen na burzama. Zbog veličine kompanija došlo je do razdvajanja funkcija vlasništva i upravljanja, ulagači su mogli naći korisne informacije o poslovanju kompanija u temeljnim financijskim izvješćima. U kontinentalnom dijelu Europe investitori su bile velike banke te je i vlasništvo bilo znatno koncentriranije. U takvom poslovnom okruženju investitori i kreditori svoje su informacijske potrebe zadovoljavali direktnim kontaktom s kompanijama i uvidom u njihovo poslovanje.[58] Zemlje u kojima vlada opće pravo (Velika Britanija, Irska) financijsko izvještavanje se ne regulira zakonima, već je zakonom definirano da neovisne institucije uređuju financijsko izvještavanje koje je bazirano na računovodstvenim standardima. Odbor za računovodstvene standarde (dalje: ASB) donosi standarde koji se primjenjuju u Velikoj Britaniji. U zemljama u kojima je na snazi građansko pravo (Njemačka, Francuska) praksa je da se zakonima detaljno uređuju brojna pitanja, pa tako i financijsko izvještavanje koje se obično regulira Zakonom o kompanijama ili Zakonom o računovodstvu. Financijsko izvještavanje je usmjereno na zadovoljenje informacijskih potreba vanjskih korisnika (ulagača, analitičara, kreditora). Vanjski korisnici su zbog različitih razloga zainteresirani za uspješnost poslovanja kompanija i financijsku poziciju, što se obično analizira na temelju računovodstvenih informacija iz financijskih izvješća.[59] Financijsko izvještavanje je bitna karika u efikasnom

[55] Ibid.
[56] Ibid.
[57] Ibid., str. 471.
[58] Ibid.
[59] Ibid., str. 472 - 473.

funkcioniranju tržišta kapitala, a reguliraju ga mjerodavne institucije. Zakonska regulativa računovodstva na nacionalnoj ili međunarodnoj razini ima jedan od sljedeća tri oblika: regulativa zakona (zakona o računovodstvu, zakona o trgovačkim društvima ili direktivama), regulativa računovodstvenim standardima i načelima računovodstvene profesije i regulativa kombiniranim pristupom, koja obuhvaća zakone i računovodstvene standarde.[60] Do danas, samo Cipar i Malta propisuju primjenu MSFI-a za sve oblike trgovačkih društava. Ostale zemlje EU u raznim oblicima dopuštaju ili zabranjuju financijsko izvještavanje prema svjetskim standardima razlikujući ih kao mala, srednja i velika trgovačka društva.[61]

3.1. Računovodstvena regulativa u Republici Hrvatskoj

Financijsko izvješćivanje u modernoj tržišnoj ekonomiji temeljenoj na tržištima kapitala i u uvjetima razdvojenosti funkcija vlasništva i upravljanja u modernim korporacijama važan je izvor financijskih podataka za ulagače. Temeljna financijska izvješća smanjuju donošenje nemjerljivih odluka, smanjuju trošak upravljanja, ali istovremeno povećavaju stopu prinosa od ulaganja u vrijednosne papire.[62] Nakon stjecanja neovisnosti 1991. godine u Republici Hrvatskoj (dalje: RH) je započela vlasnička i gospodarska reforma. Najupečatljiviji je bio proces pretvorbe društvenog vlasništva u privatno vlasništvo. Najveći dio privatiziranog dijela bivšeg društvenog vlasništva prelazi u dionička društva.[63] Temeljno obilježje računovodstvene infrastrukture do 1992. godine bilo je singularan sustav financijskog izvještavanja. Obilježje tog sustava je da se svi financijski izvještaji prema Zakonu o računovodstvu (dalje: ZOR) predaju u državnu instituciju Službu društvenog knjigovodstva koja vrši ulogu vlasničkog autoriteta i nadzora.[64] Osnovna obilježja računovodstvenog sustava do 1992. godine mogu se navesti u nekoliko najvažnijih elemenata: knjigovodstvena evidencija temelji se na sustavu dvojnog knjigovodstva, jednoobrazno računovodstvo realizira se jedinstvenim propisanim kontnim planom za sva društvena poduzeća, jednoobraznim računovodstvom osigurava se unifikacija financijskih izvještaja (bilance stanja i bilance uspjeha). Tijekom 1992. godine izvršena su istraživanja računovodstvene profesije u cilju

[60] Ibid., str. 475.
[61] Mijoč, I. (2011). Računovodstvena načela i standardi [online]. Raspoloživo na: http://www.efos.unios.hr/arhiva/dokumenti/inf_sustavi_u_rac.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.], str. 1.
[62] Mijoč, I. i Crnković, L., Regulativa financijskog izvještavanja velikih trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji [online]. Raspoloživo: http://bib.irb.hr/datoteka/386553.Regulativa_financjskog_izvjetavanja velikih_poslovnih_subjekata_RH_i_EU_PUlA_2008.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.], str. 7.
[63] Gulin, D. (2009). Razvoj računovodstvene regulative u svijetu i Republici Hrvatskoj [online]. Raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok/RAC/dgulin/fir/Razvoj%20ra%C4%8D%20%20regulative%20u%20svijetu%20i%20RH.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.], str. 16.
[64] Ibid., str. 17.

daljnjeg usmjeravanja procesa harmonizacije.[65] Krajem 1992. godine usvojen je novi ZOR. Stupio je na snagu 1. siječnja 1993. godine, tim zakonom reguliran je dualni sustav financijskog izvještavanja. To je sustav u kojem se sastavlja jedan set financijskih izvještaja za unutarnje korisnike, a drugi set za vanjske korisnike kao što su dioničari, vjerovnici i sl. Drugi set izvještaja (za vanjske korisnike) sastavlja se prema poreznim zakonima i dostavlja se državnim institucijama.[66] U RH regulativa računovodstvenog sektora ima slijedeće oblike: zakonsku regulativu kroz ZOR, Zakon o reviziji, Zakon o trgovačkim društvima, Zakon o tržištu vrijednosnih papira, poreznim zakonima i međunarodnu regulativu temeljenu na računovodstvenim standardima i propisima (MRS, MSFI, Direktive, Kodeks računovodstvene profesije).[67] Obveza usklađivanja hrvatskog zakonodavstva sa pravnim stečevinama EU usuglašena je Nacionalnim programom RH za pridruživanje EU. Novim ZOR-om, hrvatski računovodstveni sektor obilježava: obavezna upotreba MSFI-a u izradi konsolidiranih financijskih izvješća za kotirajuća trgovačka društva uz određene izuzetke te nadzor, kontrolu i pojašnjavanje primjene pojedinih standarda financijskog izvješćivanja obavlja posebno imenovano stručno tijelo - Odbor za standarde financijskog izvješćivanja (dalje: OSFI). Većina EU zemalja uspjela je izraditi nacionalne računovodstvene standarde za razliku od RH koja je Međunarodne računovodstvene standarde iz 1993. godine prihvatila kao nacionalni računovodstveni okvir. Izjednačavanjem MRS-eva sa nacionalnim računovodstvenim standardima, RH je napravila presedan u računovodstvenoj praksi.[68] Naglašeni problemi primjene MRS-eva i MSFI-ova u RH utjecali su na promjenu računovodstvene regulative, te prema ZOR-u u primjeni od 2006. godine, poslovni subjekti koji nisu klasificirani u skupinu velikih trgovačkih društava i ne kotiraju na burzi, nisu obvezni primjenjivati MSFI u cijelosti, već to mogu učiniti na dobrovoljnoj osnovi ili primjenjivati standarde koje je donio hrvatski OSFI, zatim poslovni subjekti koji nisu klasificirani u skupinu velikih trgovačkih društava i ne kotiraju na burzi, nisu obvezni primjenjivati MSFI, već je za njih izrađen poseban računovodstveni set standarda, Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (dalje: HSFI) za srednja i mala trgovačka društva. HSFI se temelje na MSFI-ima uvažavajući neke specifične potrebe hrvatskih malih i srednjih trgovačkih društava.[69] U RH ima registrirano 77521 trgovačkih društava. U ukupnoj strukturi trgovačkih društava RH dionička društva sudjeluju

[65] Ibid.
[66] Ibid., str. 18.
[67] Mijoč, I. i Crnković, L., Regulativa financijskog izvještavanja velikih trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji [online]. Raspoloživo: http://bib.irb.hr/datoteka/386553.Regulativa_financjskog_izvjetavanja velikih_poslovnih_subjekata_RH_i_EU_PUlA_2008.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.], str. 8.
[68] Ibid.
[69] Ibid., str. 9.

sa 1,80 posto, društva sa ograničenom odgovornošću sa 95,17 posto, a ostali pravni oblici zauzimaju 3,03 posto.[70] Dana 12. prosinca 2005. godine donesena je Odluka o objavljivanju MSFI-a u RH čija službena primjena započinje 1. siječnja 2006. godine. Obveznici primjene MSFI-a su velika trgovačka društva čije dionice kotiraju na burzi ili se spremaju na uvrštavanje na službenim tržištima RH te javna dionička društva sukladno odgovarajućim odredbama Zakona o tržištu vrijednosnih papira. Osnovne strateške implikacije prelaska na MSFI-e i MRS-eve, pozitivno su ocijenjene u računovodstvenoj struci čime se omogućava usporedivost s drugima u istoj industriji, promovira se veća djelotvornost međunarodnih ulaganja i pristup inozemnom kapitalu čime se olakšava akvizicijski postupci. Uz tako uređen okvir financijskog izvješćivanja, koji je namijenjen ponajprije ulagačima i kreditorima, postoji i paralelni odnosno dualni okvir financijskog izvješćivanja reguliran kroz spektar različitih zakonskih propisa.[71] Prema Zakonu o registru godišnjih financijskih izvješća pravne i fizičke osobe, obveznici poreza na dobit dužni su dostavljati godišnja financijska izvješća o uspješnosti poslovanja i o financijskom položaju Financijskoj agenciji (dalje: FINA). Obveznici čiji se financijski izvještaji revidiraju, dužni su dostaviti revidirane financijski izvještaje sa priloženim neovisnim revizorskim mišljenjem nakon što ga je usvojila skupština na godišnjoj sjednici, najkasnije do 30. rujna tekuće godine. FINA prikuplja i kvartalna financijska izvješća i dostavlja ih Državnom zavodu za statistiku prema Zakonu o službenoj statistici radi analize statističkih podataka.[72]

[70] Ibid.
[71] Ibid., str. 9-10.
[72] Ibid.

4. PRIMJENA RAČUNOVODSTVENIH DIREKTIVA U EUROPSKOJ UNIJI

4.1. Razvoj računovodstvenih direktiva

Europska komisija ima ovlasti zahtijevati od zemalja članica primjenu direktiva i poduzela je mnoge inicijative kako bi postigla jedinstveno tržište za prikupljanje kapitala unutar EU, postavljanje pravnih okvira za integrirana tržišta vrijednosnica i derivata i postavljanje seta računovodstvenih standarda za poduzeća koja kotiraju na burzi.[73] Direktive EU pokrivaju sve aspekte Zakona o trgovačkim društvima. Direktive su ubrzale razvoj računovodstva u mnogim zemljama unutar i izvan granica EU. Cilj direktiva EU je osiguranje investitora i ostalih trećih strana. Kod usvajanja direktiva postoje mnoge rasprave jer prilikom usvajanja direktiva zemlje članice nisu odbacile svoja stara računovodstvena pravila.[74] Računovodstvene direktive sadrže minimum pravila kojih se društva trebaju pridržavati te ih zemlje članice ne interpretiraju na jednak način, što se negativno odražava na usporedivost financijskih izvještaja. Direktivama nedostaju specifična računovodstvena područja koja se odnose na izvještaj o novčanom tijeku, najam i promjene valutnih tečajeva stranih valuta. Ta područja su uključena u MRS-eve, US GAAP-ove i nacionalne standarde pojedinih zemalja.[75] Razvoj financijskih tržišta i pojava novih financijskih instrumenata stvorili su veći jaz između zastarjelih direktiva i rastućih računovodstvenih potreba. Sve zemlje članice obvezne su usvojiti direktive, ali to ne znači da se institucije unutar zemlje članice moraju pridržavati direktiva, ukoliko nisu zakonski propisana zakonodavna tijela. Slijedeća važna značajka direktiva je da one postoje u više jezičnih varijanti, za svaki službeni jezik unutar EU, a ako nacionalno zakonodavstvo ne unese sadržaj direktiva u zakon na zadovoljavajući način, tada taj problem postaje problem europskog zakona.[76] Regulativa EU sačinjena je od direktiva EU, obuhvaća direktive od 1978. godine pa sve do danas, a to su: Četvrta direktiva 78/660/EEC od 25.12.1978. godine o godišnjim financijskim izvještajima određenih vrsta poduzeća, Sedma direktiva 83/349/EEC od 13.6.1983. godine o konsolidiranim financijskim izvještajima, Osma direktiva 84/253/EEC od 10.4.1984. godine o provođenju obvezne revizije, Posebna direktiva Vijeća 86/635/EEC od 8.12.1986. godine za financijske izvještaje i konsolidirane financijske izvještaje banaka i drugih financijskih institucija, Jedanaesta direktiva 89/666/EEC od

[73] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 70.
[74] Direktiva EU. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Direktiva_(EU) [pristupljeno 30. rujna 2016.].
[75] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 71.
[76] Ibid.

21.12.1989. godine o zahtjevima za objavljivanje za podružnice koje su u zemlji članici osnovale poduzeća koja podliježu zakonskim propisima druge države, Posebna direktiva Vijeća 89/117/EEC od 13.2.1989 o obvezama vezanim uz objavljivanje financijskih izvještaja podružnica koje su u zemlji članici osnovale kreditne i financijske institucije koje imaju sjedište izvan te zemlje članice, Posebna direktiva Vijeća 91/674/EEC od 19.12.1991. godine za individualne i konsolidirane financijske izvještaje osiguravajućih društava, Direktiva Vijeća 1999/60/EC od 17.6.1999. godine kao dodatak Četvrtoj direktivi o iznosima koji se iskazuju u ECU-u, Direktiva 2001/65/EC od 27.9.2001. godine kao dodatak Četvrtoj i Sedmoj direktivi te Posebnoj direktivi za banke i druge financijske institucije, o načelima vrednovanja u godišnjim i konsolidiranim financijskim izvještajima određenih vrsta poduzeća, banaka i drugih financijskih institucija, Uredba Europskog parlamenta i Vijeća (EC)/1606/2002 od 19.7.2002. godine o upotrebi MRS-eva za poduzeća koja kotiraju na burzi, Direktiva Vijeća 2003/38/EC od 13.5.2003. godine kao dodatak Četvrtoj direktivi o iznosima koji se izražavaju u eurima u financijskim izvještajima određenih vrsta poduzeća, Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća 2003/51/EC od 18.6.2003. godine kao dodatak Četvrtoj i Sedmoj direktivi te posebnim direktivama za banke i druge financijske institucije te za osiguravajuća društva o modernizaciji računovodstvenih načela, Uredba Komisije (EC)/1725/2003 od 29.9.2003. godine i aneksi vezani uz usvajanje određenih MRS-eva, Uredba Komisije (EC)/707/2004 od 6.4.2004. godine kao dodatak Uredbi Komisije (EC)/1725/2003, Nova Direktiva za reviziju koju je usvojilo Vijeće EU 24.4.2006. godine koja se odnosi na izmjene članaka Četvrte i Sedme direktive vezane uz reviziju i Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26.6.2013. godine o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća.[77] Europska komisija je izdala dva dokumenta 2000. godine u kojima navodi razlike između MSFI-a i Direktiva EU. Navode se razlozi zbog kojih bi EU trebala koristiti IASB-ove standarde umjesto US GAAP-ova kao osnovu za harmonizaciju financijskog izvještavanja. IASB-ovi standardi su u skladu sa zahtjevima direktiva EU za istinitim i fer prezentiranjem i zadovoljavaju kriterije značajnosti, pouzdanosti i usporedivosti.[78] Najveći problem se javlja jer europske kompanije koje su u kotaciji trebaju sastavljati dva seta financijskih izvještaja. Jedan set u skladu s računovodstvenim direktivama, a drugi prema zahtjevima međunarodnog tržišta kapitala odnosno prema US GAAP-ovima. To je nepovoljna situacija jer predstavlja teret za društva, izaziva dodatne troškove i na taj način umanjuje konkurentnost na međunarodnom tržištu.

[77] Ibid., str. 68-69.
[78] Europska unija. URL: https://europa.eu/european-union/law/legal-acts_hr [pristupljeno 30. rujna 2016.].

Sastavljanje više od jednog seta financijskih izvještaja izaziva konfuziju kod investitora i ostalih korisnika pa je zadatak EU da postavi jedan set standarda koji će biti prihvaćen na svim tržištima kapitala u svijetu. Europska komisija izmijenila je Direktive 2003. godine kako bi dozvolila primjenu fer vrijednosti prilikom vrednovanja stavki u bilanci, izmjene se nisu odnosile na direktive vezane uz banke i osiguravajuća društva, iako oni najviše koriste financijske instrumente za koje MSFI zahtijevaju korištenje fer vrijednosti.[79] Do kraja 2015. godine na snazi je IV Direktiva EU izdana 25.7.1978. godine, te je bila najširi i najopsežniji set računovodstvenih pravila unutar okvira EU. Sadržavala je pravila za sastavljanje financijskih izvještaja i zahtjeve za objavljivanje pravila vrednovanja, zahtijevala je reviziju financijskih izvještaja. Cilj Četvrte direktive bio je usporedivost i jednakost financijskog izvještavanja. Sadržavala je opće odredbe, opće odredbe o bilanci i računu dobiti i gubitka, izgled bilance, posebne odredbe povezane sa stavkama bilance, izgled računa dobiti i gubitka, posebne odredbe povezane sa stavkama računa dobiti i gubitka, pravila procjene, sadržaj bilješki uz financijske izvještaje, sadržaj godišnjeg izvješća, objavljivanje, revizija, završe odredbe.[80] VII Direktiva koja je izdana 13.6.1983. godine, odnosila se na konsolidirane financijske izvještaje. VII Direktiva je sadržavala: uvjete za pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja, pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja, konsolidirano financijsko izvješće, reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja i objavljivanje konsolidiranih financijskih izvještaja. Zahtijevala je konsolidaciju za grupu poduzeća iznad određene veličine i reviziju.

4.2. Nova direktiva 2013/34/EU

Dana 26. lipnja 2013. godine Europski parlament i Vijeće EU usvojili su novu računovodstvenu Direktivu 2013/34/EU o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i srodnim izvještajima za određena društva. Direktiva zamjenjuje dosadašnju Direktivu 78/660/EC o godišnjim financijskim izvještajima, dosad poznatu kao Četvrta direktiva, i Direktivu 83/349/EEC o konsolidiranim godišnjim financijskim izvještajima, poznatu kao Sedma direktiva.[81] Nova Direktiva sadrži sljedeće sastavnice: opseg, definicije i kategorije društva i grupa, opće odredbe i opća načela, bilancu i račun dobiti i gubitka, bilješke uz financijske izvještaje, izvješće uprave, konsolidirane

[79] Direktive-usklađivanje prava država članica uz poštivanje raznolikosti. URL: http://www.iusinfo.hr/DailyContent/Topical.aspx?id=13865 [pristupljeno 30. rujna 2016.].
[80] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 74-75.
[81] Što donosi nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://www.rrif.hr/clanak-15208.html [pristupljeno 30. rujna 2016.].

financijske izvještaje, objavljivanje, revidiranje, odredbe koje se odnose na izuzeća i ograničenja od izuzeća, izvješća o plaćanjima prema vladama i završne odredbe. Dodatci direktivi su: vrste društva iz čl. 1. st. 1. t. a. i b., horizontalni pregled bilance prema čl. 10., vertikalni pregled bilance prema čl. 10., pregled računa dobiti i gubitka – po prirodnoj vrsti rashoda prema čl. 13., pregled računa dobiti i gubitka – razvrstavanje rashoda po funkciji prema čl. 13. i tablica usporedbe.[82] Nova Direktiva uz postojeće kategorije poduzetnika odnosno mala, srednja i velika društva uvodi novu kategoriju poduzetnika takozvana mikro društva. Novom Direktivom se uzima u obzir program Komisije za bolje zakonodavstvo i posebno Komunikacija Komisije pod naslovom „Pametno zakonodavstvo u EU" kojoj je cilj izrada i donošenje najkvalitetnijeg zakonodavstva poštujući načela supsidijarnosti i proporcionalnosti te osiguravanje razmjernosti administrativnih opterećenja s koristima koje donose. Područje primjene ove Direktive uključuje određena poduzeća s ograničenom odgovornošću kao što su dionička društva (dalje: d.d.) i društva s ograničenom odgovornošću (dalje: d.o.o.). Postoji i znatan broj društava osoba i komanditnih društava čiji su svi članovi s neograničenom odgovornošću osnovani kao d.d. ili d.o.o. pa bi stoga takva društva osoba trebala biti podložna mjerama usklađenja iz ove Direktive.[83] Nova Direktiva osigurava da njezino područje primjene obuhvaća društva osoba u kojima članovi koji nisu osnovani kao d.d. ili d.o.o. u biti za obveze društva osoba imaju ograničenu odgovornost budući da je ta odgovornost ograničena od strane drugih poduzeća u okviru područja primjene ove Direktive. Godišnji financijski izvještaji sastavljaju se pažljivo i trebaju istinito i fer prikazivati aktivu i pasivu poduzeća, njegovo financijsko stanje te dobit ili gubitak. Postoji mogućnost da u iznimnim slučajevima financijski izvještaj ne daje istinit i fer prikaz u slučaju kada se primjenjuju odredbe ove Direktive. U takvim slučajevima poduzeće treba odstupiti od takvih odredaba radi davanja istinitog i fer prikaza. Države članice moraju imati mogućnost definiranja takvih iznimnih slučajeva i utvrđivanja odgovarajućih posebnih pravila koja se primjenjuju u tim slučajevima. Direktivom se osigurava da su zahtjevi za mala poduzeća u velikoj mjeri usklađena diljem EU.[84] Direktiva se temelji na načelu „mislimo najprije na male". Kako bi se izbjegla nerazmjerna administrativna opterećenja tih poduzeća, državama članicama trebalo bi omogućiti zahtijevanje samo nekoliko objavljivanja putem dodatnih

[82] Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/11_Gulin_2014.pdf [pristupljeno 30. rujna 2016.].
[83] Ibid.
[84] Što donosi nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://www.rrif.hr/clanak-15208.html [pristupljeno 30. rujna 2016.].

bilješki uz obvezne bilješke.[85] U slučaju jedinstvenog sustava za pohranu, države članice u određenim slučajevima mogu zahtijevati ograničeni broj dodatnih objava ako se one izričito zahtijevaju u skladu s njihovim nacionalnim poreznim zakonodavstvom i ako su izričito neophodne za potrebe ubiranja poreza. Države članice imaju mogućnost srednjim i velikim poduzećima nametnuti zahtjeve koji nadilaze minimalne zahtjeve koje propisuje ova Direktiva.[86] U slučaju kada ova Direktiva dopušta državama članicama da dodatne zahtjeve nametnu na primjer malim poduzećima, to znači da države članice mogu iskoristiti ovu mogućnost u cijelosti ili djelomično zahtijevajući manje od onoga što dopušta ova mogućnost. U slučaju kada ova Direktiva dopušta državama članicama da izuzeća koriste za na primjer mala poduzeća, to znači da države članice mogu takva poduzeća izuzeti u cijelosti ili djelomično. Mala, srednja i velika poduzeća definiraju se i razlikuju prema ukupnoj bilanci, neto prihodu i prosječnom broju zaposlenika u financijskoj godini, jer ti kriteriji daju objektivne dokaze o veličini poduzeća.[87] Konsolidirani financijski izvještaji prikazuju aktivnosti matičnog poduzeća i njegovih poduzeća kćeri kao jedinstvenoga gospodarskog subjekta. Kontrola bi se trebala zasnivati na držanju većine glasačkih prava, ali kontrola može postojati i ako postoje ugovori s dioničarima ili članovima tog poduzeća. U određenim okolnostima kontrola se može učinkovito izvršavati i kada je matično poduzeće imatelj manjine dionica ili udjela ili nijedne dionice odnosno nijednog udjela u poduzeću kćeri. Države članice trebale bi imati pravo zahtijevati da poduzeća koja ne podliježu kontroli, ali kojima se upravlja na jedinstvenoj osnovi ili imaju zajedničko administrativno, upravljačko ili nadzorno tijelo budu obuhvaćena konsolidiranim financijskim izvještajem.[88] U slučaju kada matično poduzeće ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje za grupu, državama članicama se dopušta poduzimanje mjera koje smatraju potrebnim kako bi zahtijevale da se takvo poduzeće može razvrstati kao veće poduzeće određujući njegovu veličinu, a time i kategoriju na konsolidiranoj ili zbirnoj osnovi. U slučaju kada država članica primjenjuje jednu ili više mogućnosti izuzeća za mikro poduzeća, mikro poduzeća se definiraju prema ukupnoj bilanci, neto prihodu i prosječnom broju zaposlenika u financijskoj godini. Države članice nisu obvezne u svojem nacionalnom zakonodavstvu definirati odvojene kategorije za srednja i velika poduzeća ako srednja poduzeća podliježu jednakim zahtjevima kao i velika

[85] Direktiva EU 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034 [pristupljeno 30. rujna 2016.].
[86] Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/11_Gulin_2014.pdf [pristupljeno 30. rujna 2016.].
[87] Ibid.
[88] Direktiva EU 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034 [pristupljeno 30. rujna 2016.].

poduzeća.[89] Priznavanje, mjerenje, prezentiranje, objavljivanje i konsolidacija u financijskim izvještajima obavlja se prema načelu materijalnosti. Prema načelu materijalnosti podaci koji se smatraju nematerijalnim mogu se na primjer zbirno prikazivati u financijskim izvještajima. Pojedine stavke mogu se smatrati nematerijalnima, a stavke slične prirode mogu se smatrati materijalnima ako se uzimaju kao cjelina.[90] Države članice imaju obveznu primjenu načela materijalnosti ograničenog na prezentiranje i objavljivanje. Načelo materijalnosti ne utječe na nacionalne obveze vođenja sveobuhvatnih evidencija koje prikazuju poslovne transakcije i financijsko stanje.[91] Priznavanje i mjerenje nekih stavki u financijskim izvještajima temelji se na procjenama, prosudbama i modelima, a ne na točnim opisima. Određene stavke u financijskim izvještajima ne mogu se precizno izmjeriti već se mogu samo procijeniti. Procjena uključuje prosudbe koje se temelje na zadnjim dostupnim pouzdanim informacijama. Korištenje procjena bitan je dio pripreme financijskog izvještaja. To je posebno točno u slučaju rezervacija koje su po svojoj prirodi neodređenije od ostalih stavki bilance.[92] Informacije prikazane u bilanci i računu dobiti i gubitka dopunjavaju se objavama u obliku bilješki uz financijske izvještaje. Korisnicima financijskih izvještaja dodatne informacije od malih poduzeća potrebne su u ograničenoj mjeri i malim poduzećima može biti skupo sređivanje tih dodatnih informacija. Stoga je ograničeni režim objavljivanja za mala poduzeća opravdan. Ako mikro poduzeće smatra korisnima dodatne vrste objavljivanja koja se zahtijevaju od srednjih i velikih poduzeća ili druga objavljivanja koja nisu predviđena ovom Direktivom, može ih prikazati u obliku bilješki uz financijske izvještaje. Objava vezana uz računovodstvene politike jedan je od ključnih elemenata bilješki uz financijske izvještaje. Objava uključuje osnove mjerenja koje su primijenjene na različite stavke, izjavu o sukladnosti računovodstvenih politika s konceptom trajnosti poslovanja i sve značajne izmjene usvojenih računovodstvenih politika.[93] Kod kategorije poduzeća i grupa države članice mikro poduzeća definiraju kao poduzeća koja na datum bilance ne prelaze granične vrijednosti najmanje dva od sljedeća tri kriterija: ukupnu bilancu od 350.000,00 EUR, neto prihod od 700.000,00 EUR i prosječnih 10 zaposlenih tijekom poslovne godine. Mala poduzeća na datum bilance ne prelaze granične vrijednosti najmanje dva od sljedeća tri kriterija: ukupnu bilancu od 4.000.000,00 EUR, neto prihod od 8.000.000,00 EUR i

[89] Ibid.
[90] Ibid.
[91] Nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://documents.tips/documents/nova-racunovodstvena-direktiva-201334-eu.html [pristupljeno 30. rujna 2016.].
[92] Ibid.
[93] Što donosi nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://www.rrif.hr/clanak-15208.html [pristupljeno 30. rujna 2016.].

prosječnih 50 zaposlenih tijekom poslovne godine. Srednja poduzeća na datum bilance ne prelaze granične vrijednosti najmanje dva od sljedeća tri kriterija: ukupnu bilancu od 20.000.000, EUR, neto prihod od 40.000.000,00 EUR i prosječnih 250 zaposlenih tijekom poslovne godine.[94] Obrazac bilance i računa dobiti i gubitka ne mijenja se od jedne do druge financijske godine. Države članice dopuštaju detaljniju podjelu stavki, uz poštivanje propisanih obrazaca. Države članice dopuštaju dodavanje stavki uz uvjet da sadržaj novih stavki nije obuhvaćen ni jednom od stavki u propisanim obrascima. Za svaku stavku bilance i računa dobiti i gubitka iskazuje se brojka za financijsku godinu na koju se odnose bilanca i račun dobiti i gubitka te brojka koja se odnosi na odgovarajuću stavku za prethodnu financijsku godinu. Država članica može zahtijevati u slučaju kada te brojke nisu usporedive da se brojka za prethodnu godinu uskladi. Svaki slučaj nemogućnosti uspoređivanja i svako usklađenje brojki objavljuje se u bilješkama uz financijske izvještaje, uz odgovarajuće objašnjenje.[95] Skraćeni oblik bilance mogu koristiti mikro i mala društva. Aktiva bilance se sastoji od upisanog, a ne uplaćenog kapitala, dugotrajne i kratkotrajne imovine, plaćenih troškova budućeg razdoblja i nedospjele naplate prihoda, a pasiva se sastoji od kapitala i pričuva, rezerviranja, obveza i odgođenih plaćanja troškova i prihoda budućeg razdoblja. Skraćeni oblik računa dobiti i gubitka mogu koristiti mikro i mala društva. Zemlje članice mogu propisati jedan ili više izgleda računa dobiti i gubitka, a ako ih je propisano više postoji mogućnost izbora. Metode izbora računa dobiti i gubitka su metoda razvrstavanja rashoda po prirodnim vrstama i metoda razvrstavanja rashoda po funkcijama.[96] U nastavku je prikazana struktura računa dobiti i gubitka po vrsti rashoda:

- Neto prihod od prodaje,
- Promjene zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje,
- Kapitalizirani radovi za vlastitu upotrebu,
- Ostali prihodi iz redovitog poslovanja,
- Sirovine i materijal i ostali vanjski troškovi,
- Troškovi osoblja (plaće i nadnice, troškovi socijalnog osiguranja uz odvojen prikaz troškova),
- Vrijednosno usklađenje osnivačkih izdataka i dugotrajne imovine,

[94] Ibid.
[95] Ibid.
[96] Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/11_Gulin_2014.pdf [pristupljeno 30. rujna 2016.].

- Ostali poslovni rashodi,
- Prihodi od sudjelujućih interesa, uz odvojen prikaz prihoda ostvarenih iz odnosa s povezanim poduzećima,
- Ostali kamatni i slični prihodi,
- Vrijednosno usklađenje kratkotrajne financijske imovine i kratkoročnih ulaganja,
- Rashodi po kamatama,
- Dobit ili gubitak iz redovitog poslovanja nakon oporezivanja,
- Ostali porezi koji nisu iskazani u prethodnim stavkama,
- Dobit ili gubitak financijske godine.[97]

U nastavku je prikazana struktura računa dobiti i gubitka prema funkciji rashoda:

- Neto prihod od prodaje,
- Troškovi sadržani u prodanim proizvodima, uključujući vrijednosno usklađenje,
- Bruto dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja,
- Troškovi distribucije, uključujući vrijednosno usklađenje,
- Administrativni troškovi, uključujući vrijednosno usklađenje,
- Ostali prihodi iz redovnog poslovanja,
- Prihodi od sudjelujućih interesa,
- Prihodi od ostalih dugoročnih ulaganja i zajmova,
- Ostali kamatni i slični prihodi
- Vrijednosno usklađenje kratkotrajne financijske imovine i kratkoročnih ulaganja,
- Rashodi po kamatama i slični rashodi,
- Porez na dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja,
- Dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja nakon oporezivanja,
- Ostali porezi koji nisu iskazani u prethodnim stavkama,
- Dobit ili gubitak financijske godine.[98]

[97] Ibid.
[98] Ibid.

5. PRIMJENA MSFI-a u EUROPSKOJ UNIJI

5.1. Razvoj MSFI-a

Prvi MRS objavljen je 1975. godine, definirao je objavljivanje računovodstvenih politika. Nakon toga objavljen je MRS-2 koji je definirao vrednovanje i prezentiranje zaliha u kontekstu sustava povijesnog troška.[99] 2001. godine Komitet za međunarodne računovodstvene standarde (dalje: IASC) mijenja naziv u Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (odnosno IASB). Taj odbor usvojio je sve MRS-eve. 2002. godine IASB i Financijski računovodstveni standardi (dalje: FASB) postigli su sporazum o približavanju MRS-eva i US GAAP-ova te je temeljem toga sklopljen Norwalški sporazum o približavanju MSFI-a i US GAAP-ova, kojemu je cilj kompatibilnost financijskog izvještavanja. 2003. godine je prvi put u primjeni MSFI.[100] U užem smislu, MSFI predstavljaju novu seriju IASB-ovih izdanih objava, različitu od MRS-eva koju je izdao IASB-ov prethodnik IASC. U širem smislu, MSFI obuhvaćaju cjelokupne IASB-ove objave, standarde i tumačenja standarda koje je odobrio IASB i standarde i tumačenja standarda koje je izdao IASC. MSFI su standardi i tumačenja standarda koje je usvojio IASB i obuhvaćaju: MSFI-e (numerirani od MSFI-1 do MSFI-13), MRS-eve koje je izdao IASC, a usvojio ih je ili izmijenio IASB (numerirani od MRS-1 do MRS-41) i Objašnjenja Odbora za tumačenja međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (dalje: IFRIC) ili bivšeg stalnog Odbora za tumačenja MRS-eva (dalje: SIC).[101] MRS-evi podrazumijevaju dogovorena pravila o pripremanju, priznavanju i prezentaciji računovodstvenih stavki poslovnih subjekata. Sukladno promjenama u okruženju, kao što su neujednačen makroekonomski razvoj, ubrzan razvoj financijskih tržišta kapitala i slično. Razvoj MSFI- a ukazuje na transformaciju financijskog izvještavanja s multinacionalnih računovodstvenih standarda prema jedinstvenim svjetskim računovodstvenim standardima.[102] MSFI-e donosi IASB. Ciljevi IASB-a su sljedeći: razvijati u javnom interesu jedan skup visoko kvalitetnih, razumljivih i globalno primjenjivih računovodstvenih standarda koji zahtijevaju kvalitetne, transparentne i usporedive informacije u financijskim izvještajima i drugim financijskim izvještavanjima kako bi se pomoglo sudionicima u svjetskim tržištima kapitala i drugim korisnicima pri

[99] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 77-78.
[100] Ibid., str. 81.
[101] Ibid., str. 82.
[102] MRS I MSFI. URL: http://www.hanfa.hr/getfile/39377/Me%C4%91unarodni%20ra%C4%8Dunovodstveni%20standardi%20i%20Me%C4%91unarodni%20standardi%20financijskog.pdf [pristupljeno 2. listopada 2016.].

donošenju poslovnih odluka, unaprijediti korištenje i primjenjivanje tih standarda te aktivno raditi s nacionalnim kreatorima standarda kako bi se doveli do približavanja nacionalnih računovodstvenih standarda i MSFI-a visoko kvalitetnim rješenjima.[103] Financijsko izvješćivanje po MSFI-ima regulira se Uredbom Europskog parlamenta (1606/2002) prema kojoj 01. siječnja 2005. godine trgovačka društva koja sastavljaju konsolidirana financijska izvješća i čije dionice kotiraju na burzama trebaju sastavljati financijska izvješća u skladu s navedenom Uredbom, uz određena izuzeća.[104] MSFI obuhvaćaju pet vrsta financijskih izvještaja, a to su prema MRS-u 1: Izvještaj o financijskom položaju na kraju razdoblja, Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti razdoblja, Izvještaj o promjenama glavnice tijekom razdoblja, Izvještaj o novčanim tokovima tijekom razdoblja i Bilješke uz financijske izvještaje.[105]

5.2. Sadašnje stanje primjene MSFI-a

MSFI su prihvaćeni širom svijeta. Zemlje ih koriste kao osnovu za svoje nacionalne računovodstvene standarde. Prihvaćaju ih mnoge burze i regulatori koji dozvoljavaju stranim ili tuzemnim društvima da predaju financijske izvještaje sastavljene prema MSFI-ima.[106] Europska komisija i druga nadnacionalna tijela prihvaćaju financijske izvještaje sastavljene prama MSFI-ima. Do danas su samo Cipar i Malta propisali primjenu MSFI-a za sve oblike trgovačkih društava. Ostale zemlje EU u raznim oblicima dopuštaju ili zabranjuju financijsko izvješćivanje prema svjetskim standardima te ih razlikuju kao mala, srednja i velika trgovačka društva.[107] Zemlje koje su usvojile MSFI kao svoje nacionalne standarde su Australija, Novi Zeland, Južnoafrička Republika, Singapur, Hong Kong, Filipini. Zemlje koje su prestale razvijati nacionalne standarde i koriste samo MSFI su Bahrein, Cipar, Dominikanska Republika, Ekvador, Gvatemala, Haiti, Honduras, Hrvatska, Jamajka, Kenija, Kostarika, Malta, Mauricijus, Nepal, Oman, Panama, Tanzanija, Tadžikistan, Trinidad, Ujedinjeni Arapski Emirati, Venezuela i Kolumbija. MSFI su obavezni ako nacionalni standardi ne daju odgovor na neko pitanje u Meksiku. MSFI su dopušteni za strane kotirajuće kompanije u većini europskih zemalja, SAD-u i mnogim drugim zemljama. U RH primjena MSFI-a

[103] Ibid.
[104] Ibid.
[105] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 83.
[106] MSFI nakon pristupanja RH u EU. URL: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/104/155/MSFI-NAKON-PRISTUPANJA-RH-EU.pdf [pristupljeno 2. listopada 2016.].
[107] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 84-87.

propisana je Zakonom o računovodstvu.[108] Obveznici primjene su veliki poduzetnici te poduzetnici čije su dionice ili dužnički vrijednosni papiri uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštavanje na organizirano tržište vrijednosnih papira. Mali i srednji poduzetnici ako žele mogu primjenjivati MSFI-e u cijelosti ili mogu primjenjivati standarde koje je donio IFRIC. IFRIC je u skladu s ovlaštenjem navedenim u članku 18. stavku 2. važećeg Zakona o računovodstvu, donio Odluku o izradi Hrvatskih standarda financijskog izvješćivanja (dalje: HSFI).[109] HSFI zadovoljavaju uvjete koje EU ostavlja glede sastavljanja, prezentiranja i objavljivanja financijskih izvještaja. Kriteriji mjerenja i priznavanja u skladu su s MSFI kao i s IV. i VII. Direktivom EU. Oni cjelovito obrađuju značajne pozicije financijskih izvještaja, manjeg su opsega, lakši za razumijevanje i primjenu te su obvezni za male i srednje poduzetnike.[110] MRS-evi obuhvaćaju sljedeće standarde:

- MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja
- MRS 2 – Zalihe
- MRS 7 – Izvještaj o novčanim tokovima
- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 10 – Događaji nakon izvještajnog razdoblja
- MRS 11 – Ugovori o izgradnji
- MRS 12 – Porez na dobit
- MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema
- MRS 17 – Najmovi
- MRS 18 – Prihodi
- MRS 19 – Primanja zaposlenih
- MRS 20 – Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći
- MRS 21 – Učinci promjena tečaja stranih valuta
- MRS 23 – Troškovi posudbe
- MRS 24 – Objavljivanje povezanih stranaka
- MRS 26 – Računovodstvo i izvještavanje planova mirovinskih primanja
- MRS 27 – Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji
- MRS 28 – Ulaganja u pridružena društva

[108] Računovodstvena načela i standardi. URL: http://www.efos.unios.hr/arhiva/dokumenti/inf_sustavi_u_rac.pdf [pristupljeno 2. listopada 2016.].
[109] Međunarodni računovodstveni standardi. URL: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/258563.html [pristupljeno 2. listopada 2016.].
[110] Ibid.

- MRS 29 – Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama
- MRS 31 – Udjeli u zajedničkim pothvatima
- MRS 32 – Financijski instrumenti (prezentiranje)
- MRS 33 – Zarade po dionici
- MRS 34 – Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine
- MRS 36 – Umanjenje imovine
- MRS 37 – Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina
- MRS 38 – Nematerijalna imovina
- MRS 39 – Financijski instrumenti (priznavanje i mjerenje
- MRS 40 – Ulaganja u nekretnine
- MRS 41 – Poljoprivreda.[111]

MSFI-i uključuju sljedeće standarde:

- 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
- MSFI 9 – Financijski instrumenti
- MSFI 10 – Konsolidirani financijski izvještaji
- MSFI 11 – Zajednički poslovi
- MSFI 12 – Objavljivanje udjela u drugim subjektima
- MSFI 13 – Mjerenje fer vrijednosti.[112]

Osim MRS-eva i MSFI-a, IASB izdaje i Tumačenja standarda. Tumačenja IFRIC-a obuhvaćaju sljedeća tumačenja:

- IFRIC 1 – Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza

[111] Međunarodni standardi financijskog izvještavanja. URL: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/104/155/MSFI_do_1_1_2010.-2.pdf [pristupljeno 2. listopada 2016.].
[112] Ibid.

- IFRIC 2 – Udjeli članova u zadružnim subjektima i slični instrumenti
- IFRIC 4 – Utvrđivanje sadrži li ugovor najam
- IFRIC 5 – Udjeli u fondovima za demontažu, uklanjanje, obnavljanje i sanacija okoliša
- IFRIC 6 – Obveze proizašle iz sudjelovanja specifičnim tržištima (otpad električne i elektroničke opreme)
- IFRIC 7 – Primjena prepravljanja prema MRS-u 29 (financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama)
- IFRIC 8 – Djelokrug MSFI-a 2
- IFRIC 9 – Ponovna procjena ugrađenih derivata
- IFRIC 10 – Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine i umanjenje imovine
- IFRIC 11 – Transakcije trezorskim dionicama i dionicama grupe
- IFRIC 12 – Sporazumi o koncesijama za usluge
- IFRIC 13 – Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca
- IFRIC 14 – MRS 19
- IFRIC 15 – Ugovori o izgradnji nekretnina
- IFRIC 16 – Zaštita neto ulaganja u inozemstvo
- IFRIC 17 – Raspodjela nenovčane imovine vlasnicima
- IFRIC 18 – Prijenos imovine s kupca.[113]

Osim Tumačenja IFRIC-a, prijašnji IASC je izdao i Tumačenja SIC-a. Ta Tumačenja obuhvaćaju sljedeća Tumačenja:

- SIC 7 – Uvođenje eura
- SIC 10 – Državna pomoć (bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima)
- SIC 12 – Konsolidacija (subjekti posebne namjene)
- SIC 13 – Zajednički kontrolirani subjekti (nenovčani doprinosi)
- SIC 15 – Poslovni najmovi (poticaji)
- SIC 21 – Porez na dobit (nadoknada revalorizirane imovine koja se ne amortizira)
- SIC 25 – Porez na dobit (promjene u poreznom tretmanu subjekta ili dioničara)
- SIC 29 – Sporazumi o koncesijama za usluge (objavljivanje)
- SIC 31 – Prihod (nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja)

[113] Međunarodni računovodstveni standardi. URL: http://www.srr-fbih.org/msfi_mrs.as [pristupljeno 2. listopada 2016.].

- SIC 32 – Nematerijalna imovina (troškovi weba).[114]

[114] Ibid.

6. UTJECAJ MEĐUNARODNIH INSTITUCIJA NA RAČUNOVODSTVO EUROPSKE UNIJE

Zemlje članice EU imaju svoja nacionalna profesionalna tijela i zakonodavna tijela za računovodstvo i reviziju. U procesu harmonizacije financijskog izvještavanja u obzir se trebaju uzeti potrebe nacionalnih računovodstvenih organizacija. U postupku harmonizacije financijskih izvještaja sudjeluju sljedeća tijela:

- Međunarodni odbor za računovodstvene standarde – IASB
- Europska komisija – EC
- Međunarodna organizacija komisija za vrijednosnice – IOSCO
- Međunarodno udruženje računovođa – IFAC
- UN-ova međudržavna radna skupina eksperata Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj – OECD.[115]

Europskoj komisiji je zadatak sagledati i predstavljati interese EU kao cjeline, daje prijedloge novih zakona i prezentira ih Europskom parlamentu i Vijeću EU. Sastoji se od povjerenika iz država članica koji ne mogu primati upute vlade države članice koja ih je izabrala. Temeljna zadaća Europske komisije je pripremanje i predlaganje propisa. Europska komisija daje prijedlog da sva poduzeća u EU koja su dio reguliranog tržišta kapitala sastavljaju svoje financijske izvještaje u skladu s MSFI-ima. Mala i srednja poduzeća koja ne kotiraju na burzi mogu dobrovoljno primjenjivati MSFI-e. Propis je ozakonjen 2002. godine. Njegova namjena je omogućiti transparentnost i usporedivost financijskih izvještaja. Da bi MSFI bili zakonska obveza zemalja članica, treba ih usvojiti Europska komisija.[116] IASB je nezavisno tijelo privatnog sektora koje razvija i izdaje MSFI-e. Započeo je s djelovanjem 2001. godine i nastao rekonstruiranjem iz IASC koji je osnovan 1973. godine. Ciljevi IASB-a su: razvijati u javnom interesu skup visoko kvalitetnih računovodstvenih standarda koji zahtijevaju kvalitetne informacije u financijskim izvještajima kako bi se pomoglo sudionicima u svjetskim tržištima kapitala pri donošenju poslovnih odluka, zatim unaprijediti korištenje tih standarda te aktivno raditi s nacionalnim kreatorima standarda kako bi se doveli do približavanja nacionalnih računovodstvenih standarda i MSFI-a kvalitetnim rješenjima.[117] Međunarodna organizacija komisija za vrijednosnice (dalje: IOSCO) sastoji se od regulatora

[115] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 89-90.
[116] Ibid.
[117] IASB. URL: http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb [pristupljeno 3. listopada 2016.].

vrijednosnica (kao na primjer SEC u SAD-u i Tijelo za financijske usluge u Velikoj Britaniji). Tijela za vrijednosnice udruženi su kako bi zajedničkim djelovanjem osigurali bolju kontrolu tržišta te efikasna i zdrava tržišta. IOSCO surađuje IASB-om po pitanju IASB-ovih projekata.[118] Međunarodno udruženje računovođa (dalje: IFAC) je krovna organizacija svih računovodstvenih tijela na svijetu. Ima 160 članova iz 120 zemalja koje predstavljaju 2,5 milijuna računovođa i osnovana je 1977. godine. Uloga IFAC-a je trostruka: uspostavlja i promovira pridruživanje visoko kvalitetnih međunarodnih standarda, omogućuje suradnju i kooperaciju s tijelima zemalja članica i glasnogovornik je međunarodne profesije vezane uz važne javne teme. IFAC-ovi Odbori kreiraju sljedeće standarde: Međunarodne standarde za reviziju, Međunarodne standarde za kontrolu kvalitete, Međunarodni kodeks etike, Međunarodne standarde za obrazovanje, Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor.[119] Konferencija Ujedinjenih naroda za trgovinu i razvoj (UNCTAD) osnovana je 1964. godine i bavi se trgovinom, ulaganjima i razvojem, a pitanja harmonizacije računovodstvenih standarda rješava putem Međudržavna radna skupina stručnjaka za međunarodne računovodstvene standarde i izvještavanje (dalje:ISAR). ISAR je osnovana je 1982. godine i sastoji se od 34 članova. Zadatak joj je da promovira harmonizaciju nacionalnih računovodstvenih standarda za poduzeća, surađuje sa brojnim organizacijama i nacionalnim profesionalnim udruženjima, kao što su Svjetska banka, OECD, Europska komisija, IFAC i IASB. ISAR pomaže zemljama u razvoju i tranzicijskim ekonomijama u implementaciji u svrhu postizanja harmonizacije. ISAR-ovi projekti uključuju: računovodstvenu edukaciju, računovodstvo za zaštitu okoliša, objavljivanje podataka o korporativnom upravljanju, računovodstvo za mala i srednja poduzeća, objavljivanje podataka o korporativnoj odgovornosti i koordinaciju prijevoda MSFI-a na ruski jezik. Glavni proizvodi ISAR-a su: model nastavnog plana i program za računovodstvo, smjernice za troškove i obveze zaštite okoliša, priručnik o indikatorima eko-efikasnosti, smjernice za objavljivanje podataka o korporativnom upravljanju i smjernice za računovodstvo malih i srednjih poduzeća.[120] Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (dalje: OECD) djeluje kroz svoje vladajuće tijelo, Vijeće OECD-a te putem svoje mreže od oko 200 odbora i radnih skupina. Cilj OECD-a je zaštita razvijene zemlje od bilo kakvih ekstremnih prijedloga Ujedinjenih naroda. 1986. godine OECD je usvojio preporuke računovodstvene prakse u vezi objavljivanja, a 2004.

[118] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 93.
[119] Ibid., str. 93-94.
[120] UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/Pages/Home.aspx [pristupljeno 3. listopada 2016.].

godine je izdao Načela korporativnog upravljanja.[121] Kompanija za burze i vrijednosne papire (dalje: SEC) je nacionalna državna agencija koja regulira tržište kapitala u SAD-u. SEC propisuje izgled i sadržaj financijskih izvještaja koji se predaju Komisiji. Strano društvo koje se želi registrirati kod Kompanije za burze i vrijednosne papire mora predati svoje financijske izvještaje koji su u skladu s US GAAP-ovima. Kompanija za burze i vrijednosne papire iskazala je potporu IASB u vezi sastavljanja računovodstvenih standarda koji bi se koristili za financijske izvještaje u međunarodnim okvirima. SEC je naveo tri uvjeta kako bi standardi IASB-a bili prihvaćeni, a to su:

- Standardi moraju uključivati temeljni set računovodstvenih objava koji čine sveobuhvatna općeprihvaćena računovodstvena načela
- Standardi moraju biti visoke kvalitete, usporedivi i transparentni te pružati sve podatke za objavljivanje
- Standardi se moraju interpretirati i primjenjivati.[122]

Američki odbor za računovodstvene standarde (dalje: US FASB) je osnovan 1973. godine. FASB-e je neovisna organizacija privatnog sektora sa sjedištem u Norwalku, Connecticut, koja uspostavlja financijsko računovodstvo i standarde za javna i privatna društva prema općeprihvaćenim računovodstvenim načelima odnosno US GAAP-ovima.[123] FASB-e je 1995. godine potaknuo projekte za usporedbu MRS-eva i američkih standarda, a cilj je bio prikupiti informacije za ocjenu prihvatljivosti MRS-eva za vrijednosnice koje kotiraju u SAD-u. Potpisivanjem Norwalk sporazuma iskazana je njihova predanost u kreiranju jedinstvenog seta međunarodnih računovodstvenih standarda koji bi se koristio širom svijeta, a proces usklađivanja treba teći na dvije razine: postignut je dogovor o tome koje važne razlike treba ukloniti pomoću kratkoročnih projekata za kreiranje standarda te FASB i IASB trebaju raditi na kontinuiranom napretku vezanom uz druga područja računovodstvene prakse koja bi trebalo unaprijediti.[124]

[121] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 95-96.
[122] Ibid., str. 96-97.
[123] IFASB. URL: http://www.fasb.org/home [pristupljeno 3. listopada 2016.].
[124] Klikovac, A. (2008). Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji. Zagreb: Mate d.o.o., str. 98.

7. ZAKLJUČAK

Globalizacija je praćena harmonizacijom računovodstvene regulative. Harmonizacija ide u pravcu primjene US GAAP-ova. Između standarda su sve manje razlike. Procesi harmonizacije sežu u daleku povijest, a računovodstvene harmonizacije odvijale su se kroz tri faze: Faza Napoleon-ovih zakona (od 1807. godine), Faza Direktiva EU (EEZ, EZ, EU od 1978. godine), Faza US GAAP-ova (od osamdesetih godina) i MRS-eva (od 1995. godine). Računovodstvena regulativa zemalja EU sadržana je u trgovačkom zakonu. Zemlje članice EU harmonizaciju provode Direktivama EU i MSFI-ima. Zemlje koje graniče s RH računovodstvo reguliraju tradicionalno Zakonom o računovodstvu (osim Slovenije i Italije). MSFI su prihvaćeni širom svijeta. Zemlje ih koriste kao osnovu za svoje nacionalne računovodstvene standarde. Prihvaćaju ih mnoge burze i regulatori koji dozvoljavaju stranim ili tuzemnim društvima da predaju financijske izvještaje sastavljene prema MSFI-ima. Obveznici primjene su veliki poduzetnici te poduzetnici čije su dionice ili dužnički vrijednosni papiri uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštavanje na organizirano tržište vrijednosnih papira. Mali i srednji poduzetnici ako žele mogu primjenjivati MSFI-e u cijelosti ili mogu primjenjivati standarde koje je donio IFRIC. Računovodstvenu harmonizaciju provode bilo nacionalnim standardima, standardima temeljenim na MSFI-ima ili izravnom primjenom MSFI-a. U RH je računovodstvena regulativa definirana Zakonom o računovodstvu. Navedeni Zakon u svom osnovnom dijelu temelji se na Direktivi EU 2013/34. Istovremeno propisuje izravnu primjenu MSFI-a za sva poduzeća bez obzira da li listaju ili ne listaju na financijskim tržištima. Obveza izravne primjene MSFI-a je realizacija procesa računovodstvene harmonizacije. Potencijalni modeli računovodstvene regulative u RH trebaju se koncipirati prema kriteriju prihvaćenom u razvijenom dijelu svijeta. To znači odvojeno definiranje regulative za poduzeća koja ne listaju od regulative poduzeća koja listaju na financijskim tržištima. HSFI zadovoljavaju uvjete koje EU ostavlja glede sastavljanja, prezentiranja i objavljivanja financijskih izvještaja. Kriteriji mjerenja i priznavanja u skladu su s MSFI kao i s IV. i VII. Direktivom EU. Oni cjelovito obrađuju značajne pozicije financijskih izvještaja, manjeg su opsega, lakši za razumijevanje i primjenu te su obvezni za male i srednje poduzetnike.

8. LITERATURA

1. Nobes C. i Parker, R. (2008). Comparative International Accounting. London: Prentice Hall.

2. Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja. URL: http://web.efzg.hr/dok/RAC/kzager//Predavanje%206.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.].

3. Gulin, D. (2009). Razvoj računovodstvene regulative u svijetu i Republici Hrvatskoj [online]. Raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok/RAC/dgulin/fir/Razvoj%20ra%C4%8D%20%20regulative%20u%20svijetu%20i%20RH.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.].

4. Razvoj računovodstvene regulative u svijetu i Republici Hrvatskoj. URL: http://www.theses.xlibx.info/t1-other1/1085895-1-razvoj-ra-unovodstvene-regulative-svijetu-republici-hrvatskoj-uvod.php [pristupljeno 29. rujna 2016.].

5. Europska unija. URL: https://europa.eu/european-union/index_hr [pristupljeno 26. rujna 2016.].

6. Ministarstvo vanjskih i europskih poslova. URL: http://www.mvep.hr/hr/hrvatska-i-europska-unija/o-europskoj-uniji/iz-povijesti/ [pristupljeno 26. Rujna 2016.].

7. Večernji list (2013). Povijest Europske unije: Od ideje o Uniji do danas. EPH, 21. Lipnja 2013.

8. Geografija.hr. URL: http://www.geografija.hr/teme/europska-unija/ [pristupljeno 26.rujna 2016.].

9. Pravo Europske unije. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Pravo_Europske_unije [pristupljeno 26. rujna 2016.].

10. Horvatić, Ž. (2012.) Pravni sustav EU i pravni temelj njegovog utjecaja na pravne sustave država članica EU. Lovran: Izlaganje na znanstvenom skupu.

11. Lisabonski ugovor. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Lisabonski_ugovor [pristupljeno 26. rujna 2016.].

12. Abeceda prava Europske unije. URL: http://www1.zagreb.hr/euzg/eu_publikacije/Abeceda_prava_Europske_unije.pdf [pristupljeno 26. rujna 2016.].

13. Pravni i politički sustav Europske unije. URL: http://milelasic.com/?p=3221 [pristupljeno 26. rujna 2016.].

14. Tadijančević, S. (2005). Usklađenost financijskog izvještavanja i revizije u Hrvatskoj s pravnom stečevinom EU-a. Pula: zbornik radova XI-Simpozija HZRIF.

15. Europski parlament. URL: http://www.europarl.europa.eu/portal/hr [pristupljeno 27. rujna 2016.].

16. Vijeće Europske unije. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Vije%C4%87e_Europske_unije [pristupljeno 27. rujna 2016.].

17. Vijeće Europske unije. URL: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/council-eu_hr [pristupljeno 27. rujna 2016.].

18. Europska komisija. URL: http://ec.europa.eu/about/index_hr.htm [pristupljeno 27. rujna 2016.].

19. EFRAG. URL: http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/committees/efrag/index_en.htm [pristupljeno 27. rujna 2016.].

20. ARC (Accounting regulatory committee). URL: http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/committees/arc/index_en.htm [pristupljeno 27. rujna 2016.].

21. Mijoč, I. (2011). Računovodstvena načela i standardi [online]. Raspoloživo na: http://www.efos.unios.hr/arhiva/dokumenti/inf_sustavi_u_rac.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.], str. 1.

22. Van Greuning, H. (2004). Praktični vodič: Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, novo revidirano izdanje. Zagreb: Mate d.o.o.

23. Pervan, I. (2005). Usklađenost okvira financijskog izvješćivanja u Hrvatskoj, Bugarskoj i Rumunjskoj sa zahtjevima Europske unije [online]. Raspoloživo na: http://www.ijf.hr/FTP/2004/4/pervan.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.].

24. Mijoč, I. i Crnković, L., Regulativa financijskog izvještavanja velikih trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji [online]. Raspoloživo: http://bib.irb.hr/datoteka/386553.Regulativa_financjskog_izvjetavanja velikih_poslovnih_subjekata_RH_i_EU_PUlA_2008.pdf [pristupljeno 29. rujna 2016.].

25. Direktiva EU. URL: https://hr.wikipedia.org/wiki/Direktiva_(EU) [pristupljeno 30. rujna 2016.].

26. Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/11_Gulin_2014.pdf [pristupljeno 30. rujna 2016.].

27. Nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://documents.tips/documents/nova-racunovodstvena-direktiva-201334-eu.html [pristupljeno 30. rujna 2016.].

28. Što donosi nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU. URL: http://www.rrif.hr/clanak-15208.html [pristupljeno 30. rujna 2016.].

29. Direktiva EU 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034 [pristupljeno 30. rujna 2016.].

30. MRS I MSFI. URL: http://www.hanfa.hr/getfile/39377/Me%C4%91unarodni%20ra%C4%8Dunovodstveni%20standardi%20i%20Me%C4%91unarodni%20standardi%20financijskog.pdf [pristupljeno 2. listopada 2016.].

31. MSFI nakon pristupanja RH u EU. URL: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/104/155/MSFI-NAKON-PRISTUPANJA-RH-EU.pdf [pristupljeno 2. listopada 2016.].

32. Računovodstvena načela i standardi. URL: http://www.efos.unios.hr/arhiva/dokumenti/inf_sustavi_u_rac.pdf [pristupljeno 2. listopada 2016.].

33. Međunarodni računovodstveni standardi. URL: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/258563.html [pristupljeno 2. listopada 2016.].

34. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja. URL: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/104/155/MSFI_do_1_1_2010.-2.pdf [pristupljeno 2. listopada 2016.].

35. IASB. URL: http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb [pristupljeno 3. listopada 2016.].

36. UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/Pages/Home.aspx [pristupljeno 3. listopada 2016.].

37. IFASB. URL: http://www.fasb.org/home [pristupljeno 3. listopada 2016.].