UDK 657/685:336 Nakladnik: **HZ RIF** 10000 Zagreb J. Gotovca 1/II ***www.rif.hr*** e-mail: ***rif@rif.hr*** **Godina LX** **RUJAN** **2014**

RAČUNOVODSTVO i financije

IZ SADRŽAJA:

- Izmjene poreza na dohodak - tko gubi, a tko dobiva?
- Prihodi od iznajmljivanja plovila, apartmana i kuća za odmor
- Obračun PDV-a na usluge prijevoza dobara i prijevoza putnika
- Plaće izaslanih radnika: obračun doprinosa i poreza te iskazivanje u obrascu JOPPD
- Novi Zakon o radu - najvažnije novine

NAJAVA:

- **17. savjetovanje "Interna revizija i kontrola"**
  25. - 27. 9. 2014.
  Grand Hotel - 4 opatijska cvijeta, Opatija
- **49. tradicionalno savjetovanje JESEN 2014.**
  23. - 25. 10. 2014.
  BLUESUN HOTEL, SOLINE - BRELA
- **Seminari i radionice** www.rif.hr

T I S K A N I C A

Poštarina plaćena HP-u d.d. u sortirnici 10200 Zagreb

SYNESIS

za male poduzetnike

poslovni software
s fiskalizacijom,
naravno

Neograničen broj poslovnih knjiga i stavaka
Neograničen broj radnih stanica u mreži
Automatski zaključak poslovne godine
Automatski prelazak u novu godinu
Automatsko knjiženje u financijsko, PDV, KPI,
Automatska izrada PDV, ID i drugih obrazaca
Automatska izrada bilanci i drugih izvještaja...
Slanje dokumenata e-mailom iz programa,

više informacija o programu na:

www.pupilla.hr

Ovlašteni distributeri

Galion RI d.o.o. Rijeka Adamićeva 13/III 051/212-418
Pin Našice Kralja Tomislava 2 031/617-208
Ex professo d.o.o. Vinkovci Duga ulica 24 032/337-307
Den d.o.o. Pula, Valica 11, 052/501-991
Viant d.o.o. Split, Zrinsko-Frankopanska 43, 098/320-504
Sokoli Našice, P.Preradovića 15, 031/617-886
Fimirgo d.o.o. Osijek, Kestenova 33, 031/280-870
Iligsoft d.o.o. Slavonski Brod, Ljudevita Gaja 11, 035/400-040
Mari d.o.o. Varaždin J. Draškovića 2 042/314-400

CIJENE MODULA BEZ PDV-a (u kunama)

Autoservis	700
Blagajna	500
Članarine i naknade	700
e-obrasci	500
Financijsko	700
Fiskalizacija	400
Honorari	500
Inventar	700
Izvoz	700
Kadrovi	500
Kamate	300
Knjiga gostiju	700
Knjiga udjela	300
Komercijalisti	500
Komisija	500
Locco vožnja	300
Maloprodaja	700
Materijalno	500
Montaža	500
Obrt	700
Odluke i zapisnici	300
PDV	700
Plaća	700
Platni promet	500
Povratna naknada	300
Prodaja	700
Profitni centri	700
Proizvodnja	700
Proizvodnja II	700
Proračun I	700
Proračun II	700
Putni troškovi	500
Recepcija	700
Restoran	700
Robno	500
SynesisPOS	700
Servis	700
Uvoz	700
Završni račun	700

pupilla@zg.t-com.hr
tel: 01/3097-712
tel: 01/3097-713
fax:01/3097-714
Pupilla d.o.o. Zagreb
Sokolgradska 7

SADRŽAJ

AKTUALNE TEME

- Izmjene poreza na dohodak - tko gubi, a tko dobiva?
  dr. sc. Mihaela Grubišić-Šeba 7
- Sve veća korporatizacija računovodstvene profesije dovodi u pitanje njenu neovisnost i kvalitetu izvještavanja
  prof. dr. sc. Danimir Gulin 11

RAČUNOVODSTVO

FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO

- Obveza predaje konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja za potrebe javne objave
  Ivana Kalčiček 14
- Računovodstveni tretman tekućeg i investicijskog održavanja
  dr. sc. Branka Remenarić 16
- Prihodi od iznajmljivanja plovila, apartmana i kuća za odmor
  Ivica Milčić 20
- Računovodstveni tretman inozemnog poslovanja prema MRS-u 21
  izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević 25
- Računovodstveni tretman obveza prema MRS-u 37
  izv. prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer 32
- Potencijalni pravci razvoja računovodstvene regulative mikro poduzeća u Republici Hrvatskoj
  dr. sc. Nikolina Dečman 35

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO

- Obračun troškova proizvodnje po standardnim troškovima
  Ivica Milčić 39

MEĐUNARODNO RAČUNOVODSTVO

- Novine iz međunarodnog računovodstva
  prof. dr. sc. Danimir Gulin 41

REVIZIJA

EKSTERNA REVIZIJA

- Reakcija revizora na procijenjeni rizik prijevare
  mr. sc. Silvija Pretnar Abičić 42

INTERNA REVIZIJA

- Predložena poboljšanja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja interne revizije
  prof. dr. sc. Boris Tušek 49
- Suradnja interne i eksterne revizije - prijedlozi i preporuke ECIIA Čemu nas je poučila kriza?
  mr. Stanko Tokić 54

POREZI

OPĆI POREZNI ZAKON

- Oglašavanje ništavim, poništavanje i ukidanje rješenja u poreznom postupku
  Josipa Kraševac 59

POREZ NA DOBIT

- Porezni status stalnih poslovnih jedinica
  dr. sc. Ivan Čevizović 63

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

- Obračun PDV-a na usluge prijevoza dobara i prijevoza putnika
  mr. sc. Miljenka Cutvarić 65

TROŠARINE

- Označavanje i prodaja alkohola i alkoholnih pića
  Željka Marinović 71

PLAĆE I SOCIJALNO OSIGURANJE

PLAĆE I NAKNADE

- Plaće izaslanih radnika: obračun doprinosa i poreza te iskazivanje u obrascu JOPPD
  dr. sc. Marija Zuber 78

POSLOVNE FINANCIJE

FINANCIJE PODUZEĆA

- Financijsko upravljanje hotelijerskim poduzećima na temelju analize financijske ravnoteže
  Željko Deković, mag. oec. 88

GRANSKE SPECIFIČNOSTI

BANKARSTVO I DRUGE FINANCIJSKE INSTITUCIJE

- Jedinstveni sanacijski mehanizam banaka u EU
  mr. sc. Martina Drvar 97

ZAKONODAVSTVO I PRAVNA PRAKSA

TRGOVAČKO PRAVO

- Izmjene i dopune Ovršnog zakona
  mr. Darko Terek 101

RADNO PRAVO

- Novi Zakon o radu - najvažnije novine
  mr. Darko Terek 105
- Zaštita trudnica, roditelja i posvojitelja po novom Zakonu o radu
  Dunja Kovačić 110
- Zabrana natjecanja radnika s poslodavcem
  Vesna Volar 113

- MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANCIJA 118
- NOVI PROPISI 126
- OBAVIJESTI 128

VIJESTI IZ HZRIF I UDRUGA

- Tribina srijedom u rujnu 2014. 136
- Održana 19. izborna Skupština URFD Karlovac 137

RAČUNOVODSTVO i financije

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

ZAGREB
Jakova Gotovca 1/II, poštanski pretinac 732

Nakladnik: **Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb**

Za nakladnika: **mr. sc. Bogomil Cota, predsjednik HZRIF**

IBAN: HR1423600001101241118
OIB: 75508100288

ISSN 0350-4506

PUNOPRAVNA ČLANICA
International Federation of Accountants
Međunarodna federacija računovođa

International Accounting Standards Board
Međunarodni odbor za računovodstvene standarde

Glavni urednik: **prof. dr. sc. Danimir Gulin**

Urednici savjetnici: **Domagoj Bakran, mag. oec., mr. sc. Miljenka Cutvarić, dr. sc. Ivan Čevizović, Dunja Kovačić, dipl. iur., Ivica Milčić, dipl. oec., mr. sc. Andreja Milić, mr. sc. Jasna Nikić, mr. sc. Kornelija Sirovica, dr. sc. Marija Zuber**

Uredništvo: Domagoj Bakran, mag. oec., mr. sc. Dalibor Briški, mr. sc. Bogomil Cota, mr. sc. Miljenka Cutvarić, dr. sc. Ivan Čevizović, izv. prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky, Slaven Đuroković, prof. dr. sc. Danimir Gulin, dr. sc. Mirjana Hladika, mr. sc. Ivana Jakir Bajo, Mladenka Karačić, dr. sc. Silvana Kostešić, Dunja Kovačić, izv. prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer, Ivica Milčić, mr. sc. Andreja Milić, mr. sc. Jasna Nikić, prof. dr. sc. Silvije Orsag, izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević, dr. sc. Branka Remenarić, mr. Jozo Serdarušić, doc. dr. sc. Sanja Sever Mališ, dr. sc. Ivana Sever, Nada Svete, mr. sc. Kornelija Sirovica, prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević, mr. Darko Terek, prof. dr. sc. Boris Tušek, dr. sc. Marija Zuber, prof. dr. sc. Lajoš Žager

Predsjednik Izdavačkog savjeta: **prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević**

Članovi izdavačkog savjeta: Zdenko Balen, Mislav Blažić, Josip Branković, Ivica Crnić, mr. sc. Bogomil Cota, Željko Faber, prof. dr. sc. Danimir Gulin, prof. dr. sc. Ljubo Jurčić, Miroslav Kožul, Ante Knezović, dr. Vladimir Lasić, mr. sc. Slavko Leko, prof. dr. sc. Vlado Leko, prof. dr. sc. Branimir Marković, Ratko Marković, prof. dr. sc. Lorena Mošnja Škare, prof. dr. sc. Josipa Mrša, prof. dr. sc. Silvije Orsag, mr. sc. Zvonimir Pavić, prof. dr. sc. Milena Peršić, mr. sc. Slavica Pezer-Blečić, prof. dr. sc. Branka Ramljak, Rajko Škarić, prof. dr. sc. Boris Tušek, prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević, prof. dr. sc. Vesna Vašiček, prof. dr. sc. Katarina Žager, prof. dr. sc. Lajoš Žager

Internet adresa: http : // www.rif.hr
E-mail: rif@rif.hr
Tajništvo: 01 / 4686-502
Savjetnici: 01 / 4686-506
Glavni urednik: 01 / 4686-505
Pretplata i administracija: 01 / 4686-500
Telefaks: 01 / 4686-496, 4686-497

Časopis izlazi jedanput mjesečno. Godišnja pretplata za 2014. godinu iznosi 1.298,00 kn (PDV uračunan).
INTERNET IZDANJE I e-ČASOPIS (PDV uračunan) 998,00 KN.

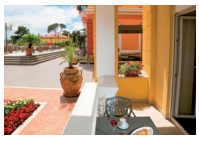
Redakcija ovoga broja dovršena je 28. kolovoza 2014.

Priprema: Miljenka Stanković, Željka Pervan
Tisak: Sveučilišna tiskara d.o.o., Trg maršala Tita 14, Zagreb, tel. 01/4564-430
Slika naslovnice: Zoran Skorić (Zagreb).

Program 17. savjetovanja

INTERNA REVIZIJA I KONTROLA

Grand Hotel 4 opatijska cvijeta, Opatija, 25. - 27. rujna 2014.



25. 9. 2014. (četvrtak)

9,00 - 10,15 * **PLENARNI DIO**
moderator: prof. dr. sc. Lajoš Žager

Otvaranje savjetovanja

1. Očekivanja stakeholdera interne revizije
   Polona Pergar Guzaj
2. Prijevare - suvremeni trendovi i znaci upozorenja pri internoj reviziji
   prof. dr. sc. Lorena Mošnja - Škare
   izv. prof. dr. sc. Robert Zenzerović
3. Optimiziranje tri linije obrane u upravljanju rizicima
   Slaven Đuroković

10,15 - 10,30 * **PREZENTACIJA SPONZORA SAVJETOVANJA**
10,30 - 11,00 * **SKUPŠTINA SEKCIJE INTERNIH REVIZORA I PROMOCIJA OVLAŠTENIH INTERNIH REVIZORA**
11,00 - 11,45 * **STANKA (KOKTEL)**

11,45 - 13,15 * **PLENARNI DIO**

4. Važnost povjerenja u internoj reviziji
   izv. prof. dr. sc. Mislav Ante Omazić
5. (Re)vizija osobnog marketinga
   prof. dr. sc. Jurica Pavičić
6. Interakcija interne revizije s revizijskim odborom – empirijsko istraživanje u hrvatskim poduzećima
   prof. dr. sc. Boris Tušek

15,00 Izlet u organizaciji HZRiF-a

26. 9. 2014. (petak)

9,00 - 10,45 * **RAD PO SEKCIJAMA**
Napomena: ***Učesnici savjetovanja biraju jednu od tri ponuđene sekcije (A, B ili C)***

Sekcija A: INTERNA REVIZIJA U BANKAMA I DRUGIM FINANCIJSKIM INSTITUCIJAMA

moderator: prof. dr. sc. Danimir Gulin

1. Eksterna procjena odjela interne revizije u Centralnoj banci Bosne i Hercegovine
   mr. sc. Ankica Kolobarić i Alma Delić
2. Praćenje statusa danih preporuka
   Senka Presečan

ILI

Sekcija B: INTERNA REVIZIJA U GOSPODARSTVU

moderator: prof. dr. sc. Boris Tušek

1. Procjena rizika u procesu planiranja interne revizije
   mr. sc. Dorotea Brčić
2. Interna revizija kapitalnih projekata
   Marina Tonžetić

ILI

Sekcija C: INTERNA REVIZIJA U JAVNOM SEKTORU

moderator: izv. prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer

1. Provedba novog Pravilnika o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna
   Davor Kozina
2. Uloga internih revizora u jačanju etičnosti javnog sektora
   mr. sc. Nediljka Rogošić

10,45 - 11,15 * **STANKA**
11,15 - 13,00 * **RAD PO SEKCIJAMA**
Napomena: ***Učesnici savjetovanja biraju jednu od dvije ponuđene sekcije (D ili E)***

Sekcija D: INFORMACIJSKE TEHNOLOGIJE I INTERNA REVIZIJA

moderator: prof. dr. sc. Katarina Žager

1. Sveobuhvatni pregled aktualnih standarda i vodiča za reviziju IS-a
   Višnja Komnenić
2. Testovi učinkovitosti kontrola pri reviziji IS-a
   prof. dr. sc. Mario Spremić

Sekcija E: POREZI I INTERNA REVIZIJA

moderator: Slaven Đuroković

1. Provođenje ovrhe u poreznim postupcima
   Dunja Kovačić
2. Pravni, porezni i računovodstveni tretman zateznih kamata
   Ivica Milčić

20,00 SVEČANA VEČERA - DRUŠTVENA VEČER

27. 9. 2014. (subota)

9,30 - 11,30 * **PLENARNI DIO**
moderator: mr. Stanko Tokić

1. Apetit rizika i interna revizija
   Jasna Turković
2. Balanced scorecard za internu reviziju
   doc. dr. sc. Sanja Sever Mališ
3. Izvješća sa svih sekcija
4. Zaključak savjetovanja

Voditelj savjetovanja: prof. dr. sc. Lajoš Žager

Predavači i moderatori rasprava u sekcijama na savjetovanju su:

- *stručnjaci iz inozemne i domaće prakse (Ernst & Young d.o.o., IIA - Slovenski inštitut, Centralna banka Bosne i Hercegovine, Revsar, Udruženje internih revizora BIH priznatog kao IIA BiH, Deloitte d.o.o., Firma 4E d.o.o., Zagrebačka banka d.d., Hrvatski Telekom d.d., Intesa Sanpaolo Card d.o.o., HEP d.d., HIIR i HZRiF)*
- *predstavnici Ministarstva financija i Državnog ureda za reviziju*
- *profesori Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Odjela za ekonomiju i turizam "dr. Mijo Mirković" Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli*

Napomena: Organizator zadržava pravo izmjene programa.

Sponzor savjetovanja:
Ernst & Young d.o.o. Zagreb

PRIJAVNICA ZA REZERVACIJU SMJEŠTAJA

Opatija 24. - 27. 09. 2014., Milenij Grand Hotel 4 opatijska cvijeta****

IME I PREZIME:	
TVRTKA/INSTITUCIJA:	
ADRESA:	
TELEFON/FAX/E-MAIL:	
DATUM DOLASKA:	
DATUM ODLASKA:	
HOTEL:	
SMJEŠTAJ:	a) jednokrevetna soba 1/1 b) dvokrevetna soba 1/2
USLUGA:	a) polupansion b) noćenje s doručkom
GARANCIJA PLAĆANJA:	*Hotel zadržava pravo predautorizacije kreditne kartice u iznosu troškova cjelokupnog boravka, 48 sati prije dolaska. U slučaju promjene ili otkaza rezervacije istu je potrebno poništiti najkasnije 48 sati prije predviđenog dolaska. U protivnom ćemo Vas teretiti za troškove cjelokupnog boravka.* *Naziv kreditne kartice:* _____ *Broj kreditne kartice:* _____ *CVC kod:* _____ *Vrijedi do:* _____ *Potpis:* _____

Smještaj za sudionike konferencije po povlaštenim cijenama predviđen je u Hotelu Milenij**, Grand Hotelu 4 opatijska cvijeta**** i Hotelu Agava****.***
Molimo Vas da prilikom rezervacije ispunite prijavnicu za rezervaciju smještaja i pošaljete faxom ili e-mailom u odjel rezervacija Milenij hotela najkasnije do 05. 09. 2014.
(fax: +385 51 278 021, mail: info@milenijhoteli.hr)

Cijene po osobi i danu:

	Hotel Milenij*****		Milenij Grand Hotel 4 opatijska cvijeta****		Milenij Hotel Agava****	
	1/1	1/2	1/1	1/2	1/1	1/2
Noćenje s doručkom	685,00 kn	530,00 kn	615,00 kn	438,40 kn	554,00 kn	393,00 kn
Polupansion (večera)	/		651,00 kn	474,00 kn	590,00 kn	429,00 kn
Naplata za ručak	dnevni menu u Grand Hotelu 4 opatijska cvijeta 150,00 kn po osobi i danu					
Boravišna pristojba	7,00 kn					
Garaža	90,00 kn po automobilu dnevno *(na navedenu cijenu odobravamo 20% popusta)*					
Cijena smještaja uključuje	PDV i korištenje bazena					

Check in: od 15:00 h / Check out: do 11:00 h

PRIJAVA ZA PRIJEVOZ

Mediaturist

Media Turist d.o.o.
Turistička agencija
Zrinjevac 17
10000 ZAGREB

Cijena prijevoza za relaciju Zagreb-Hotel Milenij-Zagreb iznosi **190,00 kuna** po osobi. Prijave se vrše na mail: **agencija@media-turist.hr**

KOTIZACIJA:

- **ZA ČLANOVE SIR** **1.300,00 kuna**
- **ZA ČLANOVE HIIR** **1.300,00 kuna**
- **ZA OSTALE** **1.500,00 kuna**

Mogućnost plaćanja do 4 rate.
Kotizacija uključuje: Zbornik radova, radni pribor, izlet, ulaznica za svečanu večeru - društvenu večer i PDV.
Kotizacija se doznačuje na:
Žiroračun broj HZRIF-a IBAN: HR1423600001101241118
Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, OIB: 75508100288.

Informacije i prijave: www.rif.hr

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, Jakova Gotovca 1
telefoni: 01/4686-500, 01/4686-505, 01/4686-502
fax.: 01/4686-496; e-mail: pretplata@rif.hr
IBAN: HR1423600001101241118
OIB: 75508100288

www.rif.hr

SEKCIJA INTERNIH REVIZORA

Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika

najavljuje 17. ciklus edukacije

1. *Opći dio* — *20. - 25. listopada 2014.*
   od 8,00 do 13,00 i od 15,00 do 18,15 sati (od 13,00 do 15,00 stanka za ručak)
2. *Posebni dio* — *03. - 08. studenoga 2014.*
   od 8,00 do 13,00 i od 15,00 do 18,15 sati (od 13,00 do 15,00 stanka za ručak)
3. *Ispit* — *05. - 06. prosinca 2014.*

Program stručnoga usavršavanja za OVLAŠTENOGA INTERNOG REVIZORA

OPĆI DIO (60 sati)

- RAČUNOVODSTVO
- REVIZIJA
- FINANCIJSKO UPRAVLJANJE
- PRAVO DRUŠTAVA
- ORGANIZACIJA I MENADŽMENT

POSEBNI DIO - moduli A, B, C i D (60 sati)

A) BANKE I FINANCIJSKE INSTITUCIJE
1. BANKARSTVO I FINANCIJSKE INSTITUCIJE
2. RAČUNOVODSTVO BANAKA I FINANCIJSKIH INSTITUCIJA
3. INTERNA REVIZIJA U BANKAMA I FINANCIJSKIM INSTITUCIJAMA

B) GOSPODARSTVO
1. TROŠKOVNO I UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO
2. FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO
3. INTERNA REVIZIJA U GOSPODARSTVU

C) PRORAČUN, PRORAČUNSKI KORISNICI I NEPROFITNE ORGANIZACIJE
1. RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA
2. RAČUNOVODSTVO PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA
3. INTERNA REVIZIJA U PRORAČUNU, PRORAČUNSKIM KORISNICIMA I NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

D) INFORMACIJSKI SUSTAVI
1. UPRAVLJANJE INFORMACIJSKIM SUSTAVIMA
2. KONTROLA I REVIZIJA INFORMACIJSKIH SUSTAVA
3. INTERNA REVIZIJA INFORMACIJSKIH SUSTAVA

Uvjeti za pristupanje ispitu: → VSS
→ tri godine radnog iskustva na poslovima
- računovodstva; - financija; - revizije; - interne revizije; - kontrole i kontrolinga

ISPIT pismeni - prvi dan - opći dio
- drugi dan - posebni dio

Prag prolaznosti: - Interna revizija: 70%
- Ostale discipline: 60%

Certifikati:
- **izdaju se nakon položenog pismenog ispita**
- **zvanje OVLAŠTENI INTERNI REVIZOR**

Specijalist za područje:
- banaka i financijskih institucija
- gospodarstva
- proračuna, proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija
- informacijskih sustava

Priznavanje drugih certifikata (uz polaganje razlikovnog gradiva):
- ovlašteni revizor (Hrvatska revizorska komora)
- ovlašteni državni revizor
- ovlašteni unutarnji revizor u javnom sektoru
- ovlašteni računovođa (HURE)
- priznavanje završenog poslijediplomskog studija uz polaganje razlikovnog gradiva

Naknada za stručno usavršavanje i polaganje ispita za ovlaštenog internog revizora iznosi (6.500,00 kuna + PDV), a za polaznike s priznatim certifikatima i završenim poslijediplomskim studijem (4.500,00 + PDV).
Naknada se doznačuje prije početka predavanja na Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb,
IBAN: **HR1423600001101241118;** OIB: **75508100288.**

INFORMACIJE I PRIJAVE: www.rif.hr
HZRIF; ZAGREB, Jakova Gotovca 1; tel: +385 01 4686 500, 01 4686 505; fax: 01 4686 497; e-mail: **rif@rif.hr**

PRIJAVNICA

za STRUČNO USAVRŠAVANJE I ISPIT ZA OVLAŠTENOG INTERNOG REVIZORA (Prilozi prijavnici - ovjereni prijepis ili preslik originalne diplome; - potvrda o radnom iskustvu u struci; - domovnica)

1. Ime i prezime .....
2. Datum, mjesto i država rođenja .....
3. OIB ..... 4. Stručna sprema ..... 5. Radno iskustvo a) ukupno ..... b) u struci .....
6. Adresa stanovanja (ulica i kbr., mjesto i poštanski broj) .....
7. Poduzeće/institucija u kojoj ste zaposleni: .....
8. Adresa poduzeća/institucije: ..... 9. OIB .....
10. Telefon ..... 11. Fax ..... 12. e-mail .....
13. Račun za edukaciju platit će: a) polaznik b) poduzeće/institucija
14. Prijavljujem se za posebni dio MODUL A, B, C ili D (potrebno zaokružite):

A) BANKE I FINANCIJSKE INSTITUCIJE C) PRORAČUN, PRORAČUNSKI KORISNICI I NEPROFITNE ORGANIZACIJE

B) GOSPODARSTVO D) INFORMACIJSKI SUSTAV

Potpis
.....

1. PRIMJENA ZAKONA O PRAVU NA PRISTUP INFORMACIJAMA I ZAKONA O ZAŠTITI OSOBNIH PODATAKA

Zagreb, 4. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

2. ZAKON O FINANCIJSKOM POSLOVANJU I PREDSTEČAJNOJ NAGODBI

Zagreb, 5. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

3. NOVI ZAKON O RADU I IZMJENJENE OVLASTI INSPEKCIJE RADA

Novi Zakon o radu stupit će na snagu osmog dana od dana objave u Narodnim novinama, tj. očekivano krajem srpnja 2014. U roku 6 mjeseci od njegova stupanja na snagu poslodavci su dužni uskladiti pravilnike o radu i taj rok ističe krajem siječnja 2015. Od početka 2014. izmijenjeni su i propisi koji uređuju ustrojstvo i način postupanja inspekcije za rad, a te su promjene obuhvaćene i Zakonom o radu.

Zagreb,	10. rujna 2014.,	Hotel DUBROVNIK, Gajeva 1
Split,	11. rujna 2014.,	HGK-Županijska komora Split, Ante Trumbića 4
Osijek,	15. rujna 2014.,	Hotel Osijek, Šamačka 4
Rijeka,	17. rujna 2014.,	Hotel Bonavia, Dolac 4

4. Redovito usavršavanje u području javne nabave

JAVNA NABAVA RADOVA – NOVA GRAĐEVINSKA REGULATIVA I FIDIC PRAVILA

Zagreb, 11. rujna 2014., Hotel Dubrovnik, Gajeva 1

ARHITEKTONSKO–URBANISTIČKI NATJEČAJ PRAKTIČNA PROVEDBA DAVANJA KONCESIJA

Zagreb, 12. rujna 2014., Hotel Dubrovnik, Gajeva 1

5. PRIMJENA NOVOG ZAKONA O ZAŠTITI NA RADU

Zagreb, 16. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

6. STRUČNO OSPOSOBLJAVANJE I IZOBRAZBA RADI SPRJEČAVANJA PRANJA NOVCA I FINANCIRANJA TERORIZMA ZA 2014. GODINU

Zagreb, 18. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

7. POSLOVANJE TRGOVINE – POREZNE, PRAVNE I RAČUNOVODSTVENE AKTUALNOSTI

Zagreb, 22. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

8. DUGOTRAJNA NEMATERIJALNA I MATERIJALNA IMOVINA

Zagreb, 23. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

VIŠE NA www.rif.hr

PROGRAM SAVJETOVANJA:

1. **AKTUALNOSTI IZ RAČUNOVODSTVA, RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA I RAČUNOVODSTVENE PROFESIJE**
   prof. dr. sc. Danimir GULIN, Zagreb;
2. **IZAZOVI U ODREĐIVANJU KVALITETE REVIZIJE**
   prof. dr. sc. Lajoš ŽAGER i ***doc. dr. sc. Sanja SEVER MALIŠ,*** Zagreb;
3. **ULOGA GODIŠNJEG IZVJEŠĆA U POSLOVNOM ODLUČIVANJU**
   prof. dr. sc. Branka RAMLJAK, Split;
4. **KONSOLIDACIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA PREMA MSFI I HSFI**
   prof. dr. sc. Ivica PERVAN, Split;
5. **POREZNI ASPEKT TRANSAKCIJA S POVEZANIM OSOBAMA**
   dr. sc. Ivan ČEVIZOVIĆ, Zagreb;
6. **PREGLED ZNAČAJNIJIH MIŠLJENJA I UPUTA SREDIŠNJICE PU UZ ZAKON O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST KOJI JE NA SNAZI OD ULASKA RH U EU**
   Nives VRGOČ, dipl. oec., Split;
7. **REINVESTIRANJE DOBITI PREMA ZAKONU O POREZU NA DOBIT I ZAKONU O TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA**
   Nadica ŠALOV, dipl. oec., Split;
8. **RAČUNOVODSTVENE I FINANCIJSKE AKTUALNOSTI U SUSTAVU PRORAČUNA I NEPROFITNIH ORGANIZACIJA**
   mr. sc. Jasna NIKIĆ, Zagreb;
9. **KORIŠTENJE PODATAKA ISKAZANIH U OBRASCU JOPPD - OČEKIVANJA, UČINCI I OGRANIČENJA**
   dr. sc. Marija ZUBER, Zagreb;
10. **ISPORUKE U NIZU (CHAIN TRANSACTION) - MJESTO OPOREZIVANJA PDV-om**
    Snježana GALIĆ, dipl. oec., Split;
11. **ELEKTRONIČKO POSLOVANJE BANAKA**
    Bogoljub RAFFAELLI*, dipl. iur., Split;*
12. **ŠTO JE DONIO I ŠTO ĆE JOŠ DONIJETI NOVI ZAKON O OBRTU**
    izv. prof. dr. sc. Željana ALJINOVIĆ BARAĆ, Split

Početak Savjetovanja prvog dana je u 9,00 sati, a ostale dane u 8,30 sati.
Svakog dana nakon održanih izlaganja organizirat će se rasprava. Molimo sudionike Savjetovanja da se pripreme za raspravu ili da pitanja u pisanom obliku ostave na stolu za predavače.

Savjetovanje je namijenjeno: vlasnicima i menadžerima trgovačkih društava, računovođama, revizorima, analitičarima, financijskim djelatnicima, samostalnim poduzetnicima, pravnicima, stručnim djelatnicima u proračunskim i neprofitnim organizacijama te obrtnicima.

Naknada za sudjelovanje na Savjetovanju iznosi 1.000,00 kuna (nismo u sustavu PDV-a) po sudioniku i uplaćuje se unaprijed na **IBAN: HR122330003-1100033031 Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split,** te gotovinom pred sam početak Savjetovanja. Dokaz o uplaćenoj naknadi molimo predočiti na ulazu u dvoranu. U iznos naknade uključen je pisani materijal za Savjetovanje.

Smještaj i rezervacija:
Smještaj je osiguran u hotelu SOLINE (i po potrebi u hotelu MARINA) u BRELIMA.
Rezervaciju smještaja obavlja svaki sudionik Savjetovanja osobno, i to na adresu: Hotel SOLINE u BRELIMA, telefon: (021) 603-020 i (021) 603-207 ili na fax: (021) 603-208. Zbog ograničenog broja jednokrevetnih soba, poželjno je da na vrijeme izvršite svoju rezervaciju.

Cijena:
Cijena smještaja s uključenom boravišnom pristojbom za sudionike:
- Puni pansion u dvokrevetnim sobama 290,00 kuna po osobi dnevno,
- Dodatak za jednokrevetnu sobu 50,00 kuna po sobi dnevno,
- Odbitak za polupansion 50,00 kuna po osobi dnevno,
- Odbitak za noćenje s doručkom 80,00 kuna po osobi dnevno.

*** Dodatak za svečanu večeru 90,00 kn po sudioniku. Pri dolasku treba se prijaviti na recepciji hotela SOLINE u BRELIMA.**

_____ U _____ dana _____ 2014. godine
(Naziv pravne osobe)

UDRUGA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

OIB: 27467994485, IBAN: HR12 2330003-1100033031, tel./fax. **021 319-459,** Lučićeva 19, 21000 Split

PRIJAVA

Za sudjelovanje na Savjetovanju **JESEN - 2014. u hotelu SOLINE u BRELIMA,** koje se održava **23., 24. i 25. listopada 2014. god.**

Red. br.	IME I PREZIME SUDIONIKA	NAZIV RADNOG MJESTA ILI POSLOVA KOJE OBAVLJA
1.		
2.		
3.		

NAPOMENA:
Naknada se uplaćuje na **Udrugu računovođa i financijskih djelatnika Split, IBAN: HR122330003-1100033031,** po dostavi prijave **nalogom za plaćanje** (dokaz o uplaćenoj naknadi donijeti na savjetovanje). Uplata se može obaviti i prilikom ulaska u dvoranu za savjetovanje **u gotovini.**

M.P.

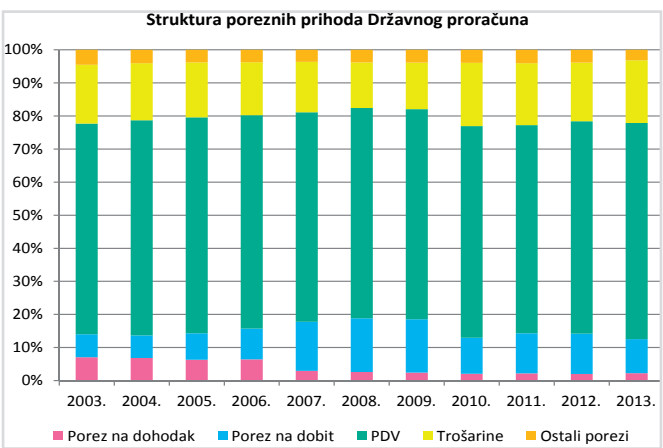
_____
(Potpis ovlaštene osobe)

Dr. sc. MIHAELA GRUBIŠIĆ-ŠEBA
Ekonomski institut, Zagreb

Izmjene poreza na dohodak – tko gubi, a tko dobiva?

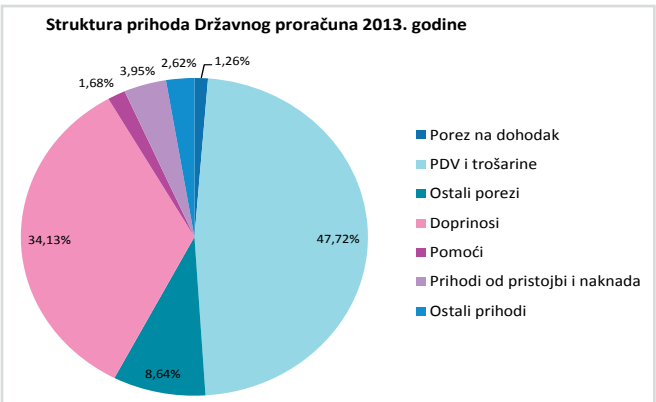
U Hrvatskoj je gotovo postalo pravilo da se svakih nekoliko mjeseci rade mini porezne korekcije. Pogleda li se broj izmjena i dopuna poreznih zakona samo u zadnjih desetak godina, nemoguće je ne zapitati se je li korist od poreznih korekcija veća od njihova administrativnog troška, bez obzira na to tko ga snosi? Pogotovo se to može reći za poreze čiji udjel u ukupnim prihodima Državnog proračuna nije veliki, kakav je i porez na dohodak. Primjena promjene poreznog opterećenja temeljem poreza na dohodak najavljuje se od listopada ove godine ili najkasnije od početka 2015. godine.

Zakon o porezu na dohodak je od 1993. do 2014. godine mijenjan sedamnaest puta, ne računajući pročišćeni tekst i ispravke zakona. Drugim riječima, porez na dohodak mijenja se u prosjeku jedanput godišnje. Slična je situacija s Pravilnikom o porezu na dohodak te s pratećim zakonima o doprinosima i zakonima o financiranju jedinica lokalne samouprave koji su usko vezani uz praktičnu primjenu poreza na dohodak. U zadnjih nekoliko tjedana najprije je najavljeno ukidanje najviše porezne stope, a potom podizanje neoporezivog dijela plaće s 2.200 na 2.400 ili 2.600 kuna. S najavama poreznih promjena obično kreću i razne procjene učinaka primjene novih poreznih propisa.



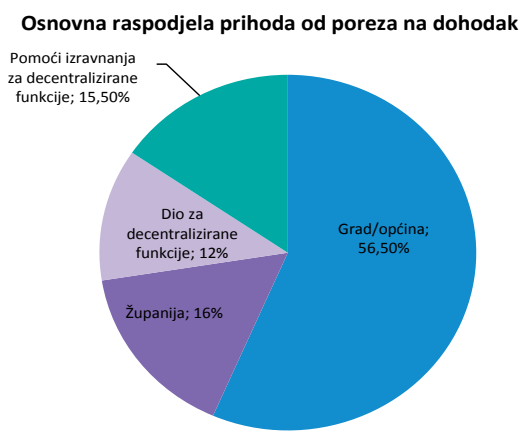
Izvor: obrađeni podaci Ministarstva financija Republike Hrvatske.

U ukupnim poreznim prihodima države porez na dohodak sudjelovao je tek nešto više od 6% do 2006. godine, a od 2007. godine njegov udjel je pao na iznad 2%. Pri tome valja imati na umu da svi porezi zajedno sudjeluju u prihodima Državnog proračuna do 60%, dok se preostalih oko 35% proračunskih prihoda odnosi na doprinose (za zdravstveno osiguranje, mirovinsko osiguranje i doprinos za zapošljavanje), a oko 5% na ostale prihode Proračuna poput prihoda od imovine, upravnih pristojbi, pomoći, naplate kazni i prihode od prodaje nefinancijske imovine. Drugim riječima, prihod od poreza na dohodak ima vrlo mali udjel u prihodima Državnog proračuna jer od njega država prikupi na godišnjoj razini oko 1,3 milijarde kuna. Usporedbe radi, godišnji prihod koji država ubire od poreza na dodanu vrijednost iznosi oko 40 milijardi kuna, od doprinosa za mirovinsko osiguranje oko 19,4 milijarde kuna, a 15,9 milijardi kuna od doprinosa za zdravstveno osiguranje. Iznos poreza na dohodak znatno je manji i od doprinosa za zapošljavanje koji iznosi oko 1,8 milijardi kuna godišnje.



Izvor: obrađeni podaci Ministarstva financija Republike Hrvatske.

Prihod od poreza na dohodak dijeli se između Državnog proračuna, proračuna županija i proračuna jedinica lokalne samouprave na čijem se teritoriju dohodak ostvaruje. Grad ili općina sudjeluje u poreznim prihodima od poreza na dohodak s 56,5%, a županija sa 16%. 12% prihoda namijenjeno je za decentralizirane funkcije, ako grad/općina ili županija sudjeluju u financiranju decentraliziranih funkcija školstva, vatrogastva i socijalne skrbi, a 15,5% su sredstva Državnog proračuna koja se dodjeljuju za pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije. Pri tome je iznos koji grad/općina i županija ostvari temeljem poreza na dohodak njihov nenamjenski prihod, koji mogu slobodno alocirati za pokriće vlastitih rashoda.

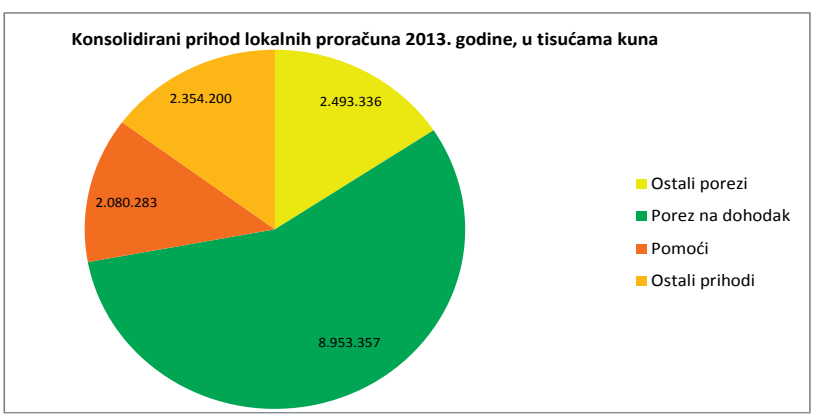


Izvor: ilustracija sukladno Zakonu o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (Nar. nov., br. 25/2012.).

Ako grad ili općina nemaju dovoljno sredstava za pokriće rashoda decentraliziranih funkcija, tada im se pomoć uplaćuje s pozicije prihoda od poreza na dohodak Državnog proračuna. Jednako tako, ako općina, grad ili županija koji financiraju decentralizirane funkcije ostvare više sredstava u odnosu na rashode decentraliziranih funkcija koje trebaju financirati, višak sredstava trebaju vratiti Državnom proračunu. Minimalni pragovi financiranja decentraliziranih funkcija sukladno posljednjoj izmjeni Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave iz 2012. godine su: osnovno školstvo 3,1%, srednje školstvo 2,2%, socijalna skrb 2,2% i javne vatrogasne postrojbe 1,3%. Ista osnovna raspodjela prihoda od poreza na dohodak primjenjuje se za financiranje kapitalnih projekata na otocima, dok se u područjima od posebne državne skrbi prihod od poreza na dohodak dijeli u korist grada ili općine (90%) i u korist županije (10%).

S obzirom da Grad Zagreb ima status i grada i županije, njemu pripada i najveći udjel u prihodu od poreza na dohodak ostvarenom na njegovom području od ukupno 72,5%, uvećan za dio za decentralizirane funkcije. O iznosu prihoda od poreza na dohodak izravno ovisi i uplaćeni prirez porezu na dohodak koji određuje jedinica lokalne samouprave. Maksimalna stopa prireza porezu na dohodak koji može odrediti općina je 10%, grad ispod 30.000 stanovnika ima pravo na stopu prireza do 12%, grad iznad 30.000 stanovnika na maksimalno 15%, dok je Gradu Zagrebu dana mogućnost određivanja stope prireza do čak 30%.

Prihod od poreza na dohodak (uključujući prirez) u 2013. godini bio je u prosjeku raspoređen između jedinica lokalne samouprave i države u omjeru 85,5% : 14,5%. No, pomoći središnje države lokalnim proračunima bile su preko 2 milijarde kuna, što znači da prihod Državnog proračuna temeljem poreza na dohodak nije dovoljan za sufinanciranje prekomjernih rashoda lokalne države. Drugim riječima, središnja država preraspodjelom prihoda od poreza na dohodak nominalno ne gubi ništa, jer ništa nije ni imala.



Izvor: podaci Ministarstva financija Republike Hrvatske.

Unatoč razmjerno malom udjelu poreza na dohodak u ukupnim poreznim i proračunskim prihodima konsolidiranog državnog proračuna, Hrvatska slovi za jednu od najopterećenijih zemalja porezom na dohodak u Europi. Pogotovo je to slučaj kada je riječ o najvišoj stopi poreza na dohodak. U Hrvatskoj je ona 40% i iznad je prosječne najviše porezne stope u EU od 37,68%, a samo malo ispod prosječne najviše porezne stope zemalja OECD-a od 41,58%. K tome su pragovi za određivanje najviše porezne stope u Hrvatskoj vrlo niski. Radnika koji ostvaruje neto plaću od 8.800 kuna mjesečno ili 105.600 kuna (ispod 14.000 eura) godišnje već zahvaća najviša porezna stopa. U najrazvijenijim zemljama Europske unije, pragovi za primjenu najviše porezne stope poreza na dohodak daleko su viši pa je tako, primjerice, granica u Austriji postavljena na 60.000 eura godišnjeg oporezivog dohotka, u Italiji na 75.000 eura oporezivog dohotka, a u Njemačkoj na oko 250.000 eura. Mlađe članice Europske unije redom imaju radno stimulativne stope poreza na dohodak, poput Bugarske (10%), Litve (15%), Mađarske i Rumunjske (16%), Češke (22%), Latvije (24%) ili Slovačke (25%). Njihovim su stopama radi veće konkurentnosti i nižih troškova rada krenule i zemlje koje će u budućnosti postati članice Europske unije (Crna Gora 9%, Makedonija 10%, Bosna i Hercegovina 10%, Srbija 15% te Albanija koja je do 2013. imala poreznu stopu od 10%).

Kada je riječ o porezu na dohodak, uvijek treba imati na umu četiri glavne grupe dionika. To su:

- središnja država
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
- fizičke osobe koje ostvaruju prihod od nesamostalnog rada ili mirovina i fizičke osobe koje su dužne plaćati porez na dohodak po osnovi prihoda od samostalnog rada, dohotka od imovine i/ili kapitala i
- pravne osobe koje moraju plaćati porez na dohodak i prateće doprinose državi temeljem broja radnika koje zapošljavaju i plaća koje im isplaćuju.

Država mora ispuniti određenu kvotu proračunskih prihoda od pojedinih poreza i doprinosa da bi mogla financirati javne rashode. Prihod od poreza na dohodak je zajednički prihod Državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne samouprave. Uz to jedinice lokalne samouprave u kojima se plaća prirez direktno ovise o ukupnom iznosu poreza na dohodak. Što je stopa prireza veća, jedinica lokalne samouprave je ovisnija o ukupnom iznosu poreza na dohodak koji se plaća na njezinom teritoriju. Porez na dohodak najizdašniji je porezni prihod jedinica lokalne samouprave koji je njima jednako važan kao državi prihod od poreza na dodanu vrijednost. Bilo koju promjenu stopa ili obuhvata poreza na dohodak središnja država donosi jednostrano jer bi joj, između ostalog, bilo nemoguće iskomunicirati bilo kakvu poreznu promjenu sa 128 gradova i 428 općina koji direktno osjećaju učinke promjene zajedničkih poreza. Stoga su u uvjetima stalnog proračunskog deficita u pravilu porezne promjene kontinuirane, jer nikada nisu svi zadovoljni. Ako država izgubi više od očekivanja, uvest će neki novi namet poput najavljenog ukidanja olakšica na reinvestiranu dobit ili linearnog smanjenja mase plaća javnim službama. No, svako rezanje plaća ili povećanje poreza ima svoju granicu i neželjene indirektne učinke, poput smanjenja potrošnje građana uslijed očekivanja gore ekonomske situacije ili pogoršanja poduzetničke i investicijske klime zbog česte promjene zakonske regulative i nemogućnosti poslovnog planiranja na srednji ili dulji rok.

Radnici vide samo iznos neto plaće, bez obzira što je za dio radnika doprinos za drugi stup mirovinskog osiguranja odlazio na račune individualne kapitalizirane štednje. Čak i ako radnik ostvaruje nepromijenjen neto dohodak, on se u realnim terminima u posljednjih nekoliko godina kontinuirano smanjuje. Iako nije bilo velikih poskupljenja, maloprodajne cijene neprestano se korigiraju za porast cijena sirovina i drugih troškova poput troška prijevoza, iznos stope PDV-a, indeks rasta cijena na malo, tečajne razlike, dodatne namete države. S obzirom da poslodavci pokušavaju dio razlika u prihodima prevaliti na potrošače, radnici u trenutku potrebe ili želje za potrošnjom raspoloživog iznosa neto plaće osjećaju polaganu ili tinjajuću inflaciju kao smanjenje vlastite kupovne moći.

Poslodavci moraju svaki mjesec radnicima osigurati plaće u bruto iznosu. Ovaj bruto iznos može se promatrati kao:

- bruto 1 iznos koji uključuje neto plaću, iznos poreza (i prireza) na dohodak, te doprinose iz plaće za 1. i 2. stup mirovinskog osiguranja
- bruto 2 iznos koji podrazumijeva bruto 1 iznos uvećan za doprinose na plaću koji se obračunavaju na iznos bruto 1 plaće.

Iako se troškom rada uobičajeno smatra bruto 2 plaća, odnosno ukupni trošak plaće, poslodavcima je isto tako važan i ukupan trošak radnog mjesta, a to je iznos bruto 2 plaće uvećan za ostale troškove, poput troškova uredskog prostora uključivo režijskih troškova, troškova uredskog i potrošnog materijala, troškova prijevoza, eventualnih dodatnih troškova po osnovi premija osiguranja, troškova mobitela, prijenosnog računala i tome slično.

S obzirom da razlika između neto iznosa plaće i ukupnog troška radnog mjesta iznosi preko 70% neto plaće, za svaku kunu dohotka koji isplati radniku, poslodavac mora zaraditi najmanje dvije kune ako želi ostvariti pozitivan poslovni rezultat. Iznos sredstava koji poslodavac mora zaraditi da bi mogao kontinuirano radnicima osiguravati plaću varira o veličini poduzeća, uvozno/izvoznoj orijentaciji, vrsti djelatnosti, mjestu obavljanja djelatnosti... Stoga nimalo ne čudi da poslodavci u uvjetima neizvjesnosti nisu skloni zapošljavati dodatne radnike ili usklađivati plaće minimalno za indeks porasta maloprodajnih cijena. Iako većina poslodavaca uslijed ekonomske krize koja traje od 2008. godine nije u mogućnosti korigirati plaće, dio poslodavaca to ni ne želi jer smatra da u uvjetima visoke nezaposlenosti na tržištu može naći jeftiniju radnu snagu. Nije rijetkost da poslodavci kod niže plaćenih poslova nastoje zaobići visoke troškove rada plaćanjem minimalne bruto plaće s pratećim doprinosima te davanjem određenog iznosa radnicima u naturalnim beneficijama. S obzirom da je minimalna bruto plaća za 2014. godinu propisana na 3.017,61 kunu, ukupni trošak minimalne plaće poslodavcu iznosi 3.536,64 kune za radnika samca, zaposlenog na području Grada Zagreba. Radniku pripadne 2.383,73 kune neto dohotka, a od ostatka minimalne bruto plaće uplata državi je u sljedećim omjerima: porez na dohodak 25,69 kuna, prirez porezu na dohodak 4,62 kune, mirovinsko osiguranje 1. stup 452,64 kune i mirovinsko osiguranje 2. stup 150,88 kuna. Dodatnih 519,03 kuna raspodjeljuju se u korist doprinosa za zdravstveno osiguranje (87%), te doprinosa za zapošljavanje i posebnih doprinosa. Samo ako bi se osobni odbitak podigao na 2.400 kune, radnici na minimalcu neznatno bi osjetili poreznu korekciju s 28 kuna mjesečno više u novčaniku. Ako bi se osobni odbitak povećao na 2.600 kuna, tada radnici s minimalnim primanjima ne bi dobili ni kunu više u 2014. godini jer bi njihova plaća bila manja od osobnog odbitka.

U Hrvatskoj je oko 2,6 milijuna građana obvezno plaćati porez na dohodak, no gotovo 1,1 milijun ima minimalna primanja u neto iznosu do 2.500 kuna pa gotovo da i ne plaća porez na dohodak. 1,3 milijuna građana zarađuje između 2.500 i 7.000 kuna mjesečno, a 161 tisuća građana ima neto mjesečni dohodak do 10.000 kuna. Neto primanjima iznad 10 tisuća kuna mjesečno može se pohvaliti tek nešto više od 80.000 građana.

Iako porezna korekcija nije predstavljena u cijelosti, iz najava o podizanju iznosa osobnog odbitka vjerojatno će se osobni odbitak podignuti na razinu od 2.400 kuna. Porezna stopa od 12% nastavit će se primjenjivati na bruto plaće od 2.401 do 4.800 kuna, dok bi se stopa od 25% primjenjivala na bruto plaće od 2.801 do 13.200 kuna. Bruto plaća iznad 13.201 kune oporezivala bi se po najvišoj poreznoj stopi od 40%. Ako se sve druge stope doprinosa zadrže jednakima, najbolje će proći radnici s bruto plaćom između 8.800 i 13.200 kuna koje je dosad zahvaćala porezna stopa od 40%. Svi radnici s primanjima do sadašnje granice ukupnog dohotka od 8.800 kuna poreznu korekciju će osjetiti minimalno. Hipotetski izračun razlika u neto dohotku za samca zaposlenog u Gradu Zagrebu prikazan je u tablici.

Bruto plaća	**3.017,61**	**6.000,00**	**11.500,00**	**20.000,00**
Doprinos za mirovinsko osiguranje 1. stup	452,64	900,00	1.725,00	3.000,00
Doprinos za mirovinsko osiguranje 2. stup	150,88	300,00	575,00	1.000,00
Ukupni dohodak	2.414,09	4.800,00	9.200,00	16.000,00
Osobni odbitak	2.400,00	2.400,00	2.400,00	2.400,00
Porezna osnovica	14,09	2.400,00	6.800,00	13.600,00
Porez po stopi 12%	1,69	288,00	288,00	288,00
Porez po stopi 25%	0,00	0,00	500,00	2.100,00
Porez po stopi 40%	0,00	0,00	0,00	160,00
Prirez za Grad Zagreb	0,30	51,84	141,84	458,64
Ukupno porez i prirez	2,00	339,84	929,84	3.006,64
Neto plaća	2.412,09	4.460,16	8.270,16	12.993,36
Doprinos za zdravstveno osiguranje	452,64	900,00	1.725,00	3.000,00
Poseban doprinos za zdravstvo i zapošljavanje invalida	21,12	42,00	80,50	140,00
Doprinos za zapošljavanje	48,28	96,00	184,00	320,00
Ukupni trošak plaće	2.936,14	7.038,00	13.489,50	23.460,00
Neto plaća prema sadašnjem načinu oporezivanja	2.383,78	4.370,48	7.472,48	11.381,48
Razlika neto plaće prema najavljenom u odnosu na sadašnji način oporezivanja dohotka	**28,31**	**89,68**	**797,68**	**1.611,88**

Izvor: vlastiti izračun

Dva su moguća scenarija kod novog obračuna poreza na dohodak: princip bruto i neto plaće.

- Država polazi od pretpostavke da poslodavci s radnicima imaju ugovorene bruto iznose plaća jer ih na to zakon obvezuje. U tom slučaju poslodavci će nakon promjene poreznih stopa i osobnog odbitka plaćati isti iznos, radnici će dobivati veću neto plaću, a prihoda od poreza odreći će se samo lokalna i nominalno središnja država. Veći iznos neto plaće samo se vrlo kratkoročno i djelomično može odraziti na veću osobnu potrošnju, jer će dio građana pokriti obveze prema bankama, a dio će, opreza radi, preusmjeriti višak prihoda u štednju. Već najkasnije za koji mjesec lokalna će samouprava i/ili središnja država nastojati kompenzirati pad prihoda nekim novim nametom, uključivo i, gdje se može, povećanjem stope prireza.
- Ako radnici imaju s poslodavcima ugovorenu neto plaću, tada je volja poslodavca hoće li im neto plaću povećati ili će je ostaviti jednakom. U slučaju da poslodavac odluči ostaviti radnicima jednaku neto plaću, tada će se država odreći dijela prihoda, radnici neće dobiti povišice, a državi ostaje nada da će poslodavci višak sredstava dobro uložiti i da će ih s odgodom vratiti državi kroz investicije, povećano zapošljavanje ili veći iznos poreza na dobit.

Visoki troškovi rada i porezna evazija koja ih u pravilu slijedi, pozivaju na kritičko promišljanje modela progresivnog oporezivanja

dohotka, odnosno primjene većih stopa poreza na dohodak za zaposlene s višim primanjima od prosječnih. Neke europske zemlje uvele su linearan porez na bruto plaće kao što su: Latvija, Estonija, Litva, Mađarska, Bosna i Hercegovina. Tome u prilog ide i činjenica da je u Hrvatskoj u 2013. godini bilo nezaposleno 51,8% radne snage u dobi od 15 - 64 godine, dok je, prema podacima Eurostat-a omjer zaposlenih i nezaposlenih u EU-28 u prosjeku bio 64,1% : 35,9%, čime je Hrvatska prema ovom indikatoru najgora od svih zemalja članica EU.

Realokacijom poreznih prihoda između građana i jedinica lokalne samouprave, od kojih dobar dio ostvaruje proračunski deficit i traži pomoć središnje države za podmirenje vlastitih rashoda, može se u kratkom roku očekivati samo neko novo poskupljenje ili neki novi namet. Povećanje osobne potrošnje niti zagrijavanje ekonomije ne može se očekivati, jer će korekciju poreznih razreda osjetiti tek oko 240 tisuća građana koji će samo dio malo većeg kućnog budžeta preliti u potrošnju.

SAŽETAK:

- Prihod od poreza na dohodak u Hrvatskoj ima vrlo mali udjel u ukupnim poreznim i proračunskim prihodima Državnog proračuna
- Porez na dohodak glavni je prihod gradova i općina, pa će oni poreznom korekcijom privremeno izgubiti najviše sredstava
- Porezno opterećenje dohotka u Hrvatskoj je među najvišim u Europi
- Hrvatska ima vrlo nisku granicu za primjenu najviše porezne stope poreza na dohodak
- Svaka promjena porezne politike nosi loše indirektne učinke na poslovnu i poduzetničku klimu, pa čak i ako direktno ne pogađa poslodavce
- Trošak rada poslodavcima je vrlo visok, jer radnici u odnosu na bruto plaću koju izdvaja poslodavac dobivaju znatno manji iznos neto plaće
- Zbog tinjajuće inflacije i visokog poreza na dodanu vrijednost koji se prevaljuje na potrošače, može doći samo do vrlo kratkoročnog i blagog rasta osobne potrošnje, koje bi se tek djelomično moglo odraziti na veće prihode države od poreza na dodanu vrijednost dijela zaposlenih koji se sada nalaze u poreznom razredu između 8.800 i 13.200 kuna
- Radnici koji primaju minimalnu plaću dobit će tek oko 28 kuna od korekcije osobnog odbitka ako se osobni odbitak odredi na visini od 2.400 kuna, a u slučaju određenja većeg osobnog odbitka neće dobiti ništa
- Središnja država preraspodjelom prihoda od poreza na dohodak ništa ne gubi, jer ništa nije ni imala, budući da je svoj prihod od poreza na dohodak preusmjeravala kao pomoć jedinicama lokalne samouprave koje nisu mogle podmirivati vlastite rashode
- Nešto veće neto dohotke država će uskoro morati ponovno smanjiti na indirektan način za što već postoje najave, a najvjerojatnije će poskupljenje usluga generirati jedinice lokalne samouprave kojima je porez na dohodak (i prirez porezu na dohodak) najizdašniji prihod
- Sama realokacija proračunskih sredstava između različitih razina državne vlasti bez strukturne porezne reforme ne može potaknuti ekonomski rast, pa je učinkovitost ove mjere upitna
- Mlađe zemlje članice Europske unije imaju stimulativan porez na dohodak, pa bi trebalo razmisliti o ukidanju progresivnog oporezivanja dohotka.

NOVI ZAKON O RADU I IZMIJENJENE OVLASTI INSPEKCIJE RADA

Novi Zakon o radu stupit će na snagu osmog dana od dana objave u Narodnim novinama, tj. očekivano krajem srpnja 2014. U roku 6 mjeseci od njegova stupanja na snagu poslodavci su dužni uskladiti pravilnike o radu i taj rok istječe krajem siječnja 2015. Od početka 2014. izmijenjeni su i propisi koji uređuju ustrojstvo i način postupanja inspekcije za rad, a te su promjene obuhvaćene i Zakonom o radu.

Zagreb,	**10. rujna 2014.,**	**Hotel DUBROVNIK, Gajeva 1**
Split,	**11. rujna 2014.,**	**HGK-Županijska komora Split, Ante Trumbića 4**
Osijek,	**15. rujna 2014.,**	**Hotel Osijek, Šamačka 4**
Rijeka,	**17. rujna 2014.,**	**Hotel Bonavia, Dolac 4**

Prof. dr. sc. DANIMIR GULIN
Ekonomski fakultet, Zagreb

Sve veća korporatizacija računovodstvene profesije dovodi u pitanje njenu neovisnost i kvalitetu izvještavanja

1. OD POJAVE REGULATIVE FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA DO 80-ih 20. STOLJEĆA

Od 17. stoljeća kada se prvi put propisuju financijski izvještaji (francuski Trgovački zakon iz 1673.), pa do sredine osamdesetih godina 20. st. dominantna su dva računovodstvena načela, i to: (1) načelo povijesnog troška (trošak nabave) i (2) načelo novčane osnove. Povijesni trošak je bio temelj početnog i naknadnog mjerenja imovine i obveza. Novčana osnova bila je osnovno načelo priznavanja prihoda do sredine 80-ih godina 20. stoljeća.

Čak niti Velika ekonomska kriza, niti razdoblje između dva svjetska rata, nisu doveli u pitanje ova dva temeljna načela. Dva su moguća razloga za to: (1) između dva svjetska rata niski je stupanj modela dioničkog kapitalizma i financijskog tržišta što još uvijek nije dovelo u pitanje povjerenje u rastuću, ujedno najmlađu, i vrlo ambicioznu računovodstvenu profesiju i (2) razvoj i uloga računovodstvene profesije, a time i računovodstvenih standarda, u korelaciji je s modelom dioničkog ili liberalnog kapitalizma i razvojem financijskog tržišta.

U prošlom stoljeću rastući liberalni kapitalizam i financijska tržišta, posebno nakon Drugog svjetskog rata, vrše sveopću korporatizaciju i sve pretvaraju u funkciju cilja, a to je osiguranje kratkoročnog povrata ulaganja dioničara. Opća korporatizacija ogledala se u naglom usponu menadžerskih struktura, transformaciji obrazovnog sustava koji se iz besplatnog javnog školovanja sve više preoblikuje u profitne institucije, transformacija socijalnog i zdravstvenog osiguranja sa sve manjim državnim udjelom i većim jačanjem privatne inicijative. U tom kontekstu računovodstvena profesija edukacijom u korporatiziranom obrazovnom sustavu postaje sve važniji dio menadžerskih struktura koje za cilj imaju osiguranje profita i kratkoročni povrat ulaganja dioničara. Opasnost od sveopće korporatizacije u modelu dioničkog kapitalizma je takva da se stvara dojam kao da se radi o sustavu u kojem skoro sve institucije, profesije i svi rade u funkciji profita.

U drugoj polovini dvadesetog stoljeća intelektualne strukture, kako unutar računovodstvene profesije, tako i šire, i njihovo kritičko mišljenje bile su nemoćne u odnosu na ciljeve modela dioničkog kapitalizma i financijskog tržišta kao njegovog prirodnog katalizatora. Računovodstvena profesija, posebno osamdesetih godina prošlog stoljeća, intenzivno razvija programe edukacije te računovodstvene i revizijske standarde. Svrha programa bila je razvoj načela, instrumenata i metoda kojima se direktno može utjecati na mjerenja (vrednovanja imovine i obveza), a time i zadovoljavanje, dominantno, kratkoročnih interesa dioničara i vjerovnika. Osnivanjem Odbora za međunarodne računovodstvene standarde u Londonu 1973. (na inicijativu američkog FASB-a), računovodstvena profesija još intenzivnije razvija standarde koji postaju važan instrument menadžerskih struktura. Razvojem računovodstvenih i revizijskih standarda računovodstvena profesija postaje interesantna menadžerskim strukturama tako da se i sama u njih inkorporirala. Tako postaje dio upravnih odbora velikih kompanija i financijskih institucija, a time i njihovih menadžerskih struktura.

2. IZMJENE TEMELJNIH RAČUNOVODSTVENIH NAČELA 80-ih

Već tih osamdesetih godina prošlog stoljeća dolazi do izmjene osnovnih (stoljećima neizmijenjenih) načela. Tako načelo troška najprije je zamijenjeno načelom LOCOM (načelo niže vrijednosti), a krajem stoljeća s načelom fer vrijednosti. Time načelo fer vrijednosti postaje dominantno načelo naknadnog mjerenja imovine i obveza. Paralelno s promjenom načela troška mijenja se i načelo novčane osnove u načelo nastanka događaja. Time prihod više nije jednak naplaćenom prihodu već iznosu koji je ispostavljen fakturom. To bitno razdvaja računovodstvenu uspješnost od financijske ili novčane uspješnosti, a time iskrivljava informacije za donošenje odluka. Prihodi nisu novac, a dobit nije novčana zarada. Sve više se udaljavaju kategorije dobiti i novčanog toka.

Aktualna financijska kriza još više je udaljila dobit od novčanog toka, a time i snagu poduzeća za većim samofinanciranjem. Financijska tržišta gube snagu, a istovremeno banke preuzimaju dominantnu ulogu, izvora financiranja. Time financijske institucije samo mijenjaju ulogu ali ne gube moć. Zato kompanije u aktualnoj financijskoj krizi, u odnosu na veliku ekonomsku krizu iz prošlog stoljeća, ozbiljno shvaćaju važnost i ulogu današnje računovodstvene profesije i potiho je uvlače u menadžerske strukture. Posebno u tome prednjače velike kompanije iz financijskog i realnog sektora koje listaju na svjetskim burzama.

3. ULOGA RAČUNOVODSTVENE PROFESIJE U KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU KRAJEM PROŠLOG I POČETKOM OVOG STOLJEĆA[1]

U drugoj polovini dvadesetog stoljeća, a posebno pred njegov kraj korporativno upravljanje[2] postaje temelj upravljanja velikim kompanijama na financijskim tržištima. Korporativno upravljanje je

[1] Vidjeti više u referatu Gulin D., "Mjesto i uloga računovodstva u korporativnom upravljanju", Zbornik radova, Neum, 2004.

[2] www.investorwords.com, stranica posjećena 29. 4. 2004.

jedan generički pojam koji govori o načinu podjele prava i odgovornosti korporativnih sudionika, a posebno dioničara i menadžmenta u upravljanju kompanijom. Pojam se javlja početkom osamdesetih godina prošlog stoljeća u SAD-u kao reakcija na preuzimanja od strane drugih kompanija. Devedesetih se razvijaju kao "pravila igre" za odnose između dioničara i menadžmenta. Tek u 1992. OECD[3] usvaja prvu cjelovitu definiciju prema kojoj je korporativno upravljanje "sustav upravljanja i kontrole dioničkih društava kojim se: (1) utvrđuju i raspoređuju prava i odgovornosti između različitih članova dioničkog društva kao što su uprava, menadžment, dioničari i drugi vjerovnici poput zaposlenika, banaka, dobavljača, države itd., (2) sastavljaju pravila i postupci za donošenje odluka o događajima u kompanijama i (3) utvrđuju strukture kroz koje se postižu ciljevi dioničkog društva, sredstva za ispunjavanje tih ciljeva i kontrola izvršenja."

Etablirane svjetske financijske institucije, poput Svjetske banke, korporativno upravljanje definiraju kao "unapređenje korporativnog poštenja, transparentnosti i odgovornosti." Redakcija uglednog časopisa Financial Times-a 1999. definira[4] korporativno upravljanje u užem i širem smislu. Tako primjerice, "u užem smislu to je odnos kompanija prema svojim dioničarima", a "u širem smislu to je odnos kompanija prema društvu u cjelini".

Prema nekim definicijama[5] korporativno upravljanje je "način kako bi menadžment i revizori trebali izvršavati svoju odgovornost prema dioničarima. Korporativno upravljanje, temeljem navedenih definicija ima sljedeće ciljeve: (a) zaštita investitora, a na prvom mjestu dioničara, (b) stabilizacija i razvoj financijskih tržišta i tržišta kapitala, i (c) stabilan razvoj gospodarstva i društva u cjelini."

U ispunjavanju ovih ciljeva korporativnog upravljanja važnu ulogu upravo ima i računovodstvena profesija. Unutar računovodstvene profesije i odbora za računovodstvene standarde računovođe razvijaju računovodstvene politike priznavanja, mjerenja te objavljivanja financijskih izvještaja kompanija. Računovođe kao dio menadžerskih struktura provode računovodstvene standarde sastavljanjem financijskih izvještaja. Računovođe kao revizori vrše eksternu reviziju koja treba štititi interese dioničara, vjerovnika i drugih. Sustave internih kontrola i internu reviziju kompanija također provode najčešće računovođe. Dakle, u svim najvažnijim fazama korporativnog upravljanja kompanija sudjeluju računovođe, i to: 1. definiranju ciljeva kompanija prilikom izrade poslovnih planova, 2. definiranju i koncipiranju računovodstvenih načela (računovodstvenih politika), 3. izradi financijskih izvještaja, 4. reviziji financijskih izvještaja, 5. sustavima internih revizija i kontrola, 6. pripremi odluka o raspodjeli dobiti, investicijama i financiranju.

Evidentno je da se razvojem korporativnog upravljanja potiho promovirala i težnja profesije za ulazak u sustave moći. Biti bliže uz menadžersku strukturu znači biti bliže moći. Profesija nije mogla odoljeti tome izazovu. Sudjelovanje direktno i indirektno u manipulacijama s financijskim izvještajima (izmjenama osnovnih načela i uvođenjem procjene po fer vrijednosti u financijsko izvještavanje), sumnje u revizije (skandali Enron i WorldCom itd.), otvorili su pitanja kvalitete rada i sve većeg nepovjerenja prema računovodstvenoj profesiji. Pomoću načela mjerenja, primarno preko fer vrijednosti, menadžerske strukture preko financijskih izvještaja žele ostvariti nekoliko osnovnih ciljeva:[6] 1. povećati vrijednosti dionica te ostvariti kratkoročno povrate investitorima, 2. olakšati povećanje kapitala kompanija, 3. smanjiti fiskalna davanja, i 4. povećati zarade menadžerskih struktura (bonuse). Računovodstvena profesija sudjeluje danas aktivno u nekoliko, samo na prvi pogled, spojivih i kompatibilnih procesa, i to: (a) sudjelovanje profesije preko profesionalnih tijela i nacionalnih odbora u izradi računovodstvenih standarda, (b) sastavljanje financijskih izvještaja kompanija, i (c) revizija financijskih izvještaja. Ovim procesima računovodstvena profesija osigurava: (a) regulativu i standarde za informacijsku potporu menadžmentu, (b) definiranjem računovodstvenih politika u kompanijama putem menadžerskih struktura aktivno sudjeluje u korporativnom upravljanju, i (c) revizijom financijskih izvještaja utječe na kvalitetu korporativnog upravljanja te na zaštitu vlasnika i vjerovnika. Iako logično povezani procesi u kojima sudjeluje profesija njeno sudjelovanje u procesu korporativnog upravljanja dovodi je u izazove ispunjavanja korporativnih ciljeva. Time se opravdano sve češće nameće pitanje povjerenja u računovodstvenu profesiju i kvalitetu financijskih izvještaja i revizorskih mišljenja.

4. FINANCIJSKA KRIZA I OPASNOST OD KONSENZUSA FER VRIJEDNOSTI

Velike financijske institucije, zajedno s globalnim računovodstvenim institucijama žele na prekretnici stoljeća učvrstiti dionički kapitalizam i financijska tržišta. Početkom ovog stoljeća razvijaju načela korporativnog upravljanja. Zbog globalnih problema i kriza na najvećim financijskim tržištima jače se aktiviraju utjecajne svjetske ekonomske organizacije (OECD), monetarne institucije (IMF, WB, BIS, IOSCO) kao i globalne računovodstvene organizacije (IFAC). One žele zaustaviti negativne trendove te sugeriranjem prakse i načela nastoje redefinirati smisao i ulogu modela dioničkog kapitalizma. Prihvaćanjem Načela korporativnog upravljanja međunarodne organizacije ukazuju na njihovu važnost u povećanju efikasnosti dioničkih društava, razvoj financijskih tržišta i nacionalnih gospodarstava u cjelini. Stvoren je konsenzus oko Načela i njihovih ciljeva u zaštiti i razvoju korporativnog upravljanja što nije ništa drugo nego ciljeva dioničkog ili liberalnog kapitalizma. Načela koje je razvio i objavio OECD[7] prihvatile su sve međunarodne organizacije i profesije, a među njima i IFAC (2004.). Načelima korporativnog upravljanja OECD-a upravo se htjelo ojačati institucije financijskog tržišta i model dioničkog kapitalizma. Pri tome, prihvaćen je sveopći konsenzus najmoćnijih svjetskih financijskih institucija. Sustavi moći kao što su dionički kapitalizam i financijska tržišta, trebali su se učvrstiti pomoću konsenzusa fer vrijednosti.

Model fer vrijednosti postao je logičan instrument održavanja sustava moći. Ovaj model otvoren je u *USGAAP* (Američkim općeprihvaćenim računovodstvenim standardima) kao i u *IFRS* (Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja - MSFI). Kod MSFI, fer vrijednost ulazi u sve standarde, a svakako najduži akutni problem je kod primjene MRS-a 39. U skladu s ovim standardom (toč. 48. i 48.A) *kao najbolji dokaz fer vrijednosti je kotirana cijena na aktivnom tržištu. Ako tržište za financijski instrument nije aktivno, subjekt utvrđuje fer vrijednost primjenom tehnike procjene.* Nažalost, za najveći dio imovine i obveza fer vrijednost se procjenjuje, i to je najveći izvor manipulacija s financijskim izvještajima. To sve više udaljava računovodstveni rezultat od stvarnih novčanih zarada. Ako se tvrtka mora ponašati prema zahtjevima glavnih dioničara tada

[3] www.encycogov.com, stranica posjećena 29. 4. 2004.

[4] Isto, stranica posjećena 29. 4. 2004.

[5] Isto, stranica posjećena 29. 4. 2004.

[6] Vidjeti više npr. Sutton T., Corporate Financial Accounting and Reporting, Prentice Hall, Edinburgh, 2000., str. 678. ili S. Orsag, D. Gulin, Vanjsko vs. unutarnje financiranje, Simpozij Pula, 2007.

[7] Detaljno o Načelima korporativnog upravljanja vidjeti u Gulin D., "Mjesto i uloga računovodstva u korporativnom upravljanju", Zbornik radova, Neum, 2004.

menadžerska struktura, u kojoj se direktno ili indirektno nalazi sve više računovođa, nastoji pomoću procjene po fer vrijednosti realizirati ciljeve dioničara pa tako i ciljeve menadžerskih struktura.

Početkom krize 2008. intelektualne strukture unutar računovodstvene profesije (IFAC, AICPA i druge nacionalne organizacije profesije), ocijenile su da mjerenje po fer vrijednosti dovodi u sumnju kvalitetu financijskih izvještaja i podataka za poslovno odlučivanje. Na konferenciji IFAC-a u Rimu (prosinac 2008.) postavljena je dvojba suspenzije mjerenja po fer vrijednosti. Ipak, većina profesije ostala je dosljedna ranije utvrđenom konsenzusu i mjerenje po fer vrijednosti zadržano je do danas u financijskim izvještajima. Najbolji dokaz da je konsenzus nedodirljiv je činjenica da se o MRS-u 39 detaljno raspravilo još prije krize 2008., međutim, računovodstvena profesija ga je zadržala do danas. Svakako s razlogom. Procjena po fer vrijednosti uvijek može zatrebati menadžerskim strukturama u kojima je danas sveprisutnija upravo računovodstvena profesija.

Nakon potvrde konsenzusa o fer vrijednosti, intelektualne manjine često postavljaju pitanja, što je indikator uspješnosti kompanija jer sve više se sumnja u rezultate utvrđene po konsenzualnim računovodstvenim standardima. Što je važnije profit/gubitak ili zaposlenost/nezaposlenost u uvjetima krize, aktualno je pitanje intelektualnih manjina iz ekonomskih i financijskih krugova.

5. ZAKLJUČNO: RAČUNOVODSTVENA PROFESIJA NE DAJE ODGOVOR NA FINANCIJSKU KRIZU JER SE KORPORATIZIRA ČIME POSTAJE UPITNA NJENA NEOVISNOST ŠTO SVE VIŠE DOVODI U PITANJE KVALITETU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I REVIZIJSKIH MIŠLJENJA

Da je računovodstvena profesija najtraženija za članstvo u menadžerskim strukturama ukazuje posljednje istraživanje na Londonskoj burzi.[8] Tako prema istraživanju 81% kotirajućih kompanija među FTSE 100 ima računovođu kao člana uprave, od toga u 57% računovođe su predsjednici uprava (CEO) ili financijski direktori (CFO). To potvrđuje tezu da je računovodstvena profesija težila biti dio sustava moći. To je i postigla, ali cijena toga je upitna kvaliteta financijskih izvještaja, sve veći jaz između računovodstvenih rezultata i novčanih zarada te jaz između profitabilnosti i (ne)zaposlenosti. Zbog toga, sve je teže razlikovati kvalitetne od nekvalitetnih financijskih izvještaja, istinite od izmanipuliranih, ispravno revidirane od neispravnih. Sve su rjeđi neovisni izvještaji koji postaju zaista posebni i rijetki.[9]

Konačno, postavlja se i otvorenije pitanje povjerenja u rezultate rada računovodstvene profesije u svim segmentima od sastavljanja izvještaja do njihove revizije. Kao svojevrstan paradoks činjenica je da računovođe kao dio menadžerskih struktura donose odluke na temelju izmanipuliranih financijskih izvještaja koje su sastavili i revidirali predstavnici te iste računovodstvene profesije. Na kraju, ipak računovođe najbolje poznaju i razumiju računovođe, što je i odgovor na pitanje zašto ih je sve više u menadžerskim strukturama kompanija.

Uspoređuju li se dvije velike krize, i to ona iz prošlog stoljeća (1929. - 1933.) i posljednja financijska kriza (2008. -), mogu se konstatirati sljedeće činjenice: (1) u prvoj krizi računovodstvena profesija nije imala takvu aktivnu ulogu kao u tekućoj financijskoj krizi, nije mijenjala temeljna računovodstvena načela i nije se korporatizirala stalnim izmjenama standarda i ulaskom u menadžerske strukture; (2) pred aktualnu financijsku krizu sve aktivnija je uloga profesije u korporativnom upravljanju (mijenja najvažnija računovodstvena načela, uvodi fer vrijednost i time implementira procjenu imovine i obveza u financijske izvještaje, revidira financijske izvještaje sastavljene temeljem procjene po fer vrijednosti); (3) računovodstvena profesija u aktualnoj financijskoj krizi se korporatizira ulazeći u menadžerske strukture u kojima ima aktivnu ulogu u postavljanju i realizaciji ciljeva poslovnih subjekata, i (4) računovodstvo i računovodstvena profesija nisu direktno kreirali financijsku krizu, ali sve je upitnija neovisnost računovodstvene profesije koja je itekako potrebna za ispravnu terapiju financijske krize.

Nažalost, korporatizacija profesije i njeno uvlačenje u menadžerske strukture pogađa neovisnost profesije. Time se sve više nagriza kvaliteta financijskih izvještaja i njihove revizije. Tako se instrumenti profesije (računovodstveni i revizijski standardi) transformiraju u instrumente za ostvarivanje korporativnih ciljeva.

[8] Simms J., Qualified to lead, Economia 3/2014., str. 80.

[9] Ian Frazer ove izvještaje naziva "partisan" reports, vidjeti Spofforth M., Fraser I., *Can you trust an accountant?* Economia 3/2014., str. 46.

KONZULTACIJE I SAVJETI:
(u cijeni pretplate na časopis Rif)
telefonom:
01 / 46 86 506 svakodnevno od 8 do 13 sati
osobno:
po dogovoru sa savjetnicima od 13 do 15 sati
e-mail: rif@rif.hr

IVANA KALČIČEK
FINA, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Obveza predaje konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja za potrebe javne objave

Matična društva koja u svom portfelju imaju podružnice dužna su po HSFI ili MSFI sastaviti konsolidirane financijske izvještaje. Konsolidirane financijske izvještaje potrebno je dostaviti Financijskoj agenciji (FINA) do 30. 9. 2014. u svrhu javne objave. Informacije koje pružaju konsolidirani izvještaji primarno su važne vlasnicima dionica matičnog društva, ali i njegovim vjerovnicima među kojima banke imaju najveći interes. U javnu objavu dostavljaju se revidirani konsolidirani financijski izvještaji što je dokaz vlasnicima i vjerovnicima te svim sudionicima na financijskim tržištima da izvještaji pružaju istinitu i fer financijsku situaciju grupe i njen uspjeh. Javna objava ovih informacija važna je karika korporativnog upravljanja poslovnih subjekata posebno onih na financijskim tržištima. Autorica članka daje kratki podsjetnik obveznicima javne objave konsolidiranih financijskih izvještaja.

Poduzetnici, obveznici konsolidacije, dužni su dostaviti Financijskoj agenciji (Fini) svoje konsolidirane godišnje financijske izvještaje za potrebe javne objave, i to u roku devet mjeseci od zadnjeg dana poslovne godine. Navedeno je propisano čl. 20. st. 4. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07., 54/13.). Za većinu poduzetnika kojima je poslovna godina jednaka kalendarskoj, rok za predaju konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja za 2013. godinu je 30 rujna 2014. godine.

Konsolidirane godišnje financijske izvještaje dužan je sastaviti onaj poduzetnik koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo pri čemu udovoljava najmanje jednom od uvjeta:[1]

1. ima većinsko vlasništvo dionica ili udjela koji daju pravo glasa u drugom društvu
2. ima pravo imenovati odnosno opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora drugog društva ili
3. ima pravo značajnog utjecaja nad drugim društvom na temelju ugovora ili drugog pravnog odnosa ili
4. ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora ovisnog društva, koji su tu funkciju obavljali u prošloj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju do sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo radi ostvarenja prava glasa matičnog društva ili
5. ima udio ili pravo u odlučivanju u ovisnom društvu na temelju dogovora s drugim imateljima udjela ili prava u odlučivanju na način da nadzire većinu prava glasa u ovisnom društvu.

Ispunjenjem bilo kojeg od navedenih uvjeta matično društvo ima pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama nad ovisnim društvom tako da od njih ostvaruje kontrolu, a upravo ostvarivanje kontrole temeljni je kriterij prema kojem je matično društvo obvezno sastaviti konsolidirane financijske izvještaje.

Obveznici predaje konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja prilikom predaje u Finu koriste iste obrasce kao i kod predaje pojedinačnih izvještaja, pri čemu trebaju označiti da predaju konsolidirani izvještaj stavljanjem oznake ''DA'' u za to predviđeno polje. Sadržaj dokumentacije koju su obveznici dužni predati uz konsolidirani godišnji financijski izvještaj propisan je čl. 9. st. 3. Pravilnika o načinu vođenja Registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća (Nar. nov., br. 39/08., 37/09., 139/10.).

Svi obveznici predaje konsolidiranog godišnjeg financijskog izvještaja dostavljaju Bilancu, Račun dobiti i gubitka, Izvještaj o novčanom toku, Izvještaj o promjenama kapitala, Bilješke uz financijski izvještaj, Godišnje izvješće, Odluku o utvrđivanju godišnjeg financijskog izvještaja i Revizorsko izvješće ako se radi o obveznicima revizije. Odluka o prijedlogu raspodjele dobiti ili pokriću gubitka se ne predaje.

Prethodnih godina, svi obveznici predaje konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja, neovisno o veličini, bili su obvezni predati revizorsko izvješće. Od 1. srpnja 2013. godine, po ulasku Hrvatske u Europsku uniju, na obveznost revizije primjenjuje se čl. 6a. Zakona o reviziji (Nar. nov., br. 146/05., 139/08., 144/12.) i čl. 17. Zakona o računovodstvu prema kojima se na predaju revizorskog izvješća uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje primjenjuju isti kriteriji kao i kod predaje pojedinačnih izvještaja.

Ovim izmjenama mali obveznici predaje konsolidiranog godišnjeg financijskog izvještaja oslobođeni su predaje revizorskog izvješća, ako prema drugim kriterijima ne podliježu obvezi revizije. Drugi kriteriji, osim spomenute veličine, za komanditna društva i društva s ograničenom odgovornošću uključuju konsolidirani ukupan prihod koji u godini koja prethodi reviziji prelazi 30.000.000,00 kuna. Dodatno, ako se radi o poduzetniku čije dionice ili dužnički vrijednosni papiri su uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštavanje na organizirano tržište vrijednosnih papira ili je matično društvo prema organizacijskom obliku dioničko društvo, predaja revizorskog izvješća je i dalje obvezna, jednako kao i kod svih srednjih i velikih poduzetnika obveznika predaje konsolidiranog godišnjeg financijskog izvještaja.

Kako se konsolidacijom financijskih izvještaja spajaju financijski izvještaji matice i svih njenih ovisnih društava kao da se radi o jednom ekonomskom subjektu, potrebno je eliminirati učinke njihovih

[1] Čl. 16. st. 3. Zakona o računovodstvu, HSFI 2, točka 2.33 i MSFI 3, točka 19.

međusobnih transakcija i iskazati samo efekte transakcija s trećim subjektima izvan konsolidacijske grupe. Jedna od temeljnih pretpostavki prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja je da se moraju pripremiti na isti izvještajni datum te pritom koristiti jednake računovodstvene politike čime se osigurava realnost i objektivnost financijskih izvještaja.

Detaljni uvjeti i pravila konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja uređeni su Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-em 2) i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MRS-om 27), a konsolidacija se provodi po onim standardima koje koristi matično društvo.

Prilikom ispunjavanja Bilance koja je sastavni dio standardne dokumentacije koja se predaje Fini, matično društvo koje sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj dužno je u slučaju kada ne posjeduje sve dionice s pravom glasa ovisnog društva iskazati manjinski interes na AOP oznaci 078 unutar stavke Kapital i rezerve.

Manjinski interes u neto imovini ovisnog društva iskazuje se u konsolidiranoj Bilanci na način da se popune AOP oznake 109 i 110 koje se odnose na razradu stavke Kapital i rezerve (AOP oznaka 062) koja se raspoređuje na dio pripisan imateljima kapitala matice i dio pripisan manjinskom interesu.

Manjinski interes u neto dobiti ili gubitku ovisnog društva iskazuje se u konsolidiranom Računu dobiti i gubitka pri čemu obveznici primjene HSFI-a popunjavaju dodatak koji se odnosi na razradu dobiti ili gubitka razdoblja (AOP oznaka 152) na dio pripisan imateljima kapitala matice i dio pripisan manjinskom interesu (AOP oznake 155 i 156), a obveznici primjene MSFI-a dodatno još popunjavaju AOP oznake 169 i 170 koje se odnose na razradu sveobuhvatne dobiti ili gubitka razdoblja. Ovakvu podjelu treba napraviti i u Izvještaju o promjenama kapitala koji se predaje kao nestandardni dokument.

U slučaju kada ne postoji manjinski interes, matično društvo treba cjelokupan iznos iskazan na stavci Kapital i rezerve (AOP oznaka 062) dodatno iskazati na AOP oznaci 109, a cjelokupan iznos dobiti ili gubitka razdoblja s AOP oznake 152 iskazati na AOP oznaci 155 i/ili 169 iz čega će biti vidljivo da je cjelokupan iznos kapitala i rezervi kao i dobiti ili gubitka razdoblja pripisan imateljima kapitala matice.

U Excel obrascu za popunjavanje izvještaja i aplikaciji za evidentiranje izvještaja ugrađene su računske i logičke kontrole koje provjeravaju jesu li navedeni iznosi ispravno raspodijeljeni. Samo dostavom točnih i potpunih izvještaja u Finu smatra se da je ispunjena obveza javne objave.

Kao i kod predaje pojedinačnih izvještaja, obveznici predaje konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja imaju mogućnost dostaviti ih u Finu putem web aplikacije RGFI u zakonskom roku, u bilo koju poslovnu jedinicu Fine ili poštom kao preporučenu pošiljku s povratnicom na p.p. 606, 10002 Zagreb, uz dokaz o uplati naknade za uslugu javne objave sukladno Pravilniku o vrstama i visini naknada Financijskoj agenciji za uslugu javne objave godišnjih financijskih izvještaja i izdavanje dokumentacije iz Registra godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 126/11.).

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA temeljem ovlaštenja Klasa: UP/I-406-01/12-01/05, Urbroj: 526-15-02/1-12-2 od 20. lipnja 2012. godine, upisana u Registar nositelja programa pod Evidencijskim brojem 5,

organizira

PROGRAM IZOBRAZBE U PODRUČJU JAVNE NABAVE

od 29. rujna do 3. listopada 2014.

budući da pripremu i provedbu postupaka javne nabave smiju obavljati ovlašteni predstavnici naručitelja od kojih najmanje jedan mora posjedovati važeći certifikat u području javne nabave.

Voditelj programa:
mr. sc. Jasna Nikić, savjetnica-urednica HZRIF-a.

Mjesto i vrijeme održavanja:
Zagreb, dvorana HZRIF-a, Jakova Gotovca 1/II, od ponedjeljka do petka od 9,00 do 18,00 sati.

Literatura:
Priručnik sa ispisom prezentacija predavača
Zbirka novih propisa: Zakon o javnoj nabavi i provedbeni propisi - prikladna za polaganje pismenog ispita

Naknada:
Naknada po sudioniku za pohađanje programa izobrazbe iznosi 3.000,00 kn s uključenim PDV-om, a uključuje literaturu i okrijepu tijekom održavanja programa izobrazbe.

Sudionicima će po završetku izobrazbe biti uručena propisana Potvrda o pohađanju Programa izobrazbe koja je preduvjet za pristupanje polaganja pismenog ispita.

Informacije i prijave:
HZRIF, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II, www.rif.hr, telefoni: 01/4686-500; 4686 502;
telefax: 01/4686-496, e-mail: pretplata@rif.hr

Uplate:
HZ RIF, Zagreb, IBAN: HR1423600001101241118 ili gotovinom prije početka. OIB: 75508100288.

Dr. sc. BRANKA REMENARIĆ
ZŠEM, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveni tretman tekućeg i investicijskog održavanja

Računovodstveni tretman naknadnih izdataka za održavanje dugotrajne materijalne imovine razlikuje se ovisno o tome o kakvom se održavanju radi. Održavanje se može klasificirati kao tekuće ili investicijsko održavanje. Prikladni računovodstveni postupak za izdatak nastao nakon nabave nekog predmeta nekretnina, postrojenja i opreme ovisi o nizu okolnosti koje je potrebno uzeti u obzir. U članku autorica daje primjere računovodstvenog tretmana izdataka za održavanje.

1. KLASIFIKACIJA NAKNADNIH IZDATAKA

Naknadni izdatak definira se kao izdatak koji se odnosi na već priznati predmet nekretnina, postrojenja i opreme, odnosno, izdatak koji je nastao nakon stavljanja u upotrebu odnosnog predmeta. Može se identificirati nekoliko različitih vrsta naknadnih izdataka vezanih za nekretnine, postrojenja i opremu, kao što su:

- Trošak redovnog održavanja (tekuće održavanje)
- Zamjena sastavnih dijelova (često se naziva investicijsko održavanje)
- Nadogradnja.

2. TROŠAK REDOVNOG ODRŽAVANJA

Trgovačko društvo ne može priznati trošak redovnog održavanja imovine u knjigovodstvenu vrijednost pojedinih predmeta nekretnina, postrojenja i opreme. Drugim riječima, troškovi tekućeg održavanja se ne mogu kapitalizirati. Troškovi redovnog održavanja imovine se priznaju kao **rashod u razdoblju** u kojem nastaju. Troškovi redovnog održavanja su prvenstveno troškovi rada i potrošnog materijala, i mogu uključivati i troškove sitnih dijelova. Svrha ovih izdataka obično se opisuje kao "trošak popravka i održavanja" pojedinih predmeta nekretnina, postrojenja i opreme (MRS 16.12). Troškovi redovnog održavanju su obično izdaci koji:

- nisu značajni (mali iznosi) – zamjena žarulje, zamjena kvake, podmazivanje motora, bojanje zidova, popravci zbog oštećenja; ili
- koji se ponavljaju u kraćim vremenskim razdobljima (do godine dana) bez obzira na iznos – redovni godišnji servisi.

3. ZAMJENA SASTAVNIH DIJELOVA

Računovodstveni tretman naknadnih izdataka koji se odnose na zamjenu sastavnih dijelova ovisi o okolnostima koje su uzete u obzir pri početnom priznavanju i vrednovanju odnosnog predmeta dugotrajne imovine. Naime, društvo raspoređuje početno priznati iznos (trošak nabave ili proizvodnje) svakog pojedinog predmeta nekretnine, postrojenja i opreme na njihove značajne dijelove i amortizira zasebno svaki dio (MRS 16.44). Drugim riječima, društvo pri nabavi pojedinog predmeta treba identificirati svaki značajni dio pojedinog predmeta, te zasebno priznati one pojedine dijelove koji imaju različit vijek upotrebe. Zamjena tih sastavnih dijelova se tretira kao **povećanje vrijednosti predmeta dugotrajne imovine**, a ne kao rashod razdoblja. Drugim riječima, naknadni izdatci za zamjenu dijela nekog predmeta se kapitaliziraju, odnosno povećavaju vrijednost dugotrajne imovine u poslovnim knjigama. Potrebno je imati na umu da se stari dio, koji se mijenja, mora isknjižiti iz poslovnih knjiga. Ukoliko je njegova knjigovodstvena vrijednost nula neće nastati nikakvi troškovi. No, ukoliko stari dio nije u potpunosti amortiziran u trenutku zamjene nastat će troškovi u visini neamortizirane vrijednosti starog dijela.

Primjer 1. Kupnja zgrade

Trgovačko društvo kupilo je na početku godine poslovnu halu te je primilo račun dobavljača na ukupan iznos od 34.000.000 kn koji se sastoji od:

- Vrijednosti zemljišta 1.500.000
- Vrijednosti hale 26.000.000
- Iznosa PDV-a 6.500.000

Istekom procijenjenog vijeka upotrebe hale planira se rušenje hale radi izgradnje nove. Procijenjeni troškovi rušenja i uklanjanja hale iznose 900.000 kn.

Prilikom stavljanja u upotrebu identificirane su amortizirajuće jedinice te je procijenjen vijek upotrebe svake pojedinačno:

- Osnovna konstrukcija zgrade 20 godina
- Krovište zgrade 12 godina
- Stolarija 7 godina
- Interijer zgrade (podovi i instalacije) 10 godina.

Struktura troškova nabave prema amortizirajućim jedinicama je:

- Osnovna konstrukcija zgrade 40%
- Krovište zgrade 20%
- Stolarija 15%
- Interijer zgrade (podovi i instalacije) 25%.

TROŠAK NABAVE ZGRADE	
Kupovna cijena dobavljača	26.000.000
Troškovi demontaže	900.000
Trošak nabave	26.900.000
Osnovna konstrukcija 40%	10.760.000
Krovište 20%	5.380.000
Stolarija 15%	4.035.000
Interijer zgrade 25%	6.725.000

Knjiženje nabave poslovne hale u 1. godini

020 Poslovna hala	
(1) 26.900.000	

221 Obveza prema dobavljaču	
	34.000.000 (1)

0101 Zemljište	
(1) 1.500.000	

182 Pretporez	
(1) 6.500.000	

969 Rezerviranje za troškove demontaže	
	900.000 (1)

Izračun godišnjeg troška amortizacije

Amortizirajuća jedinica	Amortizirajući iznos*	Vijek upotrebe	Godišnja amortizacija
osnovna konstrukcija	10.760.000	20 godina	538.000
krovište	5.380.000	12 godina	448.333
stolarija	4.035.000	7 godina	576.429
interijer zgrade	6.725.000	10 godina	672.500
UKUPNO	26.900.000		2.235.262

* Amortizirajući iznos jednak je trošku nabave jer je procijenjeni ostatak vrijednosti na kraju vrijeka upotrebe jednak nuli.

Knjiženje amortizacije na kraju 1. godine

430 Troškovi amortizacije	
*(2) 2.235.262	

029 IV poslovne hale	
	2.235.262 (2)*

* Ovo knjiženje će se ponavljati kroz sljedećih sedam godina ukoliko se ne promijeni procijenjeni vijek upotrebe ili procijenjeni ostatak vrijednosti pojedinih amortizirajućih jedinica ili ne dođe do oštećenja imovine.

Na početku osme godine vijeka upotrebe zamijenjena je stolarija na hali i saniran je krov koji je bio oštećen u nevremenu. Račun izvođača radova krovišta iznosi 200.000 kn + PDV, a za stolariju 4.400.000 kn + PDV. Procijenjeni vijek upotrebe nove stolarije iznosi 10 godina. Procijenjeni vijek upotrebe ostalih amortizirajućih jedinica nije se mijenjao.

Neto knjigovodstvena vrijednost hale na početku 8. godine

Amortizirajuća jedinica	Trošak nabave	Ispravak vrijednosti	Neto knjigovodstvena vrijednost
osnovna konstrukcija	10.760.000	3.766.000	6.994.000
krovište	5.380.000	3.138.333	2.241.667
stolarija	4.035.000	4.035.000	0
interijer zgrade	6.725.000	4.707.500	2.017.500
UKUPNO	26.900.000	15.646.833	11.253.167

Prije knjiženja računa potrebno je utvrditi o kakvim se izdatcima radi. Zamjena stolarije evidentirat će se kao povećanje vrijednosti poslovne hale. Stolarija je na samome početku evidentirana kao zasebna amortizirajuća jedinica koja je u trenutku zamjene u potpunosti amortizirana. Popravak krova koji je bio potreban zbog oštećenja koja su posljedica izvanrednih okolnosti, a ne redovnog trošenja, tretirat će se kao trošak popravaka (održavanja) i priznati kao rashod razdoblja. Razlog zbog kojeg se ovaj izdatak ne može evidentirati kao povećanje vrijednosti poslovne hale proizlazi iz činjenice da je on nastao zbog oštećenja krova i da on nije povećao vrijednost krova. Kada bi se taj izdatak evidentirao kao povećanje vrijednosti poslovne hale, tada bi trebalo prije toga provesti vrijednosno usklađenje poslovne hale zbog oštećenja krova (rashod). Iznos tog vrijednosnog usklađenja bi vrlo vjerojatno odgovarao izdatku za popravak. U konačnici će rezultat biti jednak, trgovačko društvo će zbog oštećenja krova evidentirati u razdoblju rashode (ili kao troškove održavanja (popravaka) ili kao vrijednosno usklađenje).

Knjiženje naknadnih izdataka u 8. godini

020 Poslovna hala	
S^0 26.900.000	4.035.000 (2a)
(2) 4.400.000	

029 IV poslovne hale	
(2a) 4.035.000	15.646.833 S^0

221 Obveza prema dobavljaču	
	250.000 (1)
	5.500.000 (2)

182 Pretporez	
(1) 50.000	
(2) 1.100.000	

413 Troškovi tekućeg održavanja	
(1) 200.000	

Izračun godišnjeg troška amortizacije za 8. godinu

Amortizirajuća jedinica	Neto knjigovodstvena vrijednost	Preostali vijek upotrebe	Godišnja amortizacija
osnovna konstrukcija	6.994.000	13 godina	538.000
krovište	2.241.667	5 godina	448.333
stolarija	4.400.000	10 godina	440.000
interijer zgrade	2.017.500	3 godina	672.500
UKUPNO	15.653.167		2.098.833

Knjiženje amortizacije u 8. godini

029 IV poslovne hale	
	2.098.333 (3)

430 Trošak amortizacije	
(3) 2.098.333	

Ukoliko trgovačko društvo pri nabavi poslovne hale ne identificira amortizirajuće jedinice, već procijeni vijek upotrebe za cijelu zgradu kao jednu amortizirajuću jedinicu, tada se amortizirajući iznos od 26.900.000 kn linearno amortizira kroz procijenjeni vijek upotrebe od 20 godina. To znači da bi godišnji trošak amortizacije iznosio 1.345.000 kn. Kada se zanemaruju amortizirajuće jedinice i njihov pojedinačni korisni vijek upotrebe, iskazuju se pogrešni iznosi amortizacije u financijskim izvještajima (u ovom slučaju bi trošak amortizacije bilo podcijenjen, a dugotrajna imovina precijenjena), odnosno radi se o računovodstvenoj pogrešci.

U tom slučaju, početkom 8. godine, kada je nastao izdatak za zamjenu stolarije, postojeća stolarija nije u potpunosti amortizirana jer je i njen vijek upotrebe procijenjen na 20 godina.

Trgovačko društvo tada treba procijeniti kolika je neamortizirana vrijednost postojeće stolarije i za taj iznos je potrebno smanjiti vrijednost hale (isknjižiti staru stolariju), a za iznos izdatka za novu stolariju povećati vrijednost hale.

Amortizirajuća jedinica	TN	Vijek upotre-be	Godišnja amortiza-cija	IV na kraju 7. god.	NKV na kraju 7. god.
osnovna konstrukcija	10.760.000	20 god.	538.000	3.766.000	6.994.000
krovište	5.380.000	20 god.	269.000	1.883.000	3.497.000
stolarija	4.035.000	20 god.	201.750	1.412.250	2.622.750
interijer zgrade	6.725.000	20 god.	336.250	2.353.750	4.371.250
UKUPNO	26.900.000		1.345.000	9.415.000	17.485.000

Knjiženje zamjene stolarije u ovom slučaju:

020 Poslovna hala	
S^0 26.900.000	4.035.000 (2a)
(2) 4.400.000	

029 IV poslovne hale	
(2a) 1.412.250	9.415.000 S^0

221 Obveza prema dobavljaču	
	250.000 (1)
	5.500.000 (2)

182 Pretporez	
(1) 50.000	
(2) 1.100.000	

940 Zadržana dobit	
(2a) 2.098.200	

080 Odgođena porezna imovina	
(2a) 524.550	

413 Troškovi tekućeg održavanja	
(1) 200.000	

(1) račun za popravak krova
(2) račun za stolariju
(2a) isknjižavanje stare stolarije.

Neamortizirana vrijednost stare stolarije ne može se evidentirati kao rashod u razdoblju zamjene jer je stvarna vrijednost stare stolarije zapravo 0 kn, ali je društvo napravilo pogrešku koja je dovela do krivog iznosa amortizacije u ranijim godinama, što je utjecalo na sadašnju neto knjigovodstvenu vrijednost zgrade u poslovnim knjigama. Kako se radi o računovodstvenoj pogrešci, a ne o promjeni procjene vijeka upotrebe, to znači da se taj iznos neamortizirane vrijednosti stolarije mora ispraviti unazad, odnosno u razdobljima u kojima se pogreška dogodila (preko zadržane dobiti).

Primjer 2. Zamjena motora stroja

Trgovačko društvo u svojim knjigama ima stroj čiji trošak nabave iznosi 800.000 kn. Kod stavljanja u upotrebu identificirane su sljedeće amortizirajuće jedinice stroja:

- Osnovna konstrukcija – 300.000 kn
- Motor stroja – 300.000 kn
- Glava rezača – 200.000 kn.

Procijenjeni vijek upotrebe osnovne konstrukcije stroja iznosi 15 godina, a procijenjeni ostatak vrijednosti na kraju vijeka upotrebe iznosi 30.000 kn.

Procijenjeni vijek upotrebe motora iznosi 10.000 radnih sati, što prema dosadašnjem iskorištenju kapaciteta odgovara razdoblju od 3 godine. Nakon toga motor se šalje na remont i nakon remonta se vraća nazad u upotrebu. Procijenjeni ostatak vrijednosti motora nakon vijeka upotrebe iznosi 90.000 kn.

Procijenjeni vijek upotrebe glave rezača iznosi 4 godina, a procijenjeni ostatak vrijednosti na kraju vijeka upotrebe iznosi nula kuna.

1. godina

Knjiženje nabave stroja

021 Stroj	
(1) 800.000	

221 Obveza prema dobavljačima	
	1.125.000 (1)

182 Pretporez	
(1) 225.000	

Izračun godišnjeg troška amortizacije

Amortizira-juća jedinica	Amortizirajući iznos	Vijek upotrebe	Godišnja amortizacija
osnovna konstrukcija	300.000 - 30.000 = 270.000	15 godina	18.000
motor	300.000 - 90.000 = 210.000	3 godine	70.000
glava rezača	200.000	4 godina	50.000
UKUPNO	680.000		138.000

Knjiženje amortizacije

0291 IV stroja	
	138.000 (4)

4303 Trošak amortizacije	
(4) 138.000	

Trgovačko društvo kupilo je pile za stroj u ukupnom iznosu 30.000 kn + PDV. Tijekom godine utrošilo je pila u iznosu 27.000 kn.

Knjiženje nabave i utroška sitnog inventara

350 Sitan inventar na zalihi	
(2) 30.000	27.000 (3)*

2210 Obveza prema dobavljaču	
	37.500 (2)

1820 Pretporez	
(2) 7.500	

4050 Trošak sitnog inventara	
*(3) 27.000	

* Knjiženje sitnog inventara nije knjiženo preko konta Ispravak vrijednosti sitnog inventara jer se sitan inventar u ovom primjeru (pile) troši u jako kratkom vremenu te se otpisuje stavljanjem u upotrebu.

3. godina

Trgovačko društvo kupilo je još jedan motor za stroj u ukupnom iznosu 300.000 kn + PDV. Krajem 3. godine stari motor je poslan na remont, a novi je stavljen u upotrebu.

0211 Stroj	
S^0 800.000	300.000 (3)
(4) 300.000	

0291 IV stroja	
(3) 210.000	276.000 S0
	138.000 (2)

1820 Pretporez	
(1) 75.000	

2210 Obveza prema dobavljačima	
	375.000 (1)

021 Oprema – motor	
(1) 300.000	300.000 (4)

4303 Trošak amortizacije	
(2) 138.000	

025 Oprema na remontu	
(3) 90.000	

(1) nabava novog motora
(2) amortizacija za treću godinu
(3) slanje motora na remont
(4) stavljanje novog motora u upotrebu.

4. godina

Vraćen je stari motor s remonta, a račun za remont iznosi 120.000 kn + PDV.

021 Stroj	
S^0 800.000	

029 IV stroja	
	204.000 S^0
	138.000 (3)

182 Pretporez	
(1) 30.000	

221 Obveza prema dobavljačima	
	150.000 (1)

025 Oprema na remontu	
S0 90.000	210.000 (2)
(1) 120.000	

021 Oprema – motor	
(2) 210.000	

430 Trošak amortizacije	
(3) 138.000	

(1) račun dobavljača za remont
(2) vraćanje motora s remonta
(3) obračun amortizacije za četvrtu godinu.

4. NADOGRADNJA

Iako se radi o naknadnim izdatcima za postojeću dugotrajnu imovinu, izdatci za nadogradnju nisu troškovi održavanja postojeće imovine, kao što su to prethodno navedeni izdatci. Dodatna ulaganja koja se odnose na nadogradnju dugotrajne materijalne imovine tretiraju se kao povećanje vrijednosti predmeta koji se dograđuje. Takva dodatna ulaganja povećavaju kapacitet postojećeg predmeta. Primjerice, dogradnja kata na poslovnoj zgradi će se tretirati kao povećanje vrijednosti poslovne zgrade.

PRIMJENA NOVOG ZAKONA O ZAŠTITI NA RADU

Zagreb, 16. rujna 2014.

Dvorana HZRFD, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II

(kod Kvaternikovog trga)

početak 9,30 sati

IVICA MILČIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Prihodi od iznajmljivanja plovila, apartmana i kuća za odmor

Poreznim obveznicima poreza na dobit koji u svojoj imovini imaju evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor, Zakonom o porezu na dobit propisani su određeni uvjeti za priznavanje troška amortizacije i ostalih pripadajućih troškova koji su nastali u svezi s korištenjem takve imovine. Ispunjenje uvjeta povezano je s iznosom ostvarenog prihoda po pojedinom sredstvu dugotrajne imovine. Tako ostvareni prihod stavlja se u omjer s nabavnom vrijednošću pojedinog sredstva dugotrajne imovine ili troškom operativnog najma pojedinog sredstva. U slučaju neispunjenja uvjeta troškovi ne mogu biti porezno priznati. U daljnjem tekstu autor na primjerima za određena sredstva prikazuje računovodstveni i porezni postupak u slučajevima ispunjenja i neispunjenja uvjeta.

1. POREZNI STATUS IZNAJMLJIVANJA PLOVILA, APARATMANA I KUĆA ZA ODMOR

S ciljem smanjenja porezne evazije u Zakon o porezu na dobit unesene su odrednice koje obveznicima poreza na dobit postavljaju uvjete za priznavanje troška amortizacije, najma i ostalih povezanih troškova koji nastaju s korištenjem određene vrste imovine. Navedene izmjene stupile su na snagu 1. srpnja 2010. godine i objavljene su u Nar. nov., br. 80 iz 2010. godine. Prema tim izmjenama Zakona o porezu na dobit poduzetnici koji u svojoj imovini imaju evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor moraju ispuniti određene uvjete kako bi mogli priznati trošak amortizacije i ostale pripadajuće troškove koji nastaju korištenjem te imovine. Ovaj uvjet odnosi se i na imovinu koju poduzetnik koristi na osnovi poslovnog (operativnog) najma. Uvjeti poreznog priznavanja troška amortizacije i ostalih pripadajućih troškova takve imovine propisani su u čl. 12. st. 16. i st. 19. Zakona o porezu na dobit.

(16)...Poreznom obvezniku koji u dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor priznaje se kao rashod amortizacija takve imovine pod uvjetima:

- *da je porezni obveznik registriran za djelatnost iznajmljivanja i prijevoza plovilima i zrakoplovima, odnosno za djelatnost iznajmljivanja apartmana i kuće za odmor, i*
- *da po osnovi korištenja plovila i zrakoplova ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini 7% nabavne vrijednosti takve imovine, i*
- *da po osnovi korištenja apartmana i kuće za odmor ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini od 5% nabavne vrijednosti takve imovine.*

(19)...Poreznom obvezniku koji koristi imovinu iz stavka 16. na temelju poslovnog najma, priznaju se troškovi najma takve imovine, te troškovi nastali po osnovi korištenja iste imovine u skladu s ovim Zakonom, pod uvjetom da je porezni obveznik u poreznom razdoblju po osnovi korištenja takve imovine ostvario prihod najmanje u visini troškova najma. Ako porezni obveznik ne ispuni u poreznom razdoblju navedeni uvjet, istom se uvećava porezna osnovica za trošak najma takve imovine i pripadajuće troškove nastale po osnovi korištenja takve imovine.

Cilj zakonodavca kod propisivanja ovakvih uvjeta bio je smanjiti poreznu evaziju u dijelu korištenja imovine društva u privatne svrhe. Ove odrednice posebno su usmjerene na društva koja se u pravilu ne bave djelatnošću iznajmljivanja plovila, apartmana i kuća za odmor, a imaju tu imovinu evidentiranu kao imovinu društva i iskazuju troškove po toj osnovi. Rješenje je zakonodavac vidio u uvjetovanju visine prihoda koja se mora tom imovinom ostvariti.

U slučajevima kada porezni obveznik ne bi uspio ispuniti navedene uvjete, dužan je za to porezno razdoblje uvećati poreznu osnovicu za rashod amortizacije takve imovine, i za sve pripadajuće troškove koji su nastali u svezi s korištenjem takve imovine.

Da bi to bilo moguće u računovodstvu je potrebno osigurati podatke o trošku za svako pojedino sredstvo. Rješavanje tog pitanja jednostavno je kod društava koja imaju jedno takvo sredstvo. Kod društava koja imaju veći broj sredstava, ovo pitanje rješava se u računovodstvu, dodjeljivanjem mjesta troška ili profitnog centra za svako pojedino sredstvo. Bitno je da od samog početka nastanka pojedinog troška, osobe zadužene za pojedino sredstvo, naznače na ulaznim računima o kojem je sredstvu riječ kako bi se to u računovodstvu moglo evidentirati. Budući da je postavljen uvjet ostvarivanja odre-

đene visine prihoda kako bi troškovi amortizacije i ostali pripadajući troškovi bili porezno priznati, porezni obveznik i na prihodovnoj strani mora osigurati informaciju o ostvarenim prihodima po pojedinom sredstvu na isti način kako je to učinio i za troškove.

U smislu utvrđivanja vrste imovine za koju je potrebno pratiti ostvarenje prihoda prema nabavnoj vrijednosti, u članku 12. stavcima 20. i 21. navedeno je da se: (20)... *plovilom smatra brod ili brodica (jahta) i čamac unutarnje plovidbe koje služi razonodi, športu ili rekreaciji te najmu...* (21)...*zrakoplovom se ne smatra zrakoplov koji služi za redoviti zračni i izvanredni zračni prijevoz putnika...*

Prema Pomorskom zakoniku[1] brodom se smatra plovni objekt namijenjen za plovidbu morem, čija je duljina veća od 12 metara, a bruto tonaža veća od 15, ili je ovlašten prevoziti više od 12 putnika. Brod može biti putnički, teretni, tehnički plovni objekt, ribarski, javni ili znanstvenoistraživački.

Brodicom se smatra plovni objekt namijenjen za plovidbu morem koji nije brod ili jahta, čija je duljina veća od 2,5 metara, ili ukupne snage porivnih strojeva veća od 5kW. Prema navedenim karakteristikama čamac unutarnje plovidbe spadao bi u ovu kategoriju. U pojam brodica ne ubrajaju se:

- plovila koja pripadaju drugom pomorskom objektu u svrhu prikupljanja, spašavanja ili obavljanja radova
- plovila namijenjena isključivo za natjecanja
- kanu, kajak, godnola i pedalina
- daske za jedrenje i daske za jahanje na valovima.

Jahta je plovni objekt za sport i razonodu, neovisno koristi li se za osobne potrebe ili za gospodarsku djelatnost, a čija je duljina veća od 12 metara i koji je namijenjen za dulji boravak na moru, te koji je pored posade ovlašten prevoziti ne više od 12 putnika.

Također, navedeni pojmovi uređeni su i u Zakonu o plovidbi i lukama unutarnjih voda[2] gdje se navodi da je čamac plovilo kraće od 20 metara i volumena manjeg od 100 m^3, osim tegljača, potiskivača, putničkog plovila i plovila osposobljenog za pokretanje bočnog sastava.

Prema istom Zakonu provodi se statutarna certifikacija i određuje namjena čamca koja može biti za gospodarske (prijevoz putnika i stvari, ribolov, vađenje pijeska, šljunka i kamena, iznajmljivanje i sl.) i negospodarske namjene (osobne potrebe, sport, razonodu i sl.).

Sagledavajući navedene propise, za potrebe Zakona o porezu na dobit, ako porezni obveznik ima u svojoj imovini evidentirano plovilo za gospodarske svrhe iznajmljivanja (najčešći oblik) dužan je voditi računa o visini ostvarenog prihoda. Vrlo često porezni obveznici koji obavljaju određene djelatnosti u unutarnjim vodama u svojoj imovini imaju evidentirana plovila kojima se koriste za dostavu, osobni prijevoz poslovodnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba. Takva plovila imaju tretman iz članka 7. Zakona o porezu na dobit pri čemu se ne smatra porezno priznatim rashodom 30% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća.

Važno je naglasiti i pitanje odbitka pretporeza pri nabavi takve imovine ili korištenju putem operativnog najma takve imovine. Budući da je takva imovina namijenjena za obavljanje djelatnosti iznajmljivanja ili prijevoza putnika ne postoji ograničenje za odbitak pretporeza prema čl. 61. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.[3] Za imovinu koja se koristi za prijevoz poslovodnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba za službene potrebe poreznog obveznika ne postoji mogućnost odbitka pretporeza te se sa stajališta Zakona o porezu na dobit troškovi dijele na 70% porezno priznatih i 30% porezno nepriznatih.

Uz navedene uvjete koji su propisani Zakonom o porezu na dobit, člankom 12. st. 15. Zakona navedeno je da se ne priznaju rashodi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost. Razlika je između neispunjenja uvjeta i imovine s kojom se ne obavlja djelatnost. Imovina kojom se ne obavlja djelatnost ne zadovoljava ni po standardima financijskog izvještavanja uvjete da bi bila priznata u imovini poduzetnika.

2. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN PLOVILA, APARTMANA I KUĆA ZA ODMOR

Priznavanje i mjerenje dugotrajne imovine uređeno je Međunarodnim računovodstvenim standardom 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema i Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 6 – Dugotrajna materijalna imovina. Obveznici primjene pojedinog seta standarda regulirani su Zakonom o računovodstvu, a u ovisnosti o veličini samog poduzetnika.

Zahtjev standarda financijskog izvještavanja je da bi se određena imovina priznala i iskazivala u financijskom izvještaju je da:

- je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s tom imovinom pritjecati poduzetniku i
- da se trošak može pouzdano izmjeriti.

Ova problematika priznavanja pojedine imovine proširuje se zbog nepoznavanja ili nepoštivanja primjene standarda financijskog izvještavanja i na poreze i želju regulatora da pokuša u što je moguće većoj mjeri smanjiti poreznu evaziju.

Odrednicama standarda financijskog izvještavanja troškom nabavne vrijednosti pojedine imovine koja se priznaje kao dugotrajna imovina smatra se:

- kupovna cijena, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom rzdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.

U Pravilniku o porezu na dohodak također, navodi se u članku 22. stavku 8. što se smatra nabavnom vrijednošću. Sa stajališta poreznog obveznika nema razlike između definicije nabavne vrijednosti po standardima financijskog izvještavanja i Pravilnika o porezu na dobit.

Primjer 1.:

Poduzetnik u imovini ima evidentirane 3 jedrilice. Jedrilice se iznajmljuju po dnevnoj cijeni korištenja 4.000,00 kuna uvećano za PDV. Nabavna vrijednost jedne jedrilice je 750.000,00 kuna. Stopa amortizacije je 10% i procijenjeni ostatak na kraju vijeka upotrebe je 100.000,00 kuna za svaku jedrilicu. Jedrilice su u upotrebi od svibnja 2011. godine. Na jednoj jedrilici u lipnju 2014. godine popravljeno je manje oštećenje trupa u visini 25.000,00 kuna s uključenim porezom na dodanu vrijednost. Troškovi veza za sve tri jedrilice iznose 112.500,00 kuna s uključenim PDV-om. Jedrilice se iznajmljuju bez članova posade. U sezoni 2014. jedrilica označena slovom A bila je iznajmljena 55 dana, jedrilica označena slovom B bila je iznajmljena

[1] Narodne novine, Pomorski zakonik, Narodne novine d.d., Zagreb, 181/04., 76/07, 146/08., 61/11. i 56/13.

[2] Narodne novine, Zakon o plovidbi i lukama unutarnjih voda, Narodne novine d.d., Zagreb, 109/07., 132/07. i 51/13.

[3] Narodne novine, Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, 73/13., 99/13., 148/13., 153/13.

46 dana, a jedrilica označena slovom C, koja je ujedno i pretrpjela oštećenje bila je iznajmljena 9 dana. Za jedrilicu C ispostavljen je račun za tegljenje do veza u visini 5.000,00 kuna uvećano za PDV. Trošak goriva za jedrilice snose najmoprimci.

Tablica 1.: Stanje u knjigovodstvu nakon provedenih knjiženja (prikazana su salda konta koja su bitna za praćenje poreznog priznavanja nastalih troškova po plovilima)

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta imovine na dan 1. 1. 2014.				
1.	Nabavna vrijednost plovila	S^0 2.250.000,00	0227	
2.	Ispravak vrijednosti plovila*	487.500,00		0292
Salda konta troška i prihoda povezanih s plovilima u 2014. godini				
3.	Trošak amortizacije plovila	195.000,00	4303	
4.	Trošak najma veza	90.000,00	4151	
5.	Trošak popravka plovila	20.000,00	4130	
6.	Prihod od iznajmljivanja plovila	440.000,00		757

*Amortizacijska osnovica je: 650.000,00 kuna po jedrilici. Godišnji iznos amortizacije je za sve tri jedrilice primjenom stope 10% : 195.000,00. Jedrilice su do 1. 1. 2014. u upotrebi 2,5 godine pa je saldo na kontu ispravka vrijednosti: 487.500,00 kuna na dan 1. 1. 2014.

Tablica 2.: Bruto bilanca po mjestu troška jedrilice A

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta imovine na dan 1. 1. 2014. – MT Jedrilica A				
1.	Nabavna vrijednost plovila	750.000,00	0227	
2.	Ispravak vrijednosti plovila	162.500,00		0292
Salda konta troška i prihoda povezanih s plovilima u 2014. godini MT Jedrilica A				
3.	Trošak amortizacije plovila	65.000,00	4303	
4.	Trošak najma veza	30.000,00	4151	
5.	Prihod od iznajmljivanja plovila	220.000,00		757

Tablica 3.: Bruto bilanca po mjestu troška jedrilice B

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta imovine na dan 1. 1. 2014. – MT Jedrilica B				
1.	Nabavna vrijednost plovila	750.000,00	0227	
2.	Ispravak vrijednosti plovila	162.500,00		0292
Salda konta troška i prihoda povezanih s plovilima u 2014. godini MT jedrilica B				
3.	Trošak amortizacije plovila	65.000,00	4303	
4.	Trošak najma veza	30.000,00	4151	
5.	Prihod od iznajmljivanja plovila	184.000,00		757

Tablica 4.: Bruto bilanca po mjestu troška jedrilice C

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta imovine na dan 1. 1. 2014. – MT Jedrilica C				
1.	Nabavna vrijednost plovila	750.000,00	0227	
2.	Ispravak vrijednosti plovila	162.500,00		0292
Salda konta troška i prihoda povezanih s plovilima u 2014. godini MT jedrilica C				
3.	Trošak amortizacije plovila	65.000,00	4303	
4.	Trošak najma veza	30.000,00	4151	
5.	Trošak popravka plovila	20.000,00	4130	
6.	Prihod od iznajmljivanja plovila	36.000,00		757

Pravilnikom o porezu na dobit[4] poreznim obveznicima koji imaju navedenu imovinu propisana je obveza sastavljanja pregleda podataka za pojedino sredstvo odnosno imovinu koji sadrži:

- vrsta sredstva odnosno imovine
- nabavna vrijednost
- ostvareni prihod po osnovi korištenja sredstva odnosno imovine u poreznom razdoblju
- amortizacija u poreznom razdoblju
- pripadajući troškovi koji su nastali u svezi s korištenjem sredstva odnosno imovine u poreznom razdoblju prema vrsti troška.

Taj pregled podataka o sredstvu odnosno imovini obvezno se prilaže uz prijavu poreza na dobit.

Tablica 5.: Pregled podataka koji se dostavlja uz prijavu poreza na dobit[5]

Pregled podataka o imovini iz čl. 12. st. 16. Zakona o porezu na dobit				
Red. br.	Vrsta sredstva/imovine	Jedrilica A	Jedrilica B	Jedrilica C
1.	Nabavna vrijednost	750.000,00	750.000,00	750.000,00
2.	Ostvareni prihod po pojedinom sredstvu	220.000,00	184.000,00	36.000,00
2.a.	Postotak nabavne vrijednosti – 7%	52.500,00	52.500,00	52.500,00
2.b.	Zadovoljen uvjet	DA	DA	NE
3.	Godišnja amortizacija[5]	65.000,00	65.000,00	65.000,00
4.	Pripadajući troškovi prema vrsti troška: - trošak najma veza - trošak popravka plovila	 30.000,00	 30.000,00	 30.000,00 20.000,00
5.	Porezno priznati troškovi	95.000,00	95.000,00	-
6.	Porezno nepriznati troškovi - amortizacija - pripadajući troškovi	 -	 -	 65.000,00 50.000,00
7.	Ukupno: - porezno priznati troškovi - porezno nepriznati troškovi	 95.000,00 -	 95.000,00 -	 - 115.000,00

Iznos ukupno porezno nepriznatih troškova, u ovom slučaju za jedrilicu C u prijavi poreza na dobit evidentira se kao povećanje dobiti/smanjenje gubitka u redni broj 5. prijave poreza na dobit. U rednom broju 5. prijave poreza na dobit uz navedene troškove zbog neispunjenja uvjeta, iskazani su i porezno nepriznati troškovi amortizacije iznad porezno dopuštenih stopa, amortizacija automobila i drugih sredstava osobnog prijevoza na iznos preko 400.000,00 kuna s uključenim porezom na dodanu vrijednost. Također, u ovaj redni broj upisuju se troškovi najma i pripadajući troškovi navedene imovine ako nisu zadovoljeni uvjeti prihoda u visini najma te imovine.

[4] Narodne novine, Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine d.d., Zagreb, 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 146/12., 160/13. i 12/14.

[5] Vidjeti bruto bilance po mjestima troška za svako pojedino sredstvo.

U primjeru 1. prikazan je slučaj u kojem su u vlasništvu društva koje se bavi charterom evidentirane tri jedrilice. Sve tri jedrilice služe za iznajmljivanje i po toj osnovi ostvaruju prihode. Pregledom ukupnih prihoda i uspoređujući ih s postotkom nabavne vrijednosti imovine utvrđeno je da Jedrilica C ne zadovoljava uvjete priznavanja troška za porezne svrhe. Razlog je popravak jedrilice zbog oštećenja zbog čega je gotovo cijelu sezonu bila van upotrebe. Problem u odrednicama Zakona o porezu na dobit je da takav slučaj nije predviđen te zbog toga porezni obveznik plaća veći iznos poreza na dobit za tu godinu. Pravilnikom o porezu na dobit predviđena je iznimka za prvu i zadnju godinu korištenja sredstva na način da se prihodi po osnovi korištenja te imovine najmanje u visini od 7% odnosno 5% nabavne vrijednosti imovine mogu utvrditi razmjerno broju mjeseci korištenja imovine.

Primjer 2: Porezni obveznik temeljem ugovora o operativnom leasingu koristi plovilo tipa Jahta XY za charter usluge

U svom knjigovodstvu ima iskazane sljedeće stavke:

- Jamčevina 300.000,00 kuna
- Akontacija 250.000,00 kuna (ukupno uplaćeni iznos akontacije je 300.000,00 kuna, ugovor o operativnom najmu sklopljen je na 5 godina i u prethodnoj godini je dio akontacije iznosio 30.000,00 kuna (ugovor je sklopljen za razdoblje od 1. lipnja) i prenesen je na troškove razmjerno mjesecima od početka korištenja sredstva na temelju operativnog najma) – pripadajući dio akontacije za tekuću godinu (cijelu godinu korištenja) iznosi: 60.000,00 kuna
- Ostvareni prihodi od najma jahte – 750.000,00 kuna
- Trošak veza: 120.000,00 kuna
- Trošak čišćenja: 20.000,00 kuna
- Trošak rada posade (skiper): 70.000,00 kuna
- Mjesečna najamnina po ulaznim računima leasinga 40.000,00 kuna s uključenim PDV-om.

Tablica 6.: Bruto bilanca po mjestu troška Jahta XY

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta po mjestu troška za Jahtu XY				
1.	Jamčevina za uredno ispunjenje obveza - saldo na dan 1. 1.	300.000,00	0431	
2.	Unaprijed uplaćeni dio ukupne naknade - akontacija - saldo na dan 1. 1.	250.000,00	09	
3.	Ostvareni prihod od iznajmljivanja	750.000,00		757
4.	Trošak najma veza	120.000,00	4151	
5.	Troškovi čišćenja	20.000,00	4292	
6.	Trošak rada	70.000,00	470 i 472	
7.	Trošak leasinga - mjesečna najamnina - pripadajući dio akontacije	 384.000,00 60.000,00	 4152 4152	

Tablica 7.: Pregled podataka koji se dostavlja uz prijavu poreza na dobit

Pregled podataka o imovini iz čl. 12. st. 16. Zakona o porezu na dobit		
Red. br.	**Vrsta sredstva/imovine**	**Jahta XY**
1.	Godišnji trošak najma (leasinga)	444.000,00
2.	Ostvareni prihod po pojedinom sredstvu	750.000,00
4.	Pripadajući troškovi prema vrsti troška: - trošak najma veza - trošak čišćenja - trošak rada	 120.000,00 20.000,00 70.000,00
5.	Porezno priznati troškovi	654.000,00
6.	Porezno nepriznati troškovi - najamnina - pripadajući troškovi	 - -
7.	Ukupno: - porezno priznati troškovi - porezno nepriznati troškovi	 654.000,00 -

Prema primjeru 2. nema obveze uvećanja porezne osnovice pri prijavi poreza na dobit. Porezni obveznik ostvario je ukupne prihode od iznajmljivanja za charter usluge veće od godišnjeg troška najma.

U slučajevima kada porezni obveznik ostvaruje prihode od pružanja turističkih usluga na način da kombinacijom više turističkih usluga zaračunava jednu cjelovitu uslugu, a ne svaku uslugu pojedinačno, za priznavanje troškova amortizacije pojedinog sredstva odnosno pojedine imovine i svih pripadajućih troškova koji su nastali u svezi s korištenjem sredstva i imovine treba ispuniti ranije navedene uvjete. Zbog utvrđivanja prihoda koji se mogu pripisati pojedinom sredstvu i imovini porezni obveznik treba osigurati vjerodostojne isprave o pruženoj kombinaciji usluga koja je uključivala korištenje sredstva i imovine, odnosno prema kalkulaciji cijene usluge utvrditi visinu prihoda koji se mogu pripisati sredstvu i imovini, te vjerodostojne isprave o rashodima koji su nastali temeljem korištenja sredstva i imovine u poslovne svrhe.

Primjer 3.:

U imovini društva porezni obveznik ima evidentiranu zgradu s 12 apartmana, ukupne nabavne vrijednosti 5.000.000,00 kuna od čega je zemljište 1.500.000,00. Zgrada je puštena u upotrebu u svibnju 2004. godine. Također, u dugotrajnoj imovini ima evidentirano plovilo tipa Fisherman 6X, nabavne vrijednosti 230.000,00 kuna. Plovilo je puštено u upotrebu u svibnju 2009. godine. Uz apartman označen brojem 1 u korištenje je uključeno i plovilo. Cijena najma pojedinog apartmana ovisi o opremljenosti i veličini, pa tako apartmani 1 do 4 imaju dnevnu cijenu najma 2.000,00 kuna bez PDV-a, apartmani 5 do 12 imaju dnevnu cijenu najma 1.000,00 kuna bez uključenog PDV-a. Porezni obveznik ostvario je ukupno 725.000,00 kuna prihoda od iznajmljivanja. Troškovi koji su evidentirani u knjigovodstvu poreznog obveznika su:

- trošak najma veza za plovilo: 5.000,00 kuna
- trošak održavanja plovila: 2.500,00 kuna
- trošak čišćenja, peglanja i pranja: 100.000,00
- trošak agencije: 20.000,00 kuna
- trošak održavanja apartmana: 25.000,00 kuna

RAČUNOVODSTVO i financije online www.rif.hr

- troškovi režija: 100.000,00 kuna
- amortizacija objekta: 175.000,00 (5% na građevinski dio)
- amortizacija plovila: 23.000,00 (10%)
- Ostali troškovi: 5.000,00 kuna.

Za potrebe izračuna udjela prihoda kod kombinacije turističke usluge (iznajmljivanje apartmana s plovilom) uzet je u obzir omjer površine i opremljenosti apartmana, cijene najma apartmana i plovila na toj lokaciji. Apartmani 1 - 4 koji se iznajmljuju po cijeni od 2.000,00 kuna uvećano za PDV dnevno u ponudi imaju:

- apartman 1 - plovilo
- apartman 2 do 4 – bazen i jacuzzi.

Na lokaciji gdje se apartmani nalaze prosječna cijena najma plovila ovog tipa iznosi 1.000,00 kuna uvećano za PDV po danu. Veličinom i opremljenošću apartman pod brojem 1 ne razlikuje se od apartmana 5 do 12. Apartman broj 1 ukupno je bio iznajmljen 45 dana.

Tablica 8.: Pregled podataka koji se dostavlja uz prijavu poreza na dobit

Pregled podataka o imovini iz čl. 12. st. 16. Zakona o porezu na dobit			
Red. br.	**Vrsta sredstva/imovine**	**Apartmani**	**Plovilo Fisherman 6X**
1.	Nabavna vrijednost	5.000.000,00	230.000,00
2.	Ostvareni prihod po pojedinom sredstvu	690.000,00	45.000,00
3.	Godišnja amortizacija	175.000,00	23.000,00
4.	Pripadajući troškovi prema vrsti troška:		
	- trošak najma veza za plovilo	-	5.000,00
	- trošak održavanja plovila	-	2.500,00
	- trošak čišćenja, peglanja i pranja	100.000,00	-
	- trošak agencije	20.000,00	-
	- trošak održavanja apartmana	25.000,00	-
	- troškovi režija	100.000,00	-
	- ostali troškovi	5.000,00	-
5.	Porezno priznati troškovi	425.000,00	30.500,00
6.	Porezno nepriznati troškovi		
	- amortizacija	-	-
	- pripadajući troškovi	-	-

U kombinaciji turističkih usluga koje se zaračunavaju kao jedna cjelovita usluga ponekad može biti vrlo teško utvrditi koji se dio prihoda odnosi na koje sredstvo. U primjeru je prema kalkulaciji utvrđena dnevna cijena najma za plovilo te je po toj osnovi napravljena podjela. Nabavna vrijednost koja se uzima kao polazna osnovica za usporedbu s prihodima u navedenom primjeru je 5.000.000,00 kuna. U taj iznos uključeno je i zemljište na kojem se apartmani nalaze tako da se osnovica za amortizaciju i osnovica za prihodovni cenzus razlikuje. Tablica 8. podnosi se uz prijavu poreza na dobit neovisno o tome što su svi troškovi porezno priznati.

Imovina koja se u tijeku poslovne godine pušta u upotrebu ili se prestaje s upotrebnom te imovine, prihodi po osnovi korištenja te imovine najmanje u visini od 7% odnosno 5% nabavne vrijednosti imovine mogu se utvrditi razmjerno broju mjeseci korištenja imovine. Puštanjem u upotrebu za ove svrhe smatra se završetak gradnje, kupnja ili slični načini stjecanja, a otuđenjem se smatra prestanak priznavanja imovine sukladno standardima financijskog izvještavanja.

3. ZAKLJUČAK

Često korištenje imovine društva u privatne svrhe, koristeći pritom nastale troškove te imovine kao umanjenje osnovice poreza na dobit u suprotnosti je i sa standardima financijskog izvještavanja, ali i s poreznim propisima. Zakonodavac je zbog takvih slučajeva usvojio rješenje da je nužno ispuniti određeni iznos prihoda i usporediti ga s nabavnom vrijednošću ili troškom najma imovine. Takav način jednostavan je za izračun, ali ne pokriva sve moguće nastale slučajeve zbog čega porezni obveznik, ne svojom krivnjom može biti doveden u nepovoljni položaj. Sagledavajući s aspekta investitora prihodovni cenzus koji je potrebno ostvariti nije visok. Investitor prilikom donošenja odluke o investiranju u određeni poslovni poduhvat analizira stanje na tržištu i izrađuje projekciju prihoda i troškova kroz razdoblje trajanja projekta. U pravilu je ta usporedba s razdobljem kreditiranja za potrebe banke pri čemu se izrađuje investicijski projekt. Rezultat diskontiranja prihoda, primjenom kamatne stope po kojoj se investitor zadužuje u pravilu je znatno veći od ovog prihodovnog cenzusa. Taj prihodovni cenzus s tog stajališta nije toliko velik na godišnjoj razini jer se on uspoređuje s nabavnom vrijednošću imovine, dok primjerice interna stopa profitabilnosti uzima u obzir sve troškove u promatranim godinama i ona u pravilu bude najmanje u tom ili višim iznosima.

Dobro rješenje bilo bi u propis unijeti mogućnost da se za godine kada određena imovina nije u upotrebi, a to nije prva ili zadnja godina, već primjerice godina rekonstrukcije objekta, popravka imovine ili slično ona može izuzeti od usporedbe s prihodovnim cenzusom.

S druge strane, ova odrednica odnosi se samo na porezne obveznike poreza na dobit, te prema sadašnjem stanju obveznici poreza na dohodak koji obavljaju samostalnu djelatnost nisu obvezni uspoređivati prihode s nabavnom vrijednošću ili troškovima najma takve imovine.

INTERNA REVIZIJA I KONTROLA
Grand Hotel 4 opatijska cvijeta
Opatija, 25 - 27. rujna 2014.

Izv. prof. dr. sc. HRVOJE PERČEVIĆ
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveni tretman inozemnog poslovanja prema MRS-u 21

Poslovni subjekti mogu poduzimati inozemne aktivnosti provođenjem transakcija u stranim valutama ili putem inozemnog poslovanja. Inozemno poslovanje može biti ustrojeno kao ovisno društvo, pridruženo društvo, zajednički pothvat ili kao podružnica, tj. poslovnica koja nema pravnu osobnost. Autor u ovom članku objašnjava računovodstveni tretman inozemnog poslovanja u skladu s MRS-om 21 te na primjerima prikazuje računovodstveni tretman inozemnog poslovanja ustrojenog kao pridruženo i ovisno društvo.

1. UVOD

U suvremenim poslovnim uvjetima sve veći broj poslovnih subjekata poduzima poslovne aktivnosti u stranim zemljama s težnjom širenja tržišta i povećanja dobiti. Sve veća globalizacija potiče poslovne subjekte na internacionalizaciju poslovnih aktivnosti kako bi opstali u sve turbulentnijem okruženju. Poslovni subjekti mogu poduzimati inozemne aktivnosti na dva načina:

1. mogu imati transakcije koje su denominirane u stranoj valuti ili
2. mogu imati inozemno poslovanje.[1]

Računovodstveni tretman transakcija u stranoj valuti kao i računovodstveni tretman inozemnog poslovanja definirani su primarno kroz MRS 21 – Učinci promjena tečaja stranih valuta. Međutim, u ovisnosti o vrsti i obliku organizacije inozemnog poslovanja bit će nužno primijeniti i ostale odgovarajuće MSFI-e. Osnovno pitanje koje se javlja kod računovodstvenog tretmana inozemnog poslovanja je pitanje prevođenja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja na valutu objavljivanja izvještajnog subjekta te kako računovodstveno tretirati tečajne razlike koje proizađu iz procesa prevođenja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja.

2. POJAM I VRSTE INOZEMNOG POSLOVANJA

Poslovni subjekt može organizirati svoje inozemno poslovanje na različite načine. Prema MRS-u 21, „inozemno poslovanje je ovisni subjekt, pridruženi subjekt, zajednički pothvat ili podružnica izvještajnog subjekta čije je poslovanje utemeljeno ili se njime upravlja u zemlji ili valuti koja nije zemlja ili valuta izvještajnog subjekta.“[2] Iz ove definicije MRS-a 21 vidljivo je da inozemno poslovanje može biti organizirano kao ovisno društvo, pridruženo društvo, zajednički pothvat i podružnica. Prema tome, ako je inozemno poslovanje organizirano kao ovisno društvo, tada će se morati primijeniti i odredbe MSFI-a 10 – Konsolidirani financijski izvještaji, MSFI-a 27 – Odvojeni (nekonsolidirani) financijski izvještaji te MSFI-a 3 - Poslovna spajanja. Ukoliko je inozemno poslovanje organizirano kao pridruženo društvo bit će nužno primijeniti i odredbe MRS-a 28 – Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima i MRS-a 27 – Odvojeni (nekonsolidirani) financijski izvještaji. Ako je inozemno poslovanje organizirano kao zajednički pothvat, morat će se primijeniti i odredbe MSFI-a 11 – Zajednički poslovi i MRS-a 28 – Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima. Ukoliko je inozemno poslovanje organizirano kao podružnica koja nema pravnu osobnost, tada se primjenjuju primarno odredbe MRS-a 21. U nastavku ovog rada prezentirat će se računovodstveni tretman inozemnog poslovanja koje je organizirano kao ovisno društvo i pridruženo društvo.

3. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN TEČAJNIH RAZLIKA PROIZAŠLIH IZ NETO ULAGANJA U INOZEMNO POSLOVANJE

Poslovni subjekti koji svoje inozemne poslovne aktivnosti poduzimaju kroz inozemno poslovanje, imaju u svojoj računovodstvenoj evidenciji iskazano ulaganje u inozemno poslovanje. Prema MRS-u 21, „neto ulaganje u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog subjekta u neto imovini tog poslovanja“.[3] Neto ulaganje u inozemno poslovanje se početno iskazuje u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima ulagača po trošku ulaganja odnosno stjecanja. Pri tome, ako je transakcija stjecanja inozemnog poslovanja denominirana u stranoj valuti, primjenjuje se spot tečaj na datum stjecanja. Neto ulaganje u inozemno poslovanje predstavlja monetarnu imovinu koja se prema MRS-u 21 na datum sastavljanja financijskih izvještaja iskazuje po zaključnom tečaju. „Zaključni tečaj je spot tečaj na datum izvještaja o financijskom položaju“.[4] „Tečajne razlike proizašle iz monetarne stavke koja čini dio neto ulaganja izvještajnog subjekta u inozemno poslovanje trebaju se priznati u dobit ili gubitak u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta ili pojedinačnim financijskim izvještajima inozemnog subjekta, ovisno o tome što je prikladnije. U financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (npr. konsolidirani financijski izvještaji kada inozemno poslovanje predstavlja ovisni subjekt i financijski izvještaji u kojima je ulaganje u inozemno poslovanje obračunato metodom udjela), takve tečajne razlike trebaju se početno priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i prenijeti iz kapitala u dobit ili gubitak kod prodaje neto ulaganja.“[5] U skladu s navedenom odredbom

[1] MRS 21, točka 1.
[2] MRS 21, točka 8., citat.
[3] MRS 21, točka 8., citat.
[4] Ibid.
[5] MRS 21, točka 32., citat.

MRS-a 21, tečajne razlike koje proizađu iz svođenja neto ulaganja u inozemno poslovanje na izvještajnu valutu izvještajnog subjekta tebaju se priznati kao prihod (kada je riječ o pozitivnoj tečajnoj razlici) ili rashod (kada je riječ o negativnoj tečajnoj razlici) u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta. Ukoliko izvještajni subjekt provodi konsolidaciju financijskih izvještaja ili primjenjuje metodu udjela, tada se ove tečajne razlike iskazuju u okviru kapitala (ostale sveobuhvatne dobiti) i prenose u prihode ili rashode prilikom prodaje inozemnog poslovanja.

4. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN INOZEMNOG POSLOVANJA KOJE JE PRIDRUŽENO DUŠTVO

Inozemno poslovanje može biti formirano kao pridruženo društvo. Ova situacija se javlja kada izvještajni subjekt (ulagač) ima značajan utjecaj nad poslovnom i financijskom politikom drugog društva koje djeluje u inozemstvu i koje ne sastavlja financijske izvještaje u izvještajnoj valuti društva ulagača. Značajan utjecaj jednog duštva (ulagača) nad drugim društvom (pridruženim društvom) najčešće se javlja kada ulagač drži između 20% i 50% vlasničkih udjela pridruženog društva, mada MRS 28, pored vlasničkog udjela, navodi konkretne indikatore postojanja značajnog utjecaja.[6]

Ukoliko je inozemno poslovanje pridruženo društvo, izvještajni subjekt (ulagač) dužan je primijeniti metodu udjela za svoje ulaganje u pridruženo društvo i po toj metodi iskazati to ulaganje u svojim financijskim izvještajima. Primjenom metode udjela, ulaganje u pridruženo društvo se početno iskazuje po trošku stjecanja pri čemu se, ukoliko je transakcija stjecanja denominirana u stranoj valuti, primjenjuje spot tečaj na datum stjecanja. Knjigovodstvena vrijednost ulaganja u pridruženo društvo se uvećava za ulagačev udjel u neto dobiti i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženog društva, a umanjuje za udjel u gubitku pridruženog društva i dividende koje pripadaju izvještajom subjektu – ulagaču.[7] Primjena metode udjela zahtijeva da se financijski izvještaji pridruženog društva prevedu na izvještajnu valutu ulagača – izvještajnog subjekta. Prema MRS-u 21, financijski izvještaji subjekta čija funkcijska valuta nije valuta hiperinflacijske privrede trebaju se prevesti u valutu izvještajnog subjekta primjenom sljedećih postupaka:

a) za svaki prezentirani izvještaj o financijskom položaju (tj. uključujući i usporedne podatke), imovina i obveze trebaju se iskazati po zaključnom tečaju na datum toga izvještaja o financijskom položaju
b) za svaki izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti ili odvojeno prezentirani dobit ili gubitak (tj. uključujući usporedne podatke), prihodi i rashodi trebaju se iskazati po tečajevima na datum transakcija, i
c) sve rezultirajuće tečajne razlike trebaju se priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.[8]

Često se iz praktičnih razloga, za prevođenje stavki prihoda i rashoda primjenjuje prosječni tečaj za razdoblje, ukoliko se tečajevi stranih valuta ne mijenjaju značajno.[9]

Kod primjene metode udjela, izvještajni subjekt – ulagač početno iskazuje ulaganje u inozemno pridruženo društvo po trošku stjecanja pri čemu se primjenjuje spot tečaj na datum transakcije ukoliko je ista denominirana u stranoj valuti. Budući da je ulaganje u pridruženo društvo monetarna imovina, nužno je ovo ulaganje svesti na zaključni tečaj na datum sastavljanja izvještaja o financijskom položaju izvještajnog subjekta. Tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja ulaganja u inozemno pridruženo društvo priznaju se u ostalu sveobuhvatnu dobit, tj. revalorizacijsku rezervu u okviru kapitala izvještajnog subjekta - ulagača. Nakon toga, primjena metode udjela zahtijeva da se utvrdi ulagačev udjel u neto dobiti ili gubitku te u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženog društva kao i dividende koje pripadaju izvještajnom subjektu – ulagaču (ukoliko su izglasane) i da se za ove stavke korigira knjigovodstvena vrijednost ulaganja u pridruženo društvo. Prilikom utvrđivanja ulagačevog udjela u neto dobiti ili gubitku te ostaloj sveobuhvatnoj dobiti inozemnog pridruženog društva kao i pripadajuće dividende, za prevođenje navedenih stavaka primjenjuje se zaključni tečaj na datum izvještaja o financijskom položaju. Ulaganje u inozemno pridruženo društvo izvještajni subjekt – ulagač naknadno mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti u svojim financijskim izvještajima u skladu s MRS-om 28. Prema tome, ulagač u pridruženo društvo ne može u svojim financijskim izvještajima ulaganje u pridruženo društvo mjeriti po fer vrijednosti. Međutim, ulagač može pored svojih financijskih izvještaja u kojima ulaganje u pridruženo društvo iskazuje primjenom metode udjela, sastaviti i odvojene (nekonsolidirane) financijske izvještaje u kojima ulaganje u pridruženo društvo može mjeriti ili po trošku ili u skladu s MRS-om 39, bez primjene metode udjela. Ukoliko izvještajni subjekt – ulagač sastavlja ovakve odvojene (nekonsolidirane) financijske izvještaje i pri tome ulaganje u pridruženo društvo tretira u skladu s MRS-om 39, tada se ulaganje u pridruženo društvo može klasificirati ili kao financijska imovina po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ili kao financijska imovina raspoloživa za prodaju. U oba slučaja, ulaganje u pridruženo društvo će se mjeriti po fer vrijednosti, a razlika je u tome što će kod financijske imovine po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak razlika između fer i knjigovodstvene vrijednosti biti iskazana kao prihod ili rashod u računu dobiti i gubitka, dok će u slučaju financijske imovine raspoložive za prodaju ta razlika biti iskazana kao revalorizacijska rezerva (ostala sveobuhvatna dobit). Kada se ulaganje u inozemno pridruženo društvo iskazuje po fer vrijednosti u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima izvještajnog subjekta – ulagača, primjenjuje se spot tečaj na datum utvrđivanja fer vrijednosti. Tečajne razlike koje proizađu iz svođenja ulaganja u inozemno pridruženo društvo na valutu izvještavanja ulagača – izvještajnog subjekta i koje se mjeri po fer vrijednosti u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima ulagača priznaju se u dobit ili gubitak u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima ulagača – izvještajnog subjekta.

Tečajne razlike koje su proizašle iz svođenja ulaganja u inozemno pridruženo društvo na valutu objavljivanja izvještajnog subjekta – ulagača i koje su priznate u ostalu sveobuhvatnu dobit (revalorizacijsku rezervu) u financijskim izvještajima izvještajnog subjekta u kojima je navedeno ulaganje obračunato primjenom metode udjela prenose se iz kapitala u dobit ili gubitak prilikom otuđenja ulaganja.[10]

Primjer 1.: Računovodstveni tretman inozemnog poslovanja koje je pridruženo društvo

Poslovni subjekt „AGH“ d.d. kupio je 28. 6. 2013. godine 25% dionica s pravom glasa poslovnog subjekta „Ino“ d.d. po cijeni od 1.000 € po dionici. Poslovni subjekt „Ino“ d.d ukupno je emitirao 100 redovnih dionica. Srednji tečaj HNB-a na dan 28. 6. 2013. godine iznosio je 1 € = 7,451344 kn. Na kraju 2013. godine poslovni subjekt „Ino“ d.d. ostvario je neto dobit u iznosu od 10.000 € i revalorizacijske rezerve temeljem svođenja na fer vrijednost financijske imovine raspoložive

[6] Vidjeti točku 6. MRS-a 28.

[7] Detaljnije o metodi udjela vidjeti u MRS-u 28 ili Perčević H., Primjena metode udjela prema novom MRS-u 28 – Udjeli u pridruženim društvima i zajedničkim pothvatima, RIF br. 10/2013.

[8] MRS 21, točka 39.

[9] MRS 21, točka 40.

[10] MRS 21, točka 48.

za prodaju u iznosu od 5.000 €. Srednji tečaj HNB-a na dan 31. 12. 2013. iznosio je 1 € = 7,637643 kn. Oba društva primjenjuju MSFI.

U ovom primjeru ulaganje u društvo „Ino“ d.d. predstavlja ulaganje u inozemno poslovanje, s time da ulaganje u društvo „Ino“ d.d. za izvještajni subjekt „AGH“ d.d. predstavlja ulaganje u pridruženo društvo. Iz tog razloga izvještajni subjekt „AGH“ d.d. primjenjuje metodu udjela za obračun ulaganja u pridruženo društvo „Ino“ d.d.

Trošak ulaganja u pridruženo društvo „Ino“ d.d. 1.000 € x 25 dionica (25% x 100 dionica)	25.000 €
Srednji tečaj HNB-a na datum stjecanja	7,451344 kn
Trošak ulaganja u pridruženo društvo „Ino“ d.d u kunama	186.283,60 kn

103 Devizni račun		042 Ulaganja u pridružena društva	
S° X	186.283,60 (1)	(1) 186.283,60	(25.000 €)

Na datum sastavljanja financijskih izvještaja izvještajni subjekt „AGH“ d.d. svodi ulaganje u društvo „Ino“ d.d. na zaključni tečaj te usklađuje knjigovodstvenu vrijednost ulaganja za svoje udjele u neto dobiti i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti društva „Ino“ d.d.

Trošak ulaganja u pridruženo društvo „Ino“ d.d. 1.000 € x 25 dionica (25% x 100 dionica)	25.000 €
Srednji tečaj HNB-a na datum izvještavanja (31. 12. 2013.)	7,637643 kn
Ulaganje u pridruženo društvo „Ino“ d.d po zaključnom tečaju	190.941,08 kn
Ulaganje u pridruženo društvo „Ino“ d.d. po tečaju na datum stjecanja	186.283,60 kn
Tečajna razlika	4.657,48 kn

Stavke	Iznos u €	Tečaj	Iznos u kn
Trošak ulaganja u pridruženo društvo „Ino“ d.d. 1.000 € x 25 dionica (25% x 100 dionica)	25.000 €	7,637643 kn	190.941,08 kn
Udjel u neto dobiti pridruženog društva „Ino“ d.d. 10.000 € x 25% x ½	1.250 €	7,637643 kn	9.547,05 kn
Udjel u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženog društva „Ino“ d.d. 5.000 € x 25% x 1/2	625 €	7,637643 kn	4.773,53 kn
Knjigovodstvena vrijednost ulaganja u pridruženo društvo „Ino“ d.d. na datum izvještavanja	26.875 €	7,637643 kn	205.261,66 kn

Knjiženja na kraju razdoblja (31. 12. 2013.)

840 Tečajne razlike iz prevođenja inozemnog poslovanja		042 Ulaganja u pridružena društva	
	4.657,48 (2)	S° 186.283,60 (25.000 €) (2) 4.657,48 (3) 9.547,05 (4) 4.773,53	

778 Prihodi od primjene metode udjela		845 Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženih društava	
	9.547,05 (3)		4.773,53 (4)

Stanje s konta 840 – Tečajne razlike iz prevođenja inozemnog poslovanja i konta 845 – Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženih društava prenose se na odgovarajuća konta u skupini 93 – Revalorizacijske rezerve, odnosno 08 i 98 za odgođeni porez na dobit. Tečajne razlike proizašle iz prevođenja inozemnog poslovanja na valutu objavljivanja izvještajnog subjekta „AGH“ d.d. prenose se iz revalorizacijskih rezervi (kapitala) u dobit ili gubitak u razdoblju otuđenja ulaganja u pridruženo društvo „Ino“ d.d.

Subjekt „AGH“ d.d. može pored svojih financijskih izvještaja u kojima obračunava ulaganje u inozemno pridruženo društvo „Ino“ d.d. metodom udjela sastaviti i odvojene (nekonsolidirane) financijske izvještaje u skladu s MRS-om 27. Ukoliko subjekt „AGH“ d.d. odluči sastaviti i odvojene (nekonsolidirane) financijske izvještaje, tada se za pripremu tih izvještaja ulaganje u inozemno pridruženo društvo neće obračunavati metodom udjela već će se mjeriti ili po trošku ili u skladu s MRS-om 39. Prilikom sastavljanja odvojenih (nekonsolidiranih) financijskih izvještaja, tečajne razlike koje proizlaze iz prevođenja ulaganja u inozemno pridruženo društvo „Ino“ d.d. priznat će su u dobit ili gubitak izvještajnog subjekta „AGH“ d.d.

5. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN INOZEMNOG POSLOVANJA KOJE JE OVISNO DRUŠTVO

Inozemno poslovanje najčešće je formirano kao ovisno društvo. Ovisnim društvom se smatra ono društvo nad kojim drugo društvo ima kontrolu. Prema MSFI-u 10 – Konsolidirani financijski izvještaji, ulagač ima kontrolu nad subjektom ako je temeljem svog sudjelovanja u subjektu izložen varijabilnom prinosu, odnosno ima prava na njih te sposobnost utjecati na prinos svojom prevlašću u tom subjektu.[11] „Dakle, ulagatelj kontrolira neki subjekt onda, i samo onda ako ima sve niže navedeno:

a) moć raspolaganja nad tim subjektom
b) izloženost ili prava u odnosu na varijabilni prinos na svoje sudjelovanje u tom subjektu i
c) sposobnost primjene svojih ovlasti u subjektu na način da utječe na visinu svog prinosa“.[12]

Najčešće se kontrola jednog subjekta nad drugim ostvaruje prilikom stjecanja više od 50% vlasničkog udjela u subjektu, iako MSFI 10 definiciju kontrole postavlja znatno šire i navodi čitav niz različitih indikatora koji upućuju na kontrolu jednog društva nad drugim.[13]

Kada je inozemno poslovanje formirano kao ovisno društvo, izvještajni subjekt je matica koja je dužna sastaviti svoje odvojene (nekonsolidirane) financijske izvještaje u skladu s MRS-om 27 – Odvojeni (nekonsolidirani) financijski izvještaji i konsolidirane financijske izvještaje prema MSFI-u 10 – Konsolidirani financijski izvještaji. Postupak stjecanja inozemnog ovisnog društva provodi se primjenom metode stjecanja (kupnje) u skladu s MSFI 3 – Poslovna spajanja.

Izvještajni subjekt – matica će u svojim odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima ulaganje u inozemno ovisno društvo

[11] MSFI 10, točka 6.
[12] MSFI 10, točka 7., citat
[13] Vidjeti detaljnije MSFI 10.

početno mjeriti po trošku stjecanja, pri čemu će se primijeniti spot tečaj na datum stjecanja ukoliko je transakcija stjecanja denominirana u stranoj valuti. Naknadno mjerenje ulaganja u inozemno ovisno društvo u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima izvještajni subjekt – matica će mjeriti ili po trošku ili u skladu s MRS-om 39.[14] Ukoliko izvještajni subjekt – matica izabere politiku naknadnog mjerenja ulaganja u inozemno ovisno društvo po trošku, tada će se na datum sastavljanja izvještaja o financijskom položaju ovo ulaganje iskazati po trošku stjecanja pri čemu će se primijeniti zaključni tečaj. Tečajne razlike koje proizađu iz svođenja ulaganja u inozemno ovisno društvo na zaključni tečaj, priznat će se u dobit ili gubitak u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima izvještajnog subjekta – matice. Ako izvještajni subjekt – matica izabere politiku naknadnog mjerenja ulaganja u inozemno ovisno društvo u skladu s MRS-om 39, tada će se ovo ulaganje klasificirati ili kao financijska imovina po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ili kao financijska imovina raspoloživa za prodaju i u oba slučaja će se ovo ulaganje mjeriti po fer vrijednosti, s time da se u slučaju klasificiranja ulaganja u financijsku imovinu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak razlika između fer i knjigovodstvene vrijednosti priznaje u dobit ili gubitak, dok se u slučaju klasifikacije u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju ta razlika priznaje u revalorizacijsku rezervu (ostalu sveobuhvatnu dobit) u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima matice. Kada se ulaganje u inozemno ovisno društvo u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima matice naknadno mjeri po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 39, fer vrijednost se utvrđuje na datum sastavljanja financijskih izvještaja i, u slučaju denominacije u stranoj valuti, prevodi na valutu izvještavanja matice po zaključnom tečaju. Pri tome, sve tečajne razlike koje proizađu iz svođenja ulaganja u inozemno ovisno društvo na valutu izvještavanja matice priznaju se u dobit ili gubitak u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima matice.

Izvještajni subjekt – matica je u slučaju stjecanja inozemnog ovisnog društva dužan sastaviti i konsolidirane financijske izvještaje u koje će uključiti i financijske izvještaje inozemnog ovisnog društva. Postupak sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja provodi se u skladu s MSFI-em 10 – Konsolidirani financijski izvještaji na način da se odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima matice dodaju financijski izvještaji njezinih ovisnih društava pri čemu se istovrsne stavke zbrajaju, a eliminiraju međusobni prihodi i rashodi, dobici i gubici, međusobna ulaganja, potraživanja i obveze koja su nastala u međusobnim transakcijama između matice i ovisnih društava. Da bi izvještajni subjekt – matica mogao sastaviti konsolidirane financijske izvještaje, nužno je financijske izvještaje inozemnog ovisnog društva prevesti na izvještajnu valutu matice. Prema MRS-u 21, prevođenje financijskih izvještaja inozemnog ovisnog društva čija funkcijska valuta nije valuta hiperinflacijske privrede u izvještajnu valutu matice - izvještajnog subjekta provodi se primjenom sljedećih postupaka:

a) za svaki prezentirani izvještaj o financijskom položaju (tj. uključujući i usporedne podatke), imovina i obveze trebaju se iskazati po zaključnom tečaju na datum toga izvještaja o financijskom položaju
b) za svaki izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti ili odvojeno prezentirani dobit ili gubitak (tj. uključujući usporedne podatke), prihodi i rashodi trebaju se iskazati po tečajevima na datum transakcija i
c) sve rezultirajuće tečajne razlike trebaju se priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.[15]

Prema tome, za stavke izvještaja o financijskom položaju (bilance) primjenjuje se zaključni tečaj, dok se za stavke prihoda i rashoda primjenjuje tečaj na datum transakcije. Često se iz praktičnih razloga, za prevođenje stavki prihoda i rashoda primjenjuje prosječni tečaj za razdoblje, ukoliko se tečajevi stranih valuta ne mijenjaju značajno.[16] Tečajne razlike u procesu svođenja financijskih izvještaja inozemnih ovisnih društava na izvještajnu valutu matice proizlaze iz:

a) „svođenja prihoda i rashoda po tečajevima na datum transakcija i imovine i obveza po zaključnom tečaju. Takve tečajne razlike proizlaze iz stavki prihoda i rashoda priznatih u dobit ili gubitak kao i iz stavki priznatih direktno u kapital
b) svođenja početne neto imovine po zaključnom tečaju koji se razlikuje od prethodnog zaključnog tečaja.

Ove tečajne razlike ne priznaju se u dobit ili gubitak jer promjene tečaja imaju vrlo mali ili uopće nemaju direktan utjecaj na sadašnje i buduće novčane tokove iz poslovanja. Kumulativan iznos tečajnih razlika se prezentira kao odvojena komponenta kapitala do prodaje inozemnog poslovanja. Ako se tečajne razlike odnose na inozemno poslovanje koje se konsolidira, ali nije u potpunom vlasništvu subjekta, kumulativne tečajne razlike proizašle iz svođenja i povezane s nekontrolirajućim interesom raspoređuju se i priznaju kao dio nekontrolirajućeg interesa u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju.“[17] Dakle, tečajne razlike koje proizađu iz svođenja financijskih izvještaja inozemnog ovisnog društva na izvještajnu valutu matice kumulativno se prezentiraju kao dio kapitala u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju (bilanci), s time da se, u slučaju postojanja nekontrolirajućeg interesa, kumulativne tečajne razlike koje pripadaju nekontrolirajućem interesu priznaju kao dio tog nekontrolirajućeg interesa.

Financijski izvještaji matice i inozemnog ovisnog društva trebaju bit sastavljeni na isti izvještajni datum. Ukoliko se financijski izvještaji inozemnog ovisnog društva satavljaju na datum različit od matice, inozemno ovisno društvo sastavlja dodatne izvještaje na isti datum na koji matica sastavlja svoje financijske izvještaje. Kada to nije učinjeno, MRS 10 dozvoljava primjenu različitog datuma izvještavanja, uz uvjet da razlika nije veća od tri mjeseca i da su provedena usklađenja za sve učinke značajnih transakcija ili drugih događaja nastalih između različitih datuma. U tom slučaju, imovina i obveze inozemnog ovisnog društva prevode se po tečaju važećem na datum izvještaja o financijskom položaju inozemnog ovisnog društva, s time da se usklađenja provode za značajne promjene tečaja do datuma izvještaja o financijskom položaju matice.[18]

„Goodwill koji proizlazi iz stjecanja inozemnog poslovanja i sva usklađenja fer vrijednosti s knjigovodstvenom vrijednošću imovine i obveza proizašlih iz stjecanja inozemnog poslovanja, trebaju se tretirati kao imovina i obveze inozemnog subjekta. Slijedom navedenog, isti trebaju biti prikazani u funkcionalnoj valuti inozemnog subjekta i prevedeni po zaključnom tečaju.“[19]

U slučaju otuđenja ili djelomičnog otuđenja inozemnog poslovanja, ukupan iznos tečajnih razlika povezanih s tim poslovanjem koje su priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i akumulirane u zasebnu komponentu kapitala, trebaju se prenijeti iz kapitala u dobit ili gubitak (kao reklasifikacijska usklada) u trenutku priznavanja dobiti ili gubitka od prodaje.[20]

[14] MRS 27, točka 10.
[15] MRS 21, točka 39.
[16] MRS 21, točka 40.
[17] MRS 21, točka 41., citat.
[18] MRS 21, točka 46.
[19] MRS 21, točka 47., citat.
[20] MRS 21, točka 48.

Primjer 2.: Računovodstveni tretman inozemnog poslovanja koje je ovisno društvo

Poslovni subjekt „Investitor“ d.d kupio je 1. 1. 2013. godine 100% dionica s pravom glasa društva „Global“ d.d. za 120.000 €. Srednji tečaj HNB-a na datum stjecanja iznosio je 1 € = 7,546594 kn. Društvo „Global“ d.d. ima sjedište u Sloveniji i priprema financijske izvještaje u eurima koji predstavljaju njegovu funkcionalnu valutu. Oba društva su obveznici primjene MSFI. Bilance (izvještaji o financijskom položaju) društava „Investitor“ d.d. i „Global“ d.d. prikazane su u sljedećoj tablici:

Stavke	"Investitor" d.d.	"Global" d.d.	
		EUR	HRK
Građevinski objekti	200.000,00	44.000,00	332.050,14
Oprema	400.000,00	55.000,00	415.062,67
Ispravak vrijednosti	-150.000,00	-10.000,00	-75.465,94
Zalihe	200.000,00	15.000,00	113.198,91
Potraživanja	50.000,00	10.000,00	75.465,94
Novac na žiro računu i deviznom računu	1.000.000,00	5.000,00	37.732,97
UKUPNA IMOVINA	**1.700.000,00**	**119.000,00**	**898.044,69**
Dionice po nominalnoj vrijednosti	700.000,00	87.000,00	656.553,68
Rezerve kapitala	20.000,00	22.000,00	166.025,07
Zadržana dobit	280.000,00	-	-
Dobit tekuće godine	46.000,00	4.000,00	30.186,38
Obveze za izdane obveznice	380.000,00		0,00
Obveze za poreze	14.000,00	1.000,00	7.546,59
Obveze prema dobavljačima	260.000,00	5.000,00	37.732,97
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	**1.700.000,00**	**119.000,00**	**898.044,69**

Nezavisnom procjenom utvrđeno je da su imovina i obveze društva „Global“ d.d. procijenjene po fer vrijednosti. Društvo „Investitor“ d.d. provodi konsolidaciju financijskih izvještaja na datum stjecanja društva „Global“ d.d.

1. Utvrđivanje goodwilla

Naknada za stjecanje "Global" d.d.	**120.000 €**	**7,546594**	**905.591,28 kn**
Fer vrijednost neto imovine "Global" d.d.			
fer vrijednost imovine	119.000,00 €	7,546594	898.044,69 kn
fer vrijednost obveza	6.000,00 €	7,546594	45.279,56 kn
Fer vrijednost neto imovine "Global" d.d.	**113.000,00 €**	**7,546594**	**852.765,12 kn**
Goodwill	**7.000,00 €**	**7,546594**	**52.826,16 kn**

2. Knjiženje stjecanja društva „Global“ d.d. u glavnoj knjizi društva „Investitor“ d.d.

10 Novac u banci i blagajni	
S° 1.000.000,00	905.591,28 (1)

0401 Udjeli u ovisnim društvima u inozemstvu	
(1) 905.591,28	

3. Provođenje eliminacijskih knjiženja i sastavljanje radnih bilješki za konsolidaciju

Stavke	"Investitor" d.d.	"Global" d.d.		Eliminacije (HRK)		Konsolidirano (HRK)
		EUR	HRK	duguje	potražuje	
Goodwill	0,00	0,00	0,00	52.826,16		52.826,16
Građevinski objekti	200.000,00	44.000,00	332.050,14			532.050,14
Oprema	400.000,00	55.000,00	415.062,67			815.062,67
Ispravak vrijednosti	-150.000,00	-10.000,00	-75.465,94			-225.465,94
Udjeli u ovisnim društvima u inozemstvu	905.591,28	0,00	0,00		905.591,28	0,00
Zalihe	200.000,00	15.000,00	113.198,91			313.198,91
Potraživanja	50.000,00	10.000,00	75.465,94			125.465,94
Novac na žiro računu i deviznom računu	94.408,72	5.000,00	37.732,97			132.141,69
UKUPNA IMOVINA	**1.700.000,00**	**119.000,00**	**898.044,69**			**2.598.044,69**
Dionice po nominalnoj vrijednosti	700.000,00	87.000,00	656.553,68	656.553,68		700.000,00
Rezerve kapitala	20.000,00	22.000,00	166.025,07	166.025,07		20.000,00
Zadržana dobit	280.000,00	0,00	0,00			280.000,00
Dobit tekuće godine	46.000,00	4.000,00	30.186,38	30.186,38		46.000,00
Obveze za izdane obveznice	380.000,00	0,00	0,00			380.000,00
Obveze za poreze	14.000,00	1.000,00	7.546,59			21.546,59
Obveze prema dobavljačima	260.000,00	5.000,00	37.732,97			297.732,97
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	**1.700.000,00**	**119.000,00**	**898.044,69**	**905.591,29**	**905.591,28**	**2.598.044,68**

U ovom primjeru konsolidacija financijskih izvještaja se provodi na datum stjecanja inozemnog ovisnog društva pa ne nastaju tečajne razlike budući se sve stavke konsolidiraju po tečaju na datum stjecanja.

Na kraju 2013. godine bilanca (izvještaji o financijskom položaju) inozemnog ovisnog društva „Global“ d.d. prevodi se na valutu objavljivanja matice „Investitora“ d.d. po zaključnom tečaju, a račun dobiti i gubitka po prosječnom tečaju. Srednji tečaj HNB-a na dan 31. 12. 2013. godine iznosio je 1 € = 7,637643 kn, dok je prosječni godišnji tečaj 1 € = 7,573548 kn. Uz pretpostavku da nema međukompanijskih transakcija između matice „Investitora“ d.d. i inozemnog ovisnog društva „Global“ d.d. proces konsolidacije financijskih izvještaja na kraju 2013. godine prikazan je u sljedećim tablicama:

Stavke	“Investitor” d.d.	“Global” d.d.		Eliminacije (HRK)		Konsolidirano (HRK)
		EUR	HRK	duguje	potražuje	
Goodwill	0,00	0,00	0,00	2) 53.463,50		53.463,50
Građevinski objekti	200.000,00	44.000,00	336.056,29			536.056,29
Oprema	400.000,00	55.000,00	420.070,37			820.070,37
Ispravak vrijednosti	-170.000,00	-12.000,00	-91.651,72			-261.651,72
Udjeli u ovisnim društvima u inozemstvu	905.591,28	0,00	0,00	1) 10.925,88	2) 916.517,16	0,00
Zalihe	100.000,00	10.000,00	76.376,43			176.376,43
Potraživanja	70.000,00	20.000,00	152.752,86			222.752,86
Novac na žiro računu i deviznom računu	224.408,72	62.000,00	473.533,87			697.942,59
UKUPNA IMOVINA	**1.730.000,00**	**179.000,00**	**1.367.138,10**			**3.097.138,10**
Dionice po nominalnoj vrijednosti	700.000,00	87.000,00	664.474,94	2) 664.474,94		700.000,00
Rezerve kapitala	20.000,00	22.000,00	168.028,15	2) 168.028,15		20.000,00
Zadržana dobit	326.000,00	4.000,00	30.550,57	2) 30.550,57		326.000,00
Dobit tekuće godine	15.000,00	53.000,00	401.398,04			416.398,04
Tečajne razlike od prevođenja inozemnog poslovanja	0,00	0,00	3.397,04*		1) 10.925,88	14.322,92
Obveze za izdane obveznice	355.000,00	0,00	0,00			355.000,00
Obveze za poreze	14.000,00	1.000,00	7.637,64			21.637,64
Obveze za plaće	20.000,00	2.000,00	15.275,29			35.275,29
Obveze prema dobavljačima	280.000,00	10.000,00	76.376,43			356.376,43
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	**1.730.000,00**	**179.000,00**	**1.367.138,10**	**927.443,04**	**927.443,04**	**3.097.138,10**

Stavke	“Investitor” d.d.	“T” d.d.		Eliminacije		Konsolidirano (HRK)
		EUR	HRK	duguje	potražuje	
Prihodi						
Prihodi od prodaje	300.000,00	100.000,00	757.354,80			1.057.354,80
UKUPNI PRIHODI	300.000,00	100.000,00	757.354,80			1.057.354,80
Rashodi						
Troškovi prodane robe	150.000,00	25.000,00	189.338,70			339.338,70
Trošak amortizacije	20.000,00	2.000,00	15.147,10			35.147,10
Troškovi plaća	100.000,00	20.000,00	151.470,96			251.470,96
Troškovi usluga	10.000,00					10.000,00
Rashodi od kamata	5.000,00					5.000,00
UKUPNI RASHODI	285.000,00	47.000,00	355.956,76			640.956,76
Dobit prije poreza	15.000,00	53.000,00	401.398,04			416.398,04

* Utvrđivanje tečajne razlike između dobiti obračunate po zaključnom tečaju (bilanca) i dobiti obračunate po prosječnom tečaju (račun dobiti i gubitka)

*	EUR	Tečaj	HRK
Dobit tekuće godine po zaključnom tečaju	53.000,00	7,637643	404.795,08
Dobit tekuće godine po prosječnom tečaju	53.000,00	7,573548	401.398,04
Tečajna razlika			3.397,03

1) Svođenje ulaganja u ovisno inozemno društvo na tečaj na dan 31. 12. 2013.

	Iznos u EUR	Zaključni tečaj	Iznos u HRK	Iznos u HRK po povije-snom tečaju	Tečajna razlika
Ulaganje u ovisno društvo	120.000,00	7,637643	916.517,16	905.591,28	10.925,88
Fer vrijednost neto imovine "Global" d.d.	113.000,00	7,637643	863.053,66	852.765,12	10.288,54
Goodwill	7.000,00	7,637643	53.463,50	52.826,16	637,34

Tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja ulaganja u inozemno ovisno društvo na zaključni tečaj priznaju se u konsolidiranim financijskim izvještajima u kapital, dok će matica te iste tečajne razlike u svojim odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima priznati u dobit ili gubitak.

2) Provođenje eliminacije međusobnih ulaganja.

Literatura:

1. Grupa autora: Primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja s poreznim propisima, HZRiF, Zagreb, 2008.
2. Gulin, D., Prevođenje financijskih izvještaja inozemnog poslovanja na valutu objavljivanja prema MRS 21, Računovodstvo i financije 1/2013.
3. Gulin D., Perčević H., Financijsko računovodstvo – izabrane teme, HZRiF, Zagreb, 2013.
4. Wiseman J. A., Cashin J. A., Financijsko računovodstvo III, McGraw Hill, prijevod Faber & Zgombić Plus, 1998.
5. Zbirka računovodstvenih propisa u 2010., HZRiF, Zagreb, 2010.

Narudžbe: pretplata@rif.hr

Izv. prof. dr. sc. IVANA MAMIĆ SAČER
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveni tretman obveza prema MRS-u 37

Računovodstveni tretman obveza sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja određen je kroz više pojedinačnih standarda i gotovo da ne postoji standard koji se referira na računovodstvenu evidenciju pojedinih poslovnih događaja koji za sobom ne povlače i evidenciju obveza u računovodstvu. U radu se prikazuje računovodstveni tretman obveza prema MRS-u 37 te se poseban aspekt razmatranja stavlja na rezerviranja, nepredviđene obveze te obračunate obveze. Autorica navodi i IASB-ove prijedloge promjena načela priznavanja i mjerenja obveza kao dijela projekta revizije MRS-a 37.

1. UVOD

Prezentiranje podataka o financijskom položaju poduzeća nezamislivo je bez podataka o obvezama poduzeća. Različiti korisnici informacija prikazanih u temeljnim financijskim izvještajima bit će svakako zainteresirani za ocjenu likvidnosti i zaduženosti poduzeća. U tom kontekstu značajan je i računovodstveni tretman obveza, rezerviranja kao i nepredviđenih obveza. Poštivanjem odrednica koje proizlaze iz standarda financijskog izvještavanja utječe se na visinu i strukturu obveza, a samim time i na analizu sigurnosti poduzeća. Računovodstveni tretman obveza sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja određen je kroz više različitih pojedinačnih standarda, poput MRS-a 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje, odnosno MSFI-a 9 Financijski instrumenti, koji se detaljnije bave financijskim obvezama, MSFI-a 3 Poslovna spajanja, koji obrađuje obveze u kontekstu poslovnih spajanja te MRS-a 37 koji se bavi nefinancijskim obvezama koje nisu pokrivene drugim standardima. Tu su i MRS 17 Najmovi, koji obrađuje problematiku obveza po osnovi najma, MRS 12 Porez na dobit, koji definira pravila vezana uz obveze poreza na dobit, MRS 19 Primanja zaposlenih, nudi pravila za obveze po osnovi različitih vrsta primanja zaposlenih te drugi. Osim toga, gotovo da ne postoji standard koji na indirektan način za sobom ne povlači i evidenciju obveza u računovodstvu. Kritičari postojećeg MRS-a 37 upućivali su na nesrazmjer u pravilima koja su propisana u različitim standardima, a koja se tiču priznavanja i mjerenja obveza pa je u tijeku projekt revizije postojeće verzije MRS-a 37.

2. OBVEZE, REZERVIRANJA ILI NEPREDVIĐENE OBVEZE

Jedan od čimbenika ocjene kvalitete i sigurnosti poslovanja jest informacija o visini i strukturi obveza poduzeća koje su rezultat poslovanja poduzeća. Konceptualni okvir Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja definira pojam obveze i temeljna načela priznavanja obveza u financijskim izvještajima. Prema tome, obvezama se smatra ''*sadašnja obveza subjekta koja proizlazi iz prošlih događaja, za čije se podmirenje očekuje da će subjektu uzrokovati odljev resursa s gospodarskim koristima.*'' Temeljni kriteriji za priznavanje pozicija u financijskim izvještajima određen je **Okvirom**. Tako se svi elementi financijskih izvještaja, pa tako i **obveze**, trebaju priznati kada:

a) *postoji **vjerojatnost** da će ekonomske koristi teći u ili iz poduzeća* i
b) *stavka ima vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.*

Međunarodni računovodstveni standard 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina, definira **rezerviranje** kao *obvezu s neodređenim iznosom budućih izdataka ili neodređenim vremenom njihova podmirenja.* Da bi bilo moguće priznati rezerviranja kao specifičnu vrstu obveze potrebno je ispunjenje kriterija sličnih zahtjevima iz definicije obveza (prošli događaji, vjerojatnost, pouzdanost). Za priznavanje rezerviranja nužno je da:

- *subjekt ima sadašnju obvezu – zakonsku ili izvedenu (rezultat prošlih događaja)*
- *vjerojatno je da će doći do odljeva resursa koji stvaraju buduće ekonomske koristi*
- *iznos obveze se može procijeniti.*

Nadalje, MRS-om 37 kao specifična vrsta obveze spominju se i nepredviđene obveze. **Nepredviđene obveze** su zasebna vrsta obveze koja se ne priznaje u bilanci, ali ju je zbog interesa zainteresiranih korisnika financijskih izvještaja potrebno također na određeni način objaviti. Zato se informacije o ovim obvezama trebaju prikazati u bilješkama uz financijske izvještaje osim u slučaju kada je mala vjerojatnost da će doći do odljeva resursa koji stvaraju buduće ekonomske koristi za poduzeće. Razlozi zašto MRS 37 nalaže da se nepredviđene obveze ne priznaju kao obveze sadržani su u opisu samih vrsta nepredviđenih obveza, prema kojem su nepredviđene obveze:

i. moguće obveze - tek se treba potvrditi ima li subjekt sadašnju obvezu koja bi mogla dovesti do odljeva resursa s gospodarskim koristima; ili
ii. sadašnje obveze - koje jesu rezultat prošlih događaja ali se ne priznaju kao obveze budući da:
   a) nije vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa s gospodarskim koristima ili
   b) nije moguće izvršiti dovoljno pouzdanu procjenu iznosa obveze.

Kada je riječ o mogućim obvezama tada se radi o obvezama koje jesu rezultat prošlih događaja, ali će se njeno postojanje potvrditi ukoliko nastane ili izostane jedan ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod nadzorom poduzeća.

Iako se analizom zaduženosti poduzeća u prvi plan stavlja fokus na kratkoročne i dugoročne obveze poduzeća nije nevažno uočiti i informacije o **odgođenim obvezama** koje su prezentirane u okviru pasivnih vremenskih razgraničenja. Riječ je o unaprijed obračunatim obvezama koje se nerijetko vežu uz odgođeno plaćanje troškova ili su obveze za određene primljene usluge ili robu za koje nisu izdani računi i sl. ''*Iako je ponekad potrebno procijeniti iznos ili vrijeme nastanka unaprijed obračunatih obveza, neizvjesnost je općenito mnogo manja nego kod rezerviranja*.''[1]

Navedene vrste obveza razlikuju se po svojim obilježjima koje su prikazane u tablici 1.

Tablica 1. Obilježja i računovodstveni tretman obveza, rezerviranja i nepredviđenih obveza

VRSTA OBVEZE	OBILJEŽJE			ISKAZ U FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA
	POSTOJANJE SADAŠNJE OBVEZE	VJEROJATNOST ODLJEVA BUDUĆIH GOSPODARSKIH KORISTI	POUZDANO MJERENJE IZNOSA	
OBVEZA	sadašnja obveza, rezultat prošlih događaja	siguran odljev	pouzdano mjerenje iznosa	kratkoročne ili dugoročne obveze
REZERVIRANJE	vjerojatno je da sadašnja obveza postoji na datum bilance: neodređeno vrijeme podmirenja	postoji određena vjerojatnost, moguć odljev	neodređeni iznos, moguća procjena	rezerviranja za rizike i troškove
NEPREDVIĐENA OBVEZA	nije vjerojatna sadašnja obveza na datum bilance ili moguća obveza – potrebno provjeriti ima li subjekt sadašnju obvezu	vrlo mala vjerojatnost ili nije vjerojatan odljev	nije moguće pouzdano odrediti iznos	određena razina vjerojatnosti – objava u bilješkama
				mala vjerojatnost – nema objave

3. SADAŠNJE OBVEZE I PROŠLI DOGAĐAJI

Za priznavanje obveza važan je prije svega kriterij sadašnje obveze. Pritom se smatra da je sadašnja obveza rezultat prošlih događaja a može proizlaziti iz zakonskih obveza ili je moguće da se radi o izvedenoj obvezi. MRS 37 detaljnije definira pojam ovih vrsta obveza:

''Zakonska obveza je obveza koja proizlazi iz ugovora (iz njegovih izričitih ili implicitnih odredaba); zakona; ili drugih pravnih propisa. Izvedena obveza je obveza koja proizlazi iz djelovanja subjekta, pri čemu je subjekt najavio drugim strankama da će preuzeti određene odgovornosti na temelju ustaljene prošle prakse, objavljenih politika ili dovoljno podrobne sadašnje izjave; i ako je subjekt kao rezultat toga djelovanja stvorio opravdana očekivanja tih stranaka da će ispuniti te odgovornosti.''

Iako standard polazi od pretpostavke da će u većini slučajeva biti moguće utvrditi sadašnju obvezu, u onim slučajevima kada to nije moguće standard dozvoljava kriterij vjerojatnosti. Ukoliko je vjerojatnije da će na datum bilance postojati sadašnja obveza, tada se smatra da sadašnja obveza postoji i provodi se rezerviranje. U suprotnom eventualno objavljuje nepredviđenu obvezu u bilješkama.

Nadalje, u kontekstu utvrđivanja sadašnje obveze nužno je da je ta obveza rezultat prošlih događaja koji se prema standardu nazivaju obvezujućim događajima budući da subjekt ne smije imati drugu mogućnost osim podmirenja takve obveze. Upravo ovisno o mogućnosti utvrđivanja sadašnje obveze ovisi klasifikacija obveza kao rezerviranja ili nepredviđenih obveza te njihov daljnji računovodstveni tretman.

4. VJEROJATNOST ODLJEVA RESURSA KOJI STVARAJU BUDUĆE EKONOMSKE KORISTI

Drugi kriterij za priznavanje obveza zahtijeva da se utvrdi koliko je vjerojatno da će doći do odljeva resursa koji stvaraju buduće ekonomske koristi. Kriterij vjerojatnosti je određen na razini pojedinačnih standarda, a u kontekstu MRS-a 37 kriterij vjerojatnosti znači da će poduzeća trebati procijeniti tzv. kriterij ''više od 50% vjerojatnosti''. To znači da standard smatra da je vjerojatno da će doći do odljeva resursa ukoliko je vjerojatnije da će doći do odljeva resursa nego da neće. Kod sličnih vrsta obveza standard dozvoljava da se procjena vjerojatnosti provodi za skupinu tih obveza. To, primjerice, može biti slučaj kada poduzeće u okviru svog redovitog poslovanja pruža garancije za prodane proizvode po pojedinačnim prodanim proizvodima, a procjena vjerojatnosti se provodi za skupinu tih obveza.

5. POUZDANA PROCJENA

Iako se od računovodstva očekuje egzaktnost, upravo je područje rezerviranja jedno od primjera u kojima računovodstvena procjena posebno dolazi do izražaja. Budući da financijski izvještaji trebaju prezentirati pouzdane informacije logično je da standardi zahtijevaju da pojedine stavke koje će biti sastavni dio tih financijskih izvještaja budu mjerene na temelju egzaktnih podataka koji će predstavljati odgovarajuću podlogu za knjiženje. Međutim, pojedine stavke se mogu mjeriti s većom ili nešto manjom razinom pouzdanosti. U svakom slučaju, potrebno je da prezentirane stavke budu pouzdane kako bi financijski položaj i uspješnost poduzeća koji se iščitavaju iz izvještaja bili pouzdano prezentirani. Stoga i MRS 37 zahtijeva pouzdanu procjenu mogućih rezultata poslovnih događaja odnosno zahtijeva da se pouzdano utvrdi iznos obveze kao i vjerojatnost odljeva resursa od kojih se očekuje priljev budućih gospodarskih koristi. Menadžment provodi procjenu na temelju njemu dostupnih informacija u vrijeme procjene, temeljem stečenog iskustva u prošlim transakcijama, izvještajima nezavisnih stručnjaka i sličnim informacijama. Pouzdano mjerenje znači da je moguće utvrditi trošak ili vrijednost stavke.

Priznavanje i mjerenje obveza rezerviranja prema MRS-u 37 "*mora biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirenje sadašnje obveze na datum bilance*." To znači da se pouzdana procjena temelji na iznosu koji bi poduzeće *objektivno platilo* u slučaju kada bi podmirilo obvezu na datum bilance odnosno na iznosu po kojem bi poduzeće takvu obvezu prenijelo na treću stranku na taj datum.

U dijelu standarda koji od menadžmenta zahtijeva da mora procijeniti ishod i financijski učinak standarda zahtijeva se primjena metode očekivane vrijednosti. To znači da menadžment mora utvrditi, a potom i usporediti sve moguće ishode i vjerojatnosti njihova nastanka. Također, budući da poduzeća djeluju u uvjetima neizvjesnosti moguće je da se ishodi koje menadžment procjenjuje promijene pa standard nalaže uvažavanje i rizika pri procjeni oče-

[1] MRS 37.

kivanih vrijednosti. Rizici mogu utjecati na diskontnu stopu koja se koristi za utvrđivanje sadašnje vrijednosti obveza. Naime, MRS- 37 zahtijeva da ''*ako je **učinak vremenske vrijednosti novca značajan**, iznos rezerviranja mora biti jednak sadašnjoj vrijednosti izdataka za koje se očekuje da će biti potrebni radi podmirenja obveze*.'' Iz navedenog je evidentno da se za utvrđivanje sadašnje vrijednosti treba koristiti diskontna stopa ili više diskontnih stopa koja(e) se temelje na *postojećoj tržišnoj procjeni vremenske vrijednosti novca, ali i rizicima koji su povezani s obvezom.*

Na iznos obveza po osnovi rezerviranja mogu utjecati i budući događaji, i to isključivo ako poduzeće raspolaže s ''*dovoljno objektivnim dokazom*'' da će takvi događaji u budućnosti uistinu i nastati. Isto tako, na iznos obveze rezerviranja mogu utjecati i druge osnove poput činjenice da li se jedan dio obveze može prenijeti na treće osobe odnosno postoji li sigurnost da će ta osoba ujedno i podmiriti takvu obvezu. No, dobit od očekivanog otuđenja imovine prema MRS-u 37 nije moguće uključiti u iznos obveze rezerviranja.

Jednom godišnje potrebno je pregledavati rezerviranja i u slučaju promjene najbolje procjene potrebno ih je uskladiti. Dođe li do promjene procijenjene vjerojatnosti podmirenja obveza i njihova smanjenja na manje od 50% vjerojatnosti, iste je potrebno poništiti. Kada je riječ o računovodstvenoj procjeni nepredviđenih obveza potrebno je provjeriti jesu li informacije koje su postojale u vrijeme kategorizacije nepredviđenih obveza promijenile. Tako je moguće da se ponovnom procjenom ustanovi promjena razine vjerojatnosti odljeva resursa od kojih se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi.

6. OBJAVLJIVANJE

Informacije o obvezama pod ingerencijom MRS-a 37 koje poduzeća trebaju objaviti u bilješkama jesu također propisane ovim standardom. Tako je za rezerviranja potrebno objaviti (za svaku skupinu rezerviranja):

a) ''knjigovodstvenu vrijednost na početku i na kraju razdoblja;
b) dodatna rezerviranja stvorena u razdoblju, uključujući povećanja postojećih rezerviranja;
c) upotrijebljene iznose (tj. oni koji su nastali i koji su pokriveni iz rezerviranja) tijekom razdoblja;
d) neiskorištene iznose poništene tijekom razdoblja; i
e) povećanje tijekom razdoblja diskontiranog iznosa nastalog protokom vremena i učinak svih promjena na diskontnu stopu.''

Pored toga, standard nalaže da poduzeća trebaju ukratko opisati vrste obveze i očekivano vrijeme svih povezanih odljeva gospodarskih koristi, potom pružiti informacije po pitanju neizvjesnosti iznosa ili vremena tih odljeva, određene podatke o povratima i sl.

Za nepredviđene obveze standard propisuje obvezu objave informacija o financijskom učinku, pokazateljima neizvjesnosti glede iznosa ili vremena odljeva, te podatke o mogućnosti povrata.

7. ZAKLJUČAK

Računovodstvene odrednice tretmana obveza po osnovi rezerviranja, nepredviđenih obveza i nepredviđene imovine sukladno MRS-u 37 nisu se značajnije mijenjale od njihova početnog izdavanja. 2005. godine IASB je izdao Nacrt promjena ovog standarda kako bi se uskladila načela priznavanja i mjerenja za obveze u okviru ovog standarda i ostalih standarda, te kao dio postupka konvergencije MSFI-a i Američkih općeprihvaćenih računovodstvenih standarda. Kao nastavak tog procesa, 2010. godine IASB je izdao revidirani nacrt novog MSFI-a koji bi trebao obuhvaćati računovodstveni tretman obveza.

Jedna od potencijalnih promjena koje su dane ovim prijedlogom odnosi se na kriterije za priznavanje obveza kojim se isključuje kriterij vjerojatnog odljeva resursa koji stvaraju buduće ekonomske koristi. Isključivanjem ovog kriterija izjednačili bi se zahtjevi novog standarda s drugim MSFI-ma poput MSFI-a 3 ili MSFI-a 9.[2] Procjenjuje se da će ove promjene samo u rijetkim situacijama povećati iznos obveza u odnosu na tretman aktualnog standarda, a također manji broj poduzeća bi iskazivao manji iznos obveza.[3] Međutim, mnogi su kritičari ovog prijedloga budući se izmjenom standarda isključuje kriterij koji je priznat u Okviru Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja pa bi se time novi standard stavio u neravnopravan položaj u odnosu na Okvir. Stoga je za očekivati da će se prije izdavanja novog standarda o obvezama morati dovršiti projekt vezan uz Konceptualni okvir MSFI-a. Određene promjene se mogu također očekivati i po pitanju mjerenja obveza. Naime, u odnosu na postojeće smjernice standarda koje prilikom mjerenja obveza uvažavaju podmirenje obveze ili prijenos na treću osobu novim se prijedlogom uz navedeno uključuje i mogućnost otkaza obveze. U slučaju prijenosa ili otkaza obveze, predlaže se da se obveze mjere po nižem iznosu između sadašnje vrijednosti resursa potrebnih za podmirenje obveze, iznosa koji bi poduzeće moralo platiti da otkaže obvezu i iznosa koje bi poduzeće moralo platiti da prenese obvezu na treću stranku.[4]

U 2015. godini IASB planira nastaviti s diskusijom na javnim sastancima o tome kako se MRS 37 može revidirati ili zamijeniti sukladno promjenama u Konceptualnom okviru MSFI-a pa ostaje za vidjeti na u kojoj će se mjeri postojeće smjernice MRS-a 37 i dalje primjenjivati odnosno koje od navedenih prijedloga promjena će biti usvojene u konačnoj verziji standarda.

Literatura:

1. Barker R., McGeachin A., (2011) The Recognition and Measurement of Liabilities in IFRS, dostupno na: http://observatorioifrs.cl/archivos/05%20-%20Bibliograf%EDa/10%20-%20BEP/BBEP-001.pdf , [02.08.2014.].
2. EY, (2010) IASB issues complete working draft on proposals to replace IAS 37, ey.com/IFRs Issue 67 / February 2010.
3. KPMG, (2010) New on the Horizon: Measurement of liabilitis in IAS 37, March 2010.
4. IASB (2010) IASB Staff Paper, Liabilities IFRS to replace IAS 37, 7 April 2010.
5. IASB (2010) Measurement of Liabilities in IAS 37, Proposed amendments to IAS 37, Exposure Draft ED/2010/1.
6. Liabilities – amendements to IAS 37, dostupno na: http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/liabilities-and-equity/Pages/Non-financial-liabilities.aspx, [05.08.2014.].
7. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, Službeni list Europske unije.

[2] IASB (2010) Measurement of Liabilities in IAS 37, Proposed amendments to IAS 37, Exposure Draft ED/2010/1.

[3] IASB (2010) IASB Staff Paper, Liabilities IFRS to replace IAS 37, 7 April 2010.

[4] EY, (2010) IASB issues complete working draft on proposals to replace IAS 37, ey.com/IFRs Issue 67 / February 2010, str. 2.

Dr. sc. NIKOLINA DEČMAN
Ekonomski fakultet, Zagreb

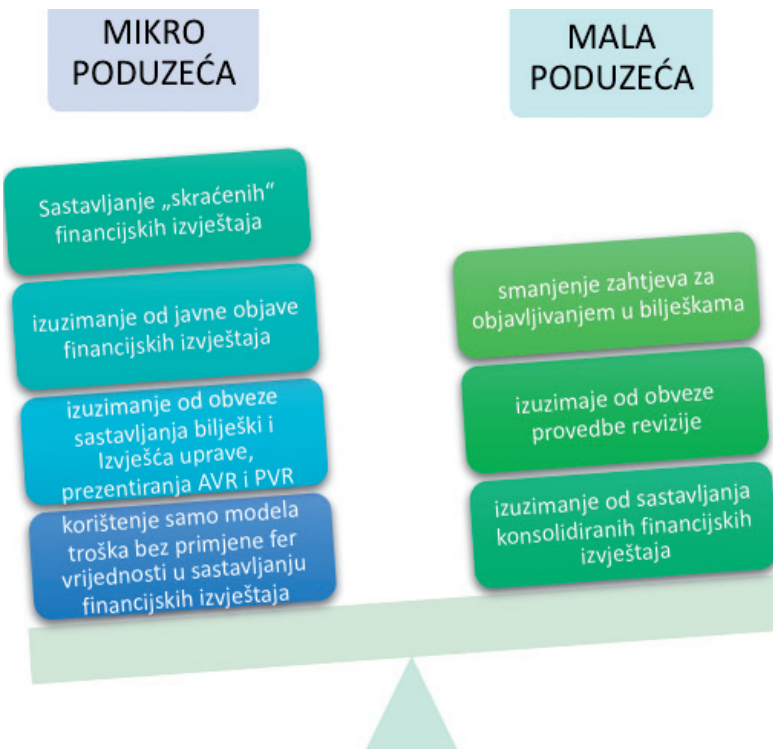
Stručni članak UDK 657.2

Potencijalni pravci razvoja računovodstvene regulative mikro poduzeća u Republici Hrvatskoj

Primjena nove računovodstvene Direktive 2013/34/EU značajan je izazov za zakonodavstva zemalja članica EU. Direktiva daje okvir koji članice EU trebaju implementirati u svoje zakonodavstvo. Pitanje je na koji način će se Direktiva implementirati za računovodstvo i financijsko izvještavanje malih i mikro poduzeća. To je izuzetno važno za zemlje čiju gospodarsku strukturu dominantno čine mala i mikro poduzeća. Zato je ova Direktiva važan okvir računovodstvenog i poreznog zakonodavstva u Hrvatskoj. U tom smislu priprema novog Zakona o računovodstvu treba se oslanjati na zahtjeve nove Direktive, a posebno se treba fokusirati na mala i mikro poduzeća. Autorica članka (nastavak na članak iz RIF-a 8/2014.), obrazlaže u kontekstu nove Direktive moguće pravce razvoja računovodstvene regulative.

1. UVOD

Mikro poduzeća se ističu svojim specifičnim obilježjima; primarno posluju lokalno, otežan im je pristup eksternim izvorima financiranja, funkcija vlasništva i menadžmenta najčešće je sadržana u istoj osobi, personaliziran menadžment i sl. Budući da je upravljanje najčešće u domeni vlasnika nema značajnije potrebe za zaštitom eksternih korisnika (investitora) stoga se čini opravdanom tvrdnja kako troškovi financijskog izvještavanja nadilaze njihove koristi, a k tome troškovi su i disproporcionalni njihovoj veličini (posebice ako za mikro poduzeća vrijede ista regulatorna pravila kao i za srednja odnosno velika poduzeća). Činjenica je kako se u posljednje vrijeme sve više aktualizira problematika financijskog izvještavanja ove značajne skupine gospodarstva, a posebice u dijelu rasterećenja njihova administrativna opterećenja. U lipnju prošle godine Europska komisija je izdala novu računovodstvenu Direktivu 2013/34/EU gdje su zemljama članicama ponuđene opcije pojednostavljenja računovodstvene regulative za mala i srednja poduzeća. Prepoznate su teškoće s kojima se poduzeća susreću u svom poslovanju stoga se nastojalo stvoriti povoljno regulatorno okruženje koje će djelovati poticajno na razvoj malog gospodarstva. Interesantno će biti sagledati prednosti i moguće nedostatke pojednostavljenja računovodstvene regulative za mikro poduzeća, a temeljem dobivenih nalaza diskutirati potencijalne pravce razvoja naše nacionalne regulative u kontekstu usklađenja domaće računovodstvene prakse s međunarodnim rješenjima. Slikom 1. prikazane su mogućnosti izuzeća malih i mikro poduzeća od postojećih regulatornih zahtjeva dostupnih za primjenu u zemljama članicama EU, a koja su donesena kao rezultat procesa suvremenizacije računovodstvenih direktiva s ciljem smanjenja suvišnog administrativnog opterećenja manjih poduzeća.[1]



Slika 1. Mogućnosti pojednostavljenja računovodstvene regulative za manja poduzeća sukladno novoj Direktivi 2013/34/EU

2. POSTOJEĆA ISKUSTVA PRIMJENE NOVE RAČUNOVODSTVENE DIREKTIVE EU

Čelnici Europske komisije uvidjeli su potrebu ažuriranja postojećih računovodstvenih direktiva, a na tragu jednog kompromisnog rješenja koje bi omogućilo željenu troškovnu efikasnost u njihovoj primjeni uz podupiranje zajedničkog načela ravnomjernog administrativnog opterećenja manjih poduzeća diljem Europe. Konačna

[1] Detaljnije o mogućnostima pojednostavljenja regulative bilo je riječi u prethodnom broju časopisa 08/2014.

verzija nove Direktive izdana je u lipnju prošle godine uz napomenu kako je promjena direktiva u svezi izmjena regulatornog okruženja za mikro poduzeća usvojena još 2012. godine. Neke zemlje članice iskoristile su mogućnost izuzimanja manjih poduzeća od nekih, prema njihovu mišljenju, nepotrebnih obveza kako bi omogućili željenu liberalizaciju računovodstvene regulative u smislu reduciranja troškova financijskog izvještavanja, a da time kvaliteta prezentiranih informacija nije umanjena. Pregled odnosno komparativni prikaz implementacije tzv. „mikro opcija" prikazan je tablicom 1.[2] na primjeru jednih od najrazvijenijih zemalja Europske unije – Ujedinjenog Kraljevstva i Njemačke.

Uspoređujući prethodno prezentirane modele financijskog izvještavanja mikro poduzeća koji se primjenjuju u praksi dviju odabranih zemalja EU moguće je primijetiti kako su uglavnom usvojene gotovo sve mogućnosti pojednostavljenja računovodstvene regulative (izuzev izuzeća obračuna i iskazivanja aktivnih/pasivnih vremenskih razgraničenja) uvažavajući specifičnosti sustava i obilježja poslovanja navedenih subjekata u pojedinoj zemlji. Jedina značajnija razlika u implementaciji tzv. „Mikro direktive" vidljiva je u obvezi sastavljanja Izvješća uprave gdje su njemačka mikro poduzeća u nešto povoljnijem položaju jer regulatori ne smatraju potrebnim pripremu ovog izvješća. Valja istaknuti kako je za sada relativno malo zemalja implementiralo „mikro-opcije" u nacionalni sustav, što može biti posljedica promišljanja da li svako reduciranje regulatornih zahtjeva za sobom povlači samo benefite? U tom smislu valja sagledati i svojevrsna ograničenja pojednostavljenja regulative ponajprije u razmjeni poslovnih informacija.

Tablica 1. Primjena dostupnih izuzeća za mikro poduzeća na primjeru odabranih zemalja Europske unije (Ujedinjeno Kraljevstvo i Njemačka)

	Implementacija „mikro opcija" u UJEDINJENOM KRALJEVSTVU	Implementacija „mikro opcija" u NJEMAČKOJ
STUPANJE NA SNAGU	Financijska godina koja završava sa ili nakon **30. 9. 2013.**	Financijska godina koja završava sa ili nakon **31. 12. 2012.**
KORIŠTENI KRITERIJI KLASIFIKACIJE	U skladu s gornjom granicom Direktive preračunato iz € u £.	U uzastopne dvije godine poduzeća trebaju zadovoljiti barem dva uvjeta: vrijednost imovine do 350.000 €, vrijednost prihoda do 700.000 € te broj zaposlenih do 10.
NEMOGUĆNOST PRIMJENE MIKRO OPCIJA	**Kreditne institucije, osiguravajuća društva i dobrotvorne organizacije** radi kriterija javne odgovornosti ne mogu primjenjivati „mikro opcije".	Mikro poduzeća koja **su sastavni dio grupacije** koja sastavlja konsolidirane financijske izvještaje trebaju u pripremi svojih financijskih izvještaja koristiti računovodstvena pravila za mala poduzeća.
IZUZIMANJE OD OBVEZE PREZENTIRANJA AVR I PVR	**Ova opcija NIJE uključena**. Jedan od razloga je i činjenica kako bi time nastali problemi u vezi s definicijom ostvarene dobiti raspoložive za raspodjelu. Nisu percipirane nikakve porezne pogodnosti te su prepoznate vrlo male prednosti u kontekstu smanjenja složenosti njihova izračuna.	**Ova opcija NIJE uključena**. Nisu percipirane nikakve porezne pogodnosti te su prepoznate vrlo male prednosti u pogledu smanjenja složenosti njihova izračuna.
IZVJEŠĆE UPRAVE	Mikro poduzeća **SU** dužna pripremiti Izvješće uprave.	Mikro poduzeća **NISU** dužna pripremiti Izvješće uprave.
BILJEŠKE UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE	Mikro poduzeća **NISU** dužna sastavljati bilješke ako su informacije o preuzetim i potencijalnim financijskim obvezama kao i kreditiranju menadžmenta prikazane u podnožju bilance.	Mikro poduzeća **NISU** dužna sastavljati bilješke ako u podnožju bilance prikažu potencijalne obveze kao i pozajmice članovima odbora/vlasnicima.
BILANCA	A. Potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital B. Dugotrajna imovina C. Kratkotrajna imovina D. Aktivna vremenska razgraničenja *AKTIVA* A. Kapital i rezerve B. Rezerviranja C. Obveze **(uz zasebno iskazivanje dugoročnih obveza)** D. Pasivna vremenska razgraničenja *PASIVA* ***dozvoljena je i druga forma za sastavljanja bilance**	A. Potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital **B. Osnivački izdaci** C. Dugotrajna imovina D. Kratkotrajna imovina E. Aktivna vremenska razgraničenja *AKTIVA* A. Kapital i rezerve B. Rezerviranja C. Obveze D. Pasivna vremenska razgraničenja *PASIVA*
RAČUN DOBITI I GUBITKA	A. Neto prihod B. Ostali prihodi C. Troškovi sirovina i materijala D. Troškovi osoblja E. Vrijednosna usklađenja (amortizacija i ostali oblici otpisa imovine) F. Ostali troškovi G. Porez H. Dobit ili gubitak	A. Neto prihod B. Ostali prihodi C. Troškovi sirovina i materijala D. Troškovi osoblja E. Vrijednosna usklađenja (amortizacija i ostali oblici otpisa imovine) F. Ostali troškovi G. Porez H. Dobit ili gubitak

3. OČEKIVANI PRAVCI RAZVOJA RAČUNOVODSTVENE REGULATIVE MIKRO PODUZEĆA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Budući da Europska komisija zahtijeva usklađivanje računovodstvene prakse zemalja članica i Hrvatska će trebati inkorpori-

[2] Prilagođeno prema: EFAA (2014) Implementing the New European Accounting Directive - Making the right choices. EFAA, European Federation of Accountants and Auditors for SMEs.

rati odredbe Direktive 2013/34/EU u nacionalni zakonodavni okvir najkasnije do 20. srpnja 2015. godine pri čemu se nove odredbe Direktive primjenjuju na financijske izvještaje za godinu koja počinje 1. 1. 2016. ili tijekom 2016. godine. Dakle, predstoji nam vrijeme javnih rasprava i konzultacija glede mogućih pravaca razvoja računovodstvene regulative ponajprije naših malih i srednjih poduzeća. U tom smislu, moguće je prepoznati nekoliko potencijalnih rješenja:

A. Usvajanje kategorije *mikro poduzeća* u regulatorni okvir Zakona o računovodstvu uz značajnu ili manje značajnu primjenu predloženih regulatornih rasterećenja za ovu skupinu gospodarstva.
B. Izmjene Zakona o računovodstvu u skladu s odredbama nove Direktive vezano na financijsko izvještavanje ponajprije *malih poduzeća* bez njihove detaljnije kategorizacije na podskupinu mikro poduzeća.

Ukoliko nacionalno zakonodavstvo odluči **uvesti kategoriju mikro poduzeća** u nacionalni zakonodavni okvir tada je moguće očekivati usvajanje i nekih od prijedloga pojednostavljenja regulative za mikro poduzeća (u suprotnom usvajanje kategorije mikro poduzeća niti nema smisla). Prvi korak je određenje *kriterija klasifikacije* za ovu skupinu gospodarstva. Ako se primijene najviše dozvoljeni iznosi (prihodi 750.000 EUR-a/imovina 350.000 EUR-a) tada će biti obuhvaćen vrlo značajan segment hrvatskog gospodarstva stoga valja biti oprezan pri određivanju kriterija veličine (procjenjuje se kako bi preko 90% hrvatskih poduzeća tada bilo klasificirano kao mikro poduzeće). U tom smislu treba uvažiti specifična obilježja i potrebe vlastitog tržišta, ali i uzeti u obzir efekte primjene novih regulatornih pravila na kvalitetu financijskog izvještavanja. Ranije su navedeni prijedlozi pojednostavljenja računovodstvene regulative za mikro poduzeća. U nastavku će se raspraviti moguće prednosti, ali i ograničenja primjene istih u Republici Hrvatskoj.

Usvajanjem nekih od opcija moglo bi se utjecati na smanjenje regulatornog opterećenja naših manjih poduzeća. Navedeno potvrđuju i rezultati istraživanja provedenog u RH krajem 2012. godine[3] gdje su ispitanicima ponuđena potencijalna pojednostavljenja regulative za mikro poduzeća (sukladno slici 1.). Rezultati preliminarnog istraživanja sugeriraju kako bi pojednostavljenja u vidu izuzimanja od javne objave financijskih izvještaja, smanjenja zahtjeva za objavljivanjem u bilješkama kao i izuzeće od obveze pripreme godišnjeg izvješća doprinijela smanjenju troškova financijskog izvještavanja (preko 68% anketiranih poduzeća se slaže kako se navedenim može utjecati na smanjenje troškova). S druge strane, otprilike jedna petina ispitanika smatra kako sva navedena pojednostavljenja neće imati utjecaja na reduciranje troškova. Čini se kako hrvatska mala poduzeća ne prepoznaju značajne koristi od mogućnosti *sastavljanja „skraćenih" izvještaja*. Razlozi tome mogu se potražiti u činjenici kako su već navikli na postojeći sadržaj i strukturu financijskih izvještaja, a tako generirani financijski izvještaji se ionako temelje na evidenciji poslovnih događaja sukladno trenutno važećim nacionalnim standardima. S druge strane, ako se uvede mogućnost sastavljanja „skraćenih" financijskih izvještaja uz isključivu *primjenu modela troška* pri sastavljanju financijskih izvještaja (eliminacija fer vrijednosti iz financijskog izvještavanja mikro poduzeća), implicira se i razvoj novog seta standarda koji bi tada trebao biti prilagođen specifičnim potrebama mikro poduzeća. Ako se regulatori odluče za ovu opciju valjalo bi uvažiti i zahtjev za relativnom stabilnošću regulative odnosno izdati standarde koji neće biti podložni stalnim izmjenama, a uz navedeno trebali bi biti pisani na razumljiviji način, u duhu hrvatskog jezika. Nadalje, značajnim pojednostavljenjem može se smatrati i *izuzimanje od obveze sastavljanja bilješki* za mikro poduzeća. Argument kako *obračun i iskazivanje vremenskih razgraničenja* u okviru bilance može biti složeno i skupo za mikro poduzeća nema svoje uporište u praksi (Ujedinjeno Kraljevstvo i Njemačka nisu usvojile ovaj prijedlog). Naime, praksa pokazuje kako ova odredba nema značajnijih efekata u kontekstu smanjenja složenosti u njihovu izračunu, a istovremeno nisu niti percipirane posebne porezne pogodnosti. Europska komisija također predlaže i mogućnost *izuzimanja mikro poduzeća od javne objave financijskih izvještaja*. S jedne strane, izuzimanje od javne objave financijskih izvještaja moglo bi utjecati na smanjenje troškova kao i osiguranje tajnovitosti podataka, što bi moglo biti u interesu prije svega vlasnika mikro poduzeća. Međutim, s druge strane eksterni korisnici bi se mogli naći u nepovoljnijem položaju radi ograničenog pristupa informacijama o poslovanju poduzeća. Nadalje, postavlja se pitanje hoće li potencijalne troškovne uštede od izuzimanja od javne objave financijskih izvještaja zaista i biti isplative/korisne vlasnicima kada će poduzeća ionako trebati dostaviti financijske izvještaje za potrebe države, banaka, statističke potrebe i dr. Čini se kako se ovime u većoj mjeri utječe na dostupnost informacija zainteresiranim korisnicima negoli što se smanjuju troškovi. Mogućnost *izuzimanja mikro poduzeća od obveze pripreme Izvješća uprave* nije prepoznato kao pojednostavljenje koje bi značajnije smanjilo postojeće troškove izvještavanja budući da je navedeni prijedlog već i ranije usvojen u nacionalnoj regulativi (Zakon o računovodstvu već sadrži odredbu kojom se definira kako mala poduzeća nisu dužna sastavljati Godišnje izvješće).

Ako se Odbor za standarde financijskog izvještavanja odluči za opciju ostavljanja **iste klasifikacije poduzeća prema veličini** tada bi svakako trebalo omogućiti sastavljanje *ograničenih bilješki za mala poduzeća* (na predloženih osam ključnih područja), odnosno smanjenje zahtjeva za objavljivanjem u bilješkama općenito. Primjena pojednostavljenih pravila glede objavljivanja ograničenih informacija za mala poduzeća čini se opravdanom budući da prikupljanje i priprema dopunskih informacija za potrebe javne objave može biti skupa. Također sukladno odredbama Direktive moguće je *izuzeti mala poduzeća od obveze revizije*, a *male grupe od obveze sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja*. Razlozi za navedena izuzeća se mogu potražiti u činjenici kako revizija može za ovu vrstu poduzeća predstavljati veliko administrativno opterećenje. Isto tako, obzirom da su kod mnogih malih poduzeća iste osobe članovi društva, ali i članovi uprave, potreba da se izrazi uvjerenje o financijskim izvještajima je ograničena. Isto tako, obzirom da korisnici financijskih izvještaja malih poduzeća nemaju složene potrebe za informacijama, sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja bi uz godišnje financijske izvještaje matice i ovisnih poduzeća moglo biti skupo.

4. ZAKLJUČAK

Europska komisija prepoznaje sve veću važnost dobro ustrojenih računovodstvenih sustava malih i srednjih poduzeća kao izvorišta važnih informacija kako za interne, tako i za eksterne korisnike. Posljednjih nekoliko godina posebna pozornost posvećena je mikro poduzećima koja su dosada bila disproporcionalno opterećena jednakim odredbama kao i sva ostala poduzeća iako je priroda njihovih transakcija vrlo jednostavna. Naposljetku, navedeni napori rezultirali su amandmanom IV. Direktive EU (u ožujku 2012. godine), čija je konačna verzija, bez izmjena u dijelu prijedloga pojednostavljenja regulative za mikro poduzeća i objavljena u novoj revidiranoj Direktivi EU iz 2013. godine. Budući da Europska komisija zahtijeva

[3] Detaljnije rezultate vidjeti u: Dečman, N. (2013.) *Računovodstvene informacije u funkciji upravljanja malim i srednjim poduzećima.* Doktorska disertacija. Zagreb: Ekonomski fakultet.

usklađivanje računovodstvene prakse zemalja članica EU i Hrvatska će trebati inkorporirati odredbe Direktive 2013/34/EU u nacionalni zakonodavni okvir, i to najkasnije do 20. srpnja 2015. godine. Sasvim je izvjesno kako će u skorijoj budućnosti nastupiti izmjene Zakona o računovodstvo kao i Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja radi usklađivanja nacionalnog zakonodavstva s Direktivama Europske unije. Hoće li to biti značajnije promjene ili ne, zasada nije moguće jednoznačno odgovoriti. Svaka od navedenih alternativa ima svojih prednosti, ali i ograničenja u primjeni. Izmjenama regulative valja oprezno i studiozno pristupiti jer se time utječe na financijsko izvještavanje gotovo svih hrvatskih poduzeća. Stoga se čini opravdanim dodatno istražiti koja bi od navedenih pojednostavljenja praksa najbolje prihvatila. Dakle, predstoji nam vrijeme intenzivnijih javnih rasprava i konzultacija glede mogućih pravaca razvoja računovodstvene regulative naših malih i srednjih poduzeća.

Literatura:

1. EFAA (2014) Implementing the New European Accounting Directive - Making the right choices. EFAA, European Federation of Accountants and Auditors for SMEs. Dostupno na: http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/2014/EFAA%20MSO%20in%20Accounting%20Directives%20Report%20140408.pdf. [14.07.2014.].
2. European Parlament & Council of the European Union; (2012) Directive 2012/6/EU of the European Parlament and of the Council od 14 March 2012 amending Council Directive 78/660/EEC on the annual accounts of certain types of companies as regerds micro-entity. Official Journal of the European Union, Vol. 81, No. 3. Dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:081:0003:0006:en:PDF [14.07.2014.].
3. European Parlament & Council of the European Union; (2013) Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. Official Journal of the European Union, L 182. Dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2013:182:FULL&from=EN [14.07.2014.].

PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO
primjeri, zadaci i vježbe

U Zagrebu, 13. - 17. listopada 2014.

Dvorana Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika,
Zagreb, J. Gotovca 1/II. (kod Kvaternikovog trga)

PROGRAM:

1. SUSTAV PRORAČUNA
- zakonodavni okvir
- struktura proračuna I proračunski ciklus
- financiranje iz proračuna
- proračunske klasifikacije
- planiranje u sustavu proračuna - praktični primjeri

2. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO
- poslovne knjige i knjigovodstvene isprave
- načela iskazivanja imovine i obveza
- načela iskazivanja prihoda i rashoda
- popis imovine i obveza - inventura - praktični primjeri

3. SADRŽAJ I PRIMJENA RAČUNSKOG PLANA
- prihodi i rashodi poslovanja - razred 3 i 6
- prihodi od prodaje i rashodi za nabavu nefinancijske imovine - razred 4 i 7
- zaduživanje i otplata kredita - razred 5 i 8
- dugotrajna nefinancijska imovina - nabava, prijenosi unutar proračuna, donacije, prodaja, rashod, ispravak vrijednosti
- financijska imovina - zajmovi, depoziti, predujmovi - blagajničko poslovanje
- praćenje i evidentiranje financiranja projekata iz fondova EU
- vremenska razgraničenja - evidentiranje
- praktični rad polaznika- evidentiranje na pripremljenim zadacima

4. REZULTAT POSLOVANJA I FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI
- utvrđivanje rezultata po aktivnostima
- korekcija i raspodjela rezultata
- zaključivanje poslovnih knjiga
- popunjavanje obrazaca financijskih izvještaja i izrada Bilješki
- praktični rad polaznika - utvrđivanje rezultata prema pripremljenim zadacima

5. FISKALNA ODGOVORNOST
- ustrojavanje predmeta o fiskalnoj odgovornosti
- kako izraditi i prilagoditi interne procedure - praktični primjeri
- obavezni privitak računu - otpremnica, servisno izvješće, narudžbenica, ugovor
- provođenje testiranja i dokazi po područjima iz Upitnika o fiskalnoj odgovornosti temeljem računovodstvenog evidentiranja

6. PLANIRANJE I PRAĆENJE IZVRŠENJA JAVNE NABAVE
- pripremne radnje za planiranje
- računovodstvene podloge za količinsko i vrijednosno planiranje
- povezanost plana nabave s financijskim planom odnosno proračunom
- računovodstveno praćenje nabave - ugovora, narudžbenice
- izvršenje ugovora
- praktični rad polaznika - izrada plana nabave,utvrđivanje nepravilnosti

7. PLAĆE, NAKNADE I OSTALA MATERIJALNA PRAVA
- određivanje visine plaće državnih i javnih službenika i namještenika
- novčana prava uređena kolektivnim ugovorima
- povezanost evidencija o radnom vremenu i isprava o obračunanoj plaći
- obračun plaće, olakšice i način evidentiranja plaće
- materijalna prava zaposlenika - dnevnice, putni troškovi,pomoći, nagrade i darovi
- naknade troškova osobama izvan radnog odnosa
- drugi dohodak - vanjski suradnici - oporezive i neoporezive isplate - evidentiranje
- stručno osposobljavanje bez zasnivanja radnog odnosa - evidentiranje prihoda i rashoda
- popunjavanje JOPPD obrasca

IVICA MILČIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Obračun troška proizvodnje po standardnim troškovima

Trgovačka društva koja se bave proizvodnjom vrlo često se odlučuju za obračun proizvodnje po standardnim troškovima. Standardima financijskog izvještavanja kao jedna od dopuštenih tehnika mjerenja troška je metoda standardnog troška. Najčešći razlog primjene metode standardnog troška je periodična (dnevna, satna ili slično) isporuka proizvoda. U takvim slučajevima je nemoguće u isto vrijeme proknjižiti ulazne troškove koji su alocirani na taj proizvod, a automatizmom se iskazuje trošak prodanih proizvoda na rashodima. Kasnije prilikom alociranja stvarnih troškova dolazi do pozitivnih ili negativnih odstupanja, o čemu je više riječ u članku.

1. METODOLOGIJA ISKAZIVANJA TROŠKA PROIZVODNJE PO STANDARDNIM TROŠKOVIMA

Temeljem Međunarodnog računovodstvenog standarda 2 – Zalihe. Navedena metoda često se koristi iz praktičnih razloga ako se njenom primjenom dobivaju rezultati koji su približni trošku nabave. Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i dijelova zaliha, rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Navedena metoda trebala bi se redovito ispitivati i po potrebi mijenjati u odnosu na postojeće uvjete.

Vrlo često se navedena metoda koristi kod slučajeva gdje se na dnevnoj osnovi razdužuju konta skladišta sirovina, materijala, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, a zaduženje navedenih konta kasni u knjiženjima zbog toka dokumentacije. Kod takvih slučajeva vrlo često se javljaju pozitivna i/ili negativna odstupanja od stvarnih cijena. Kod nastanka takvih odstupanja potrebno je kroz korektivni konto odstupanja od stvarnih cijena iskazati tu razliku. Ako je standardna cijena po kojoj je materijal zadužen na skladište veća od stvarne nabavne cijene, radi se o pozitivnim odstupanjima koja se na korektivnom kontu knjiže potražno. Ako je standardna cijena niža od stvarne nabavne cijene radi se o negativnim odstupanjima koja se na korektivnom kontu knjiže dugovno.

Za potrebe knjigovodstva utvrđene su tehnike knjiženja, tok dokumentacije i ostale knjigovodstvene procedure regulirane računovodstvenim politikama. Računovodstvene politike trebaju se temeljiti na setu standarda financijskog izvještavanja ovisno o veličini poduzetnika. Za potrebe financijskog izvještavanja relevantne su odrednice seta standarda financijskog izvještavanja. Standardima financijskog izvještavanja nisu posebno utvrđene tehnike knjiženja, nije propisan kontni plan i načini knjiženja prema utvrđenim kontima. Glavni zahtjev i cilj standarda financijskog izvještavanja je pružiti informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima poslovnog subjekta koje su korisne širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka.

Standardi financijskog izvještaja i Zakon o računovodstvu propisuju set financijskih izvještaja koji je svaki poduzetnik dužan sastaviti i prezentirati, odnosno javno objaviti. Na temelju tako sastavljenih financijskih izvještaja, a za potrebe oporezivanja dobiti posebice, relevantan je izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili račun dobiti i gubitka.

Zakonom o porezu na dobit propisana je obveza utvrđivanja i plaćanja poreza na dobit poreznih obveznika. U članku 5. Zakona o porezu na dobit utvrđena je porezna osnovica. Porezna osnovica utvrđuje se prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama istog Zakona.

Računovodstvenim propisima pri utvrđivanju rezultata, kao što je već spomenuto smatraju se prema kriteriju klasifikacije uz Zakon o računovodstvu i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja.

Metodologija knjiženja koja se u knjigovodstvu koristi ovisi o knjigovodstvenim shemama i procedurama koje mogu biti prilagođene svakom subjektu zasebno. Ključni zahtjev računovodstvenih propisa, u ovom slučaju Zakona o računovodstvu je da glavna knjiga mora sadržavati unaprijed pripremljena konta koja, sukladno potrebama poduzetnika, osiguravaju podatke za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja. Dodatno vode se pomoćne knjige koje se odnose na imovinu u materijalnom obliku u kojima se iskazuju podaci u količinama i novčanim iznosima.

Nadalje za potrebe oporezivanja, relevantan je uz Zakon o porezu na dobit i Opći porezni zakon koji zahtijeva da se knjiženja i druga evidentiranja trebaju obavljati potpuno, točno, pravodobno i uredno na temelju ispravnih knjigovodstvenih isprava.

Kao što je već navedeno, najčešći razlog korištenja metode obračuna proizvodnje po standardnim troškovima je kontinuirani izlaz gotovih proizvoda. Koliko puta u tijeku izvještajnog razdoblja će se raditi usklađenja sa stvarnim cijenama ovisi isključivo o pravilima koja je postavila uprava društva. Temeljem standarda financijskog izvještavanja, dovoljno bi bilo samo jednom, i to pri sastavljanju financijskih izvještaja. Preporuka, posebice kod većih društava da se to radi češće, primjerice jednom mjesečno ili još češće, što može ovisiti o zahtjevima uprave za izvještavanjem.

Utvrđivanje cijene proizvodnje po standardnom trošku kreće od izračuna za to nadležnih osoba za svaku pojedinu jedinicu različitog proizvoda. Te osobe dužne su prema utvrđenim pravilima struke poštivati normative utroška sirovina, materijala i rada i ažurno pratiti kretanje cijena na tržištu na temelju čega utvrđuju standardni trošak proizvodnje pojedinog proizvoda. Podatke o troškovima dobivaju iz računovodstva, posebice dio koji se odnosi na trošak amortizacije, rada, ostalih troškova proizvodnje koji se pripisuju pojedinoj stavci proizvoda. U slučajevima kada bi u tim procedurama utvrđivanja

standardnog troška dolazilo do značajnih odstupanja potrebno je te procedure utvrđivanja revidirati i redovito kontrolirati.

Odstupanja od stvarnih cijena nemaju nikakvog utjecaja na rezultat poslovanja društva ni na poreznu osnovicu poreza na dobit. Razlog tome je da su odstupanja neutralna stavka koja ima svoju evidenciju i na potražnoj i dugovnoj strani.

2. PRIMJERI KNJIŽENJA ODSTUPANJA OD STVARNIH CIJENA

Nekoliko načina knjiženja troškova proizvodnje po standardnim cijenama prikazano je u nastavku:

Tablica 1.: Shema knjiženja obračuna proizvodnje po standardnim cijenama kada su standardne cijene veće od stvarnog troška

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	Izdatnice sa skladišta (prijenos podataka iz skladišnih evidencija – materijalnog knjigovodstva) – procedura koja se odvija svakodnevno	X,xx		6300
	Iskazivanje troška prodanih proizvoda (protustavka kontu 6300)	X,xx	7000	
2.	Obračun proizvodnje po standardnom trošku	X,xx		6000
	Zaduženje skladišta po standardnom trošku	X,xx	6300	
3.	Obračun proizvodnje	Y,yy		49
	Zaduženje proizvodnje u toku	Y,yy	6000	
4.	Iskazivanje razlike između stvarnog troška i standardnog troška kod proizvodnje u toku	X,xx – Y,yy		6000 609
5.	Iskazivanje razlike između stvarnog troška i standardnog troška kod gotovih proizvoda	X,xx – Y,yy	6300	6300
6.	Ukidanje odstupanja od cijene proizvodnje	X,xx – Y,yy	7000 609	

Iz prikazanog knjiženja vidljivo je da je knjiženjem broj 1. iskazan trošak prodanih gotovih proizvoda po standardnim troškovima. Knjiženjem broj 2. zaduženo je skladište gotovih proizvoda i razdužena proizvodnja u toku, također po standardnim troškovima. Nakon stvarnog obračuna troškova proizvodnje gdje je knjiženje prikazano pod brojem 3. zadužuje se konto proizvodnje u toku po stvarnim troškovima. Pri tome nastaje razlika između dugovne i potražne strane konta proizvodnja u toku na dan knjiženja zaduženja. Taj iznos ovisno o tome je li na dugovnoj ili potražnoj strani smatra se odstupanjem od stvarnih troškova te se prenosi na konto odstupanja od stvarnih troškova kao što je prikazano pod knjiženjem broj 4.

Knjiženja pod brojem 5 i 6 anuliraju utjecaj razlike između standardnih i stvarnih troškova na kontu zalihe gotovih proizvoda i na kontu troška prodanih gotovih proizvoda. Rezultat storniravanja na kontu 6300 je ukidanje prikazanog prometa po standardnim troškovima (nakon ovog knjiženja promet na kontu 6300 je iskazan po stvarnim cijenama), a knjiženje pod brojem 6, pri čemu se ukida razlika između stvarnog i standardnog troška prikazanog na kontu troškova prodanih proizvoda i prikazuje stvarni porezno priznati trošak. Protustavka ovakvom knjiženju je prikazivanje prometa po kontu odstupanja od stvarnih cijena.

Tablica 2.: Shema knjiženja obračuna proizvodnje po standardnim cijenama kada su standardne cijene manje od stvarnog troška

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	Izdatnice sa skladišta (prijenos podataka iz skladišnih evidencija – materijalnog knjigovodstva) – procedura koja se odvija svakodnevno	X,xx		6300
	Iskazivanje troška prodanih proizvoda (protustavka kontu 6300)	X,xx	7000	
2.	Obračun proizvodnje po standardnom trošku	X,xx		6000
	Zaduženje skladišta po standardnom trošku	X,xx	6300	
3.	Obračun proizvodnje	Y,yy		49
	Zaduženje proizvodnje u toku	Y,yy	6000	
4.	Iskazivanje razlike između stvarnog troška i standardnog troška kod proizvodnje u toku	Y,yy – X,xx	609	6000
5.	Iskazivanje razlike između stvarnog troška i standardnog troška kod gotovih prozivoda	Y,yy – X,xx	6300	6300
6.	Ukidanje odstupanja od cijene proizvodnje	Y,yy – X,xx	7000	609

3. ZAKLJUČAK

Pri primjeni metode standardnog troška, važno je točno utvrditi troškove koji se kapitaliziraju na zalihe gotovih proizvoda. Pri tome je važno da sustav i tehnike knjiženja ulaznih računa, troškova rada, amortizacije i ostalih troškova budu jasno utvrđene i da se te procedure primjenjuju pri svakom knjiženju. Da bi navedeni način iskazivanja vrijednosti zaliha dobro funkcionirao osobe koje rade u knjigovodstvu moraju s pravilima i tehnikama knjiženja biti upoznate i dosljedno ih primjenjivati. Posebno je važno ispravno dodjeljivati mjesta troška prilikom unosa svakog dokumenta. Druga strana koja je također jednako važna je da osobe koje utvrđuju troškove proizvodnje pojedine stavke zaliha dobro poznaju tehnologiju proizvodnje te primjenom metode alokacije troška na pojedine stavke zaliha prate utroške materijala, rada zaposlenih, sati rada strojeva i ostalih pripadajućih troškova te prate cijene na tržištu što je češće moguće. Kada su obje strane usklađene dolazi do manjih odstupanja koja nisu značajna. Rezultat značajnijih odstupanja ima za posljedicu nerealan izvještaj prema upravi ili prema drugim zainteresiranim stranama ako se izvještaj o vrijednosti proizvodnje ili stanju zaliha daje prije nego što su svi troškovi alocirani u računovodstvu. Iskazivanje troškova po standardnim cijenama nema utjecaja na rezultat poslovanja i poreznu osnovicu nakon što su sva knjiženja u knjigovodstvu provedena. U slučajevima pozitivnih ili negativnih odstupanja korekcija se provodi kroz konto troška prodanih proizvoda i u konačnici na kontu troška prodanih proizvoda iskazano je stvarno stanje nastalih troškova. Knjiženja odstupanja od stvarnog troška provodi se na kontima zaliha materijala i sirovina ili kontima zaliha gotovih proizvoda. Na kontima troška nema potrebe da se otvara zaseban konto koji će posebno prikazivati promet odstupanja od stvarnih cijena. Rezultat kada je i otvoren takav konto je da zbroj prometa konta troška prodane robe i konta odstupanja od stvarnih cijena daje stvarni trošak prodane robe. Kako će pojedino društvo iskazivati troškove i odstupanja nije ničim propisano. Mogućnost odabira pojedine metode knjiženja ostaje na društvu.

Prof. dr. sc. DANIMIR GULIN
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Novine iz međunarodnog računovodstva

1. PROBLEMI U PRIMJENI 10. POGLAVLJA RAČUNOVODSTVENE DIREKTIVE 2013/34/EU

Zemlje članice EU trebaju uskladiti svoja zakonodavstva s novom računovodstvenom direktivom do 20. 7. 2015. Usklađeni zakonski propisi s Direktivom trebaju stupiti na snagu od 1. 1. 2016. U nekim zemljama članicama[1] postavlja se pitanje primjene i zakonskog reguliranja Direktive 10. poglavlja – *Izvješća o plaćanju državi*. Institut ovlaštenih računovođa Engleske i Velsa postavlja pitanje transparentnosti plaćanja državi koja su dužna izvršiti poduzeća koja se bave prirodnim resursima (rudarstvo, nafta, šume, vode itd.). Direktiva zahtijeva promjene koje će se odraziti na prikupljanje i sređivanje podataka.

Osnovni problem je u tome što su financijski izvještaji sastavljeni na temelju nastanka događaja, a Direktiva zahtijeva prilagodbe zakonodavstva prema kojima država treba biti izvještena na temelju novčane osnove.

Prema tome, s jedne strane Direktiva kod financijskog izvještavanja zahtijeva nacionalna zakonodavstva prema kojima će poduzeća izvještavati na temelju nastanka događaja u skladu s nacionalnim ili MSFI standardima. S druge strane ista Direktiva zahtijeva od poduzeća koja se bave prirodnim resursima u državi da su zbog plaćanja državi dužna sastavljati financijske izvještaje na novčanoj osnovi. Dakle, uz redovno financijsko izvještavanje na novčanoj osnovi poduzeća koja se bave prirodnim resursima trebat će za potrebe države (koja poduzeća, to treba propisima odrediti država) uspostaviti paralelan sustav izvještavanja na novčanoj osnovi.

2. PRIJEDLOZI IZMJENA MSFI 10, MSFI 11 I MSFI 28

Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) donio je u svibnju 2011. paket od pet, što novih, kao i izmijenjenih standarda. To su:[2]

- MSFI 10 - Konsolidirani financijski izvještaji (zamijenio je dotadašnji MRS 27 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji i SIC 12 Konsolidacija - subjekti posebne namjene)
- MSFI 11 - Zajednički aranžmani
- MSFI 12 - Objava udjela u drugim subjektima
- MRS 27 - Odvojeni financijski izvještaji (izmijenjeni i novoimenovani standard koji slijedi novi MSFI 10 koji se fokusira samo na odvojene financijske izvještaje) i
- MRS 28 - Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate (izmijenjeni standard u skladu s MSFI 10 i MSFI 11).

IASB je objavio prijedloge izmjene MSFI 10 i MRS 28.3 Komentari na izmjene mogu se poslati na www.iasb.org do 15. 9. 2014.

Cilj projekta izmjena MSFI 10 i MRS 28 je uklanjanje nekonzistentnosti između zahtijeva ovih standarda u postupcima koji nastaju u slučajevima gubitka kontrole nad podružnicom, a u svezi efekata od pridruženih društava i zajedničkih pothvata. MRS 28 ograničava dobitke i gubitke koji proizlaze od nemonetarne imovine pridruženih društava i zajedničkih pothvata do visine udjela drugih vlasnika pridruženih društava i zajedničkih pothvata. MSFI 10 zahtijeva potpuno priznavanje dobiti ili gubitka od gubitka kontrole podružnice.

Ciljevi promjena MSFI 11 (iz svibnja 2014.) jesu da se uspostavi novi vodič za stjecanje udjela u novim operacijama koje čine poslovanje. IASB želi da stjecatelji udjela u novim operacijama (kao zajednički kontrolirane aktivnosti): (a) primjenjuju u tu svrhu MSFI 3 Poslovna spajanja, kao i druge standarde koji nisu u konfliktu s MSFI 11 i (b) da se objavljuju informacije koje zahtijevaju MSFI prema poslovnim spajanjima. Razlog ove izmjene je zahtjev za pojašnjenja koja je dobio Odbor za pojašnjenja MSFI-a, a odnose se na: (a) zajedničke operatore (zajednički kontrolirane aktivnosti) i stjecanje udjela u njima prema MSFI 11 te (b) pothvatnike za stjecanje udjela u zajednički kontroliranim operacijama ili zajednički kontroliranoj imovini kako je bilo prema MRS 31 - Udjeli u zajedničkim pothvatima.

3. SPREČAVANJE PRANJA NOVCA I FINANCIRANJA TERORIZMA

Komisija EU usvojila je dva prijedloga[4] kojima se jačaju postojeća pravila prilikom transfera novca u funkciju sprečavanja pranja novca i financiranja terorizma. Povjerenik za interno tržište EU, M. Barnier, naglašava da je cilj Komisije pojačati oprez banaka, odvjetnika, računovođa i ostalih u aktivnosti sprečavanja pranja novca. Povjerenica za unutarnje odnose EU, C. Malmstrom naglašava da je zaštita legalne ekonomije, posebno u vremenu financijske krize, prioritetna zadaća Komisije. Naglašava kako banke nikako i nikada ne smiju postati praonice ilegalnog novca stečenog kriminalom i korupcijom te moraju spriječiti financiranje terorizma s tim novcem. U tom smislu Komisija EU priprema paket koji se sastoji od dva dijela, i to: (a) direktive kojom se prevenira korištenje financijskog sustava u funkciju sprečavanja pranja novca i financiranja terorizma i (b) regulacije informacija koje su povezane s transferom novca s ciljem da se omogući otkrivanje tragova za nedopuštenim transferima.

[1] Economia 7/8 ICAEW, London, 2014., str. 68.
[2] The Chartered Accountant 4/2014, ICAI, New Delhi, 2014., str. 75.
[3] Economia 7/8 ICAEW, London, 2014., str. 69. i International Accountant 7/8 2014.
[4] International Accountant 6/2014, AIA, Newcastle, 2014., str. 28.

Mr. sc. SILVIJA PRETNAR ABIČIĆ
Mega produkcija d.o.o., Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Reakcija revizora na procijenjeni rizik prijevare

Kako bi mogao izraziti razumno uvjerenje da financijski izvještaji ne sadrže značajne pogrešne prikaze nastale uslijed pogreške ili prijevare, od revizora se očekuje da provede odgovarajuće postupke kako bi primjereno reagirao na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili na one na koje se sumnja. Ovo područje posebno je obrađeno u Međunarodnom revizijskom standardu (MRevS) 240 - Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja. U ovom članku autorica detaljno obrađuje postupke koje revizor provodi nakon izvršene procjene i prepoznavanja rizika prijevare u fazi planiranja, odnosno postupke koje revizor obavlja kao reakciju na procijenjene rizike prijevare.

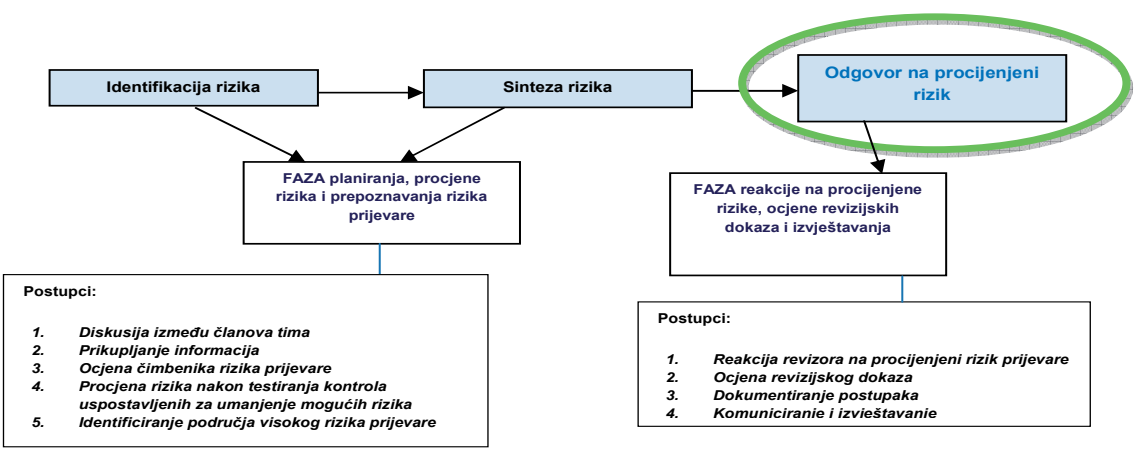
1. UVOD

Nakon procjene rizika prijevare u fazi planiranja, revizor mora primjereno reagirati na prepoznate prijevare ili na one na koje se sumnja. MRevS 240 proširuje na koji način treba primijeniti MRevS 330 - *Revizorove reakcije na procijenjene rizike,* koji se bavi odgovornošću revizora za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje je revizor tijekom revizije financijskih izvještaja pronašao i procijenio u skladu s MRevS-om 315 - *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom razumijevanja subjekta i njegovog okruženja* te revizor mora pomoću odgovarajućih reakcija prikupiti dostatne i primjerene dokaze koji se odnose na te procijenjene rizike. S obzirom da se od revizora očekuje da kontinuirano prilagođava inicijalno procijenjeni rizik te da prikupi i ocijeni revizijske dokaze kako bi mogao izraziti odgovarajuće mišljenje o financijskim izvještajima, potrebno je prilagoditi i postupke čija se vrsta, vremenski raspored i opseg temelje upravo na procijenjenim rizicima. Očekuje se da revizor odgovarajuće dokumentira sve postupke te da o prijevarama ili o sumnji na prijevare komunicira s menadžmentom ili s onima koji su zaduženi za upravljanje. Detaljnije o postupcima koje će revizor provesti sukladno standardima navodi se u nastavku.

2. PROVOĐENJE POSTUPAKA REVIZIJE NAKON PROCJENE I PREPOZNAVANJA RIZIKA PRIJEVARE U FAZI PLANIRANJA

Revizijski standardi zahtijevaju od revizora da prilikom razmatranja rizika prijevare, sa stavom profesionalnog skepticizma i koristeći profesionalnu prosudbu, provede tri koraka: (1) u fazi planiranja provede postupke prepoznavanja i procjene rizika prijevare, (2) provede procedure kao reakciju na procijenjene rizike prijevare u fazi obavljanja daljnjih postupaka revizije i razmotri rizik prijevare prilikom ocjene prikupljenih dokaza te (3) komunicira prepoznate rizike u fazi izvještavanja i izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima.

Dakle, revizorova odgovornost u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja, odnosno postupci i aktivnosti koje će revizor provesti prilikom sagledavanja rizika prijevare u pojedinoj fazi procesa revizije mogu se prikazati kako je navedeno u nastavku (slika 1.[1]).



Slika 1. Postupci revizora u vezi s procjenom rizika prijevare

[1] Sastavljeno prema Ramos, M.: Auditors' Responsibility for Fraud Detection, Journal of Accountancy, January 2003, dostupno na: http://www.journalofaccountancy.com/issues/2003/jan/auditorsresponsibilityforfrauddetection.htm, 2. 7. 2012.

Kako bi revizor mogao primjereno reagirati na rizik prijevare utvrđen u fazi planiranja, potrebno je da se nakon procesa identifikacije i procjene rizika prijevare napravi sinteza prepoznatih rizika s obzirom na značajnost, vjerojatnost i vrste prepoznatih rizika.

U časopisu Računovodstvo i financije br. 12/2013., u članku pod naslovom *Procjena rizika prijevare u fazi planiranja revizije*, objašnjeni su postupci koje revizor poduzima prilikom procjene i prepoznavanja rizika prijevare u fazi planiranja, stoga će se u nastavku objasniti daljnji postupci koje revizor provodi, a odnose se na: (a) reakciju na procijenjeni rizik prijevare, (b) ocjenu revizijskih dokaza, (c) dokumentiranje postupaka, te (d) komuniciranje i izvještavanje.

2.1. Reakcija revizora na procijenjeni rizik prijevare

Sukladno MRevS-u 330 revizor će oblikovati i implementirati odgovarajuće reakcije na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja s ciljem prikupljanja dostatnih i primjerenih dokaza koji se odnose na prethodno procijenjene rizike.

Revizorova reakcija na procijenjeni rizik prijevare pod utjecajem je vrste i značajnosti rizika prijevare te internim kontrolama uspostavljenim u svrhu sprječavanja i otkrivanja potencijalnih prijevarnih shema. U slučaju da je tijekom postupka procjene rizika prijevare utvrđeno da postoji rizik prijevare te da bi mogao imati značajan utjecaj, revizori su obvezni usredotočiti se tijekom daljnjeg postupka revizije na identificirane rizike te provesti odgovarajuće postupke sukladno procijenjenom riziku. Dakle, u ovoj fazi revizor mora odlučiti koje će postupke provesti s obzirom na procijenjeni rizik prijevare, kako bi mogao prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze te kako bi u konačnici mogao formirati mišljenje o financijskim izvještajima. Stoga je revizorova procjena rizika prijevare te odgovarajući odgovor na procijenjeni rizik važan faktor koji utječe na kvalitetu i učinkovitost revizije.

Sukladno MRevS-u 240, reakcije revizora na procijenjeni rizik prijevare mogu se klasificirati u 3 skupine: (a) sveobuhvatne reakcije koje naglašavaju procijenjene rizike prijevara *na razini financijskih izvještaja*, (b) revizijski postupci koji odražavaju reakciju na procijenjene rizike *na razini tvrdnji,* te (c) revizijski postupci kao reakcija na rizike povezane s *menadžmentovim zaobilaženjem kontrola*. Postupci će biti detaljnije objašnjeni u nastavku.

- **Sveobuhvatne reakcije na razini financijskih izvještaja**

U provođenju sveobuhvatnih reakcija revizor će dodatne revizorske postupke provesti s povećanim profesionalnim skepticizmom, a posebno vezano uz povećanu osjetljivost u izboru vrsta i obujma dokumentacije koju će prikupiti kao odgovor na značajne transakcije i procijenjeni rizik te prilikom određivanja izvora za dodatno prikupljanje informacija kako bi mogao potvrditi objašnjenja ili izjave menadžmenta o značajnim pitanjima.[2]

Također, u okviru određivanja sveobuhvatnih reakcija, kako bi što bolje reagirao na prepoznate rizike prijevara, prilikom odabira procedura te prilagodbe pristupa, revizor će uzeti u obzir sljedeće mogućnosti:[3] (1) promjenu revizorskog tima odabirom članova s više iskustva, znanja i sposobnosti kojima će biti dodijeljene značajne odgovornosti ili dodijeljivanjem pojedinaca s dodatnim specijaliziranim vještinama, kao što su forenzičari i IT stručnjaci, te osigurati jači nadzor koji odražava revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara i kompetencije članova tima koji obavljaju posao, (2) ocijeniti mogu li odabir i primjena računovodstvenih politika subjekta, a naročito onih vezanih za subjektivna mjerenja i kompleksne transakcije, ukazivati na prijevarno financijsko izvještavanje koje proizlazi iz mogućnosti menadžmenta da upravlja zaradama te (3) ugraditi elemente nepredvidivosti u provođenje daljnjih postupaka, odnosno u izbor vrste, vremenskog rasporeda i obujma revizijskih postupaka.

Revizori se često u praksi ne ponašaju nepredvidivo te provode iste procedure i revizijske programe kao i prethodne godine, što utječe na smanjenje dužne profesionalne pažnje i profesionalnog skepticizma tijekom provođenja postupka revizije, čime revizija postaje rutinski posao. Ovakvo ponašanje može rezultirati primarno neprimjerenom procjenom rizika prijevare, te kao posljedica navedenoga provođenjem neodgovarajućih postupaka te neotkrivanjem prijevare. Također, pojedinci u poduzeću u kojem se provodi revizija, upoznati su s postupcima koje revizor tijekom revizije uobičajeno provodi, te imaju veću mogućnost da sakriju prijevarno financijsko izvještavanje. Stoga su iznenađenja u reviziji, odnosno ugrađivanje elemenata nepredvidivosti u izbor vrste, vremenskog rasporeda i obujma revizijskih postupaka, jedan od mogućih načina za otkrivanjem prijevare. Nepredvidivost se može odnositi na obuhvaćanje područja i segmenata poslovanja koja uobičajeno nisu obuhvaćena planom i programom revizije, odnosno na promjenu načina odabira transakcija kako bi se izbjegle situacije u kojima bi poduzeće moglo utjecati na odabir stavaka ili revizijski dokaz. Očekuje se da će elementi nepredvidivosti, kao na primjer obavljanje dokaznih postupaka za stanja računa i tvrdnje koje se inače ne testiraju zbog njihove male značajnosti ili niskog rizika, vremensko provođenje pojedinih revizijskih postupaka koje je drugačije od očekivanoga, primjena različitih metoda uzorkovanja ili provođenje postupaka na različitim ili nenajavljenim lokacijama, utjecati na veću mogućnost otkrivanja potencijalnih prijevara od strane revizora, odnosno na smanjenje prijevara od strane počinitelja.[4] Dakle, primjena povećanog profesionalnog skepticizma provođenjem revizije putem nepredvidivosti u postupcima može utjecati na počinitelje prijevara iz razloga jer se ne mogu osloniti na poznavanje postupaka koje revizor provodi te će stoga biti manje spremni počiniti prijevaru zbog veće mogućnosti za njeno otkrivanje.

Chen, Kelly i Salterio proveli su istraživanje[5] o tome hoće li uvođenje faktora nepredvidivosti, odnosno promjena revizorskih procedura i ponašanja kao reakcija na povećani profesionalni skepticizam revizora uslijed povećanja rizika od prijevare utjecati na počinitelje prijevara, prije svega menadžment, na smanjenje, odnosno zastrašivanje od počinjenja prijevarnog financijskog izvještavanja. Kao moguće promjene procedura i ponašanja promatrane su tri promjene u odnosu na postupke koji su učinjeni u reviziji prethodne godine, a to su: povećanje kritičnosti prilikom ispitivanja menadžmenta, povećanje opsega revizorskog uzorka i prikupljene dokumentacije te promjene u načinu provođenja i vrsti revizorskih testova. Utvr-

[2] Međunarodni revizijski standardi, Međunarodni standardi kontrole kvalitete, Međunarodne smjernice revizijske prakse, prijevod s engleskog jezika, Zagreb, 2010., MRevS 240, točka A33.

[3] Međunarodni revizijski standardi, Međunarodni standardi kontrole kvalitete, Međunarodne smjernice revizijske prakse, prijevod s engleskog jezika. op. cit., MRevS 240, točka 29, A34-A35.

[4] Ibid., MRevS 240, točka A36.

[5] Detaljnije o tome Chen, Q., Kelly, K., Salterio, S. E.: Do Audit Actions Consistent with Increased Auditor Scepticism Deter Potential Management Malfeasance?, October, 2009., dostupno na: http://aaahq.org/meetings/AUD2010/AuditActionsConsistentWithIncreasedAuditorScepticism.pdf, 27. 12. 2011.

đeno je da menadžeri primjećuju da dolazi do promjene ponašanja revizora u odnosu na prethodnu godinu, ali ne znaju razloge zbog kojih je revizor promijenio svoj stav. Kao najvažnije razloge promjene ponašanja menadžeri pretpostavljaju povećani profesionalni skepticizam, povećanu sumnjičavost revizora o poštenosti financijskog izvještavanja te promjene u regulatornom okruženju revizorskih društava. Uslijed navedenoga menadžment će percipirati povećanje vjerojatnosti otkrivanja prijevarnog ponašanja. Rezultati istraživanja potvrđuju da najveći utjecaj na smanjenje namjere menadžmenta za počinjenjem prijevare ima promjena vrste prikupljenih dokaza. S druge strane, rezultati ukazuju da najčešća reakcija koju revizori provode, a odnosi se na povećanje opsega uzorka bez promjene vrste testova, kao i provođenje kritičkog ispitivanja, neće imati utjecaj na promjene ponašanja počinitelja. Prema tome, iako je promjena vrste revizorskih postupaka najučinkovitija za sprječavanje menadžmenta za počinjenje prijevare te za otkrivanje prijevara, dokazano je da će se u praksi ova mjera vrlo rijetko provoditi. Stoga rezultati ovog istraživanja ukazuju na značajne mogućnosti poboljšanja koje revizori moraju implementirati u provođenju postupaka kao reakcije na procijenjene rizike prijevare.

- **Revizijski postupci koji odražavaju reakciju na procijenjene rizike na razini tvrdnji**

Sukladno MRevS-u 330 revizor je obvezan oblikovati i provoditi daljnje revizijske postupke kao reakciju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare na razini tvrdnje, čija se vrsta, vremenski raspored i obujam temelje na tim procijenjenim rizicima. Prema tome, revizor treba provesti prilagodbu određenih postupaka kako bi prikupio dokaze koji predstavljaju odgovarajuće odgovore na procijenjeni rizik.

Vrsta revizijskog postupka odnosi se na njegovu svrhu (tj. da li se radi o testu kontrola ili dokaznom postupku) i na njegovu vrstu (pregledavanje, promatranje, upit, konfirmiranje, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje ili analitičke postupke) te je od najveće važnosti u reagiranju na procijenjene rizike. *Vremenski raspored* se odnosi na vrijeme kada se postupak provodi te na razdoblje ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz, dok se *obujam revizijskog postupka* odnosi na količinu postupka koje je potrebno provesti (npr. odabir veličine uzorka ili broj promatranja kontrolne aktivnosti).[6]

Također, i u skladu s MRevS-om 240, revizor bi trebao provesti sljedeće prilagodbe postupaka kao reakciju na procijenjeni rizik prijevare:[7] (1) *promjena vrste postupaka* - promjena i provođenje postupaka putem kojih će se prikupiti dokazi koji su pouzdaniji i relevantniji ili kako bi se prikupile dodatne informacije koje su potvrđene iz drugih izvora izvan poduzeća te su različite od prije prikupljenih, (2) *promjena vremenskog rasporeda* - obavljanje dokaznih postupaka mora se vremenski prilagoditi, npr. obavljanje postupaka bliže ili na datum izvještavanja kako bi se otkrila pogrešna prikazivanja te utjecaj na integritet, kvalitetu i pouzdanost financijskih izvještaja, te (3) *promjena obujma procedura* - obujam postupaka mora odraziti procijenjeni rizik od pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare, npr. povećanje uzorka koji će biti dovoljan da se otkrije prijevara na koju se sumnja.

Sukladno navedenome, oblikovanje i provedba daljnjih revizijskih postupaka koji se temelje na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja i reakcija na njih moraju pružati jasnu vezu između tih postupaka i procijenjenog rizika. Nadalje, revizor će ili modificirati planirane procedure ili će zaključiti da su planirane procedure odgovarajuće kako bi se postupalo s identificiranim rizikom prijevare, u svrhu prikupljanja pouzdanih dokaza. Prilikom modifikacije postupaka potrebno je staviti naglasak na područja u kojima je identificirana veća vjerojatnost nastanka prijevare (na primjer: priznavanje prihoda, potraživanja, zalihe, obveze, osnovna sredstva) te prikupiti dovoljno dokaza kako bi se utvrdilo je li prijevara nastala ili je vjerojatno da će nastati te procijeniti njen utjecaj na financijsko izvještavanje. Najznačajniji faktori koji utječu na količinu i dostatnost revizorskih dokaza su značajnost, revizijski rizik i odnos između troškova prikupljanja dodatne količine dokaza i njihove korisnosti.

Budući da se očekuje da povećani rizik prijevare uzrokuje povećanje stava profesionalnog skepticizma, revizor će sukladno tome morati prilagoditi svoje ponašanje i postupke. Očekuje se da će revizor koji je više profesionalno skeptičan zahtijevati više kvalitetnih revizijskih dokaza kako bi mogao zaključiti o ispravnosti određene tvrdnje menadžmenta, odnosno kako bi prikupio dokaze koji će mu omogućiti stjecanje razumnog uvjerenja da financijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja. Za očekivati je da revizor sukladno povećanom profesionalnom skepticizmu promijeni ponašanje na jedan od sljedećih načina: (1) provodi jaču kritičku procjenu prikupljenih revizijskih dokaza na način da provodi ciljana ispitivanja menadžmenta i zaposlenika te procijeni odgovore pažljivije nego u prethodnoj godini, (2) poveća opseg prikupljenih podataka na način da se poveća uzorak testiranja i budžetiranih sati revizije te (3) promijeni vrstu revizorskih procedura i postupaka. U praksi je čest slučaj da revizori procijene značajan rizik prijevare, ali ne provode odgovarajuće procedure kao odgovor na procijenjeni rizik te stoga ne uspijevaju otkriti prijevaru.

Primjeri mogućih revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevara iz priznavanja prihoda i zloupotrebe imovine navode se u MRevS-u 240, Dodatak 2. Iako se navedeni postupci odnose na širok spektar situacija, ukazuju samo na moguće primjere i možda neće biti najprimjereniji ili potrebni u svim situacijama s kojima se revizor susreće. Također, reakcije na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara će se mijenjati ovisno o vrsti ili kombinaciji čimbenika rizika prijevara ili prepoznatih uvjeta i klasa transakcija, stanja računa, objava i tvrdnji na koje mogu imati utjecaj.

Vezano uz činjenicu utjecaja procjene rizika prijevare na prikupljanje revizorskih dokaza te na odgovarajuću prilagodbu revizorskih postupaka kao reakcije na procijenjeni rizik prijevare, provedeno je vrlo malo istraživanja. Iako je općeniti stav da prisustvo rizika prijevare treba rezultirati u promjeni revizorskih postupaka, dosadašnjim istraživanjima se nisu uspjele potvrditi značajnije promjene u revizorskim postupcima te revizori značajnije ne mijenjaju postupke kao odgovor na rizik prijevare. Tako na primjer, Zimbelman u svojim istraživanjima[8] potvrđuje da se mijenja, tj. povećava opseg provedbe istih revizorskih postupaka, ali ne i vrsta revizorskih testova. Također,

[6] Ibid., MRevS 330, točke A5-A7.

[7] Ibid., MRevS 240, točka A37.

[8] Zimbelman, M. F.: The effects of SAS No. 82 on auditor's attention to fraud risk factors and audit planning decisions, Journal of Accounting Research (Supplement): 75-97, 1997., prema: Blay, A. C., Kizirian, T. I., Sneathen, L. D. Jr.: The Incremental Effects of Fraud and Going-concern Risk on Audit Procedures, 2003., str. 4, dostupno na: http://aaahq.org/audit/midyear/04midyear/papers/blayAAAaudit.pdf, 14. 5. 2012.

prema istraživanjima od strane Glover *et. al.*[9], Graham i Bedard[10] te Asare i Wright[11] potvrđeno je da revizori često kao odgovor na rizik prijevare provode opsežnije standardne revizorske testove, koji nisu u potpunosti sukladni procijenjenim rizicima prijevare, odnosno da revizori dobro procjenjuju rizik prijevare, ali nisu efikasni u odgovarajućem načinu prilagođavanja plana revizije i revizorskih postupaka kao odgovor na procijenjeni rizik prijevare. Stoga se zaključuje da se kao tipični odgovor revizora na procijenjeni rizik prijevare provodi veći opseg istih testova, odnosno revizori su skloni proširiti opseg postojećih procedura koji se često temelji na prošlogodišnjem revizorskom programu, umjesto provođenja novih i različitih testova koji su kreirani kao odgovor na procijenjeni specifični rizik prijevare. Do navedenog dolazi iz razloga što revizori pogrešno smatraju da su provedene odgovarajuće revizorske procedure i da su prikupljeni odgovarajući revizorski dokazi te da je prikupljanje i procjena većeg opsega istih dokaza dovoljna kako bi se rizik materijalno pogrešnih prikazivanja smanjio na odgovarajuću razinu. Može se zaključiti da su uslijed ponavljanja revizorskog programa iz prethodnih godina revizori koji koriste standardne revizorske programe manje učinkoviti u odabiru i provođenju postupaka kojima bi odgovarajuće odgovorili na rizik prijevare, te stoga poduzeću mogu biti poznate procedure koje će revizor poduzeti, tako da postoji mogućnost da počini prijevaru koja neće biti otkrivena postojećim revizorskim programom.

- **Revizijski postupci kao reakcija na rizike povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola**

Nadalje, revizor mora posebno obratiti pozornost postoji li rizik prijevare povezan s mogućnošću menadžmentovog zaobilaženja kontrola budući da je menadžment u najboljoj poziciji za počinjenjem prijevare iz razloga što može manipulirati računovodstvenim evidencijama i pripremati prijevarne financijske izvještaje kroz zaobilaženje neefikasnih kontrola. Budući da su načini za zaobilaženje kontrola nepredvidivi, te iako razina menadžmentovog zaobilaženja kontrola varira od subjekta do subjekta, rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare od strane menadžmenta je značajan rizik te je prisutan kod svih poduzeća. Stoga će revizor, neovisno o procjeni rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola provesti sljedeće postupke: (a) testirati primjerenost i autoriziranost knjiženja u poslovnim knjigama postavljajući upite pojedincima koji su uključeni u proces financijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičnim aktivnostima povezanim s procesiranjem knjiženja i ostalih usklađenja, (b) provjerit će usklađenja provedena u pripremi financijskih izvještaja tijekom razdoblja, a naročito krajem poslovne godine kako bi utvrdio postoje li kakve manipulacije podataka, (c) pregledat će i procijeniti procjene i pretpostavke jer su pod jakim utjecajem subjektivnih prosudbi menadžmenta, (d) izvršit će retroaktivni pregled menadžmentovih procjena i pretpostavki povezanih sa značajnim računovodstvenim procjenama u financijskim izvještajima prethodne godine, te (e) steći razumijevanje postoji li za značajne transakcije koje su izvan redovnog poslovanja subjekta poslovna opravdanost.[12] Kada postoje posebni dodatni rizici menadžmentovog zaobilaženja kontrola, revizor može provesti i ostale revizijske postupke, osim gore navedenih.

2.2. Ocjena revizijskog dokaza

Temeljem obavljenih revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza te rezultata analitičkih postupaka provedenih pred kraj godine, od revizora se očekuje da prije završetka revizije ocijeni jesu li procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ostale primjerene iz razloga što se informacije koje revizor dobiva tijekom provedbe revizije mogu značajno razlikovati od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Zbog toga će revizor kod formiranja sveobuhvatnog zaključka ocijeniti jesu li financijski izvještaji kao cjelina u skladu s njegovim razumijevanjem subjekta i okruženja te postoje li rizici značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare koji ranije nisu uočeni. Ova se ocjena temelji na profesionalnoj prosudbi revizora jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi te će ukazati postoji li potreba za provođenjem dodatnih ili drugačijih revizijskih postupaka od onih koji su provedeni.

Revizor će prilikom ocjene prikupljenih revizijskih dokaza posebnu pozornost obratiti na razmatranje postojanja okolnosti koje mogu upućivati na mogućnost prijevare, a koje se navode u MRevS 240, Dodatak 3.

Postupak ocjenjivanja prikupljenih revizijskih dokaza revizor mora provesti uz odgovarajući stav profesionalnog skepticizma te ispitivački um koji je nužan za kritičko procjenjivanje dokaza. Za očekivati je da profesionalni skepticizam direktno utječe na procjenu dokaza, odnosno da će revizori koji imaju veći stupanj profesionalnog skepticizma otkriti više nedosljednosti u dokumentaciji te odgovoriti na procijenjeni rizik detaljnijom procjenom prikupljenih dokaza.

Posebno je važno preispitati kontradiktorne dokaze te informacije koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovore na upite i ostale informacije koje su prikupljene od menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, a naročito onda kada upućuju na prijevaru. Revizijski standardi sadrže zahtjeve o potrebi provođenja dodatnih postupaka u slučaju nedosljednosti u prikupljenim informacijama i dokazima. Temeljem profesionalne prosudbe, revizor će odrediti koje je modifikacije postupka potrebno izvršiti kako bi se odgovorilo na prepoznate okolnosti i razmotrilo učinke na ostale aspekte revizije. Tako npr. MRevS 500 - *Revizijski dokazi* zahtijeva određene modifikacije postupka ako: „(a) je revizijski dokaz pribavljen iz jednog izvora nekonzistentan s revizijskim dokazom pribavljenim iz drugog izvora ili (b) revizor ima dvojbi oko pouzdanosti informacija koje će koristiti kao revizijski dokaz“.[13]

U slučaju prepoznavanja pogrešnog prikazivanja revizor će ocijeniti je li takvo pogrešno prikazivanje rezultat prijevare te će utvrditi kakve su posljedice pogrešnog prikazivanja u odnosu na ostale aspekte revizije, posebno pouzdanost menadžmentovih izjava, jer postojanje prijevare ne mora biti, te najvjerojatnije nije jednokratna pojava. Stoga, pouzdanost dokaza koji su prikupljeni može biti upitna jer postoji sumnja o potpunosti i istinitosti danih izjava menadžmen-

[9] Glover, S., Prawitt, D., Schultz, J., Zimbelman, M.: A comparision of audit planning decisions in response to increased fraud risk: Before and after SAS No. 82, Auditing: A Journal of Practice&Theory 22 (3): 237 - 251, 2003., prema Allen, R. D., Hermanson, D. R., Kozloski, T. M., Ramsay, R. J.: Auditor Risk Assessment: Insights from the Academic Literature, Accounting Horizons, Vol. 20, No. 2, June 2006., dostupno na: http://business.highbeam.com/3839/article-1G1-148905714/auditor-risk-assessment-insights-academic-literature, 5. 1. 2012., str. 169.

[10] Graham, L., Bedard, J.: Fraud risk factors and audit planning, Internatioanl Journal of Auditing 7 (1):55-70, 2003., prema Allen, R. D., Hermanson, D. R., Kozloski, T. M., Ramsay, R. J.: Auditor Risk Assessment: Insights from the Academic Literature, op. cit., str. 169.

[11] Detaljnije o tome Asare, S. K., Wright, A.: The Effectiveness of Alternative Risk Assessment and Program Planning Tools in a Fraud Setting, dostupno na: http://www.audit-navigator.nl/files/090113_centraal_coll_ADVA_CAR_edited_version.pdf, 23. 1. 2012.

[12] Ibid., MRevS 240, točka 31. - 32.

[13] Ibid., MRevS 500, točka 11.

ta i vjerodostojnosti računovodstvenih evidencija i dokumentacije. Iz tog razloga revizor će ponovno ocijeniti procjenu rizika prijevare i posljedice na vrstu, vremenski raspored i obujam postupaka koje je proveo kao reakciju na ocijenjene rizike.

Ukoliko revizor nakon provedenih postupaka utvrdi da su, ili nije u mogućnosti zaključiti jesu li, financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani uslijed prijevare, revizor će ocijeniti posljedice na reviziju i efekt na revizorovo mišljenje, sukladno MRevS 450 - *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije* i MRevS 700 - *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*.

2.3. Dokumentiranje postupaka

Postupke procjene rizika i zaključke potrebno je obvezno dokumentirati kao dokaz da je revizor s dužnom profesionalnom pažnjom i stavom profesionalnog skepticizma svojim postupcima sagledao sve rizične faktore i okolnosti, te da je identificirao, kvantificirao i utvrdio značajnost prijevare u financijskim izvještajima te sukladno tome izrazio odgovarajuće mišljenje. Revizor će dokumentirati informacije o izvršenim procesima identifikacije i procjene rizika prijevare, npr. dokumentiranje postupaka koji se odnose na prikupljanje informacija o rizicima, inherentnom riziku prijevare, vrsti mogućih prijevara koje su identificirane, podatke o prikladnosti postojećih kontrola i nedostataka u kontrolama, vjerojatnost nastanka te značajnost prijevare, kao i reakciju na prepoznate rizike. Revizor treba dokumentirati i značajne odluke donesene tijekom diskusije s članovima tima o potencijalnim rizicima prijevare, kao i prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji. Nadalje, revizor će dokumentirati sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini financijskih izvještaja, vrstu, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka te njihovu povezanost s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini tvrdnji. Kada revizor otkrije pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima, potrebno je da dokumentira vrstu i efekt pogrešaka te procijeni ukazuje li pogrešno prikazivanje na mogućnost prijevare, odnosno procijeni mogući učinak na financijske izvještaje te utvrdi jesu li financijski izvještaji značajno pogrešno iskazani. S obzirom da je rizik prijevare kod priznavanja prihoda značajan rizik, ako revizor zaključi da pretpostavka da postoji rizik prijevarnog financijskog izvještavanja s priznavanjem prihoda nije primjenjiva u angažmanu, revizor mora u radnu dokumentaciju uključiti razloge za takav zaključak. Također je potrebno uključiti i rezultate revizijskih postupaka koji se odnose na postupke koji su oblikovani radi razmatranja mogućnosti prijevare uslijed menadžmentovog zaobilaženja kontrola. Nadalje, dokumentacija mora sadržavati i podatke o komuniciranju o prijevarama s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje.

2.4. Komuniciranje i izvještavanje

Kada revizor otkrije pogrešan prikaz nastao zbog prijevare, ili utvrdi da postoji sumnja ili dokazi da prijevara postoji, revizor će o tome pravovremeno obavijestiti odgovarajuću razinu menadžmenta s obzirom da je njihova primarna odgovornost sprječavanje i otkrivanje prijevara. O rezultatima procjene rizika te identificiranim područjima rizika prijevare i manjkavostima potrebno je obavijestiti menadžment, kako bi se u budućnosti implementirale odgovarajuće kontrole u svrhu smanjenja rizika. U slučaju kada se prepozna prijevara ili postoji sumnja da menadžment i djelatnici koji imaju značajne uloge u internim kontrolama sudjeluju u prijevari, revizor će o tome obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje, nadzorni i revizijski odbor, odnosno barem jednu razinu više od osoba za koje se sumnja da su uključene u moguću prijevaru. Revizor će također s njima komunicirati i o bilo kojem drugom pitanju koje je povezano s prijevarama, ako ocijeni da je relevantno za njihove odgovornosti.

MRevS 260 - *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* se detaljnije bavi odgovornošću revizora o primjerenoj komunikaciji, procesu komuniciranja i pitanjima o kojima treba komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje, ali MRevS 240 navodi primjere ostalih pitanja o kojima treba razgovarati vezano uz prijevaru, kao što su npr.: pitanja o vrstama, opsegu i učestalosti menadžmentovih procjena kontrola koje su uspostavljene za sprječavanje i otkrivanje prijevare i rizik da financijski izvještaji mogu biti pogrešno prikazani; propust menadžmenta da primjereno adresira prepoznate značajne nedostatke u internim kontrolama ili da primjereno reagira na prepoznate prijevare; revizorovu ocjenu subjektovog kontrolnog okruženja, uključujući pitanja o kompetencijama i čestitosti menadžmenta; aktivnosti od strane menadžmenta te izbor i primjena računovodstvenih politika koje mogu ukazivati na prijevarno financijsko izvještavanje, te pitanja o primjerenosti i potpunosti autorizacije transakcija koje se pojavljuju izvan redovnog tijeka poslovanja.[14]

Iako profesionalna etika nalaže revizoru držanje informacija klijenta povjerljivima, potrebno je također razmotriti postoji li potreba da se o prijevarama izvijeste osobe izvan subjekta, budući da zakonske obveze u određenim okolnostima mogu utjecati na zaobilaženje obveze povjerljivosti.

Nadalje, zbog prirode prijevara i poteškoća na koje revizori nailaze u otkrivanju značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima uslijed prijevara, važno je da revizor prikupi pisani izjavu menadžmenta. Stoga se MRevS 240 poziva na MRevS 580 - *Pisane izjave* koji postavlja zahtjeve i pruža smjernice o prikupljanju primjerenih izjava od menadžmenta tijekom revizije. Datum pisane izjave trebao bi biti što je bliže datumu revizorova izvješća, ali ne smije nikako biti nakon njega. Tako će revizor prikupiti pisane izjave menadžmenta da priznaje svoju odgovornost za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola za prevenciju i detekciju prijevare. Nadalje, u MRevS-u 580 je prikazan mogući primjer izjave menadžmenta u vezi s pružanjem informacija o prijevarama sukladno MRevS-u 240, a koji se navodi u nastavku:

- *„Dali smo vam rezultate naše procjene rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare.*
- *Dali smo vam sve informacije u vezi s prijevarom ili sumnjom da ona postoji za koju imamo saznanja i koja ima učinka na subjekt i uključuje:*
  - *menadžment;*
  - *zaposlenike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama;*
  - *ili ostale gdje prijevara može imati značajan učinak na financijske izvještaje.*
- *Dali smo vam sve informacije u vezi s navodnom prijevarom ili sumnjom o navodnoj prijevari koja utječe na financijske izvje-*

[14] Ibid., MRevS 240, točka A64.

štaje koje su priopćili zaposlenici, bivši zaposlenici, analitičari, regulatori ili ostali."[15]

Nakon što revizor utvrdi jesu li financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani kao rezultat prijevare ili ne, te odredi efekt na financijske izvještaje, revizor će ocijeniti posljedice na reviziju te izraziti odgovarajuće mišljenje.

Također, određene izvanredne okolnosti koje nastaju kao rezultat prijevare ili sumnje da prijevara postoji, mogu dovesti u pitanje revizorovu mogućnost nastavka obavljanja revizije (npr. subjekt ne poduzima primjerene aktivnosti u pogledu prijevara koje revizor smatra potrebnima, revizorovo razmatranje rizika i rezultati revizijskih testova ukazuju na značajan rizik sigurnih prijevara te postoji značajna dilema o kompetencijama i čestitosti menadžmenta ili onih zaduženih za upravljanje). U tom slučaju potrebno je da revizor odredi profesionalne i pravne odgovornosti koje su primjenjive u pojedinim okolnostima, razmotri je li primjereno povući se iz angažmana tamo gdje je to zakonski dozvoljeno. Prema tome, ako revizor zaključi da nije u mogućnosti za nastavak obavljanja revizije zbog prijevarnog financijskog izvještavanja, posljedica može biti i odustajanje od preuzete obveze revizije. O razlozima povlačenja iz angažmana potrebno je obavijestiti odgovarajuću razinu menadžmenta i one koji su zaduženi za upravljanje, odnosno osobe koje su imenovale revizora ili regulatorna tijela, tamo gdje je potrebno. Zbog različitih okolnosti koje mogu nastati, standard točno ne definira kada je potrebno povući se iz angažmana.

3. SAŽETAK REVIZOROVIH ODGOVORNOSTI U VEZI S PRIJEVARAMA U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

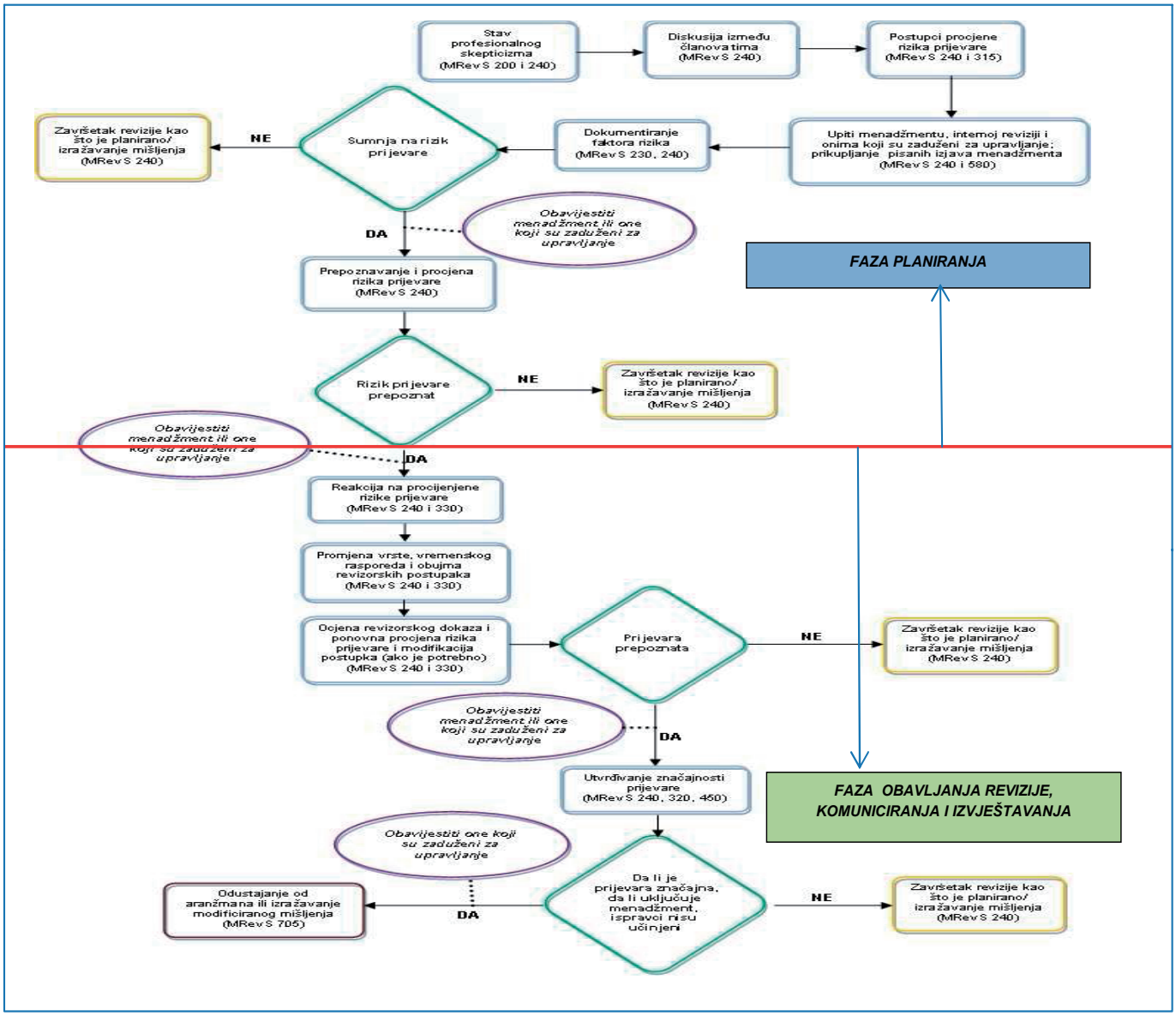
Nakon detaljnog razmatranja MRevS-a 240, postupci koje revizor provodi u svakoj fazi revizije, a vezano uz vlastite odgovornosti u vezi s razmatranjem rizika prijevarnog financijskog izvještavanja uslijed prijevare, mogu se sažeti kako je navedeno u nastavku (slika 2.).[16] Ovaj standard propisuje koje postupke vezano uz procjenu rizika prijevare revizor mora provesti, sadrži pregled faktora rizika koje revizor treba uzeti u obzir prilikom prepoznavanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare te navodi moguće reakcije na procijenjene rizike pomoću oblikovanja i implementacije primjerenih reakcija. Pri tome se naročito ističe važnost stava profesionalnog skepticizma te diskusije između članova tima tijekom provođenja postupaka procjene rizika prijevare i ocjene prikupljenih dokaza. Očekuje se da informacije, koje će se razmatrati tijekom identificiranja rizika prijevare, revizor prikupi iz raznih izvora unutar poduzeća i okoline, putem upita menadžmentu, ostalim zaposlenicima unutar subjekta te internom revizoru kako bi utvrdio koji se postupci za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara provode od strane menadžmenta te postoje li saznanja o mogućim prijevarama. Nadalje, revizor će razmotriti upućuju li i druge informacije koje je prikupio na rizik prijevare (npr. informacije dobivene analitičkim postupcima, informacije prikupljene temeljem diskusije između članova tima i dr.). Prilikom procjene rizika prijevare revizor će sagledati i uzeti u obzir postojanje i utjecaj čimbenika rizika prijevare koji su definirani trokutom prijevare (prilika, pritisak i racionalizacija), kako bi mogao identificirati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare te procijeniti odgovarajuću početnu vjerojatnost prijevare, vrstu i veličinu rizika prijevare, tj. područja rizika prijevare. U postupku sagledavanja prikupljenih informacija revizoru će koristiti i iskustvo stečeno u prethodnim revizorskim angažmanima. Također, provest će se procjena učinkovitosti implementiranih internih kontrola za sprječavanje uočenih rizika, odnosno uspostavljene interne kontrole povezati će se s identificiranim rizicima prijevare.

Nakon prepoznavanja i procjene rizika prijevare revizor će tijekom obavljanja revizije kontinuirano prilagođavati inicijalno procijenjeni rizik i postupke koje je potrebno provesti temeljem procijenjenog rizika prijevare kako bi mogao odgovoriti na rizik prijevare. Prilagodba postupaka odnosi se na promjenu vrste, vremenskog rasporeda i obujma revizorskih postupaka. Izvršit će se ocjena prikupljenih dokaza, utvrditi značajnost i identificirana prijevara kako bi se mogao odrediti utjecaj na financijske izvještaje te izraziti odgovarajuće mišljenje o financijskim izvještajima. Svi postupci koje revizor provodi trebaju se odgovarajuće dokumentirati kako bi dokazali da su postupci provedeni sukladno MRevS-ovima. Nadalje, ističe se važnost komuniciranja nalaza o počinjenim prijevarama ili o prijevarama o kojima se sumnja, te o slabostima sustava internih kontrola vezanim uz sprječavanje i otkrivanje prijevara s odgovarajućom razinom menadžmenta ili s onima koji su zaduženi za upravljanje, pri čemu je važno svaku komunikaciju i postupke procjene uključiti u revizijsku dokumentaciju.

Važno je još jednom napomenuti da revizor nije odgovoran za sprječavanje i otkrivanje prijevara, već je odgovornost na menadžmentu koji mora uspostaviti odgovarajuće kontrolno okruženje i kontrolne mehanizme kako bi se smanjile prilike za nastajanje prijevare. Ipak, postoji rizik te je moguće da neke prijevare neće biti otkrivene čak i ako je postupak revizije proveden sukladno standardu. Također, MRevS 240 navodi i mogućnost odustajanja od revizije uz određene uvjete.

[15] Ibid., MRevs 580, Dodatak 2.

[16] Pretnar Abičić, S.: Profesionalni skepticizam revizora i rizik prijevarnog financijskog izvještavanja, magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, 2012.



Slika 2. Postupci revizora u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja

4. ZAKLJUČAK

Uspješnost otkrivanja prijevare zahtijeva od revizora da razmotri mogućnost da prijevara postoji, provede određene postupke procjene i prepoznavanja rizika prijevare, provede odgovarajuće postupke kako bi primjereno reagirao na procijenjene rizike prijevare te donese ispravne zaključke temeljem prikupljene dokumentacije i ocjene revizijskih dokaza, s ciljem stjecanja razumnog uvjerenja i izražavanja odgovarajućeg mišljenja o financijskim izvještajima. Pri tome će revizor koristiti profesionalnu prosudbu te iskazati povećani profesionalni skepticizam tijekom svih faza obavljanja revizije, kako bi na prepoznate rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima uslijed prijevare odgovorio primjerenim postupcima.

Literatura:

1. Allen, R. D., Hermanson, D. R., Kozloski, T. M., Ramsay, R. J.: Auditor Risk Assessment: Insights from the Academic Literature, Accounting Horizons, Vol. 20, No. 2, June 2006., dostupno na: http://business.highbeam.com/3839/article-1G1-148905714/auditor-risk-assessment-insights-academic-literature, 5. 1. 2012.
2. Asare, S. K., Wright, A.: The Effectiveness of Alternative Risk Assessment and Program Planning Tools in a Fraud Setting, dostupno na: http://www.audit-navigator.nl/files/090113_centraal_coll_ADVA_CAR_edited_version.pdf, 23. 1. 2012.
3. Blay, A. C., Kizirian, T. I., Sneathen. L. D. Jr.: The Incremental Effects of Fraud and Going-concern Risk on Audit Procedures, 2003., dostupno na: http://aaahq.org/audit/midyear/04midyear/papers/blayAAAaudit.pdf, 14. 5. 2012.
4. Chen, Q., Kelly, K., Salterio, S. E.: Do Audit Actions Consistent with Increased Auditor Scepticism Deter Potential Management Malfeasance?, October, 2009., dostupno na: http://aaahq.org/meetings/AUD2010/AuditActionsConsistentWithIncreasedAuditorScepticism.pdf, 27. 12. 2011.
5. Pretnar Abičić, S.: Profesionalni skepticizam revizora i rizik prijevarnog financijskog izvještavanja, magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, 2012.
6. Ramos, M.: Auditors' Responsibility for Fraud Detection, Journal of Accountancy, January 2003, dostupno na: http://www.journalofaccountancy.com/issues/2003/jan/auditorsresponsibilityforfrauddetection.htm, 2. 7. 2012.
7. Međunarodni revizijski standardi, Međunarodni standardi kontrole kvalitete, Međunarodne smjernice revizijske prakse, prijevod s engleskog jezika, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, 2010.

Prof. dr. sc. BORIS TUŠEK
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.6

Predložena poboljšanja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja interne revizije

U ovom članku autor daje pregled predloženih poboljšanja i promjena Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja koje će se primjenjivati u 2015. i 2016. godini. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (IPPF – International Professional Practice Framework) je najznačajniji dokument za uspostavljanje i djelovanje interne revizije u nekoj organizaciji. Zakonodavni okviri interne revizije mnogih zemalja, uključujući i Republiku Hrvatsku, u pojedinim sektorima, primjerice javnom sektoru, financijskim institucijama i slično, neposredno su utemeljeni na zahtjevima ovog Okvira i pozivaju se na njegovu izravnu primjenu.

1. UVOD

U studenome 2013. godine pri Institutu internih revizora (IIA) započela je s djelovanjem Radna skupina zadužena za evaluaciju strukture i sadržaja postojećeg Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (*IPPF – International Professional Practice Framework*). Imenovana Radna skupina za redizajn Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (*RTF – "Re-look" Task Force*) prilikom procjene potrebnih modifikacija i poboljšanja strukture i sadržaja postojećeg Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja trebala je uzeti u obzir korisnost predloženih promjena za članove Instituta, internu reviziju kao profesiju, te posebice uzeti u obzir očekivanja interesno utjecajnih skupina (*stakeholders)*, odnosno korisnika angažmana interne revizije.

Dana 4. kolovoza 2014. godine objavljen je dokument pod naslovom "Predložena poboljšanja Institutovog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja" (*Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework*[1]) te je dano razdoblje od tri mjeseca, tj. do 3. studenoga 2014. godine za zaprimanje komentara i mišljenja internih revizora diljem svijeta kako bi se nakon toga krenulo u proceduru objave konačnog prijedloga poboljšanja. Riječ je zapravo o nacrtu prijedloga nove koncepcije i sadržaja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. U ovom radu dan je sažeti pregled predloženih poboljšanja u navedenom dokumentu iz kolovoza 2014. godine. Treba naglasiti da se ovdje ne radi o temeljitoj rekonstrukciji dosadašnje koncepcije i sadržaja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja koji je, uz neke izmjene i dopune tijekom vremena, praktički u primjeni od 2007. godine. Ipak, nekih promjena i zaokreta ima, a o njima će više govora biti u nastavku ovog rada.

Dosadašnji Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja sasvim je sigurno bio podrška profesiji interne revizije, no prema procjeni Radne skupine i rukovodećih osoba Instituta internih revizora (IIA), čimbenici koji utječu na globalno tržište uključujući zakonodavne i regulatorne zahtjeve za poboljšanjem korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i interne kontrole, imaju istodobno za posljedicu sve veća očekivanja i nove zahtjeve koji se postavljaju pred interne revizore u praksi. Uz to, u nekim dijelovima svijeta i određenim industrijama, objavljeni su i dodatni regulatorni zahtjevi koji se odnose na internu reviziju, a u nekim slučajevima, pod navedenim utjecajima, nastoje se nadopuniti uočeni nedostaci i manjkavosti u sadržaju postojećeg Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Konačno, glavni interni revizori, odnosno rukovoditelji odjela interne revizije kao i sami interni revizori koji djeluju u praksi kontinuirano traže smjernice koje se odnose na vodeću praksu interne revizije i to u kraćim vremenskim razdobljima u odnosu na dosadašnju vremensku dinamiku procesa promjena Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.

Svaka promjena strukture i sadržaja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja od iznimne je važnosti za interne revizore u Hrvatskoj s obzirom na činjenicu da se s motrišta svakodnevnog i praktičnog djelovanja internog revizora radi o najznačajnijem i temeljnom dokumentu u kojem su sistematizirane obvezujuće i preporučene smjernice za uspostavljanje i djelovanje učinkovite interne revizije. Osim toga, ne treba zaboraviti da se postojeći normativni okvir u Hrvatskoj, kojim se uređuje područje interne revizije, posebice u javnom sektoru, kreditnim institucijama i društvima za osiguranje, potpuno opravdano eksplicitno poziva na obvezu primjene Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.

2. POSTOJEĆA STRUKTURA MEĐUNARODNOG OKVIRA PROFESIONALNOG DJELOVANJA

Svako područje profesionalnog djelovanja, pa tako i interna revizija, ne može egzistirati bez vlastitih "pravila igre" kao bitne pretpostavke profesionalnog obavljanja revizijskog posla. U tom smislu uloženi su napori u oblikovanje i razradu cjelokupnog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja kojeg je objavio Institut internih revizora. Riječ je o konceptualnom okviru koji sistematizira smjernice (obvezujuće i snažno preporučene) profesionalnog djelovanja u internoj reviziji. Kao što je navedeno u predgovoru Okvira, "kao jedinstven sustav, olakšava dosljedan razvoj, tumačenje i primjenu koncepata, metodologija i tehnika koje su korisne u nekoj disciplini ili struci. Konkretno, svrha je Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja organizirati obvezujuće smjernice IIA-a Global na način

[1] *Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework (IPPF), August 4, 2014, Comment Period ends November 3, 2014.*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.

koji je lako i pravovremeno dostupan uz osnaživanje pozicija IIA Global kao tijela koje oblikuje globalne standarde za profesiju interne revizije. Uključujući trenutnu praksu interne revizije i misleći na buduće širenje, Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (IPPF) trebao bi pomoći stručnjacima i zainteresiranim stranama diljem svijeta da na odgovarajući način reagiraju na rastuće tržište na kojem se traže visokokvalitetne usluge interne revizije."[2] Prema tome, svrha oblikovanja i objavljivanja IPPF-a je da se internim revizorima diljem svijeta sistematiziraju obvezujuće i neobvezujuće smjernice za uspostavljanje i djelovanje interne revizije i to tako da iste pomognu internim revizorima da na odgovarajući način reagiraju u obavljanju sve složenijih aktivnosti interne revizije te osiguravaju kvalitetu usluge svojim korisnicima i organizaciji u cjelini.

Dosadašnji Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja sadrži dvije vrste smjernica, i to: obvezujuće smjernice (*Mandatory guidance*) i snažno preporučene smjernice (*Strongly recommended guidance*). Obvezujuće smjernice uključuju definiciju interne revizije, Etički kodeks (*Code of Ethics*) i Međunarodne standarde za profesionalno obavljanje interne revizije (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*), dok snažno preporučene smjernice uključuju Sažetke osnovnih gledišta (*Position Papers*), Preporuke za rad (*Practice Advisories*) i Praktične vodiče (*Practice Guides*).[3] Obvezujuće smjernice se odnose na pojedince, prvenstveno interne revizore, ali i organizacije koje pružaju usluge interne revizije. Kao što sam naziv sugerira obvezujuće smjernice, odnosno zahtjevi koji su u njima sadržani, smatraju se obveznim za efikasno ostvarivanje obveza, ovlasti i odgovornosti interne revizije. Za razliku od obvezujućih smjernica, preporučene smjernice nisu obvezujuće "već su razvijene na način da pruže širok izbor primjenjivih rješenja koja zadovoljavaju zahtjeve obveznih smjernica."[4]

3. NOVA STRUKTURA I SADRŽAJ MEĐUNARODNOG OKVIRA PROFESIONALNOG DJELOVANJA

Radna skupina zadužena za evaluaciju i prijedlog poboljšanja postojećeg Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja nije predložila temeljite promjene sadržaja sljedećih elemenata postojećeg Međunarodnog okvira: Definicije interne revizije, Etičkog kodeksa, Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije i trenutno postojećih smjernica – Praktičnih vodiča, Preporuka za rad i Sažetaka osnovnih gledišta. Polazeći od rezultata rada Radne skupine koji je, kao što je navedeno, objavljen u kolovozu 2014. godine, zapravo se predlaže sljedećih šest poboljšanja strukture i sadržaja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja te se uz svaku promjenu navode razlozi zbog kojih su predložene navedene promjene. Riječ je o poboljšanjima i razlozima koji su navedeni u nastavku:[5]

1. Unijeti misiju interne revizije, koja podupire i podržava cjelokupni Okvir.
   Zašto: Osigurati jasan i kratki opis onoga što interna revizija želi ostvariti unutar organizacija.
2. Unijeti temeljna načela (*Core Principles*) za profesionalno obavljanje interne revizije.
   Zašto: Artikulirati ključne elemente koji opisuju učinkovitost interne revizije i podržavaju na načelima utemeljene Standarde i Etički kodeks.
3. Repozicionirati Preporuke za rad i Praktične vodiče kao elemente Okvira u "Provedbene smjernice" i "Dopunske smjernice".
   Zašto: To će bolje odražavati prirodu onoga što svaki od tih slojeva Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja treba ostvariti; bilo da pomogne u primjeni Standarda ili dopuni ostatak Okvira sa specifičnim primjerima.
4. Uvesti nove smjernice koje će osigurati savjete o aktualnim pitanjima i problemima koja se pojavljuju.
   Zašto: Postojeći procesi snimanja Međunarodnog okvira su sveobuhvatni i temeljiti, međutim, dovode do toga da se ograničava mogućnost pružanja podrške profesiji s trenutnim i brzim smjernicama, manje formalizirane i autoritativne prirode.
5. Ukloniti "Sažetke osnovnih gledišta" kao element Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.
   Zašto: Sažetci osnovnih gledišta (*Position Papers*) su bili primarno napisani kako bi informirali korisnike usluga interne revizije, odnosno interesno-utjecajne skupine o prioritetnim ulogama interne revizije unutar organizacija. Iako su važni i korisni za praktičare, nedvojbeno oni ne bi trebali biti dio okvira profesionalnog djelovanja koji nastoji voditi interne revizore u praksi u ostvarivanju njihovih odgovornosti.
6. Promijeniti postojeću klasifikaciju smjernica Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja koje su označene kao "Obvezujuće" i "Snažno preporučene" s novima, i to "Zahtijevane" i "Preporučene".
   Zašto: Da se pojasni jezik kojim se razgraničavaju ključni dijelovi Okvira.

Radna skupina je nakon sažetka ukupno šest (6) predloženih poboljšanja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, u okviru razmatranog dokumenta pod naslovom "Predložena poboljšanja Institutovog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja" u nastavku detaljnije pojasnila predložena poboljšanja i promjene.[6]

1. Misija interne revizije

Proširenje Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja uključuje izjavu o misiji koja podržava profesiju interne revizije. Predložena misija interne revizije glasi: "Poboljšati i zaštititi organizacijske vrijednosti pružanjem interesno-utjecajnim skupinama na riziku utemeljeni, objektivni i pouzdani angažman s izražavanjem uvjerenja, savjetodavni angažman i uvid."

Definicija interne revizije je ponovno pregledana radi utvrđivanja je li postojeća definicija u skladu s rastućom ulogom profesije interne revizije i očekivanjima korisnika. Budući da je Definicija interne revizije koja je ugrađena unutar postojećeg Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja fundamentalno određenje profesije i trenutno je prepoznata unutar normativnog okvira u različitim dijelovima svijeta, Radna skupina je zaključila da nije učinkovito, razumno ni potrebno u ovom trenutku predložiti promjene Definicije. Međutim, Radna skupina je mišljenja da dodatna izjava o misiji interne revizije unutar Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja osigurava jasno i sažeto opis onoga što interna revizija nastoji ostvariti unutar organizacija. Kao i svaka druga izjava o misiji, izjava o misiji interne revizije opisuje primarnu svrhu interne revizije i opći cilj. Ostvarivanje misije je podržano cjelokupnim Međunarodnim okvirom

[2] *International Professional Practices Framework (IPPF)* 2009, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Altamonte Springs, 2009.

[3] https://global.theiia.org/

[4] *International Professional Practices Framework (IPPF) 2009,* The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Altamonte Springs, Florida, 2009.

[5] *Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework (IPPF), August 4, 2014, Comment Period ends November 3, 2014.,* op. cit., str. 1-2.

[6] Ovaj dio rada pripremljen je prema, *Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework (IPPF), August 4, 2014, Comment Period ends November 3, 2014.,* op. cit., str. 3-12.

profesionalnog djelovanja, odnosno Definicijom, Etičkim kodeksom, Standardima i svim smjernicama.

2. Temeljna načela za profesionalno obavljanje interne revizije

Predložena temeljna načela profesionalnog obavljanja interne revizije su:[7]

1. Pokazuje beskompromisni **integritet.**
2. Prikazuje **objektivnost** u mišljenju i pristupu.
3. Pokazuje predanost **stručnosti.**
4. **Primjereno je pozicionirana** unutar organizacije s dovoljno organizacijskog autoriteta.
5. **Usklađuje se strateški** s ciljevima i zadacima cjelokupne organizacije.
6. Ima odgovarajuće **resurse** za učinkovito bavljenje značajnim rizicima.
7. Pokazuje **kvalitetu i kontinuirano poboljšanje.**
8. Postiže **učinkovitost i djelotvornost** u obavljanju aktivnosti.
9. **Komunicira učinkovito.**
10. **Osigurava pouzdano uvjerenje** onima koji su zaduženi za upravljanje.
11. **Pronicljiva je, proaktivna i orijentirana na budućnost.**
12. **Promovira pozitivne promjene.**

Radna skupina je u izradi prijedloga ovih temeljnih načela pošla od pitanja ako su Standardi utemeljeni na načelima onda koja su to načela na kojima su utemeljeni Standardi. Zapravo, Radna skupina je utvrdila da iako Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja ukazuje na to da su Standardi utemeljeni na nekim načelima, odnosno da su daljnja razrada tih načela, ipak načela nisu jasno artikulirana u postojećem Okviru. Raspravljajući dugo o tome koja obilježja čine neku funkciju interne revizije učinkovitom, Radna skupina je zaključila da prethodno navedenih 12 načela, gledano u cjelini, jasno artikulira, odnosno obrazlaže učinkovitost interne revizije. Drugim riječima, funkcija interne revizije u nekoj se organizaciji smatra učinkovitom ako su svih 12 načela prisutni i operativno provedeni. Kako interni revizor, jednako kao i cjelokupna funkcija interne revizije, pokazuju da ostvarenje svakog pojedinog načela može biti različito od organizacije do organizacije, ipak prema mišljenju Radne skupine, neuspjeh u postizanju bilo kojeg Načela bi implicirao da aktivnost interne revizije nije bila učinkovita kako bi to moglo biti u ostvarivanju misije interne revizije. Objavljivanjem ovih Načela profesionalcima u internoj reviziji će se olakšati razumijevanje i omogućiti usmjerenost na one elemente koji su najvažniji. Načela također trebaju omogućiti učinkovitiju komunikaciju s ključnim interesno-utjecajnim skupinama, uključujući regulatore, u vezi s prioritetima kojima se utvrđuje učinkovitost interne revizije. Bitno je naglasiti i to da Načela nisu poredana prema važnosti, nego ih je moguće grupirati u neke logične segmente, i to:[8]

- Načela 1 - 3 se odnose na internog revizora kao pojedinca i skupno na aktivnost interne revizije **(ulaz).**
  1. Pokazuje beskompromisni **integritet.**
  2. Prikazuje **objektivnost** u mišljenju i pristupu.
  3. Pokazuje predanost **stručnosti.**
- Načela 4 - 9 odnose se na aktivnost interne revizije i njezine procese **(proces).**
  4. **Primjereno je pozicionirana** unutar organizacije s dovoljno organizacijskog autoriteta.
  5. **Usklađuje se strateški** s ciljevima i zadacima cjelokupne organizacije.
  6. Ima odgovarajuće **resurse** za učinkovito bavljenje značajnim rizicima.
  7. Pokazuje **kvalitetu i kontinuirano poboljšanje.**
  8. Postiže **učinkovitost i djelotvornost u obavljanju aktivnosti.**
  9. **Komunicira učinkovito.**
- Načela 10 - 12 odnose se na ishode i rezultate aktivnosti interne revizije **(izlaz)**.
  10. **Osigurava pouzdano uvjerenje** onima koji su zaduženi za upravljanje.
  11. **Pronicljiva je, proaktivna i orijentirana na budućnost.**
  12. **Promovira pozitivne promjene.**

Radna skupina zadužena za evaluaciju strukture i sadržaja postojećeg Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja također vjeruje da će Načela, ako budu usvojena, zahtijevati razvijanje nekih budućih smjernica, potencijalno u obliku obilježja, opisa, oglednih primjera, modela i/ili studija slučajeva kao smjernice internim revizorima u praksi. Bitno je naglasiti da su postojeći Standardi kao dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja utemeljeni na tih 12 Načela. Međutim, Radna skupina priznaje da, ako se ta Načela usvoje kao dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, istodobno postoji mogućnost za razvoj daljnjih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije kako bi bili bolja podrška ostvarivanju ovih Načela. Nadalje, ova Načela u svojem nazivu namjerno imaju riječ "Temeljna" (*Core Principles*), budući da moguće postoje i druga načela koja se odnose na internu reviziju, no ovih 12 se od strane Radne skupine smatra najkritičnijim da se dokazuje učinkovitost interne revizije.

3. Provedbene smjernice i Dopunske smjernice

Provedbene smjernice (*Implementation Guidance*), bi se definirale kao smjernice koje pomažu internim revizorima u primjeni Standarda za profesionalno obavljanje interne revizije. Iako se njima nikada ne bi težilo dati vrlo detaljne opise, Provedbene smjernice će pružiti moguće ili prihvatljive pristupe u postizanju usklađenosti sa zahtjevima Standarda. Provedbene smjernice ne smiju biti detaljni procesi i procedure, kao što su to primjerice, radni programi ili modeli. Takvu detaljnu razinu smjernica treba očekivati na razini Dopunskih smjernica. Namjera je da Provedbene smjernice budu sveobuhvatnije u odnosu na Preporuke za rad kakve su danas, te da svaki pojedinačni standard bude podržan Smjernicama za primjenu. Isto tako, tijekom vremena bi se dijelovi postojećih Praktičnih vodiča (*Pracitce Guides*), koji su zastupljeniji u praksi postupno repozicionirali unutar novih Smjernica za primjenu.

Dopunske smjernice (*Supplemental Guidance*), bi se definirale kao dodatne smjernice za obavljanje aktivnosti interne revizije. Iako i one podržavaju primjenu Standarda, namjera objave ove razine smjernica nije da one budu neposredno povezane s postizanjem usklađenosti sa Standardima, što će biti namjena Smjernicama za primjenu. Dopunskim smjernicama bi se obuhvatila pojedina tematska područja kao i specifična pitanja pojedinih sektora, a sve u kontekstu aktivnosti interne revizije. Ova razina smjernica bi sadrža-

[7] *Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework (IPPF), August 4, 2014, Comment Period ends November 3, 2014.*, op. cit., str. 4.

[8] *Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework (IPPF), August 4, 2014, Comment Period ends November 3, 2014.*, op. cit., str. 5.

vala detaljne procese i postupke, kao što su konkretne tehnike, alati, programi, primjeri i tome slično.

Bitno je naglasiti da se ovim restrukturiranjem ne eliminira niti jedan dio aktualnih Preporuka za rad i Praktičnih vodiča. Međutim, predviđa se da će ti dokumenti biti revidirani, ponovno izdani ili zamijenjeni s vremenom kada IIA počne konvertirati postojeće smjernice u novu koncepciju i strukturu.

Radna skupina je mišljenja da će prethodno opisani način strukturiranja i organiziranja smjernica u internoj reviziji omogućiti da Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja u većoj mjeri odgovara potrebama internih revizora u praksi. Isto tako, kreiranje smjernica koje će biti usmjerene u većoj mjeri specifičnostima pojedinih sektora i industrija (primjerice, javni sektor, financijske usluge i slično) kao i smjernica koje se fokusiraju na konkretna tematska područja unutar interne revizije kao zasebne komponente Okvira može dodatno produbiti vrijednost Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja za sve interne revizore u praksi. Primjeri sektora, odnosno industrija ili tematskih smjernica mogu uključiti: financijske usluge, informacijske tehnologije, prijevare, upravljanje rizicima.

4. UVOĐENJE SMJERNICA O AKTUALNIM PITANJIMA I PROBLEMIMA KOJI SE POJAVLJUJU

Ova nova skupina smjernica namijenjena je pružanju podrške i pomoći internim revizorima u rješavanju tekućih pitanja i problema koji se pojavljuju u radu, u ispunjavanju novih očekivanja interesno utjecajnih skupina, nove regulative i propisa i/ili drugih aktualnih pitanja. Smjernice o tekućim pitanjima će biti razvijene i izdane s minimalnim zakašnjenjem (u roku nekoliko tjedana), a mogu dovesti do razvoja novih i strožih Dopunskih smjernica.

Trenutno ne postoji proces u protokolima dubinskog snimanja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja za identificiranje, analiziranje i objavljivanje smjernica o tekućim pitanjima i problemima u radu u najkraćem mogućem roku. Postojeće smjernice su razvijene kroz strogo i dobro strukturirani proces.

Radna skupina smatra da su pravovremeno objavljene smjernice o aktualnim pitanjima koja utječu na internu reviziju prijeko potreban resurs za interne revizore u praksi. Smjernice o aktualnim pitanjima će se objavljivati ažurno, unutar nekoliko tjedana od identifikacije potencijalnog pritiska na temu, odnosno obraćanja za podršku u rješavanju konkretnih problema i pitanja u praksi. Iako su dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, Smjernice o aktualnim pitanjima i problemima koji se u radu internih revizora u praksi pojavljuju bit će manje autoritativne prirode u odnosu na ostale smjernice (Provedbene smjernice i/ili Dopunske smjernice).

5. SAŽECI OSNOVNIH GLEDIŠTA

Sažeci osnovnih gledišta (*Position Papers*), objavljeni su prvenstveno da informiraju interesno-utjecajne skupine i omoguće razumijevanje uloga i odgovornosti interne revizije unutar organizacije, posebice u odnosu na druge uloge. S obzirom na ciljanu skupinu kojoj su namijenjeni, a to su upravljačke strukture kao korisnici usluga interne revizije, Radna skupina je preporučila njihovo uklanjanje iz Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Konkretno, do sada je Institut internih revizora (IIA) objavio nekoliko Sažetaka osnovnih gledišta i to "Uloga interne revizije u alokaciji resursa za aktivnosti interne revizije" (*The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity)*, "Uloga interne revizije u cjelokupnom upravljanju rizicima poduzeća" (*The Role of Internal Auditing in Enterpirse - Wide Risk Management*) i "Model tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima i kontrole" (*The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control)*[9]. Sažeci osnovnih gledišta će i nadalje postojati te će se i u narednom razdoblju objavljivati, ali ne bi bili službeni dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja u budućnosti. Bitno je naglasiti da bi se sadržaji unutar postojećih i gore navedenih Sažetaka osnovnih gledišta koji osiguravaju smjernice za interne revizore razvijali zasebno i postali bi dio Dopunskih smjernica.

6. ZAHTIJEVANE SMJERNICE I PREPORUČENE SMJERNICE

Istraživanje koje je provela Radna skupina pokazalo je da postoji konfuzija o tome što znači i kako se tumači izraz "snažno preporučene" smjernice, posebice u odnosu na bilo koje druge smjernice koje bi mogle biti "obvezujuće" ili "preporučene" za interne revizore. Stoga, Radna skupina zadužena za redizajn Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja preporuča da:[10]

- Standardi i Etički kodeks i nadalje budu **zahtijevani**, kao što su to i danas.
- Provedbene smjernice bile bi **preporučene**, sa svrhom da se osiguraju smjernice koje će pružati pomoć internim revizorima u primjeni Standarda u njihovim organizacijama, **ali ne bi bile obvezujuće**.
- Dopunske smjernice bi također bile preporučene, sa svrhom da se osiguraju primjeri i dodatna podrška aktivnostima interne revizije, **ali ne bi bile obvezujuće**.

Zaključno, nova struktura Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, prema prijedlogu od 4. kolovoza 2014. godine koji je stavljen u javnu raspravu uključuje sljedeće elemente:[11]

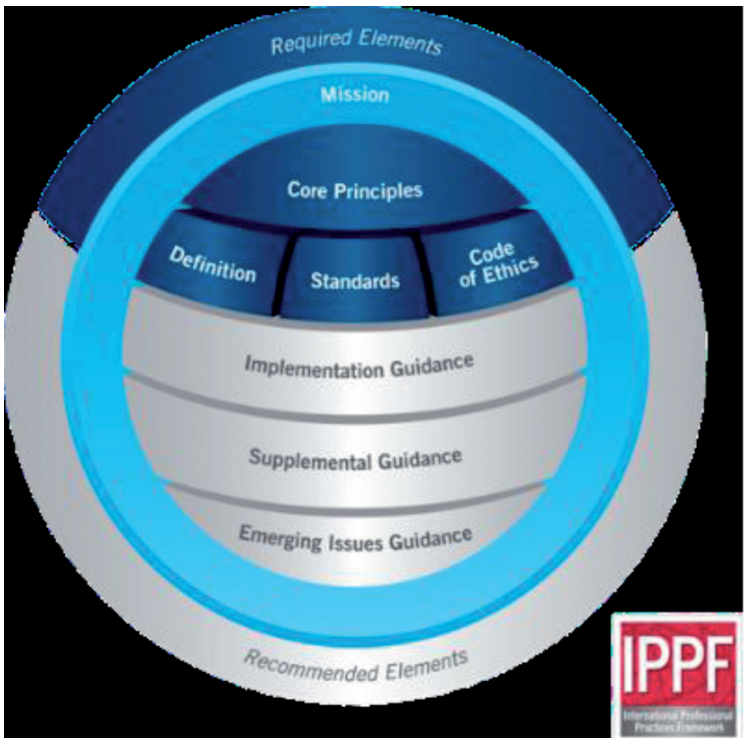
- Misija interne revizije
  - mogućnost uvođenja u 2015. godini
- Temeljna načela interne revizije
  - mogućnost uvođenja u 2015. godini
- Definicija interne revizije
- Etički kodeks
- Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije
- Provedbene smjernice
  - mogućnost uvođenja u 2016. godini
- Dopunske smjernice
  - mogućnost uvođenja u 2016. godini
- Sažeci osnovnih gledišta
  - mogućnost isključivanja u 2015. godini
- Smjernice o aktualnim pitanjima
  - mogućnost uvođenja u 2015. godini

[9] Više o tome, https://global.theiia.org/.

[10] *Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework (IPPF), August 4, 2014, Comment Period ends November 3, 2014.*, op. cit., str. 11.

[11] *Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework (IPPF), August 4, 2014, Comment Period ends November 3, 2014.*, op. cit., str. 12.

Predložena nova struktura Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja može se grafički prikazati kao na slici 1.[12]



Slika 1. Nova struktura Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja

7. ZAKLJUČAK

Polazeći od činjenice da se interna revizija u međunarodnom okruženju obavlja u različitim institucionalnim uvjetima, kulturnim različitostima, te ustrojava u organizacijama različitih djelatnosti, veličine i strukture, globalni Institut internih revizora (*IIA Global*), kontinuirano, od davne 1941. godine do danas, definira i uspostavlja skup općih, temeljnih i zajedničkih pravila koje interni revizori primjenjuju pri uspostavljanju i djelovanju funkcije interne revizije. Od Standarda iz 1978. godine do danas, skup tih pravila je u značajnoj mjeri promijenjen i u današnjim uvjetima postoji u obliku Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja koji obuhvaća minimum individualnih zahtjeva koji se postavljaju na internog revizora kao osobu i organizacijskih zahtjeva koji se postavljaju na sam odjel interne revizije uključujući i zahtjeve u vezi kvalitete samog postupka provedbe interne revizije u praksi. Radi se zapravo o službeno odobrenim "pravilima igre" koje interni revizori na međunarodnoj razini moraju uvažavati i kontinuirano primjenjivati. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja je rezultat teorijskih spoznaja i praktičnog djelovanja te podrška i pomoć u obavljanju svakodnevnih aktivnosti interne revizije. Normativni okvir koji se odnosi na područje interne revizije u mnogim državama diljem svijeta, primjerice u javnom sektoru, financijskim institucijama, subjektima od javnog interesa i slično, utemeljen je neposredno na zahtjevima ovog Okvira. Pri tome, treba posebno naglasiti činjenicu da se ovdje radi o dinamičkom a ne statičkom pristupu, odnosno da je neophodno kontinuirano praćenje promjena koje objavljuje Institut internih revizora, od nacrta prijedloga, javne rasprave do konačnog prijedloga i službenih objava.

[12] *Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework (IPPF), August 4, 2014, Comment Period ends November 3, 2014.*, op. cit., str. 13.

Literatura:

1. https://global.theiia.org/
2. *International Professional Practices Framework (IPPF) 2009*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Altamonte Springs, Florida, 2009.
3. *Proposed Enhancements to The Institute of Internal Auditors International Professional Practices Framework (IPPF), August 4, 2014, Comment Period ends November 3, 2014.*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.

Mr. STANKO TOKIĆ
Zagreb

Stručni članak UDK 657.6

Suradnja interne i eksterne revizije – prijedlozi i preporuke ECIIA Čemu nas je poučila kriza?

Suradnja interne i eksterne revizije stara je tema koja se neprekidno novelira u cilju unapređenja korporativnog upravljanja kompanijama. Suradnja ovih dviju revizija postaje sve važnija karika upravljanja jer dobrom suradnjom i nadopunjavanjem stvara se kvalitetniji informacijski input upravljanja. Sve se više harmoniziraju i standardi rada interne i eksterne revizije. Uz profesionalne udruge (IFAC, IIA, ECIIA itd.), uočava se i sve veće angažiranje legalnih institucija na poboljšanju rada i suradnje interne i eksterne revizije. U pogledu suradnje interne i eksterne revizije, posebno zbog ekonomske i financijske krize, sve više se angažira EU parlament, a posebno Komisija EU. Autor u članku obrazlaže razlike interne i eksterne revizije te ukazuje na eliminacije razlika i poboljšanje suradnje u skladu s preporukama profesionalnih udruga.

1. UVOD

Sve više se uočava potreba usklađivanja postojećih standarda i donošenja novih standarda za rad interne i eksterne revizije u cilju bolje suradnje i razvoja profesija.

EU parlament je u naučenim lekcijama iz financijske krize i njezinog učinka na reviziju, izradio dokumente u kojima je dao preporuke i definirao razliku između interne i eksterne revizije, kako bi se više uskladila interakcija i suradnja i dao doprinos izradi novih dokumenata kojima bi se to poboljšalo. Na ovim poslovima najviše je angažirana Europska komisija, koja radi na projektu reforme revizije. EU parlament je prošle godine donio rezoluciju „Revizijska politika – pouke iz krize“[1]. To je dokument u kojem se iznose lekcije naučene na temelju financijske krize u proteklih 5 godina. U lekcijama se posebno naglašavaju reperkusije i učinci financijske krize na reviziju. U tom kontekstu se razmatra odnos i distinkcija između interne i eksterne revizije i potreba za boljom suradnjom. Dokument, također, pokreće raspravu o načinu pružanja uvjerenja eksterne revizije na temelju povijesnih financijskih informacija, informacija o predviđanjima u budućem razdoblju, a u svezi s izloženošću organizacije budućim rizicima. S ovim dokumentom se željelo pokrenuti raspravu i o budućoj ulozi i opsegu rada revizija prema pravilima regulatora u kontekstu reforme financijskog tržišta. U Poglavlju 2. “Uloga revizora” navode se određena razmišljanja i prijedlozi koji izravno ili neizravno utječu na funkciju interne revizije.

Svi se slažu: nužna je suradnja interne i eksterne revizije. Glavne preporuke odnose se na potrebnu suradnju interne i eksterne revizije u cilju usklađivanja aktivnosti kojima upravljaju uprave/nadzorni odbori i odbor za reviziju.

U proteklih dvadeset godina sve više se čini na donošenju strukovnih pravila interne revizije – definicije, Kodeksa internih revizora, standarda interne revizije i drugih pravila, kako bi se unaprijedio rad i profesija. Organizacije internih revizora: IIA Global, ECIIA i nacionalni instituti (HIIR) surađuju s komplementarnim strukovnim organizacijama u promišljanju i definiranju usklađenih strukovnih pravila i bolje suradnje. Posebno se to odnosi na međunarodne strukovne organizacije IFAC, EUROSAI, ISACA, FERMA i EU parlament i njegove odbore/komisije koje se bave financijama i računovodstvom.

Europska konfederacija instituta internih revizora (ECIIA) se uključila u raspravu davanjem prijedloga za definiranje mjesta i uloge interne i eksterne revizije u funkciji nadzora te njihovog odnosa, kao i o mogućnostima poboljšanja suradnje. ECIIA je pozvala sve nacionalne institute, kao što je Hrvatski institut internih revizora (HIIR) da daju svoje mišljenje i prijedloge. ECIIA je regionalna – europska konfederacija 34 nacionalna instituta internih revizora sa skoro 40 tisuća članova i povezana je u svjetsku organizaciju – IIA Global koja okuplja oko 180.000 članova u 165 zemalja svijeta. Misija ECIIA je biti zajednički glas profesije interne revizije u Europi. To posebno prilikom suradnje s EU parlamentom i njegovim organima i tijelima, prije svega EU komisijom i drugim odgovarajućim europskim institucijama i organizacijama koje imaju utjecaj na definiranje pozicije i ulogu interne i eksterne revizije u korporativnom upravljanju.

ECIIA je kao svoj doprinos raspravi izdala dokument: *„Službeno stajalište: Poboljšanje suradnje između interne i eksterne revizije“*[2].

[1] EU Parliament: Resolutions of the European Parliament, Official Journal, ožujak 2013. www.europarl.europa.eu.

[2] ECIIA: Position paper – Improving cooperation between internal and external audit, www.eciia.eu.

U Stajalištu su izneseni stavovi ECIIA o mjestu, ulozi i odgovornosti interne revizije, sukladno definiciji interne revizije, Etičkom kodeksu internih revizora i Međunarodnim standardima interne revizije. Isto tako, iznesena su razmišljanja i prijedlozi o ulozi i odgovornosti eksterne revizije, sukladno MRevS-ima i njihov međuodnos. Glavne preporuke iznesene u Stajalištu odnose se na suradnju interne i eksterne revizije u cilju usklađivanja preporuka koje daju uprave/nadzorni odbori i odbor za reviziju. U tome značajnu ulogu bi trebao imati odbor za reviziju, posebno prilikom definiranja angažmana, opsega rada i načina provođenja revizija te načina upravljanja suradnjom između interne i eksterne revizije. Razina i intenzitet suradnje može varirati, što ovisi od niza čimbenika koji su značajni za rad interne i eksterne revizije, međutim organizacija i njezina tijela trebaju osigurati potrebnu razinu i kvalitetu suradnje.

2. MODEL „TRI LINIJE OBRANE“ I MJESTO, ULOGA I POLOŽAJ INTERNE I EKSTERNE REVIZIJE

Model ima za cilj razjasniti razlike između interne i eksterne revizije kao i njihove uloge i odgovornosti u funkciji nadzora prema tijelima organizacije i zainteresiranim stranama.

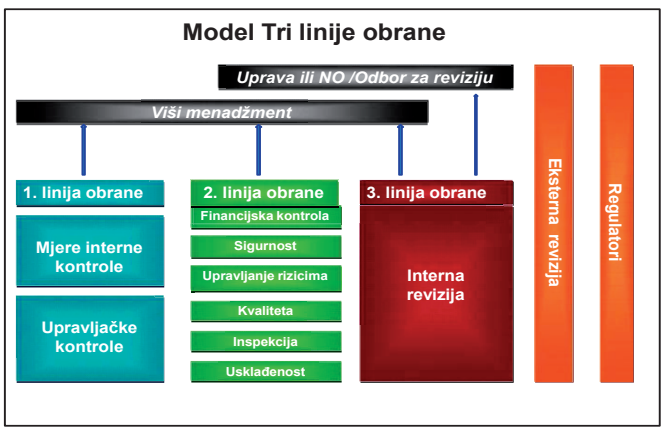
ECIIA i FERMA (Federacija europskih udruga za upravljanje rizicima) su u proteklih nekoliko godina radili na izgradnji Modela „Tri linije obrane“ (*engl. Three Lines of Defence, 3LoD*)[3]. Model čini osnovicu dokumenta „Smjernice za uprave/nadzorne odbore i odbore za reviziju u provedbi čl. 41.2., 8. Direktive“. U svojim stajalištima ECIIA je istakla ulogu i opseg eksterne revizije, kao jednog od značajnih čimbenika financijske stabilnosti te potrebu većeg uključivanja i suradnje s internom revizijom, što se može postići boljom interakcijom, suradnjom i sinergijom u radu revizija.

U proteklih nekoliko godina ECIIA promovira Model „Tri linije obrane“ kao značajno sredstvo za integraciju, koordinaciju i usklađivanje svih aktivnosti u procesu uvjeravanja, a u cilju optimizacije svih razina upravljanja i nadzora kontrola i rizika. U prvoj liniji je definirano vlasništvo nad kontrolama i rizicima, odgovornost i obveza polaganja računa. Druga linija je zadužena za metodologiju i nadzor, a treća linija osigurava uvjeravanje u djelotvornost korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola. Model prikazuje funkcionalnu vezu u izvještavanju interne revizije izravno odboru za reviziju. Prema Modelu interna revizija pruža sveobuhvatno uvjeravanje tijelima organizacije i višem menadžmentu o kontrolama i upravljanju rizicima, dok se eksterna revizija može smatrati dodatnom linijom obrane, izvan organizacije, s ograničenim mandatom i specifičnim opsegom rada i izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima.

Prvu liniju obrane čine mjere interne kontrole i upravljačke kontrole koje uspostavlja, provodi i odgovoran je za njihovo funkcioniranje operativni menadžment. On je zadužen i za procjenu kontrola i ublažavanje rizika.

Drugu liniju obrane čine funkcije odgovorne za financijsku kontrolu, sigurnost, upravljanje rizicima, kvalitetu, inspekciju i sukladnost. U ovoj liniji obrane interne kontrolne funkcije i mehanizmi omogućuju i nadziru provedbu postupaka za upravljanje rizicima od strane operativnog rukovodstva. Interne kontrolne funkcije i mehanizmi pomažu osobama odgovornim za rizike pri izvješćivanju višim i nižim razinama organizacije pružajući odgovarajuće informacije o rizicima.

Treću liniju obrane čini interna revizija. Interna linija svojim pristupom koji se temelji na rizicima pruža višem menadžmentu, upravi/nadzornom odboru i odboru za reviziju infomacije o načinu procjenjivanja i upravljanja rizicima i primjeni kontrolnog okvira. U svom procesu rada i izvještavanja interna revizija daje informacije o načinu na koji prva i druga linija obrane funkcioniraju. Obveza i zadatak interne revizije je pružanje uvjeravanja o načinu djelovanja svih elemenata koji se odnose na kvalitetnu primjenu stručnog okvira upravljanja rizicima u svim razinama organizacije, višem menadžmentu i upravi/nadzornom odboru i odboru za reviziju.



U okviru navedene tri linije obrane sve interne kontrolne funkcije i mehanizmi djeluju unutar organizacije. U odnosu na njih eksterna revizija i regulatori daju još dodatni doprinos u pružanju garancije u korporativnom upravljanju. Eksterna revizija kao vanjski pružatelj usluga pruža osiguranje u vezi s ispravnim i objektivnim prikazom financijskih izvještaja organizacije. U odnosu na interne kontrolne funkcije i mehanizme, informacije o rizicima koje prikupe eksterni revizori ograničene su samo na rizike financijskog izvještavanja.

Model „Tri linije obrane“ sve više se prihvaća i dobiva univerzalno priznanje i sve više se primjenjuje u korporativnom upravljanju i upravljanju rizicima. Interna i eksterna revizija mogu dati doprinos boljem monitoriranju i korištenju velikog broja čimbenika koji mogu utjecati na kontrolu i rizike u poslovanju, a posredno i financijsku stabilnost. ECIIA smatra Model korisnim instrumentom za objašnjavanje i prikazivanje različitih uloga u korporativnom upravljanju i nadzoru kontrola i upravljanju rizicima. U tom kontekstu interna revizija djeluje kao katalizator za unapređenje djelotvornosti i učinkovitosti internih kontrola i upravljanja rizicima, dajući preporuke na temelju provedenih revizija.

3. SLIČNOSTI I RAZLIKE INTERNE I EKSTERNE REVIZIJE I MOGUĆE POVEZNICE

Interna i eksterna revizija imaju puno zajedničkih elemenata u svom radu, mjestu, ulozi i obvezama prema tijelima organizacije u funkciji nadzora i korporativnom upravljanju. Na sličnosti i poveznicama treba se graditi interakcija i suradnja u obostranom interesu.

Interna revizija ima pravila rada koja su definirana standardima interne revizije koja utvrđuje IIA Global. Najnoviji standardi interne revizije (Međunarodni okvir za stručnu praksu)[4] definiraju pravila rada i odnose interne i eksterne revizije, ali ne u dovoljnoj mjeri.

[3] ECIIA: Position paper – Improving cooperation between internal and external audit, www.eciia.eu.

[4] www.globaliia.com.

Eksterna revizija ima svoja posebna pravila rada koja se definiraju nacionalnim ili Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS).

Funkcija interne revizije uspostavlja se u organizacijama i djeluje kao dio ukupnih internih kontrola i nadzora upravljanja rizicima. U standardima interne revizije utvrđeno je da se interna revizija može u svom radu osloniti na druge pružatelje usluga – proces uvjeravanja (Međunarodni okvir za profesionalno djelovanje (MOPD) - Standard 2050[5]). Međutim, u nekim djelatnostima utvrđena je obveza uspostavljanja funkcije interne revizije zakonom, kao npr. u financijskom i javnom sektoru. U ISA 6106[6] uređuje se način na koji se znanje i iskustvo funkcije interne revizije o organizaciji i njezinom okruženju mogu prenijeti na eksternu reviziju. U standardima interne i eksterne revizije je utvrđena i zahtijeva se djelotvorna razmjena informacija i koordinacija rada. Eksterna i interna revizija mogu međusobno pružati podršku i biti ključ uspjeha i pružati višu razinu uvjeravanja upravi/nadzornom odboru i odboru za reviziju te zainteresiranim stranama. Zbog toga je potrebno svim pružateljima usluga i zainteresiranim stranama naglasiti povijesnu poveznicu i razlike između interne i eksterne revizije.

Često puta, ne samo u javnosti, nego i u stručnim krugovima ne pravi se u dovoljnoj mjeri distinkcija između interne i eksterne revizije, njihovog mjesta i uloge, ciljeva i zadataka u nadzoru poslovanja i financijskog izvještavanja. Postoje sličnosti i razlike u pravilima rada, objektu i predmetu revizije, načinu izvještavanja, praćenju implementacije rezultata rada revizije i sl. Za sagledavanje razlike između interne i eksterne revizije važno je razmatrati u kontekstu profesionalnih pravila i praktičnog iskustva.

ECIIA se zalaže da sve zainteresirane strane trebaju dobiti visoku razinu sigurnosti u prikazivanju financijskih izvještaja, financijskog položaja i poslovanja organizacije, za što je potrebno da se eksterna revizija u svom radu više fokusira na nezavisnu provjeru i procjenu rizika i kontrola. Eksterna revizija se mora oslanjati na svoju procjenu internih kontrola financijskog izvještavanja, samo ako se na primjereni način uzima u obzir cjelokupni portfelj potencijalnih rizika, uključujući uz rizike financijskog izvještavanja, i rizike u pogledu strategije, poslovanja i poštivanja pravila. Da bi eksterna revizija mogla javno priopćiti sve značajne izloženosti rizicima, bilo bi potrebno značajno proširenje opsega rada, koje je ponekad povijesno fokusirano na rizike financijskog izvještavanja, što često puta nije realno i objektivno u pogledu troškova. Sva javna priopćenja o izloženosti organizacije budućim rizicima i o njihovom potencijalnom utjecaju na „financijsko zdravlje organizacije“ trebaju biti priopćena od strane uprave/nadzornog odbora. Na taj način bi oni obavljali i (eksternu) fiducijarnu dužnost i ispunjavali ulogu nadzora nad menadžmentom.

Prema mišljenju ECIIA, uprave/nadzorni odbori mogu od interne revizije tražiti neovisno i objektivno osiguranje u pogledu aspekata upravljanja i upravljanja rizicima, osim financijskog izvještavanja. Za to su potrebne zaštitne mjere u vezi s neovisnošću i stručnošću funkcije interne revizije.[8] Neovisnost pokriva tri različita područja: neovisnost funkcije interne revizije od svih aktivnosti koje revidira, organizacijsku neovisnost u pogledu hijerarhijske linije izvještavanja i individualne objektivnosti –“stanje uma” internih revizora. Međunarodni standardi (1100 do 1130)[9] pružaju potrebne smjernice u vezi

Osnovne razlike između interne i eksterne revizije[7]

R. br.	Kriterij/obilježje	Interna revizija	Eksterna revizija
1.	**Zaposlenost/ izvještaj**	Zaposlen u organizaciji i izvještava upravu/NO i odbor za reviziju.	Ugovoreno s eksternim pružateljem usluga koji izvještava dioničare ili drugo odgovarajuće tijelo.
2.	**Opseg**	Procjena svih kategorija rizika i njihovog upravljanja: financijski, operativno, sukladnost i upravljanje.	Izražava mišljenje o službenim financijskim izvještajima i povezanim priopćenjima, kao i ispitivanja internih kontrola za izražavanje mišljenja.
3.	**Ciljevi/predmet**	Pruža uvjeravanje da viši menadžment ispunjava svoje obveze koje se odnose na upravljanje rizicima i interne kontrole.	Pruža uvjerenje zainteresiranim stranama ili drugim odgovarajućim tijelima, vezano za službene financijske izvještaje i druge izvještaje zahtijevane prema lokalnom zakonodavstvu.
4.	**Fokus/ Težište**	Razumijevanje poslovanja, pružajući uvjeravanje o djelotvornosti i učinkovitosti upravljanja rizicima i i sustavu internih kontrola.	Dovoljno razumijevanje poslovanja da bi izrazili mišljenje o financijskim izvještajima.
5.	**Neovisnost**	Profesionalni etički standardi nadzirani od strane odbora za reviziju kroz kvalitetu uvjeravanja i program poboljšanja u kojem je glavni fokus - objektivnost.	Profesionalni etički standardi pregledani i nadzirani od strane odbora za reviziju i prema regulatornom okviru glavnog fokusa: neovisan pogled na financijske izvještaje.
6.	**Primatelj izvještaja**	Uprava/nadzorni odbor, odbor za reviziju, viši menadžment i revidirani.	Revizorsko mišljenje za dioničare ili drugim odgovarajućim tijelima. Pismo menadžmentu upućeno upravljačkom tijelu i višem menadžmentu.
7.	**Vrijeme i učestalost**	Prema planu revizije odobrenim od uprave/nadzornog odbora ili odbora za reviziju, i višeg menadžmenta.	Financijsko izvještavanje prema zakonu i izvještavanja organizacija burzama.
8.	**Profesionalni okvir**	Međunarodni profesionalni standardi i Etički kodeks	Zakonski i regulatorni okvir.
9.	**Poboljšanja**	Sistematizirane preporuke i praćenje korektivnih aktivnosti.	Pismo menadžmentu o revidiranim procesima i potrebnim poboljšanjima većinom fokusiranim na procese financijskog izvještavanja.
10.	**Vještine**	Potreban je skup različitih vještina; sposobnost razumijevanja korporativnog upravljanja, poslovnih rizika operativnih, strateških i rizika usklađenosti.	Razumijevanje poslovanja kako bi mogli odgovoriti izazovima korištenja računovodstvenih standarda.

[5] www.globaliia.com.

[6] www.frc.org.uk.

[7] ECIIA: Position paper – Improving cooperation between internal and external audit, www.eciia.eu.

[8] www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/interactive-ippf/.

[9] www.globaliia.com.

s načinom osiguranja potrebne neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. Stručnost zahtijeva da organizacije od javnog interesa uspostave i održavaju odgovarajuće funkcije interne revizije s kompetentno obučenim osobljem, koje postupa u skladu s Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja (IPPF). Standardi interne revizije (1300 do 1322)[10] pružaju potrebne smjernice za razvoj i održavanje programa osiguranja i poboljšanja kvalitete koji pokriva sve aspekte aktivnosti interne revizije. Posebno standard 1312 predviđa da „Eksterno vrednovanje treba provoditi barem jednom svakih pet godina kvalificirani, neovisni ocjenjivač ili ocjenjivački tim izvan organizacije." ECIIA u svojim stajalištima naglašava da je potrebno premostiti jaz koji se pojavljuje u očekivanjima korisnika eksterne revizije u odnosu na njihove obveze. Korisnicima se treba bolje objasniti način korištenja revizijske metodologije, načina rada i rezultata revizije i od njih dobiti razumijevanje opsega i ograničenja pristupa eksterne revizije. Uz priopćavanje svega što je pokriveno revizijom, eksterna revizija, također, javno bi trebala priopćiti i sva pitanja koja su bila „izvan opsega" revizije. To može biti olakšano i postupcima komunikacije samog odbora za reviziju. ECIIA prihvaća standarde eksterne revizije, koji jasno utvrđuju da rad izvan područja revizije predstavlja potencijalne prijetnje kvaliteti rada. Naglašava se i problem pružanja dodatnih usluga od strane revizorskih društava. ECIIA smatra da je jedini način da dođe do prijetnji, odnosno sprječavanje revizorskih društava, da se propiše način pružanja usluga klijentima izvan područja revizije.

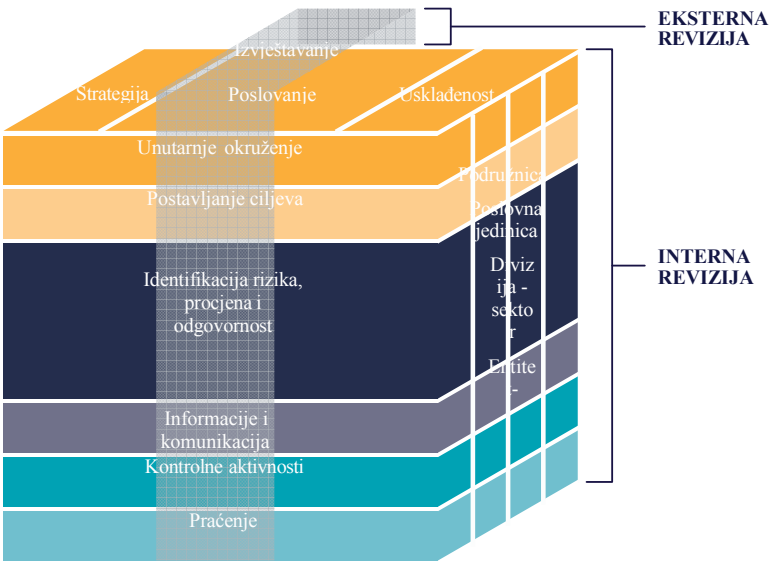
4. MOGUĆNOSTI POBOLJŠANJA SURADNJE IZMEĐU INTERNE I EKSTERNE REVIZIJE

***Interna i eksterna revizija svoju suradnju mogu poboljšati u svim područjima zajedničkog rada, zatim, definiranju metodologije, korištenju rezultata rada, razmjeni informacija, nalaza i preporuka te njihovoj implementaciji.* Suradnja između interne i eksterne revizije može se detaljno precizirati u povelji interne revizije.**

Za razmatranje mogućnosti poboljšanja suradnje interne i eksterne revizije potrebno je uzeti u obzir mjesto i ulogu, opseg rada te poznavanje njihove pozicije u strukturama upravljanja i upravljanja rizicima i njihov doprinos financijskoj stabilnosti. Za kvalitetno uspostavljanje odnosa i poboljšanje suradnje može dati definiranje novog regulatornog okvira i pravila rada revizija. U tome doprinos može dati uprava ili nadzorni odbor i odbor za reviziju.

EU parlament i komisija te ECCIA fokusirani su na poboljšanje dosadašnjeg odnosa i suradnje između interne i eksterne revizije. U njihovim dokumentima se, posebno naglašava, da su uprave/nadzorni dobori, odbori za reviziju i viši menadžment odgovorni za rad i interne i eksterne revizije.

Interakcija i suradnja između interne i eksterne revizije može se razmatrati na temelju COSO okvira za upravljanje rizicima na razini organizacije (COSO ERM, engl. *Enterprise Risk Management - ERM*).[11] COSO ERM je definirao zajedničke elemente pružajući jasne smjernice i upute za upravljanje rizicima. Model obuhvaća upravljanje rizicima razmatranjem značajnih komponenti, koji svi zajedno čine okvir za upravljanje: ciljevi organizacije, razine upravljanja i osam međusobno povezanih komponenti. Razlika između eksterne i interne revizije može se vidjeti u primjeni COSO okvira za upravljanje rizicima na razini organizacije.[12]



Interna revizija u odnosu na eksternu reviziju ima različiti opseg i područje rada. Interna revizija u svom radu obuhvaća sve razine organizacije i elemente kontrolnog okvira, jer je funkcija interne revizije pružiti višem menadžmentu i upravljačkim tijelima uvjeravanje o kvaliteti upravljanja i nadziranja rizika i usklađenosti poslovanja. Eksterna revizija u svom radu ispituje, pregledava i daje mišljenje u svom izvještaju o svim elementima COSO modela i organizacije. Eksterna revizija se ograničava na financijsko izvještavanje i ne uključuje način na koji viši menadžment, uprava/nadzorni odbor i odbor za revizija, upravljaju, odnosno nadziru strateške, poslovne i rizike usklađenosti organizacije. Interakcija i suradnja između interne i eksterne revizije, prije svega, se treba očitovati u pomoći upravljačkim tijelima organizacije, dobrim nadzorom i pregledom poslovanja i upravljanja rizicima u suradnji s odborom za reviziju.

Sukladno MRevS-ima, eksterna revizija je obvezna uspostaviti komunikaciju s internom revizijom, kako bi dobila informacije o njezinom radu, procjeni rizika, učinkovitosti i djelotvornosti sustava internih kontrola. Eksterna revizija, po potrebi, može koristiti pojedine izvještaje interne revizije, za koje ocjenjuje da mogu pomoći u procjenjivanju kontrola i rizika i sukladnosti poslovanja. Kada se koristi radom interne revizije, eksterna revizija treba procijeniti pouzdanost i učinkovitost rada interne revizije. Ako je ocjena pozitivna, može se osloniti na rad interne revizije. Isto tako, interna revizija može se koristiti rezultatima eksterne revizije prilikom planiranja i

[10] www.globaliia.com.

[11] Enterprise Risk Management – Integrated Framework (ERM), 2004., www.coso.org/Publications.

[12] Enterprise Risk Management – Integrated Framework (ERM), 2004., www.coso.org/Publications.

provođenja pojedine revizije poslovanja ili godišnjeg planiranja provođenja internih revizija.

Uvjet za dobru interakciju i suradnju interne i eksterne revizije je odgovarajuća komunikacija i razmjena informacija. U tome znatan doprinos može dati viši menadžment, uprava/nadzorni odbor i odbor za reviziju koordinacijom rada i definiranjem pravila. Oni su zaduženi i za definiranje angažmana i koordinaciju te implementaciju preporuka za poboljšanje upravljanja i internih kontrola. Eksterna revizija u pismu menadžmentu (*engl. Management Letter*), daje i ocjenu djelovanja sustava internih kontrola, naznačava značajne rizike i kako se s njima upravlja, evidentne probleme u poslovanju te razloge za davanje određenog mišljenja.

Interna revizija bi trebala razmotriti sve točke iz pisma menadžmentu u procesu planiranja svoga rada i pojedine revizije. U odnosu na eksternu reviziju, najveći broj revizija i angažmana interne revizije je revidiranje procesa koji nisu isključivo financijski, dok je glavno područje rada eksterne revizije revidiranje financijskih procesa i financijskih izvještaja. Tijela organizacije trebaju imati ključnu ulogu u koordinaciji različitih sudionika u procesu nadzora i razgraničenju odgovornosti za upravljanje rizicima i kontrolama, a u cilju osiguravanja da su značajni rizici prepoznati i da postoje odgovarajuće kontrole kako bi se rizici ublažili i umanjili. Prilikom obavljanja svojih funkcija, navedena tijela, trebaju tražiti uvjeravanje iz različitih izvora, kako unutar, tako i izvan organizacije, o sustavu internih kontrola i upravljanja rizicima.

Prije početka suradnje interne i eksterne revizije, revizor treba procijeniti u kojoj će mjeri koristiti se radom druge vrste revizije u okviru definiranja vlastitog angažmana i rada na provođenju revizije. Minimalna razina interakcije i suradnje interne i eksterne revizije[13] trebala bi osigurati da revizorsko planiranje bude kordinirano i spriječi dupliranja i preklapanja. Interni revizori trebali bi staviti na raspolaganje sažetak svog izvještaja eksternim revizorima i eksterni revizori trebali bi poslati kopiju svog izvještaja i pisma menadžmentu, šefu interne revizije. Interni i eksterni revizori trebali bi se najmanje jednom godišnje sastati i raspraviti zajednička pitanja i probleme i osigurati koordinaciju aktivnosti. Šef interne revizije treba biti nazočan na sastancima odbora za reviziju (ili upravnog odbora/nadzornog odbora) vezano za točke dnevnog reda koje se odnose na izvještaje eksternih revizora.

ECIIA u svom dokumentu preporuča da se stupanj suradnje razmotri i definira na razini odbora za reviziju (ili upravnog odbora/nadzornog odbora). Interakcija i suradnja interne i eksterne revizije treba se odvijati na višoj razini upravljanja, ona mora biti češća te uključivati razne vrste i oblike suradnje, kao npr.[14] razmjenu informacija i diskusiju tijekom procjene financijskih i ostalih rizika. Procjena internih kontrola detaljno evidentirana u izvještajima interne revizije treba biti dostupna eksternoj reviziji. Također, interna i eksterna revizija trebaju razmjenjivati stavove o metodologiji i okviru rada revizije u cilju uspostavljanja međusobnog razumijevanja pristupa revizije. Interni i eksterni revizori trebaju održavati redovne sastanke i raspraviti bitne točke iz izvještaja. Kao minimum, predlaže se razmjena informacija o planiranim aktivnostima, posebno u područjima s potencijalno visokom razinom utjecaja na poslovanje organizacije. Takav način rada će olakšati posao obim revizijama, izbjeći će se dupliranje i osigurati maksimalna pokrivenost rizika kojima je organizacija izložena. Time će se upravljačkim tijelima organizacije pomoći u dobivanju primjerene slike o stanju internih kontrola i rizika. ECIIA, u svojim stajalištima, smatra da se javno treba priopćiti od strane uprave/nadzornog odbora o svim izloženostima organizacije budućim rizicima i njihovom potencijalnom utjecaju na financijsko stanje.

Organizacija, odnosno, odbor za reviziju trebao bi definirati razinu, intenzitet, opseg i način suradnje interne i eksterne revizije. Razina i intenzitet suradnje može varirati zavisno od različitih čimbenika koji se odnose na mjesto, ulogu i obveze interne i eksterne revizije.

[13] ECIIA: Position paper – Improving cooperation between internal and external audit, www.eciia.eu.

[14] ECIIA: Position paper – Improving cooperation between internal and external audit, www.eciia.eu.

INTERNA REVIZIJA I KONTROLA
Grand Hotel 4 opatijska cvijeta
Opatija, 25 - 27. rujna 2014.

JOSIPA KRAŠEVAC
Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Oglašavanje ništavim, poništavanje i ukidanje rješenja u poreznom postupku

Rješenja se u upravnom postupku, pa time i u poreznom postupku kao posebnom obliku upravnog postupka, mogu stavljati izvan snage na način da se oglase ništavima, ponište ili ukinu ovisno o prirodi upravne stvari i pravnim učincima. U članku se objašnjavaju razlozi koji mogu dovesti do ništavosti, poništavanja i ukidanja rješenja i na razlike u pravnim učincima ovih instituta.

1. UVOD

Općim poreznim zakonom (Nar. nov., br. 147/08. - 73/13.; u nastavku: OPZ), kao posebnim postupovnim zakonom uređen je porezni postupak kao osobiti oblik upravnog postupka. Na sadržaj koji nije propisan odredbama OPZ-a primjenjuje se Zakon o općem upravnom postupku (Nar. nov., br. 47/09.; u nastavku: ZUP), kao opći postupovni zakon, a što je u skladu s odredbom članka 4. OPZ-a o supsidijarnoj primjeni ZUP-a i pravnom pravilu *lex specialis derogat legi generali* da posebni zakon dokida opći zakon.

Ranije važeći Zakon o općem upravnom postupku (Nar. nov., br. 47/86. i 53/91.) u Glavi XVI. (članci 261. do 269.), uređivao je šest izvanrednih pravnih lijekova kao osobite slučajeve poništenja, ukidanja i mijenjanja rješenja:

a) Mijenjanje i poništenje rješenja u vezi s upravnim sporom
b) Zahtjev za zaštitu zakonitosti
c) Poništavanje i ukidanje po pravu nadzora
d) Ukidanje i mijenjanje pravomoćnog rješenja uz pristanak ili na zahtjev stranke
e) Izvanredno ukidanje
f) Proglašavanje rješenja ništavim.

Novi ZUP u Glavi IV. uređuje pravno sredstvo oglašavanja rješenja ništavim koje bi po svojoj prirodi odgovaralo pravnom sredstvu proglašavanja rješenja ništavim iz ranije važećeg ZUP-a.

U Glavi V. novi ZUP uređuje i dva nova pravna sredstva:

g) Poništavanje i ukidanje nezakonitog rješenja i
h) Ukidanje zakonitog rješenja kojim je stranka stekla neko pravo.

Može se poništiti ili ukinuti *nezakonito* rješenje, a može se samo ukinuti (ne i poništiti) i *zakonito* rješenje kojim je stranka stekla pravo.

Novi ZUP više ne propisuje mogućnost mijenjanja i poništavanja rješenja u vezi s upravnim sporom te se to pravno sredstvo od stupanja na snagu novoga ZUP-a od 1. siječnja 2010. godine primjenjuje **samo u poreznim stvarima temeljem OPZ-a kao posebnog zakona** *(lex specialis).*

2. MIJENJANJE I PONIŠTAVANJE RJEŠENJA U VEZI S UPRAVNIM SPOROM

Odredbama članka 171. OPZ-a koje se primjenjuju kao posebne odredbe u odnosu na ZUP koji je opći postupovni zakon uređeno je pravno sredstvo **mijenjanja i poništavanja** rješenja u vezi s upravnim sporom.

Porezno tijelo protiv čijeg je rješenja pravodobno podnesena tužba nadležnom sudu može do okončanja spora **poništiti ili izmijeniti svoje rješenje** iz onih razloga zbog kojih bi sud moga poništiti to rješenje. Takvim postupanjem poreznog tijela porezni obveznik ne smije biti doveden u lošiji položaj (načelo zabrane *reformatio in peius* – zabrane izmjene „na lošije“).

Porezno tijelo može primijeniti navedeno pravno sredstvo sve do okončanja upravnog spora odnosno do donošenja presude Upravnog suda.

Na ovaj način drugostupanjsko tijelo može preispitivati vlastito rješenje prema navodima iznesenima u tužbi te ako ocijeni da postoje razlozi zbog kojih bi sud uvažio tužbu, u vlastitoj nadležnosti može poništiti ili izmijeniti rješenje.

3. OGLAŠAVANJE RJEŠENJA NIŠTAVIM

Ništavo rješenje je opterećeno najtežom pogreškom pa je sankcija za takvu pogrešku njegovo stavljanje izvan snage.

Pravno sredstvo oglašavanja rješenja ništavim odgovara institutu proglašenja rješenja ništavim iz ranije važećeg ZUP-a.

Prema članku 128. stavku 1. točki 1. novoga ZUP-a rješenje je ništavo i takvim će se oglasiti **ako je doneseno u stvari iz sudske nadležnosti.**

Navedena odredba odnosi se na rješenje koje je u upravnom postupku doneseno u stvari iz sudske nadležnosti kao o glavnoj stvari, a ne i kada je u upravnom postupku u stvari iz sudske nadležnosti raspravljeno kao o prethodnom pitanju iz odredbe članka 55. ZUP-a stavka 1. ZUP-a. Rješavanje prethodnog pitanja ima pravni učinak samo u upravnoj stvari u kojoj je to pitanje riješeno prema odredbi članka 56. stavka 1. ZUP-a.

Prema točki 2. navedenoga članka ZUP-a rješenje će se oglasiti ništavim **ako je doneseno u stvari o kojoj se ne može rješavati u upravnom postupku.**

U upravnom postupku rješava se o pravima, obvezama ili pravnim interesima stranaka, a ne o drugim pravnim stvarima.

Prema točki 3. rješenje će se oglasiti ništavim **ako njegovo izvršenje nije pravno ili stvarno moguće.**

Nemogućnost izvršenja rješenja može biti stvarna jer postoji objektivna zapreka prema osobi odnosno prema stvari, ali može se

pojaviti i pravna nemogućnost izvršenja rješenja, primjerice ako bi izvršenje rješenja bilo protivno određenom pravnom propisu.

Točkom 4. propisano je da će se rješenje oglasiti ništavim **ako se njegovim izvršenjem čini kazneno djelo.**

Kaznena djela su propisana Kaznenim zakonom.

Rješenje će se oglasiti ništavim **ako je doneseno bez prethodnog zahtjeva stranke, a na koje stranka naknadno nije izričito ili prešutno pristala** sukladno točki 5.

U slučaju da nedostaje prethodni zahtjev stranke ako se postupak pokreće na zahtjev stranke, rješenje doneseno u postupku provedenom bez takvog zahtjeva neće biti ništavo ako stranka naknadno, izričito ili prešutno, pristane na to rješenje.

Rješenje će se oglasiti ništavim, sukladno točki 6., **ako sadržava nepravilnost koja je po izričitoj zakonskoj odredbi razlog za ništavost rješenja.**

Uz razloge za oglašavanje rješenja ništavim određene u točkama 1. do 5. članka 128. stavka 1. ZUP-a, razlog za oglašavanje rješenja ništavim može biti i nepravilnost koja je određena u nekom drugom zakonu.

Rješenje oglašava ništavim javnopravno tijelo koje ga je donijelo ili koje obavlja nadzor nad tijelom koje ga je donijelo.

Rješenje se može oglasiti ništavim po službenoj dužnosti ili na prijedlog stranke i to u svako doba, dakle bez vremenskog ograničenja.

Protiv rješenja o oglašavanju ništavim dopuštena je pravna zaštita. Kad je rješenje o oglašavanju rješenja ništavim donijelo prvostupanjsko tijelo, protiv toga rješenja može se izjaviti žalba. Kad je drugostupanjsko javnopravno tijelo ili tijelo koje obavlja nadzor nad tijelom koje ga je donijelo, rješenje oglasilo ništavim, protiv toga rješenja se može pokrenuti upravni spor.

Ništavo rješenje **nema pravni učinak** i u slučaju oglašavanja rješenja ništavim, smatraju se ništavim i pravni učinci tog rješenja.

Ništavo rješenje je *ex lege* ništavo i to je samo potrebno utvrditi *deklaratornim rješenjem*.

Prema obrazloženju iz sudske presude Upravnog suda Republike Hrvatske (Us-5181/2008 od 10. studenoga 2010.), razlozi ništavosti zbog kojih se rješenje oglašava ništavim moraju biti takvi da je u interesu stranke i u javnom interesu da se oni otklone. Rješenje doneseno u upravnom postupku može biti nepravilno iz više razloga, ali zbog običnih nepravilnosti rješenje se može pobijati žalbom odnosno upravnim sporom kako bi se takve nepravilnosti mogle otkloniti. Razlozi ništavosti, pak, postoje ako rješenje sadrži takve teške nepravilnosti da je ne samo u interesu stranke već i u javnom interesu njihovo otklanjanje.

4. PONIŠTAVANJE I UKIDANJE NEZAKONITOG RJEŠENJA

Poništavanje i ukidanje nezakonitog rješenja sredstvo je putem kojeg se *nezakonito rješenje* može poništiti ili ukinuti u cijelosti ili djelomično i nakon isteka roka za žalbu sukladno odredbama članka 129. ZUP-a.

Ako je na temelju nezakonitog rješenja stranci određena *obveza*, rješenje se može poništiti ili ukinuti bez ispunjenja posebnih pretpostavki.

Tri su razloga zbog kojih se rješenje kojim je stranka stekla neko *pravo* može poništiti.

Naime, ako je na temelju nezakonitog rješenja stranka stekla neko *pravo*, rješenje se može poništiti ***ako ga je donijelo nenadležno javnopravno tijelo.*** Stoga, kada je rješenje u postupku donijelo mjesno i stvarno nenadležno tijelo, treba ga poništiti pozivom na ovu odredbu ZUP-a. Međutim, potrebno je razlikovati slučaj kada je javnopravno tijelo riješilo pravnu stvar za koju je nadležan *sud* (iz sudske nadležnosti) u kojem se takvo rješenje ne poništava, nego se *oglašava ništavim* prema odredbama članka 128. točaka 1. i 2. ZUP-a.

Rješenje kojim je stranka stekla neko pravo može se poništiti i **ako je doneseno bez zakonom propisane suglasnosti, odobrenja ili mišljenja drugog javnopravnog tijela.** Odredbom članka 21. stavka 2. ZUP-a određeno je da kad je propisano da javnopravno tijelo rješava na temelju suglasnosti, potvrde, odobrenja ili mišljenja drugoga javnopravnog tijela, to je tijelo dužno takav akt izdati ili odbiti njegovo izdavanje u roku 30 dana od dana dostave urednog zahtjeva za izdavanje. Ako javnopravno tijelo donese rješenje bez zakonom propisane suglasnosti, odobrenja ili mišljenja drugog javnopravnog tijela, takvo rješenje kao nezakonito može biti poništeno temeljem odredbe članka 129. stavka 2. točke 1. ZUP-a.

Rješenje kojim je stranka stekla neko pravo može se poništiti i **ako je u istoj stvari već doneseno pravomoćno rješenje kojim je ta upravna stvar drukčije riješena.** U navedenoj pravnoj situaciji poništava se kasnije rješenje na način da ostaje na snazi ranije pravomoćno rješenje, što je u skladu s načelom *ne bis in idem* (ne može se dva puta rješavati o istoj stvari), odnosno načelom *res iudicata pro veritate habetur* (presuđena stvar se smatra istinitom).

Materijalne povrede propisa su najčešće povrede koje proizlaze „iz nesnalaženja" u primjeni pravnih normi. U pravilu su posljedica loše interpretacije pravnih pravila ili loše prosudbe o značenju pravnih pravila i načinu na koji ih treba primijeniti.

Povreda materijalnog propisa postoji kada je u rješenju primijenjen pogrešan propis, a ne onaj kojega je trebalo primijeniti ili je primijenjen odgovarajući propis, ali je pogrešno protumačen, što su u praksi češći slučajevi.

Ako je rješenjem kojim je stranka stekla neko pravo *očito povrijeđen materijalni propis*, rješenje kojim je stranka stekla neko pravo može se poništiti ili ukinuti. Dakle, u pravnom sustavu se oštro reagira na ovakvu povredu i sankcija je stavljanje rješenja koji su opterećeni takvom greškom izvan snage.

Poništavanje i ukidanje rješenja su načini stavljanja rješenja izvan pravne snage.

Izbor između poništavanja i ukidanja rješenja ako je rješenje kojim je stranka stekla pravo nezakonito zbog očite povrede materijalnog propisa ovisi o prirodi upravne stvari i posljedicama koje bi nastale poništenjem i ukidanjem rješenja. Službena osoba treba voditi računa da se poništavanjem rješenja poništavaju i sve pravne posljedice koje je rješenje proizvelo pa poništavanje djeluje retroaktivno odnosno unatrag ili *ex tunc* („od tada"). Za razliku od poništavanja, ukidanje djeluje „od sada" (*ex nunc*), dakle djeluje ubuduće i njime se ne poništavaju pravne posljedice koje je rješenje već proizvelo, ali se onemogućava daljnje proizvođenje pravnih posljedica ukinutog rješenja. Dakle, kod ukidanja pravne posljedice važe, ali samo do ukidanja.

U pravilu, kod „težih povreda" materijalnog propisa pravni akti se stavljaju izvan snage poništavanjem, dok se kod „blažih povreda" materijalnog propisa stavljaju izvan snage ukidanjem.

U upravnim stvarima u kojima sudjeluju *dvije stranke ili više njih s protivnim interesima*, rješenje se može ukinuti samo uz pristanak protivne stranke. Ako protivna stranka uskrati svoj pristanak za

ukidanje rješenja kojim je očito povrijeđen materijalni propis, rješenje se ne može ukinuti bez obzira što je materijalni propis očito povrijeđen.

5. UKIDANJE ZAKONITOG RJEŠENJA KOJIM JE STRANKA STEKLA NEKO PRAVO

Prema odredbama članka 130. ZUP-a uvjeti za primjenu pravnog sredstva ukidanja zakonitog rješenja kojim je stranka stekla neko pravo su:

a) da je *rješenje zakonito* i
b) da je *stranka njime stekla kakvo pravo*.

Novi ZUP navodi tri razloga zbog kojih se u cijelosti ili djelomično može ukinuti zakonito rješenje kojim je stranka stekla kakvo pravo. Među njima je i slučaj koji je ranije važećim ZUP-om bio naveden kao razlog za izvanredno ukidanje rješenja: ako je ukidanje rješenja potrebno zbog otklanjanja teške i neposredne opasnosti za život i zdravlje ljudi i javnu sigurnost, ako se to ne bi moglo ostvariti drugim sredstvima kojima bi se manje diralo u stečena prava (članak 130. stavak 1. točka 3. novog ZUP-a).

Zakonito rješenje kojim je stranka stekla neko pravo može se ukinuti **ako je ukidanje tog rješenja dopušteno zakonom.** Odredba članka 130. stavka 1. točke 1. ZUP-a podrazumijeva da je ukidanje dopušteno drugim zakonom, a ne ZUP-om.

Nadalje, rješenje kojim je stranka stekla kakvo pravo može se ukinuti ako sadržava **pridržaj ukidanja, a stranka nije ispunila obvezu iz rješenja ili je nije ispunila u roku.** Dakle, iako je stranka rješenjem stekla određeno pravo, mora za njegovo ostvarenje ispuniti određenu obvezu. Ako stranka tu obvezu uopće ne ispuni ili je ne ispuni u određenom roku, rješenje može biti ukinuto, ali samo ako to rješenje sadržava pridržaj ukidanja.

Zakonito rješenje kojim je stranka stekla neko pravo može se ukinuti **ako je to potrebno zbog otklanjanja teške i neposredne opasnosti za život i zdravlje ljudi i javnu sigurnost**, ako se to ne bi moglo ostvariti drugim sredstvima kojima bi se manje diralo u stečena prava. Pod stečenim pravima podrazumijevaju se prava koja su stečena upravo rješenjem koje treba ukinuti radi otklanjanja teške i neposredne opasnosti.

Kad je rješenje ukinuto radi otklanjanja teške i neposredne opasnosti za život i zdravlje ljudi i javnu sigurnost, stranka ima pravo na naknadu stvarne štete. Dakle, nakon ukidanja zakonitog rješenja stranka više nema mogućnost ostvarivanja svoga prava, ali zato temeljem odredbe članka 130. stavka 1. točke 3. ZUP-a ima mogućnost ostvarivati naknadu štete koju stvarno trpi.

6. NADLEŽNOST I POSTUPAK PONIŠTAVANJA ILI UKIDANJA RJEŠENJA

Članak 131. ZUP-a određuje nadležnost, rokove i postupak poništavanja ili ukidanja rješenja.

Odredbom članka 131. stavka 1. ZUP-a propisana je nadležnost za poništavanje ili ukidanje rješenja. Tako rješenje može poništiti ili ukinuti javnopravno tijelo koje ga je donijelo.

Kad je rješenje donijelo prvostupanjsko tijelo, može ga poništiti ili ukinuti i drugostupanjsko tijelo. Ako nema drugostupanjskog tijela, rješenje može poništiti ili ukinuti tijelo koje na temelju zakona obavlja nadzor nad tim tijelom.

Rokovi za poništavanje i ukidanje rješenja propisani su odredbom članka 131. stavka 2. ZUP-a.

Rok za poništavanje rješenja zbog razloga iz članka 129. stavaka 2. i 3. ZUP-a iznosi **dvije godine**.

Rok za ukidanje rješenja zbog razloga iz članka 129. stavaka 3. i 4. i članka 130. stavka 1. ZUP-a iznosi **jednu godinu**.

Rokovi počinju teći od dana dostave stranci rješenja za koje postoje razlozi za poništavanje ili ukidanje.

U propisanim rokovima rješenje kojim se prijašnje rješenje poništava ili ukida mora biti otpremljeno iz tijela koje je donijelo rješenje o poništavanju ili ukidanju. Dakle, rješenje o poništavanju ili ukidanju ne mora biti dostavljeno stranci u propisanim rokovima, ali mora za njihova trajanja biti otpremljeno iz tijela koje ga je donijelo.

Javnopravno tijelo donosi rješenje o poništavanju ili ukidanju rješenja:

a) po službenoj dužnosti
b) na prijedlog stranke ili
c) na prijedlog ovlaštenoga državnog tijela.

Novim ZUP-om propisano je da će javnopravno tijelo, u slučaju da ne prihvati prijedlog za poništavanje i ukidanje rješenja, obavijestiti o tome podnositelja (stranku ili ovlašteno državno tijelo). Dakle, novim ZUP-om izričito se propisuje da se podnositelj prijedloga samo obavještava da se prijedlog za poništavanje ili ukidanje ne prihvaća pa prema tome, javnopravno tijelo o tome ne donosi upravni akt.

Za slučaj da javnopravno tijelo ne obavijesti podnositelja da ne prihvaća prijedlog za poništavanje ili ukidanje rješenja, odgovor za navedenu situaciju bi trebalo pronaći u odredbama članka 155. ZUP-a. Naime, na zahtjev zainteresirane osobe javnopravno tijelo dužno je u roku 15 dana od podnošenja zahtjeva izdati obavijest u pisanom obliku. Ako javnopravno tijelo odbije izdati obavijest u pisanom obliku, zainteresirana osoba u roku osam dana ima pravo izjaviti prigovor. Također, ako javnopravno tijelo u propisanom roku ne izda obavijest, zainteresirana osoba ima pravo izjaviti prigovor. Dakle, u navedenom slučaju bilo bi moguće podnijeti prigovor čelniku tijela.

Protiv rješenja o poništavanju ili ukidanju koje je donijelo prvostupanjsko tijelo može se uložiti žalba, a kad žalba nije dopuštena, može se pokrenuti upravni spor.

Protiv rješenja drugostupanjskog tijela može se pokrenuti upravni spor.

7. POVRAT IMOVINE STEČENE BEZ PRAVNE OSNOVE

U slučaju oglašavanja rješenja ništavim ili poništavanja rješenja, imovina stečena bez pravne osnove vraća se sukladno propisima građanskog prava.

Jedan od temelja za povrat plaćenih sredstava jest institut stjecanja bez osnove koji označava prelazak nečije imovine u imovinu druge osobe i stjecanje koristi izvršenom radnjom, u imovinu druge osobe bez osnove u pravnom poslu, odluci suda, odnosno druge nadležne vlasti ili zakonu. Zakon o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08. i 125/11.) u člancima 1111. - 1120. propisuje pravila i opseg vraćanja stečenog bez osnove.

8. NAČELO GOSPODARSKOG PRISTUPA U POREZNOM POSTUPKU I PONIŠTENJE RJEŠENJA

Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti.

Ako je prihod, dohodak, dobit ili druga procjenjiva korist ostvarena **bez pravne osnove,** porezno tijelo *utvrdit će poreznu obvezu*

u skladu s posebnim zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.

Navedene odredbe članka 10. OPZ-a utvrđuju načelo gospodarskog pristupa prilikom utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje. To znači da se utvrđuje relevantna porezna obveza čim se ostvari određena procjenjiva korist, **neovisno o tome je li ta procjenjiva korist ostvarena na pravnoj osnovi ili bez pravne osnove.**

Odredbom članka 10. stavka 3. OPZ-a propisano je da ako je u kaznenom ili prekršajnom postupku pravomoćnom odlukom izrečena zaštitna mjera oduzimanja imovinske koristi ostvarene protupravnom radnjom, porezni akt kojim je utvrđena porezna obveza **poništit će se** na zahtjev poreznog obveznika.

Dakle, u posebnim postupcima kao što su prekršajni i kazneni postupak može se izreći zaštitna mjera oduzimanja imovinske koristi koja je bila ostvarena protupravnom radnjom, dakle, bez pravne osnove. Iako je ta imovinska korist ostvarena protupravnom radnjom, u skladu s načelom gospodarskog pristupa, na istu je u poreznom postupku trebala biti utvrđena pripadajuća porezna obveza u skladu s posebnim poreznim propisom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza. Oduzimanje imovinske koristi ostvarene na takav način u prekršajnom ili kaznenom postupku razlog je da porezni obveznik podnese zahtjev za poništenjem poreznog akta kojim mu je utvrđena porezna obveza na protupravno ostvarenu imovinsku korist.

9. ZAKLJUČAK

Ništava rješenja ne proizvode pravne učinke nego su *ex lege (po zakonu)* ništava i to je samo potrebno utvrditi *deklaratornim rješenjem*. Rješenje se može *oglasiti ništavim* po službenoj dužnosti ili na prijedlog stranke *u svako doba.* Rješenje o oglašavanju rješenja ništavim je deklaratorne prirode i samo utvrđuje ništavost rješenja od njegova nastanka. Razlozi za oglašavanje rješenja ništavim su taksativno propisani ZUP-om. *Poništavanjem* rješenja poništavaju se i pravne posljedice koje je rješenje prozvelo (djelovanje *ex tunc*).

Ukidanjem rješenja ne poništavaju se pravne posljedice koje je rješenje već proizvelo, ali se sprječava nastupanje novih pravnih posljedica (djelovanje *ex nunc*).

Sukladno odredbama ZUP-a *nezakonito* rješenje može se poništiti ili ukinuti, dok se *zakonito rješenje kojim je stranka stekla pravo* može samo ukinuti, a ne i poništiti.

Odredbama članka 171. OPZ-a koje se primjenjuju kao posebne odredbe u odnosu na ZUP koji je opći postupovni zakon uređeno je pravno sredstvo *mijenjanja i poništavanja rješenja u vezi s upravnim sporom*.

U članku 10. OPZ-a kojim je utvrđeno načelo gospodarskog pristupa u poreznom postupku propisano je da će se na zahtjev poreznog obveznika *poništiti* porezni akt kojim je utvrđena porezna obveza ako je *u kaznenom ili prekršajnom postupku* pravomoćnom odlukom izrečena zaštitna mjera oduzimanja imovinske koristi ostvarene protupravnom radnjom.

NOVI ZAKON O RADU I IZMIJENJENE OVLASTI INSPEKCIJE RADA

početak 9,30 sati u svim gradovima

10. rujna 2014.	ZAGREB	Hotel *Dubrovnik,* Gajeva 1
11. rujna 2014.	SPLIT	HGK - Županijska komora Split, Ante Trumbića 4
15. rujna 2014.	OSIJEK	Hotel *Osijek,* Šamačka 4
17. rujna 2014.	RIJEKA	Hotel *Bonavia,* Dolac 4

Novi Zakon o radu stupiti će na snagu osmoga dana od dana objave u Narodnim novinama, tj. očekivano krajem srpnja 2014. U roku 6 mjeseci od njegova stupanja na snagu poslodavci su dužni uskladiti pravilnike o radu i taj rok istječe krajem siječnja 2015. Od početka 2014. izmijenjeni su i propisi koji uređuju ustrojstvo i način postupanja inspekcije rada, a te su promjene obuhvaćene i Zakonom o radu.
S ciljem upoznavanja sadržaja tih novina, HZRiF organizira seminar.

Dr. sc. IVAN ČEVIZOVIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Porezni status stalnih poslovnih jedinica

Nacionalna tijela a posebno porezni regulatori imaju sve više pitanja i problema s poreznim statusom stalnih poslovnih jedinica. To je pojam uobičajeno sadržan u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Autor je obrazložio sve veći značaj ove kategorije te moguća rješenja ovih problema na međunaronoj i nacionalnoj razini.

1. UVOD

Stalna poslovna jedinica, kao način poslovanja u različitim državama, rezultirala je mnogobrojnim naporima kako bi se osigurala precizna definicija, kao i pristup oporezivanju u različitim državama. Upravo su nadnacionalna tijela pokušavala i još uvijek pokušavaju na prikladan način definirati stalne poslovne jedinice.

Uobičajeno, stalna poslovna jedinica je pojam koji se rabi u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (iako može biti upotrebljavan i u nacionalnom poreznom zakonodavstvu), radi određenja situacije u kojoj je nerezidentni poduzetnik oporeziv u nekoj zemlji; odnosno, poduzetnik koji je rezident u određenoj državi neće biti obveznik poreza na dobit druge države, osim ako nema stalnu poslovnu jedinicu putem koje posluje u toj državi. Konceptom stalne poslovne jedinice određena je zahtijevana razina prisutnosti i kontakata u nekoj zemlji potrebna za oporezivanje dobiti prema načelu zemlje izvora.[1]

Definiranje poslovnih jedinica predmet je pojedinih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između država. Sukladno tome da se radi o bilateralnim ugovorima, definicija i poimanje poslovne jedinice može biti različito između različitih država, ali općenito se pojavljuju u tri oblika:[2]

- fizička stalna poslovna jedinica - primjerice, tvornice, uredi i sl.
- agencijska stalna poslovna jedinica - primjerice, ovisni agent u nekoj državi koji je ovlašten sklapati ugovore u ime principala
- gradilište.

Prva međunarodno prihvaćena definicija stalne poslovne jedinice je ona predložena od strane Lige naroda u Nacrtu sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.[3] Člankom 5. bilo je definirano:

Dohodak/dobit (osim plaće) iz bilo koje industrijske, komercijalne ili poljoprivredno aktivnosti, kao i od drugih obrta ili zanimanja, oporezuje se u državi u kojoj se stalna poslovna jedinica nalazi.

Stvarni centar upravljanja, podružnice, rudnici i naftna polja, tvornice i radionice, uredi, skladišta, smatrat će se stalnim poslovnim jedinicama.

Ako poduzetnik posjeduje stalnu poslovnu jedinicu u obje države ugovornice svake od tih dviju država, država će oporezivati dio dohotka nastao u svom području.

Ovakvo poimanje stalnih poslovnih jedinica bilo je u skladu s poslovnim aktivnostima toga doba. Međutim, razvoj gospodarstva nametnuo je potrebu unaprjeđenja ove definicije.

2. OECD MODEL

OECD model - ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja doživio je nekoliko promjena koje su obuhvatile i definiciju stalne poslovne jedinice. Od prvog modela 1967. godine, preko manjih korekcija u 1977. godini, OECD model doživljava značajnije promjene u 2003. i 2008. godini. Ove promjene prvenstveno se odnose na obuhvat novih načina poslovanja (e-poslovanje i usluge).

Prema članku 5. OECD modela, stalna poslovna jedinica označava stalno mjesto poslovanja preko kojega se poslovanje društva u cijelosti ili djelomično obavlja. Izraz "stalna poslovna jedinica" uključuje posebno:

a) mjesto uprave
b) podružnicu
c) ured
d) tvornicu
e) radionicu
f) rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom ili neko drugo mjesto na kojem se obavlja istraživanje ili iskorištavanje prirodnih bogatstava.

Stavkom 3. definirano je da stalna poslovna jedinica uključuje također i gradilište ili građevinski, montažni ili instalacijski projekt ili s tim povezanu aktivnost nadgledanja, i to samo ako traje dulje od dvanaest mjeseci.

Model također predviđa što se ne smatra stalnom poslovnom jedinicom. Tako je u stavku 4. navedeno da se neće smatrati da izraz stalna poslovna jedinica uključuje:

a) korištenje objekata isključivo za uskladištenje, izlaganje ili isporuku dobara ili robe koji pripadaju društvu
b) održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju društvu isključivo u svrhu uskladištenja, izlaganja ili isporuke
c) održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju društvu isključivo u svrhu prerade koju obavlja drugo društvo
d) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo u svrhu kupnje dobara ili robe ili za prikupljanje podataka za društvo
e) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo u svrhu obavljanja drugih pripremnih ili pomoćnih djelatnosti za društvo
f) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo zbog kombinacije djelatnosti spomenutih u podstavcima od a) do e) pod uvjetom da cjelokupna djelatnost stalnog mjesta poslovanja, koja je posljedica te kombinacije, ima pripremno ili pomoćno značenje.

[1] Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom. Institut za javne financije, Zagreb, 1999. godine.

[2] Doernberg, R. L.: International Taxation, Eight Edition, Thomson West, St. Paul, 2009., str. 135. - 138.

[3] Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion: DOUBLE TAXATION AND TAX EVASION, League of Nation, Geneva, April 1927., dostupno na http://faculty.law.ubc.ca, stranica posjećena u siječnju 2014.

Nadalje, prema stavku 5., neovisno o prethodno navedenim slučajevima, kad osoba koja nije zastupnik sa samostalnim statusom djeluje u ime društva te ima ovlaštenje da u državi ugovornici zaključuje ugovore u ime tog društva, smatrat će se da to društvo ima stalnu poslovnu jedinicu u toj državi ugovornici u odnosu na sve aktivnosti koje ta osoba poduzme za društvo, osim ako su djelatnosti te osobe ograničene na djelatnosti iz stavka 4. koje, ako bi se obavljale preko stalnog mjesta poslovanja, ne bi to stalno mjesto poslovanja činile stalnom poslovnom jedinicom.

Ovaj opći model samo predstavlja polaznu osnovu za precizno ugovaranje između pojedinih država. Tako Hrvatska danas ima na snazi 57 sklopljenih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.[4]

3. HRVATSKI PROPISI

Hrvatski propisi definiraju stalnu poslovnu jedinicu u više propisa. Sa stajališta poreza, najznačajniji su Opći porezni zakon i Zakon o porezu na dobit. Prema odredbama čl. 40. Općeg poreznog zakona, stalnom poslovnom jedinicom smatra se stalno mjesto poslovanja preko kojega se poslovanje društva obavlja u cijelosti ili djelomično. Stalnom poslovnom jedinicom smatraju se posebno:

1. mjesto stvarne uprave
2. podružnica
3. ured
4. tvornica
5. radionica
6. rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom ili bilo koje drugo mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava.

I naš Opći porezni zakon propisuje kako gradilište ili građevinski ili montažni projekt čine stalnu poslovnu jedinicu samo ako traje dulje od šest mjeseci. Također, stavkom 4. članka 40. propisano je što se ne smatra stalnom poslovnom jedinicom:

1. korištenje objekata isključivo za uskladištenje, izlaganje ili isporuku dobara ili robe koji pripadaju društvu
2. održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju društvu isključivo radi uskladištenja, izlaganja ili isporuke
3. održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju društvu isključivo radi prerade koje obavlja drugo društvo
4. održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo radi kupnje dobara ili robe ili radi prikupljanja podataka za društvo
5. održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo radi obavljanja bilo koje druge djelatnosti pripremnog ili pomoćnog značenja za društvo
6. održavanje stalnog mjesta poslovanja radi kombinacije djelatnosti spomenutih u točkama od 1. do 5. ovoga stavka, pod uvjetom da cjelokupna djelatnost stalnog mjesta poslovanja, koja je posljedica te kombinacije, ima pripremno ili pomoćno značenje.

Kada osoba koja nije zastupnik sa samostalnim statusom djeluje u ime društva te ima ovlasti da zaključuje ugovore u ime toga društva, što uobičajeno čini, smatra se da društvo ima stalnu poslovnu jedinicu, osim ako su njezine djelatnosti ograničene na djelatnosti navedene u stavku 4., koje ako bi se obavljale putem stalnog mjesta poslovanja, ne bi to stalno mjesto poslovanja činile stalnom poslovnom jedinicom.

Od odredbi Zakona o porezu na dobit valja svakako posebno izdvojiti stavak 4. članka 4. prema kojemu se poslovnom jedinicom inozemnog poduzetnika, nerezidenta, smatra i obavljanje usluga, uključujući savjetodavne ili poslovne usluge, ako za isti ili povezani projekt obavljanje usluga traje dulje od tri mjeseca zaredom u bilo kojem razdoblju od 12 mjeseci zaredom.

4. OPOREZIVANJE DOBITI STALNE POSLOVNE JEDINICE

Prema čl. 7. Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dobit poduzeća države ugovornice oporezuje se samo u toj državi, osim ako poduzeće posluje u drugoj državi putem stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi. Ako poduzeće posluje na taj način, dobit poduzeća koju se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici može se oporezivati u toj drugoj državi. Stavkom 2. precizirano je da dobit koju se u svakoj od država ugovornica može pripisati stalnoj poslovnoj jedinici, jest dobit koju bi se moglo ostvariti osobito u poslovanju s drugim dijelovima poduzeća, kao da je zasebno ili neovisno poduzeće koje se bavi istim ili sličnim poslovanjem pod istim ili sličnim uvjetima, uzimajući u obzir ostvarene djelatnosti, iskorištenu imovinu i predviđene rizike poduzeća putem stalne poslovne jedinice i putem drugih dijelova poduzeća.

Očito je kako oporezivanje stalne poslovne jedinice ne bi trebalo rezultirati povoljnijim ili nepovoljnijim poreznim tretmanom u odnosu da se ista aktivnost obavlja putem društva. Također, ovo upućuje na primjenu pravila koja se odnose na transferne cijene između povezanih osoba, na odnose sjedišta i stalne poslovne jedinice.

5. ZAKLJUČAK

Razvoj poslovanja nameće potrebu iznalaženja novih poslovnih modela i načina uključivanja na različita tržišta. Jedan od nezaobilaznih su i stalne poslovne jedinice u drugim državama. Međutim, upravo specifičnost poslovnih jedinica, činjenica da nisu zasebni entiteti u odnosu na sjedište, zahtijevaju posebnu pozornost i s aspekta oporezivanja. Tim više što oporezivanje stalnih poslovnih jedinica nadilazi nacionalni obuhvat i uključuje se u međunarodno oporezivanje. Posljedično, države su počele ugovarati modele oporezivanja kako bi osigurale s jedne strane eliminiranje štetnog, dvostrukog oporezivanja, a s druge strane bile sigurne da su ovakve aktivnosti obuhvaćene porezima. Posljedično, nastali su modeli ovakvih ugovora.

Međutim, valja istaknuti da dinamika modernog poslovanja, kao i sve veća prisutnost računalnih tehnologija ozbiljno dovode u pitanje postojeće shvaćanje stalnih poslovnih jedinica. Primjerice, poslovanje u oblacima, različiti internetski servisi i slično mogu nastajati djelovanjem različitih organizacijskih jedinica, iz različitih država, i pri tome koristiti servere koji se nalaze u nekim trećim državama.

Literatura:

1. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion: DOUBLE TAXATION AND TAX EVASION, League of Nation, Geneva, April 1927., dostupno na http://faculty.law.ubc.ca, stranica posjećena u siječnju 2014.
2. Doernberg, R. L.: International Taxation, Eight Edition, Thomson West, St. Paul, 2009.
3. OECD (2012.), Model Tax Convention on Income and on Capital 2010. (updated 2010), OECD Publishing.
4. Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13.).
5. Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom. Institut za javne financije, Zagreb, 1999. godine.
6. Web stranica Porezne uprave, www.porezna-uprava.hr, stranica posjećena u svibnju 2014.
7. Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13.).

[4] Web stranica Porezne uprave, www.porezna-uprava.hr, stranica posjećena u svibnju 2014.

Mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Obračun PDV-a na usluge prijevoza dobara i prijevoza putnika

Kako određene usluge prijevoza spadaju u usluge na koje se primjenjuje izuzeće od osnovnog načela mjesta obavljanja usluga, one imaju specifičan porezni položaj u sustavu poreza na dodanu vrijednost. Dok se mjestom obavljanja usluga prijevoza putnika smatra mjesto gdje se prijevoz obavlja, razmjerno prijeđenim udaljenostima bez obzira tko je korisnik usluga, mjesto obavljanja usluga prijevoza dobara različito je, ovisno o tome tko je korisnik usluge prijevoza, drugi porezni obveznik ili osoba koja nije porezni obveznik. U članku autorica piše o primjeni odredbi Zakona i Pravilnika o PDV-u kod obračuna PDV-a na usluge prijevoza dobara i prijevoza putnika.

1. UVOD

Porez na dodanu vrijednost na usluge prijevoza, obračunava se sukladno odredbama Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH 47/95. – 22/12.) koje definiraju mjesto obavljanja usluga, o čemu ovisi i njihovo oporezivanje. Prema općem načelu oporezivanja usluga, mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika, dok se mjestom obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik smatra mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište. Međutim, za dio usluga prijevoza u članku 20. Zakona o PDV-u, propisano je izuzeće od općeg načela ovisno o vrsti odnosno korisniku usluge prijevoza. Sukladno navedenom članku, mjestom oporezivanja usluga prijevoza putnika, smatra se mjesto gdje se obavlja prijevoz, dok je mjesto prijevoza dobara različito ovisno o tome tko je korisnik usluge. Ako se usluga prijevoza dobara obavlja poreznom obvezniku, ista se oporezuje prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge, a za usluge prijevoza dobara osobi koja nije porezni obveznik, mjesto oporezivanja je različito ovisno o tome radi li se o prijevozu unutar Europske unije ili izvan. Za utvrđivanje poreznog statusa prijevoznih usluga, osim definicije mjesta oporezivanja, važne su i odredbe Zakona koje propisuju porezna oslobođenja za određene usluge prijevoza.

2. OBRAČUN PDV-a NA PRIJEVOZNE USLUGE OVISNO O VRSTI USLUGE I NJEZINOM KORISNIKU

Kod utvrđivanja mjesta obavljanja, o čemu ovisi i mjesto oporezivanja prijevoznih usluga, razlikuju se usluge koje se oporezuju po osnovnom načelu – prema sjedištu primatelja usluge od prijevoznih usluga za koje je propisano posebno mjesto obavljanja, što se pregledno daje u nastavku:

USLUGA PRIJEVOZA	MJESTO OBAVLJANJA (MJESTO OPOREZIVANJA)
Prijevoz putnika (bez obzira kome se usluga obavlja) – B2B i B2C	• mjesto gdje se obavlja prijevoz (razmjerno prijeđenim udaljenostima) – čl. 20. st. 1. Zakona
Prijevoz dobara • poreznom obvezniku (B2B) • osobama koje nisu porezni obveznici (B2C) - ako se prijevoz obavlja unutar EU - prijevoz izvan EU	• sjedište poreznog obveznika primatelja usluge – čl. 17. st. 1. Zakona • mjesto početka prijevoza – čl. 20. st. 3. Zakona • mjesto gdje se obavlja prijevoz (razmjerno prijeđenim udaljenostima) – čl. 20. st. 2. Zakona
Usluge prijevoza oslobođene PDV-a	• međunarodni zračni, pomorski i riječni prijevoz putnika (čl. 43. st. 2. Zakona o PDV-u) • prijevoz pri uvozu dobara, ako je vrijednost prijevoza uključena u poreznu osnovicu u skladu s odredbama čl. 35. Zakona (čl. 44. t. 35. Zakona) • prijevoz dobara u provozu (čl. 44. st. 1. t. 38. Zakona) • prijevoz koji je izravno povezan s izvozom (čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona)

Prema navedenome, za razliku od usluge prijevoza putnika koja se oporezuje prema mjestu gdje se obavlja prijevoz bez obzira tko je korisnik usluge – porezni obveznik ili krajnji potrošač, kod prijevoza

dobara, mjesto oporezivanja ovisi o tome kome se obavlja usluga prijevoza. Usluga prijevoza dobara poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja je obvezna sama prijaviti PDV, oporezuje se prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge (opće pravilo). Tako se na uslugu prijevoza obavljenu tuzemnom poreznom obvezniku obračunava porez po stopi 25% bez obzira na relaciju prijevoza, osim u slučaju ako se ne radi o uslugama prijevoza pri izvozu odnosno pri uvozu koje su pod određenim uvjetima oslobođene PDV-a. Na usluge prijevoza dobara obavljene poreznom obvezniku koji ima sjedište u inozemstvu (unutar EU ili izvan EU), ista ne podliježe oporezivanju prema hrvatskom Zakonu o PDV-u, nego se radi o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge ("reverse charge"). Isto tako, ako hrvatskom poreznom obvezniku uslugu prijevoza dobara obavi ino prijevoznik (prijevoznik iz EU ili iz trećih zemalja) porezna obveza prelazi na primatelja usluge i on je obvezan na primljenu uslugu obračunati hrvatski PDV osim u slučaju kada se radi o uslugama koje su oslobođene PDV-a (prijevoz pri uvozu, izvozu ili provozu dobara).

3. PRIJEVOZ PUTNIKA

Sukladno odredbi čl. 20. st. 1. Zakona o PDV-u, mjestom obavljanja usluga prijevoza putnika smatra se mjesto gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijeđenim udaljenostima. Ovo se pravilo primjenjuje bez obzira jesu li usluge pružene poreznim obveznicima, osobama registriranim za potrebe PDV-a ili krajnjim potrošačima. To znači da dionica puta u Hrvatskoj podliježe oporezivanju za sve porezne obveznike koji usluge prijevoza putnika obavljaju na toj relaciji. Porezni obveznik je svaki prijevoznik koji obavlja putnički prijevoz (bilo linijski ili povremeni prijevoz, taxi prijevoz i sl.) na području Republike Hrvatske. Kada uslugu prijevoza putnika na dionici puta u Hrvatskoj, obavlja strani prijevoznik (iz druge države članice ili iz trećih zemalja) obvezan se je registrirati za potrebe PDV-a u Hrvatskoj. Ako se usluga prijevoza dijelom obavlja u tuzemstvu, a dijelom u inozemstvu (međunarodni prijevoz), oporezuje se samo dio usluge koja otpada na tuzemstvo, dok dionica puta u inozemstvu ne podliježe oporezivanju prema hrvatskom Zakonu o PDV-u.

Iznimno, prema članku 43. Zakona, **usluge međunarodnog prijevoza putnika**, osim cestovnog i željezničkog prijevoza, oslobođene su PDV-a. To znači da se kod prekograničnog pomorskog, riječnog i zračnog prijevoza putnika ne utvrđuje i ne oporezuje ni dionica puta u tuzemstvu. Međutim, kod međunarodnog cestovnog i željezničkog prijevoza putnika, dionica puta u Hrvatskoj se oporezuje. Porezni obveznik je pružatelj usluge prijevoza putnika, pa kada ovu uslugu obavlja prijevoznik sa sjedištem u drugoj državi članici ili u trećoj zemlji, on je obvezan platiti PDV na dionicu puta u Hrvatskoj u koju se svrhu mora registrirati za potrebe PDV-a prije početka obavljanja usluge. Prijevoznici koji imaju sjedište u Europskoj uniji mogu sami obračunavati i plaćati PDV u Hrvatskoj ili za tu svrhu mogu imenovati poreznog zastupnika, dok prijevoznici izvan EU moraju imenovati poreznog zastupnika koji će za njih obavljati poslove u vezi s utvrđivanjem i plaćanjem PDV-a u Hrvatskoj.[1]

Kako se putnički prijevoz oporezuje prema mjestu obavljanja prijevoza, tako i hrvatski putnički prijevoznici za usluge prijevoza putnika koje obavljaju na dionici puta u drugim državama članicama odnosno u trećim državama plaćaju porez prema propisima tih država.

3.1. Osnovica za obračun PDV-a kod usluga prijevoza putnika

Prethodno je navedeno da, ako se usluga prijevoza putnika ne obavlja samo u tuzemstvu, onda dio puta koji se odnosi na tuzemstvo podliježe porezu, a dio puta koji se odnosi na inozemstvo ne podliježe porezu prema odredbama Zakona o PDV-u. U tom slučaju uslugu prijevoza treba podijeliti **razmjerno broju kilometara** na dio koji otpada na tuzemstvo i koji se oporezuje i dio koji otpada na inozemstvo i ne podliježe oporezivanju. Prema članku 43. stavak 2. Zakona o PDV-u, te članku 76. Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 79/13., 85/13. – ispravak, 160/13. i 35/14.)[2] kada se radi o **prekograničnom pomorskom, riječnom ili zračnom prijevozu putnika** ne utvrđuje se dionica puta u tuzemstvu, jer se smatra da je prijevoz obavljen na ino relaciji pa ukupna naknada za prijevoz ne podliježe oporezivanju prema hrvatskom Zakonu o PDV-u.

Općenito, osnovica za obračun PDV-a propisana je člankom 33. st. 1. Zakona o PDV-u, pa kada se zaračunava prijevozna usluga za dionicu puta u tuzemstvu koja podliježe oporezivanju, osnovica je naknada za obavljenu uslugu prijevoza. Naknadom se smatra sve što primatelj usluge treba dati ili platiti za obavljenu uslugu. U osnovicu za obračun PDV-a kod prijevoznih usluga ulaze i sve naknade koje se posebno zaračunavaju (primjerice, cestarina, tunelarina, troškovi trajekta, dnevnice vozača i slično).

Kada se troškovi cestarine, tunelarine i slično plaćaju u inozemstvu, oni se uključuju u ukupnu vrijednost usluge koja se razmjerno broju kilometara dijeli na inozemnu i tuzemnu relaciju. Dakle, nije moguće ove troškove samo pribrojiti vrijednosti usluge koja se odnosi na inozemnu relaciju, nego se oni dijele razmjerno broju kilometara na inozemni (neoporezivi) i tuzemni (oporezivi) dio.

Ako prijevoznik plati određene troškove u ime i za račun naručitelja prijevoza, iste na računu može iskazati kao prolaznu stavku koja ne ulazi u osnovicu za obračun PDV-a. Određeni se trošak može iskazati kao prolazna stavka samo u slučaju kada prijevoznik plati troškove po računu koji glasi na naručitelja prijevoza, a zatim samo nadoknađuje troškove koje je platio u njegovo ime. Ako račun za troškove cestarine, tunelarine i slično nije naslovljen na naručitelja prijevoza oni se ne mogu iskazati kao prolazna stavka nego čine osnovicu za obračun PDV-a, razmjerno prijeđenim udaljenostima.

Primjer 1:

Autobusni prijevoznik ispostavio je turističkoj agenciji iz Zagreba, fakturu za uslugu prijevoza putnika na relaciji Zagreb - Beč. Dogovorena je bruto naknada u iznosu 3.000,00 kuna sa uključenim PDV-om.

Prijevoznik mora ispostaviti račun u skladu sa Zakonom o PDV-u, prema kojemu na računu treba posebno iskazati dio naknade koja se odnosi na tuzemni oporezivi dio i inozemni dio koji ne podliježe oporezivanju. Neto naknada prijevoza po kilometru u tuzemstvu i inozemstvu mora biti ista.

U slučaju kada je ugovorena bruto naknada (s PDV-om) treba utvrditi istu neto naknadu po kilometru u tuzemstvu i inozemstvu, a što se može utvrditi na temelju obračunskih (ekvivalentnih) kilometara na sljedeći način:

[1] Detaljnije o tome u Uputi autobusnim prijevoznicima bez sjedišta u RH, Broj klase: 410-19/14-01/241 Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-01 od 31. ožujka 2014., objavljeno u RIF-u br. 8/14.

[2] Skreće se pozornost na odredbu čl. 76. Pravilnika o PDV-u prema kojemu je oslobođen PDV-a prijevoz putnika u međunarodnom zračnom i pomorskom prijevozu i nije naveden posebno riječni prijevoz, međutim, kako je prema članku 43. st. 2. Zakona o PDV-u, oslobođen ukupan međunarodni prijevoz putnika osim cestovnog i željezničkog prijevoza, mišljenje autorice je da se treba primjenjivati Zakon pa se porezno oslobođenje odnosi i na međunarodni riječni prijevoz.

1. kilometri u tuzemstvu x 1,25
2. kilometri u inozemstvu x 1,00
3. ukupno obračunski kilometri (1 + 2).

Iznos **naknade** po obračunskom kilometru izračunava se na sljedeći način:

$$\text{Iznos naknada po obračunskom kilometru} = \frac{\text{Naknada s uključenim PDV-om}}{\text{Broj obračunskih kilometara}}$$

Naknada za tuzemstvo = obračunski km za tuzemnu dionicu x iznos naknade po obračunskom km

Naknada za inozemstvo = obračunski km za inozemstvo x iznos naknade po obračunskom km

Obračun kilometara iz primjera je:

1.	Tuzemna relacija (Zagreb - Macelj)	70 km x 1,25 =	87,50
2.	Ino relacija (Macelj - Beč)	300 km x 1,00 =	300,00
3.	Ukupno preračunati km		387,50

$$\text{Iznos naknade po obračunskom kilometru} = \frac{3.000,00}{387,50} = 7,7419 \text{ kn/km}$$

Tuzemna naknada = 87,50 km x 7,7419 kn = 677,42 kn

Ino naknada = 300 km x 7,7419 kn = 2.322,57 kn

PDV za tuzemnu relaciju
- bruto naknada za tuzemstvo = 677,42
- PDV (20,00%) = 135,48
  osnovica za PDV = 541,94

Temeljem tako obračunanih vrijednosti prijevoznik ispostavlja sljedeći račun:

Račun br. 53-14-1

Vrsta usluge	Iznos
Prijevoz putnika Zagreb - Beč ukupno 370 km	
- dionica puta u Hrvatskoj 70 km	541,94
- 25% PDV	135,48
- dionica puta u Sloveniji i Austriji 300 km (ne podliježe oporezivanju, čl. 20. Zakona o PDV-u)	2.322,58
Ukupno	3.000,00

Kod usluga cestovnog i željezničkog prijevoza putnika, dionica puta u Hrvatskoj podliježe oporezivanju, a za dionicu puta u inozemstvu (bez obzira radi li se o prijevozu kroz drugu državu članicu ili kroz treće zemlje) ne podliježe oporezivanju prema hrvatskom Zakonu o PDV-u jer se prijevoznik u pojedinim zemljama u kojima je to propisano treba registrirati za svrhe PDV-a te plaća PDV podnošenjem porezne prijave u tim zemljama. Na računu za obavljenu uslugu iskazuje se samo hrvatski PDV, dok se obveza PDV-a koja se eventualno plaća za ino relaciju neće iskazati na računu. Obračun poreza na ino relaciji ovisi o propisima države u kojoj je prijevoz obavljen.

3.2. Iskazivanje u Obrascu PDV

Iznos PDV-a prema računu iz prethodnog primjera u Obrascu PDV prijevoznik će iskazati na rednom broju II.3. i to osnovica 541,94 i iznos poreza 135,48 kn, dok se ino dionica koja ne podliježe oporezivanju ne iskazuje u Obrascu PDV. Naime, prema izmijenjenom čl. 174. t. 5. Pravilnika o PDV-u (izmjene koje se primjenjuju od 1. siječnja 2014., Nar. nov., br. 160/13.), više se ne upisuju isporuke koje ne podliježu oporezivanju u RH, osim onih koje se oporezuju u drugoj državi članici ili trećoj zemlji u kojoj dolazi do prijenosa porezne obveze na primatelja usluge prema čl. 194. Direktive 2006/112/EZ ili u slučaju prodaje na daljinu. Kako se u slučaju usluga prijevoza putnika ne prenosi porezna obveza na primatelja, nego se prijevoznik mora registrirati u većini drugih država, **dio naknade za usluge prijevoza putnika koje se ne oporezuju u Hrvatskoj ne iskazuje se u PDV obrascu.** O načinu evidentiranja ovih usluga mišljenje je dao i Središnji ured Porezne uprave iz kojeg se izdvaja:

„U slučaju kada porezni obveznik obavlja međunarodni cestovni prijevoz putnika na relaciji Zagreb – Ljubljana (ili bilo koje drugo odredište unutar ili izvan Europske unije), obračunava hrvatski PDV samo na dionicu prijevoza putnika u Republici Hrvatskoj. ***Što se tiče oporezivanja PDV-om u drugim državama kroz koje prevozi putnike, hrvatski prijevoznik treba se obratiti poreznim vlastima tih država radi utvrđivanja poreznih obveza u toj državi.***

Na poziciji II.3. PDV obrasca (isporuke dobara i usluga u RH po stopi 25%) porezni obveznik iskazuje iznos osnovice i PDV-a zaračunan putnicima na dijelu prijevoza koji se odvija na području Republike Hrvatske, ***dok dio prijevoza koji se odnosi na dionicu prijevoza u drugoj državi ne iskazuje u PDV obrascu****, obzirom da za taj dio putovanja mjesto oporezivanja nije u Republici Hrvatskoj." (Broj klase: 410-19/14-01/283, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2 od 23. travnja 2014.).*

4. USLUGE PRIJEVOZA DOBARA

4.1. Prijevoz dobara poreznim obveznicima

Za razliku od prijevoza putnika, mjesto oporezivanja **usluga prijevoza dobara** različito je definirano, ovisno kome se obavlja usluga prijevoza, poreznom obvezniku ili krajnjem korisniku. Usluga prijevoza dobara **poreznom obvezniku** ili pravnoj osobi koja je obvezna sama prijaviti PDV oporezuje se **prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge (opće načelo).**

Kada se usluga prijevoza dobara obavlja:
- tuzemnom poreznom obvezniku – PDV se obračunava po stopi 25%
- poreznom obvezniku sa sjedištem u inozemstvu – prijenos porezne obveze na primatelja usluge temeljem čl. 17. st. 1. Zakona. U ovom slučaju na računu ino naručitelju prijevoza treba sukladno čl. 79. st. 7. Zakona o PDV-u, navesti napomenu "prijenos porezne obveze" (ili "reverse charge").

Ako uslugu prijevoza dobara hrvatskom poreznom obvezniku obavi ino prijevoznik, hrvatski porezni obveznik kao korisnik usluge ima obvezu platiti PDV u skladu s čl. 76. st. 1. t. 6. Zakona o PDV-u na ukupnu naknadu.

Primjer 2.

Hrvatski prijevoznik obavio je uslugu prijevoza dobara za poreznog obveznika iz Slovenije na relaciji Zagreb - Split.

Radi se o usluzi koja se oporezuje prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge i za koju temeljem čl. 17. st. 1. Zakona

o PDV-u porezna obveza prelazi na primatelja. Prijevoznik mora zatražiti PDV identifikacijski broj od naručitelja prijevoza iz Slovenije i ispostaviti fakturu s napomenom „Prijenos porezne obveze, čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u". Vrijednost ove usluge iskazuje se na rednom broju I.4. Obrasca PDV te se sastavlja i Zbirna prijava.

Pomoćne usluge u prijevozu (utovar, istovar, pretovar, rukovanje i slično) obavljene poreznom obvezniku također se oporezuju prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluga.

Usluge prijevoza dobara pri izvozu dobara te usluge prijevoza pri uvozu ako su uključene u poreznu osnovicu prilikom carinjenja dobara oslobođene su PDV-a.

4.2. Prijevoz dobara osobama koje nisu porezni obveznici

Usluga prijevoza dobara **osobama koje nisu porezni obveznici** prema članku 20. st. 2. i 3. Zakona o PDV-u oporezuje se na sljedeći način:

a) prijevoz unutar EU - mjesto oporezivanja je mjesto početka prijevoza
b) prijevoz izvan EU - mjesto gdje se obavlja prijevoz razmjerno prijeđenim udaljenostima.

"Prijevoz dobara unutar Europske unije" je prijevoz dobara kod kojeg se mjesto početka prijevoza i mjesto završetka prijevoza nalaze na područjima dviju različitih država članica.

"Mjesto početka prijevoza" je mjesto u kojemu stvarno započinje prijevoz dobara, bez obzira na udaljenost prijeđenu do mjesta gdje su dobra smještena, a "mjesto završetka prijevoza" je mjesto u kojemu stvarno završava prijevoz dobara.

PDV se ne obračunava osobama koje nisu porezni obveznici na dio prijevoza dobara unutar Europske unije koji se obavlja na vodama koje ne pripadaju području Europske unije.

Pomoćne usluge u prijevozu (utovar, istovar, pretovar, rukovanje i slično), obavljene osobi koja nije porezni obveznik oporezuju se prema mjestu gdje su stvarno obavljene.

Primjer 3: Usluga prijevoza dobara fizičkoj osobi unutar EU

Hrvatski prijevoznik obavio je na relaciji Beč - Zagreb, uslugu prijevoza namještaja fizičkoj osobi iz Hrvatske.

Radi se o prijevozu dobara unutar EU (mjesto početka i mjesto završetka prijevoza nalazi se na područjima dviju različitih država članica), i obzirom da je usluga obavljena osobi koja nije porezni obveznik ista se prema čl. 20. st. 3. Zakona o PDV-u oporezuje u mjestu početka prijevoza, a to je Austrija. U ovom se slučaju hrvatski prijevoznik treba u Austriji registrirati za potrebe PDV-a i obvezan je platiti PDV u Austriji (prema mjestu početka prijevoza) na ukupno ugovorenu naknadu.

Primjer 4: Usluga prijevoza dobara fizičkoj osobi izvan EU

Hrvatski prijevoznik obavio je fizičkoj osobi uslugu prijevoza dobara na relaciji Zagreb - Sarajevo.

Radi se o prijevozu dobara izvan EU osobi koja nije porezni obveznik. Ova se usluga prema čl. 20. st. 2. Zakona o PDV-u oporezuje prema mjestu gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijeđenim udaljenostima. To znači da dionica puta u Hrvatskoj podliježe oporezivanju, dok dionica puta izvan EU ne podliježe hrvatskom Zakonu o PDV-u.

5. USLUGE PRIJEVOZA DOBARA OSLOBOĐENE PDV-a

Za usluge prijevoza dobara, u određenim su slučajevima propisana porezna oslobođenja, i to za:

- prijevozne usluge pri izvozu dobara (čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona)
- prijevozne usluge dobara u provozu kroz carinsko područje Republike Hrvatske (čl. 44. točka 38. Zakona)
- prijevozne usluge pri uvozu dobara, kada je vrijednost takvih usluga uključena u poreznu osnovicu u skladu s odredbom članka 35. Zakona (čl. 44. točka 35. Zakona).

Ova porezna oslobođenja propisana su s pravom na odbitak pretporeza. Ako se usluge prijevoza pri izvozu odnosno pri uvozu ili provozu dobara zaračunavaju korisniku usluge poreznom obvezniku u drugoj državi članici ili u trećim zemljama primjenjuju se odredbe o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge. U ovom slučaju na računu se stavlja napomena "prijenos porezne obveze", a budući da se radi o poreznom oslobođenju koje se istovjetno primjenjuje i u drugim državama članicama tada vrijednost ovih usluga nije potrebno iskazivati u Zbirnoj prijavi sukladno čl. 185. st. 4. Pravilnika o PDV-u.

5.1. Prijevozne usluge pri izvozu dobara

Temeljem članka 45. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u, prijevozne usluge ako su one izravno povezane s izvozom dobara oslobođene su plaćanja PDV-a. Za primjenu poreznog oslobođenja, potrebni su dokazi da se radi o prijevozu pri izvozu dobara. Uobičajeno je da se to dokazuje carinskim dokumentima o prijevozu robe za izvoz, i to međunarodnim tovarnim listom (CMR) koji je potvrdila carinarnica.

Porezno oslobođenje primjenjuje se samo ako se radi o konačnom izvoza dobara. Međutim, prijevozne usluge pri privremenom izvozu (radi dorade, oplemenjivanja, uništenja i sl.), podliježu oporezivanju odnosno radi se o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge. Naime, na uslugu prijevoza pri privremenom izvozu dobara, ako je usluga obavljena poreznom obvezniku primatelju u Hrvatskoj treba obračunati PDV po stopi 25% na ukupnu naknadu za prijevoz. Ako je ova usluga obavljena poreznom obvezniku u drugoj državi članici odnosno poreznom obvezniku izvan EU, radi se o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge.

Primjer 5: Usluga prijevoza pri konačnom izvozu dobara

Hrvatski prijevoznik, obavio je uslugu prijevoza naručitelju poreznom obvezniku iz Hrvatske. Usluga prijevoza započinje na području članice EU (u Mađarskoj), a završava izvan EU (prijevoz do Makedonije), a prevoze se dobra koja se konačno izvoze s područja EU.

Radi o usluzi prijevoza pri izvozu dobara koje su oslobođene PDV-a prema članku 45. st. 1. t. 4. Zakona. Prema navedenom članku oslobođene su PDV-a usluge, uključujući i prijevozne ako su one izravno povezane s izvozom dobara. Prijevoznik u ovom slučaju na fakturi stavlja napomenu „Oslobođeno PDV-a temeljem čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u.".

Primjer 6: Prijevoz robe radi dorade u inozemstvu

Obavljena je usluga prijevoza robe radi dorade u Bosni i Hercegovini. Ugovorena je usluga prijevoza u neto iznosu od 5.000 kuna uvećano za odgovarajući iznos PDV-a. Kako se radi o usluzi prijevoza, ali se ne radi o konačnom izvozu dobara ova usluga prijevoza podliježe oporezivanju. Ako se ista zaračunava naručitelju poreznom obvezniku u Hrvatskoj treba obračunati PDV na ukupnu vrijednost prijevoza po stopi 25%, a ako se zaračunava ino naručitelju radi se o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge.

Ako uslugu prijevoza dobara pri konačnom izvozu, organizator prijevoza povjerava drugom prijevozniku jer nema dovoljno vlastitih kapaciteta za prijevoz, organizator prijevoza kod prefakturiranja ovih usluga također može primijeniti porezno oslobođenje pod uvjetom da ima dokaz da je obavljena usluga prijevoza u izvozu.

5.2. Prijevozne usluge u provozu kroz carinsko područje Republike Hrvatske

Prijevozne usluge u provozu dobara kroz carinsko područje Republike Hrvatske oslobođene su poreza na dodanu vrijednost. Porezno oslobođenje propisano je čl. 44. st. 1. t. 38. Zakona o PDV-u i odnosi se na ukupnu relaciju prijevoza. Ako ovu uslugu hrvatski prijevoznik zaračunava tuzemnom naručitelju prijevoza, ne obračunava PDV, a na računu treba naznačiti da se radi o usluzi oslobođenoj PDV-a temeljem čl. 44. st. 1. t. 38. Zakona o PDV-u. Kao dokaz da se radi o provozu prijevoznik treba imati CMR (međunarodni tovarni list) s podacima o pošiljatelju iz jedne zemlje i primatelju robe u drugu zemlju.

Vezano za porezni status prijevoznik usluga u provozu kroz carinsko područje Republike Hrvatske očitovao se i Središnji ured Porezne uprave u pismu od 17. lipnja 2014. na sljedeći način (izvadak mišljenja):

*"U skladu s navedenim, prijevozne i sve druge otpremne usluge **u vezi s dobrima u provozu kroz carinsko područje RH** oslobođene su plaćanja PDV-a. Prema tome, usluga željezničkog prijevoza dobara u provozu kroz carinsko područje Republike Hrvatske koju obavlja tuzemni porezni obveznik drugom tuzemnom poreznom obvezniku oslobođena je plaćanja PDV-a te se za obavljenu uslugu primatelju usluge izdaje račun u kojem se navodi odredba članka 44. stavka 1. točke 38. Zakona o PDV-u **pod uvjetom da tuzemni porezni obveznik koji obavlja uslugu željezničkog prijevoza posjeduje dokaz da se radi o dobrima koja se provoze kroz carinsko područje RH.** Navedeno se primjenjuje i u slučaju kada tuzemni porezni obveznik obavlja drugom tuzemnom poreznom obvezniku usluge prijevoza praznih kontejnera kroz carinsko područje RH." (Broj klase: 410-19/14-01/292, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2 od 17. lipnja 2014.)*

Ako je primatelj porezni obveznik iz inozemstva primjenjuju se odredbe o prijenosu porezne obveze na primatelja o čemu je Središnji ured Porezne uprave u istom pismu dao sljedeći odgovor:

*"U vezi računa koji tuzemni porezni obveznik izdaje pravnoj osobi sa sjedištem u Europskoj uniji za uslugu organizacije prijevoza i prijevoza dobara u provozu željeznicom kroz carinsko područje RH napominjemo da **na takvu uslugu primjenjuje opće načelo oporezivanja** prema kojem se mjestom obavljanja usluge smatra sjedište poreznog obveznika primatelja usluge. Stoga, tuzemni porezni obveznik **koji obavlja uslugu organizacije prijevoza** i prijevoza dobara u provozu željeznicom kroz carinsko područje Republike Hrvatske PDV već će **navesti napomenu da se radi o prijenosu porezne obveze temeljem članka 17. stavka 1. Zakona o PDV-u.** Međutim, obzirom da je u ovom slučaju mjesto oporezivanja država članica u kojoj porezni obveznik primatelj usluge ima sjedište, tuzemni porezni obveznik **bi trebao provjeriti je li usluga koja se obavlja oslobođena PDV-a prema zakonskim odredbama koje se primjenjuju u državi članici primatelja usluge.** Nakon što isto provjeri te ako utvrdi da je usluga koja se obavlja oslobođena PDV-a tuzemni porezni obveznik može u računu koji izdaje poreznom obvezniku iz druge države članice navesti napomenu o **oslobođenju te tako obavljenu uslugu ne iskazuje u Obrascu ZP, već samo u Obrascu PDV-a."*** Broj klase: 410-19/14-01/292, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2, od 17. lipnja 2014.

5.3. Prijevozne usluge uključene u poreznu osnovicu pri uvozu

Sukladno odredbi čl. 44. st. 1. t. 35. Zakona o PDV-u, oslobođene su PDV-a **usluge u svezi s uvozom dobara, kada je vrijednost takvih usluga uključena u poreznu osnovicu u skladu s odredbom članka 35. Zakona o PDV-u.** Poreznu osnovicu pri uvozu čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima.

Način utvrđivanja carinske osnovice propisan je u članku 32. st. 1. t. e) Carinskog zakonika Zajednice, prema kojemu se carinska vrijednost utvrđuje na način da se stvarno plaćenoj ili plativoj cijeni za uvezenu robu dodaju još i troškovi prijevoza i osiguranja uvezene robe i troškovi utovara i rukovanja povezani s prijevozom uvezene robe do mjesta unosa u carinsko područje Zajednice ukoliko ih snosi kupac i nisu već uključeni u stvarno plaćenu ili plativu cijenu.

Prema čl. 35. Zakona o PDV-u, poreznu osnovicu pri uvozu dobara čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima. Ako nisu uključeni u carinsku vrijednost, u poreznu osnovicu pri uvozu između ostalih bit će uključeni sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, **prijevoza** i osiguranja nastali do prvog mjesta odredišta unutar područja države članice uvoznica, kao i oni koji nastanu pri prijevozu do drugog mjesta odredišta unutar EU, ako je to drugo mjesto poznato u vrijeme nastanka oporezivog događaja.

Prema tome, **ako prijevoznik posjeduje dokumentaciju** da je vrijednost usluge prijevoza u Hrvatskoj uračunana u poreznu osnovicu prilikom carinjenja robe, usluga prijevoza dobara pri uvozu bit će oslobođena PDV-a. Na računu za usluge prijevoza treba navesti osnovu poreznog oslobođenja temeljem članka 45. st. 1. t. 35. Zakona o PDV-u.

Vezano za uključivanje troškova prijevoza te manipulativnih troškova u poreznu osnovicu prilikom uvoza robe očitovao se je Središnji ured Carinske uprave u pismu od 4. srpnja 2014. iz kojeg izdvajamo:

*"**Račun za prijevoz** kojim prijevoznik (iz RH) obračunava uslugu prijevoza robe uvozniku u RH **treba biti bez iskazanog PDV-a s pozivom na odredbu čl. 44. st. 1. t. 35. Zakona o PDV-u** kao osnovu oslobođenja PDV-a, **s obzirom da će se PDV na trošak prijevoza po tom računu obračunati i platiti kroz carinsku deklaraciju.***

*U tom slučaju potrebno je ukupnu vrijednost prijevoza uključiti u poreznu osnovicu prilikom obračuna PDV-a po uvoznoj carinskoj deklaraciji na način da se izračuna, razmjerno prijeđenom broju kilometara, **vrijednost do mjesta ulaska u carinsko područje EU i uključi u carinsku vrijednost** (a time i u poreznu osnovicu), **dok se ostatak vrijednosti koja se odnosi na relaciju unutar EU do prvog mjesta odredišta u RH uključuje u poreznu osnovicu.***

*U slučaju kada se carinskom uredu podnese račun za prijevoz na kojemu je PDV obračunat na cijelu ili samo na dio vrijednosti prijevoza (npr. na dionicu puta unutar EU), u carinskoj deklaraciji će se vrijednost prijevoza obračunati sukladno prethodno navedenom postupku (kao da nije obračunat PDV na računu), a **izdavatelja računa je potrebno uputiti da je prema poreznim propisima obvezan ispraviti račun.** U tu svrhu će carinski ured zadržati presliku računa, a original vratiti stranci. Carinski službenik će prije vraćanja takvog računa na preslici računa naznačiti da je račun vraćen radi ispravka te da je preslika vjerna originalu i staviti svoj potpis i faksimil."* Broj klase: 410-19/13-01/11, Urudžbeni broj: 513-02-1220/1-14-04, od 4. srpnja 2014.

Trošak prijevoza može biti uključen u poreznu osnovicu robe koja se uvozi i u slučaju kada ove troškove plaća pošiljatelj robe, a što ovisi o ugovorenoj paritetnoj klauzuli. Ako je ugovoren paritet isporuke mjesto istovara, tada je i trošak prijevoza uključen u vrijednost robe koja se carini pa time i u poreznu osnovicu. Prijevoznik u ovom slučaju treba imati odgovarajuću dokumentaciju iz koje je vidljivo da je trošak prijevoza uračunan u poreznu osnovicu.

Prema navedenome, usluga prijevoza bit će uvijek uključena u poreznu osnovicu pri uvozu ili uključivanjem kod carinjenja robe ili je uključena ovisno o paritetu isporuke. Prijevoznik za primjenu poreznog oslobođenja prijevozne usluge pri uvozu mora imati odgovarajuću dokumentaciju kojom to može dokazati (prijevozne dokumente na kojima se vidi paritet isporuke, odnosno dokaz o uključivanju usluge prijevoza prilikom carinjenja robe). U tom slučaju radi se o usluzi prijevoza pri uvozu koja je oslobođena PDV-a.

Primjer 7:

Hrvatski prijevoznik, obavio je uslugu prijevoza uvozniku, hrvatskom poreznom obvezniku na relaciji Mostar - Zagreb. Dobavljač je robu isporučio na paritetu isporuke DDU – Zagreb, što znači da je trošak prijevoza uključen u vrijednost robe, pa je i porezna osnovica utvrđena na taj način.

Kako se radi o paritetu isporuke prema kojemu je i trošak prijevoza uključen u carinsku vrijednost robe, usluga prijevoza u ovom je slučaju temeljem članka 44. stavak 1. točka 35. Zakona o PDV-u oslobođena PDV-a.

6. NAPOMENE NA RAČUNU I ISKAZIVANJE U OBRASCU PDV

Za prijevozne usluge, ovisno o naručitelju usluge i vrsti usluge prijevoza, prijevoznik na računu treba staviti sljedeće napomene i na odgovarajući način iskazati u Obrascu PDV:

PRIMATELJ USLUGE PRIJEVOZA	USLUGA PRIJEVOZA
hrvatski porezni obveznik	o **prijevoz unutar EU** ili izvan EU (ako se ne radi o uslugama koje su oslobođene PDV-a) – oporeziva usluga iskazuje se na rednom broju II. 3. Obrasca PDV o **prijevoz pri izvozu izvan EU** – oslobođeno, čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u iskazuje se na rednom broju I. 9. Obrasca PDV – izvozne isporuke o **prijevoz pri uvozu u EU** – oslobođeno ako je prijevoz uključen u carinsku osnovicu prilikom carinjenja (u većini slučajeva to će biti) iskazuje se na rednom broju I. 10. Obrasca PDV – ostala oslobođenja
porezni obveznik sa sjedištem u EU	o prijenos porezne obveze temeljem čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u o ne obračunava se PDV – napomena na računu "prijenos porezne obveze" o iskazuje se na rednom broju I.4. Obrasca PDV – Obavljene usluge unutar EU o sastavlja se Zbirna prijava o ako je usluga prijevoza (pri izvozu, provozu ili uvozu) oslobođena PDV-a u drugoj državi članici u kojoj je sjedište primatelja usluge, ne iskazuje se u Zbirnoj prijavi
porezni obveznik sa sjedištem izvan EU	o prijenos porezne obveze temeljem čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u o ne obračunava se PDV – napomena na računu "prijenos porezne obveze temeljem čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u" o u Obrascu PDV – iskazuje se na r. broju I. 5. Obavljene isporuke osobama bez sjedišta u RH
fizička osoba	o usluga prijevoza dobara u RH – PDV 25% o r. br. II. 3. Obrasca PDV o usluga prijevoza dobara unutar EU – mjesto oporezivanja je mjesto početka prijevoza (ako je početak i završetak prijevoza na područjima dviju različitih država članica – prijevoznik se mora registrirati u zemlji u kojoj se usluga prijevoza oporezuje)

7. OBVEZA OBRAČUNA PDV-a NA PRIJEVOZNE USLUGE KOJE TUZEMNOM PODUZETNIKU OBAVI PRIJEVOZNIK SA SJEDIŠTEM U INOZEMSTVU

Ako uslugu prijevoza tuzemnom poduzetniku (uključivo i one poduzetnike koji nisu obveznici PDV-a), obavi ino prijevoznik, korisnik usluge ima obvezu sukladno čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona o PDV-u, obračunati i platiti PDV na uslugu ino poduzetnika.[3] U ovom slučaju PDV se obračunava i plaća na ukupnu naknadu za prijevoz, osim u slučaju kada se radi o uslugama prijevoza koje su pod određenim uvjetima oslobođene PDV-a (vidjeti porezna oslobođenja pod točkom 5.). Naime, ako ino prijevoznik obavi uslugu prijevoza koja je inače oslobođena PDV-a, i u ovom se slučaju primjenjuju odredbe o poreznom oslobođenju.

[3] O tome detaljnije u članku M. Cutvarić, PDV na usluge u poslovanju s inozemstvom, RIF br. 10/13.

ŽELJKA MARINOVIĆ
Carinska uprava - Središnji ured, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Označavanje i prodaja alkohola i alkoholnih pića

Člankom 64. Zakona o trošarinama Nar. nov., br. 22/2013., 32/2013. i 81/2013.; u daljnjem tekstu: ZOT) propisano je postupanje vezano uz označavanje alkohola i alkoholnih pića markicama i stavljanje u promet alkohola i alkoholnih pića dok su provedbene odredbe utvrđene člancima 50., 51. i 55. Pravilnika o trošarinama Nar. nov., br. 64/2013., 129/2013., 11/2014. i 70/2014.; u daljnjem tekstu: POT). Autorica u članku razrađuje zakonske odredbe u vezi označavanja alkohola i alkoholnih pića, postupku izdavanja posebnih markica Ministarstva financija s praktičnim primjerom te prodaju alkoholnih pića na tržnicama i mjestima gdje se može prigodno trgovati.

1. OZNAČAVANJE ALKOHOLA I ALKOHOLNIH PIĆA

1.1. Alkohol i alkoholna pića označena posebnim markicama Ministarstva financija

Vrste alkohola i alkoholnog pića koje moraju biti označene posebnom markicom Ministarstva financija Republike Hrvatske (dalje: posebna markica MF) su:

- ostala pića dobivena vrenjem iz čl. 56. ZOT-a
- međuproizvodi iz čl. 57. ZOT-a i
- etilni alkohol iz čl. 58. ZOT-a.

Posebnim markicama MF moraju biti označena ostala pića dobivena vrenjem, međuproizvodi i etilni alkohol samo kada su u pakiranju od 0,25 do 5,00 litara, koja se:

- proizvode ili unose ili uvoze i puštaju u potrošnju u Republici Hrvatskoj
- otpremaju do mjesta na kojem napuštaju teritorij Europske unije ili otpremaju u drugu državu članicu ili
- prodaju na brodovima i zrakoplovima za vrijeme plovidbe morem ili leta u treće države ili treće teritorije te putnicima u pristaništima otvorenim za međunarodni promet koji putuju u treće države ili treće teritorije uz predočenje ukrcajne karte.

Proizvođač iz članka 69. ZOT-a koji alkoholna pića otprema kupcima u Republici Hrvatskoj mora alkoholna pića obilježiti posebnim markicama MF odmah nakon što ih proizvede.

Posebnom markicom MF ne moraju biti označena ostala pića dobivena vrenjem, međuproizvodi i etilni alkohol koje:

- unosi iz druge države članice ili uvozi primatelj iz članka 29. Zakona, a nisu proizvedena u RH
- je proizveo proizvođač izvan sustava odgode plaćanja trošarine iz članka 69. ZOT-a i pušteni su u potrošnju u Republici Hrvatskoj i koje se iz jednog trošarinskog skladišta otpremaju u drugo trošarinsko skladište, a namijenjeni su prodaji putnicima u izdvojenim prodajnim mjestima trošarinskih skladišta u zračnim lukama koji putuju u drugu državu članicu, odnosno u treću državu ili treći teritorij uz predočenje ukrcajne karte.

1.2. Alkohol i alkoholna pića koja ne moraju biti označena posebnom markicom MF

Vrste alkohola i alkoholnog pića koje ne moraju biti označene posebnom markicom MF su:

- proizvodi obuhvaćeni tarifnom oznakom KN 2207 - Nedenaturirani etilni alkohol s volumnim udjelom alkohola 80% ili većim; etilni alkohol i ostali alkoholi, denaturirani, bilo kojeg volumnog udjela alkohola
- proizvodi obuhvaćeni tarifnim oznakama KN 2207 i 2208 s volumnim udjelom alkohola većim od 1,2% vol., koji su sastavni dio nekog proizvoda razvrstanog u drugo poglavlje Kombinirane nomenklature carinske tarife (npr. parfemi, toaletne vode, vlažne maramice, čokolada i ostali kakao proizvodi, sladoled, proizvodi za uljepšavanje ili šminkanje, pripravci za kosu, pripravci za higijenu usta i zubi, pripravci za brijanje, dezodoransi, površinski aktivni pripravci, za pranje, čišćenje, dezinficijensi, pripravci protiv smrzavanja)
- proizvodi definirani Zakonom o vinu (Nar. nov., br. 96/03., 25/09., 22/11., 55/11., 14/14.)
- pivo odnosno proizvodi obuhvaćeni tar. oznakom KN 2203 s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 0,5 % i proizvodi koji su mješavina piva i bezalkoholnih pića obuhvaćeni tar. oznakom KN 2206 s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 0,5 % vol.

1.3. Obilježja posebne markice MF

Posebne markice za obilježavanje alkohola i alkoholnih pića imaju podlogu plave, rozo-crvene, violet-ljubičaste i zelene boje na kojoj se nalazi grb Republike Hrvatske i tekst: „Republika Hrvatska - Ministarstvo financija“. Može biti formata 100 x 20 mm ili 80 x 16 mm.

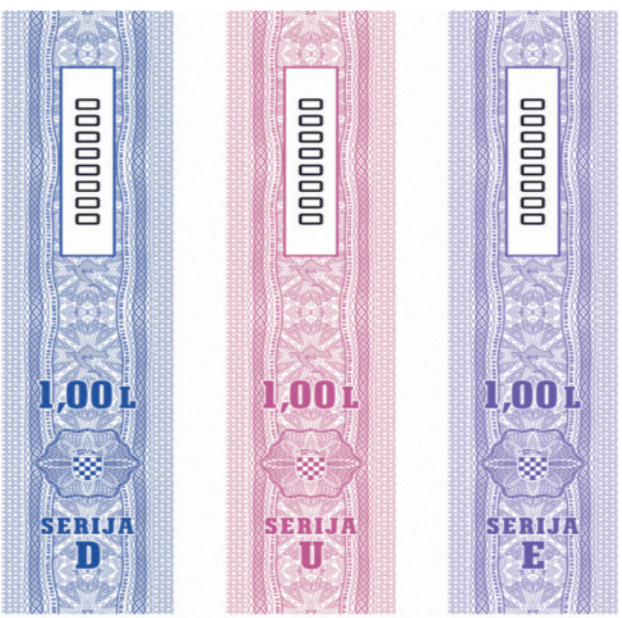
Posebna markica sadrži i slovnu oznaku serije i oznaku količine alkohola i alkoholnog pića (od 0,25 litara do 5 litara) koje su u tamnije plavoj, rozo-crvenoj, violet-ljubičastoj i zelenoj boji.

Numeracija - broj serije posebne markice je crne boje na bijeloj podlozi.

Slovne oznake serije koje mogu biti otisnute na posebnoj markici su:

- **„D“** – za sve proizvode koji se proizvedu i puštaju u potrošnju na teritoriju Republike Hrvatske, u trenutku puštanja u potrošnju u Republici Hrvatskoj (u plavoj boji)
- **„U“** – za sve proizvode uvezene i/ili unesene i puštene u potrošnju u Republici Hrvatskoj, u trenutku puštanja u potrošnju u Republici Hrvatskoj (u rozo-crvenoj boji)
- **„E“** – za sve proizvode koji se izvoze i/ili iznose iz Republike Hrvatske, u trenutku otpreme u drugu državu članicu ili do mjesta na kojem napuštaju teritorij Europske unije. Iznimno, proizvodi mogu biti označeni oznakom koju zahtijeva država uvoznica ili druga država članica, odnosno bez oznake, što pošiljatelj mora dokumentirati nadležnom carinskom uredu dokazom o preuzimanju markica ili drugim odgovarajućim dokumentom (u violet-ljubičastoj boji)
- **„P“** – za sve proizvode koji se proizvode u Republici Hrvatskoj, a namijenjeni su za pokusnu (probnu) proizvodnju, odnosno probno označavanje (u zelenoj boji).

Posebna markica – format 100 x 20 mm ili 80 x 16 mm



D – Plava U – Rozo-crvena E – Violet-ljubičasta

Proizvođač izvan sustava odgode iz čl. 69. ZOT-a može proizvode koji su namijenjeni izvozu i/ili iznošenju iz Republike Hrvatske označiti markicom MF slovne oznake “E”, u trenutku otpreme u drugu državu članicu ili do mjesta na kojem napuštaju teritorij Europske unije. Registrirani primatelj i povremeno registrirani primatelj mogu proizvode označiti markicom MF u mjestu primitka trošarinskih proizvoda navedenom u odobrenju za registriranog primatelja, odnosno odobrenju za povremeno registriranog primatelja.

1.4. Označavanje proizvoda definiranih Zakonom o vinu

Vina proizvedena u RH, koja se stavljaju na tržište RH, za koja je izdano Rješenje o puštanju u promet moraju biti označena markicama odnosno vrpcama koje izdaje Hrvatski centar za poljoprivredu, hranu i selo, Zavod za vinogradarstvo i vinarstvo.

Kod unosa vina u RH iz druge države članice EU priznaje se prateći dokument izdan od države članice od kuda vino dolazi. Vina iz trećih država koja se uvoze na područje EU trebaju imati VI 1 dokument koji predstavlja jedinstveni dokument koji je priznat kao certifikat i analitičko izvješće. Navedeni VI 1 dokument treba biti potpisan od strane predstavnika nadležnog tijela i ovlaštenog laboratorija. Europska komisija sastavlja listu ovlaštenih institucija i laboratorija ovlaštenih od strane treće zemlje za izradu VI 1 i VI 2 dokumenata koje prilikom ulaska u EU moraju imati vina iz trećih država i moraju biti potpisani od strane službenih institucija i laboratorija navedenih na toj listi za određenu državu tzv. Lista 6 koja se nalazi na internetskim stranicama Europske komisije http://ec.europa.eu/agriculture/markets/wine/lists/index_en.htm. Prilikom uvoza vina iz trećih država koja se nalaze na navedenoj Listi, RH više neće izdavati Svjedodžbe o kakvoći vina koja se uvoze, niti markica za obilježavanje vina na tržištu, obzirom da se prilikom uvoza iz trećih država priznaju VI 1 i VI 2 dokumenti. Svjedodžba o kakvoći vina više se ne izdaje niti prilikom izvoza vina.

Markice odnosno vrpce izrađuju se kao samoljepive papirnate markice ili vrpce, ali mogu se izrađivati i kao ugradbene koje idu kao cjelina s kapicom na bocu. U pravilu se na bocu lijepe markice, a na veće pakovine vrpce. Markica se obvezno mora nalijepiti tako da se prilikom otvaranja pakovine ošteti. Valja napomenuti da će u pogledu označavanja pojedinih vrsta proizvoda markicama biti poteškoća jer osim vina i voćnih vina tu se mogu nalaziti i druge vrste alkoholnih pića definiranih Zakonom o vinu, a visina trošarine im ne iznosi 0,00 kuna. Da bi se ispravno označili proizvodi potrebno je prvo odrediti trošarinski status proizvoda da bi se znala visina trošarine i kojim markicama je potrebno označiti proizvod.

1.5. Mišljenja Carinske uprave vezana uz označavanje alkohola i alkoholnih pića

U nastavku donosimo mišljenja Carinske uprave vezana na označavanje alkohola i alkoholnih pića koja su dostavljena pronositeljima upita, a koji su od značaja za praksu i praktično postupanje trošarinskih obveznika koja su dana u aktima pod:

⇒ **klasom: 410-19/14-05/586 od 28. 4. 2014.** izneseni su odgovori na sljedeća postavljena pitanja: Mogu li se koristiti „stare“ obilježavajuće markice Ministarstva Financija Republike Hrvatske za obilježavanje alkohola i alkoholnih pića (slovne oznake “C”) koje imate na zalihi i niste ih dosada utrošili? Obilježavajuće markice slovne oznake serije “C” Ministarstva financija Republike Hrvatske koje ste preuzeli sukladno odredbama „starog“ POT-a (Nar. nov., br. 1/10.), su važeće za obilježavanje ostalih pića dobivenih vrenjem, međuproizvoda i etilnog alkohola u pakiranju od 0,25 do 5,00 litara koji se izvoze i/ili iznose iz Republike Hrvatske, u trenutku otpreme u drugu državu članicu EU ili do mjesta na kojem napuštaju teritorij Europske unije.

⇒ **klasom: 410-19/13-05/77 od 14. 11. 2013.** na pitanje moraju li alkoholna pića (liker i rakija) pakirana u bocama zapremnine 0,1 i 0,2 litre biti označena markicama MF, dan je odgovor da predmetna alkohola pića nisu predmet obilježavanja markicama MF, već samo onda kada su u pakiranju od 0,25 do 5,00 litara.

⇒ **klasom: 410-19/13-05/9 od 5. 2. 2013.** na pitanje moraju li alkoholna pića biti označena markicama MF kada se ista uvoze i puštaju u potrošnju u RH, dan je odgovor u kojem se navodi da alkoholna pića koja se uvoze i ne stavljaju u sustav odgode plaćanja trošarine moraju biti označena markicama MF u trenutku kada se provodi postupak puštanja robe u slobodan promet u RH.

⇒ **klasom: 413-19/12-14/254 od 28. 5. 2012.** dano je mišljenje vezano na **označavanje specijaliziranog aromatiziranog vina vermut,** koji se sastoji od vina s dodatnim biljnim tvarima ili aromom razvrstanog u tarifni broj KN 2205. Prema ZOT-u isti se ne može smatrati vinom, niti ostalim pićima dobivenim vrenjem osim piva i vina, obzirom da sav alkohol u vermutu nije nastao vrenjem (vrši se „pojačanje" dodavanjem alkohola), već međuproizvodom. Obzirom da je specijalizirano aromatizirano vino vermut definirano Zakonom o vinu, isto ne podliježe obvezi označavanja posebnim markicama MF.

⇒ **klasom: 410-19/11-05/36 od 8. 6. 2011.** dano je mišljenje kako postupiti glede označavanja alkoholnih pića markicama MF u slučaju kada trgovac kupuje alkoholna pića od raznih hrvatskih proizvođača (proizvedenih u RH) koja su u trenutku nabave označena markicama MF te ih potom izvozit. Ako tako označena alkoholna pića namjeravate izvoziti dužni ste nadležnom carinskom uredu podnijeti **zahtjev za tiskanje posebnih markica na Obrascu ZT-AL i to markice za izvoz.** Prilikom stavljanja predmetne robe u postupak izvoza nije potrebno skidati markicu već je potrebno ista alkoholna pića obilježiti i markicama MF za izvoz. Propisano je i izvješćivanje o preuzetim, utrošenim i vraćenim markicama za označavanje alkohola i alkoholnih pića, na obrascu MU-AL. Trgovac koji nabavlja alkohol i alkoholna pića za koje je u domaćem prometu plaćena trošarina, te ista izvozi, **može ostvariti pravo na povrat plaćene trošarine.**

⇒ **klasom: 410-19/09-05/51 od 11. 1. 2010.** vezano za izvoz alkoholnih pića bez markica u BIH, Makedoniju, Srbiju i Kosovo navodi se da iznimno alkohol i alkoholna pića mogu biti obilježeni oznakom koju zahtijeva zemlja uvoznica, odnosno bez oznake, što izvoznik mora dokumentirati nadležnom carinskom uredu dokazom o preuzimanju markica ili drugim odgovarajućim dokumentom. Kod izvoza alkoholnih pića bez oznake odnosno s oznakom koju zahtijeva zemlja uvoznica, tvrtka izvoznik mora nadležnom carinskom uredu prema sjedištu podnijeti zamolbu za izdavanje mišljenja za izvoz alkoholnih pića bez označavanja markicama MF, odnosno s oznakom koju zahtijeva zemlja uvoznika. Tvrtka izvoznik dužna je navedeno dokumentirati izjavom inozemnog kupca da nisu potrebne nikakve oznake odnosno markice za označavanje alkoholnih pića koja se uvoze iz RH, odnosno dokazom o preuzimanju markica ili na zahtjev nadležnog carinskog ureda drugim odgovarajućim dokumentom. Tvrtka izvoznik obvezna je nadležnom carinskom uredu nakon konačnog izvoza za tekuću godinu, dostaviti izvješće koje treba sadržavati specifikaciju izvezenih količina pića, broj JCD-a za izvoz i poziv na broj akta nadležnog carinskog ureda kojim je izvoz odobren.

⇒ **klasom: 410-19/09-05/48 od 14. 1. 2010.** na pitanje je li potrebno medovinu i medicu, koje se toče iz inox bačvi zapremine 30 - 50 litara direktno u čaše označiti markicama MF, navedeno je da alkohol i alkoholna pića u pakiranju od 0,25 do 5,00 litara moraju označiti markicama MF, a obzirom da se isti toče iz inox bačvi zapremine 30 - 50 litara, direktno u čaše, navedene proizvode u takvom pakiranju ne treba označavati markicama MF.

2. POSTUPAK IZDAVANJA POSEBNIH MARKICA MINISTARSTVA FINANCIJA

Zahtjev za tiskanje posebnih markica na Obrascu ZT-AL trošarinski obveznici podnose carinskom uredu nadležnom prema svome sjedištu odnosno prebivalištu jednom mjesečno, i to do 5. dana u tekućem mjesecu za sljedeći mjesec. Obrazac ZT-AL tiskan je u Prilogu 15. POT-a. Kod podnošenja zahtjeva potrebno je dokumentirati uplatu naknade za tiskarsku vrijednost markica po ispostavljenom predračunu. Cijena tiskanja markice iznosi 0,018 kn po komadu s uključenim porezom na dodanu vrijednost. Poslove vezane uz trošarinske procedure koje obavljaju nadležni područni carinski uredi odnosno nadležni carinski uredi obzirom na sjedište odnosno prebivalište trošarinskog obveznika propisani su Odlukom o osnivanju, sjedištu i području na kojima djeluju područni carinski uredi, carinski uredi i granični carinski uredi Ministarstva financija, Carinske uprave (Nar. nov., br. 86/13.).

Prvi zahtjev za tiskanje, kao i zahtjev za naredni mjesec po kojemu se naručuju dvostruke i više od dvostruke količine iznad prosjeka naručivanih markica u posljednja tri mjeseca, trebaju se podnijeti odnosno naručiti trideset dana prije preuzimanja markica za naredni mjesec.

Prilog 15

Obrazac ZT-AL

Naziv trošarinskog obveznika: *Matej d.o.o.*

Carinski ured: *Zagreb I*

Sjedište/prebivalište: *Zagreb, Maksimir 7*

Datum prijama: *5. 6. 2014.*

OIB: *12345678912*

Trošarinski broj: *HR01130270D00*

Zahtjev za tiskanje posebnih markica za označavanje alkohola i alkoholnih pića

Slovna oznaka serije	Volumen pakiranja u litrama (od 0,25 l do 5,00 l)	Dimenzija markica	Ukupno (komada)
1	2	3	4
D	5,00	100 x 20	200.000
D	0,25	80 x 16	20.000
U	0,5	80 x 16	1.000
E	1,5	80 x 16	10.000
UKUPNO	xxx	xxx	231.000

Potvrđujem da su podaci iskazani u zahtjevu za tiskanje posebnih markica potpuni i točni.

Datum: *4. lipnja 2014.*

Ime i prezime ovlaštene osobe trošarinskog obveznika: *Marko Marković* M.P.

Potpis ovlaštene osobe trošarinskog obveznika: *MM*

Popunjava nadležni carinski ured

Datum unosa: 5. lipnja 2014.

Ime i prezime ovlaštenog carinskog službenika_Janko Janić_____ M.P.

Potpis:_____JJ_____

Ovlaštena osoba nadležnog carinskog ureda izdaje markice podnositelju zahtjeva temeljem Potvrde o izdavanju/preuzimanju markica za označavanje alkohola i alkoholnih pića na Obrascu P-AL, koji je tiskan u Prilogu 16 POT-a. Preuzimatelj markica mora ovlaštenoj osobi nadležnog carinskog ureda predati ovlaštenje o preuzimanju markica koje mu je izdao podnositelj zahtjeva i ne smije preuzimati markice izravno od tiskare. Neovlaštena izrada posebnih markica MF i markica za alkoholna pića drugih država članica, trećih država ili trećih teritorija, njihovo neovlašteno tiskanje i posjedovanje te stavljanje u promet smatra se protuzakonitima.

Ministrastvo financija
Carinska uprava

Prilog 16
Obrazac P-AL

Carinski ured Zagreb I

KLASA: 410-19/14-05/8

URBROJ: 513-02-4192/1-14-6

Mjesto i datum: Zagreb, 27. svibnja 2014.

Naziv trošarinskog obveznika: Matej d.o.o.

Sjedište/prebivalište: Zagreb, Maksimir 7

OIB: 12345678912

Trošarinski broj: HR01130270D00
Mjesto i datum: Zagreb, 27. 5. 2014.

Potvrda o izdavanju posebnih markica za označavanje alkohola i alkoholnih pića na dan 27. lipnja 2014. godine broj 6

Slovna oznaka serije	Volumen pakiranja	Izdano markica		Ukupno
		Od broja	do broja	
D	5,00	501	200.500	200.000
D	0,25	101	20.100	20.000
U	0,5	10.101	11.100	1.000
E	1,5	800.001	810.000	10.000
UKUPNO	xxx	xxx	xxx	231.000

Janko Janić — Marko Marković

Potpis ovlaštene osobe carinskog ureda — M.P — Potpis ovlaštene osobe trošarinskog obveznika

Markice koje se ne utroše u razdoblju za koje su naručene vrijede do utroška ili povrata nadležnom carinskom uredu. Koristiti se smiju samo neoštećene markice. Namjerno oštećivanje markica je protuzakonito. Oštećene markice ili one koje se više ne koriste podnositelj zahtjeva obvezan je nalijepiti na poseban arak papira te uz zapisnik predati ovlaštenoj osobi nadležnog carinskog ureda pri narednom podnošenju zahtjeva za tiskanje markica. Markice koje uništi stroj pri lijepljenju, tako da se ne mogu vratiti nadležnom carinskom uredu, podnositelj zahtjeva mora popisati, a zapisnik o popisu uništenih markica predati ovlaštenom djelatniku carinarnice pri narednom podnošenju zahtjeva za tiskanje markica. Ako su obvezniku isporučene neispravne markice od strane nadležnog carinskog ureda, obvezan ih je popisati i odmah dostaviti nadležnom carinskom uredu. Za njih obveznik dobiva u zamjenu ispravne markice. Za neutrošene, oštećene i uništene markice podnositelji zahtjeva za tiskanje markica nemaju pravo na povrat naknade za tiskarsku vrijednost markica. Trošarinski obveznici koji su preuzeli markice, obvezni su **do 20. dana u tekućem mjesecu dostaviti nadležnom carinskom uredu mjesečno izvješće o preuzetim, utrošenim i vraćenim markicama** za označavanje alkohola i alkoholnih pića, za protekli mjesec, na Obrascu MU-AL, koji je tiskan u Prilogu 17 POT-a.

Prilog 17
Obrazac MU-AL

Naziv trošarinskog obveznika: *Matej d.o.o.*

Sjedište/prebivalište: *Zagreb, Maksimir 7*

OIB: *12345678912*

Trošarinski broj: *HR01130270D00*

Carinski ured *Zagreb II*

Datum prijama: *20. kolovoza 2014.*

Mjesečno izvješće o preuzetim, utrošenim i vraćenim posebnim markicama za označavanje alkohola i alkoholnih pića za razdoblje od 1. srpnja do 31. srpnja 2014. g.

Slovna oznaka serije	Volumen pakiranja u litrama (od 0,25 l do 5,00 l)	Prijenos neutrošenih markica iz prethodnog razdoblja	Preuzeto markica	Ukupno (3+4)	Utrošeno markica	Povrat			Stanje zaliha na kraju mjeseca (5-6-7-8-9)
						Oštećenih	Neutrošenih	Neispravnih	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
D	5,00	1.000	200.000	201.000	190.000	0	1.000	0	10.000
D	0,25	0	20.000	20.000	15.000	1.000	0	0	4.000
U	0,5	200	1.000	1.200	1.000	40	0	10	150
E	1,5	0	10.000	10.000	9.000	1.000	0	0	0

Potvrđujem da su podaci iskazani u zahtjevu za tiskanje posebnih markica potpuni i točni.

Datum: *14. kolovoza 2014.*

Ime i prezime ovlaštene osobe trošarinskog obveznika: *Marko Marković* M.P.

Potpis ovlaštene osobe trošarinskog obveznika: *MM*

Popunjava nadležni carinski ured

Datum unosa: 20. kolovoza 2014.

Ime i prezime ovlaštenog carinskog službenika_Janko Janić M.P.

Potpis:_____JJ_____

Carinska uprava je u aktu pod **klasom: 410-19/14-05/28 od 14. 2. 2014.** na pitanje smije li trgovac X za alkoholna pića s oštećenim/odlijepljenim markicama podnijeti zahtjev za tiskanje novih markica nadležnom carinskom uredu (uz predočenje zapisnika o oštećenim markicama), premda je prvotno za ista alkoholna pića zahtjev za tiskanje predao drugi trgovac Y, dala odgovor u kojem se navodi, između

ostaloga, da trgovac X ne može podnijeti zahtjev za tiskanje markica **za označavanje alkohola i alkoholnih pića niti preuzeti markice za označavanje alkohola i alkoholnih pića** koja je nabavio od drugog trgovca **Y – trošarinskog obveznika iz čl. 21. st. 1. ZOT-a,** a koja je morao zaprimiti sa već apliciranim markicama na istima. Prilikom zaprimanja alkoholnih pića od svojih dobavljača, rukovanja, smještaja i čuvanja alkoholnih pića preporučuje se postupati pažnjom dobrog gospodarstvenika kako bi se izbjeglo oštećivanje ili skidanje markica s alkoholnih pića. Alkoholna pića koja su puštena u potrošnju u RH moraju biti označena propisanim markicama MF bez obzira nalaze li se na skladištu ili u direktnoj prodaji.

3. LIJEPLJENJE MARKICA

Markice se moraju lijepiti na način da dio markice mora biti preko čepa, odnosno zatvarača boce tako da se pri otvaranju boce markica ošteti. Položaj markice može biti preko čepa (u obliku slova „U“), do pola čepa (u obliku slova „L“) te oko čepa, tako da se pri otvaranju ošteti. Izuzetak su alkoholna pića pakirana u limenoj ambalaži s prsten otvaračem kod kojih je iz higijenskih razloga dopušteno markice lijepiti bočno na stranicu limenke. Markicu treba nalijepiti na svaku pojedinu limenu alkoholnog pića sa sadržajem od 0,25 do 5,00 litara bez obzira na način pakiranja limenki alkoholnog pića u zbirnom pakiranju.

Mišljenja Carinske uprave vezano uz lijepljenje posebnih markica za označavanje alkohola i alkoholnih pića dana su u aktima pod:

⇒ **klasom: 410-19/14-05/1 od 8. 1. 2014.** navodi se da je namjera zakonodavca da riječju „mora“ imperativno propisuje obvezu lijepljenja markice tako da se mora oštetiti prilikom otvaranja boce dok se riječju „može“ određuju najčešći položaji markice na boci. Znači da je svaki način lijepljenja markice preko čepa na boci koji ne omogućava otvaranje boce, a da se pritom markica ne ošteti, zakonit način označavanja.

⇒ **klasom: 410-19/14-05/41 od 12. 3. 2014.** odgovoreno je na upit u kojem se traži mišljenje o ispravnom označavanju i načinu lijepljenja alkohola i alkoholnih pića posebnim markicama Ministarstva financija Republike Hrvatske koje je upakirano u setu sa staklenom čašom na način da je čaša stavljena preko čepa te je preko čaše prevučena zaštitna plastična folija. Budući da u opisanom slučaju, zbog tehničkih razloga (čaša i folija prekrivaju čep), nije moguće obilježiti alkoholno piće na način propisan u st. 1. čl. 55. POT-a, dano je mišljenje da markicu treba zalijepiti na način da dio markice prelazi preko zaštitne folije koja prekriva čašu, a drugi dio markice da je zalijepljen na bocu tako da se markica prilikom otvaranja alkoholnog pića ošteti.

4. PAKIRANJE ALKOHOLA ILI ALKOHOLNIH PIĆA

Prema članku 64. stavku 5. i 11. ZOT-a alkohol ili alkoholna pića, osim vina, mogu se stavljati u promet samo u bocama ili drugoj prikladnoj ambalaži u skladu s posebnim propisima koji reguliraju njihovo stavljanje u promet. Pivo odnosno proizvodi obuhvaćeni tarifnom oznakom KN 2203 s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 0,5% i proizvodi koji su mješavina piva i bezalkoholnih pića obuhvaćeni tarifnom oznakom KN 2206 s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 0,5% vol. moraju odgovarati proizvođačkoj specifikaciji i deklaraciji otisnutoj na etiketi te uvjetima propisanim posebnim propisima o pivu.

5. PRODAJA ALKOHOLNIH PIĆA NA TRŽNICAMA I MJESTIMA GDJE SE MOŽE PRIGODNO TRGOVATI

Alkohol i alkoholna pića mogu se stavljati u promet samo u bocama ili drugoj prikladnoj ambalaži u skladu s posebnim propisima koji reguliraju njihovo stavljanje u promet. Pivo mora odgovarati proizvođačkoj specifikaciji i deklaraciji otisnutoj na etiketi te uvjetima propisanim posebnim propisima o pivu.

Sukladno čl. 48. ZOT-a trošarinskim obveznicima i svim drugim pravnim i fizičkim osobama nije dozvoljena prodaja trošarinskih proizvoda na mjestima:

- koja su određena kao tržnice odnosno nezakonito se smatra svaka prodaja na štandovima, klupama i drugim otvorenim prostorima u tržnicama i neposredno oko tržnica;
- mjesta gdje se može prigodno trgovati (sajmovi, izložbe, priredbe i slično), odnosno
- na otvorenim mjestima na kojima se gotovinski promet ne evidentira preko naplatnih uređaja ili izdavanja računa u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Prodaja trošarinskih proizvoda u prodavaonicama – prodajnim objektima smještenim na prostoru tržnice koji ispunjavaju propisane minimalno-tehničke uvjete i izdaju račun u smislu posebnih propisa prodaja trošarinskih proizvoda je dopuštena. Iznimno, dopuštena je prigodna prodaja alkohola i alkoholnih pića na površinama koje imaju pristup s javno-prometne površine i na mjestima na kojima se može prigodno trgovati (sajmovi, izložbe, priredbe i slično), uz odluku propisanu posebnim propisima te uz pisanu suglasnost nadležnog carinskog ureda prema mjestu prodaje u kojoj se navode uvjeti pod kojima je prodaja dopuštena. Zahtjev za pisanu suglasnost podnosi se nadležnom carinskom uredu i u slučajevima kada se na mjestu prigodne prodaje gotovinski promet evidentira preko naplatnih uređaja uz izdavanje računa u smislu posebnih propisa.

Dopuštena je prodaja alkohola i alkoholnih pića u prodavaonicama i izvan prodavaonica (na štandovima i klupama unutar trgovačkih centara, ustanova i sl.; putem kioska; pokretnom prodajom; proizvodni objekti obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava) uz ispunjavanje uvjeta propisanih posebnim propisima. Ukoliko su ispunjeni uvjeti propisani posebnim propisima nije potrebna suglasnost nadležnog carinskog ureda. Fizičke i pravne osobe koje upravljaju poslovanjem tržnica i koje organiziraju prigodno trgovanje te nadležna tijela jedinica lokalne samouprave obvezni su osigurati da se na tržnicama i mjestima prigodne prodaje u svemu poštuju odredbe ZOT-a, odnosno onemogućiti nezakonitu prodaju trošarinskih proizvoda.

Mišljenja Carinske uprave vezano uz prodaju alkohola i alkoholnih pića dana su u aktima pod:

⇒ **klasom: 410-19/14-05/605 od 16. 4. 2014.** u kojem se uz ispunjenje uvjeta propisanih odredbama ZOT-a i POT-a glede prodaje alkohola i alkoholnih pića (kupinovo vino) na tržnicama i mjestima prigodne trgovine napominje da osoba koja želi prodavati alkoholna pića mora ispunjavati i općenite uvjete propisane u članku 12. Zakona o trgovini (Nar. nov., br., 87/08., 96/08., 116/08., 76/09., 114/11., 68/13. i 30/14.), koji upućuju na minimalne tehničke uvjete kojima moraju udovoljavati prodajni objekti, oprema i sredstva pomoću kojih se obavlja trgovina alkoholnim pićima.

⇒ **klasom: 410-19/14-05/29 od 14. 2. 2014**. vezano uz mogućnost zakonite prodaje alkoholnih pića na štandovima navodi se da trošarinskim obveznicima i svim drugim pravnim i fizičkim osobama nije dozvoljena prodaja trošarinskih proizvoda (uključivo

alkoholna pića) na mjestima koja su određena kao tržnice, odnosno nezakonitom se smatra svaka prodaja alkohola i alkoholnih pića na štandovima, klupama i drugim otvorenim prostorima u tržnicama i neposredno oko tržnica. Prodaja alkohola i alkoholnih pića na drugim mjestima gdje se može prigodno trgovati dopuštena je uz odluku propisanu posebnim propisima te uz pisanu suglasnost nadležnog carinskog ureda prema mjestu prodaje u kojoj se navode uvjeti pod kojima je prodaja dopuštena.

⇒ **klasom: 410-19/14-05/28 od 14. 2. 2014.** dano je mišljenje kako će postupiti službenik Carinske uprave ako tijekom nadzora utvrdi da se na skladištu nalaze alkoholna pića bez markice, za koja je valjano predan zahtjev za tiskanje novih markica. Alkoholna pića koja su puštena u potrošnju moraju biti označena propisanim markicama bez obzira nalaze li se na skladištu ili u direktnoj prodaji. Postupanje suprotno navedenoj odredbi kažnjivo je kao trošarinski prekršaj iz glave XIX. ZOT-a.

⇒ **klasom: 410-19/13-05/65 od 30. 10. 2013.** na pitanje je li pravna/fizička osoba registrirana kao pokretni ugostiteljski objekt koja obavlja ugostiteljsku djelatnosti temeljem Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti, Pravilnika o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina „Restorani", „Barovi", „Catering objekti", „Objekti jednostavnih usluga" i Odluke predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave o ugostiteljskoj djelatnosti na tržnicama, sajmovima sajmenim danima, izletištima, javnim kupalištima i sl. a gotovinski promet evidentira putem registar blagajne, obvezna tražiti suglasnost nadležnog carinskog ureda za prodaju alkohola i alkoholnih pića, dan je odgovor da je zadovoljen uvjet iz čl. 123. st. 4. POT-a, te nije potrebna suglasnost nadležnog carinskog ureda.

⇒ **klasom: 413-05/13-01/102 od 8. 3. 2013.** dano je mišljenje koje se odnosi na izložbenu maloprodaju proizvoda po promotivnim cijenama pošiljatelja tijekom 55. Međunarodnog sajma obrtništva na kojem će se prodavati alkoholna pića, te se navodi da je prodaja alkoholnih pića dopuštena na mjestima gdje se može prigodno trgovati (sajmovima, izložbama i sl.), a koja mjesta je sukladno Pravilniku o minimalnim tehničkim uvjetima i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica (Nar. nov., br. 66/09. do 8/10.), svojom odlukom odredilo nadležno tijelo. Uz navedenu odluku, za prodaju alkoholnih pića na takvim mjestima potrebna je i suglasnost nadležne carinarnice prema mjestu prodaje. Skreće se pozornost na čl. 48. st. 3. ZOT-a koji propisuje da fizičke i pravne osobe koje upravljaju poslovanjem tržnica i koje organiziraju prigodno trgovanje te nadležna tijela jedinica lokalne samouprave obvezni su osigurati da se na tržnicama i mjestima prigodne prodaje u svemu poštuju odredbe ZOT-a te su obvezne onemogućiti njihovo kršenje. Nadalje navode se i prekršaji odredbe iz čl. 103. st. 3. ZOT-a kojom je propisana novčana kazna za iste osobe ako omoguće počinjenje prekršaji iz čl. 102. st. 1. t. 41. ZOT-a ili ako onemoguće postupanje protivno odredbi čl. 48. ZOT-a. Znači da je organizator prigodne prodaje alkohola i alkoholnih pića u obvezi osigurati da se poštuju sve odredbe ZOT-a, odnosno da s njima upozna i svoje komitente.

⇒ **klasom: 410-19/10-07/06 od 9. 3. 2010., 410-19/10-05/64 od 18. 5. 2010. i 410-19/10-05-65 od 22. 5. 2010.** na pitanja kojima se traži tumačenje o mogućnosti zakonite prodaje alkoholnih pića na šetnicama ili u sklopu tržnice na zatvorenom odnosno poluzatvorenom štandu dala odgovore u kojima navodi, između ostaloga, da prodaja alkoholnih pića u suvenir pakiranjima (do 0,25 l i od 5 l) ne podliježe obvezi označavanja markicama MF. Prodaja alkoholnih pića na zatvorenom odnosno poluzatvorenom štandu u sklopu tržnice nije dopuštena, bez obzira što se promet vrši uz izdavanje računa u skladu sa Zakonom o porezu na dodanu vrijednost. Međutim, prigodna prodaja na površinama koje imaju pristup s javno-prometne površine te na mjestima gdje se može prigodno trgovati (sajmovi, izložbe i sl.) dopuštena je uz odobrenje nadležnog tijela sukladno posebnim propisima te uz suglasnost carinarnice nadležne prema mjestu prodaje. Alkoholna pića koja se prodaju na tim mjestima moraju biti označena markicom MF ako se prodaju u pakiranjima od 0,25 do 5,00 litara. Pri prodaji alkoholnih pića obvezno je izdavanje računa u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Središnji ured Porezne uprave dao je u aktu pod klasom: 410-09/13-01/506 od 29. 10. 2013. na upit **o obvezi izdavanja računa u slučaju obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva koje se bavi proizvodnjom i prodajom alkoholnog pića (rakije i likera),** a vezano uz primjenu čl. 48. st. 1. i 2. ZOT-a odgovor u kojem navodi da Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. i 99/13. – Rješenje Ustavnog suda RH), nisu propisane odredbe o obvezi izdavanja računa za gotovinski promet te kada se takav račun ne mora izdavati. Sukladno čl. 78. st. 1. Zakona o PDV-u, svaki porezni obveznik obvezan je izdati račun za isporuke dobara i usluga koje je obavio drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik. Obveza izdavanja računa propisana je Općim poreznim zakonom (Nar. nov., br. 147/08. do 73/13.: dalje OPZ), kao i posebnim poreznim propisima. Čl. 54. st. 1. OPZ-a propisano je da su porezni obveznici dužni izdavati račune te voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza dok je odredbom st. 2. istoga članka propisano da se računom za potrebe oporezivanja smatra i svaka isprava kojom se obračunavaju isporuke bez obzira na to u kojem obliku i pod kojim nazivom je izdana. Prema čl. 54. st. 3. OPZ-a porezni obveznici su dužni postupati prema odredbama stavka 1. ovoga članka i u slučaju kad su te knjige i evidencije dužni voditi i prema drugim propisima. Stavak 4. istoga čl. OPZ-a navodi da porezni obveznici koji isporuku dobara ili obavljanje usluga naplaćuju u gotovini obvezni su promet iskazivati putem naplatnih uređaja ili na drugi odgovarajući način. Sadržaj računa propisan je OPZ-om, Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom te posebnim poreznim propisima. Člankom 54.a OPZ-a propisan je sadržaj računa za gotovinski promet. Računi za gotovinski promet, isječci vrpce ili potvrdnice iz naplatnih uređaja moraju sadržavati najmanje ove podatke: broj i nadnevak izdavanja; ime (naziv), adresu i osobni identifikacijski broj poduzetnika koji je isporučio dobra ili obavio usluge te naznaku mjesta gdje je isporuka dobara ili usluga obavljena (broj prodajnog mjesta, poslovnog prostora, prodavaonice i sl.); količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga; ukupni iznos naknade i poreza razvrstani po poreznoj stopi. Izuzeće od obveze izdavanja računa propisano je člankom 54.b OPZ-a temeljem kojega se računi ne moraju ispostavljati ako se promet ostvaruje od priređivanja lutrijskih igara, igara klađenja, igara u casinima te na automatima za igre na sreću i zabavu, ako se pretežni dio vrijednosti prometa odnosi na maloprodaju dnevnog tiska, duhana i duhanskih prerađevina, maraka i drugih poštanskih vrijednosnica, ako se prodaja obavlja putem automata, ako se vlastiti poljoprivredni proizvodi proizvedeni na vlastitom obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu izravno prodaju krajnjem potrošaču u proizvodnim objektima seljačkih ili obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava, ako se prodaja

vlastitih poljoprivrednih proizvoda obavlja na tržnicama i otvorenim prostorima. Prema stavku 2. istoga članka OPZ-a prodajom na tržnicama i otvorenim prostorima smatra se isključivo prodaja vlastitih poljoprivrednih proizvoda krajnjem potrošaču koja se obavlja na neki od sljedećih načina: na štandovima i klupama na tržnicama na malo; na štandovima i klupama izvan tržnica na malo.

U Dodatku I. koji je sastavni dio Zakona o poljoprivredi (Nar.nov., br. 149/09. do 120/12.), propisano je što se smatra poljoprivrednim proizvodima.

Iznimno od čl. 3. Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12.), obveznikom fiskalizacije se ne smatra porezni obveznik za promete ostvarene prodajom vlastitih poljoprivrednih proizvoda na tržnicama i na otvorenim prostorima sukladno čl. 5. st. 2. navedenog Zakona, bez obzira na porezni status obveznika fiskalizacije definiran u čl. 3. ovoga Zakona. Ova iznimka se odnosi isključivo na prodaju vlastitih poljoprivrednih proizvoda na tržnicama i otvorenim prostorima, pri čemu se pod prodajom poljoprivrednih proizvoda podrazumijeva prodaja od strane malog proizvođača, a ne preprodaja poljoprivrednih proizvoda drugih proizvođača. Ovo se izuzeće odnosi na one proizvođače poljoprivrednih proizvoda koji svoje proizvode samo prodaju na tržnicama ili drugim otvorenim prostorima. Također, obveznik nije obvezan fiskalizirati izdane račune za prodaju vlastitih poljoprivrednih proizvoda prema čl. 5. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, bez obzira na porezni status definiranom čl. 3. Zakona, odnosno pravnu osobnost, i bez obzira na možebitnu obvezu izdavanja računa prema drugom propisu. Slijedom navedenog, porezni obveznik koji obavlja djelatnost **prodaje vlastitih poljoprivrednih proizvoda krajnjem potrošaču na tržnicama i otvorenim prostorima,** na način da se prodaja obavlja na štandovima i klupama na tržnicama na malo i izvan tržnica na malo, **nije obveznik izdavanja računa u skladu s OPZ-om** kojima su propisana izuzeća od obveze izdavanja računa. Porezni obveznik se ne smatra niti obveznikom fiskalizacije za promete ostvarene prodajom vlastitih poljoprivrednih proizvoda na tržnicama i otvorenim prostorima sukladno Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom. Zaključno, **porezni obveznik koji prodaje trošarinske proizvode koji se smatraju vlastitim poljoprivrednim proizvodima može iste prodavati bez izdavanja računa** na mjestima koja su prethodno navedena, odnosno onda kada je takva prodaja dopuštena. Kada je riječ o prodaji drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, obvezan je izdati račun.

6. PREKRŠAJNE SANKCIJE

U čl. 102. st. 1. ZOT-a propisane su novčane kazne za pravnu osobu u iznosu od 10.000,00 kn do 2.000.000,00 kn, odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 5.000,00 kn do 100.000,00 kn i fizičku osobu u iznosu od 5.000,00 kn do 100.000,00 kn.

Novčane kazne propisane su za trošarinski prekršaj ako:

- trošarinski proizvodi navedeni u članku 64. stavku 1. ovoga Zakona nisu označeni posebnom markicom Ministarstva financija Republike Hrvatske, koja uz tekst "Republika Hrvatska – Ministarstvo financija" mora imati naznačenu količinsku oznaku te slovnu oznaku serije i broj serije (članak 64. stavak 1.)
- alkohol i alkoholna pića ne stavlja u promet na propisani način te ako posebnu markicu ne nalijepi preko čepa na boci tako da se markica pri otvaranju ošteti (članak 64. stavci 3., 5., 6. i 11.)
- neovlašteno izrađuje markice iz članka 64. stavka 1. ovoga Zakona i markice za alkoholna pića drugih država članica, trećih država ili trećih teritorija ili ako ih neovlašteno tiska ili posjeduje ili ako ih neovlašteno stavlja u promet ili ako ih namjerno oštećuje (članak 64. stavci 8. i 9.).

Čl. 102. st. 2. t. 27. ZOT-a propisana je novčana kazna u iznosu od 5.000,00 do 1.000.000,00 kuna za pravnu osobu, a od 3.000,00 kuna do 100.000,00 kuna za odgovornu osobu u pravnoj osobi, kao i fizičku osobu ako je preuzela markice iz čl. 64. st. 1. ZOT-a i do 20. dana u tekućem mjesecu za protekli mjesec, nije nadležnom carinskom uredu dostavila mjesečno izvješće o preuzetim, utrošenim i vraćenim markicama za označavanje alkohola i alkoholnih pića (čl. 64. st. 10.).

U st. 4. čl. 102. ZOT-a propisana je novčana kazna u iznosu od 3.000,00 do 500.000,00 kuna za obrtnika odnosno osobu koja obavlja drugu samostalnu djelatnost.

Nadalje u prekršajnoj odredbi čl. 103. st. 3. ZOT-a propisano je da će se novčanom kaznom u iznosu od 5.000,00 do 100.000,00 kuna kazniti pravna osoba i odgovorna osoba u pravnoj osobi te fizičke osobe koje upravljaju poslovanjem tržnica i/ili koje organiziraju prigodno trgovanje te odgovorna osoba u nadležnom tijelu jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ako omoguće počinjenje prekršaja iz čl. 102. st. 1. t. 41. ZOT-a ili ako onemoguće postupanje protivno odredbi čl. 48. ZOT-a. Uz novčanu kaznu oduzimaju se trošarinski proizvodi koji se zateknu u nezakonitoj prodaji u tržnicama i neposredno oko tržnica te na mjestima gdje se može prigodno trgovati. Osim prekršajnog postupka, provodi se i postupak naplate trošarine.

Članak 104. ZOT-a navodi da će se za prekršaj iz članka 102. stavka 1. točaka 45., 46., 47. i za prekršaj iz članka 103. stavka 3. Zakona, uz novčanu kaznu, trošarinski proizvodi oduzeti.

Stavak 3. čl. 104. ZOT-a propisuje da trošarinski proizvodi koje prema ovome Zakonu okrivljenik ili druga osoba ne može imati ili posjedovati, kao i trošarinski proizvodi koji prema ovome Zakonu ne mogu biti u prometu ili koji se u promet ili potrošnju mogu pustiti samo pod posebnim uvjetima (s markicama, uz uvjet posjedovanja odobrenja sukladno ovome Zakonu i slično) ili koji su opasni za život ili zdravlje ljudi oduzet će se i kada postupak ne završi odlukom o prekršaju kojom se okrivljenik proglašava krivim te se mogu uništiti i prije pravomoćnog okončanja prekršajnog postupka. Primjena odredaba ovoga članka ne utječe na prava trećih osoba za naknadu štete od počinitelja prekršaja.

Članak 105. ZOT-a propisuje da se za prekršaj iz članka 102. stavka 1. točaka 45., 46., 47., 48., za prekršaj iz članka 102. stavka 2. t. 27. te za prekršaj iz članka 103. stavka 3. Zakona, uz novčanu kaznu može izreći zaštitna mjera zabrane obavljanja djelatnosti u trajanju od jednog mjeseca do godinu dana.

Osim oduzimanja predmeta iz članka 104. ZOT-a i zaštitne mjere iz članka 105. ZOT-a pravnoj ili fizičkoj osobi oduzet će se imovinska korist ostvarena počinjenim prekršajem.

Osim prekršajnog postupka, provodi se i postupak naplate trošarine sukladno čl. 25. st. 1. t. 1. ZOT-a koji propisuje da obveza obračunavanja i plaćanja trošarine nastaje i kada se utvrdi da su trošarinski proizvodi nezakonito proizvedeni, otpremljeni, primljeni, uvezeni, uneseni, kupljeni, prodani, držani, prevezeni, uporabljeni ili potrošeni, odnosno nezakonito pušteni u potrošnju.

Dr. sc. MARIJA ZUBER
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 330.5 - 331.2

Plaće izaslanih radnika: obračun doprinosa i poreza te iskazivanje u obrascu JOPPD

Radnici koje hrvatski poslodavci upućuju na rad u inozemstvo zadržavaju sva prava iz radnog odnosa u Hrvatskoj, jednako kao i radnici koji kod istoga poslodavca rade u Hrvatskoj, uz neka dodatna ugovorena prava vezana uz boravak i rad u inozemstvu. Obveza obračunavanja i plaćanja doprinosa za njihovo socijalno osiguranje je unekoliko drugačije uređena, a njihove porezne obveze ne ovise samo o hrvatskim propisima o porezu na dohodak, već i o sadržaju dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji Hrvatska primjenjuje s odnosnom državom i poreznom zakonodavstvu te države.

U članku se obrađuje obračun obveznih doprinosa i poreza na dohodak te izvještavanje o plaćama hrvatskih radnika upućenih na rad u inozemstvo.

1. UVOD

Pojam „izaslanih radnika“[1] odnosi se na radnike koje poslodavac na određeno razdoblje upućuje na rad u drugu državu, a oni u tom razdoblju ostaju socijalno osigurani u matičnoj državi. Trajanje izaslanja je uvijek ograničeno i podrazumijeva obvezu plaćanja socijalnih doprinosa u matičnoj državi čijem socijalnom osiguranju radnik pripada. Na osnovi potvrde koju izdaje nadležno tijelo države u kojoj se u razdoblju izaslanja plaćaju doprinosi, radnik i poslodavac su oslobođeni plaćanja doprinosa u državi rada. Riječ je iznimci od temeljnog načela prema kojem se doprinosi u pravilu plaćaju u državi u kojoj se obavlja rad i zato ta situacija ne može trajati neograničeno. Ukoliko se prekorači razdoblje u kojem su radnik i poslodavac u državi rada privremeno oslobođeni plaćanja doprinosa, to može imati za posljedicu obvezu plaćanja doprinosa i u državi rada, a u nekim državama i novčanu kaznu.

Radnopravni status radnika koje poslodavac iz Hrvatske upućuje na rad u inozemstvo uređen je Zakonom o radu (Nar. nov., br. 93/14.) kao temeljnim propisom radnog prava, te propisima koji uređuju socijalna prava iz radnog odnosa. Pri obračunavanju i plaćanju socijalnih doprinosa za obvezno osiguranje radnika upućenih na rad u inozemstvo primjenjuje se Zakon o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. – 41/14.) i Pravilnik o doprinosima (Nar. nov., br. 2/09. – 86/13.). Obveza plaćanja poreza na dohodak primarno ovisi o sadržaju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ukoliko Hrvatska primjenjuje takav ugovor s državom u koju je radnik izaslan na rad, te o obvezama uređenim Zakonom o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 177/04. – 148/13.) i Pravilnikom o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05. – 160/13.).

Od 1. siječnja 2014. godine primici izaslanih radnika iskazuju se u obrascu „Izvješće o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja – Obrazac JOPPD“ (dalje: obrazac JOPPD), a način iskazivanja podataka i izbor odgovarajućih šifri ovisi o tome u kojoj se državi plaćaju predujmovi poreza na dohodak, te o tome ima li izaslani radnik obvezu podnošenja godišnje prijave poreza na dohodak.

[1] U praksi se koristi i pojam „detaširani radnici“.

2. DEFINICIJA RADNIKA UPUĆENOG NA RAD U INOZEMSTVO

2.1. Upućivanje na rad u inozemstvo prema propisima radnog prava

Novim Zakonom o radu koji je na snazi **od 7. kolovoza 2014.** godine ponovno se uvodi pravilo prema kojem u slučaju upućivanja radnika na rad u inozemstvo u neprekidnom trajanju **dužem od trideset dana**, poslodavac i radnik moraju zaključiti dodatne uglavke ugovora o radu (čl. 18.). U Zakonu o radu[2] koji se primjenjivao do 6. kolovoza 2014. godine nije bilo propisano trajanje rada u inozemstvu kao pretpostavka obveze sklapanja dodatnih uglavaka ugovora o radu, ali se i u razdoblju važenja prethodnog Zakona o radu primjenjivalo stajalište prema kojem se upućivanje radnika u trajanju dužem od mjesec dana u pravilu smatralo upućivanjem na rad u inozemstvo.[3]

Ovo razgraničenje je važno jer se u praksi ponekad javlja dvojba o tome je li određeno upućivanje radnika u inozemstvo:

- upućivanje na rad u inozemstvo, što zahtijeva sklapanje dodatka ugovoru o radu, ili
- upućivanje na službeni put u inozemstvo, što se regulira izdavanjem putnog naloga, a radniku se pod propisanim uvjetima mogu isplatiti neoporezive inozemne dnevnice.

Kako niti jednim propisom nije određeno koliko najduže može trajati službeno putovanje u inozemstvo, odredba čl. 18. Zakona o

[2] Zakon o radu (Nar. nov., br. 149/09. – 73/13.) bio je na snazi od 1. siječnja 2010. do 6. kolovoza 2014. godine.

[3] Izvor: Cvitanović, Tadić: Zakon o radu, Mišljenja ministarstva nadležnog za rad, Rosip, d.o.o., Zagreb, str. 60. - 61.

radu pomaže pri razgraničenju između upućivanja na rad i službenog putovanja u inozemstvo, uz potrebu uvažavanja nacionalnih propisa države u koju se radnik upućuje na rad. Ako se radnika upućuje na rad u drugu državu u neprekidnom trajanju **dužem do 30 dana** (broje se kalendarski dani), u smislu radnog prava riječ je o upućivanju na rad u inozemstvo.

2.2. Upućivanje na rad u inozemstvo prema propisima o obveznim doprinosima

Izmjenama Zakona o doprinosima[4] koje su na snazi od 19. prosinca 2013. godine definicija izaslanog radnika proširena je i na izaslanje na rad u države koje nisu dio Europske unije (dalje: EU) i ne pripadaju Europskom gospodarskom prostoru (dalje: EGP), niti Hrvatska s njima primjenjuje dvostrani ugovor o socijalnom osiguranju. Nastavno od 19. prosinca 2013. godine izaslanim radnikom se prema Zakonu o doprinosima (čl. 7. toč. 13.) smatra osoba koja je:

- iz Hrvatske upućena na rad u drugu državu članicu EU, državu koja je dio EGP i u Švicarsku konfederaciju
- iz Hrvatske upućena na rad u državu s kojom RH primjenjuje dvostrane ugovore o socijalnom osiguranju (RH primjenjuje bilateralne ugovore s Australijom, Bosnom i Hercegovinom, Crnom Gorom, Kanadom, Kanadskom pokrajinom Quebek, Makedonijom, Srbijom i Turskom)
- iz Hrvatske upućena na rad u treću državu, uz uvjet da nadležna tijela socijalnog osiguranja izdaju potvrdu da se radi o izaslanju,
- iz druge države članice EU ili države članice EGP upućena na rad u Hrvatsku
- iz druge države s kojom RH primjenjuje dvostrane ugovore o socijalnom osiguranju upućena na rad u Hrvatsku i
- osoba koja za RH obavlja diplomatske dužnosti u diplomatskoj misiji ili konzulatu.

Uključivanjem Hrvatske u punopravno članstvo EU proširen je krug država u koje hrvatski poslodavci mogu izaslati radnike, uz zadržavanje njihovog radnopravnog i socijalnog statusa u Hrvatskoj, sukladno **Uredbi EZ 883/2004** koja nastavno od 1. srpnja 2013. obvezuje Hrvatsku. Za države koje nisu članice EU, a s kojima Hrvatska i nadalje primjenjuje dvostrane ugovore o socijalnom osiguranju i nadalje je na snazi pravni režim pribavljanja dozvola za rad, kako za njihove građane koji dolaze na rad u Hrvatsku, tako uzajamno i za hrvatske radnike koji odlaze na rad u te države. U slučaju odlaska na rad u države koje nisu dio EU, niti Hrvatska s njima primjenjuje bilateralni socijalni ugovor, također je moguće da radnik u razdoblju ograničenog trajanja rada u inozemstvu ostane socijalno osiguran u Hrvatskoj.

3. NOVČANA I DRUGA MATERIJALNA PRAVA RADNIKA UPUĆENOG NA RAD U INOZEMSTVO

3.1. Obvezni dodatni sadržaj ugovora o radu

Poslodavac je dužan s radnikom kojeg upućuje na rad u inozemstvo sklopiti pisani ugovor o radu koji mora sadržavati sve uglavke propisane kao obvezan sadržaj ugovora o radu za rad u tuzemstvu, ali i **dodatne uglavke.** Kad se u inozemstvo upućuje radnik s kojim je već ranije zaključen ugovor o radu, mora se sklopiti **dodatak ugovoru o radu** u kojem treba utanačiti (čl. 18. Zakona o radu):

1. trajanje rada u inozemstvu
2. raspored radnog vremena
3. neradne dane i blagdane u koje radnik ima pravo ne raditi uz naknadu plaće – npr. ima li radnik pravo ne raditi u dane koji su blagdani u državi izaslanja i/ili u dane koji su blagdani prema propisima Hrvatske (moguće je ugovoriti pravo da radnik ne radi ni u dane hrvatskih blagdana ni u dane blagdana te države)
4. novčanu jedinicu u kojoj će se isplaćivati plaća – plaća se može isplaćivati u kunama, u inozemnoj valuti ili kombinirano, dio u kunama, dio u inozemnoj valuti
5. druga primanja u novcu i naravi na koja radnik ima pravo za vrijeme rada u inozemstvu – u pravilu se ugovara pravo radnika na plaćene troškove stanovanja, prijevoza i dr., te
6. uvjete vraćanja radnika u zemlju.

Umjesto ugovaranja rasporeda radnog vremena, neradnih dana, novčanih jedinica u kojima će se isplaćivati plaća i drugih primanja na koje radnik ima pravo, stranke radnog odnosa mogu se pozvati na odgovarajuće odredbe pravilnika o radu ili kolektivnog ugovora koji obvezuje poslodavca. Trajanje rada u inozemstvu i uvjeti vraćanja radnika u Hrvatsku, moraju biti ugovoreni u ugovoru o radu. Trajanje rada može biti određeno u vremenskim jedinicama ili vezano uz određenu okolnost (npr. po završetku poslovnog poduhvata, do proteka roka određenog Uredbom EZ 883/2004 i dr.). Isto tako, uvjeti vraćanja u zemlju mogu biti taksativno nabrojani ili vezani uz ispunjenje određenih okolnosti (npr. radnik je dužan vratiti se u slučaju spriječenosti za rad zbog bolesti i dr.).

Dodatni uglavci ugovoru o radu moraju se sklopiti **prije odlaska radnika u inozemstvo**. Ako se iz bilo kojeg razloga prije odlaska radnika u inozemstvo ne sklopi pisani dodatak ugovoru o radu, poslodavac je dužan radniku izdati **pisanu potvrdu** identičnog sadržaja. Prije radnikovog odlaska u inozemstvo, poslodavac mu je dužan uručiti kopiju prijave na obvezno zdravstveno osiguranje tijekom trajanja rada u inozemstvu, ako ga je na to osiguranje dužan osigurati prema posebnom propisu.

Novi Zakon o radu omogućava **ustupanje radnika u povezano društvo** koje ima poslovni nastan u inozemstvu, privremeno **u trajanju od najduže dvije godine**. To se ustupanje ne smatra ustupanjem preko agencije za ustupanje radnika, a hrvatskom poslodavcu omogućava da radnika uz njegovu pisanu suglasnost, na temelju sporazuma sklopljenog između povezanih poslodavaca, ustupi povezanom društvu.

Na radnika upućenog na rad u inozemstvo primjenjuje se pravilnik o radu odnosno kolektivni ugovor koji obvezuje poslodavca. Radnik upućen na rad u inozemstvo ima sva prava iz radnog odnosa kao i radnici koji kod istoga poslodavca rade u tuzemstvu, a ovisno o sadržaju njegova ugovora o radu, možda i neka dodatna prava.

3.2. Plaća i drugi primici radnika u razdoblju rada u inozemstvu

Plaća radnika privremeno upućenog na rad u inozemstvo određuje se kolektivnim ugovorom koji obvezuje poslodavca, pravilnikom o radu odnosno ugovorom o radu, ali ne može biti manja od minimalne plaće. Minimalna plaća od 1. siječnja 2014. iznosi 3.017,61 kn mjesečno bruto (Zakon o minimalnoj plaći, Nar. nov., br. 39/13.; Uredba o visini minimalne plaće, Nar. nov., br. 156/13.). Plaća se može ugovoriti odnosno odrediti **u kunama**, **u valuti države u kojoj**

[4] Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 148/13.) na snazi je od 19. prosinca 2013. godine.

se obavlja rad ili u nekoj trećoj valuti, odnosno kombinirano. Većina država postavlja uvjete prema kojima strani radnici ne smiju imati manju plaću od domicilnih radnika koji rade na sličnim ili jednakim poslovima, kako ne bi negativno utjecali na odnose na tržištu rada.

Osim redovne mjesečne plaće, poslodavac i radnik mogu utanačiti pravo radnika na nadoknadu povećanih troškova u državi rada, kao što su troškovi stanovanja, prijevoza na posao i s posla i drugih troškova.

3.3. Troškovi povezani s odlaskom u inozemstvo

Ukoliko je za državu u koju se upućuje radnika potrebno pribavljanje vize ili drugih administrativnih isprava, te ishođenje raznih dozvola i potvrda, te **troškove poslodavac može radniku nadoknaditi kao neoporezivi primitak.** Ako je zbog poslovno opravdanog razloga nužno pribavljanje putnih isprava za radnika po hitnom postupku, poslodavac može radniku nadoknaditi povećane troškove koji mu nastaju zbog žurnih potreba na strani poslodavca.

Troškovi liječničkih pregleda, izdaci za neophodna cjepiva u svrhu preventivne zaštite i drugi troškovi izravno povezani s upućivanjem radnika u određenu državu, mogu se radniku nadoknaditi neoporezivo. Temelj za isplatu su vjerodostojne isprave o nastalim izdacima.

Poslodavac može radniku neoporezivo nadoknaditi **troškove prijevoza za odlazak u inozemstvo i povratak s rada u inozemstvu,** ali nema mogućnosti da mu neoporezivo nadoknađuje troškove povezane s putovanjima radi posjete obitelji (npr. vikend putovanja u zemlju radi posjete obitelji i dr.).

3.4. Pravo radnika na nagrade, naknade i potpore

Radnik upućen na rad u inozemstvo i u razdoblju trajanja rada u inozemstvu ima pravo na razne oblike naknada, potpora i nagrada koje su propisane kao pravo svih radnika zaposlenih kod odnosnog poslodavca, u pravilu pod jednakim uvjetima kao i radnici koji rade u tuzemstvu. Primjeri takvi primitaka su jubilarne nagrade, potpore zbog smrti člana obitelji, potpore zbog bolovanja dužeg od 90 dana, božićnica, uskrsnica, regres za godišnji odmor, prigodni darovi djeci radnika i drugi primici koji nisu vezani uz rad i obavljanje poslova, već uz samu osobu radnika ili određenu okolnost. U izvorima radnog prava ovi se primici u pravilu određuju u jednakom iznosu za sve zaposlene radnike, što **ne isključuje radnike koji su privremeno upućeni na rad u inozemstvo.**

4. UVJETI POD KOJIMA HRVATSKI POSLODAVAC MOŽE IZASLATI RADNIKA NA RAD U INOZEMSTVO

Prema kriteriju mjerodavnih propisa koji uređuju uvjete pod kojima hrvatski poslodavci mogu uputiti radnika zaposlenog u Hrvatskoj na rad u drugu državu, razlikuje se:

1. upućivanje na rad u države članice EU i države koje su dio EGP, te u Švicarsku konfederaciju (dalje: države članice EU)
2. upućivanje na rad u države s kojima Hrvatska primjenjuje bilateralni socijalni ugovor i
3. upućivanje na rad u države koje nisu dio EU, niti Hrvatska s njima ima zaključen dvostrani ugovor.

4.1. Izaslanje radnika u države članice EU

Uvjeti pod kojima hrvatski poslodavac može radnika s kojim ima zaključen ugovor o radu privremeno uputiti na rad u drugu državu članicu, uz plaćanje doprinosa u Hrvatskoj kao matičnoj državi, od 1. srpnja 2013. godine uređeni su:

- Zakonom o provedbi uredbi Europske unije o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (Nar. nov., br. 54/13.)
- Uredbom (EZ) broj 883/2004 Europskog Parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti, koja se ponekad naziva Osnovnom uredbom
- Uredbom (EZ) broj 987/2009 Europskog Parlamenta i Vijeća od 16. rujna 2009., kojom se utvrđuje postupak provedbe Uredbe (EZ) broj 883/2004 o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (koja se naziva Provedbena uredba)
- Uredbom (EZ) broj 1231/2010 Europskog Parlamenta i Vijeća od 24. studenoga 2010. o proširenju primjene Uredbe (EZ) broj 883/2004 i Uredbe (EZ) broj 987/2009 na državljane trećih zemalja koji tim uredbama nisu obuhvaćeni isključivo na temelju svojeg državljanstva te
- svim uredbama kojima se navedene uredbe mijenjaju ili dopunjuju.

Obuhvat država koje primjenjuju Uredbu EZ 883/2004 **širi je od prostora EU** i obuhvaća i države Europskog gospodarskog prostora (Norveška, Island i Lihtenštajn) i Švicarsku. Ove su države posebnim ugovorima vezane uz EU, a nakon ulaska Hrvatske u članstvo EU, **11. travnja 2014.** potpisan je Sporazum o sudjelovanju Republike Hrvatske u Europskom gospodarskom prostoru između država članica EU i tri EFTA države (**Kraljevina Norveška**, **Island** i **Kneževina Lihtenštajn**). Ostaje još obveza potpisivanja identičnog sporazuma sa Švicarskom konfederacijom, kako bi i Hrvatska u punom obuhvatu na cijelom području jedinstvenog europskog tržišta rada primjenjivala pravila koja vrijede za države članice EU.

Uredbe EU o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti zamijenile su dvostrane ugovore o socijalnom osiguranju koje je Hrvatska primjenjivala s nekim članicama EU i proširile su mogućnost izaslanja hrvatskih radnika i u one države članice EU s kojima Hrvatska do tada nije primjenjivala bilateralne ugovore o socijalnom osiguranju. Bilateralni ugovori o socijalnom osiguranju zaključeni s državama članicama EU nisu nakon 1. srpnja 2013. prestali vrijediti, ali je njihov sadržaj praktično obuhvaćen Uredbom EZ 883/2004. U bilateralnim ugovorima s nekim državama regulirana su i pitanja koja nisu obuhvaćena uredbama EU o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti i **te se odredbe i dalje primjenjuju** (bilatelarni ugovor s Austrijom, Bugarskom, Italijom, Mađarskom, Njemačkom, Poljskom i Slovenijom).[5]

4.2. Izaslanje radnika u treću državu s kojom Hrvatska primjenjuje dvostrani ugovor o socijalnom osiguranju

Hrvatska primjenjuje dvostrane ugovore o socijalnom osiguranju sa sljedećim državama:[6]

- Australijom, Bosnom i Hercegovinom, Crnom Gorom, Kanadom, Kanadskom pokrajinom Quebec, Makedonijom, Srbijom (SR Jugoslavijom[7]) i Turskom.

Hrvatska još uvijek primjenjuje i dvostrani ugovor o socijalnom osiguranju sklopljen sa **Švicarskom**, a taj će Ugovor nakon potpisivanja dodatnih sporazuma između EU i Švicarske konfederacije biti zamijenjen Uredbom EZ 883/2004. U tijeku su pregovori za sklapa-

[5] Pregled sadržaja bilateralnih ugovora o socijalnom osiguranju koji se primjenjuju i nakon ulaska Hrvatske u članstvo EU dostupan je na mrežnim stranicama Hrvatskog zavoda za mirovinsko osiguranje (www.mirovinsko.hr).

[6] Do sklapanja posebnog ugovora sa Srbijom primjenjuje se ugovor sklopljen sa SR Jugoslavijom.

[7] *Izvor:* HZMO; http://www.mirovinsko.hr; posjećeno 1. kolovoza 2014.

nje ugovora o socijalnom osiguranju s Argentinom, Čileom, Novim Zelandom i Srbijom.

Hrvatski poslodavci mogu u navedene države uputiti radnike, uz uvjete prihvaćanja stranih radnika uređene nacionalnim zakonodavstvima tih država, s tim da radnici u razdoblju izaslanja ostaju socijalno osigurani u Hrvatskoj. Međudržavnim ugovorima se u pravilu ograničava razdoblje u kojem radnik ima pravo raditi u drugoj državi bez obveze plaćanja doprinosa u toj državi.

4.3. Izaslanje radnika u treću državu s kojom Hrvatska nema zaključen ugovor o socijalnom osiguranju

Nakon izmjena Zakona o doprinosima koje su na snazi od 19. prosinca 2013. godine izaslanim radnikom smatra se i radnik upućen u državu koja nije dio EU i ne pripada EGP, niti Hrvatska s tom državom primjenjuje dvostrani ugovor o socijalnom osiguranju, **ukoliko to proizlazi iz propisa koji uređuju sustave obveznih socijalnih osiguranja.** Prosudbu o tome je li riječ o izaslanju i mogu li se na radnika upućenog na rad u određenu državu primijeniti pravila obračunavanja i plaćanja doprinosa za izaslane radnike, donose **nadležna tijela socijalnog osiguranja.**

Ukoliko poslodavac u Hrvatskom zavodu za mirovinsko osiguranje (dalje: HZMO) odnosno Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje (dalje: HZZO) ishodi dokument kojim se za odnosnog radnika potvrđuje **status izaslanog radnika**, pri obračunu doprinosa postupa prema pravilima obračunavanja i plaćanja doprinosa za radnike izaslane na rad u inozemstvo.

5. PRIJAVA IZASLANJA NADLEŽNIM TIJELIMA SOCIJALNOG OSIGURANJA U HRVATSKOJ

Izaslanje treba prijaviti nadležnim tijelima mirovinskog i zdravstvenog osiguranja u Hrvatskoj radi pribavljanja odgovarajućih isprava, a za te je poslove od 1. srpnja 2013. nadležan HZMO. Ako je radnik izaslan na rad u državu članicu EU, HZMO izdaje **potvrdu A-1** koja je na cijelom prostoru jedinstvenog tržišta rada EU dokaz o pripadnosti socijalnom osiguranju određene države. Ako je radnik upućen u državu s kojom Hrvatska primjenjuje bilateralni socijalni ugovor, izdaje se **odgovarajuća potvrda** propisana administrativnim sporazumom za primjenu određenog međudržavnog ugovora. Potvrda A-1 odnosno odgovarajuća potvrda propisana bilateralnim socijalnim ugovorom služi kao dokaz da u **državi rada za izaslanog radnika nema obveze plaćanja socijalnih doprinosa**. Ovo vrijedi za države članice EU i države s kojima Hrvatska primjenjuje bilateralni ugovor o socijalnom osiguranju.

No, moguće je da HZMO kao nadležno tijelo prihvati izaslanje u državu s kojom Hrvatska ne primjenjuje socijalni ugovor, te da se u smislu naših propisa radnik smatra izaslanim, a obveze u državi rada ovise o zakonodavstvu te države. U tom je slučaju moguće da radnik odnosno poslodavac plaća doprinose u obje države, i u Hrvatskoj i u državi rada.

ŠTEDITE NOVAC I VRIJEME - ČITAJTE PROVJERENO!
RAČUNOVODSTVO i financije

6. DOPRINOSI ZA IZASLANE RADNIKE ZA KOJE JE NADLEŽNO TIJELO IZDALO POTVRDU O IZASLANJU U DRUGU DRŽAVU

6.1. Osnovica i stope obveznih doprinosa

Obračun i plaćanje obveznih doprinosa za izaslanog radnika uređeni su čl. 35. do čl. 41. Zakona o doprinosima. Osnovica na koju se obračunavaju obvezni doprinosi sastoji se od:

- **mjesečne osnovice** koja se određuje u visini plaće koju bi izaslani radnik prema kolektivnom ugovoru, pravilniku o radu ili ugovoru o radu ostvario za iste ili slične poslove u Hrvatskoj, uvećana za 20%; ako je tim aktima određena različita svota plaće za iste poslove u Hrvatskoj, osnovica se određuje od najvišeg iznosa uvećanog za 20% i
- **ostalih primitaka,** tj. primitaka po osnovi nagrada, potpora i otpremnina isplaćenih iznad neoporezivih iznosa, premija osiguranja koje poslodavac plaća na svoj teret u korist radnika, bonusa i drugih primitaka koje poslodavac isplaćuje radniku, a ne odnose se na rad obavljen u određenom mjesecu (čl. 38. povezano s čl. 22. Zakona o doprinosima).

6.1.1. Obračun doprinosa na mjesečnu osnovicu

Mjesečna osnovica za obračun doprinosa odnosi se na rad obavljen u državi izaslanja u jednom mjesecu. Prema čl. 24. Pravilnika o doprinosima poslodavac je dužan **donijeti opći akt** kojim određuje osnovicu za obračunavanje mjesečnih doprinosa za izaslanog radnika. Opći akt može biti u formi pravilnika ili odluke.

Mjesečna osnovica ne može biti manja od najniže osnovice za plaćanje obveznih doprinosa uvećane za 20%, što za 2014. godinu iznosi najmanje **3.335,22** kn mjesečno (2.779,35 uvećano za 20%). Poslodavac može pri obračunu doprinosa primjenjivati **najvišu mjesečnu osnovicu** za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje za oba mirovinska stupa (za 2014. najviša mjesečna osnovica iznosi **47.646,00** kn, Naredba o iznosima osnovica ...za 2014. godinu, Nar. nov., br. 157/13.).

Za izaslanog se radnika **iz propisane osnovice** obračunava:

- doprinos za mirovinsko osiguranje - po stopi od 20%, a ako je radnik osiguranik sustava mirovinskog osiguranja individualne kapitalizirane štednje, tada 15% za sustav generacijske solidarnosti i 5% za sustav individualne kapitalizirane štednje,

a **na propisanu osnovicu** se obračunavaju sljedeći obvezni doprinosi:

- doprinos za zdravstveno osiguranje - po stopi od 15% (od 1. travnja 2014.)
- doprinos za zaštitu zdravlja na radu – po stopi od 0,5%
- doprinos za zapošljavanje – po stopi od 1,7%, a ako je poslodavac obveznik plaćanja posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom, tada se doprinos za zapošljavanje obračunava po stopi od 1,6%, a doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom po stopi 0,1% i
- ako postoji obveza, plaća se i poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu – po stopi od 10%.

Poseban zdravstveni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu **se ne plaća** u slučaju izaslanja u sljedeće države:

- države članice EU: Belgija, Francuska, Italija, Luksemburg, Nizozemska, Njemačka, Danska, Irska, Velika Britanija, Grčka, Portugal, Španjolska, Austrija, Finska, Švedska, Cipar, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Malta, Poljska, Slovačka, Slovenija, Bugarska, Rumunjska (od 1. srpnja 2013.)

- Norvešku, Island i Lihtenštajn (od 12. travnja 2014.) te
- Bosnu i Hercegovinu, Crnu Goru, Makedoniju, Srbiju i Tursku (od 19. prosinca 2013.).

U nabrojanim državama radnici ostvaruju pravo na zdravstvenu zaštitu na temelju Europske kartice zdravstvenog osiguranja ili certifikata koji privremeno zamjenjuje europsku karticu zdravstvenog osiguranja odnosno na temelju odgovarajuće potvrde izdane u skladu s bilateralnim sporazumom. U slučaju izaslanja u državu koja nije navedena u ovom pregledu, poslodavac je dužan obračunati i platiti poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu. Poseban doprinos još uvijek, sve do potpisivanja posebnih sporazuma, treba plaćati i za izaslanje na rad u Švicarsku.

Ukoliko se radnika upućuje na rad u državu koja nije dio jedinstvenog tržišta rada EU, a Hrvatska s tom državom ne primjenjuje bilateralni ugovor o socijalnom osiguranju, poslodavac može na temelju čl. 79. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13. i 137/13.) od HZZO-a **zatražiti oslobođenje od obveze plaćanja posebnog doprinosa**, uz uvjet da je radniku u državi rada osigurana zdravstvena zaštita na teret poslodavca. Oslobađanje od obveze plaćanja doprinosa utvrđuje se rješenjem koje donosi HZZO.

Tablica 1. Primjeri obračuna doprinosa za izaslanog radnika (za rujan 2014.)

- u kn

Opis	Primjer 1. (izaslanje u državu članicu EU)	Primjer 2. (izaslanje u BiH)	Primjer 3. (izaslanje u Kanadu)
Ugovorena plaća za rad u inozemstvu	6.000,00	10.000,00	50.000,00
Plaća koju bi radnik ostvario da radi u Hrvatskoj	3.500,00	10.000,00	45.000,00
Osnovica za obračun doprinosa u razdoblju izaslanja	4.200,00	12.000,00	54.000,00
Doprinos za mirovinsko osiguranje (prvi i drugi stup) – 20%	840,00	2.400,00	9.529,20 (osnovica = 47.646,00)
Doprinos za zdravstveno osiguranje – 15%	630,00	1.800,00	8.100,00
Doprinos za zaštitu zdravlja na radu – 0,5%	21,00	60,00	270,00
Doprinos za zapošljavanje – 1,7%	71,40	204,00	918,00
Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu – 10%	-	-	5.400,00

Primjeri pokazuju kako ugovorena plaća koja se radniku isplaćuje za rad u inozemstvu nije osnovica za obračun doprinosa, čak ni u primjeru 2. kad je s radnikom ugovorena jednaka plaća na koju bi imao pravo da radi u Hrvatskoj. U primjeru 3. doprinos za mirovinsko osiguranje je obračunan na najvišu mjesečnu osnovicu, a ostali su obvezni doprinosi obračunani na punu svotu osnovice određene prema čl. 37. Zakona o doprinosima.

Svi obvezni doprinosi dospijevaju **istodobno s isplatom mjesečne plaće** izaslanom radniku, neovisno o tome isplaćuje li se plaća u zemlji ili u inozemstvu i neovisno o tome u kojoj državi radnik plaća porez na dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u državi izaslanja. Dakle, i kad se plaća isplaćuje u inozemstvu, doprinosi dospijevaju na dan isplate plaće.

Iznimno, ako se plaća ne isplati do kraja mjeseca za prethodni mjesec, doprinosi dospijevaju na naplatu **do posljednjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec**.

6.1.2. Obračun doprinosa na mjesečnu osnovicu za radnika koji se prvi put zapošljava

Za izaslanog radnika poslodavac može pri obračunu doprinosa na mjesečnu osnovicu koristiti oslobođenje od obveze plaćanja svih doprinosa na plaću, **osim posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu** (ukoliko za odnosnu državu postoji obveza plaćanja posebnog doprinosa). Ako se olakšica koristi prema Zakonu o doprinosima oslobođenje se koristi **godinu dana**, a ako se olakšica koristi prema Zakonu o poticanju zapošljavanja (Nar. nov., br. 57/12. i 120/12.) poslodavac je **do dvije godine** oslobođen obveze plaćanja doprinosa na osnovicu. Poslodavac mora raspolagati potvrdom izdanom od strane HZMO-a kojom dokazuje da radnik prvi put stječe status mirovinskog osiguranika odnosno potvrdom izdanom od strane Zavoda za zapošljavanje iz koje je vidljivo da je riječ o nezaposlenoj osobi koja se prvi put zapošljava u zanimanju za koje se školovala ili o dugotrajno nezaposlenoj osobi.

Kad poslodavac koristi olakšicu u obliku oslobađanja od doprinosa na plaću, tada za izaslanog radnika obračunava i plaća sljedeće doprinose:

- doprinos za mirovinsko osiguranje - po stopi od 20% odnosno po stopi 15% za prvi i 5% za drugi stup mirovinskog osiguranja, koji se obračunavaju kao doprinosi iz osnovice i
- posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu – po stopi od 10%, koji se obračunava kao doprinos na osnovicu, ali samo ako se radi o državi izaslanja za koju je propisana obveza plaćanja toga doprinosa.

Razdoblje od 12 mjeseci odnosno 24 mjeseca u kojem poslodavac ima pravo na oslobođenje od doprinosa na plaću/osnovicu osiguranja ne mora se odnositi samo na razdoblje izaslanja. Poslodavac može za određenog radnika započeti koristiti olakšicu dok radnik radi u tuzemstvu i nastaviti je koristiti nakon upućivanja radnika u inozemstvo, te obrnuto.

Tablica 2. Primjeri obračuna doprinosa za izaslanog radnika za kojega poslodavac koristi olakšicu (plaća za rujan 2014.)

- u kn

Opis	Primjer 4. (izaslanje u državu članicu EU)	Primjer 5. (izaslanje u Kanadu)
Ugovorena plaća za rad u inozemstvu	7.000,00	15.000,00
Plaća koju bi radnik ostvario da radi u Hrvatskoj	4.000,00	8.000,00
Osnovica za obračun doprinosa u razdoblju izaslanja	4.800,00	9.600,00
Doprinos za mirovinsko osiguranje (prvi i drugi stup) – 20%	960,00	1.920,00
Posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu – 10%	-	960,00

6.1.3. Obračun doprinosa na ostale primitke

Primici po osnovi nagrada, potpora i drugi primici iz čl. 38. Zakona o doprinosima nisu primici za rad obavljen u određenom mjesecu,

već ih radnik ostvaruje po nekoj drugoj osnovi. Ako se isplaćuju radniku izaslanom na rad u inozemstvo, u dijelu koji je prema hrvatskim propisima oporeziv porezom na dohodak, također podliježu plaćanju obveznih doprinosa, uz dvije napomene:

1. iznosi ostalih primitaka se pri utvrđivanju osnovice za obračun doprinosa **ne uvećavaju za 20%**, već se doprinosi obračunavaju na osnovicu primitka koja prelazi propisani neoporezivi iznos
2. na te se iznose **ne plaća poseban doprinos** za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu - obveza plaćanja posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu za izaslane je radnike uređena u čl. 188. st. 1. toč. 1., a osnovica je određena u 191. st. 1. Zakona o doprinosima, iz čega proizlazi da se za izaslane radnike posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu obračunava samo na mjesečnu osnovicu.

Na ostale se primitke obračunavaju i plaćaju obvezni doprinosi čak i u slučaju kad radnik iz tih primitaka predujam poreza na dohodak ne plaća u Hrvatskoj, nego sukladno međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja plaća porez na dohodak u državi u kojoj obavlja rad.

Primjer 6. Obračun doprinosa na primitke od kojih se u Hrvatskoj ne plaća predujam poreza na dohodak

Prema izvorima radnog prava koji obvezuju poslodavca „X“, svi radnici imaju pravo na regres za godišnji odmor u iznosu 4.000,00 kn godišnje, pri čemu se 2.500 kn toga iznosa isplaćuje kao neoporeziva godišnja nagrada, a 1.500,00 kn kao bruto plaća u poreznom smislu. Regres se isplaćuje radnicima koji rade u Hrvatskoj i izaslanim radnicima, uključujući i radnika izaslanog na rad u državu s kojom Hrvatska primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i koji predujmove poreza na dohodak plaća u državi rada.

Iako za odnosnog izaslanog radnika neće u trenutku isplate u Hrvatskoj biti ustegnut predujam poreza na dohodak, **na iznos od 1.500,00 kn treba obračunati i platiti doprinose** za obvezna osiguranja prema pravilima obračunavanja doprinosa na ostale primitke (osnovica se ne uvećava za 20% i ne obračunava se poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu).

Izaslani radnik plaća predujmove poreza na dohodak u državi rada. No, mišljenja sam, hrvatski poslodavac i za njega ima pravo koristiti mogućnost neoporezivih isplata propisanih čl. 13. Pravilnika o porezu na dohodak, na koje se zbog povezanosti propisa o porezu na dohodak i Zakona o doprinosima, ne plaćaju obvezni doprinosi. Kako su ispunjeni uvjeti za isplatu 2.500,00 kn kao neoporezivog primitka, proizlazi da taj primitak ni za izaslanog radnika ne podliježe plaćanju doprinosa.

6.2. Obračun mjesečnih doprinosa za razdoblje kraće od mjesec dana

Ukoliko radnik u dijelu mjesečnog razdoblja ima status izaslanog radnika, a u dijelu mjeseca radi u tuzemstvu, **osnovica za obračun doprinosa se dijeli razmjerno** razdoblju u kojem radnik radi u tuzemstvu odnosno u inozemstvu.

Primjer 7. Osnovica za obračun doprinosa za izaslanog radnika za razdoblje kraće od mjesec dana

Radnik je od 8. rujna 2014. godine izaslan na rad u državu članicu EU. Za rad u tuzemstvu ugovorena mjesečna plaća iznosi 10.000,00 kn bruto, a u razdoblju izaslanja isplaćivat će mu se mjesečna plaća u iznosu 2.000 EUR-a (15.000 kuna).

Obračun obveznih doprinosa za mjesec rujan 2014. godine za ovog radnika je sljedeći:

- u kn

Opis	Iznos doprinosa za razdoblje	
	od 1. do 7. rujna	od 8. do 30. rujna
Ugovorena mjesečna plaća	10.000,00	15.000,00
Mjesečna osnovica za obračun doprinosa	10.000,00	12.000,00
Ugovorena plaća za rad u rujnu	2.272,73 (za 40 sati rada)	11.590,91 (za 136 sati rada)
Osnovica za obračun doprinosa za pripadajuće razdoblje	2.272,73	9.272,73
Doprinos za mirovinsko osiguranje (prvi i drugi stup) – 20%	454,55	1.854,55
Doprinos za zdravstveno osiguranje – 15%	340,91	1.390,91
Doprinos za zaštitu zdravlja na radu – 0,5%	11,36	46,36
Doprinos za zapošljavanje – 1,7%	38,64	157,64
Posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu – 10%	-	-

Lako je uočiti da se iznos plaće za obavljeni rad određuje razmjerno odrađenim satima za koje radnik ostvaruje pravo na plaću. Na identičan se način određuje i pripadajuća osnovica za obračun doprinosa za razdoblje od 8. do 30. rujna, tj. **na temelju sati rada** toga razdoblja u odnosu na ukupne radne sate mjeseca rujna. Pripadajući dio mjesečne osnovice nije određen razmjerno danima izaslanja u mjesecu rujnu, jer za taj slučaj nije predviđena primjena čl. 202. Zakona o doprinosima.

U ovom je primjeru poslodavac obvezan na stranici B obrasca JOPPD koji za odnosnog radnika ispostavlja za mjesec rujan 2014. podatke iskazati u dva retka.

7. DOPRINOSI ZA RADNIKA UPUĆENOG NA RAD U DRUGU DRŽAVU ZA KOJU NADLEŽNO TIJELO NIJE PRIHVATILO STATUS IZASLANOG RADNIKA

7.1. Osnovica i vrste obveznih doprinosa koji se plaćaju u Hrvatskoj

Ukoliko poslodavac upućuje radnika na rad u državu za koju nadležno tijelo socijalnog osiguranja nije potvrdilo status radnika kao izaslanog, za tog se radnika svi doprinosi obračunavaju na **osnovicu plaće koju mu poslodavac isplaćuje za rad u inozemstvu**, s tim da tako određena plaća ne može biti manja od minimalne plaće.

Osim doprinosa koji se obračunavaju na osnovicu ugovorene plaće, treba obračunati i platiti i **posebni doprinos** za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu, po stopi od 10%, osim ako je poslodavac od HZZO-a pribavio rješenje kojim ga se oslobađa obveze plaćanja toga doprinosa. HZZO će pozitivno riješiti zahtjev poslodavca ukoliko poslodavac priloži dokaze da je zdravstvena zaštita radnika osigurana na neki drugi način (npr. sklapanjem police osiguranja s komercijalnim osiguravateljem).

7.2. Mirovanje radnog odnosa u Hrvatskoj u razdoblju rada u inozemstvu

Kad se radnika upućuje na rad u inozemstvo u državu koja nije dio EU i s kojom Hrvatska ne primjenjuje bilateralni ugovor o socijalnom osiguranju, to može imati za posljedicu **obvezu plaćanja doprinosa u obje države:**

- u Hrvatskoj, prema propisima koji uređuju obvezne doprinose za osobe u radnom odnosu i
- u državi rada, prema propisima te države.

Kako bi se izbjeglo plaćanje doprinosa u obje države, jedno od mogućih rješenja je postizanje dogovora o **mirovanju radnog odnosa** u Hrvatskoj i uspostavljanje socijalnog osiguranja na temelju radnog odnosa s inozemnim poslodavcem, prema propisima države u kojoj radnik radi.

Ukoliko u razdoblju rada u inozemstvu radniku u Hrvatskoj miruju prava i obveze iz radnog odnosa, poslodavac za njega u Hrvatskoj **ne plaća doprinose**. Radnika treba **odjaviti iz evidencije HZMO-a i HZZO-a** jer mu miruju sva prava i obveze iz radnog odnosa. Ta se prava ponovno uspostavljaju nakon proteka razdoblja mirovanja, ponovnom prijavom radnika nadležnim institucijama socijalnog osiguranja u Hrvatskoj.

8. OPOREZIVANJE PLAĆE RADNIKA KOJI RADI U INOZEMSTVU

Radnici privremeno upućeni na rad u inozemstvo i u razdoblju rada u inozemstvu u pravilu ostaju rezidenti Hrvatske. Plaću primaju u Hrvatskoj ili u državi rada, a ponekad kombinirano, dio u Hrvatskoj, dio u državi rada. U kojoj državi trebaju platiti porez na dohodak iz plaće ostvarene za rad obavljen u inozemstvu, ovisi o tome primjenjuje li Hrvatska s odnosnom državom međudržavni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne primjenjuje. Dodatno, mjerodavno je i razdoblje boravka u inozemstvu i drugi uvjeti uređeni međudržavnim ugovorima.

8.1. Oporezivanje plaće radnika izaslanog u državu s kojom Hrvatska primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

8.1.1. U kojoj državi radnik treba plaćati predujmove poreza na dohodak iz plaće

Hrvatska s 57 država primjenjuje međudržavni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (stanje krajem kolovoza 2014. godine).[8] Većinu ugovora je sklopila Hrvatska kao samostalna država, a svega je nekoliko preuzetih od države prednice. Ugovorima se uglavnom obuhvaća oporezivanje dohotka i imovine, a nekima od njih samo oporezivanje dohotka, pri čemu se pod dohotkom podrazumijeva dobit ostvarena poslovanjem pravnih subjekata i dohodak fizičkih osoba. Svrha međudržavnog ugovora je da se istom poreznom obvezniku ne nameće obveza plaćanja usporedivih poreza na isti predmet oporezivanja, u istom razdoblju, u dvije države. U dijelu koji se odnosi na oporezivanje dohotka fizičkih osoba, eliminiranje dvostrukog oporezivanja postiže se tako da države ugovornice utanačuju **koja od njih ima pravo oporezivati dohodak koji rezident jedne države ostvari u drugoj državi**.

Većina međudržavnih ugovora je koncipirana prema OECD-ovom[9] Modelu porezne konvencije za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, s ciljem ugovaranja standardiziranih rješenja koja sve države identično primjenjuju na istovrsne slučajeve.

Pri određivanju u kojoj državi radnik rezident Hrvatske treba plaćati porez iz plaće ostvarene radom u drugoj državi, prema tom se modelu primjenjuju sljedeća pravila:

- **osnovno pravilo** – prema kojem se porez plaća u državi u kojoj je obavljen rad, prema propisima te države
- **iznimka** – prema kojoj se porez plaća u Hrvatskoj, ali samo u ograničenom razdoblju, uz uvjet da su ispunjena sva tri uvjeta određena međudržavnim ugovorom.

8.1.2. Pravilo - oporezivanje plaće u državi u kojoj se obavlja rad

Prema međudržavnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja vrijedi opće pravilo prema kojem pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada pripada **državi u kojoj je nesamostalni rad obavljen.** Prednost se daje državi u kojoj je radnik fizički prisutan prilikom obavljanja aktivnosti za koju mu je isplaćen dohodak, a ne državi u kojoj se koriste učinci toga rada.

Dakle, pravilo je da se plaća koju ostvari (zaradi) radnik upućen od strane hrvatskog poslodavca na rad u drugu državu, oporezuje u toj drugoj državi, prema propisima te države. Je li to i konačno plaćena porezna obveza na ostvareni dohodak, ovisi o sadržaju određenog međunarodnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i nacionalnog poreznog zakonodavstva. Prema nekim ugovorima država u kojoj je obavljen rad ima **isključivo pravo oporezivanja** toga dohotka, prema nekima država u kojoj je obavljen rad ima pravo oporezivati taj dohodak, ali se **ne isključuje i pravo oporezivanja u državi rezidentnosti,** prema nekima država rezidentnosti ima pravo oporezivati samo pod određenim uvjetima.

Ukoliko se prema međunarodnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predujam poreza na dohodak plaća u državi izaslanja, u Hrvatskoj nema obveze obračunavanja i plaćanja predujmova poreza iz plaće, a porezni obveznik (radnik ili poslodavac u ime radnika) dužan je o toj činjenici **obavijestiti nadležnu Poreznu upravu** (čl. 12. st. 9. Zakona o porezu na dohodak).

No, u tom je slučaju radnik obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu, osim ako prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Hrvatska izuzima taj dohodak od oporezivanja jer isključivo pravo oporezivanja ima država u kojoj je obavljen rad.

8.1.3. Iznimka - u Hrvatskoj oporezivanje plaće za rad obavljen u inozemstvu

Međudržavnim se ugovorima predviđaju izuzeci od općeg pravila, tj. u kojim situacijama pravo oporezivanja plaće (dohotka od nesamostalnog rada) ima država rezidenta, iako je rad obavljen u drugoj državi. Propisuju se **tri uvjeta** koji moraju biti **kumulativno ispunjeni,** a odnose se na:

1. vremensko ograničenje izuzeća – u većini ugovora se izuzeće ograničava na 183 dana, s tim da se ugovorom određuje odnosi li se to razdoblje na bilo koje razdoblje započeto u jednoj i završeno u drugoj kalendarskoj (financijskoj) godini ili se odnosi na jednu kalendarsku godinu
2. poslodavac koji isplaćuje plaću (dohodak od nesamostalnog rada) ne smije biti rezident države u kojoj radnik obavlja rad, što se u većini ugovora određuje kao uvjet da dohodak nije isplaćen od strane ili u ime poslodavca koji je rezident države u kojoj je rad obavljen i
3. ako poslodavac ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi, izuzeće se daje ukoliko se za taj dohodak ne tereti stalna poslovna

[8] Popis država s kojima Hrvatska primjenjuje međudržavni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dostupan je na web stranici Ministarstva financija, Porezna uprava.

[9] Organizaciju za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) je međunarodna ekonomska organizacija osnovana 14. prosinca 1960. g. OECD je konzultativna organizacija, bez snage obvezivanja bilo koje od svojih članica, a trenutno se sastoji od 34 države članice. Sjedište OECD-a je u Parizu.

jedinica u državi u kojoj se obavlja rad (ovim se uvjetom postiže da trošak plaće ne može biti porezno priznati rashod pri izračunavanju dobiti stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi u kojoj se obavlja nesamostalni rad).

Pri određivanju poreznog statusa radnika upućenog na rad u inozemstvo nužno je **detaljno razmotriti odredbe međudržavnog ugovora** koji Hrvatska primjenjuje s odnosnom državom. Ugovori su sklapani u različito vrijeme, neki prema ranijem OECD-ovom modelu iz 1977. godine, neki sadrže specifična rješenja, pa je radi pravilnog postupanja nužno analizirati odredbe konkretnog međudržavnog ugovora.

Ako se primjenjuje izuzetak, tj. ako se plaća oporezuje u Hrvatskoj, a osnovica na koju se obračunavaju doprinosi se razlikuje od svote bruto plaće koja se radniku isplaćuje, osnovicu za obračun poreza na dohodak umanjuju doprinosi za mirovinsko osiguranje obračunani od osnovice određene sukladno čl. 37. Zakona o doprinosima. Ta se **osnovica u pravilu razlikuje od svote bruto plaće** koja se radniku isplaćuje i od koje se utvrđuje obveza poreza na dohodak.

Primjer 8. Obračun poreza na dohodak za izaslanog radnika, kad se porez plaća u Hrvatskoj

Radnik je privremeno upućen na rad u Italiju na razdoblje od tri mjeseca, od 1. rujna do 30. studenoga 2014. godine. Plaća se isplaćuje u Hrvatskoj, u kunama. Poslodavac u Italiji nema stalnu poslovnu jedinicu. U razdoblju rada u Italiji, radniku će se isplaćivati mjesečna plaća u iznosu 15.000,00 kn. Isti radnik za rad u tuzemstvu ima pravo na plaću u iznosu 8.000,00 kn mjesečno. Prebivalište radnika je u Zagrebu. Ima jedno uzdržavano dijete.

Obračun poreza na dohodak pri isplati plaće za rujan 2014. (isplata u listopadu) je sljedeći:

Red. br.	Opis	Iznos u kn
1.	Bruto plaća	15.000,00
2.	Osnovica za obračun doprinosa	9.600,00
3.	Doprinos iz plaće: 20% od 9.600,00	1.920,00
4.	Dohodak	13.080,00
5.	Osobni odbitak	3.300,00
6.	Porezna osnovica	9.780,00
7.	Porez na dohodak: 2.200,00 – 12% = 264,00 6.600,00 – 25% = 1.650,00 980,00 – 40% = 392,00	2.306,00
8.	Prirez -18%	415,08
9.	Neto plaća (1. – 3. – 7. – 8.)	10.358,92
10.	Doprinosi na plaću 17,2% na 9.600,00	1.651,20

8.2. Oporezivanje plaće radnika koji radi u državi s kojom Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Ako Hrvatska s državom u koju je radnik privremeno upućen na rad ne primjenjuje međudržavni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, porez na dohodak će vjerojatno trebati platiti **u obje države**. Obveza plaćanja poreza u Hrvatskoj proizlazi iz odredbi Zakona o porezu na dohodak, a u državi rada se postupa prema propisima te države.

8.3. Izaslani radnici i godišnja prijava poreza na dohodak

Izaslani radnik koji je u razdoblju rada u inozemstvu u Hrvatskoj plaćao predujmove poreza na dohodak iz plaće, **nema obvezu** za taj dohodak podnijeti godišnju poreznu prijavu. Porez na dohodak od nesamostalnog rada koji je za njega obračunao i uplatio poslodavac smatra se konačnim i nema obveze podnošenja godišnje porezne prijave. Dakako, radnik kao porezni obveznik može dobrovoljno podnijeti godišnju prijavu poreza na dohodak, ukoliko iz bilo kojeg razloga ima takav interes.

Radnik koji je u razdoblju rada u inozemstvu plaćao predujmove poreza na dohodak u državi izaslanja, a dvostranim ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji Hrvatska primjenjuje s odnosnom državom određeno je da država u kojoj je obavljen rad ima isključivo pravo oporezivanja toga dohotka, također **nema obvezu** podnijeti godišnju poreznu prijavu u Hrvatskoj. Ukoliko je podnosi dobrovoljno, inozemni dohodak ostvaren u svojstvu izaslanog radnika ne uključuje u godišnju prijavu.

Radnik koji je za vrijeme rada u inozemstvu u državi rada plaćao predujmove poreza na dohodak iz plaće (zato ih nije plaćao u Hrvatskoj), a međudržavnim ugovorom nije isključeno pravo Hrvatske da oporezuje taj dohodak, **obvezan je podnijeti godišnju poreznu prijavu**. U godišnjoj poreznoj prijavi tada treba iskazati samo dohodak od nesamostalnog rada i eventualno ostvareni dohodak od samostalne djelatnosti (jer se godišnja porezna prijava podnosi obvezno), te priložiti dokaz o porezu plaćenom u inozemstvu. Porez plaćen u inozemstvu može se uračunati u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj samo ako odgovara tuzemnom porezu na dohodak, i to samo do visine tuzemnog poreza obračunanog na inozemni dohodak.

Pri utvrđivanju poreza plaćenog u inozemstvu koji se može uračunati u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj, nameće se **pitanje obuhvata primitaka** od kojih je u inozemstvu plaćen predujam poreza na dohodak. Naime, države u svojim nacionalnim zakonodavstvima različito uređuju obuhvat primitaka koji se oporezuju kao dohodak od nesamostalnog rada, pa se događa da se na određeni primitak ili dio primitka u državi izaslanja plaća predujam poreza, a prema našem poreznom zakonodavstvu taj primitak ne podliježe plaćanju poreza na dohodak. Moguće je i obrnuto.

Ilustrativan je primjer isplata terenskog dodatka koji je prema hrvatskim propisima neoporeziv do određenog iznosa i uz određene uvjete, a podliježe oporezivanju u državi rada. Prema hrvatskom poreznom zakonodavstvu primljene iznose terenskog dodatka ne treba uključiti u godišnju poreznu prijavu kao dohodak od nesamostalnog rada, iako je i na te iznose u inozemstvu plaćen porez na dohodak. Porezno tijelo bi pri obradi godišnjih poreznih prijava o tome moralo voditi računa, tim više što obrazac DOH nema predviđenu rubriku za isključivanje dijela primitka od kojeg je u inozemstvu plaćen porez, a taj se primitak prema hrvatskim propisima ne oporezuje porezom na dohodak.

Porez plaćen u inozemstvu uračunava se u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj na sljedeći način:

- prema metodi uračunavanja određenoj međudržavnim ugovorom koji Hrvatska primjenjuje s odnosnom državom, odnosno
- prema pravilima iz čl. 82. Pravilnika o porezu na dohodak, ukoliko međudržavnim ugovorom nije određena metoda uračunavanja i u slučaju kad je porez plaćen u državi s kojom Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Kada se inozemni porez uračunava u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj prema čl. 82. Pravilnika o porezu na dohodak, izračun se provodi u tri koraka:

1. *korak* - izračuna se prosječna porezna stopa na godišnji dohodak iskazan u godišnjoj poreznoj prijavi, kao učešće poreza u ukupnom dohotku (dohodak prije umanjenja za olakšice i osobni odbitak)
2. *korak* - primjenom tako izračunane prosječne porezne stope na iznos inozemnog dohotka izračunava se najviša svota inozemnog poreza koji se može uračunati u podmirenje godišnje porezne obveze u Hrvatskoj i
3. *korak* - svota inozemnog poreza koji se može uračunati uspoređuje se s inozemnim porezom iz potvrde inozemnog poreznog tijela, pa ako je:
   - inozemni porez veći od iznosa koji se može uračunati - uračunava se samo do iznosa koji se može uračunati
   - inozemni porez manji od iznosa koji se može uračunati - uračunava se svota inozemnog poreza iz potvrde.

Tablica 3. Izračunavanje inozemnog poreza koji se može priznati u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj

Opis	Iznos u kn
Dohodak ostvaren u tuzemstvu	150.000,00
Dohodak ostvaren u inozemstvu (po srednjem tečaju HNB-a)	50.000,00
Ukupno ostvareni godišnji dohodak u tuzemstvu i inozemstvu u 2012. godini (inozemni dohodak – po srednjem tečaju HNB-a)	200.000,00
Obveza godišnjeg poreza na dohodak izračunana na ukupni godišnji dohodak (stope poreza za 2014. godinu; prirez 10%)	54.464,78
Prosječna porezna stopa (54.464,78 : 200.000,00 = 0,2723 x 100 = 27,23%)	**27,23%**
Iznos inozemnog poreza (po srednjem tečaju HNB-a, iz potvrde inozemnog poreznog tijela)	17.500,00
Iznos inozemnog poreza koji se može uračunati u podmirenje porezne obveze u RH (27,23% od 50.000,00)	13.615,00
Obveza godišnjeg poreza na dohodak nakon uračunavanja inozemnog poreza (54.464,78 – 13.615,00)	40.849,78

Da je inozemni porez manji od 13.615,00 kn, u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj mogao bi se uračunati samo iznos do visine inozemnog poreza.

9. ISKAZIVANJE PLAĆA IZASLANIH RADNIKA U OBRASCU JOPPD

Primici izaslanih radnika i propisana javna davanja obračunana za njih, iskazuju se u obrascu JOPPD. Podatke treba iskazati i u slučaju kad se za izaslanog radnika u Hrvatskoj plaćaju samo doprinosi, a predujmovi poreza se plaćaju u državi izaslanja i u slučaju kad se u Hrvatskoj plaćaju i doprinosi i porez na dohodak. Podaci se iskazuju **neovisno o tome u kojoj se državi plaća isplaćuje,** u Hrvatskoj, u državi izaslanja ili kombinirano.

Obrazac JOPPD treba ispostaviti na dan isplate plaće odnosno na dan plaćanja javnih davanja iz plaće i na plaću (osnovicu osiguranja), odnosno sljedeći dan. Ako plaća za prethodni mjesec nije isplaćena do kraja mjeseca za prethodni, obrazac treba ispostaviti zadnjeg dana u mjesecu.

Pri iskazivanju podataka na stranici B obrasca JOPPD za oznaku stjecatelja primitka (**pod 6.1.)** koristi se jedna od sljedećih šifri:

- **0005** – radnik izaslan na rad u inozemstvo
- **0006** – radnik izaslan na rad u inozemstvo koji se prvi put zapošljava i za kojega poslodavac prema Zakonu o doprinosima koristi oslobođenje od obveze doprinosa na plaću/osnovicu u trajanju do godinu dana i
- **0007** - radnik izaslan na rad u inozemstvo za kojega poslodavac prema Zakonu o poticanju zapošljavanja koristi oslobođenje od obveze doprinosa na plaću/osnovicu u trajanju do dvije godine.

Šifriranje oznake vrste primitka **pod 6.2.** ovisi o tome u kojoj se državi plaćaju predujmovi poreza na dohodak, pa se postupa na jedan od sljedeća dva načina:

1. ako se predujam poreza na dohodak plaća u Hrvatskoj, pod 6.2. se kao oznaka vrste primitka koristi odgovarajuća šifra iz skupine **0001-0019** (za isplatu mjesečne plaće) odnosno šifra iz skupine **0021-0039** (pri isplati ostalih primitaka uz plaću);
2. ako se na temelju međudržavnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u Hrvatskoj ne plaćaju predujmovi poreza na dohodak (jer se plaćaju u državi izaslanja), pod 6.2. se za oznaku vrste primitka koristi oznaka iz skupine **0061-0069**.

U slučaju kad se predujmovi poreza na dohodak plaćaju u Hrvatskoj, na stranici B obrasca JOPPD iskazuje se podatak o isplaćenom primitku (pod 11.), podaci o osobnom odbitku i obračunanom porezu na dohodak i možebitnom prirezu.

U slučaju kad se u Hrvatskoj ne plaćaju predujmovi poreza na dohodak (jer se plaćaju u državi izaslanja), u rubrici pod 11. iskazuju se nule, a **plaća od koje se porez na dohodak plaća u državi izaslanja uvećana za doprinose iz plaće plaćene u Hrvatskoj**, iskazuje se u polju **15.2.,** inače predviđenom za upisivanje neoporezivih primitaka. Sadržajno se ne radi o neoporezivom primitku, već o primitku koji zbog primjene međudržavnog ugovora u trenutku isplate nije oporeziv u Hrvatskoj. Pri iskazivanju podataka naročito je važno pravilno označiti vrstu primitka pod 15.1., za što su predviđene dvije šifre:

- oznaka **36** – primici po osnovi dohotka od nesamostalnog rada na koje se prema međudržavnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predujam poreza plaća u inozemstvu, a primatelj dohotka (porezni obveznik, radnik) je dužan u Hrvatskoj podnijeti godišnju prijavu poreza na dohodak
- oznaka **37** - primici po osnovi dohotka od nesamostalnog rada na koje se prema međudržavnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predujam poreza plaća u inozemstvu, a primatelj dohotka nije dužan podnijeti godišnju poreznu prijavu jer prema međudržavnom ugovoru Hrvatska taj dohodak izuzima od oporezivanja.

Primjer 9. Iskazivanja podataka o plaći izaslanog radnika u obrascu JOPPD

Za ilustraciju iskazivanja podataka u obrascu JOPPD navode se sljedeći primjeri (plaća za rujan 2014. godine):

a) mjesečna plaća izaslanog radnika ugovorena je u iznosu 15.000,00 kn, osnovica za plaćanje doprinosa iznosi 9.600,00 kn, radnik je izaslan u državu za koju nema obveze plaćanja posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu, predujam poreza na dohodak se plaća u Hrvatskoj;

b) mjesečna plaća izaslanog radnika ugovorena je u iznosu 15.000,00 kn, osnovica za plaćanje doprinosa iznosi 9.600,00 kn, predujam poreza na dohodak se plaća u Hrvatskoj, a poslodavac za odnosnog radnika koristi oslobođenje od doprinosa na plaću

prema Zakonu o doprinosima, radnik je izaslan u državu za koju postoji obveza plaćanja posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu;

c) mjesečna plaća izaslanog radnika ugovorena je u iznosu 15.000,00 kn, osnovica za plaćanje doprinosa iznosi 9.600,00 kn, ne plaća se doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu, predujam poreza na dohodak se plaća u državi izaslanja, a prema međudržavnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i Hrvatska ima pravo oporezivati taj dohodak, pa je radnik dužan podnijeti godišnju poreznu prijavu;

d) mjesečna plaća izaslanog radnika ugovorena je u iznosu 15.000,00 kn, osnovica za plaćanje doprinosa iznosi 9.600,00 kn, ne plaća se doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu, predujam poreza na dohodak se plaća u državi izaslanja, a prema međudržavnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Hrvatska taj dohodak izuzima od oporezivanja, a radnik nema obvezu podnijeti godišnju poreznu prijavu;

e) plaća radnika koji u dijelu mjeseca radi u Hrvatskoj, a u dijelu mjeseca je izaslan u inozemstvo, predujmovi poreza se za rad obavljen u Hrvatskoj plaćaju u Hrvatskoj, a za rad obavljen u inozemstvu porez se plaća u državi izaslanja (podaci o plaći iz primjera broj 7.), radnik ima obvezu podnijeti godišnju poreznu prijavu;

f) zaduženje za doprinose za izaslanog radnika u slučaju zakašnjenja poslodavca, tj. plaća izaslanog radnika za prethodni mjesec nije isplaćena do kraja tekućeg mjeseca, ugovorena plaća iznosi 15.000,00 kn, a osnovica za doprinose 9.600,00 kn, ne plaća se doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu.

- stranica B -

I. OIB podnositelja izvješća 99999999999 **II. Oznaka izvješća** **III. Vrsta izvješća 1** **IV. Redni broj stranice 1/1**

1. Redni broj	2. Šifra općine/grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Sati rada		11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja s povećanim trajanjem - II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
	3. Šifra općine/grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom r.v.	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja s pov. tr.	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak	13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	

Slučaj a)

1.	01333	11111111111	0005	0	3	176		15.000,00	1.440,00	1.440,00	163,20	0,00	0,00	1.920,00	4.840,00	1.774,00	0	1	15.000,00
	00000	A.A.	0001	0	1	01.09.2014.	30.09.2014.	9.600,00	480,00	48,00	0,00	0,00	0,00	13.080,00	8.240,00	319,32	0,00	10.986,68	

Slučaj b)

1.	01333	22222222222	0006	0	3	176		15.000,00	1.440,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.920,00	4.840,00	1.774,00	0	1	15.000,00
	00000	B.B.	0001	0	1	01.09.2014.	30.09.2014.	9.600,00	480,00	0,00	0,00	960,00	0,00	13.080,00	8.240,00	319,32	0,00	10.986,68	

Slučaj c)

1.	01333	33333333333	0005	0	3	176		0,00	1.440,00	1.440,00	163,20	0,00	0,00	1.920,00	0,00	0,00	36	1	15.000,00
	00000	C.C.	0061	0	1	01.09.2014.	30.09.2014.	9.600,00	480,00	48,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15.000,00	13.080,00	

Slučaj d)

1.	01333	44444444444	0005	0	3	176		0,00	1.440,00	1.440,00	163,20	0,00	0,00	1.920,00	0,00	0,00	37	1	15.000,00
	00000	D.D.	0061	0	1	01.09.2014.	30.09.2014.	9.600,00	480,00	48,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15.000,00	13.080,00	

Slučaj e)

1.	01333	55555555555	0001	0	3	40		2.272,73	340,91	340,91	38,64	0,00	0,00	454,55	1.818,18	0,00	0	1	2.272,73
	01333	E.E.	0001	0	1	01.09.2014.	30.09.2014.	2.272,73	113,64	11,36	0,00	0,00	0,00	1.818,18	0,00	0,00	0,00	1.818,18	
2.	01333	55555555555	0005	0	1	136		0.00	1.390.91	1.390,91	157,64	0,00	0,00	1.854.55	0,00	0,00	36	1	11.590,91
	00000	E.E.	0061	0	1	01.09.2014.	30.09.2014.	9.272,73	463,64	46,36	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11.590,91	9.736,36	

Slučaj f)

1.	01333	66666666666	0005	0	3	176		0,00	1.440,00	1.440,00	163,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0	0	15.000,00
	00000	F.F.	0041	0	1	01.09.2014.	30.09.2014.	9.600,00	480,00	48,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	

ŽELJKO DEKOVIĆ, mag. oec.
Veleučilište u Šibeniku

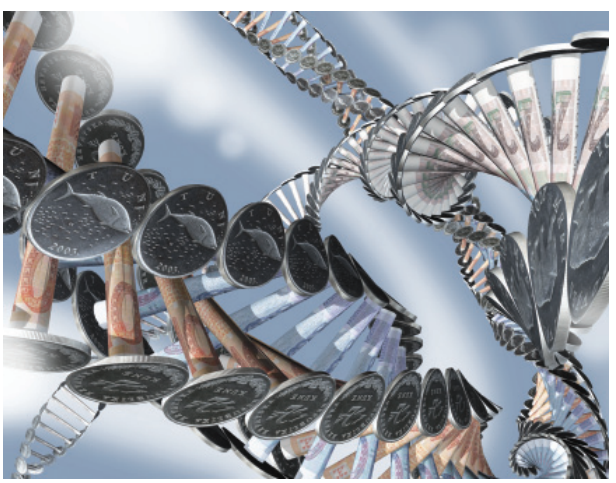
Stručni članak UDK 336.64

Financijsko upravljanje hotelijerskim poduzećima na temelju analize financijske ravnoteže

Uspješno poslovanje hotelijerskih poduzeća zahtijeva brzo reagiranje na tržišne promjene što je moguće samo kod temeljitog poznavanja jakih i slabih strana hotelijerskog poduzeća i određivanja njegovog mjesta na tržištu. Način i oblik vrednovanja poduzeća u okruženju tržišne ekonomije implicira temeljito poznavanje, ne samo financijske situacije ovih poduzeća, već i sredstava za njihovo vrednovanje. Preduvjet efikasnog upravljanja financijskim procesima u hotelijerskim poduzećima je dijagnosticiranje situacije u poduzeću i posjedovanje dovoljno informacija koje pruža ponajprije financijska analiza tvrtke. Autor u tekstu ističe da je analiza bilance kao jednog od temeljnih financijskih izvještaja osnovno sredstvo prosuđivanja efikasnosti i gospodarskog iskorištenja imovine hotelijerskog poduzeća te iskazuje razinu svih njegovih poduzetničkih aktivnosti sa stajališta financija.

1. UVOD

„Sve što imam - sve što dugujem = moja neto vrijednost ili kapital“
Welsh, A. G.; Short, G. D.[1]



Glavni izvor informacija o poslovanju tvrtke su financijski izvještaji[2] pored kojih se kao dodatni izvori mogu koristiti razne publikacije i izvješća brokerskih kuća te dostupne informacije s financijskih tržišta i tržišta proizvoda i usluga. Analiza financijskih izvještaja u hotelijerstvu najvažniji je dio cjelokupne analize poslovanja hotelijerskih poduzeća. Mnogi korisnici financijskih izvještaja često kažu da iz njih ne mogu ocijeniti bonitet poduzeća i da izvještaji služe samo za zadovoljavanje zakonskih uvjeta. Međutim, na temelju dobre analize može se donijeti mjerodavan sud o bonitetu promatranog poduzeća. Analiza omogućava odgovor na pitanje kako je poduzeće poslovalo u prethodnom razdoblju i kako poboljšati rezultat u narednom razdoblju. Svrha analize financijskih izvješća jest „procjena trenda, veličine, dinamike i rizičnosti budućih gotovinskih tijekova tvrtke“,[3] te se dobiveni rezultati „trebaju procijeniti u svjetlu vremenske dinamike, rezultata konkurencije i korporacijske strategije“.[4]

Cilj financijskog izvještavanja jest informiranje o financijskom položaju poduzeća kao i o uspješnosti poslovanja temeljem svih relevantnih i „istovremeno pouzdanih računovodstvenih informacija u obliku i sadržaju prepoznatljivom i razumljivom onome kome je namijenjeno“.[5]

U analizi financijskih izvještaja isto je kao i u medicini: *„Prije terapije Gospod je stavio dijagnozu. A prije dijagnoze analizu.“*[6] Ona prethodi procesu upravljanja, odnosno procesu planiranja koji je sastavni dio upravljanja. Iako ova analiza pruža samo financijske informacije, te ne osigurava sveobuhvatnost i razmatranje cjeline poslovanja poduzeća, racionalna je osnova za prevenciju, korekciju i poboljšanje poslovnih procesa u hotelijerskom poduzeću.

2. ANALIZA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I NJENO KORIŠTENJE U POSLOVANJU HOTELIJERSKIH PODUZEĆA

Financijski izvještaji pružaju vjerodostojnu sliku o imovinskoj i financijskoj situaciji hotelijerskog poduzeća. U financijskim izvještajima se na vrlo komprimiran način prikazuje cijeli reprodukcijski proces poduzeća. Na relativno malom prostoru koncentrirana je velika količina informacija o uvjetima, tijeku i rezultatima događaja

[1] Welsh, A. G.; Short, G. D., 1978. Fundamentals of Financial Accounting, Homewood, Illinois, Irvin, p. 52.
[2] Vidučić, Lj.: Financijski menadžment, RRiF plus, Zagreb, 2006., str. 364.
[3] Vidučić, Lj.: Financijski menadžment, RRiF plus, Zagreb, 2006., str. 376.
[4] Vidučić, Lj.: Financijski menadžment, RRiF plus, Zagreb, 2006., str. 376.
[5] Žager, K., Žager, L.: Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 1999., str. 33.
[6] Risse, W.: So analysieren Sie ein Unternehmen selbst, VDE, Berlin, 2000., str. 17.

u poduzeću, pri čemu podatci iz financijskih izvještaja poslovanja stručno, vremenski i formalno moraju ispravno odgovarati njenoj djelatnosti. Analiza financijskih izvješća prvenstveno je orijentirana na vrijednosne podatke i informacije te „teži i ka pogledu u budućnost i naglašavanju onih aspekata poslovanja koji su kritički za preživljavanje, a to su, prije svega, sigurnost i uspješnost (efikasnost) poslovanja“,[7] pa se može utvrditi kako je to „proces primjene različitih analitičkih sredstava i tehnika pomoću kojih se podaci iz financijskih izvještaja pretvaraju u upotrebljive informacije relevantne za upravljanje“.[8]

U provođenju analize financijskog položaja hotelijerskog poduzeća nužna je analiza temeljnih financijskih izvještaja: bilance poduzeća, računa dobiti i gubitka te izvještaja o novčanom tijeku. Ocjena financijskog položaja hotelijerskog poduzeća temelji se na analizi financijske ravnoteže, analizi pasive s aspekta vlasništva, tj. analizi zaduženosti i analizi profitne sposobnosti poduzeća. Ova tri segmenta financijske analize se međusobno prožimaju i dopunjuju, tako da se ocjena financijskog položaja poduzeća ne može utvrditi bez prethodno provedenih analiza.

Temeljni zadatak analize financijskog hotelijerskog položaja poduzeća je ispitati i utvrditi sljedeće:

- strukturu bilance sredstava i njihovih izvora
- strukturu tekućih sredstava i izvora
- pokrivenost stalnih sredstava i stalnih zaliha trajnim izvorima sredstava
- investicijsku sposobnost
- analizu dugoročne financijske ravnoteže
- analizu kratkoročne financijske ravnoteže
- usklađenost između stupnja likvidnosti pojedinih elemenata aktive i stupnja ročnosti pasive.

U postupku analize financijskih izvještaja nekada su potrebni i podatci koje dijelovi računovodstvene bilance ne pružaju. U tom slučaju ovi podatci se dobivaju iz drugih izvora – iz izvještaja poduzeća, iz evidencije odrađenog vremena itd.

Postupci financijske analize mogu biti različiti. Ovisi o tome što se smatra odlučujućim u vrednovanju financijskog stanja tvrtke. Cijeli proces financijske analize u hotelijerskim poduzećima može se sažeti u sljedeće kronološki povezane korake:

1. prikupljanje informacijskih izvora, kao podlogu za financijsku analizu (bilanca, račun dobiti i gubitka, bilješke, izvještaj o novčanom tijeku i druge dostupne informacije)
2. izračun pokazatelja financijske analize (izbor obrazaca, postupak i sam izračun pokazatelja)
3. usporedba pokazatelja financijske analize:
   a) s postignutim rezultatima iz prethodnih razdoblja vlastitog poduzeća
   b) s rezultatima odabranih poduzeća
   c) s prosječnim pokazateljima pripadajuće grupe hotelijerske djelatnosti
   d) eventualno s ekstremnim vrijednostima postignutim u hotelijerskoj djelatnosti.
4. analiza uzajamnih odnosa među izračunatim financijskim pokazateljima
5. cjelokupno vrednovanje financijske situacije tvrtke na osnovu ostvarene analize.

Financijsku stabilnost hotelijerskog poduzeća uvjetuju brojni čimbenici koji međusobno mogu biti kontradiktorni, što dodatno otežava konačno sagledavanje financijskog položaja poduzeća. Ovaj problem se rješava vremenskom i konkurentskom usporedbom financijskog položaja poduzeća. Vremensko uspoređivanje omogućuje analizu kretanja ili razvoja financijskog položaja poduzeća. Unatoč ograničenju, jer se podatci iz financijske analize odnose na prošlost i uvjete koji se neprekidno mijenjaju i ne može se s potpunom pouzdanošću tvrditi da će se pozitivan trend nastaviti ni u bliskoj, a da se i ne govori o dalekoj budućnosti, ista predstavlja proces utvrđivanja značajnih poslovnih, posebice financijskih obilježja poduzeća koji proizlaze iz podataka i informacija računovodstveno-informacijskog sustava unesenih u izvještaje.

Konkurentska usporedba temelji se na usporedbi financijskog položaja poduzeća u odnosu na konkurenciju čime se može analizirati poduzeće s gledišta opstanka, rasta i razvoja. Utvrđuju se razlike u izvedbi između odabranih financijskih pokazatelja u predmetnom i konkurentskom poduzeću, prepoznaju razlozi koji objašnjavaju zašto postoji razlika u izvedbi i razvoju plana poboljšanja. Pri tome treba voditi računa o reprezentativnosti konkurentnih poduzeća ili grupe s kojima se uspoređujemo, u cilju izbjegavanja donošenja netočnih zaključaka.

Konačni cilj financijske analize je korištenje podataka financijskih izvještaja i pokazatelja financijske analize u maksimiziranju vrijednosti poduzeća. S točke gledišta vlasnika hotelijerskog poduzeća cilj financijske analize je osigurati kvantitativne informacije kojima će se utjecati na povećanje tržišne vrijednosti dionica hotelijerske tvrtke.[9]

3. BILANCA KAO POLAZIŠTE FINANCIJSKE ANALIZE HOTELIJERSKIH TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

3.1. Bilanca i ocjena financijskog potencijala hotelijerskog poduzeća

Ocjena financijskoga potencijala hotelijerskog poduzeća donosi se temeljem analize bilance. Bilanca, jedan od temeljnih financijskih izvještaja, „je sustavni pregled imovine, kapitala i obveza gospodarskog subjekta na određeni datum, najčešće na datum završetka fiskalne godine.“[10] Bilanca predstavlja dvostruki prikaz imovine, jednom prema pojavnom obliku, a drugi put prema podrijetlu, odnosno vlasničkoj pripadnosti te imovine,[11] odnosno ***imovina = izvori imovine, tj. imovina = obveze + kapital***. Shvaćanje informacija koje se nalaze u bilanci kao i načina na koji određeni događaji na nju utječu podrazumijeva poznavanje punog značenja tih dviju strana. Stavke prikazane u imovini su ekonomski resursi poslovnog subjekta, dok obveze predstavljaju dugove prema bankama, dobavljačima, zaposlenima, a vlasnička glavnica prikazuje obveze prema vlasniku.

U računovodstvenom smislu bilanca je ravnoteža između vrijednosti imovine ili aktive i vrijednosti kapitala i obveza ili pasive. Ravnoteža bilance proizlazi iz činjenice da svaka imovina iskazana u aktivi ima svoj izvor u pasivi. S obzirom da se podaci iz bilance temelje na povijesnim troškovima, a ne na tržišnim vrijednostima, oni daju samo opću procjenu vrijednosti tvrtke.

Pri razmatranju financijskog položaja hotelijerskog poduzeća posebno je bitna struktura imovine, struktura obveza i kapitala,

[7] Žager, K., Žager, L.: Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 1999., str. 156.

[8] Žager, K., Žager, L.: Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 1999., str. 156.

[9] S. Orsag, D. Gulin, Financijska analiza hotelske tvrtke, Acta turistica Volume 13/2001. Ekonomski fakultet Zagreb, 2001., str. 149.

[10] Vidučić, Lj.: Financijski menadžment, RRiF plus, Zagreb, 2006., str. 366.

[11] Bilanca na strani aktive informira o imovini tvrtke, a na strani pasive o izvorima vlasništva ove imovine.

kao i njihova međusobna povezanost i uvjetovanost. Iz toga proizlazi da je bilanca „osnovna podloga za analizu financijskog položaja, za utvrđivanje slabosti i nedostataka u poslovanju, kao i za predviđanje budućeg poslovanja“.[12]

Analizi bilance, kao i ostalih financijskih izvještaja se pristupa na dva načina:

a) praćenjem podataka kroz više vremenskih razdoblja dolazi se do saznanja o trendu podataka/stavaka koji su predmet analize, koju još nazivamo i horizontalna analiza bilance
b) analizom učešća pojedinih pozicija u strukturi financijskih izvještaja dolazi se do podataka o promjenama strukture određenog financijskog izvješća, koju još nazivamo i vertikalna analiza bilance
a) horizontalnom metodom bilančne strukture možemo definirati kakvi su odnosi pojedinih pozicija aktive u odnosu na pojedine pozicije pasive. Neke od zanimljivijih analiza koje se mogu provesti horizontalnom metodom su:
   - Dugotrajna imovina / dugotrajni kapital – ako je imovina veća od kapitala to nam pokazuje da se dio imovine financira iz kratkotrajnih izvora – moguća posljedica su problemi kod plaćanja obveza
   - Kratkotrajna imovina / kratkoročne obveze – odnos bi trebao biti veći od 100, u protivnom nastaju problemi s plaćanjem obveza
   - Vlastiti kapital / dugotrajna imovina – stopa ne bi smjela biti manja od 100 osim u slučaju ako je razlika nadomještena dugoročnim obvezama.

Zbog velikog značenja kontinuiranog praćenja stanja bilance hotelijerskog poduzeća horizontalnu i vertikalnu analizu treba provoditi u češćim vremenskim intervalima kako bi zadržali poslovanje poduzeća unutar postavljenih ciljeva. Čak i najmanji poremećaj u strukturi bilance tvrtke često može predstavljati veliku prijetnju poslovanju hotelijerskog poduzeća.

Otkrivanje poremećaja u bilanci hotelijerskih poduzeća vertikalnom metodom u pravilu se započinje analiziranjem i testiranjem pojedinih bilančnih pozicija tako da se ne dovodi u vezu imovinske dijelove bilance s izvorima financiranja. Promjene u bilanci kao poremećaji izražavaju se u postotku na promjene sadašnjeg stanja u odnosu na jedno ili više stanja iz povijesti. Pri tome mora se naglasiti da svaka promjena ujedno ne znači i da se radi o poremećaju u bilanci. Općenito je pravilo da odstupanja veća od 10 % predstavljaju signal za početak analize koja otkriva što je uzrokovalo tako veliku razliku. Takve razlike mogu biti i privremene, ali i nastati vanjskim faktorima, npr. promjenom računovodstvenih politika i sl. Pokazatelji koji se računaju analizom bilančne strukture temelje se na dijelu imovine nasuprot ukupne imovine, kao i dijelova izvora prema ukupnim izvorima. Preduvjet za saznanje upućuju li takvi pokazatelji na poremećaj strukture bilance je dobro poznavanje poslovanja ne samo poduzeća, već i same hotelijerske djelatnosti.

Kod vertikalne analize mogu se staviti u odnos npr.:

- Sredstva dugotrajne i nematerijalne imovine/ukupnu imovinu (veliki postotak pokazuje na moguć poremećaj – previše imovine koja ne stvara prihod)
- Potraživanja/ukupna imovina (moguća prevelika potraživanja – pokazuje problem naplate)
- Zalihe/ukupna imovina (moguće gomilanje zaliha)
- Ukupni dugovi/ukupni kapital (veliki postotak dugova pokazuje probleme s plaćanjem obveza).

Neovisno o djelatnosti kojom se poslovni subjekt bavi analizom određenih bilančnih pozicija moguće je prepoznati mjesto, veličinu i smjer poremećaja koji su nastali. Ipak hotelijerstvo kao djelatnost posjeduje određene specifičnosti. Struktura imovine na strani aktive u bilanci (vidjeti tablicu 1.) pruža financijskom analitičaru informacije o:

a) visini i strukturi likvidnosti imovine tvrtke
b) naravi poduzetničke djelatnosti tvrtke i pretpostavkama njene platežne sposobnosti – na temelju strukture kratkotrajne imovine
c) investicijskoj zahtjevnosti i opterećenju poduzetničke djelatnosti – na temelju uzajamnog omjera dugotrajne i kratkotrajne imovine.

Na primjer, analizom strukture bilance hotelijerskog poduzeća (tablica 1.) vidljivo je da kratkotrajna imovina čini svega 3,73 posto ukupne imovine poduzeća, dok dugotrajna imovina čini 96,37 posto i u cijelosti je u materijalnom obliku. U strukturi pasive poduzeća dominiraju kapital i rezerve s udjelom od 42,9%, dok na dugoročne obveze otpada 37,5%, a na kratkoročne obveze 13,6% pasive. Ovakvi odnosi dugotrajne i kratkotrajne imovine karakteristični su za hotelijerstvo, zbog velike vrijednosti materijalne imovine.

Tablica 1. Prikaz strukture bilance hotelijerskog poduzeća

BILANCA na dan 31. 12. 2010.

u kunama

AKTIVA		PASIVA	
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL		**A) KAPITAL I REZERVE**	
B) DUGOTRAJNA IMOVINA	265.223.944	I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	99.754.400
I. NEMATERIJALNA IMOVINA		II. KAPITALNE REZERVE	829.039
II. MATERIJALNA IMOVINA	265.223.944	III. REZERVE IZ DOBITI	17.661.117
III. DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA		IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	
IV. POTRAŽIVANJA		V. ZADRŽANA DOBIT	3.445.145
V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA		VI. PRENESENI GUBITAK	
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA	10.286.671	VII. DOBIT POSLOVNE GODINE	11.512.759
I. ZALIHE	1.615.272	VIII. GUBITAK POSLOVNE GODINE	
II. POTRAŽIVANJA	5.538.011	IX. MANJINSKI INTERES	
III. KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA	3.087.962	**B) REZERVIRANJA**	
IV. NOVAC U BANCI I BLAGAJNI	45.426	**C) DUGOROČNE OBVEZE**	103.451.701
D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI		**D) KRATKOROČNE OBVEZE**	37.485.443
E) GUBITAK IZNAD KAPITALA		**E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA**	1.371.011
F) UKUPNO AKTIVA	275.510.615	**F) UKUPNO – PASIVA**	275.510.615
G) IZVANBILANČNI ZAPISI		**G) IZVANBILANČNI ZAPISI**	

Izvor: Modificirano prema http://www.ilirijabiograd.com /frontend/images/rte/022011/TFI-POD, ILIRIJA20d.d 2031.12.2010. [13]

[12] Žager, K., Žager, L.: Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 1999., str. 34.

[13] Podatci preuzeti dana 10. 10. 2012. godine.

Prevladavajući udio dugotrajne imovine u bilancama hotelijerskih poduzeća, koja čini preko 90 posto ukupne vrijednosti hotelske imovine (u ukupnom gospodarstvu udio dugotrajne imovine iznosi oko 40% ukupne vrijednosti imovine)[14] je posljedica velike vrijednosti hotelskih zgrada, koje su osnovni dio imovine svakog hotela. Ujedno zbog visokog udjela gotovog novca i kratkoročnih potraživanja zajedno s kratkim ciklusom trajanja proizvodnih i uslužnih procesa javljaju se manje potrebe za kratkotrajnom imovinom, za razliku od proizvodnih poduzeća s dugim razdobljem pripreme proizvodnje i dugim proizvodnim ciklusom koji imaju potrebu održavati veći omjer kratkoročne imovine u ukupnoj imovini poduzeća. Implicite visina poslovnog rezultata u hotelijerstvu izravno ovisi o veličini stalne imovine. Stoga povećanje hotelskih kapaciteta (ako se utjecaj drugih čimbenika na poslovni rezultat može zanemariti), redovito rezultira poboljšanjem ostvarenja poslovnog rezultata.

Iz bilance hotelijerskog društva nadalje može se „očitati" i politika investiranja, tj. imovine uložene u poslovanje (aktiva) i prikaz politike financiranja - izvore nabavljene imovine (pasiva). U bilanci su prikazani svi elementi uloženi u poslovanje, a kombinacijom kojih se ostvaruju određeni učinci. Uložene elemente, stavke bilance potrebno je održati u određenim omjerima, odnosno kombinirati ih na određeni način. Uslijed visoke kapitalne intenzivnosti, u hotelijerskom poduzeću potreba za financijskim sredstvima je vrlo visoka, što zahtijeva i adekvatan odgovor financijskim menadžmentom, vodeći brigu koliko sredstava treba gdje uložiti, od kuda sredstva pribaviti i pod kojim uvjetima. Na taj se način u bilanci odražavaju odluke politike investiranja, tj. ulaganja s jedne strane, ali i odluke politike financiranja, tj. pribavljanja sredstava s druge strane.

Razlikovanje bilančnih pozicija omogućuje procjenu financijskoga zdravlja poduzeća. Prema stupnju unovčivosti imovina se dijeli na dugotrajnu (materijalna, nematerijalna, financijska i potraživanja), te kratkotrajnu (zalihe, potraživanja, financijska imovina i novac). HSFI 1[15] definira kratkotrajnu imovinu kao onu za koju se očekuje da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance ili koja se primarno drži za trgovanje, te novac ili novčani ekvivalent, osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili uporabe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance. Sva druga imovina je dugotrajna.

Na strani pasive se očitava osiguravanje izvora vlasništva tvrtke koji se mogu podijeliti prema vremenskom roku vraćanja (kratkoročne obveze, dugoročne obveze i trajni izvori) i prema vlasništvu. Primarni kriterij organiziranja na strani pasive je vlasnički odnos prema uloženoj imovini u poslovanje. Iz toga zatim proizlazi i njegova raspodjela na vlasnički kapital (vlastite izvore) i obveze (tuđe izvore).

Iz same strukture izvora vlasništva imovine na strani pasive u bilanci financijski menadžer steći će informacije o:

a. obujmu zaduženosti tvrtke – na osnovu uzajamnog odnosa omjera obveza i vlastitog kapitala
b. razini stvaranja izvora za samofinanciranje tvrtke – na osnovu analize strukture vlastite imovine s naglaskom na odnos vlastitog kapitala i imovine
c. naravi zaduženosti tvrtke – na osnovu analize strukture obveza (tuđih izvora) s naglaskom na vremenski horizont njihovog dospijeća ili s naglaskom na cijenu izvora (kamate).

Financijski položaj hotelijerskog poduzeća, promatran s aspekta predmetnih analiza kvalificira se kao: dobar, prihvatljiv i loš.

Dobar je onaj financijski položaj poduzeća ako njegova financijska ravnoteža osigurava likvidnost na dugi rok, ako je njegova financijska struktura takva da uz osiguranje nezavisnosti poduzeća u vođenju vlastite poslovne politike istovremeno pruža sigurnost vjerovnicima. Uz navedeno bitan uvjet je da poduzeće može osigurati financiranje ulaganja u kratkotrajna i dugotrajna sredstva iz vlastitih izvora financiranja.

Loš financijski položaj poduzeća proizlazi iz narušene financijske ravnoteže koja ne osigurava održavanje likvidnosti na dugi rok, loše financijske strukture i nemogućnosti da hotelijersko poduzeće financira obnavljanje materijalne osnove na istoj razini proizvodnjom jednake količine usluga iz vlastitih izvora financiranja.

Prihvatljiv je onaj financijski položaj poduzeća u kojem postoji ravnoteža između dugoročno vezanih sredstava i kvalitetnih izvora (vlastiti kapital uvećan za dugoročno zaduženje), čime se samo osigurava likvidnost, ali se ne jamči i sigurnost jer nedostaje likvidnosna rezerva. Financijska struktura hotelijerskog poduzeća, čiji se položaj kvalificira kao prihvatljiv, osigurava mu relativnu nezavisnost, ali ne optimizira rentabilnost vlastitih ulaganja.

3.2. Analiza dugoročne i kratkoročne financijske ravnoteže hotelijerskih poduzeća na temelju bilančnih podataka

Analizom odnosa pojedinih pozicija bilance i računa dobiti i gubitka u hotelijerskim poduzećima može se doći do vrlo vrijednih podataka koji mogu pomoći menadžmentu u donošenju odluka u cilju optimiziranja financijskog upravljanja hotelijerskim poduzećima. Bilanca prikazujući financijski položaj određenog poslovnog subjekta omogućuje analizu svake poslovne transakcije pomoću dvostranog utjecaja na njeno sastavljanje. Uzevši u obzir da je struktura bilance oblikovana iz imovinskih stavaka i izvora sredstava, za otkrivanje poremećaja je nužno koristiti horizontalnu i vertikalnu analizu. Da bi poslovni subjekt mogao nastaviti uspješno poslovati vrlo je važno prepoznati „zdravi" i „nezdravi" dio bilance.

U načelu dugoročna bi sredstva trebala biti jednaka dugoročnim izvorima, a isto načelo vrijedi i za kratkoročna sredstva i izvore. Riječ je o tzv. usklađenosti ročnosti, što znači da bi dugoročna sredstva trebala biti u ravnoteži s dugoročnim izvorima. Znatnije narušavanje ovoga načela dovodi u pitanje financijsku stabilnost hotelijerskog poduzeća. Neuravnoteženost pojedinih dijelova aktive i dijelova pasive, po obujmu i roku, može uzrokovati insolventnost.

Dugoročna ulaganja u materijalnu imovinu izazivaju veliki odljev novca u kratkom vremenskom razdoblju. Uloženi novac se dugoročno imobilizira u dugotrajnoj imovini. S druge, pak, strane tako dugoročno imobiliziran novac se sporo vraća, za vrijeme eksploatacijskoga vijeka projekta, preko amortizacije i neto dobiti. Vremenska neusklađenost između velikih novčanih izdataka za investicije u

[14] Vrtiprah, V., Pavlic, I., Menadžerska ekonomija u hotelijerstvu, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, 2005., str. 42.

[15] Odbor za standarde financijskog izvještavanja 28. 2. 2008. usvojio je Hrvatske standarde financijskog izvještavanja (HSFI, Nar. nov., br. 30/08., 4/09., 58/11.), kao službeni okvir financijskog izvještavanja za male i srednje poduzetnike. Ti standardi u primjeni su od 1. 1. 2008. godine, te su obvezni za sve poduzetnike osim velikih i onih čije su dionice ili dužnički vrijednosni papiri uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnih papira (čl. 13. Zakona o računovodstvu). Funkcija HSFI je reguliranje tematike u svezi s financijskim izvještajima koji su u prvom redu namijenjeni vanjskim korisnicima (sadašnji i potencijalni ulagači, kreditori, kupci, dobavljači i ostali vjerovnici, vlada, burza, profesionalne institucije, stručne udruge i slični subjekti), na način da propisuju zahtjeve priznavanja, vrednovanja, mjerenja, prezentiranja i objavljivanja transakcija i poslovnih događaja važnih za financijske izvještaje, a posebno su prilagođeni potrebama srednjih i malih poduzetnika koji čine najveći dio hrvatskog gospodarstva. Kriteriji vrednovanja i priznavanja u HSFI u skladu su s MSFI, kao i s IV. i VII. Direktivom Europske unije. Sukladno HSFI 1 temeljni financijski izvještaji, pojedinačni i konsolidirani, su: bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanom toku i bilješke uz financijske izvještaje.

sadašnjosti i manjih novčanih primitaka u budućnosti često uzrokuje insolventnost hotelijerskog poduzeća.

Budući da dugoročna ulaganja u materijalnu imovinu (zemljište, građevinske objekte, opremu, strojeve i sl.), dugoročno vezuju novac, isto je potrebno financirati iz dugoročnih izvora. Financiranje tih ulaganja ili dijela tih ulaganja iz kratkoročnih izvora, može uzrokovati insolventnost. Ovo zato što kratkoročni izvori brzo dospijevaju, u roku jedne godine, dok se uloženi novac u investicije sporo vraća tijekom višegodišnjeg vremenskog razdoblja. Dugoročna ulaganja mogu se financirati iz vlastitih i tuđih dugoročnih izvora. Preveliki udjel tuđih izvora (duga) s vremenom može uzrokovati insolventnost zbog obveza plaćanja anuiteta (glavnice i kamata) odnosno novčanih odljeva u ugovorenim rokovima. S druge, strane vlastiti izvori financiranja (temeljni kapital, zadržana dobit i sl.), ne stvaraju obvezu povrata glavnice i kamata.

Ako se dugoročna ulaganja u materijalnu imovinu financiraju iz neodgovarajućih (kratkoročnih) izvora, tada hotelijersko poduzeće može postati nesposobno za plaćanje dospjelih obveza prema izvođačima radova, dobavljačima opreme i sl. Financijska situacija može se još više pogoršati ako se prekorače rokovi izgradnje i aktiviranja investicije i dođe do prekoračenja vrijednosti dugoročnih ulaganja.

U konačnici bilanca pokazuje sve što potencijalni dužnik ima, odnosno s čime posluje, od kuda je i na koji način je imovina stigla u tvrtku, te što je ostvareno s tom imovinom itd. Opća zamjerka analizi bilance je da je ona trenutačna, tj. prikazuje stanje na određeni dan. Prilikom analize ovaj nedostatak se eliminira analizom bilance na dva ili više datuma. Na taj način se izvlače zaključci o trendovima u poslovanju, odnosno stabilnosti i uspješnosti poslovanja.

Analiza bilance u hotelijerskim poduzećima dijeli se na tri segmenta:

1. **Ocjena kvalitete imovine i izvora u cilju otkrivanja skrivenih dobitaka / gubitaka - realnost iskaza**.

Ocjena kvalitete imovine i izvora u bilanci stanja provodi se u cilju utvrđivanja realne vrijednosti iskazane imovine i kapitalne snage poduzeća, odnosno utvrđivanja financijske snage - položaja i likvidnosti hotelijerskog poduzeća. Nakon što se ocijeni da su pozicije imovine i obveza iskazani u bilanci točni i objektivni, utvrđuje se financijski položaj dužnika analiziranjem:

- strukture bilance
- strukture podbilance dugotrajne imovine i dugoročnih obveza
- strukture kratkotrajne imovine i kratkoročnih obveza
- pokrivenost stalnih sredstava i stalnih zaliha
- dugoročne financijske ravnoteže.

2. **Analiza odnosa između imovine i izvora zbog utvrđivanja financijskog položaja (financijska stabilnost dužnika, zaduženost, kvaliteta raspoloživog kratkotrajnog kapitala) – analiza financijske ravnoteže.**

Osnovna pretpostavka stabilnog poslovanja je uravnoteženost bilance. Stoga se bilanca često prikazuje u obliku vage koja pokazuje:

AKTIVA (IMOVINA) = PASIVA (IZVORI)

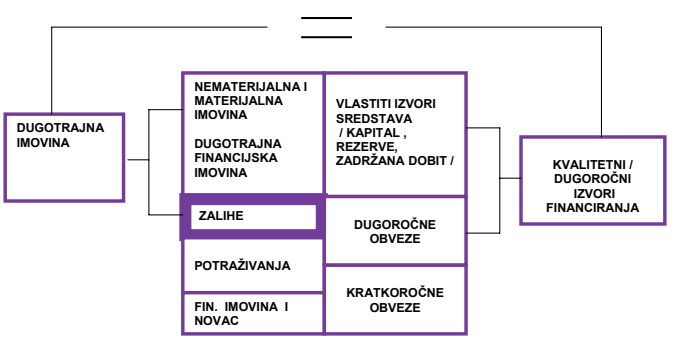
Bilanca iskazuje imovinu, obveze i vlasnički kapital u određenom trenutku što implicira da je bilanca izvještaj stanja, a ne izvještaj tijekova. Za razumijevanje financijskog stanja hotelijerskog poduzeća nužno je razumijevanje odnosa i strukture imovine (aktive) i izvora imovine (pasive). Struktura bilance ovisi o prihvaćenom kriteriju razvrstavanja pozicija aktive i pasive, pri čemu za aktivu vrijede kriteriji funkcionalnosti i likvidnosti. Kriterij funkcionalnosti za aktivu nalaže da se posebno iskaže sva imovina iste funkcionalne skupine (npr. najprije sva dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina, a zatim kratkotrajna). Pojam likvidnosti podrazumijeva sposobnost i mogućnost, odnosno brzinu transformacije nelikvidnih oblika imovine u likvidne. Primjena kriterija razvrstavanja pozicija aktive prema načelu rastuće likvidnosti podrazumijeva da se u aktivu najprije unose pozicije nematerijalne dugotrajne imovine, zatim materijalne dugotrajne imovine, dugoročnih ulaganja itd. (od najmanje likvidne imovine do najlikvidnijih oblika imovine). Ovo nazivamo vertikalnom klasifikacijom imovine i obveza, što je vidljivo iz slike 1.

AKTIVA	PASIVA
Dugotrajna imovina **Dugotrajna materijalna imovina** • zemljište, nekretnine, oprema **Dugotrajna financijska imovina** • dugotrajna potraživanja, udjeli	**Kapital i rezerve** **Upisani kapital** **Rezerve** • zakonske, revalorizacijske, zadržana dobit, tekuća dobit
Kratkotrajna imovina **Zalihe** • repromaterijali, proizvodnja u tijeku, gotovi proizvodi, tuđa roba **Kratkotrajna potraživanja** • potraživanja od kupaca, od kratkotrajnih financijskih plasmana, ostala potraživanja	**Obveze** **Dugoročno rezerviranje** **Dugoročne obveze** • dugoročni krediti, pozajmice vlasnika **Kratkoročne obveze** • dobavljači, zaposlenici, država, kratkoročni krediti, pozajmice
Aktivna vremenska razgraničenja	**Pasivna vremenska razgraničenja**

Slika 1. Vertikalna klasifikacija imovine i obveza u bilanci po principu rastuće likvidnosti i opadajuće dospjelosti

Izvor: samostalna izrada autora.

Za potrebe analize dugoročne financijske ravnoteže hotelijerskog poduzeća bilančne pozicije u aktivi se rangiraju po principu rastuće likvidnosti, a u pasivi po principu opadajuće dospjelosti, kao što je i prikazano na slici 1. Vertikalnu financijsku strukturu poduzeća se analizira stavljajući u odnos karakteristične dijelove aktive i karakteristične dijelove pasive poduzeća s obzirom na rokove imobilizacije sredstava (imovine) u aktivi i rokove dospijeća obveza prema izvorima u pasivi imovinske bilance. Ovi odnosi određuju ročnu strukturu izvora financiranja poduzeća (vidjeti sliku 2.).



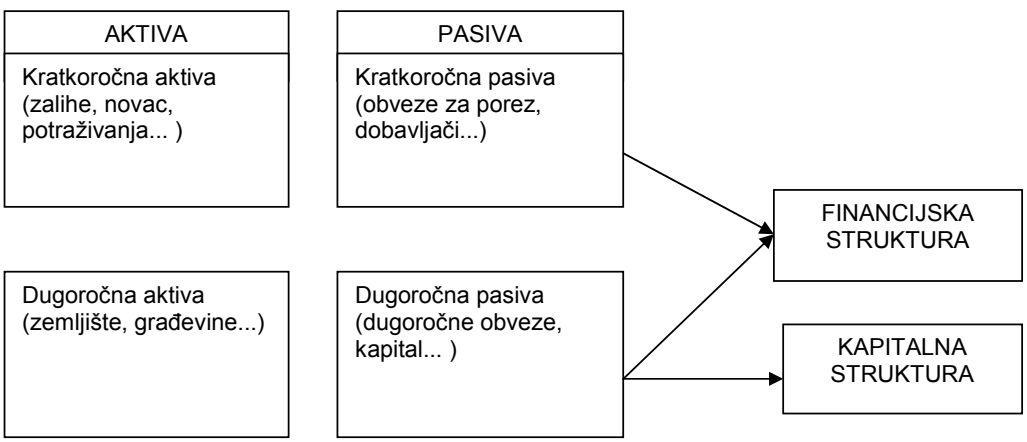
Slika 2. Ročna struktura izvora financiranja u bilanci

Izvor: samostalna izrada autora - Ukupni dugovi / ukupni kapital (veliki postotak dugova pokazuje probleme s plaćanjem obveza).

Analiza financijske ravnoteže uvijek je najvažnija karika u analizi financijskog položaja poduzeća. Ona je direktno povezana s načelom stabilnosti financijske politike, a kroz postojanje ili nepostojanje financijske ravnoteže. Ovom analizom ocjenjujemo i kvalitetu financijskog upravljanja, posebice u domeni usklađenosti rokova između raspoloživosti izvora financiranja i rokova vezivanja ili imobilizacije sredstava poduzeća. Zlatno pravilo financija implicira da poduzeće posjeduje financijsku ravnotežu ako su njegova sredstva po obujmu i rokovima vezivanja jednaka obujmu i vremenu raspoloživosti/ročnosti izvora financiranja.

S obzirom da se kod analize financijske ravnoteže hotelijerskih poduzeća analizira usklađenost sredstava i izvora financiranja, sasvim je jasno da je bilanca poduzeća temeljni dokument ove analize. Kvalitetna analiza financijske ravnoteže poduzeća u cilju dinamičkog sagledavanja pojavnih oblika podrazumijeva postojanje podataka iz bilance za najmanje tri protekla razdoblja. Na taj način je moguće napraviti vremensku usporedbu i ustanoviti je li financijski položaj poduzeća u promatranom razdoblju poboljšan ili ne. Također je potrebno pribaviti i informacije o sličnim poduzećima koja su reprezentanti iste gospodarske djelatnosti, kako bi se napravilo usporednu analizu konkurencije u istoj gospodarskoj grani.

Mjere solventnosti su usredotočene na promatranje dugoročne financijske stabilnosti kroz odnose unutar kapitalne i financijske strukture, te odnose pojedinih pozicija te strukture s aktivom.[16] Pod financijskom strukturom podrazumijevamo ukupnu pasivu, a kapitalna struktura se odnosi na vlastiti kapital i dugoročne obveze, što se može zaključiti iz slike 3.



Slika 3. Odnos financijske i kapitalne strukture u bilanci

Izvor: samostalna izrada autora.

Svaki oblik imovine poduzeća, iskazan u aktivi bilance ima svoje vrijeme vezivanja ili imobilizacije. Vrijeme imobilizacije sredstava predstavlja vremensko razdoblje potrebno za njihovu transformaciju u najlikvidniju imovinu – novac. Svaki oblik imovine ima različit stupanj likvidnosti. Likvidnost sredstava određena je vremenskim razdobljem u kojem će imovina biti transformirana u novac, brojem faza kroz koje treba proći imovina u procesu transformacije u novac i stupnjem rizika da će ta imovina biti trasformirana u likvidnu imovinu.

Budući da vrijeme vezivanja nije isto za svu imovinu, niti su rokovi raspoloživosti izvora jednaki za sve izvore, proizlazi da u bilanci postoji niz jednakosti koje bi mogle izazvati financijsku neravnotežu. Financijska (ne)ravnoteža trgovačkog društva u praksi se analizira postavljajući dvije osnovne jednakosti:[17]

- dugoročnu financijsku ravnotežu
- kratkoročnu financijsku ravnotežu.

Kapital i rezerve, dugoročna rezerviranja i dugoročne obveze često se nazivaju kvalitetni izvori financiranja. Navedene jednakosti proizlaze iz osnovnih načela i pravila financiranja na kojima se i temelji financijska politika hotelijerskog poduzeća.

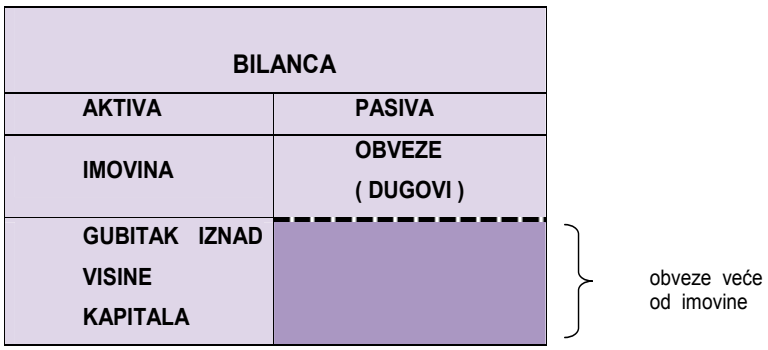
Dugoročna financijska ravnoteža hotelijerskog poduzeća postoji ako su dugoročno vezana sredstva u potpunosti jednaka kvalitetnim izvorima financiranja (vlastiti kapital i dugoročne obveze). Ako su dugoročno vezana sredstva manja od kvalitetnih izvora financiranja, tada je s gledišta dugoročnog financiranja poduzeća stvorena sigurnost za održavanje likvidnosti na dugi rok. Ukoliko su dugoročno imobilizirana sredstva hotelijerskog poduzeća veća od kvalitetnih izvora, tada je dio dugoročno vezanih sredstava financiran iz kratkoročnih izvora. Takvo stanje ugrožava tekuću i buduću solventnost poduzeća. Insolventnost osim neuravnoteženosti pojedinih dijelova aktive i pasive po obujmu može uzrokovati i njihova ročna neusklađenost.

Financijski položaj hotelijerskog poduzeća određen je stupnjem zaduženosti, odnosno učešćem vlastitih izvora u financiranju imovine, učešćem dugoročnih izvora u financiranju ukupne imovine te financijskom ravnotežom. Svi navedeni elementi vidljivi su iz bilance. Zaduženost hotelijerskog poduzeća ispituje se analizom pasive bilance, s aspekta vlasništva nad izvorima financiranja. Neto vlastiti kapital poduzeća jednak je razlici između vrijednosti poslovne imovine iskazane u aktivi bilance i ukupnih obveza poduzeća (pasiva bilance).[18] Neto vlastiti kapital je formalno promatrano jamstvo postojanja hotelijerskog poduzeća. Sve dok je vlastiti kapital poduzeća pozitivan, poduzeće je solventno, odnosno u obrnutom slučaju je poduzeće insolventno (slika 4.). Solventnost hotelijerskog poduzeća može se promatrati kao njegova likvidnost na dugi rok i izražava se sposobnošću poduzeća da plati sve svoje obveze, bilo kada (ne mora biti u roku njihovog dospijeća), pa makar i iz likvidacijske mase.

[16] Belak V., Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb, 1995., str. 77. - 78.

[17] Dugoročna financijska ravnoteža u bilanci je ravnoteža između dugoročnih izvora financiranja i dugotrajno vezane imovine. Kratkoročna financijska ravnoteža u bilanci je ravnoteža između kratkoročnih izvora financiranja i kratkotrajno vezane imovine. Financijska ravnoteža u računu dobiti i gubitka je ravnoteža između prihoda i rashoda. Financijska ravnoteža u računu novčanih tijekova je ravnoteža između novčanih primitaka i novčanih izdataka; vidjeti: Marković, Ivan: "Financiranje – teorija i praksa financiranja trgovačkih društava", RRIF, Zagreb, 2000., str. 238.

[18] Kapital u hotelijerskom poduzeću možemo smatrati razlikom imovine poduzeća i obveza poduzeća.



Slika 4. Prikaz bilance prezaduženog hotelijerskog poduzeća

Izvor: samostalna obrada autora.

Pozajmljeni izvori hotelijerskog poduzeća predstavljaju tuđe vlasništvo i rokovi raspoloživosti / dospijeća ovih izvora nisu trajni. Po svom karakteru, tj. raspoloživosti ovi izvori mogu biti:

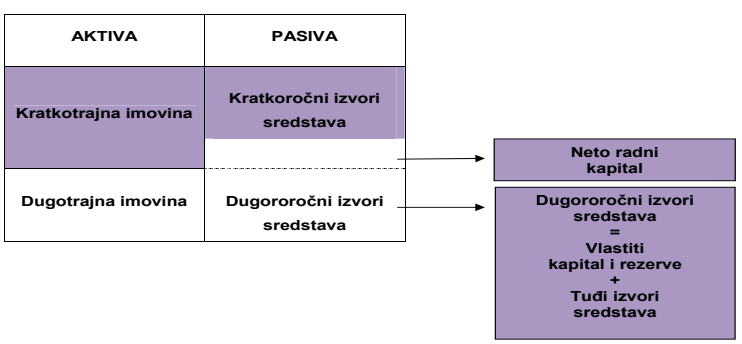
- Dugoročno raspoloživi izvori, koji se najčešće označavaju kao dugoročne obveze.
- Kratkoročno raspoloživi izvori ili kratkoročne obveze.

Dugoročni izvori financiranja se sastoje od kapitala i rezervi, uvećanog za dugoročne obveze i dugoročna rezerviranja. Kada su dugoročni izvori financiranja veći od dugotrajne imovine kažemo da je bilanca hotelijerskog poduzeća uravnotežena. Ravnoteža je prisutna ukoliko je usklađena ročna struktura imovine i obveza iz čega proizlazi da se:

- dugotrajna imovina financira iz dugoročnih izvora
- kratkotrajna imovina financira iz kratkoročnih obveza i djelomice iz dugoročnih izvora sredstava.

4. OCJENA DUGOROČNE RAVNOTEŽE DRUŠTVA NA TEMELJU NETO RADNOG KAPITALA

Ova analiza radi se stavljanjem u odnos neto radnog kapitala i trajnih kratkoročnih sredstava hotelijerskog poduzeća. Ako je stupanj pokrića stalnih zaliha 100% (odnos jednak 1), tada je uspostavljena ravnoteža u dugoročnom financiranju poduzeća. Ako je stupanj pokrića trajnih kratkoročnih sredstava neto radnim kapitalom manji od sto posto tada ne postoje realni uvjeti za održavanje stalne likvidnosti. Pod radnim kapitalom podrazumijevaju se dva pojma: neto radni kapital koji je određen novčanom razlikom kratkotrajne imovine (gotovina, utržive vrijednosnice, zalihe i potraživanja) i kratkotrajnih obveza, te bruto obrtni kapital pod kojim se podrazumijeva sva kratkoročna imovina.[19] Neto radni kapital je dio kvalitetnih / dugoročnih izvora financiranja kojima je financirana kratkotrajna imovina ili to je onaj dio aktive koji je financiran trajnim i dugoročnim izvorima financiranja, što je vidljivo iz slike 5.



Slika 5. Prikaz neto radnog kapitala u bilanci

Izvor: samostalna obrada autora.

Iz same definicije može se zaključiti da postoje dva načina utvrđivanja neto radnog kapitala. Ako se ovaj pojam promatra sa strane aktive u bilanci hotelijerskog poduzeća njegov izračun je sljedeći:

Neto radni kapital = kratkotrajna imovina – kratkoročne obveze.[20]

Ako se ova kategorija promatra u pasivi bilance stanja može se izračunati na sljedeći način:

Neto radni kapital = (kvalitetni / dugoročni izvori) – (dugotrajna imovina + gubitak).

Kod analize financijske sposobnosti hotelijerskog poduzeća izuzetno je važno ocijeniti i kvalitetu neto radnog kapitala. Neto radni kapital je kvalitetan, ukoliko iskazana vrijednost zaliha korespondira s cijenama koje se mogu postići na tržištu, proizvodnja i prodaja zaliha nije upitna, sva iskazana potraživanja su realna i naplativa u prihvatljivim rokovima, a iskazane kratkoročne obveze su realne, odnosno nisu potcijenjene.

Trajna kratkoročna aktiva predstavlja dio kratkoročne aktive koja je trajno vezana u cilju održavanja kontinuiteta poslovnog procesa. Naime, da bi se osigurao kontinuitet poslovanja hotelijerskog poduzeća potrebno je da poduzeće u svakom trenutku ima određenu količinu zaliha: sirovina i materijala, poluproizvoda i gotovih proizvoda. Trajna kratkoročna aktiva se u literaturi često naziva trajnim obrtnim sredstvima ili stalnim zalihama. Po svom karakteru s gledišta vremenskog razdoblja imobilizacije pripadaju u trajno imobilizirana sredstva poduzeća. Bilanciranje trajne kratkoročne aktive hotelijerskog poduzeća je dosta složen problem. Koja je to količina zaliha s kojom poduzeće mora raspolagati u svakom trenutku nije lako odrediti. Postoji više načina bilanciranja tzv. stalnih zaliha. Najčešće se kratkoročna aktiva bilancira kao prosječne zalihe tijekom poslovne godine ili kao minimalne zalihe kojima je poduzeće raspolagalo u razdoblju normalne poslovne aktivnosti.

Neto radni kapital je mjera likvidnosti, a time i financijske stabilnosti poslovanja i kreditne sposobnosti hotelijerskog poduzeća. Što je on veći, poduzeće svoje poslovanje više orijentira na dugoročne izvore poslovanja, manje je osjetljivo na poremećaje u likvidnosti, poslovanje je financijski stabilnije, a time je veća sigurnost svih vjerovnika. Neto radni kapital je indikator dobrog upravljanja aktivom i pasivom. Promjene neto radnog kapitala pokazuju da li se hotelijersko poduzeće samofinancira ili mora posuđivati novčana sredstva da bi se poslovanje nesmetano odvijalo.

Negativan neto radni kapital u hotelijerskom poduzeću može značiti da:

- hotelijersko poduzeće iz kratkoročnih izvora financira dugotrajnu imovinu što ukazuje na postojanje financijske nestabilnosti
- vrijednost zaliha ili potraživanja se zbog lošeg upravljanja i poslovnih procjena menadžmenta morala umanjivati (nekurentne zalihe, smanjenje cijena na tržištu postojećih zaliha, loša procjena kupaca uslijed čega su se morali raditi otpisi i sl.).

[19] Vidučić, Lj.: Financijski menadžment, RRiF plus, Zagreb, 2006., str. 176.

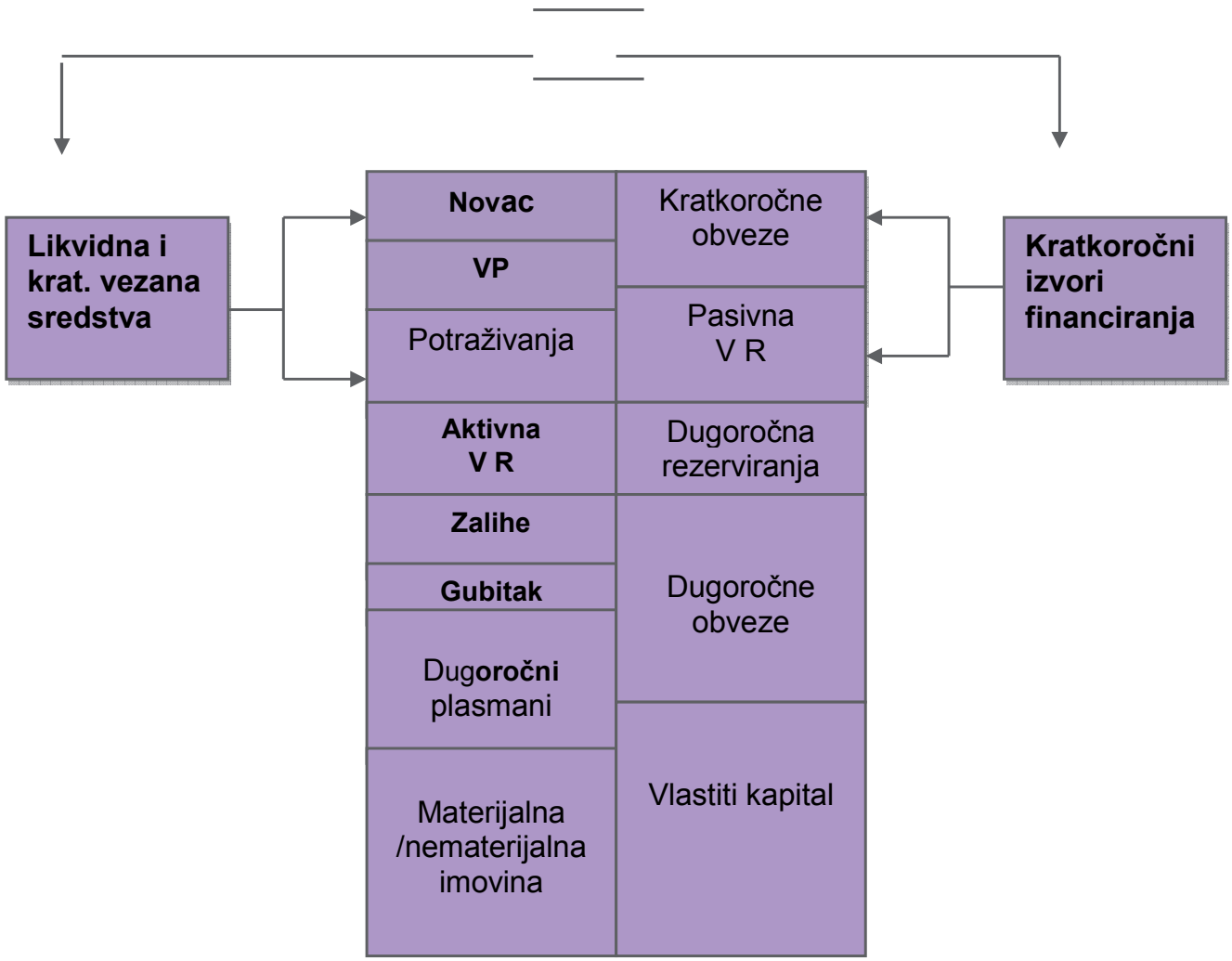
[20] Razlika između tekuće / kratkotrajne imovine i kratkoročnih obveza naziva se neto radni kapital, odnosno u hrvatskoj literaturi često je prisutan i termin trajna obrtna sredstva.

Neto radni kapital se može povećati iz tri najvažnija izvora:

- zadržane dobiti
- unosom novog kapitala vlasnika
- dugoročnim zaduženjem.

Ponekad se neto radni kapital može povećati i prodajom dugotrajne imovine (dezinvestiranje), ali to već može biti znak poremećaja u poslovanju, jedino ako dezinvestiranje nije rezultat prodaje dijelova dugotrajne imovine koji nisu u funkciji poslovanja i opterećuju postojeće poslovanje.

Ocjena kratkoročne financijske ravnoteže obavlja se usporedbom kratkoročne aktive bez trajnih obrtnih sredstava na strani aktive i kratkoročnih izvora na strani pasive bilance, odnosno stavljanjem u odnos likvidnih i kratkoročnih sredstva s jedne strane i kratkoročnih obveza s druge strane. Za ocjenu kratkoročne financijske ravnoteže potrebno je bilančne pozicije u aktivi razvrstati po principu opadajuće likvidnosti, a pozicije u pasivi po principu rastuće dospjelosti, kao što je prikazano na slici 6.

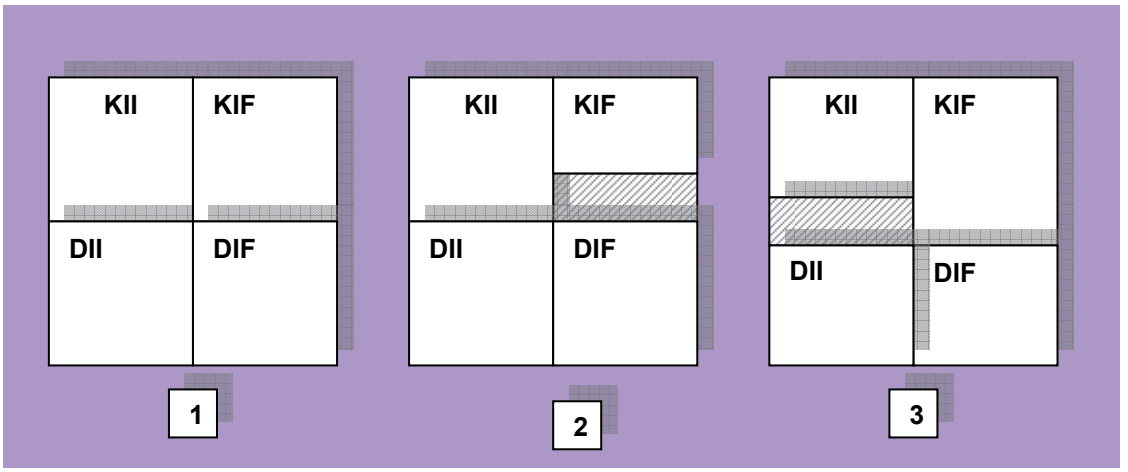


Slika 6. Razvrstavanje bilančnih pozicija

Izvor: samostalna obrada autora.

Praksa financijskog upravljanja u hotelijerskom poduzeću pokazuje je da kontrola kratkoročne financijske ravnoteže predstavlja kontrolu tekuće likvidnosti na rok, dok kontrola dugoročne ravnoteže predstavlja kontrolu uvjeta za održavanje likvidnosti. Kratkoročna i dugoročna ravnoteža su nesumnjivo međusobno uvjetovane. To znači da ukoliko bilanca hotelijerskog poduzeća pokazuje kratkoročnu ravnotežu, tada sigurno postoji i dugoročna financijska ravnoteža i obrnuto. Neuravnoteženost pojedinih dijelova aktive i pasive po obujmu i roku te njihovu međusobnu uvjetovanost možemo prikazati kao na slici 7. [21]

[21] U ovom slučaju poduzeće jedan dio dugotrajno vezane imovine financira iz kratkoročnih izvora. Dakle, insolventnost može uzrokovati ako se dugotrajna ulaganja financiraju iz kratkotrajnih izvora. Osim toga insolventnost može uzrokovati ako se novac uopće ne vrati, ili se ne vrati u cjelini, ili se ne vrati u predviđenom roku. No, insolventnost može nastati i ako poduzeće ima u bilanci kratkotrajnu i dugotrajnu financijsku ravnotežu. Insolventnost nastupa kada je vrijeme mobiliziranja uloženog novca u kratkoročna ulaganja duže od vremena raspoloživosti kratkoročnih izvora iz kojih su ta ulaganja financirana (potraživanja od kupaca se naplaćuju za 30 dana, a obveze prema dobavljačima podmiruju se za 20 dana). Isto je i s dugoročnim ulaganjima i izvorima financiranja (kupnja dionica iz dugoročnog kredita). Prema tome i rokovna neusklađenost može uzrokovati insolventnost. To se događa kada su ulaganja u aktivi dugoročnija od vremena raspoloživosti izvora u pasivi.



Slika 7. Uvjetovanost kratkoročne i dugoročne ravnoteže bilance

Izvor: modificirano prema Marković, I., "Financiranje - teorija i praksa financiranja trgovačkih društava", Zagreb, Računovodstvo, revizija i financije, 2000., str. 238. - 239.

Slika pokazuje tri moguće situacije odnosa kratkoročne i dugoročne financijske ravnoteže hotelijerskog poduzeća.

Prvi slučaj: Postojanje financijske ravnoteže i u dijelu kratkoročnog i u dijelu dugoročnog financiranja. Naime, ako je kratkoročno imobilizirana imovina (KII) jednaka kratkoročnim izvorima financiranja (KIF), tada je i dugoročno imobilizirana imovina (DII) jednaka dugoročnim/kvalitetnim izvorima financiranja (DIF). Implicite postojanje jedne ravnoteže znači istovremeno i postojanje druge.

Drugi slučaj: Kvalitetni izvori financiranja su veći od dugoročno imobilizirane imovine pa su implicite kratkoročni izvori financiranja manji od likvidnih i kratkoročno imobilizirane imovine. Ova razlika između kvalitetnih izvora financiranja i dugoročno imobilizirane imovine (prikazana šrafiranim dijelom slike), upotrijebljena je za financiranje kratkoročno imobilizirane imovine, što utječe na održavanje stalne likvidnosti. U ovom slučaju poduzeće jedan dio dugotrajno imobilizirane imovine financira iz kratkoročnih izvora. Dakle, insolventnost može biti prouzročena financiranjem dugotrajnih ulaganja iz kratkotrajnih izvora. Osim navedenog, insolventnost može nastati ako se rokovi povrata uloženog novca ne poštivaju ili se uopće uloženi novac ne vrati, ili se ne vrati u cjelini.

Treći slučaj: Dugoročno imobilizirana imovina poduzeća veća je od dugoročnih izvora financiranja, pa su kratkoročni izvori financiranja veći od likvidnih i kratkoročno imobilizirane imovine. Razlika između DII i DIF (prikazana šrafiranim dijelom) financirana je kratkoročnim izvorima što ugrožava likvidnost poduzeća.[22]

5. ZAKLJUČAK

Svaka gospodarska grana ima svoje specifičnosti koje je potrebno poznavati u upravljanju poslovnim rezultatom te koje služe u donošenju poslovnih odluka poduzeća iz iste djelatnosti. Analizom odnosa pojedinih pozicija bilance u hotelijerskim poduzećima možemo doći do vrlo vrijednih podataka koji mogu pomoći menadžmentu u donošenju odluka u cilju optimiziranja financijskog upravljanja hotelijerskim poduzećima. Primjerice, efikasnost ulaganja u imovinu može se precizno izmjeriti povratom uloženih novčanih sredstava, za razliku od efikasnosti ulaganja u ljude. Čimbenici ograničenja ulaganja u hotelijerstvu jesu otežani uvjeti poslovanja u hotelijerstvu vezani uz nisku produktivnost, visoke fiksne troškove, nisku ekonomičnost i rentabilnost pa time i profitabilnost. Ipak specifičnost rada u hotelijerstvu je nemogućnost poslovanja bez ljudskog čimbenika, a ulaganjem u kvalitetne zaposlenike osigurava se dugoročna perspektiva poslovanja svakog hotela. Ujedno i karakteristike imovine koja se iskorištava u određenom hotelu ovise o vrsti pojedinog hotela, asortimanu ponude i kapacitetima, o organizacijskoj strukturi, o hotelskoj poslovnoj politici i o drugim čimbenicima.

S obzirom da se kod financijske analize hotelijerskih poduzeća uvijek analizira usklađenost sredstava i izvora financiranja, sasvim je jasno da je bilanca poduzeća temeljni dokument ove analize. Ona je direktno povezana s načelom stabilnosti financijske politike, a kroz postojanje ili nepostojanje financijske ravnoteže. Ovom analizom ocijenjujemo i kvalitetu financijskog upravljanja, posebice u domeni usklađenosti rokova između raspoloživosti izvora financiranja i rokova vezivanja ili imobilizacije sredstava poduzeća. Sve to otežava i činjenica da je uslijed visoke kapitalne intenzivnosti u hotelijerskom poduzeću potreba za financijskim sredstvima vrlo visoka, što zahtijeva i adekvatan odgovor financijskim menadžmentom. Stoga se financijski resursi hotelijerskog poduzeća trebaju upošljavati na način da omogućuju pokrivanje tekućih financijskih zahtjeva uz održavanje troškova financiranja na što je moguće nižoj razini, a sve bez dovođenja u pitanje ispunjenja ciljeva i strategije hotelijerskih poduzeća.

Literatura:

1. Belak V., Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb, 1995.
2. Marković I., Financiranje – teorija i praksa financiranja trgovačkih društava", RRIF, Zagreb, 2000.
3. Risse, W.: So analysieren Sie ein Unternehmen selbst, VDE, Berlin, 2000.
4. S. Orsag, D. Gulin, Financijska analiza hotelske tvrtke, Acta turistica Volume 13/2001., Ekonomski fakultet Zagreb.
5. Welsh, A. G.; Short, G. D., 1978., Fundamentals of Financial Accounting, Homewood, Illinois, Irvin.
6. Vidučić, Lj., Financijski menadžment, RRiF plus, Zagreb, 2006.
7. Vrtiprah, V., Pavlic, I., Menadžerska ekonomija u hotelijerstvu, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, 2005.
8. Žager, K., Žager, L., Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 1999.

[22] Sve tri moguće situacije odnosa kratkoročne i dugoročne financijske ravnoteže društva ukazuju na točnost izreke **„ako smo stalno u kratkoročnim problemima, dugoročno će biti naš pravi problem."**

Mr. sc. MARTINA DRVAR[1]
HNB, Zagreb

Stručni članak UDK 336.74

Jedinstveni sanacijski mehanizam banaka u EU

Nastavno na usvajanje Direktive o uspostavi okvira za oporavak i sanaciju kreditnih institucija i investicijskih društava (Direktiva)[2], u srpnju 2014. usvojena je i Uredba o utvrđivanju jedinstvenih pravila i jedinstvenog postupka za sanaciju kreditnih institucija i određenih investicijskih društava u okviru jedinstvenog sanacijskog mehanizma (engl. Single Resolution Mechanism, SRM) i jedinstvenog fonda za sanaciju (Uredba)[3]. Njome su određena pravila primjene okvira za oporavak i sanaciju na razini država koje su članice jedinstvenog nadzornog mehanizma (engl. Single Supervisory Mechanism, SSM), u kojem Europska središnja banka (ESB) ima ulogu središnjeg nadzornog tijela za banke. Naime, banke[4] u državama članicama izvan jedinstvenog nadzornog mehanizma podliježu mehanizmima nadzora, sanacije i financijske zaštite koji su ujednačeni na nacionalnoj razini[5], dok banke u državama članicama koje sudjeluju u SSM-u[6] podliježu mehanizmima Europske unije na području nadzora i nacionalnim mehanizmima na području sanacije i financijske zaštite. Budući da se nadzor i sanacija obavljaju na različitim razinama unutar SSM-a, intervencija i sanacija banaka u državama članicama unutar jedinstvenog nadzornog mehanizma ne bi bili tako brzi, dosljedni i djelotvorni kao u bankama u državama članicama izvan SSM-a. Stoga je Uredbom propisan centralizirani mehanizam za sanaciju svih banaka koje sudjeluju u SSM-u. Taj mehanizam uključuje osnivanje Jedinstvenog odbora za sanaciju (engl. Single Resolution Board, Odbor), agencije Europske unije čije je primarni zadatak donošenje odluka o sanaciji i primjena sanacijskih instrumenata iz Uredbe te sanacijskih programa koji se financiraju sredstvima iz jedinstvenog fonda za sanaciju (engl. Single Resolution Fund, Fond). Odbor započinje sa svojim radom od 1. siječnja 2015., a Uredba se primjenjuje od 1. siječnja 2016. godine. U članku se obrađuju odredbe Uredbe koje se odnose na funkcije unutar SRM-a i postupovna pravila te institucionalni okvir SRM-a.

1. PLANIRANJE SANACIJE

Planiranje sanacije podijeljeno je unutar SRM-a između Odbora i nacionalnih sanacijskih tijela (NST), na način da je **Odbor zadužen za sve značajne i prekogranične bankovne grupe** (koje unutar SSM-a izravno nadzire ESB), a NST su zadužena za manje značajne banke (koje unutar SSM-a izravno nadziru nacionalni bankovni supervizori). SRM obuhvaća sve banke koje posluju u državama članicama eurozone (obvezne članice SSM-a) te sve one banke koje posluju u državama članicama koje su se pridružile SSM-u (tzv. države članice sudionice). Sukladno navedenoj podjeli, **Odbor izrađuje i donosi sanacijske planove**, nakon savjetovanja s ESB-om ili relevantnim nacionalnim nadležnim tijelima i nacionalnim sanacijskim tijelima (uključujući sanacijsko tijelo na razini grupe) iz država članica sudionica u kojima banke imaju poslovni nastan i sanacijska tijela država članica nesudionica u kojima se nalaze važne podružnice, ako je to relevantno za važnu podružnicu.[7]

Kod **izrade sanacijskih planova** i Odbor i NST trebali bi uzeti u obzir sljedeće:

- obzir prirodu posla banke, dioničarsku strukturu, pravni oblik, veličinu profila rizičnosti i pravni status te međusobnu povezanost s drugim institucijama ili s financijskim sustavom općenito;
- opseg i složenost njezinih aktivnosti;
- njezino sudjelovanje u sustavu institucijske zaštite ili u drugim zadružnim sustavima međusobne solidarnosti;
- podatak o tome obavlja li investicijske usluge ili aktivnosti te bi li se njezino propadanje i kasnija likvidacija na temelju redovnog

[1] **Napomena:** Stavovi autorice izneseni u ovom članku nisu nužno i stavovi Hrvatske narodne banke.

[2] Engl. *Directive of the European Parliament and of the Council establishing a framework for the recovery and resolution of credit institutions and investment firms...*– vidi više na http://hnb.hr/propisi/odluke-nadzor-kontrola/eu/h-direktiva-2014-59-eu-15_5_14.pdf .

[3] Engl. *Regulation (EU) No 806/2014 of the European Parliament and Council of 15 July 2014 establishing uniform rules and a uniform procedure for the resolution of credit institutions and certain investment firms in the framework of a Single Resolution Mechanism and a Single Resolution Fund* - vidi više na http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.225.01.0001.01.ENG.

[4] Radi lakšeg prezentiranja odredbi Uredbe, za kreditne institucije i investicijska društva koristi se pojam "banke", iako se Direktiva jednako odnosi i na investicijska društva i na financijske holdinge zbog utjecanja propasti njihovog poslovanja na stabilnost financijskog sustava, kako je to bilo u slučaju Lehman Brothersa, te u određenoj mjeri na podružnice svih tih institucija koje dolaze iz država koje nisu članice EU.

[5] Vidi više u Martina Drvar: *Novo reguliranje okvira za oporavak i sanaciju poslovanja banaka u EU*, RIF 7/2014.

[6] Vidi više u Martina Drvar*: Jedinstveni mehanizam nadzora kreditnih institucija u EU*, RIF 5/2014.

[7] Uredba, točka 47. *'Zbog moguće sistemske naravi svih institucija, od ključne je važnosti da Odbor, po potrebi u suradnji s nacionalnim sanacijskim tijelima, može donijeti sanacijske planove, ocijeniti provedivost sanacije bilo koje institucije i grupe te, po potrebi, donijeti mjere za suočavanje s preprekama provedivosti sanacije bilo koje institucije država članica sudionica, ili za uklanjanje tih prepreka.'*

postupka u slučaju insolventnosti značajno negativno odrazili na financijska tržišta, druge institucije, uvjete financiranja ili na šire gospodarstvo;
- osiguranje da se program primjenjuje na odgovarajući i razmjeran način te da se administrativno opterećenje glede obveza priprema sanacijskog plana svede na najmanju moguću mjeru;
- da se za svaku banku posebno primijene različiti ili značajno umanjeni zahtjevi glede planiranja sanacije i dostave informacija te smanji učestalost ažuriranja na rjeđe od svakih godinu dana;
- postupke za informiranje predstavnika zaposlenika tijekom cijelog sanacijskog postupka, te postupke za savjetovanje s njima.

Sanacijskim planom se uzimaju u obzir sve relevantne situacije uključujući onu u kojoj bi slučaj propadanja mogao biti idiosinkratičan ili bi se mogao dogoditi za vrijeme veće financijske nestabilnosti ili događanja na razini cijelog sustava. **Sanacijski plan ne uključuje** bilo kakvu izvanrednu financijsku potporu, osim korištenja Fonda, bilo kakvu hitnu likvidnosnu pomoć središnje banke ili bilo kakvu likvidnosnu pomoć središnje banke dodijeljenu uz nestandardne uvjete vezane uz kolateral, rok dospijeća ili kamatnu stopu, a **uključuje** analizu načina i trenutka kada banka može, pod uvjetima navedenim u planu, koristiti instrumente središnje banke i određuje onu imovinu koja bi se mogla smatrati kolateralom. Odbor može zahtijevati da mu **banke pomognu** u izradi i ažuriranju planova. U slučaju da Odbor smatra kako **banku nije moguće sanirati**, o tome pravodobno obavještava EBA-u. **Sanacija se za neku banku smatra provedivom** ako je za Odbor izvedivo i vjerojatno provesti likvidaciju nad njom na temelju redovnog postupka u slučaju insolventnosti ili provesti sanaciju nad njom primjenom sanacijskih instrumenata i sanacijskih ovlasti, pritom izbjegavajući u najvećoj mogućoj mjeri, značajne štetne posljedice na financijske sustave, uključujući okolnosti šire financijske nestabilnosti ili događanja na razini cijelog sustava, ili u državi članici u kojoj je subjekt smješten ili u drugim državama članicama odnosno Uniji te u cilju osiguravanja kontinuiteta temeljnih funkcija koje banka provodi. **Pojedinačni sanacijski planovi** izrađuju se za banke koje su pod izravnim nadzorom ESB ili koje imaju znatan udio u financijskom sustavu države članice (ukupna vrijednost njihove imovine prelazi 30 milijardi eura ili omjer ukupne imovine iznad BDP-a države članice u kojoj je banka nastanjena prelazi 20 %, osim ako je ukupna vrijednost njegove imovine manja od 5 milijardi eura).

2. RANA INTERVENCIJA

ESB ili nacionalna nadležna tijela **obavješćuju Odbor o svim nadzornim mjerama** čije poduzimanje zahtijevaju od banke ili koje sami poduzimaju kako bi se poboljšala financijska situacija u banci, a **Odbor obavješćuje Komisiju** o tim informacijama, pri čemu se od datuma primitka informacija (ne dovodeći u pitanje ovlasti ESB-a i nacionalnih nadležnih tijela), Odbor može pripremiti za sanaciju dotične banke. ESB ili relevantno nacionalno nadležno tijelo pružaju Odboru sve informacije potrebne za **ažuriranje sanacijskog plana** i pripremu moguće sanacije banke te **vrednovanje imovine i obveza banke**, a Odbor je ovlašten zatražiti sljedeće:
- od banke da se obrate potencijalnim kupcima kako bi se pripremili za sanaciju banke te
- od relevantnog nacionalnog sanacijskog tijela da izradi privremeni sanacijski program za dotičnu banku.

Odbor obavješćuje ESB, relevantna nacionalna nadležna tijela i relevantna nacionalna sanacijska tijela o svim mjerama koje poduzima.

3. SANACIJA

S obzirom na to da Odbor zamjenjuje nacionalna sanacijska tijela država članica sudionica pri donošenju odluka o sanaciji, Odbor bi trebao zamijeniti ta tijela i u svrhu suradnje s državama članicama nesudionicama, uključujući i sanacijske kolegije. Odluka o provođenju sanacije subjekta trebala bi se donijeti **prije nego što banka postane insolventna u bilanci i dok još ima vlasničkog kapitala**. Sanaciju je potrebno započeti nakon što se utvrdi da banka propada ili je vjerojatno da će propasti te da se nijednom alternativnom mjerom iz privatnog sektora to propadanje ne bi moglo spriječiti u razumnom vremenskom roku. Činjenica da određena banka ne ispunjava uvjete za odobrenje nije dovoljna da bi se opravdalo samo pokretanje sanacije, osobito ako banka još uvijek može uspješno poslovati ili će vjerojatno i dalje uspješno poslovati. Trebalo bi se **smatrati da banka propada ili je vjerojatno da će propasti** ako krši ili će u skoroj budućnosti vjerojatno kršiti uvjete za nastavak odobrenja, ako je imovina banke manja, ili će u skoroj budućnosti vjerojatno biti manja od njezinih obveza, ako banka nije, ili u skoroj budućnosti vjerojatno neće biti sposobna podmiriti svoje dugove po dospijeću ili ako banka zahtijeva izvanrednu javnu financijsku potporu.

Likvidacijom banke koja propada u okviru redovnog postupka u slučaju insolventnosti moglo bi se ugroziti financijsku stabilnost, prekinuti pružanje ključnih usluga i utjecati na zaštitu deponenata. U tom je slučaju **primjena sanacijskih instrumenata u javnom interesu**. Sanacijski ciljevi trebaju stoga osigurati kontinuitet pružanja ključnih financijskih usluga, održavanje stabilnosti financijskog sustava, smanjenje moralnog rizika na temelju smanjivanja javne financijske potpore subjektima koji propadaju te zaštitu deponenata.

Sanacijski instrumenti uključuju prodaju banke u sanaciji, osnivanje prijelazne banke, odvajanje imovine koja donosi povrat od imovine umanjene vrijednosti ili neučinkovite imovine subjekta koji propada te *bail-in* dioničara i vjerovnika banke koji propada.

Sanacijskim programom koji donosi Odbor utvrđuju se, u skladu sa svim odlukama o državnim potporama ili potporama iz Fonda, detalji sanacijskih instrumenata koje je potrebno primijeniti na banku u sanaciji te se određuju posebni iznosi i svrhe za koje se Fond koristi. U sanacijskom se programu navode sanacijske mjere koje bi trebao poduzeti Odbor u odnosu na matično društvo iz Unije ili posebne članice grupe s poslovnim nastanom u državama članicama sudionicama Prilikom donošenja sanacijskog programa Odbor, Vijeće i Komisija uzimaju u obzir i slijede sanacijske planove, osim ako Odbor procijeni, uzimajući u obzir okolnosti pojedinog slučaja, da će se ciljevi sanacije učinkovitije postići poduzimanjem mjera koje nisu predviđene sanacijskim planom. Tijekom postupka sanacije Odbor može prema potrebi izmijeniti i ažurirati sanacijski program s obzirom na okolnosti pojedinog slučaja. Sanacijskim programom omogućuje se da nacionalna sanacijska tijela po potrebi imenuju posebnog upravitelja za banku u sanaciji. Odbor može odrediti da se isti taj posebni upravitelj imenuje za sve subjekte koji su povezani s grupom ako je to potrebno da bi se olakšala rješenja za ponovno uspostavljanje financijskog zdravlja dotičnih subjekata.

4. ISTRAŽNE OVLASTI I KAZNE

Kako bi djelotvorno obavljao svoje zadaće, Odbor treba imati primjerene **istražne ovlasti**, tj. ima pravo zahtijevati sve potrebne informacije ili putem NST-a, ili izravno, nakon što ih je obavijestio, i provesti istrage i provjeru na licu mjesta, prema potrebi u suradnji s nacionalnim nadležnim tijelima, uz potpuno korištenje svim in-

formacijama dostupnim ESB-u i nacionalnim nadležnim tijelima. U kontekstu sanacije, provjere na licu mjesta trebale bi biti dostupne Odboru kako bi osigurao da se odluke donose na temelju potpuno točnih informacija i djelotvorno nadzirao provedbu koju vrše nacionalna tijela.

Ako Odbor utvrdi da je banka s namjerom ili zbog nepažnje povrijedila propise, Odbor donosi odluku izricanjem **novčane kazne** kao postotka ukupnog godišnjeg neto prometa. Smatra se da je banka s namjerom povrijedila propise ako postoje objektivni čimbenici koji dokazuju da su banka ili njezino upravljačko tijelo ili više rukovodstvo namjerno djelovali na način da nisu dostavili zatražene informacije, nisu pristali na opću istragu ili na izravan nadzor ili ne poštuju odluku koju im je uputio Odbor.

5. ODBOR

Odbor je **pravna osoba** (može steći ili prodati pokretnu i nepokretnu imovinu te biti stranka u pravnom postupku), **agencija Europske unije** koja ima posebnu strukturu u skladu sa svojim zadaćama, a sjedište mu je u Bruxellesu, u Belgiji. Za svoj rad Odbor **odgovara** Europskom parlamentu, Vijeću i Komisiji, a zbog posebnih zadaća dodijeljenih Odboru Uredbom **nacionalni parlamenti** država članica sudionica mogu na temelju vlastitih postupaka zatražiti od Odbora odgovor, a Odbor je obvezan odgovoriti u pisanom obliku na sva zapažanja ili pitanja koja oni upute Odboru u vezi s dužnostima odbora na temelju Uredbe. U svom radu Odbor kao i nacionalna sanacijska tijela djeluju **neovisno** i u općem interesu. Odbor čine **predsjednik, četiri dodatna punopravna člana te član koji imenuje svaka država članica sudionica SSM-a**, a koji predstavlja njena nacionalna sanacijska tijela. Svaki član, uključujući predsjednika, ima **jedan glas, a odluke se donose običnom većinom pri čemu kod neodlučnog ishoda predsjednik ima odlučujući glas**. **Komisija i ESB** imenuju svatko svojeg predstavnika koji je ovlašten sudjelovati na izvršnim sjednicama i plenarnim sjednicama kao **stalni promatrač**. Plenarne sjednice održavaju se barem dva puta godišnje, a sve odluke koje **Odbor donosi pripremaju se na izvršnoj sjednici** na kojoj se donose i sve odluke vezane uz provedbu Uredbe. Izvršnim sjednicama prisustvuju samo predsjednik i četiri dodatna punopravna člana, a sazivaju se na inicijativu samog predsjednika ili člana Odbora.

Predsjednik obnaša svoju dužnost u **punom radnom vremenu**, a pomaže mu potpredsjednik. Predsjednika, potpredsjednika i članove Odbora imenuje se na temelju postignuća, vještina, znanja o bankarskim i financijskim pitanjima te na temelju iskustva značajnog za financijski nadzor, uređenje i sanaciju banaka. Predsjednik, potpredsjednik i članovi Odbora biraju se na temelju **otvorenog postupka odabira**, a njihovi mandati traju pet godina i ne mogu se obnoviti. Istovremeno, predsjednik, potpredsjednik i članovi **ne smiju obnašati dužnosti** na nacionalnoj razini, razini Unije ili međunarodnoj razini. Nakon saslušanja Odbora u okviru plenarne sjednice Komisija dostavlja Europskom parlamentu popis kandidata iz užeg izbora za dužnosti predsjednika, potpredsjednika i članova te obavješćuje Vijeće o tom popisu za uži izbor. Pri imenovanju **prvih članova** Odbora nakon stupanja na snagu Uredbe, **Komisija predaje prijedlog** za imenovanje predsjednika, potpredsjednika i članova Europskom parlamentu na odobrenje. Nakon odobrenja tog prijedloga, Vijeće donosi provedbenu odluku o imenovanju predsjednika, potpredsjednika i članova, odlučujući **kvalificiranom većinom**.

Financiranje proračuna Odbora ili njegovih sanacijskih aktivnosti iz ove Uredbe ni u kojem slučaju **ne smije uključivati proračunske obveze država članica**. Odbor ima autonomni **proračun koji nije dio proračuna Unije**. Za svaku financijsku godinu, koja odgovara kalendarskoj godini, priprema se procjena svih prihoda i rashoda Odbora te se ona prikazuje u proračunu Odbora. Proračun Odbora, koji mora biti uravnotežen u pogledu prihoda i rashoda, **sastoji se od dva dijela: dio I. za administraciju Odbora i dio II. za Fond.** Prihodi dijela I. proračuna sastoje se od godišnjih doprinosa potrebnih za pokrivanje godišnjih procijenjenih administrativnih troškova, a rashodi dijela I. proračuna sadržavaju troškove zaposlenika, plaća, administracije, infrastrukture, stručne izobrazbe i poslovanja (pritom NST mogu ubirati naknade sukladno nacionalnom pravu u odnosu na svoje administrativne troškove iste vrste). Prihodi dijela II. proračuna sastoje se od:

- doprinosa koje uplaćuju banke koje imaju poslovni nastan u državama članicama sudionicama
- kredita dobivenih na temelju ostalih aranžmana za financiranje sanacije u državama članicama nesudionicama
- kredita dobivenih od financijskih institucija ili ostalih trećih strana
- povrata na ulaganja iznosa iz Fonda
- svakog dijela troškova koji se naplaćuju u postupku sanacije.

Rashodi dijela II. proračuna sadržavaju sljedeće:

- troškove za potrebe provedbe sanacijskih programa
- ulaganja
- kamate za kredite dobivene na temelju ostalih aranžmana za financiranje sanacije u državama članicama nesudionicama
- kamate na kredite dobivene od financijskih institucija ili ostalih trećih osoba.

6. FOND

Vlasnik Fonda je Odbor, a njegova sredstva se koriste samo u svrhu učinkovite primjene sanacijskih instrumenata i izvršavanja sanacijskih ovlasti. Odbor mora definirati **razboritu i opreznu ulagačku strategiju** te ulaže iznose iz Fonda u obveznice država članica ili međuvladinih organizacija ili u imovinu s visokim stupnjem likvidnosti i visoke kreditne sposobnosti, pri čemu ulaganja moraju biti dovoljno sektorski, geografski i razmjerno **diversificirana**. Povrat od tih ulaganja koristi Fond. Komisija je ovlaštena donijeti delegirane akte o detaljnim pravilima za upravljanje Fondom te općim načelima i kriterijima njegove ulagačke strategije.

U sklopu sanacijskog programa, kada primjenjuje sanacijske instrumente Odbor može koristiti sredstva iz Fonda samo u opsegu potrebnom da se **osigura učinkovita primjena sanacijskih instrumenata,** a u sljedeće svrhe:

- za **osiguranje imovine ili obveza** banke u sanacijskom postupku a, njezinih društava kćeri, prijelaznih institucija ili subjekta za upravljanje imovinom;
- za **odobrenje zajmova banci u sanacijskom postupku,** njezinim društvima kćerima, prijelaznoj instituciji ili subjektu za upravljanje imovinom;
- za **kupnju imovine banke u sanacijskom postupku;**
- za **davanje doprinosa prijelaznoj instituciji i subjektu za upravljanje imovinom;**
- za **plaćanje odštete dioničarima ili vjerovnicima** ako su nakon procjene pretrpjeli veće gubitke nego što bi ih inače nakon procjene pretrpjeli likvidacijom u okviru redovnog postupka u slučaju insolventnosti;
- za **plaćanje doprinosa banke** u sanacijskom postupku, a umjesto otpisa ili konverzije obveza određenim vjerovnicima kada se primjenjuje *bail-in* instrument te kada se odluči isključiti određene

vjerovnike iz područja primjene *bail-in*-a u skladu s člankom 27. stavkom 5.; (g)
- za sve kombinacije navedenih mjera.

Do kraja početnog razdoblja od osam godina, od 1. siječnja 2016. dostupna financijska sredstva Fonda iznose **najmanje 1 % iznosa osiguranog depozita** svih banaka s odobrenjem u svim državama članicama sudionicama. Tijekom početnog razdoblja doprinosi Fondu vremenski će se rasporediti što je moguće ravnomjernije dok se ne postigne ciljna razina, no uzimajući u obzir fazu poslovnog ciklusa i utjecaj koji prociklički doprinosi mogu imati na financijski položaj banaka koje daju doprinos. Odbor produljuje početno razdoblje za najviše četiri godine u slučaju da je Fond izvršio ukupne isplate u iznosu većem od 0,5 % ukupnog iznosa osiguranih depozita. Ako se nakon početnog razdoblja dostupna financijska sredstva smanje na iznos manji od ciljane razine, prikupljaju se redovni doprinosi dok se ne ostvari ciljna razina. Nakon što se ciljna razina dosegne prvi put te ako su dostupna financijska sredstva naknadno smanjena na manje od dvije trećine ciljne razine, doprinos se postavlja na razinu koja omogućuje dostizanje ciljne razine u roku šest godina. **Redoviti doprinos će voditi računa o fazi poslovnog ciklusa** i utjecaju koji prociklični doprinosi mogu imati prilikom utvrđivanja godišnjih doprinosa u kontekstu ovog stavka.

Komisija je ovlaštena donijeti delegirane akte kako bi odredila sljedeće:
- kriterije za vremensku raspodjelu doprinosa Fondu izračunanih u skladu sa stavkom
- kriterije za određivanje broja godina za koji se početno razdoblje može produljiti
- kriterije za utvrđivanje godišnjih doprinosa.

U slučaju **sanacije grupe** u koju su uključene s jedne strane banke s poslovnim nastanom u jednoj ili više država članica sudionica te s druge strane banke s poslovnim nastanom u jednoj ili više država članica nesudionica, Fond može pridonijeti financiranju sanacije grupe.

Kada Odbor poduzme sanacijske mjere i pod uvjetom da se tim mjerama osigurava da deponenti i dalje imaju pristup svojim depozitima, države članice sudionice osiguravaju da **sustav osiguranja depozita kojem banka pripada bude odgovoran za isplatu osiguranih iznosa**, a taj isti sustav zamjenjuje prava i obveze osiguranih deponenata u postupku likvidacije iznosom koji odgovara njihovoj uplati.

7. ZAKLJUČNO

Do kraja ove godine Hrvatska bi trebala **transponirati odredbe Direktive te odrediti koja će institucija postati njezino sanacijsko tijelo**. U slučaju pridruživanja Hrvatske SSM-u, to će nacionalno sanacijsko tijelo surađivati s Odborom. Za očekivati je da će ovlasti za sanaciju banaka dijeliti Hrvatska narodna banka i Državna agencija za osiguranje štednih uloga i sanaciju banaka.

STRUČNO OSPOSOBLJAVANJE I IZOBRAZBA RADI SPRJEČAVANJA PRANJA NOVCA I FINANCIRANJA TERORIZMA ZA 2014. GODINU

Zagreb, 18. rujan 2014.

u dvorani Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika u Zagrebu, Jakova Gotovca 1/II

(kod Kvaternikovog trga), **s početkom u 9,30 sati**

PROGRAM OBUHVAĆA UPOZNAVANJE I PRAKTIČNE PRIMJERE:
- s odredbama Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma,
- s podzakonskim propisima (pravilnicima) donesenih na temelju Zakona,
- s Općim i sektorskim smjernicama koje je donio Financijski inspektorat, te smjernicama koje je donijela HANFA, Porezna uprava i HNB,
- s internim aktima koje moraju donijeti obveznici,
- s međunarodnim standardima koji proizlaze iz međunarodnih konvencija s područja sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma,
- s listom indikatora za prepoznavanje sumnjivih transakcija,
- s drugim zadaćama propisanim Zakonom o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma,
- s prekršajnim odredbama zbog neprovođenja Zakona,
- s obvezama i praktičnim primjerima za računovođe, revizore, odvjetnike, javne bilježnike, trgovce nekretninama i mjenjače.

PROGRAM JE NAMIJENJEN PRVENSTVENO:
- fizičkim i pravnim osobama koje obavljaju računovodstvene usluge i usluge poreznog savjetovanja.
- revizorskim društvima i samostalnim revizorima,
- odvjetnicima, odvjetničkim društvima i javnim bilježnicima,
- ovlaštenim mjenjačima; priređivačima igara na sreću; zalagaonicama; pravnim i fizičkim osobama koje obavljaju poslove zastupanja u osiguranju pri sklapanju ugovora o životnom osiguranju, posredovanja u osiguranju pri sklapanju ugovora o životnom osiguranju, prometa plemenitih metala i dragog kamenja te proizvodima od njih, trgovine umjetničkim predmetima i antikvitetima, organiziranja ili provođenja dražbi i posredovanja u prometu nekretnina.

Polaznici radionice dobivaju:
- **dopunjene materijale u kojima su kopije prezentacija s puno praktičnih primjera. Praktični primjeri prilagođeni su prvenstveno računovođama, odvjetnicima i javnim bilježnicima, mjenjačima i posrednicima u prometu nekretnina,**
- **tri dopunjena ogledna primjerka internog akta radi sprječavanja i otkrivanja pranja novca i financiranja terorizma (posebno za računovođe, porezne savjetnike i revizore, posebno za odvjetnike i javne bilježnike, te posebno za sve ostale obveznike),**
- **ogledni primjerak programa stručnog osposobljavanja i izobrazbe,**
- **potvrdu koja se izdaje kao dokaz da je polaznik obavio stručno osposobljavanje i izobrazbu za 2014. godinu, u skladu s čl. 49. Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma.**

Predavači:
- mr. sc. Dalibor Briški, revizor i savjetnik u časopisu Računovodstvo i financije
- Ivica Milčić, savjetnik u časopisu Računovodstvo i financije
- mr. Darko Terek, odvjetnik i savjetnik u časopisu Računovodstvo i financije

Mr. DARKO TEREK
odvjetnik, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Izmjene i dopune Ovršnog zakona

Zakon o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona objavljen je u Nar. nov., br. 93 od 30. 7. 2014. Jedan dio tog Zakona stupa na snagu 1. rujna 2014., a drugi 1. siječnja 2015. Ovršni zakon je inače objavljen u Nar. nov., br. 112/12., a ovo mu je druga novela. Ovršni zakon je prvi put noveliran Zakonom o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona, koji je objavljen u Nar. nov., br. 25/13.

Zadnjom novelom Ovršnog zakona izvršeno je daljnje rasterećenje sudova na način da će se izvansudska ovrha provoditi i na nekretninama, jer će sud samo utvrđivati vrijednost nekretnine na temelju procjene sudskog vještaka ili procjenitelja, dok će nekretnine prodavati Financijska agencija putem elektroničke dražbe.

U cilju zaštite dostojanstva ovršenika, ovršenik će, u slučaju da prodana nekretnina predstavlja nekretninu u kojoj ovršenik stanuje i koja je nužna za zadovoljenje njegovih osnovnih stambenih potreba, pod određenim uvjetima imati pravo tu nekretninu koristiti još neko vrijeme.

Osim navedenog, proširen je krug primanja koja su izuzeta od ovrhe, a odnose se na troškove za službeno putovanje, naknadu troškova prijevoza na posao i s posla, dar za djecu do 15. godine života, potpore za novorođenče, naknade za saniranje posljedica štete od katastrofa i elementarnih nepogoda, potpore zbog invalidnosti radnika i neprekidnog bolovanja radnika duljeg od 90 dana, te potpore za slučaj smrti radnika i smrti člana uže obitelji radnika.

Veliko je zanimanje izazvala vijest da poslodavci nakon 1. rujna 2014. više neće morati provoditi ovrhu na plaći. Ta se informacija temelji na tumačenju jedne odredbe zadnje novele Ovršnog zakona, no pitanje je da li se htjelo postići upravo ono što je napisano.

U članku iznosimo samo novine koje su od interesa za korisnike naših usluga, pa se u tom smislu ne bavimo procesnim pitanjima (dostave, sastava suda, pravnih lijekova i slično).

1. DUŽNOST DAVANJA PODATAKA O DUŽNIKU

Nakon 1. rujna 2014. puno će veći broj obveznika (tijela i osoba) morati dostavljati određene podatke o dužnicima. Neki podaci morat će se dostavljati na zahtjev svake osobe koja tvrdi da namjerava pokrenuti ovršni postupak ili postupak osiguranja (uvjetno rečeno: vjerovnici), drugi će se podaci morati dostavljati na zahtjev suda, a treći na zahtjev suda ili javnog bilježnika.

Podatke koji će se dostavljati na zahtjev osobe koja tvrdi da namjerava pokrenuti ovršni postupak ili postupak osiguranja u roku 8 dana dostavljat će:

- Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje o tome je li neka fizička osoba osiguranik u tom Zavodu, po kojoj osnovi (radni odnos, samostalna profesionalna djelatnost, obrt ili samostalna djelatnost poljoprivrede) i kod koga, odnosno prima li mirovinu ili neku drugu stalnu naknadu
- Ministarstvo unutarnjih poslova o tome je li neka osoba u evidenciji o registriranim i označenim vozilima upisana kao vlasnik vozila, podacima o vozilu i o postojanju tereta na tom vozilu
- Središnje klirinško depozitarno društvo ili druge za to ovlaštene osobe kod kojih su na računima ubilježene vrijednosnice, odnosno nematerijalizirani vrijednosni papiri, dionice, obveznice, trezorski zapisi i slično o tome ima li neka osoba ubilježene vrijednosnice na računima
- lučka kapetanija dužna je dati podatke o tome je li neka osoba u upisniku ili očevidniku upisana kao vlasnik broda, jahte i slično
- tijelo nadležno za katastarsku evidenciju dužno je dati ispis posjedovnih listova koje vodi za fizičku ili pravnu osobu
- poslodavac ili isplatitelj stalnoga novčanog primanja dužan je dati podatak o tome na koji način osobi protiv koje podnositelj zahtjeva namjerava pokrenuti postupak isplaćuje plaću, odnosno drugo stalno novčano primanje
- drugo tijelo ili osoba koja vodi odgovarajući upisnik ili očevidnik o pravima koja čine imovinu dužna je dati podatke o tome je li neka osoba u upisniku ili očevidniku koji vodi upisana kao imatelj određenog prava.

Podnositelj zahtjeva dužan je u zahtjevu za davanje podataka navesti tražbinu radi čijeg će ostvarenja ili osiguranja pokrenuti ovršni postupak, odnosno postupak osiguranja te priložiti ispravu na kojoj se ona temelji, a tijela i osobe koji su dužni davati naprijed navedene podatke nisu dužne postupiti po zahtjevu dok im prethodno ne budu podmireni troškovi za poduzimanje radnje. Osobe i tijela koja daju podatke ne smiju obavijestiti dužnika o tome da su podaci traženi.

Na zahtjev suda osoba za koju ovrhovoditelj tvrdi da je ovršenikov dužnik ili da se neki dijelovi njegove imovine nalaze kod nje dužna je u roku 8 dana izjasniti se o tome ima li ovršenik i kakvu tražbinu protiv nje, odnosno nalaze li se koji dijelovi njegove imovine kod nje.

Na zahtjev suda ili javnog bilježnika Porezna uprava je dužna u roku 8 dana dati podatke o osobnom identifikacijskom broju ovršenika, kao i podatke o obračunu poreza, prireza i doprinosa u slučaju provođenja ovrhe radi naplate novčane tražbine po osnovi radnog odnosa, koja je utvrđena u bruto iznosu.

Sud ili javni bilježnik dužan je najkasnije u roku 8 dana od dana primitka prijedloga za ovrhu uputiti zahtjev Poreznoj upravi za dostavu podataka o osobnom identifikacijskom broju.

2. ODGODA OVRHE NA NEKRETNINI

Odgoda ovrhe na nekretnini može se predlagati prije prodaje nekretnine, kad je ovršeniku samo dostavljeno rješenje o ovrsi, ali i u slučaju kad je nekretnina prodana kupcu.

2.1. Odgoda ovrhe na nekretnini u slučaju dostave rješenja o ovrsi

Ovršenik može u roku 8 dana od dana dostave rješenja o ovrsi na nekretnini u kojoj stanuje i koja je nužna za zadovoljenje njegovih osnovnih stambenih potreba i osoba koje je po zakonu dužan uzdržavati predložiti sudu odgodu ovrhe. Ovršenik je uz prijedlog dužan priložiti dokaz o postojanju svog imovinskog odnosno materijalnog prava čijom će raspoložbom u cijelosti namiriti tražbinu ovrhovoditelja.

Sud će prijedlog ovršenika dostaviti ovrhovoditelju bez odgode, koji se o njemu može očitovati u roku 8 dana od dana dostave.

Nakon proteka navedenih rokova sud će donijeti rješenje o prijedlogu za odgodu ovrhe.

Sud će prihvatiti prijedlog ovršenika ako stekne uvjerenje da nekretnina predstavlja nekretninu u kojoj ovršenik stanuje i koja je nužna za zadovoljavanje njegovih osnovnih stambenih potreba i osoba koje je po zakonu dužan uzdržavati, te da će se tražbina ovrhovoditelja u cijelosti namiriti iz drugih sredstava ovršenika.

Sud neće prihvatiti prijedlog ovršenika ako ocijeni da bi se ovrha zbog toga znatnije oduljila ili otežala, odnosno ako bi ovrhovoditelj zbog toga mogao trpjeti znatniju štetu.

Sud će nadalje prihvatiti prijedlog ovršenika ako stekne uvjerenje da će ovršenik namiriti tražbinu ovrhovoditelja u roku jedne godine od donošenja rješenja o odgodi ovrhe, a ako ovršenik u roku određenom rješenjem ne uplati u sudski polog sredstva za namirenje tražbine ovrhovoditelja u cijelosti, sud će nastaviti ovrhu na temelju rješenja o ovrsi na nekretnini.

2.2. Odgoda ovrhe na nekretnini kad je ista već prodana

Kad je nekretnina već prodana, prodajom nekretnine ovršenik gubi pravo posjeda nekretnine i dužan ju je predati kupcu odmah nakon dostave zaključka o predaji nekretnine kupcu.

Međutim, ako prodana nekretnina predstavlja nekretninu u kojoj ovršenik stanuje i koja je nužna za zadovoljenje osnovnih stambenih potreba ovršenika i osoba koje je po zakonu dužan uzdržavati, ovršenik ima pravo korištenja nekretnine kao najmoprimac godinu dana od dana donošenja zaključka o predaji nekretnine.

Prijedlog za korištenje nekretnine kao najmoprimac ovršenik može podnijeti u roku 8 dana od dana primitka rješenja o ovrsi.

Ako ovršenik ima pravo korištenja nekretnine kao najmoprimac, dužan je kupcu do dana donošenja zaključka o predaji nekretnine do predaje nekretnine plaćati najamninu. Ako se kupac i ovršenik ne mogu sporazumjeti o visini najamnine, visinu najamnine utvrdit će sud u istom ovršnom postupku prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se nekretnina nalazi.

Ako ovrhovoditelj osigura drugu nekretninu za korištenje koja je dovoljna za zadovoljavanje osnovnih stambenih potreba ovršenika i osoba koje je po zakonu dužan uzdržavati, u trajanju od godinu dana od dana donošenja zaključka o prodaji nekretnine, sud će odbiti prijedlog ovršenika za korištenje nekretnine u svojstvu ovršenika kao najmoprimca.

3. PRODAJA NEKRETNINE PUTEM FINANCIJSKE AGENCIJE

Odredbe Zakona o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona koje se odnose na prodaju nekretnina putem Financijske agencije stupaju na snagu 1. siječnja 2015.

Vrijednost nekretnine koja se prodaje u ovršnom postupku utvrđuje sud zaključkom po slobodnoj ocjeni, na temelju obrazloženog nalaza i mišljenja ovlaštenog sudskog vještaka ili procjenitelja.

Nakon provedbe postupka za utvrđivanje vrijednosti nekretnine sud donosi zaključak o prodaji nekretnine kojim se utvrđuje vrijednost nekretnine i određuju način i uvjeti prodaje.

Prodaju nekretnine provodi Financijska agencija (dalje: Agencija) na temelju zahtjeva suda. Agencija ima pravo tražiti predujam za pokriće troškova koje će imati u vezi s prodajom nekretnine. Predujam je Agenciji dužan platiti ovrhovoditelj u roku 8 dana, a ako se troškovi ne predujme, Agencija neće provesti prodaju.

Prodaja nekretnine obavlja se elektroničkom javnom dražbom, a elektronička javna dražba počinje objavom poziva za sudjelovanje u elektroničkoj javnoj dražbi. Poziv za sudjelovanje u elektroničkoj javnoj dražbi objavljuje se na mrežnim stranicama Agencije.

Poziv za sudjelovanje u elektroničkoj javnoj dražbi objavit će se, na prijedlog stranke, u sredstvima javnoga priopćavanja ako stranka predujmi Agenciji za to potrebna sredstva.

U elektroničkoj javnoj dražbi, kao kupci, mogu sudjelovati samo osobe koje su prethodno dale jamčevinu. Ponuditeljima čija ponuda nije prihvaćena Agencija će vratiti jamčevinu na temelju naloga suda.

Elektronička dražba provest će se i ako u njoj sudjeluje samo jedan ponuditelj.

Na prvoj elektroničkoj javnoj dražbi nekretnina se ne može prodati ispod četiri petine utvrđene vrijednosti nekretnine. Na drugoj elektroničkoj javnoj dražbi nekretnina se ne može prodati ispod tri petine utvrđene vrijednosti.

Ako se ni na drugoj elektroničkoj javnoj dražbi ne prikupi nijedna valjana ponuda, Agencija će o tome obavijestiti sud, a sud će obustaviti ovrhu.

Nakon završetka elektroničke javne dražbe Agencija je dužna bez odgode obavijestiti sud o provedenoj dražbi, prikupljenim ponudama i drugim potrebnim podacima, nakon čega sudac utvrđuje koji je kupac ponudio najveću cijenu. O dosudi nekretnine sud donosi rješenje o dosudi koje se objavljuje na oglasnoj ploči suda i na mrežnim stranicama Agencije.

Kupac nekretnine dužan je na poseban račun Agencije uplatiti kupovninu, i to u roku koji je određen zaključkom o prodaji. Ako kupac u određenom roku ne položi kupovninu, sud će rješenjem prodaju oglasiti nevažećom i odrediti novu prodaju.

4. POSTUPAK PRODAJE NEKRETNINA U AGENCIJI

U zadnjoj noveli Ovršnog zakona detaljno je propisan postupak po kojem Agencija prodaje nekretnine u ovršnom postupku.

Radi se o postupovnim i tehničkim pitanjima kojima se uređuje mjesna nadležnost regionalnih centara Agencije, o načinu objavljivanja na mrežnim stranicama Agencije, o posebnim računima koje je Agencija dužna otvoriti za uplatu kupovnine i jamčevine, o uplatama predujma za pokriće troškova Agencije, o uplati jamčevine za sudjelovanje u elektroničkoj dražbi, o rokovima, o prikupljanju ponuda za sudjelovanje u elektroničkoj dražbi, o uplati kupovnine i o prijenosu novčanih sredstava sudu.

5. PRODAJA POKRETNINA PUTEM ELEKTRONIČKE JAVNE DRAŽBE

Pokretnine se u ovršnom postupku i dalje prodaju usmenom javnom dražbom ili neposrednom pogodbom, a način prodaje zaključkom određuje sud, pazeći na to da se postigne najpovoljnije unovčenje stvari.

Javnu dražbu i nadalje provodi sudski ovršitelj, ali se provođenje javne dražbe zaključkom suda može povjeriti i javnom bilježniku.

Međutim, na prijedlog ovrhovoditelja, prodaja pokretnina provest će se elektroničkom javnom dražbom na koju će se na odgovarajući način primijeniti odredbe o elektroničkoj javnoj dražbi prodaje nekretnina.

6. OČEVIDNIK NEKRETNINA I POKRETNINA KOJE SE PRODAJU U OVRŠNOM POSTUPKU

Očevidnik nekretnina i pokretnina koje se prodaju u ovršnom postupku do 1. siječnja 2015. vodit će, kao i dosada, Hrvatska gospodarska komora. Nakon 1. siječnja 2015. vođenje tog očevidnika preuzima Agencija.

Očevidnik se vodi o svim nekretninama koje se prodaju u ovršnom postupku, a o pokretninama samo ako je njihova procijenjena vrijednost veća od 50.000,00 kuna.

Ostale odredbe o vođenju očevidnika nisu mijenjane.

7. NOVA PRIMANJA IZUZETA OD OVRHE

Zakonom o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona proširen je krug primanja koja su izuzeta od ovrhe.

Do sada su od ovrhe bila izuzeta sljedeća primanja:

- primanja po osnovi zakonskog uzdržavanja, naknade štete nastale zbog narušenja zdravlja ili smanjenja, odnosno gubitka radne sposobnosti i naknade štete za izgubljeno uzdržavanje zbog smrti davatelja uzdržavanja
- primanja po osnovi naknade zbog tjelesnog oštećenja prema propisima o invalidskom osiguranju
- primanja po osnovi socijalne skrbi
- primanja po osnovi privremene nezaposlenosti
- primanja po osnovi doplatka za djecu, osim ako posebnim propisom nije drukčije određeno
- primanja po osnovi stipendija i pomoći učenicima i studentima
- naknada za rad osuđenika, osim za tražbine po osnovi zakonskoga uzdržavanja te za tražbine naknade štete prouzročene kaznenim djelom osuđenika
- primanja po osnovi odličja i priznanja
- rodiljne i roditeljske novčane potpore, osim ako posebnim propisom nije drugačije određeno
- ostala primanja izuzeta od ovrhe po posebnim propisima.

Nakon 1. rujna 2014. od ovrhe su izuzeta i sljedeća primanja:

- utvrđeni iznosi za uzdržavanje djeteta uplaćeni na poseban račun kod banke
- naknada troškova za službeno putovanje i naknada troškova prijevoza na posao i s posla do propisanih iznosa do kojih se ne smatraju oporezivim primicima po osnovi od nesamostalnog rada
- dar za djecu do 15. godine života i potpore za novorođenče do propisanih iznosa do kojih se ne smatraju oporezivim primicima po osnovi od nesamostalnog rada
- naknade za saniranje posljedica štete od katastrofa i elementarnih nepogoda
- potpore zbog invalidnosti radnika i neprekidnog bolovanja radnika duljeg od 90 dana, potpore za slučaj smrti radnika i smrti člana uže obitelji radnika, do propisanih iznosa do kojih se ne smatraju oporezivim primicima po osnovi od nesamostalnog rada.

Budući da se ovdje spominju iznosi koji nisu oporezivi po osnovi radnog odnosa kao nesamostalnog rada, prema odredbama poreznih propisa, radilo bi se o sljedećim iznosima:

- prijevoznim troškovima na službenom putovanju u visini stvarnih izdataka, troškovima noćenja na službenom putovanju u visini stvarnih izdataka, dnevnicama u zemlji do 170,00 kuna za službeno putovanje koje traje više od 12 sati, te 85,00 kuna za službeno putovanje u zemlji koje traje više od 8, a manje od 12 sati, dnevnicama u inozemstvu do iznosa i pod uvjetima utvrđenim propisima o izdacima za službeno putovanje za korisnike državnog proračuna, naknadama troškova prijevoza na posao i s posla mjesnim javnim prijevozom u visini stvarnih izdataka, prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte, naknadama troškova prijevoza na posao i s posla međumjesnim javnim prijevozom u visini stvarnih izdataka prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne karte
- daru djetetu do 15. godina starosti do 600,00 kuna godišnje i potpore za novorođenče do visine jedne proračunske jedinice prema posebnom propisu
- potpore zbog invalidnosti radnika do 2.500,00 kuna godišnje, potpore zbog neprekidnog bolovanja radnika dužeg od 90 dana do 2.500,00 kuna godišnje, potpore za slučaj smrti radnika do 7.500,00 kuna i potpore u slučaju smrti člana uže obitelji radnika (bračnog druga, roditelja, roditelja bračnog druga, djece, drugih predaka i potomaka u izravnoj liniji, usvojene djece i djece na skrbi te punoljetne osobe kojoj je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu) do 3.000,00 kuna.

8. PITANJE DALJNJE PROVEDBE OVRHE NA PLAĆI KOD POSLODAVACA

Zakonom o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona, koji je u ovom dijelu stupio na snagu 1. rujna 2014., izmijenjen je članak 197. Ovršnog zakona, tako da sada glasi:

„Rješenjem o ovrsi na plaći određuje se pljenidba određenoga dijela plaće i nalaže se poslodavcu koji ovršeniku ne isplaćuje pla-

ću na račun kod banke da novčani iznos za koji je određena ovrha isplati odnosno isplaćuje ovrhovoditelju nakon pravomoćnosti toga rješenja.

Rješenje o ovrsi odnosi se i na povećanje plaće do kojega dođe nakon dostave rješenja o ovrsi".

Argumentum a contrario, poslodavcu koji ovršeniku isplaćuje plaću na račun kod banke ne nalaže se da novčani iznos za koji je određena ovrha ne isplaćuje ovrhovoditelju nakon pravomoćnosti rješenja o ovrsi.

Ovakvim tumačenjem imali bismo dvije vrste poslodavaca:

- oni koji ovršeniku ne isplaćuju plaću na račun kod banke (dakle koji isplaćuju plaću u gotovini), bili bi u obvezi i dalje provoditi ovrhu na plaći i
- oni koji ovršeniku isplaćuju plaću na račun kod banke, koji ne bi bili u obvezi nakon 1. rujna 2014. provoditi ovrhu na plaći.

U vezi s ovom odredbom Hrvatska udruga poslodavaca se oglasila da je prihvaćen njihov prijedlog i da su Zakonom o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona poslodavci koji isplaćuju plaće na račun kod banke oslobođeni obveze provedbe ovrhe na plaćama. Navedeno je kako je prihvaćena argumentacija koju je HUP iznosio tijekom rada radne skupine za izmjene i dopune Ovršnog zakona, te će se na taj način rasteretiti poslodavci obveze za koju su bili odgovorni, a koja im je stvarala velike teškoće i troškove.

Točno je da poslodavci koji provode ovrhu na plaći s tim pitanjem imaju velike probleme i troškove, što zbog nejasne zakonske regulative, što zbog čestih izmjena ove materije u ovršnim zakonima koji su se posljednjih godina mijenjali skoro svake godine, što zbog stalnog promjenljivog iznosa graničnog iznosa plaće o kojoj ovisi kako se ovrha ima provoditi.

S druge strane, poslodavci za provedbu ovrhe na plaći nisu primali nikakvu naknadu, već su za taj posao imali samo obveze i odgovornosti.

Ako se prihvati stajalište da poslodavci koji svom radniku (ovršeniku) isplaćuju plaću na račun kod banke ne bi nakon 1. rujna 2014. provodili ovrhu na plaći, onda se postavljaju dva pitanja:

- tko će tu ovrhu provoditi i
- što će biti s postojećim ovrhama.

Bilo bi logično da ovrhu na plaći nakon 1. rujna 2014. preuzme Agencija temeljem Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima (Nar. nov., br. 91/10. i 112/12.).

Prema odredbama tog Zakona, nadležno tijelo ili ovrhovoditelj dostavlja osnovu za plaćanje Agenciji, u izvorniku ili otpravku, neposrednom dostavom, preporučenom pošiljkom, preko javnog bilježnika ili opunomoćenika, odnosno na drugi način uređen posebnim propisom.

Među osnovama za plaćanje nije izrijekom navedena suglasnost o zapljeni plaće, tj. privatna isprava potvrđena kod javnog bilježnika kojom dužnik daje suglasnost da se radi naplate tražbine vjerovnika zaplijeni njegova plaća, odnosno drugo stalno novčano primanje.

Međutim, privatna isprava potvrđena kod javnog bilježnika kojom dužnik daje suglasnost da se radi naplate tražbine vjerovnika zaplijeni njegova plaća, odnosno drugo stalno novčano primanje ima pravni učinak pravomoćnog rješenja o ovrsi.

Budući da se među osnovama za plaćanje, koje se navode u Zakonu o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, navodi i rješenje o ovrsi, po tom bi tumačenju Agencija trebala provoditi i ovrhu na temelju suglasnosti o zapljeni plaće.

U skladu s ovim tumačenjem, ovrhovoditelji bi od 1. rujna 2014. mogli nove suglasnosti o zapljeni plaće dostavljati na provedbu Agenciji, dok bi poslodavci takve suglasnosti, ako bi im bile dostavljene, trebali vraćati ovrhovoditeljima, jer za njihovu provedbu više nisu nadležni.

Naglašavamo da ima i drukčijih, neformalnih tumačenja ove sporne odredbe, što od strane Agencije, što od strane Ministarstva pravosuđa, pa bi, prije definitivnog zauzimanja stava o ovom pitanju, valjalo sačekati da se ovo pitanje temeljito raspravi.

Što se drugog pitanja tiče, tj. što će biti s postojećim ovrhama, odgovor je sadržan u prijelaznim i završnim odredbama zadnje novele Ovršnog zakona, a ona glasi:

„Postupci pokrenuti prije stupanja na snagu ovoga Zakona dovršit će se primjenom odredbi Ovršnog zakona (Nar. nov., br. 112/12. i 25/13.).“

Navedena odredba znači da će poslodavci sve postojeće ovrhe na plaći radnika provoditi i dalje.

INTERNA REVIZIJA I KONTROLA
Grand Hotel 4 opatijska cvijeta
Opatija, 25 - 27. rujna 2014.

Mr. DARKO TEREK
odvjetnik, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Novi Zakon o radu – najvažnije novine

Na 13. sjednici Hrvatskog sabora, dana 15. srpnja 2014., donesen je novi Zakon o radu. Zakon je objavljen u Nar. nov., br. 93. od 30. srpnja 2014., a stupio je na snagu 7. kolovoza 2014.
Danom stupanja na snagu novog Zakona o radu, prestao je važiti Zakon o radu (Nar. nov., br. 149/09., 61/11., 82/12. i 73/13.), osim članaka 222., 223., 224. i 225., koji propisuju sudjelovanje radnika u odlučivanju kod prekograničnog pripajanja ili spajanja poslodavca. Ove odredbe prestaju važiti danom donošenja posebnog propisa kojim će se urediti to pitanje.
Novi Zakon o radu, prema mišljenju Vlade RH, ima za cilj osigurati povećanje zaposlenosti, suzbijanje sive ekonomije, poslodavcima osigurati brzu prilagodbu i fleksibilnost poslovanja, a radnicima pružiti odgovarajuću zaštitu i sigurnost tijekom radnog odnosa.
U novom Zakonu o radu izvršeno je i horizontalno usklađivanje s drugim zakonima koji su u međuvremenu donijeti ili izmijenjeni, kao što su Zakon o zaštiti na radu, Zakon o mirovinskom osiguranju, Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama i dr.

1. UVOD

Posljednjih godina Republiku Hrvatsku obilježavaju kontinuirani pad BDP-a i negativna kretanja na tržištu rada. Posebno zabrinjava velika nezaposlenost mladih, realno smanjenje plaća usprkos njihovom nominalnom porastu, vrlo složena gospodarska situacija u nekim djelatnostima, te stagnacija u manje-više svim segmentima realnog sektora.

Zbog toga se novim Zakonom o radu pokušava postići veća fleksibilizacija radne snage, omogućiti poslodavcima brzu prilagodbu potrebama tržišta, ustupanje radnika u povezana društva na određeno vrijeme, te poslodavcima skratiti administrativne postupke otkazivanja ugovora o radu.

Radi provođenja naprijed navedenih ciljeva, u novom Zakonu o radu predlaže se čitav niz mjera od kojih ćemo u uvodu navesti samo značajnije.

U vezi s radnicima koji rade s nepunim radnim vremenom, sada se dosljedno provodi načelo „pro rata temporis“. To znači da će o trajanju rada s nepunim radnim vremenom ovisiti ne samo plaća, već i sva druga materijalna prava, koja će se ostvarivati razmjerno radu s nepunim radnim vremenom.

U većoj mjeri se uvodi i nejednak raspored radnog vremena tijekom određenog razdoblja, što je dosada bilo omogućeno samo poslodavcima koji su organizirali rad u smjenama.

Da bi se suzbili svi oblici „rada na crno“, dozvoljava se i dopunski rad radnika, kako bi se istima omogućio legalan način dodatne zarade. Dopunski rad bio bi omogućen u najdužem trajanju do 8 sati tjedno i do ukupno 180 sati godišnje, ali uz pisanu suglasnost poslodavca kod kojega radnik radi s punim radnim vremenom.

Ako poslodavac ne bi imao trenutnu potrebu za radom radnika, mogao bi ga na određeno vrijeme ustupiti u povezano društvo u zemlji ili inozemstvu.

U vezi s otkaznim rokom novi Zakon o radu unio je nekoliko novina. Trajanje otkaznog roka u slučaju bolovanja radnika limitirano je na najviše šest mjeseci. Ujedno je prihvaćeno i stajalište sudske prakse da se za vrijeme otkaznog roka, u slučaju da radnik ne mora dolaziti na rad, otkazni rok neće produžavati u slučajevima bolovanja, godišnjeg odmora i plaćenog dopusta.

Dosadašnji postupak kolektivnog otpuštanja viška radnika pokazao se dugotrajnim, pa je u vezi s tim ukinuta obveza poslodavaca da izrađuju program zbrinjavanja viška radnika.

Što se tiče sudskog raskida ugovora o radu, naknada štete koja se u tom slučaju može dosuditi, neće više biti od 3 do 18 plaća, već od 3 do 8 plaća.

2. NAJVAŽNIJE NOVINE

2.1. Struktura novog Zakona

Novi Zakon o radu strukturiran je na način da ima dvije osnovne podjele:

- na individualne radne odnose i
- na kolektivne radne odnose.

Prvi dio su individualni radni odnosi u kojem dijelu se uređuju pitanja zasnivanja radnog odnosa, pravilnika o radu, zaštita života, zdravlja i privatnosti radnika, zaštite trudnica, roditelja i posvojitelja, te zaštite radnika koji su privremeno ili trajno nesposobni za rad, privremenog zapošljavanja, probnog rada, obrazovanja i osposobljavanja za rad, radnog vremena i njegovog drukčijeg uređenja, odmora i dopusta, plaća i naknada plaće, izuma i tehničkih unapređenja radnika, zabrane natjecanja radnika s poslodavcem, naknade štete, te prestanka ugovora o radu. Na kraju se u prvom dijelu uređuje i ostvarivanje prava i obveza iz radnog odnosa (sudska zaštita prava iz radnog odnosa, zaštita dostojanstva radnika, arbitraža i mirenje, prenošenje ugovora na novog poslodavca i zastara potraživanja iz radnog odnosa).

Sljedeća glava odnosi se na sudjelovanje radnika u odlučivanju (radničko vijeće, skupovi radnika i predstavnik radnika u organu poslodavca).

Iza toga slijede kolektivni radni odnosi u kojima se uređuju udruge radnika i poslodavaca, utemeljenje i registracija udruga, imovina,

djelovanje i prestanak djelovanja udruga, kolektivni ugovori, štrajk i rješavanje kolektivnih radnih sporova, te Gospodarsko-socijalno vijeće.

Na kraju Zakona su glave koje se odnose se na nadzor nad primjenom propisa o radu, posebne odredbe, upravne mjere, prekršajne odredbe, te prijelazne i završne odredbe.

2.2. Elektronički zapis podataka o radniku

Poslodavac je dužan tijelu nadležnom za vođenje podataka o mirovinskom osiguranju u elektroničku bazu podataka dostaviti podatke o radniku, kao i sve promjene podataka do kojih dođe tijekom trajanja radnog odnosa, a to je tijelo dužno u elektroničkoj bazi podataka voditi te elektroničke zapise.

Ministar nadležan za rad će posebnim pravilnikom, u roku šest mjeseci od stupanja Zakona na snagu, propisati sadržaj i način dostavljanja ovih podataka o radniku.

2.3. Ustupanje radnika u povezano društvo

Kada poslodavac nema potrebe za radom određenih radnika, može svoga radnika privremeno ustupiti u s njim povezano društvo. Ustupanje može trajati neprekidno najduže šest mjeseci. Za ustupanje je potrebna pisana suglasnost radnika i sporazum koji između sebe sklapaju povezani poslodavci.

Ako poslodavac svog radnika upućuje u povezano društvo u inozemstvo, onda privremeno ustupanje može trajati najduže dvije godine. I u slučaju ovog ustupanja potrebna je pisana suglasnost radnika i sporazum sklopljen između povezanih poslodavaca.

2.4. Ugovor o radu na određeno vrijeme

Ugovor o radu sklapa se na neodređeno vrijeme, osim ako Zakonom o radu nije drukčije određeno. Ako ugovorom o radu nije određeno vrijeme na koje je sklopljen, smatra se da je sklopljen na neodređeno vrijeme.

Prema navedenom, ugovor o radu na neodređeno vrijeme je pravilo, dok je ugovor na određeno vrijeme iznimka.

Ugovor o radu može se iznimno sklopiti na određeno vrijeme, za zasnivanje radnog odnosa čiji je prestanak unaprijed utvrđen rokom, izvršenjem određenog posla ili nastupanjem određenog događaja.

Nadalje je navedeno da poslodavac s istim radnikom smije sklopiti uzastopni ugovor o radu na određeno vrijeme samo ako za to postoji objektivan razlog koji se u tom ugovoru mora navesti, a ukupno trajanje svih uzastopnih ugovora o radu sklopljenih na određeno vrijeme, uključujući i prvi ugovor o radu, ne smije biti neprekinuto duže od tri godine, osim ako je to potrebno zbog zamjene privremeno nenazočnog radnika ili je zbog nekih drugih objektivnih razloga dopušteno zakonom ili kolektivnim ugovorom.

Ograničenje od tri godine i objektivan razlog za sklapanje ugovora o radu na određeno vrijeme ne odnose se na prvi ugovor o radu koji je sklopljen na određeno vrijeme.

To znači da prvi ugovor o radu na određeno vrijeme može biti i na duže vremensko razdoblje, te da za njega ne mora postojati objektivan razlog, niti se taj razlog mora u ugovoru navesti.

Iz starog Zakona su preuzete odredbe da se prekid kraći od dva mjeseca ne smatra prekidom razdoblja od tri godine, te da se smatra da je ugovor sklopljen na neodređeno vrijeme ako radnik nastavi raditi kod poslodavca i nakon isteka vremena na koji je ugovor sklopljen, ili ako je ugovor sklopljen protivno odredbama Zakona o radu.

2.5. Ugovor o radu na izdvojenom mjestu rada

Radom na izdvojenom mjestu rada smatra se obavljanje poslova kod kuće radnika ili u drugom prostoru koji nije prostor poslodavca. Pojam prostora poslodavca ne treba shvatiti doslovno, tj. da bi to morao biti prostor u vlasništvu poslodavca. Prostorom poslodavca smatrao bi se i prostor za koji poslodavac ima sklopljen ugovor o zakupu poslovnoga prostora i slično.

Iako praksa pokazuje da se, zahvaljujući razvoju informatičkih tehnologija, veliki broj poslova može raditi od kuće, ova vrsta rada je u Hrvatskoj zastupljena u vrlo skromnom obujmu.

Novina koju u obavljanju ovakvih poslova donosi novi Zakon je u tome što poslodavac više nije u obvezi da o svakom ovakvom ugovoru obavijesti inspekciju rada.

2.6. Obveza donošenja pravilnika o radu

Kao i po ranijem Zakonu, poslodavac koji zapošljava najmanje 20 radnika dužan je donijeti i objaviti pravilnik o radu kojim se uređuju plaće, organizacija rada, postupak i mjere za zaštitu dostojanstva radnika te mjere zaštite od diskriminacije i druga pitanja važna za radnike zaposlene kod toga poslodavca, ako ta pitanja nisu uređena kolektivnim ugovorom.

Novi Zakon o radu ne sadrži više mogućnost da ministar nadležan za rad može propisati koja se pitanja moraju urediti pravilnikom o radu. Ta je mogućnost postojala u dosadašnjim zakonima, ali ju ministar nikada nije koristio, tj. nije propisao koja se pitanja moraju urediti pravilnikom o radu. Zbog toga i nadalje ostaje sloboda da se pravilnikom o radu, osim pitanja navedenih u Zakonu, urede i neka druga pitanja koja poslodavac smatra važnim za položaj i prava radnika.

U novom Zakonu o radu stoji obveza poslodavaca da u roku šest mjeseci od stupanja Zakona na snagu usklade postojeće pravilnike o radu s odredbama novog Zakona. Rok za usklađivanje ističe 7. veljače 2015. Usklađivanje se može provesti izmjenama i dopunama postojećeg pravilnika, ali je uvijek bolje donijeti novi pravilnik o radu.

Obveza usklađivanja ugovora o radu ne postoji niti se može propisati. Ugovor o radu je dvostrano obvezni pravni posao, a na sklapanje, valjanost, prestanak ili drugo pitanje u vezi s ugovorom o radu primjenjuje se Zakon o obveznim odnosima kao opći propis obveznog prava. Zbog takve prirode ugovora o radu isti se ne može mijenjati niti usklađivati po sili zakona.

Međutim, ako je Zakonom o radu ili drugim izvorom radnog prava neko pravo za radnika povoljnije uređeno, primjenjivat će se to povoljnije pravo, bez obzira što ono nije uređeno ugovorom o radu. U tom pogledu u novom Zakonu i nadalje ostaje odredba da ako je neko pravo iz radnog odnosa različito uređeno ugovorom o radu, pravilnikom o radu, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca, kolektivnim ugovorom ili zakonom, primjenjuje se za radnika najpovoljnije pravo.

2.7. Zabrana otkaza

U novom Zakonu o radu i nadalje je propisana zabrana otkaza trudnici i osobi koja se nalazi na korištenju rodiljnog, roditeljskog i posvojiteljskog dopusta, te drugih dopusta u vezi s trudnoćom i njegom djeteta s težim smetnjama u razvoju. Takav otkaz bio bi ništetan.

Međutim, novim Zakonom je određeno da ugovor o radu ovih osoba ipak prestaje smrću poslodavca fizičke osobe, prestankom

obrta po sili zakona ili brisanjem trgovca pojedinca iz registra. Ugovor o radu navedenim osobama može se otkazati zbog poslovno uvjetovanih razloga, ako se kod poslodavca provodi postupak likvidacije.

2.8. Rad preko agencije za privremeno zapošljavanje

Novina koju u vezi s radom putem agencije za privremeno zapošljavanje donosi novi Zakon o radu vezana je uz vremensko razdoblje ustupanja radnika.

Sada korisnik ne smije koristiti rad istog ustupljenog radnika za obavljanje istih poslova za neprekinuto razdoblje duže od tri godine (ranije godina dana), osim ako je to potrebno zbog zamjene privremeno nenazočnog radnika ili je zbog nekih drugih objektivnih razloga dopušteno kolektivnim ugovorom. Prekid kraći od dva mjeseca ne smatra se prekidom razdoblja od tri godine.

2.9. Dopunski rad kod drugog poslodavca

Puno radno vrijeme radnika ne može biti duže od 40 sati tjedno.

Radnik koji kod jednog poslodavca radi puno radno vrijeme, može po odredbama novog Zakona o radu sklopiti ugovor o radu s drugim poslodavcem u najdužem trajanju od osam sati tjedno, odnosno do 180 sati godišnje. Sklapanje ovakvog ugovora dopušteno je samo ako je poslodavac s kojim radnik već prethodno ima sklopljen ugovor o radu radniku za takav rad dao pisanu suglasnost.

2.10. Nepuno radno vrijeme i materijalna prava

U novom Zakonu o radu, u ovom je dijelu do kraja provedeno načelo „pro rata temporis“. Radi se o tome da će radnik koji radi u nepunom radnom vremenu plaću i druga materijalna prava ostvarivati samo razmjerno, prema vremenu provedenom na radu.

Tako će radnik koji radi u nepunom radnom vremenu, plaću i druga materijalna prava (jubilarnu nagradu, regres, nagradu za božićne blagdane i slično), ostvarivati razmjerno ugovorenom radnom vremenu, osim ako kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu nije drukčije uređeno.

2.11. Prekovremeni rad

Razlozi radi kojih se može uvesti prekovremeni rad ostali su kao u bivšem Zakonu o radu, ali je uveden pisani zahtjev poslodavca za takav rad.

Osim toga, povećan je i ukupan broj sati koje radnik može raditi prekovremeno.

Radnik je dužan na pisani zahtjev poslodavca raditi prekovremeno u slučaju više sile, izvanrednog povećanja opsega poslova i u drugim sličnim slučajevima prijeke potrebe. Iznimno, ako priroda prijeke potrebe onemogućava poslodavca da prije početka prekovremenog rada uruči radniku pisani zahtjev, usmeni zahtjev poslodavac je dužan pisano potvrditi u roku sedam dana od dana kada je prekovremeni rad naložen.

Ako radnik radi prekovremeno, ukupno trajanje rada radnika ne smije biti duže od 50 sati tjedno. Prekovremeni rad pojedinog radnika ne smije trajati duže od 180 sati godišnje, osim ako je ugovoreno kolektivnim ugovorom. Ako to kolektivni ugovor predviđa, ukupno godišnje trajanje prekovremenog rada ne smije trajati duže od 250 sati godišnje.

2.12. Raspored radnog vremena

Novi Zakon predviđa mogućnost nejednakog rasporeda radnog vremena po danima, tjednima, odnosno mjesecima. Dosada su se s mogućnošću nejednakog rasporeda radnog vremena mogli koristiti samo poslodavci koji su organizirali rad u smjenama.

Sada se radno vrijeme radnika može rasporediti u jednakom ili nejednakom trajanju po danima, tjednima odnosno mjesecima. Na takav način se postiže fleksibilizacija u organiziranju radnog vremena koja poslodavcima omogućava brže i lakše prilagođavanje potrebama i zahtjevima u obavljanju njihovih poslovnih aktivnosti.

Ako je radno vrijeme radnika raspoređeno u nejednakom trajanju, ono tijekom jednog razdoblja može trajati duže, a tijekom drugog razdoblja kraće od punog, odnosno nepunog radnog vremena.

Raspored radnog vremena utvrđuje se propisom, kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, a ako raspored radnog vremena nije utvrđen na takav način, o rasporedu odlučuje poslodavac pisanom odlukom. Poslodavac mora obavijestiti radnika o njegovu rasporedu ili promjeni njegova rasporeda radnog vremena najmanje tjedan dana unaprijed, osim u slučaju prijeke potrebe za radom radnika.

Ako je radno vrijeme radnika nejednako raspoređeno, razdoblje takvog rasporeda ne može biti kraće od mjesec dana niti duže od jedne godine, te tijekom tako utvrđenog rasporeda, radno vrijeme mora odgovarati radnikovom ugovorenom punom ili nepunom radnom vremenu.

Ukupni tjedni broj sati radnika kojem je radno vrijeme nejednako raspoređeno ovisi o tome je li to ugovoreno kolektivnim ugovorom. Ako ne postoji kolektivni ugovor, onda radnik u tjednu može raditi najviše do 50 sati, uključujući i prekovremeni rad. Ako je tako ugovoreno kolektivnim ugovorom, onda radnik može raditi najviše do 60 sati tjedno, uključujući i prekovremeni rad.

Ako je radno vrijeme radnika nejednako raspoređeno, radnik u svakom razdoblju od četiri uzastopna mjeseca, ne smije raditi duže od prosječno 48 sati tjedno, uključujući prekovremeni rad.

2.13. Razmjerni dio godišnjeg odmora

Pravo na razmjerni dio godišnjeg odmora novim Zakonom o radu uređeno je na nešto drugačiji način nego dosada.

Sada će pravo na razmjerni dio godišnjeg odmora imati radnik koji nije stekao pravo na puni godišnji odmor zbog toga što se prvi put zaposlio, a nije navršio šest mjeseci rada kod toga poslodavca, ili koji je imao prekid između dva radna odnosa duži od osam dana. Takav radnik ima pravo na razmjeran dio godišnjeg odmora, koji se utvrđuje u trajanju od jedne dvanaestine njegovog punog godišnjeg odmora, za svaki mjesec trajanja radnog odnosa.

Pravo na razmjeran dio godišnjeg odmora ima i radnik kojem prestaje radni odnos tijekom godine. Takav radnik za tu kalendarsku godinu ostvaruje pravo na razmjeran dio godišnjeg odmora. Međutim, moguće je da radniku radni odnos prestaje krajem kalendarske godine, pa je on za tu godinu već iskoristio puni godišnji odmor. U tom slučaju poslodavac nema pravo od radnika tražiti vraćanje naknade plaće isplaćene za korištenje punog godišnjeg odmora.

2.14. Mogućnost drukčijeg uređenja radnog vremena, noćnog rada i odmora

Drukčije uređenje radnog vremena, noćnog rada i odmora predviđa se u tri slučaja:

- kod radnika na pomorskim ribarskim plovilima
- kod rukovodećeg osoblja i
- kod punoljetnih radnika u posebnim slučajevima.

Na radnike na pomorskim ribarskim plovilima ne primjenjuju se odredbe Zakona o radu o radnom vremenu, stanci te o dnevnom i tjednom odmoru.

Na radnike za koje, zbog posebnosti njihovih poslova, radno vrijeme nije moguće mjeriti ili unaprijed odrediti ili ga radnici određuju samostalno (radnik koji ima status rukovodeće osobe, radnik član obitelji poslodavca fizičke osobe koji živi u zajedničkom kućanstvu s poslodavcem i koji u radnom odnosu obavlja određene poslove za poslodavca i slično), ne primjenjuju se odredbe Zakona o radu o najdužem trajanju tjednog radnog vremena, noćnom radu, te dnevnom i tjednom odmoru, ako su s poslodavcem ugovorili samostalnost u njihovu određivanju.

Pod rukovodećim osobljem smatra se radnik koji je ovlašten voditi poslove poslodavca, samostalno zaključivati pravne poslove u ime i za račun poslodavca, kojem raspored radnog vremena nije moguće unaprijed odrediti i koji o tom rasporedu samostalno odlučuje.

Kod punoljetnih radnika poslodavac može urediti iznimke od primjene odredbi o trajanju rada noćnog radnika, dnevnom i tjednom odmoru, ali samo pod uvjetom da je radniku osigurao zamjenski odmor. Iznimke se mogu urediti u određenim okolnostima (udaljenost mjesta rada radnika od njegova prebivališta) ili u određenim djelatnostima (djelatnost zaštite osoba i imovine, pružanje nekih usluga ili proizvodnja u neprekidnom trajanju, poljoprivreda, turizam, željeznički promet, viša sila i slično).

Punoljetnim radnicima se ne može odrediti dnevni odmor u neprekidnom trajanju kraćem od deset sati dnevno, niti tjedni odmor u neprekidnom trajanju kraćem od dvanaest sati.

Radniku se mora omogućiti korištenje zamjenskog dnevnog ili tjednog odmora odmah po okončanju razdoblja koje je proveo na radu zbog kojeg je koristio kraći dnevni, odnosno tjedni odmor.

2.15. Načini prestanka ugovora o radu

U vezi s ovim pitanjem, Zakon o radu je u načine prestanka ugovora o radu unio jedan novi način. Radi se o tome da će ugovor o radu prestati i smrću poslodavca fizičke osobe ili prestankom obrta po sili zakona ili brisanjem trgovca pojedinca iz registra u skladu s posebnim propisima. Dosada ovakva mogućnost nije bila propisana, što je u praksi stvaralo dosta problema.

Prema novom Zakonu, ugovor o radu prestaje u sljedećim slučajevima:

- smrću radnika
- smrću poslodavca fizičke osobe ili prestankom obrta po sili zakona ili brisanjem trgovca pojedinca iz registra u skladu s posebnim propisima
- istekom vremena na koje je sklopljen ugovor o radu na određeno vrijeme
- kada radnik navrši šezdeset pet godina života i petnaest godina mirovinskog staža, osim ako se poslodavac i radnik drukčije ne dogovore
- sporazumom radnika i poslodavca
- dostavom pravomoćnog rješenja o priznanju prava na invalidsku mirovinu zbog potpunog gubitka radne sposobnosti za rad
- otkazom i
- odlukom nadležnog suda.

2.16. Redoviti otkaz ugovora o radu

U vezi s redovitim otkazom, novi je Zakon umjesto tri, uveo četiri osnove za takvu vrstu otkaza. Uz to, ukinuta je i obveza poslodavca da kod poslovno ili osobno uvjetovanih otkaza radnika pokuša obrazovati ili osposobiti za rad na nekim drugim poslovima, te da bi poslovno i osobno uvjetovani otkaz bio dopušten samo ako poslodavac ne može zaposliti radnika na nekim drugim poslovima.

Sada poslodavac može otkazati ugovor o radu uz propisani ili ugovoreni otkazni rok (redoviti otkaz), ako za to ima opravdani razlog, u slučaju:

- ako prestane potreba za obavljanjem određenog posla zbog gospodarskih, tehnoloških ili organizacijskih razloga (poslovno uvjetovani otkaz)
- ako radnik nije u mogućnosti uredno izvršavati svoje obveze iz radnog odnosa zbog određenih trajnih osobina ili sposobnosti (osobno uvjetovani otkaz)
- ako radnik krši obveze iz radnog odnosa (otkaz uvjetovan skrivljenim ponašanjem radnika) ili
- ako radnik nije zadovoljio na probnom radu (otkaz zbog nezadovoljavanja na probnom radu).

Pri odlučivanju o poslovno uvjetovanom otkazu (u bivšem Zakonu o radu ova obveza se odnosila i na osobno uvjetovani otkaz), poslodavac mora voditi računa o trajanju radnog odnosa, starosti i obvezama uzdržavanja koje terete radnika. Tako sada poslodavac mora voditi računa o trajanju radnog odnosa i drugim prilikama radnika samo kad se radi o poslovno uvjetovanom otkazu.

Ako poslodavac zapošljava manje od 20 radnika, prilikom odlučivanja o poslovno uvjetovanom otkazu ne mora voditi računa o trajanju radnog odnosa, starosti i obvezama uzdržavanja koje terete radnika.

Za razliku od poslodavca, radnik može otkazati ugovor o radu uz propisani ili ugovoreni otkazni rok, ali ne mora navoditi razlog.

2.17. Otkazni rok

Novi Zakon nije u vezi s najmanjim trajanjem otkaznog roka ništa promijenio. Ono što je novo, to su promjene u tijeku otkaznog roka.

Otkazni rok i dalje ne teče za vrijeme trudnoće, korištenja rodiljnog, roditeljskog i posvojiteljskog dopusta i sličnih dopusta, za vrijeme privremene nesposobnosti za rad tijekom liječenja ili oporavka od ozljede na radu ili profesionalne bolesti, te vršenja dužnosti i prava državljana u obrani.

Otkazni rok ne teče za vrijeme privremene nesposobnosti za rad (bolovanja), ali ako je došlo do prekida tijeka otkaznog roka zbog privremene nesposobnosti za rad radnika, radni odnos tom radniku prestaje najkasnije istekom šest mjeseci od dana uručenja odluke o otkazu ugovora o radu. Ovom odredbom nastojalo se prekinuti praksu da radnik koji se nalazi u otkaznom roku, kontinuiranim bolovanjima zadržava radni odnos preko svake mjere.

Novi Zakon propisao je i slučajeve kada otkazni rok teče, pa će u skladu s tom odredbom otkazni rok teći za vrijeme godišnjeg odmora, plaćenog dopusta te razdoblja privremene nesposobnosti za rad radnika kojeg je poslodavac u otkaznom roku oslobodio obveze rada, osim ako kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu nije drukčije uređeno.

2.18. Sudski raskid ugovora o radu

Kod sudskog raskida ugovora o radu izmijenjen je iznos naknade štete u slučaju da radniku, koji je uspio u radnom sporu, nije prihvatljivo nastaviti radni odnos kod poslodavca. Zahtjev za sudski raskid radnog odnosa i zahtjev za naknadu štete po tom osnovu može se podnijeti do zaključenja glavne rasprave pred sudom prvog stupnja.

Naknadu štete u slučaju sudskog raskida radnog odnosa sud će odrediti u iznosu od najmanje tri do najviše osam propisanih ili ugovorenih mjesečnih plaća toga radnika, ovisno o trajanju radnog odnosa, starosti te obvezama uzdržavanja koje terete radnika.

2.19. Kolektivni višak radnika

U vezi s kolektivnim viškom radnika u novom Zakonu o radu više ne postoje odredbe o izradi programa zbrinjavanja viška radnika.

Prema novom Zakonu poslodavac kod kojega bi u razdoblju od 90 dana mogla prestati potreba za radom najmanje 20 radnika, od kojih bi poslovno uvjetovanim otkazom prestali ugovori o radu najmanje petorici radnika, dužan se savjetovati s radničkim vijećem radi postizanja sporazuma u svrhu otklanjanja ili smanjenja potrebe za prestankom rada radnika.

U višak radnika ubrajaju se i radnici kojima će radni odnos prestati poslovno uvjetovanim otkazom ugovora o radu i sporazumom poslodavca i radnika na prijedlog poslodavca.

Poslodavac je dužan radničkom vijeću u pisanom obliku dostaviti podatke o razlozima zbog kojih bi mogla prestati potreba za radom radnika, broju ukupno zaposlenih radnika, broju, zvanju i poslovima radnika za čijim bi radom mogla prestati potreba, kriterijima izbora takvih radnika, iznosu i načinu obračuna otpremnina i drugih davanja radnicima te mjerama koje je poduzeo radi zbrinjavanja viška radnika.

Poslodavac je o provedenom savjetovanju s radničkim vijećem dužan obavijestiti nadležnu javnu službu zapošljavanja i dostaviti joj podatke koje je dostavio radničkom vijeću, te rezultate i zaključke s tog savjetovanja.

Radnicima koji su utvrđeni viškom, radni odnos ne smije prestati tijekom razdoblja od 30 dana od dana kad je poslodavac obavijestio nadležnu javnu službu zapošljavanja, a ta služba može poslodavcu pisano naložiti odgodu provođenja otkazivanja svim ili pojedinim radnicima za još najduže 30 dana.

2.20. Sudska zaštita prava iz radnog odnosa

U novom Zakonu o radu sudska zaštita prava iz radnog odnosa moguća je samo ako radnik prethodno poslodavcu uloži zahtjev za zaštitu povrijeđenog prava. Rok za ulaganje zahtjeva je 15 dana od dostave odluke kojom je povrijeđeno pravo radnika, odnosno od saznanja za povredu prava.

Ako poslodavac u roku 15 dana od dostave zahtjeva radnika ne udovolji tom zahtjevu, radnik može u daljnjem roku od 15 dana zahtijevati zaštitu povrijeđenog prava pred nadležnim sudom.

Zaštitu povrijeđenog prava pred nadležnim sudom ne može zahtijevati radnik koji prethodno poslodavcu nije podnio zahtjev za zaštitu povrijeđenog prava, osim u slučaju zahtjeva radnika za naknadom štete ili drugog novčanog potraživanja iz radnog odnosa.

U novi Zakon nije ušla odredba iz starog Zakona da neke kategorije radnika ne moraju ulagati zahtjev za zaštitu prava, već da se mogu izravno tužbom obratiti sudu. Radilo se o radnicima koji su imali sklopljen ugovor na određeno vrijeme, koji su upućeni na rad u inozemstvo i na koje se ne primjenjuje niti jedan kolektivni ugovor.

2.21. Zastara potraživanja iz radnog odnosa

U starom zakonu je zastarni rok za potraživanja iz radnog odnosa iznosio tri godine. Novi Zakon za zastaru potraživanja iz radnog odnosa propisuje rok od 5 godina, što je po Zakonu o obveznim odnosima i opći zastarni rok.

To znači da radnici svoja prava zbog neisplaćenih plaća, materijalnih troškova, naknada šteta i drugih novčanih potraživanja mogu ostvarivati u roku 5 godina, a zastara počinje teći prvog dana poslije dana kad je vjerovnik imao pravo zahtijevati ispunjenje obveze, ako zakonom za pojedine slučajeve nije što drugo propisano.

2.22. Izborno razdoblje za radničko vijeće

Umjesto ranijeg roka od tri godine, sada će se radničko vijeće birati na izborno razdoblje od četiri godine. Rok od četiri godine teče od dana objave konačno utvrđenih rezultata izbora.

Redovni izbori se u pravilu održavaju u razdoblju od 1. ožujka do 31. svibnja.

Izborno razdoblje može biti kraće od 4 godine ako je izbor za radničko vijeće proveden zbog poništenja prethodnih izbora ili raspuštanja radničkog vijeća tijekom trajanja mandata. U tom će slučaju mandat radničkog vijeća trajati do isteka izbornog razdoblja radničkog vijeća koje je raspušteno, odnosno koje je izabrano na poništenim izborima.

Kada tijekom izbornog razdoblja radničkog vijeća dođe do promjene u članstvu, mandat novog člana radničkog vijeća trajat će do završetka mandata radničkog vijeća.

2.23. Upravne mjere

Upravnim mjerama uvedenim novim Zakonom o radu nastojat će se učinkovitije nego dosada zaštititi prava radnika. Dosada su se ta prava radnika štitila na način da su inspektori rada uglavnom prekršajnim sudovima podnosili optužne prijedloge kojim se pokretao prekršajni postupak. Zbog kratkih zastarnih rokova za vođenje prekršajnih postupaka i opterećenosti prekršajnih sudova, jedan dio tih postupaka završavao je zastarom.

Sada se upravnim mjerama ovlašćuju inspektori rada da u provedbi inspekcijskog nadzora, usmenim rješenjem u zapisniku, poslodavcu narede ili zabrane neka činjenja ili propuštanja.

Tako će se npr., poslodavcu narediti da radniku omogući upoznavanje s propisima o radnim odnosima, a može mu zabraniti prekovremeni rad maloljetnika, s tim da spomenutih upravnih mjera kojima se poslodavcu nešto naređuje ima 24, dok upravnih mjera kojima se poslodavcu nešto zabranjuje ima 14.

Žalba izjavljena protiv rješenja inspektora rada ne odgađa njegovo izvršenje.

3. ZAKLJUČNO RAZMATRANJE

Prilikom upućivanja novog Zakona o radu Hrvatskom saboru na usvajanje, Vlada RH je navela kako on ima za cilj osigurati povećanje zaposlenosti, suzbijanje sive ekonomije, poslodavcima osigurati brzu prilagodbu i fleksibilnost poslovanja, a radnicima pružiti odgovarajuću zaštitu i sigurnost tijekom radnog odnosa.

S naprijed navedenim novinama koje su sadržane u novom Zakonu teško se mogu očekivati rezultati koje Vlada priželjkuje. Prije bi se moglo reći da su promjene tzv. kozmetičke prirode i da bi za povećanje zaposlenosti, osim stvaranja pozitivnog poduzetničkog okruženja koje bi se osiguralo ponajprije ekonomskim mjerama, trebale i radikalnije promjene u radnom zakonodavstvu. Osim toga, notorna je činjenica da novim Zakonom nisu zadovoljni ni poslodavci, ni sindikati.

Ipak, u rješenjima koja su sadržana u novom Zakonu o radu nalazimo i pozitivnih primjera kojima su se neka dosadašnja rješenja pojasnila, poboljšala ili unaprijedila.

Na kraju ostaje pitanje čemu je trebalo donositi novi Zakon o radu kad su predložena nova rješenja po svojem skromnom obujmu bila moguća i običnim izmjenama i dopunama postojećeg Zakona.

DUNJA KOVAČIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Zaštita trudnica, roditelja i posvojitelja po novom Zakonu o radu

Zakon o radu, nakon duge javne rasprave i brojnih odgoda u tijeku same procedure donošenja, stupa na snagu 7. kolovoza 2014. godine. Zakonski tekst izlazi u Nar. nov., br. 93/14. i radi se o sasvim novom Zakonu o radu, a ne samo izmjenama i dopunama. Zakon je prekratko u primjeni kako bismo o njemu mogli donijeti sveobuhvatan vrijednosni sud, no brojne odredbe su nesumnjivo izmijenjene i ostaje za vidjeti kako će sve to praksa prihvatiti. Velik interes javnosti u fazi donošenja Zakona je iskazan za odrednice o zaštiti trudnica, roditelja i posvojitelja. S jedne strane je upozoravano na nizak natalitet i staro stanovništvo s kojim se Hrvatska, kao i većina zemalja starog kontinenta, bori i s tog stajališta govorimo o nedovoljno zaštićenoj skupini radnika. S druge strane valjalo je uvažiti vrlo nepovoljna kretanja na tržištu rada, visoku nezaposlenost, nepovoljnu gospodarsku klimu i neophodnosti poduzimanja reformi radi ubrzanog povećanja zaposlenosti, suzbijanja sive ekonomije i postavljanja odgovarajućeg zakonskog okvira koji će poslodavcima omogućiti brzu prilagodbu i fleksibilnost poslovanja, a radnicima pružiti odgovarajuću zaštitu i sigurnost tijekom njihovog radnog odnosa.[1] Dostizanje sve češće spominjanog radnog ideala, fleksisigurnost.

Da su trudnice, roditelji i posvojitelji skupina radnika koju valja zaštititi nije za dvojiti, a koliko se naš zakonodavac odvažio zadrijeti u ovo Ustavom zajamčeno pravo u sklopu najnovije sveobuhvatne reforme radnog zakonodavstva naša je tema.

1. UVOD

Ustavom[2] zajamčeno pravo zaštite na radu uživaju mladež, majke i invalidne osobe u Republici Hrvatskoj. Ne čudi stoga da cijela Glava Zakona o radu razrađuje tu tematiku. "Do shvaćanja da je potrebna posebna zaštita posebno osjetljive grupacije radnika, malodobnika i žena dolazi vrlo rano, već u prvoj fazi razvoja radnog prava, kako u nacionalnim, tako i međunarodnim okvirima."[3]

Zakon o radu koji je prethodio novom Zakonu stupio je na snagu 1. siječnja 2010.[4] godine i od tada je u primjeni, uz brojne izmjene. Izmjene su primarno bile usmjerene na postizanje usklađenosti sa zakonodavstvom Europske unije, no uslijed gospodarske krize dolazi do negativnih kretanja na tržištu rada. Iako su brojni analitičari upućivali na nužnost sveobuhvatnije reforme radnog zakonodavstva, ista se nije dogodila. S ciljem očuvanja određene razine konkurentnosti na globalnom tržištu, veliki broj država članica Europske unije i država našeg okruženja u proteklom razdoblju provodi niz reformskih mjera od kojih osobitu važnost imaju reforme radno-socijalnog zakonodavstva usmjerene na povećanje interne i eksterne fleksibilnosti poslodavca.[5]

Zakon o radu nije jedini izvor radno-socijalnog zakonodavstva koji uređuje zaštitu trudnica, roditelja i posvojitelja. Postoji i posebniji, specijalniji Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama (Nar. nov., br. 85/08., 110/08., 34/11., 54/13.), koji razrađuje brojne teme koje Zakon o radu kao općenitiji zakon ne regulira, dapače u novom Zakonu o radu su ispušteni neki članci direktno upućujući na posebniji Zakon kako se ne bi nepotrebno opterećivao tekst Zakona o radu i kako ne bi došlo do dvostrukog normiranja. Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama je zadnju izmjenu i dopunu doživio još prošle godine, 1. srpnja 2013., tako da u posljednje vrijeme u istome nema novina.

2. ŠTO SE UISTINU IZMIJENILO?

Glava Zakona o radu kojim se uređuje zaštita trudnica, roditelja i posvojitelja nije doživjela suštinske, korjenite promjene. I nadalje je institut nejednakog postupanja prema toj osjetljivoj grupaciji radnika ostao nepromijenjen i nadalje trudnice ostaju zaštićene pri zasnivanju radnog odnosa, tijekom rada, kao i kod prestanka ugovora o radu. Izmjene je doživjela i glava Zakona o radu koja regulira radno vrijeme, primjerice noćni rad trudnica. Potanko ćemo predstaviti predmetne izmjene.

2.1. Zabrana nejednakog postupanja prema trudnicama, ženama koje su rodile i koje doje djecu

Isprva uočavamo da se naslov članka izmijenio uvodeći uz trudnice i žene koje su rodile, odnosno doje djecu, a to je stoga što se članci 67. i 68. mijenjaju. Ne samo da postaju članci 30 i 31. već se uistinu mijenjaju. Suština ostaje netaknuta, dakle poslodavac ne smije odbiti zaposliti ženu zbog njezine trudnoće, niti joj zbog trudnoće, rođenja ili dojenja djeteta u smislu posebnog propisa smije ponuditi sklapanje izmijenjenog ugovora o radu pod nepovoljnijim uvjetima.[6]

Dakle, radnica uživa zaštitu pri zasnivanju radnog odnosa, okolnost trudnoće ne smije biti razlog nezapošljavanja. Poslodavac ne smije, prema izričitoj odredbi Zakona, tražiti bilo kakve podatke o trudnoći niti smije uputiti drugu osobu da traži takve podatke. To je samo detaljiziranje općenite zakonske zabrane da prilikom zasnivanja radnog odnosa

[1] Internetska stranica Hrvatskog sabora Republike Hrvatske, Konačni prijedlog zakona o radu, lipanj 2014.

[2] Članak 64. stavak 3. Ustava Republike Hrvatske (Nar. nov., br. 56/90., 135/97., 8/98., 113/00., 124/00., 28/01., 41/01., 55/01., 76/10., 85/10., 05/14.).

[3] I. Crnić et al., Radni odnosi u Republici Hrvatskoj, Zagreb, 2007., V. Jelčić, str. 101.

[4] Zakon o radu (Nar. nov., br. 49/09., 61/11., 82/12., 73/13.).

[5] Internetska stranica Hrvatskog sabora Republike Hrvatske, Konačni prijedlog zakona o radu, lipanj 2014.

[6] Članak 30. Zakona o radu.

(kao i tijekom trajanja radnog odnosa), poslodavac ne smije od radnika zatražiti podatke koji nisu u neposrednoj vezi s radnim odnosom, a ako ih ipak zatraži, radnici na takva pitanja ne moraju odgovoriti.[7] Izuzetak je jedino osobni zahtjev radnice za ostvarenjem određena prava predviđena Zakonom o radu ili drugim propisom. Tada će radnica sama iznijeti podatke o trudnoći ne bi li ostvarila predviđeno pravo.

Tijekom radnog odnosa može doći do izvjesnih promjena ugovornih uvjeta i u duhu Zakona o radu kojim radni odnos nastaje suglasnošću volja ugovornih strana (kasnija svaka izmjena ugovornih uvjeta mora biti rezultat sporazuma o istima, jer je ugovor o radu dvostrani pravni odnos) nema zapreke da stranke o uvjetima pregovaraju. U cilju zaštite slabije stranke ugovornog odnosa, radnice, Zakon o radu uvodi svoju zaštitnu funkciju i zabranjuje poslodavcu da uopće ponudi sklapanje izmijenjenog ugovora pod nepovoljnijim uvjetima. Dakle, ne samo da se ugovor o radu ne može jednostrano izmijeniti, što je općenito načelo radnog prava,[8] već poslodavac ne može ponuditi nepovoljnije uvjete radnici pod ovim zakonskim okolnostima. Oko povoljnijih uvjeta, naravno, nema zapreke pregovarati i ugovoriti ih. Prije je postojala odredba da može doći do izmjene postojećeg ugovora na temelju osobnog zahtjeva radnice. Suština je ostala ista, radnica neće samoinicijativno tražiti nepovoljnije uvjete, a povoljniji su i dalje predmet sporazuma.

Postupi li poslodavac protivno ovim zakonskim odredbama izlaže se prekršajnim sankcijama predviđenim člankom 229. Zakona o radu. Radi se o najtežim prekršajima poslodavca za koje je predviđena novčana kazna od 61.000,00 do 100.000,00 kuna za pravnu osobu i novčana kazna od 7.000,00 do 10.000,00 kuna za poslodavca fizičku osobu i odgovornu osobu pravne osobe.

Zakon predviđa i situaciju kada je poslodavac upravo obvezan radnici ponuditi dodatak ugovora o radu kojim će se na određeno vrijeme ugovoriti obavljanje drugih odgovarajućih poslova. Trudnoj radnici, radnici koja je rodila ili radnici koja doji dijete u smislu posebnog propisa, a koja radi na poslovima koji ugrožavaju njezin život ili zdravlje, odnosno djetetov život ili zdravlje, poslodavac je dužan za vrijeme korištenja prava u skladu s posebnim propisom, ponuditi dodatak ugovora o radu kojim će se na određeno vrijeme ugovoriti obavljanje drugih odgovarajućih poslova. Razvidno je da ovakav način izmjene ugovora o radu predstavlja izuzetak od pravila načina izmjene ugovora o radu.[9] „Dakle, ne radi se niti o jednostranoj odluci poslodavca, niti o klasičnoj izmjeni nekog od bitnih uglavaka o radu, već o privremenom rješenju, temeljem kojeg će radnica, dok postoje okolnosti koje bi mogle ugroziti njezin ili djetetov život ili zdravlje, obavljati druge odgovarajuće poslove, a u kojem razdoblju takva izmjena poslova ne smije imati za posljedicu smanjenje plaće radnice."[10] Prestankom korištenja prava u skladu s posebnim propisom prestaje i „taj" dodatak postojećeg ugovora o radu te radnica nastavlja obavljati poslove na kojima je prethodno radila. U slučaju spora radnika i poslodavca o tome jesu li poslovi na kojima radnica radi odnosno drugi ponuđeni poslovi odgovarajući, nadležan je ocijeniti doktor specijalist medicine. Ako poslodavac nije u mogućnosti postupiti na način propisan Zakonom, radnica ima pravo na dopust u skladu s posebnim propisom.

2.2. Pretpostavka rada u punom radnom vremenu

Ovdje izmjene uopće nije bilo, iako je kroz vrijeme ovaj članak mijenjan dodavanjem skupina radnika koje ostvaruju određeno posebno pravo i Zakon o radu je usklađivan s posebnim propisima po kojima radnik ostvaruje pojedino pravo.

Ako je za stjecanje određenih prava iz radnog odnosa ili u vezi s radnim odnosom važno prethodno trajanje radnog odnosa, razdoblja rodiljnog, roditeljskog, posvojiteljskog dopusta, rada s polovicom punog radnog vremena, rada s polovicom punog radnog vremena radi pojačane brige i njege djeteta, dopusta trudnice ili majke koja doji dijete, te dopusta ili rada s polovicom punog radnog vremena radi brige i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju, smatrat će se vremenom provedenim na radu u punom radnom vremenu.

2.3. Korištenje rodiljnih i roditeljskih prava

Članak 70. „starog" Zakona o radu u potpunosti je brisan, dok članak 33. Zakona o radu upućuje na specijalniji propis kako bi se sam Zakon rasteretio dvostrukog normiranja. Stoga Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama u članku 44. općenito propisuje da se prava ostvaruju na temelju rješenja Zavoda za zdravstveno osiguranje[11] donesenog na osnovi zahtjeva korisnika. Detaljnije je normirano svako pojedino pravo, primjerice ako radnica želi koristiti slobodan radni dan za prenatalni pregled dužna je poslodavcu pisanim putem najaviti korištenje prava dva dana prije zakazanog vremena te na njegov zahtjev dostaviti dokaz o toj činjenici.

2.4. Zabrana otkaza

Zakon o radu dugi je niz godina apsolutno štitio određene skupine radnika od otkaza. Tako je „stari" Zakon o radu člankom 71. predviđao da za vrijeme trudnoće, korištenja rodiljnog, roditeljskog, posvojiteljskog dopusta, rada s polovicom radnog vremena, rada u skraćenom radnom vremenu zbog pojačane njege djeteta, dopusta trudnice ili majke koja doji dijete, te dopusta ili rada u skraćenom radnom vremenu radi skrbi i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju, odnosno u roku petnaest dana od prestanka trudnoće ili prestanka korištenja tih prava, poslodavac ne može otkazati ugovor o radu osobi koja se koristi nekim od spomenutih prava. Apsolutna zabrana se odnosila na navedene slučajeve bez obzira na vrstu otkaza. Odluka o otkazu nije se mogla donijeti sve dok se radnik koristio kojim od tih prava, pri tome nije čak bilo odlučno što bi eventualni prestanak radnog odnosa nastupio nakon prestanka korištenja tog prava. Otkaz bi bio ništetan i ako bi radnik u roku petnaest dana od dostave otkaza obavijestio poslodavca o postojanju zakonskih okolnosti te o tome dostavio odgovarajuću potvrdu ovlaštenog liječnika ili drugog ovlaštenog tijela. Ako bi poslodavac ipak postupio protivno zakonskoj izričitoj odredbi, odluka o otkazu bila bi ništetna, ne bi proizvodila baš nikakve pravne učinke, a i poslodavac bi se izložio prekršajnim sankcijama. Takvim postupkom poslodavac čini jedan od najtežih prekršaja poslodavca za koji je člankom 229. Zakona o radu propisana visoka novčana kazna.[12]

Novim Zakonom o radu zajamčena je ista ovakva zaštita radnika, no ona ipak više nije apsolutna jer Zakon unosi odredbe za poneke situacije u kojima će ugovor o radu prestati.

Za razliku od stečaja na koje se primjenjuje Stečajni zakon (Nar. nov., br. 44/96., 29/99., 129/00., 123/03., 82/06., 116/10., 25/12., 133/12.),[13] Zakon o trgovačkim društvima o postupku prema radnicima za vrijeme likvidacije ne govori ništa, ne postoje posebna pravila koja bi se primjenjivala na prestanak radnog odnosa i koja bi imala prednost u primjeni u odnosu na Zakon o radu koji je u ovom slučaju općenitiji propis. Stoga je provođenje likvidacije predstavljalo opravdani razlog za poslovno uvjetovani otkaz kakav stav zauzima i sudska praksa.[14] No, radnici obuhvaćeni tadašnjim člankom 71. Zakona o radu uživali su apsolutnu zaštitu, te im se ugovor o radu mogao otkazati uz otkazni rok i otpremninu tek protekom petnaest dana od prestanka korištenja nekog od navedenih

[7] Članak 25. Zakona o radu.

[8] Osim u nekim iznimnim slučajevima izmjena Pravilnika o radu, no o tome nećemo ovom prilikom kako ne bismo pretjerano širili temu.

[9] Više u članku D. Kovačić, Izmjene ugovora o radu, Rif 3/14.

[10] V. Babić., et al., Veliki komentar novog Zakona o radu, Zagreb, 2010., Ilija Tadić, 104.

[11] Ako za pojedino pravo Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama nije utvrdio drugo tijelo.

[12] Radi se o najtežim prekršajima poslodavca za koje je predviđena novčana kazna od 61.000,00 do 100.000,00 kuna za pravnu osobu i novčana kazna od 7.000,00 do 10.000,00 kuna za poslodavca fizičku osobu i odgovornu osoba pravne osobe.

[13] Članak 120. Stečajnog zakona uređuje postupanje s ugovorima o radu.

[14] Vrhovni sud Republike Hrvatske, broj: Revr 210/03-2 od 19. studenoga 2003. godine.

prava.[15] Danas više nije tako, Zakon o radu člankom 34. propisuje da ugovori o radu osoba koje koriste neko od navedenih prava mogu biti otkazani zbog poslovno uvjetovanih razloga tijekom provedbe postupka likvidacije. Također se predviđa mogućnost prestanka ugovora o radu, za te prije povlaštene skupine radnika, smrću poslodavca fizičke osobe, prestankom obrta po sili zakona ili pak brisanjem trgovca pojedinca iz registra.

Na ugovor o radu sklopljen na određeno vrijeme, odrednice o otkazu, odnosno zabrani otkaza nisu imale nikakva utjecaja. Ugovor o radu sklopljen na određeno vrijeme prestaje istekom vremena, na koje je ugovor sklopljen, po sili zakona, ne dolazi do otkaza (voljnog čina jedne od ugovornih strana). U prijašnjem Zakonu postojala je i izričita odredba da je tome tako. Danas te odredbe više nema, no i nadalje ugovor o radu na određeno vrijeme prestaje po sili zakona u trenutku kojem su ugovorne strane to predvidjele.

2.5. Pravo radnika da izvanrednim otkazom otkaže ugovor o radu

Ovdje dolazi svega do terminološke usklade s posebnim propisom. I nadalje radnik koji koristi pravo na rodiljni, roditeljski i posvojiteljski dopust, rad s polovicom punog radnog vremena, rad s polovicom punog radnog vremena radi pojačane njege djeteta, dopust trudnice ili majke koja doji dijete, te dopust ili rad s polovicom punog radnog vremena radi brige i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju ili kojem ugovor o radu miruje do treće godine života djeteta u skladu s posebnim propisom, može otkazati ugovor o radu izvanrednim otkazom. Razlozi ovakva zakonskog pogodovanja radniku koji može u zakonskom roku prije prestanka korištenja nekog od navedenih prava[16] izvanredno otkazati ugovor o radu poslodavcu, vjerojatno leže u potrebi skrbi za dijete u to vrijeme kada bi bili dužni odrađivati otkazni rok ili pak eventualno naknaditi štetu zbog neizvršenja ugovorom preuzetih obveza. Zakon ne predviđa otkazni rok, no ipak postoji obveza radnika otkazati ugovor o radu 15 dana prije korištenja nekog od predviđenih prava, kako bi poslodavac imao vremena pronaći adekvatnu zamjenu ili samo reorganizirati postojeće poslovanje.[17]

2.6. Pravo povratka na prethodne i odgovarajuće poslove

Nakon isteka korištenja nekog od Zakonom predviđenih prava, rodiljnog, roditeljskog, posvojiteljskog dopusta, dopusta radi skrbi i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju te mirovanja radnog odnosa do treće godine života djeteta u skladu s posebnim propisom, radnik koji je koristio neko od tih prava ima pravo povratka na poslove na kojima je radio prije korištenja toga prava. Važno je da izvijesti svog poslodavca o danu očekivanog povratka na rad, a poslodavac je obvezan u roku mjesec dana od dana kada je o obaviješten o prestanku korištenja toga prava omogućiti povratak na poslove na kojima je radnik radio prije korištenja prava.

Ako je prestala potreba za obavljanjem poslova koje je radnik obavljao prije korištenja Zakonom navedenih prava, što i nije tako rijetka praksa, posebice ako se radnik koristi kojim pravom vremenski dulji period, poslodavac mu je dužan ponuditi sklapanje ugovora o radu za obavljanje drugih odgovarajućih poslova. Pravna teorija opravdano postavlja pitanje koji su to „drugi odgovarajući poslovi". „Jesu li to poslovi koji odgovaraju stručnoj spremi i radnom iskustvu radnika koje radnik formalno ima ili poslovi koje je radnik radio neposredno prije početka korištenja nekim od prava? Mislimo da „drugi odgovarajući poslovi" trebaju biti poslovi koji najviše odgovaraju poslovima na kojima je radnik radio neposredno prije početka korištenja pravom."[18]

Uvijek je najpovoljnije za obe ugovorne strane, ako je moguće sporazumjeti se oko bilo koje okolnosti, pa tako i oko poslova koje će radnik obavljati. A ako je do konsenzusa nemoguće doći, do rasporeda radnika na druge poslove doći će u skladu s člankom 123. Zakona o radu do otkaza s ponudom izmijenjenog ugovora. Naravno da tada treba imati na pameti odrednice članka 34. koji regulira zabranu otkaza.

Ponuđeni uvjeti rada ne smiju biti nepovoljniji od uvjeta rada poslova koje je obavljao prije korištenja toga prava, a i ako je došlo do promjene u tehnici ili načinu rada, radnik ima pravo na dodatno stručno osposobljavanje, kao i na sve druge pogodnosti koje proizlaze iz poboljšanih uvjeta rada na koje bi imao pravo.

Iz svega navedenog uočavamo da nije bilo izmjena u odnosu na stari propis.

2.7. Izmjene Glave Zakona koja uređuje radno vrijeme

Samo neki članci uređuju posebnosti vezane uz trudnice, roditelje i posvojitelje. Primjerice, jedan od takvih članaka jest članak 65. Zakona o radu koji regulira prekovremeni rad. U slučaju više sile, izvanrednog povećanja opsega poslova i u drugim sličnim slučajevima prijeke potrebe, radnik je na pisani zahtjev poslodavca dužan raditi duže od punog, odnosno nepunog radnog vremena i tada govorimo o prekovremenom radu. Osim u slučaju više sile za trudnice, roditelje s djetetom do tri godine života i samohrane roditelje s djetetom do šest godina života[19] zakon predviđa dodatnu okolnost koja se mora zadovoljiti, radi se o pisanom pristanku na takav rad koji valja dostaviti poslodavcu.

Slična odredba o potrebi dostave poslodavcu pisane izjave o dobrovoljnom pristanku predviđena je i za preraspodjelu radnog vremena i općenito za nejednaki raspored radnog vremena detaljno utvrđen člankom 66. Zakona.

Noćni rad je bio medijska tema prilikom donošenja ove zakonske izmjene jer je predvidio isključiti trudnice iz skupine radnika koji bi samo pod posebnim uvjetima mogli raditi noću. To se uistinu i dogodilo, dakle trudnice ni po čemu u Zakonu o radu nisu posebnije od ostalog radno sposobnog stanovništva. Možda će pravna teorija malo razjasniti što se tu dogodilo. U teoriji postoji više struja i razilaženje u mišljenjima, očigledno je kod nas prevladao stav da pretjerana zaštita radnica vodi njihovoj diskriminaciji. Ako se ženi zabranjuje noćni rad za koji se prema Zakonu o radu valja isplaćivati povećanu plaću, radnicama se u tom slučaju onemogućuje stjecanje povećane plaće.[20] No, valja ipak upozoriti da specijalniji zakon, Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama i nadalje predviđa da trudna radnica ili radnica koja je rodila ili radnica koja doji dijete nije obvezna raditi noću tijekom trudnoće, i to u razdoblju do godine dana života djeteta odnosno u razdoblju dok doji dijete, pod uvjetom da predoči potvrdu nadležnog liječnika specijalista ginekologa o svojoj trudnoći ili potvrdu liječnika specijalista pedijatra o dojenju djeteta ili potvrdu liječnika specijalista medicine rada, kojom se potvrđuje da je to neophodno za sigurnost i zdravlje trudne radnice ili radnice koja je rodila ili radnice koja doji dijete, odnosno za sigurnost i zdravlje djeteta. Stoga radnica će moći ne raditi noću, ako će željeti ostvariti to svoje zakonom predviđeno pravo.

3. ZAKLJUČAK

Medijski dobro popraćen na snagu stupa novi Zakon o radu. Provedena je dugotrajna i opsežna javna rasprava, razni dionici rasprave iznosili su brojne argumente i brojne odredbe su nesumnjivo izmijenjene. Glava Zakona o radu kojim se uređuje zaštita trudnica, roditelja i posvojitelja nije doživjela suštinske, korjenite promjene i nadalje je institut povoljnijeg postupanja prema toj osjetljivoj grupaciji radnika ostao nepromijenjen, što ne znači da promjena ipak nije bilo.

[15] Tumačenje s internetske stranice Ministarstva rada i mirovinskog sustava KLASA: 110-01/11-01/421, URBROJ: 524-08-01-01/5-12-2, od 3. siječnja 2012.

[16] Zakonski rok u skladu s člankom 35. stavkom 2. iznosi petnaest (15) dana.

[17] V. Babić., et al., Veliki komentar novog Zakona o radu, Zagreb, 2010., Ilija Tadić, 104.

[18] I. Crnić et al., Radni odnosi u Republici Hrvatskoj, Zagreb, 2007., V. Jelčić, str. 131.

[19] I za još neke kategorije radnika, koji ovom prilikom nisu predmet praćenja kako ne bismo širili temu.

[20] I. Crnić et al., Radni odnosi u Republici Hrvatskoj, Zagreb, 2007., V. Jelčić, str. 115.

VESNA VOLAR
odvjetnička vježbenica, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Zabrana natjecanja radnika s poslodavcem

Zabrana natjecanja radnika s poslodavcem uređena je u Glavi 13. Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/2014., dalje u tekstu: ZOR).
Zakonska zabrana natjecanja obvezuje temeljem samih zakonskih odredaba, dok ugovornu zabranu natjecanja radnik i poslodavac moraju ugovoriti.
Institutima zakonske i ugovorne zabrane natjecanja u prvom redu štite se opravdani poslovni interesi poslodavca, a s druge strane ograničava se rad i napredovanje radnika.
Međutim, ograničenje na rad i napredovanje, kompenzira se plaćanjem naknade tijekom trajanja ugovorne zabrane natjecanja. Ukoliko poslodavac i radnik nisu ugovorili zabranu natjecanja radnik se može bez ikakvog ograničenja zaposliti kod osobe koja je u tržišnom natjecanju s bivšim poslodavcem.
U ovom članku pojasnit će se navedeni instituti kroz odredbe ZOR-a i drugih propisa te primjera sudske prakse.

1. DEFINICIJA ZAKONSKE I UGOVORNE ZABRANE NATJECANJA

Odredbe o zakonskoj i ugovornoj zabrani natjecanja sadržane su u ZOR-u od članka 101. do članka 106.

Institutom zakonske zabrane natjecanja propisana je zabrana da radnik ne smije bez odobrenja poslodavca, za svoj ili tuđi račun, sklapati poslove iz djelatnosti koju obavlja poslodavac (članak 101. stavak 1. ZOR-a).

Prema Zakonu o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93. do 68/13., dalje u tekstu: ZTD), člancima 32. do 36. reguliran je predmet poslovanja trgovačkih društava. Spomenutim člancima navedeno je sljedeće: predmet poslovanja trgovačkoga društva može biti obavljanje svake dopuštene djelatnosti. Dopuštena je svaka djelatnost koja nije zakonom zabranjena ili nije suprotna moralu društva. Predmet poslovanja trgovačkoga društva utvrđuje se izjavom o osnivanju društva ili društvenim ugovorom, odnosno statutom trgovačkoga društva. Predmet poslovanja trgovačkoga društva upisuje se u sudski registar naznakom djelatnosti koje ga čine. Trgovačko društvo može obavljati djelatnosti upisane u sudskom registru.

Situacija koja se može pojaviti u praksi, a što je nerijetko i slučaj, jest ta što primjerice, radnik osnuje trgovačko društvo, te predmet poslovanja tog trgovačkog društva upisan u sudskom registru čine djelatnosti kojima se bavi i poslodavac, ali radnik još nije započeo obavljanje te djelatnosti. Postavlja se pitanje krši li radnik time zabranu natjecanja. Na to pitanje odgovorila je sudska praksa: *„Iz sadržaja navedene zakonske odredbe jasno proizlazi da povredu zakonske zabrane utakmice predstavlja sklapanje poslova iz djelatnosti poslodavca za svoj ili tuđi račun, ali ne i sama činjenica postojanja društva registriranog za obavljanje poslova jednakih onima iz djelatnosti poslodavca odnosno odbijanje radnika da briše iz registra takvo društvo čiji osnivač iako takvo društvo nije aktivno, ne posluje - ne sklapa nikakve poslove. U konkretnom slučaju tužitelj kao radnik tužitelja nije sklapao nikakve poslove iz djelatnosti koju obavlja poslodavac-tuženik, pa nije niti prekršio radnu obvezu povredom zakonske zabrane utakmice. Odbijanje da zatraži brisanje iz registra društva kojeg je osnivač (radnik) samo po sebi ne predstavlja opravdan razlog za otkaz ugovora o* radu u smislu čl. 106. st. 1. podst. 3. ZR.“ (Odluka VSRH, broj: Revr 587/06 od 10. listopada 2006. godine)

Prema odredbi članka 102. stavka 1. ZOR-a institutom ugovorne zabrane natjecanja poslodavac i radnik mogu ugovoriti da se određeno vrijeme nakon prestanka ugovora o radu, radnik ne smije zaposliti kod druge osobe koja je u tržišnom natjecanju s poslodavcem te ne smije za svoj račun ili za račun treće osobe sklapati poslove kojima se natječe s poslodavcem.

2. VREMENSKO VAŽENJE ZAKONSKE ZABRANE NATJECANJA

Zakonska zabrana natjecanja obvezuje radnika tijekom trajanja radnog odnosa. Ovaj institut propisan je samim zakonskim odredbama te isti stoga ne treba posebno ugovarati da bi obvezivao radnika za razliku od ugovorne zabrana natjecanja.

Zakonska zabrana natjecanja obvezuje radnika tijekom čitavog trajanja radnog odnosa i prestaje s prestankom radnog odnosa ili dok poslodavac ne da odobrenje radniku da za svoj ili tuđi račun smije sklapati poslove iz djelatnosti koju obavlja poslodavac.

Sukladno članku 112. ZOR-a načini prestanka ugovora o radu su smrt radnika, smrt poslodavca fizičke osobe ili prestanak obrta po sili zakona ili brisanjem trgovca pojedinca iz registra u skladu s posebnim propisima, istek vremena na koje je sklopljen ugovor o radu na određeno vrijeme, kad radnik navrši šezdeset pet godina i petnaest godina mirovinskog staža, osim ako se poslodavac i radnik drukčije ne dogovore, sporazum radnika i poslodavca, dostava pravomoćnog rješenja o priznanju prava na invalidsku mirovinu zbog opće nesposobnosti za rad, otkaz te odluka nadležnog suda.

Radnik je dužan poštovati zakonsku zabranu natjecanja i za vrijeme trajanja otkaznog roka. Naime, za vrijeme trajanja otkaznog roka radnik je u radnom odnosu s poslodavcem, te su obje ugovorne strane dužne izvršavati svoje obveze iz radnog odnosa.

U članku 122. stavku 4. ZOR-a propisano je da je radniku koji je tijekom otkaznog roka oslobođen obveze rada, poslodavac dužan isplatiti naknadu plaće i priznati sva ostala prava kao da je radio do

isteka otkaznog roka. Dakle, i radnik je dužan izvršavati svoje obveze iz radnog odnosa.

Stoga iz samih zakonskih odredaba proizlazi da zakonska zabrana natjecanja prestaje prestankom radnog odnosa te opozivom danog odobrenja. Prilikom opoziva odobrenja mora se poštovati propisani ili ugovoreni rok za otkaz ugovora o radu (članak 101. stavak 5. ZOR-a).

2.1. Vremensko važenje ugovorne zabrane natjecanja

Ugovornu zabranu natjecanja poslodavac i radnik mogu posebno ugovoriti i primjenjuje se određeno vrijeme nakon prestanka ugovora o radu. Ukoliko je ugovorna zabrana natjecanja ugovorena, ista obvezuje radnika za razdoblje za koje je ugovorena.

ZOR u članku 102. stavku 2. propisuje da se ugovor, kojim poslodavac i radnik ugovaraju da se određeno vrijeme nakon prestanka ugovora o radu radnik ne smije zaposliti kod druge osobe koja je u tržišnom natjecanju s poslodavcem te da ne smije za svoj račun ili za račun treće osobe sklapati poslove kojima se natječe s poslodavcem, ne smije zaključiti za razdoblje duže od dvije godine od dana prestanka radnog odnosa.

Dakle, ZOR-om je propisan zakonski maksimum trajanja ugovorne zabrane natjecanja, i to dvije godine od dana prestanka radnog odnosa.

3. OBLIK ODOBRENJA ZA OBAVLJANJE POSLOVA IZ DJELATNOSTI POSLODAVCA

Kako je već navedeno, zakonska zabrana utakmice u smislu članka 101. stavka 1. ZOR-a počinje zasnivanjem radnog odnosa što znači sklapanjem ugovora o radu. Međutim, zakon nije propisao formu davanja tog odobrenja što znači da ona može biti i usmena, a takvo odobrenje može biti i prešutno. Naime, ako je u vrijeme zasnivanja radnog odnosa odnosno sklapanja ugovora o radu poslodavac znao da se radnik bavi obavljanjem određenih poslova, a nije od njega zahtijevao da se s tim prestane baviti, smatra se da je radniku dao odobrenje za bavljenje takvim poslovima (članak 101. stavak 4. ZOR-a). U ovom slučaju radi se o presumpciji[1] danog odobrenja. U tom smislu izjasnila se i sudska praksa. *„Prema tome kako je tuženik znao da se tužitelj bavi prodajom kave preko svog automata i nakon sklopljenog ugovora u 1997., a nije mu to izričito zabranio na konkretni slučaj primjenjuje se zakonska presumpcija iz st. 4. čl. 92. ZR-a, budući se smatra da je radniku dano odobrenje za obavljanje takvog posla.“ (*Odluka VRSH broj: Revr 732/07 od 9. siječnja 2008. godine)

Odobrenje poslodavca temeljem kojeg radnik smije za svoj ili tuđi račun sklapati poslove iz djelatnosti koju obavlja poslodavac odnosno ako je u vrijeme zasnivanja radnog odnosa poslodavac znao da se radnik bavi obavljanjem određenih poslova, a od radnika nije zahtijevao da se prestane time baviti, poslodavac može opozvati poštujući pri tome propisani ili ugovoreni rok za otkaz ugovora o radu (članak 101. stavak 5. ZOR-a).

3.1. Oblik ugovora kojim se ugovara zabrana natjecanja

Što se tiče oblika ugovora kojim se ugovara zabrana natjecanja radnika s poslodavcem isti mora biti sačinjen u pisanom obliku, bilo kao sastavni dio ugovora o radu bilo kao posebni ugovor (članak 102. stavak 3. i 4.). Strankama je prepušteno na volju hoće li u slučaju ugovaranja zabrane natjecanja o istom sačiniti zaseban ugovor, neovisan od ugovora o radu, ili ugovornu zabranu uvrstiti kao jednu od odredaba ugovora o radu, međutim bez obzira za koju se varijantu odlučili moraju udovoljiti uvjetu pisanog oblika.

Ugovorna zabrana natjecanja može se ugovoriti, kako glede ugovora o radu sklopljenog na određeno, tako i glede ugovora o radu sklopljenog na neodređeno vrijeme. Dakle, ugovorna zabrana natjecanja, za razliku od zakonske zabrane natjecanja, mora biti posebno ugovorena da bi obvezivala ugovorne strane odnosno radnika i poslodavca.

Kako je navedeno, ugovorna zabrana natjecanja mora biti sačinjena u pisanom obliku. Međutim, svjedoci smo da poslodavci nerijetko propuste sklopiti ugovor o radu te se nameće pitanje obvezuje li uopće usmeno ugovorena zabrana natjecanja.

Odgovor je negativan, a sve iz razloga što zakonska odredba propisuje obvezu sklapanja ugovora kojim se uređuje zabrana natjecanja u pisanom obliku.

Naime, sukladno članku 14. stavak 1. ZOR-a, ugovor o radu sklapa se u pisanom obliku. Stavkom 2. istog članka propisano je da propust ugovornih stranaka da sklope ugovor o radu u pisanom obliku ne utječe na postojanje i valjanost tog ugovora.

Ako ugovor o radu nije sklopljen u pisanom obliku, poslodavac je dužan radniku prije početka rada izdati pisanu potvrdu o sklopljenom ugovoru.

Navedenim odredbama zakonodavac smatra da usmeno sklopljeni ugovor o radu postoji te proizvodi pravne učinke odnosno nije ništetan. Ujedno se navedenim odredbama otklanjaju stroge posljedice nedostatka pisanog oblika predviđene općim propisima obveznog prava.

Odredbe članka 14. ZOR-a ne dolaze do primjene ako između poslodavca i radnika uopće nije sklopljen ugovor o radu. Naime, odredbe članka 14. ne polaze od fikcije da ugovor o radu postoji i u slučaju kad ne on ne postoji, već samo otklanjaju posljedice nedostataka pisanog oblika.

O tome se izjasnila i sudska praksa: “*Ovo stoga, jer odredbe čl. 11. ZR ne dolaze do primjene ako između poslodavca i radnika uopće nije sklopljen ugovor o radu. Naime, odredbe tog članka (st. 2. - 4.) polaze od pravne fikcije da ugovor o radu postoji i u slučaju kada on ne postoji. One samo uklanjaju stroge posljedice nedostatka pisanog oblika (forme) predviđene općim propisima obveznog prava, a što jasno proizlazi iz sadržaja citiranog čl. 11. st. 2. ZR. Dakle, nedostatak pisanog oblika ne dovodi do ništavosti ugovora, ali se podrazumijeva njegovo postojanje, jer ugovor kojeg nema ne može postojati niti biti valjan. Odredba čl. 11. st. 3. ZR (prema kojoj ako ugovor o radu nije sklopljen u pisanom obliku, poslodavac je dužan radniku prije početka rada uručiti pisanu potvrdu o sklopljenom ugovoru, također polazi od činjenice da ugovor o radu postoji jer je poslodavac prema toj odredbi dužan uručiti radniku pisanu potvrdu „o sklopljenom ugovoru“.* (Odluka VRSH broj: Revr 788/09 od 23. prosinca 2009. godine)

Člankom 290. st. 1. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08. i 125/11., dalje u tekstu: ZOO), kao *lex generalis,* propisane su posljedice nepoštivanja obvezatnosti oblika, a to je da ukoliko ugovor nije sklopljen u propisanom obliku nema pravni učinak, osim ako iz cilja propisa kojim je određen oblik ne proizlazi što drugo.

Međutim, člankom 102. stavkom 4. ZOR-a, kao *lex specialis,* propisano je da se ugovor kojim se ugovara zabrana natjecanja mora sklopiti u pisanom obliku. Posljedica nepoštivanja te odredbe

[1] Presumpcija ili predmnjeva je takva pravna činjenica koja se smatra dokazanom dok se ne dokaže protivno (prof. dr. Petar Klarić, prof. dr. Mladen Vedriš, Građansko pravo 2006.).

odnosno nedostatak oblika dovodi do ništavosti ugovora odnosno odredbe kojom je ugovorena zabrana, sukladno propisima općeg obveznog prava. Dakle, usmeno ugovaranje je ništetno.[2]

4. SLUČAJEVI KADA UGOVORNA ZABRANA NE OBVEZUJE RADNIKA TE NIŠTETNOST ISTE

Ugovor kojim poslodavac i radnik ugovaraju da se određeno vrijeme nakon prestanka ugovora o radu, radnik ne smije zaposliti kod druge osobe koja je u tržišnom natjecanju s poslodavcem te da ne smije za svoj račun ili za račun treće osobe sklapati poslove kojima se natječe s poslodavcem ne obvezuje radnika ako njegov cilj nije zaštita opravdanih poslovnih interesa poslodavca ili ako se njime, s obzirom na područje, vrijeme i cilj zabrane, a u odnosu na opravdane poslovne interese poslodavca, nerazmjerno ograničava rad i napredovanje radnika.

U nastavku navodim odluku VRSH broj: Revr 1343/11 od 15. veljače 2012. godine, a koja se očitovala u smislu zakonske odredbe kada ugovorna zabrana ne obvezuje radnika.

„S obzirom na vrstu poslova za koje su stranke sklopile ugovor o radu, te stručnu spremu tuženika, koja u uvjetima velike nezaposlenosti ne daje mogućnost lakog zapošljavanja kod novog poslodavca, ugovaranjem zabrane utakmice za najduže zakonom predviđeno razdoblje od 2 godine od dana prestanka radnog odnosa i ugovorne kazne u visini od 1.500.000,00 kn, opravdan je zaključak nižestupanjskih sudova da se u odnosu na opravdane poslovne interese tužitelja, predmetnim ugovorom o zabrani utakmice nerazmjerno ograničava rad tuženika i da stoga taj ugovor ne obvezuje tuženika.

Ugovor kojim se ugovara zabrana natjecanja ništetan je ako ga sklopi maloljetni radnik ili radnik koji u vrijeme sklapanja toga ugovora prima plaću manju od prosječne plaće u Republici Hrvatskoj. U tom slučaju na ništetnost ugovorne zabrane natjecanja ne može se pozivati poslodavac (članak 102. stavak 6. i 7.).

Prema odredbama ZOR-a ne smije se zaposliti osoba mlađa od 15 godina ili osoba s 15 i starija od 15, a mlađa od 18 godina koja pohađa obvezno osnovno obrazovanje. Ako zakonski zastupnik ovlasti maloljetnika s 15 i starijeg od 15 godina za sklapanje određenog ugovora o radu, osim maloljetnika koji pohađa obvezno osnovno obrazovanje, maloljetnik je poslovno sposoban za sklapanje i raskidanje toga ugovora te za poduzimanje svih pravnih radnji u svezi s ispunjenjem prava i obveza iz toga ugovora.

Iako je maloljetniku zakonom dana mogućnost sklapanja ugovora o radu, te mu je u tom slučaju priznata ograničena poslovna sposobnost, ugovor o radu koji bi sadržavao klauzulu o ugovornoj zabrani natjecanja odnosna klauzula bila bi ništetna jednako kao i zaseban ugovor kojim se neovisno od ugovora o radu ugovorila zabrana natjecanja.

5. POSLJEDICE POVREDE ZAKONSKE ZABRANE I UGOVORNE ZABRANE NATJECANJA

Ako radnik postupi protivno zabrani odnosno bez odobrenja poslodavaca, za svoj ili tuđi račun, sklopi poslove iz djelatnosti koju obavlja poslodavac (zakonska zabrana natjecanja), poslodavac može od radnika tražiti:

- naknadu pretrpljene štete ili
- da se sklopljeni posao smatra sklopljenim za njegov račun, odnosno
- da mu radnik preda zaradu ostvarenu iz takvoga posla ili
- da se na njega prenese potraživanje zarade iz takvog posla (članak 101. stavak 2. ZOR-a).

Naprijed navedena prava poslodavca prestaju u roku tri mjeseca (subjektivni rok) od dana kada je poslodavac saznao za sklapanje posla, odnosno pet godina od sklapanja posla (objektivni rok). Ova podjela na subjektivne i objektivne rokove izvršena je s obzirom na trenutak od kojeg se računaju.

Nakon isteka navedenih rokova poslodavac je prekludiran u ostvarivanju svojih prava s obzirom da se radi o prekluzivnom (peremptornom) roku. Dakle, ukoliko u navedenom roku ne poduzme neku od radnji iz članka 101. stavka 3. ZOR-a gubi pravo na naknadno poduzimanje radnje.

Proučavajući sudsku praksu na temu ovog članka nameće se zaključak da se poslodavci nerijetko odlučuju i za izvanredni otkaz ugovora o radu, kao sankciju za povredu zakonske zabrane natjecanja. Naravno, ostaje mogućnost poslodavcu i da redovito otkaže ugovor o radu skrivljenim ponašanjem radnika.

Prema članku 116. stavku 1. ZOR-a poslodavac i radnik imaju opravdani razlog za otkaz ugovora o radu sklopljenog na neodređeno ili određeno vrijeme, bez obveze poštivanja propisanog ili ugovorenog otkaznoga roka (izvanredni otkaz), ako zbog osobito teške povrede obveze iz radnog odnosa ili neke druge osobito važne činjenice, uz uvažavanje svih okolnosti i interesa obiju ugovornih stranaka, nastavak radnog odnosa nije moguć.

U slučaju spora zbog ugovora o radu, teret dokazivanja postojanja opravdanog razloga za otkaz ugovora o radu je na poslodavcu ako je ugovor o radu otkazao poslodavac, a na radniku samo ako je radnik ugovor o radu otkazao izvanrednim otkazom ugovora o radu sukladno članku 135. stavku 3. ZOR-a.

Poslodavac je dužan dokazati da je postojala osobito teška povreda obveza iz radnog odnosa ili neka druga osobito važna činjenica zbog kojih uz uvažavanje svih okolnosti i interesa obiju ugovornih stranaka, nastavak radnog odnosa nije moguć.

Poslodavac može ugovor o radu izvanredno otkazati samo u roku petnaest dana od dana saznanja za činjenicu na kojoj se izvanredni otkaz temelji. I ovom slučaju radi se o prekluzivnom (peremptornom) roku.

U prilog navedenog navodim neke primjere odluka Vrhovnog suda Republike Hrvatske:

„- da je sin tužiteljice dana 31. listopada 2002. na groblju B. te 1. i 2. studenog 2002. na Gradskom groblju prodavao cvjetne aranžmane u čemu mu je, za vrijeme bolovanja, pomagala i tužiteljica na način da je napravljene cvjetne aranžmane prevozila automobilom do prodajnih mjesta i s prodajnih mjesta, te da je i sama tužiteljica prodavala te cvjetne aranžmane."

„U odnosu na prvi prigovor treba reći da iz sadržaja odredaba čl. 92. ZR ne proizlazi da je za primjenu tih zakonskih odredaba potrebno da obavljanje konkurentske djelatnosti (sklapanje poslova iz djelatnosti koju obavlja poslodavac) bude dugotrajno i u širem obimu, već je ispunjenje elemenata iz odredbe čl. 92. st. 1. ZR dovoljno za primjenu ostalih odredaba tog članka. No, za opravdanost otkaza ugovora o radu odlučno je pitanje da li se ponašanje radnika protivno toj zakonskoj odredbi može podvesti pod odredbu čl. 107. st. 1. ZR – da li takvo ponašanje predstavlja osobito tešku povredu radne obveze zbog koje daljnji radni odnos nije moguć u smislu te

[2] Ništetni su oni pravni poslovi koji ne proizvode pravne učinke koji bi, da su valjani, trebali proizvesti. Nazivaju se i apsolutno ništetnim pravnim poslovima. S njima se postupa kao da nisu sklopljeni, kao da pravno ne postoje. (prof. dr. Petar Klarić, prof. dr. Mladen Vedriš, Građansko pravo 2006.).

zakonske odredbe.“ (Odluka VSRH broj: Revr 259/08 od 8. srpnja 2008. godine)

„Prema utvrđenjima sudova, tužitelj je počinio povredu radne obveze time što je 6. ožujka 2006., za vrijeme radnog vremena, zatečen kako, bez naloga ili traženog odobrenja od neposrednog rukovoditelja, rastavlja i čisti rasplinjač (karburator) benzinskog motora, koji nije u vlasništvu tuženika, niti se isti mogao upotrijebiti za popravak strojeva u pogonu tuženika.

Iz tako utvrđenog činjeničnog opisa inkriminiranog ponašanja tužitelja, proizlazi da je tužitelj počinio povredu radne obveze time što je za vrijeme radnog vremena obavljao privatni posao.

Međutim, cijeneći težinu povrede i, posebno, okolnost da u Odluci o izvanrednom otkazu nije utvrđeno da bi tužitelj inkriminirani posao obavljao na uštrb izvršavanja poslova svog radnog mjesta, ovaj sud ocjenjuje da učinjena povreda radne obveze nije osobito teška povreda radne obveze zbog koje, uz uvažavanje svih okolnosti interesa obiju ugovorenih strana, nastavak rada nije moguć.“ (Odluka VSRH broj: Revr 403/08 od 30. prosinca 2008. godine)

„Postupak tužiteljice (sudjelovanje na sastanku ili prisustvovanje prezentaciji informatičkog programa za rad osiguravajućih društava, pa čak i pod pretpostavkom da se na tom sastanku razgovaralo o osnivanju novog osiguravajućeg društva) ne predstavlja ni prema ocjeni ovog suda osobito tešku povredu obveze iz radnog odnosa, a ni drugu osobito važnu činjenicu u smislu odredbe čl. 114. st. 1. ZR zbog koje, uz uvažavanje svih okolnosti i interesa obiju ugovornih strana, nastavak radnog odnosa nije moguć.“ (Odluka VSRH broj: Revr 625/07 od 17. listopada 2007. godine)

„Tužitelji su, radeći više dana po nekoliko sati izvan radnog vremena kod drugog poslodavca koji je trajao nekoliko dana po više sati izvan radnog vremena i bez odobrenja Uprave poslodavca konkurirali poslodavcu pružajući usluge iz djelatnosti koje čine predmet poslovanja poslodavca. Takvo ponašanje predstavlja osobito tešku povredu obveza iz radnog odnosa koju je poslodavac opravdano sankcionirao otkazom ugovora o radu primjenom odredbe čl. 36. Pravilnika. Pri tome nije odlučno jesu li zaposlenici znali da je njihov poslodavac konkurirao za taj konkretni posao koji nije uspio dobiti, jer je za dopuštenost otkaza dovoljna i sama činjenica obavljanja djelatnosti usluga koje ulaze u predmet poslovanja poslodavca. Rad u „fušu“ ovaj sud smatra teškom povredom radne obveze iz radnog odnosa i u slučaju kada takva povreda ne bi bila posebno propisana pravilnikom.“ (Odluka VSRH broj: Revr 726/09 od 14. srpnja 2010. godine)

„Prvostupanjski i drugostupanjski sud odbili su tužbeni zahtjev polazeći od utvrđenja da su bile ispunjene pretpostavke za izvanredni otkaz Ugovora o radu u smislu čl. 107. Zakona o radu (Nar. nov., br. 38/95., 54/95., 65/95., 17/01., 82/01.), zbog osobito teške povrede obveza iz radnog odnosa koja se sastojala u tome što je tužitelj, rukovoditelj sektora tiskare, kao osoba zadužena za prikupljanje i realiziranje poslova kod tuženika, za vrijeme radnog odnosa kod tuženika sklopio posao - tiskanje brošure bez odobrenja tuženika, a za tuđi račun, konkretno za „M. tisak“ d.o.o. čiji je tužitelj osnivač i direktor, a sve to iz djelatnosti koju obavlja poslodavac - tuženik, tj. izdavačka i tiskarska djelatnost. Polazeći od navedenih utvrđenja prvostupanjski i drugostupanjski sud utvrđuju i zaključuju da je tužitelj svojim postupkom povrijedio zakonsku zabranu utakmice iz čl. 92. Zakona o radu.“

„Polazeći od navedenih utvrđenja, ovaj revizijski sud prihvaća zaključak prvostupanjskog i drugostupanjskog suda da je nepoštivanje zabrane takmičenja zaposlenika s poslodavcem koja je propisana odredbom čl. 92. Zakona o radu, opravdan razlog za izvanredni otkaz Ugovora o radu u smislu odredaba čl. 107. Zakona o radu.“ (Odluka VSRH broj: Revr 229/05 od 24. siječnja 2006. godine)

„Pravilno je shvaćanje nižestupanjskih sudova da je za postojanje tržišne utakmice bitno je li trgovačko društvo kod kojeg je radnik prije radio i trgovačko društvo s kojim je radnik sklopio novi ugovor o radu na tržištu nude iste proizvode i usluge i na taj način se takmiče na tržištu. S obzirom na tu utvrđenu činjenicu da tuženik i trgovačko društvo „I.“ d.o.o. ne nude na tržištu iste proizvode i usluge, jer tuženik se promidžbom bavi samo radi reklamiranja svojih proizvoda dok trgovačko društvo „I.“ d.o.o. nudi na tržištu i obavlja usluge promidžbe za druge osobe, ne može se smatrati da se oni takmiče na tržištu. Pravilno je drugostupanjski sud ocijenio da tuženik nije dokazao da bi tužiteljica znanja, informacije i poslovne kontakte vezane uz posao kojeg je obavljala kod tuženika koristila za vrijeme rada u I. d.o.o. Time što je tužiteljica sklopila ugovor o radu s trgovačkim društvom „I.“ d.o.o. tužiteljica nije prekršila zabranu ugovorne utakmice.“ (Odluka VSRH broj: Revr 1179/10 od 12. siječnja 2011. godine)

6. NAKNADA U SLUČAJU UGOVORNE ZABRANE NATJECANJA

Ugovorna zabrana natjecanja obvezuje radnika samo ako je ugovorom poslodavac preuzeo obvezu da će radniku za vrijeme trajanja zabrane isplaćivati naknadu najmanje u iznosu polovice prosječne plaće, isplaćene radniku u tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu (članak 103. stavak 1.).

Naknadu je poslodavac dužan isplatiti radniku najkasnije do petnaestog u mjesecu za prethodni mjesec.

Državni zavod za statistiku objavljuje u Narodnim novinama prosječnu mjesečnu isplaćenu neto plaću po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske te prosječnu mjesečnu bruto plaću po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske.

Tako je za 2013. godinu prosječna mjesečna isplaćena neto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za razdoblje siječanj - kolovoz 2013. iznosila 5.507,00 kuna, a prosječna bruto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za isto razdoblje 7.941,00 kuna (Nar. nov., br. 138/13.).

Na naknadu u slučaju ugovorne zabrane natjecanja plaća se porez, prirez i doprinosi. U ovom slučaju ne radi se o naknadi plaće iz članka 95. ZOR-a. Navedenim člankom propisano je da za razdoblja u kojima ne radi iz opravdanih razloga određenim zakonom, drugim propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, radnik ima pravo na naknadu plaće. Naime, Zakonom o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. do 41/14.), propisano je da osnovica za obračun doprinosa jest drugi dohodak te primitak po osnovi kojega se, sukladno propisima o porezu na dohodak, utvrđuje dohodak od nesamostalnog rada kada ga poslodavac isplaćuje ili daje u naravi bivšem radniku ili drugoj osobi umjesto bivšeg radnika, a taj se primitak ne odnosi na naknadu za rad za trajanja radnog odnosa niti je primitak stečen unutar vremena u kojem je postojao radni odnos, kao što je, između ostalog, naknada plaće što je poslodavac isplaćuje bivšem zaposleniku po osnovi ugovorene zabrane tržišne utakmice, sukladno posebnom propisu. Naknada koja se spominje u članku 103. ZOR-a jest kompenzacija za to što se za vrijeme ugovorne zabrane natjecanja ograničava rad i napredovanje radnika.

7. UGOVORNA KAZNA ZA SLUČAJ NEPOŠTIVANJA UGOVORNE ZABRANE NATJECANJA

Ako je za slučaj nepoštivanja ugovorne zabrane natjecanja predviđena samo ugovorna kazna, poslodavac može, u skladu s općim propisima obveznog prava, tražiti samo isplatu te kazne, a ne i ispunjenje obveze ili naknadu veće štete. (članak 106. stavak 2.)

Ugovorna kazna je ugovorna odredba, propisana zakonskom odredbom, kojom vjerovnik i dužnik mogu ugovoriti da će dužnik platiti vjerovniku određeni novčani iznos ili pribaviti neku drugu materijalnu korist ako ne ispuni svoju obvezu ili ako zakasni s njezinim ispunjenjem ili ako je neuredno ispuni (članak 350. stavak 1. ZOO).

Ugovorna kazna jedan je od instituta kojim se pojačava disciplina i odgovornost stranaka u izvršavanju ugovornih obveza. Institut ugovorne kazne da bi obvezivao ugovorne strane mora se ugovoriti, dakle ne obvezuje temeljem samih zakonskih odredaba.

Ugovorna kazna ima akcesorni karakter u odnosu na obvezu. Navedeno jasno proizlazi iz zakonske odredbe sadržane u članku 352. stavka 1. ZOO-a. Naime, navedenim člankom je propisano da sporazum o ugovornoj kazni dijeli pravnu sudbinu obveze na čije se osiguranje odnosi. U tom smislu navodim i primjer sudske odluke: *„Sukladno odredbi čl. 272. st. 1. ZOO sporazum o ugovornoj kazni dijeli pravnu sudbinu obveze na čije se osiguranje on odnosi. U konkretnom slučaju ugovorna kazna odnosi se na tuženikovu obvezu da se određeno vrijeme nakon prestanka ugovora o radu neće zaposliti kod osobe koja je u tržišnoj utakmici s tužiteljem, pa budući da ta glavna tuženikova obveza ne postoji iz naprijed navedenog razloga, to ne postoji niti obveza plaćanja ugovorne kazne."* (Odluka VSRH broj: Revr 616/07 od 28. svibnja godine)

Obveza prestaje suglasnošću volja sudionika u obveznom odnosu, ispunjenjem i u drugim zakonom određenim slučajevima. Prestankom glavne obveze gase se jamstvo, zalog i druga sporedna prava, pa tako i ugovorna kazna (članak 160. stavak 1. i 2. ZOO). Ukoliko prestane glavna obveza (glavna obveza je da se određeno vrijeme nakon prestanka ugovora o radu radnik neće zaposliti kod osobe koja je u tržišnoj utakmici s poslodavcem te da ne smije za svoj račun ili za račun treće osobe sklapati poslove kojima se natječe s poslodavcem) prestaje i odredba o ugovornoj obvezi.

Sporazum o ugovornoj kazni gubi pravni učinak ako je do neispunjenja, neurednog ispunjenja ili zakašnjenja došlo iz uzroka za koji dužnik ne odgovara (članak 352. stavak 2. ZOO).

Što se tiče oblika ugovorne kazne ista mora biti ugovorena u obliku propisanom za ugovor iz kojega je nastala obveza na čije se ispunjenje odnosi (članak 351. stavak 2. ZOO).

Kad je kazna ugovorena za slučaj neispunjenja obveze, vjerovnik može zahtijevati ili ispunjenje obveze ili ugovornu kaznu. Zahtjevi su alternativno postavljeni, dakle vjerovnik ne može kumulirati postavljene zahtjeve s obzirom da jedan isključuje drugi sukladno zakonskoj odredbi. Vjerovnik gubi pravo zahtijevati ispunjenje obveze ako je zatražio isplatu ugovorne kazne. Kad je kazna ugovorena za slučaj neispunjenja, dužnik nema pravo isplatiti ugovornu kaznu i odustati od ugovora, osim ako je to bila namjera ugovaratelja kad su kaznu ugovorili.

Kad je kazna ugovorena za slučaj zakašnjenja, odnosno neurednog ispunjenja, vjerovnik ima pravo zahtijevati i ispunjenje obveze i ugovornu kaznu. U ovom posljednjem slučaju odnosno u slučaju zakašnjenja, neurednog ispunjenja zahtjevi su postavljeni kumulativno. To će moći učiniti pod uvjetom da je nakon što je primio ispunjenje obveze bez odgode priopćio dužniku da zadržava svoje pravo na ugovornu kaznu.

Odredbom članka 351. stavka 1. ZOO propisan je način određivanja ugovorne kazne, te je tako propisano da ugovorne strane mogu odrediti visinu kazne po svojoj volji, u ukupnom iznosu, u postotku, ili za svaki dan zakašnjenja, ili na koji drugi način.

Iako su strane slobodne u načinu određivanja ugovorne kazne člankom 354. ZOO-a sud će na zahtjev dužnika smanjiti iznos ugovorne kazne ako nađe da je ona nerazmjerno visoka s obzirom na vrijednost i značenje objekta obveze.

Za napomenuti je da se ugovorna kazna može ugovoriti i za slučaj da poslodavac ne preuzme obvezu isplate naknade plaće za vrijeme trajanja ugovorne zabrane natjecanja, ako je u vrijeme sklapanja takvog ugovora radnik primao plaću veću od prosječne plaće u Republici Hrvatskoj.

8. PRESTANAK ZAKONSKE I UGOVORNE ZABRANE NATJECANJA

Zakonska zabrana natjecanja prestaje, kako je već ranije istaknuto, prestankom radnog odnosa te opozivom danog odobrenja za obavljanje poslova iz djelatnosti koju obavlja poslodavac poštujući pri tome propisani ili ugovoreni rok za otkaz ugovora o radu.

Ako radnik otkaže ugovor o radu izvanrednim otkazom iz razloga što je poslodavac teško povrijedio obvezu iz ugovora o radu, ugovorna zabrana natjecanja prestaje važiti ako u roku mjesec dana od dana prestanka ugovora o radu radnik pisano izjavi da se ne smatra vezanim tim ugovorom (članak 104. stavak 1. ZOR-a).

Ugovorna zabrana natjecanja prestaje važiti i kada poslodavac otkaže ugovor o radu, a nema za to Zakonom opravdani razlog, osim ako poslodavac u roku petnaest dana od otkaza ugovora obavijesti radnika da će mu za vrijeme trajanja ugovorne zabrane natjecanja plaćati naknadu najmanje u iznosu polovice prosječne mjesečne plaće isplaćene radniku tijekom tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu.

Poslodavac se može osloboditi obveze plaćanja naknade, ako pisano obavijesti radnika da odustaje od ugovorne zabrane natjecanja (članak 105. stavak 1. ZOR-a).

U slučaju odustanka od ugovorne zabrane natjecanja poslodavac, a o čemu je pisano obavijestio radnika, nije u obvezi plaćanja naknade nakon isteka roka od tri mjeseca od dana dostave radniku pisane obavijesti o odustanku od ugovorne zabrane natjecanja (članak 105. stavak 2. ZOR-a).

Osim navedenih zakonskih odredaba kojima su propisani načini prestanka ugovorne zabrane natjecanja ista može prestati, iako Zakonom nije izrijekom navedeno, i sporazumom sklopljenim između radnika i poslodavca, te naposljetku istekom vremena na koji je ugovorena.

Mišljenja Ministarstva financija

Porezno oslobođenje prema članku 47. Zakona o PDV-u – isporuke međunarodnim prijevoznicima

Porezni obveznik iz dostavnog popisa uputio je sljedeća pitanja na koja odgovaramo u nastavku.

1. Člankom 47. Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisano je porezno oslobođenje u vezi s međunarodnim prijevozom te uvjeti koji moraju biti ispunjeni. S tim u vezi podnositelj upita u svom knjigovodstvu osigurava izjavu zrakoplovne tvrtke da se više od 50% njihovog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza i AOC – dokaz da prometuje uz naknadu. U vezi s navedenim postavljeno je pitanje jesu li za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a dovoljni navedeni dokazi ili je potrebna i provjera PDV identifikacijskih brojeva u VIES bazi za zrakoplovne kompanije sa sjedištem u Europskoj uniji.

Odredbom članka 47. Zakona o PDV-u i članka 116. Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 79/13., 85/13. – Ispravak, 160/13. i 35/14., u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u) propisano je oslobođenje, te način i uvjeti ostvarivanja oslobođenja od plaćanja PDV-a za isporuke dobara i usluga zrakoplovnim tvrtkama koje obavljaju prijevoz putnika i dobara pretežno na međunarodnim linijama.

U vezi s navedenim ističe se da valjani PDV identifikacijski broj te njegova provjera nisu propisani kao uvjeti za ostvarivanje oslobođenja od plaćanja PDV-a za međunarodni prijevoz, tim više što zrakoplovne tvrtke iz trećih zemalja niti nemaju PDV identifikacijski broj. Stoga smatramo da su u konkretnom slučaju izjava zrakoplovne tvrtke da se više od 50% njihovog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza i AOC – dokaz da prometuje uz naknadu dovoljni za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a propisanog člankom 47. Zakona o PDV-u.

2. Ako zrakoplovna tvrtka ne ispunjava uvjete za oslobođenje iz članka 47. Zakona o PDV-u, a radi se o uslugama koje jedan porezni obveznik obavlja drugom poreznom obvezniku primjenjuje li se na takve usluge prijenos porezne obveze propisan člankom 17. stavkom 1. Zakona o PDV-u. U vezi s time postavlja se i pitanje treba li usluge, kao što su primjerice, slijetanje i parkiranje zrakoplova, upotreba salona generalne avijacije, VIP salona, zatim usluge putničkog servisa (koja podrazumijeva upotrebu nekomercijalnih sadržaja u Putničkoj zgradi – terminalu), tretirati kao usluge vezane uz nekretninu koje ne podliježu prijenosu porezne obveze?

Usluge koje neposredno služe za potrebe zrakoplova propisane su člankom 116. stavkom 6. Pravilnika o PDV-u. Stoga su usluge, kao što su primjerice, **slijetanje i parkiranje zrakoplova, usluge povezane sa zrakoplovom, a ne nekretninom.** Jednako tako usluge upotrebe salona generalne avijacije, VIP salona te usluge putničkog servisa nisu usluge koje su povezane uz nekretninu. Prema tome kada hrvatski porezni obveznik obavlja usluge slijetanja i parkiranja zrakoplova, upotrebu salona generalne avijacije, VIP salona te usluge putničkog servisa inozemnim poreznim obveznicima radi se o uslugama koje podliježu oporezivanju PDV-om prema članku 17. stavku 1. Zakona o PDV-u, pa podnositelj upita na te usluge neće obračunati hrvatski PDV već će navesti da se radi o prijenosu porezne obveze temeljem članka 17. stavka 1. Zakona o PDV-u.

3. Kome treba ispostaviti račun u sljedećim slučajevima:
   a) ako se radi o predstavništvu strane zrakoplovne tvrtke sa sjedištem izvan Europske unije, **ispostavljaju li se računi za usluge,** posebice usluge oslobođene PDV-a prema članku 47. Zakona o PDV-u, koje služe neposredno za potrebe zrakoplova kojima se koriste te zrakoplovne tvrtke, **sjedištu zrakoplovne tvrtke ili mogu glasiti na predstavništvo koje ima hrvatski OIB te nije u sustavu PDV-a i ne obavlja gospodarsku djelatnost?**

U vezi s navedenim potrebno je utvrditi obveze koje proizlaze iz sklopljenih ugovornih odnosa, te temeljem istih odrediti kome se usluge koje su oslobođene PDV-a zaista obavljaju predstavništvu zrakoplovne tvrtke u tuzemstvu ili sjedištu zrakoplovne tvrtke, što treba uzeti u obzir i prilikom izdavanja računa.

Obzirom da predstavništva u tuzemstvu ne obavljaju gospodarsku djelatnost, mišljenja smo da izdani računi za oslobođene usluge obavljene zrakoplovnoj tvrtki trebaju glasiti na sjedište zrakoplovne tvrtke.

   b) **ako se radi o podružnici strane tvrtke** sa sjedištem izvan Europske unije ili unutar Europske unije, je li ispravno račun za usluge, posebice usluge oslobođene PDV-a prema članku 47. Zakona o PDV-u ispostaviti podružnici osnovanoj u tuzemstvu ili sjedištu, te je li pri određivanju bitan čimbenik s kime je ugovor sklopljen – sjedištem ili podružnicom ili je bitan čimbenik da podružnica nema materijalne (zrakoplove) i ljudske resurse za pružanje usluga na koje se račun odnosi (npr. račun za slijetanje, prihvat i otpremu zrakoplova itd.)?

U ovom slučaju također je potrebno utvrditi obveze koje proizlaze iz sklopljenih ugovornih odnosa, te temeljem istih odrediti kome se usluge koje jesu ili nisu oslobođene PDV-a zaista obavljaju podružnici zrakoplovne tvrtke u tuzemstvu ili sjedištu zrakoplovne tvrtke, a u skladu s čime treba izdati i račun

Kada se radi o uslugama koje su prema članku 47. Zakona o PDV-u **oslobođene plaćanja PDV-a tada činjenica kome se račun ispostavlja i s kime je sklopljen ugovor nije u smislu PDV-a porezno značajna, obzirom da je usluga oslobođena PDV-a.**

Međutim, ako se radi o uslugama koje nisu oslobođene PDV-a tada je bitno gdje je sjedište, stalna poslovna jedinica, prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika kojem se usluge obavljaju.

S tim u vezi napominjemo da je Provedbenom Uredbom Vijeća (EU) broj 282/2011 koju države članice Europske unije, pa tako i Republika Hrvatska moraju izravno primjenjivati propisano da je stalni poslovni nastan svaki poslovni nastan koji nije mjesto poslovnog nastana, s dostatnim stupnjem stalnosti i odgovarajućom strukturom u smislu ljudskih i tehničkih resursa, zahvaljujući kojima se mogu primiti i koristiti usluge isporučene za njegove potrebe.

Prema tome ako hrvatski porezni obveznik sukladno ugovornim odnosima usluge obavlja sjedištu stranog poreznog obveznika koje je izvan ili unutar Europske unije, tada na takvu uslugu neće obračunati

hrvatski PDV već će navesti da se radi o prijenosu porezne obveze temeljem članka 17. stavka 1. Zakona o PDV-u.

U slučaju da hrvatski porezni obveznik sukladno ugovornim odnosima uslugu obavlja tuzemnoj podružnici stranog poreznog obveznika, tada je potrebno utvrditi ima li ta podružnica određeni stupanj stalnosti i potrebne ljudske i tehničke resurse. Ako podružnica ispunjava potrebne uvjete tada tuzemni porezni obveznik na obavljenu uslugu tuzemnoj podružnici stranog poreznog obveznika obračunava hrvatski PDV. Međutim, ako podružnica ne ispunjava navedene uvjete, tada hrvatski porezni obveznik na obavljenu uslugu neće obračunati hrvatski PDV, već će doći do prijenosa porezne obveze temeljem članka 17. stavka 1. Zakona o PDV-u.

c) Je li ispravno za usluge zakupa prostora, za koje podnositelj upita ima ugovor s podružnicama, te koje koriste podružnice, izdati račun podružnici, a za usluge oslobođene plaćanja PDV-a prema članku 47. Zakona o PDV-u ispostavljati račune sjedištu zrakoplovne tvrtke? Je li ispravno za usluge zakupa i usluge oslobođene temeljem članka 47. Zakona o PDV-u, koje podnositelj upita obavlja predstavništvima stranih tvrtki sa sjedištem izvan Europske unije izdavati račun sjedištu tvrtke?

Kao što je navedeno u prethodnim odgovorima, bitno je utvrditi obveze koje proizlaze iz sklopljenih ugovornih odnosa, te temeljem istih odrediti kome se usluge koje jesu ili nisu oslobođene PDV-a zaista obavljaju podružnici ili predstavništvu zrakoplovne tvrtke u tuzemstvu ili sjedištu zrakoplovne tvrtke te u skladu s time i izdati račun.

Usluga zakupa poslovnog prostora je usluga koja podliježe oporezivanju hrvatskim PDV-om neovisno o tome kome je obavljena predstavništvu ili podružnici te je hrvatski porezni obveznik na nju obvezan obračunati hrvatski PDV.

U vezi usluga koje su oslobođene plaćanja PDV-a napominjemo da je bitno da se račun izda primatelju usluge s kojim je sklopljen ugovor.

4. Kod ispostavljanja računa za usluge koje naručuje i plaća posrednik, a koje se pružaju zrakoplovnoj tvrtki za koju posrednik dostavlja dokaze za oslobođenje temeljem članka 47. Zakona o PDV-u je li ispravno:
   a) izdati račun zrakoplovnoj tvrtki kojoj je usluga pružena, navesti PDV identifikacijski broj te zrakoplovne tvrtke - korisnika usluge, a posrednika, tj. naručitelja, tretirati kao platitelja te na računu navesti da se radi o uslugama naručenim od strane posrednika u ime i za račun zrakoplovne tvrtke korisnika usluge?
   b) izdati račun naručitelju usluge – posredniku uz navođenje njegovog PDV ID broja te primijeniti oslobođenje iz članka 47. Zakona o PDV-u sukladno odgovoru Središnjeg ureda klasa: 410-19/13-01/423, urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-2 od 13. 8. 2013. u kojem je navedeno da isporučitelj goriva koji toči gorivo u zrakoplov te prilikom isporuke goriva posjeduje izjavu da zrakoplovna kompanija prometuje pretežno na međunarodnim linijama, može primijeniti oslobođenje od plaćanja PDV-a propisano člankom 47. stavkom 1. točkama e) i f) Zakona o PDV-u neovisno o tome što račun ne izdaje izravno zrakoplovnoj kompaniji nego posredniku/kartičaru.
   c) izdati račun naručitelju usluge – posredniku i koristiti prijenos porezne obveze i u slučaju kada imamo dokaze za oslobođenje i u slučaju kada su usluge oporezive?

U vezi s navedenim napominjemo da je u slučaju kada usluge za zrakoplovne kompanije naručuje i plaća posrednik prilikom izdavanja računa potrebno postupiti u skladu s našim odgovorom klasa: 410-19/13-01/423, ur.br.: 513-07-21-01/13-2 od 13. kolovoza 2013. što ga dajemo u prilogu.[1]

Broj klase: 410-19/14-01/126
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2, Zagreb, 17. 6. 2014.

Ispravak porezne osnovice u slučaju – prijevremenog raskida ugovora o leasingu

Leasing društvo iz dostavnog popisa obratilo se u vezi ostvarivanja prava na odbitak pretporeza. Naime, leasing društvo sklopilo je s društvom A Ugovor o financijskom leasingu nekretnina 2007. godine. U listopadu 2013. godine iz razloga financijske nemogućnosti primatelja leasinga društva A da uredno i na vrijeme ispunjava svoje ugovorne obveze, oba društva sporazumno su raskinuli navedeni Ugovor o financijskom leasingu te potpisali Sporazumni raskid ugovora o financijskom leasingu nekretnina. Temeljem navedenog Sporazumnog raskida ugovora o financijskom leasingu leasing društvo došlo je u ekonomski posjed predmetne nekretnine preuzevši sva prava i obveze koje proizlaze iz uporabe iste. Leasing društvo od primatelja leasinga društva A nad kojim je u međuvremenu otvoren stečaj nije nakon Sporazumnog raskida ugovora o financijskom leasingu primilo račun za protuisporuku, kako bi moglo koristiti odbitak pretporeza. Obzirom na navedeno, postavljeno je pitanje na koji način leasing društvo može ostvariti pravo na odbitak pretporeza.

U vezi navedenog odgovaramo u nastavku.

Predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) je sukladno odredbi članka 4. stavka 1. točke 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

Prema odredbi članka 33. stavka 7. Zakona o PDV-u i članka 43. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13. – ispravak, 160/13. i 35/14.), ako se porezna osnovica promijeni naknadno zbog opoziva, različitih vrsta popusta ili nemogućnosti naplate, tada porezni obveznik koji je isporučio dobra ili obavio uslugu može ispraviti iznos PDV-a, ako porezni obveznik kome su isporučena dobra ili obavljene usluge ispravi odbitak pretporeza i o tome pisano izvijesti isporučitelja.

Smanjenje porezne osnovice po osnovi naknadnih umanjenja smije se provesti kod isporučitelja tek nakon ispravka pretporeza kod primatelja o čemu je primatelj obvezan pisano izvijestiti isporučitelja.

U konkretnom slučaju dolazi do prijevremenog raskida ugovora o financijskom leasingu, pri čemu leasing društvo uzima predmet leasinga, a do tada uplaćene rate zadržava kao naknadu za korištenje predmeta leasinga. Mišljenja smo da u takvom slučaju leasing društvo može temeljem pisane obavijesti primatelja leasinga društva A da je ispravio pretporez umanjiti svoju poreznu osnovicu, a time i poreznu obvezu prema članku 33. stavku 7. Zakona o PDV-u, pri čemu napominjemo da je ispravak porezne osnovice moguć u onom dijelu za koji nije izvršeno plaćanje predmeta leasinga.

Prilikom daljnje prodaje predmeta leasinga koji je vraćen, davatelj leasinga obvezan je obračunati PDV.

U slučaju da primatelj leasinga društvo A koje je u stečaju ne želi ispraviti odbitak pretporeza iako je došlo do povrata predmeta leasinga, napominje se da leasing društvo može sukladno članku 27. Stečajnog zakona (Nar. nov., br. 44/96., 29/99., 129/00., 123/03.,

[1] Mišljenje je objavljeno u RIF-u br. 4/14. na str. 133.

82/06., 116/10., 25/12. i 133/12.) zatražiti razrješenje stečajnog upravitelja.

U vezi s navedenim ističemo da smo se o mogućnosti ispravka porezne osnovice kod prijevremenog raskida ugovora o leasingu očitovali odgovorom klasa: 410-19/12-01/131 od 10. rujna 2012. godine, što ga dajemo u privitku.

Broj klase: 410-19/14-01/461
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2, Zagreb, 29. 7. 2014.

Porezni tretman dodatnih odgojno obrazovnih programa

Gradski dječji vrtić iz dostavnog popisa obratio se upitom u vezi poreznog tretmana dodatnih odgojno obrazovnih programa. U upitu se navodi da dječji vrtić provodi, osim redovitog odgojno obrazovnog programa dodatne odgojno obrazovne programe, kao što su engleski, sportski, eko, folklor i slično koji se dodatno plaćaju. Prema navodima u upitu spomenute programe provode radnici dječjeg vrtića u prostorijama vrtića u redovno radno vrijeme i to za djecu koja su korisnici vrtića. U upitu se navodi da su **takvi programi verificirani od strane Ministarstva znanosti obrazovanja i sporta.** Obzirom na navedeno, postavljeno je pitanje je li dječji vrtić temeljem članka 39. stavka 1. točke i) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), odnosno članka 58. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13., 160/13. i 35/14., u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u), oslobođen plaćanja PDV-a.

U vezi navedenog očitujemo u nastavku.

Odredbama članka 39. stavka 1. točke i) Zakona o PDV-u i članka 58. stavka 1. Pravilnika o PDV-u propisano je da je PDV-a oslobođeno obrazovanje djece i mladeži, školsko ili sveučilišno obrazovanje, stručno osposobljavanje i prekvalifikacija, uključujući s time usko povezane usluge i dobra, koje obavljaju tijela s javnim ovlastima ili druge osobe, koje imaju slične ciljeve u skladu s posebnim propisima koji uređuju obavljanje djelatnosti obrazovanja.

Prema odredbama članka 39. stavka 3. Zakona o PDV-u plaćanja PDV-a oslobođene su isporuke dobara ili usluga iz članka 39. stavka 1. točaka b), g), h), i), l), m) i n) Zakona o PDV-u ako ih obavljaju ostale osobe na koje nisu prenijete javne ovlasti, pod uvjetom da ne teže ostvarivanju dobiti te ako se dobit ipak ostvari da se ne raspodjeljuje, nego se koristi za nastavak ili poboljšanje obavljanja usluga.

Prema tome usluge obrazovanja djece i mladeži, školskog ili sveučilišnog obrazovanja, stručnog osposobljavanja i prekvalifikacije, uključujući s time usko povezane usluge i dobra oslobođene su PDV-a kada ih obavljaju tijela s javnim ovlastima ili druge osobe, koje imaju slične ciljeve u skladu s posebnim propisima koji uređuju obavljanje djelatnosti obrazovanja.

U skladu s navedenim, mišljenja smo **da se usluge dodatnih odgojno obrazovnih programa koji su verificirani od strane Ministarstva znanosti obrazovanja i sporta,** a koje dječji vrtić koji nije trgovačko društvo dodatno naplaćuje mogu smatrati uslugama koje su sukladno članku 39. stavku 1. točki i) Zakona o PDV-u i članku 58. stavku 1. Pravilnika o PDV-u **oslobođene plaćanja PDV-a.**

Broj klase: 410-19/14-01/286
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2, Zagreb, 9. 7. 2014.

Uvoz električne energije i isporuka u drugu državu članicu

Podnositelj upita iz dostavnog popisa u svom dopisu navodi da hrvatsko društvo kupuje električnu energiju od povezanog društva sa sjedištem u Republici Srbiji pri čemu povezano društvo iz Srbije izdaje račun bez srpskog PDV-a. Hrvatsko društvo tu električnu energiju prodaje kao preprodavatelj povezanom društvu koje je također preprodavatelj sa sjedištem u Republici Češkoj te mu izdaje račun za isporuku električne energije bez obračunatog hrvatskog PDV-a obzirom da dolazi do prijenosa porezne obveze na češko društvo. Električna energija iz Republike Srbije provozi se kroz Republiku Hrvatsku do konačnog odredišta u Republici Češkoj. Iz mjesečnih evidencija koje dostavlja hrvatsko društvo vidljivo je da iznos električne energije koji je ušao u Republiku Hrvatsku odgovara iznosu električne energije koji je izašao iz Republike Hrvatske iz čega je vidljivo da se radi o provozu kroz Republiku Hrvatsku. Carinske deklaracije za uvoz električne energije na područje Europske unije podnosi češko društvo u Republici Češkoj. U vezi s navedenim zatraženo je tumačenje treba li isporuku električne energije koju srpsko društvo obavi hrvatskom društvu tretirati u skladu s člankom 15. stavkom 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te zaračunati hrvatski PDV i odbiti ga kao pretporez iako je isporuka primljena od društva sa sjedištem izvan Europske unije ili se s druge strane radi o uvozu električne energije koji je oslobođen PDV-a prema članku 44. stavku 1. točki 34. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH).

U vezi navedenog odgovaramo u nastavku.

Obzirom da se u konkretnom slučaju električna energija ne uvozi u Republiku Hrvatsku nego u Republiku Češku ne može se primijeniti porezno oslobođenje propisano člankom 44. stavkom 1. točkom 34. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Naime, u konkretnom slučaju radi se o provozu električne energije koji je sukladno članku 44. stavku 1. točki 38. Zakona o porezu na dodanu vrijednost oslobođen PDV-a te se ne iskazuje u prijavi PDV-a, obzirom da je u upitu navedeno da će se uvoz obaviti u Republici Češkoj.

Prema tome temeljem računa što ga za isporuku električne energije izdaje srpsko društvo, hrvatsko društvo nema obvezu obračuna PDV-a u skladu s odredbom članka 15. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Naime, obveza primjene navedenog članka postojala bi u slučaju da se uvoz električne energije obavlja u Republici Hrvatskoj, a ne u Republici Češkoj.

Broj klase: 410-19/13-01/448
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2, Zagreb, 14. 7. 2014.

Naplata gradskih priredbi, koncerata i ulaznica za razgled spomenika kulture

Grad iz dostavnog popisa upisan je u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), 1. siječnja 2014. s osnove prihoda od zakupa poslovnih prostora. Obzirom na navedeno grad je uputio sljedeća pitanja:

1. Je li grad obveznik primjene Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, odnosno treba li fiskalizirati račune naplaćene u gotovini (ulaz na priredbe i razgledavanje gradske tvrđave). Ako grad nije obvezan izdavati račune s elementima iz Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, obzirom da nije obveznik poreza na dobit, trebaju li računi biti izdani u skladu s odredbama Općeg poreznog zakona ili Zakona o porezu na dodanu vrijednost.
2. Grad u ljetnim mjesecima organizira manifestacije za koje naplaćuje ulaz na koncerte i predstave. Treba li na naknadu za ulaz na koncerte i predstave obračunati PDV ili se radi o usluzi koja je oslobođena PDV-a te treba li račun za ulaz na priredbu biti s

elementima iz Zakona o porezu na dodanu vrijednost ili Općeg poreznog zakona.

3. Grad u ljetnim mjesecima naplaćuje ulaz posjetiteljima za razgledanje gradske tvrđave koja je spomenik kulture. Treba li na navedenu uslugu obračunati PDV ili se radi o usluzi koja je oslobođena PDV-a.

Na postavljena pitanja odgovaramo u nastavku.

1. Člankom 3. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12.) propisano je tko se smatra obveznikom fiskalizacije. Prema navedenom članku obveznikom fiskalizacije smatraju se, između ostalih, i obveznici poreza na dobit.

Temeljem članka 2. stavaka 5. i 6. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12. i 148/13.), među ostalim tijelima, tijela jedinice lokalne (regionalne) samouprave se ne smatraju obveznicima poreza na dobit. Međutim, stavkom 7. navedenog članka Zakona o porezu na dobit propisano je da iznimno ako osobe iz stavka 5. i 6. toga članka obavljaju gospodarsku djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

Slijedom navedenog, kako grad nije obveznik poreza na dobit, isti se ne smatra niti obveznikom fiskalizacije, te nema obvezu izdavati račune s elementima propisanim Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom kao niti druge obveze koje proizlaze iz tog Zakona.

Obveza izdavanja računa propisana je i odredbom članka 54. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., u daljnjem tekstu: OPZ), prema kojoj su svi porezni obveznici dužni izdavati račune te voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza.

Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), među ostalim, propisane su odredbe o izdavanju računa za isporuke drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, međutim nisu propisane odredbe o računima za gotovinski promet, te kada se takav račun ne mora ispostavljati. U vezi s navedenim napominjemo da su odredbom članka 54.a OPZ-a propisane odredbe o elementima koje moraju sadržavati računi za gotovinski promet, isječci vrpce ili potvrdnice iz naplatnih uređaja. Stoga u konkretnom slučaju ako grad ulaz na priredbe i razgledavanje gradske tvrđave naplaćuje građanima tada računi što ih izdaje moraju sadržavati elemente propisane člankom 54.a OPZ-a.

2. Prema odredbama članka 4. stavka 1. točke 3. Zakona o PDV-u, predmet oporezivanja je obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

Obzirom na navedeno, ako grad kao tijelo lokalne samouprave prodaje ulaznice za koncerte i predstave koji se odvijaju u sklopu određene manifestacije smatra se da grad obavlja gospodarsku djelatnost u smislu članka 6. Zakona o PDV-u na koju je obvezan obračunati PDV.

Napominje se da **ulaznice za koncerte podliježu oporezivanju PDV-om po stopi 13%, dok ulaznice za priredbe podliježu oporezivanju PDV-om po stopi 25%.**

U vezi sadržaja računa, napominje se da računi koji se izdaju građanima trebaju biti ispostavljeni sukladno odredbama OPZ-a. Samo računi koji se izdaju drugim poreznim obveznicima moraju biti izdani u skladu s odredbama Zakona o PDV-u.

3. Odredbama članka 39. stavka 1. točke n) Zakona o PDV-u propisano je da su PDV-a oslobođene usluge u kulturi i s njima usko povezane isporuke dobara, koje obavljaju ustanove u kulturi, tijela s javnim ovlastima ili druge pravne osobe u kulturi.

U skladu s navedenim, ako grad kao tijelo lokalne samouprave, obavlja prodaju ulaznica za gradsku tvrđavu koja je spomenik kulture, smatrat će se da grad obavlja gospodarsku djelatnost u smislu članka 6. Zakona o PDV-u.

Međutim, obzirom da su PDV-a oslobođene usluge u kulturi i s njima usko povezane isporuke dobara ako ih obavljaju ustanove u kulturi, tijela s javnim ovlastima ili druge pravne osobe u kulturi, mišljenja smo da grad kao tijelo lokalne samouprave, ako je registriran za obavljanje djelatnosti u kulturi te ako se takve usluge mogu smatrati uslugama u kulturi, pri prodaji ulaznica za gradsku tvrđavu koja je spomenik kulture, nije obvezan obračunati i platiti PDV.

Također, potrebno je napomenuti da Porezna uprava nije nadležna za tumačenje radi li se u određenom slučaju o usluzi u kulturi ili ne, već je za navedeno nadležno Ministarstvo kulture.

Molimo da navedeni odgovor proslijedite podnositelju upita iz dostavnog popisa.

Broj klase: 410-19/14-01/258
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2, Zagreb, 14. 7. 2014.

Obračunavanje PDV-a i izdavanje računa za primljene predujmove

Porezni obveznik iz dostavnog popisa obratio nam se u vezi načina obračunavanja PDV-a i izdavanja računa kada za isporuku dobara od drugog poreznog obveznika primi predujam.

U vezi navedenog odgovaramo u nastavku

Odredbama članka 30. stavka 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon), propisano je da za primljene predujmove obveza obračuna PDV-a na primljeni iznos nastaje u trenutku primitka predujma. Nadalje, odredbama članka 78. stavka 1. točaka 4. i 5. Zakona propisano je da je svaki porezni obveznik obvezan izdati račun za svaki predujam primljen prije obavljene isporuke dobara iz točaka 1. i 2. toga stavka i svaki predujam primljen od drugoga poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik prije završetka obavljanja usluga.

Nadalje, odredbama članka 159. stavka 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13., 160/13. i 35/14., u daljnjem tekstu: Pravilnik), propisano je da se za primljene predujmove, odnosno uplate koje su izvršene prije isporuke dobra ili obavljene usluge mora izdati račun u smislu članka 79. stavka 1. Zakona. Izdani račun za predujam je isprava u smislu i za potrebe Zakona. Člankom 159. stavkom 2. Pravilnika propisano je da se pri isporuci dobara odnosno obavljanju usluge izdaje račun u kojem porezni obveznik od obračunanog PDV-a po tom računu umanjuje PDV obračunan na primljeni predujam. Na tom računu porezni obveznik navodi i broj izdanog računa za primljeni predujam.

Iz navedenog proizlazi da porezni obveznik koji za primljeni predujam izda račun mora za isporučena dobra ili obavljene usluge izdati novi račun u kojem će od obračunanog PDV-a umanjiti PDV koji je obračunan na primljeni predujam, te sukladno navedenom neće stornirati račun za predujam. Također navodimo i odredbe članka 159. stavka 4. Pravilnika kojima je propisano da ako porezni obveznik nije izdao račun za primljeni predujam, ali je do roka za podnošenje prijave PDV-a za obračunsko razdoblje, u kojem je primio predujam, izdao račun za obavljenu isporuku dobara ili usluga, ne treba izdati račun za primljeni predujam.

Nadalje, ukoliko je kod poreznog obveznika došlo do problema prilikom praćenja izdavanja računa za predujam i računa za obavljene isporuke dobara ili usluga, uslijed primjene odredbi navedenih članaka Pravilnika koje su stupile na snagu 1. srpnja 2013. godine, napominjemo da porezni obveznik izdane račune za primljene predujmove mora upisivati u Knjigu I-RA, odnosno U-RA po primljenim računima za dane predujmove.

Broj klase: 410-19/13-01/342
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 3. 4. 2014.

Obračun PDV-a u računima upravitelja zgrade

Porezni obveznik iz dostavnog popisa postavio je upit o obračunu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), u računima upravitelja zgrade. U upitu se navodi da je porezni obveznik unajmio apartman te temeljem ugovora o dugoročnom najmu preuzeo sve troškove održavanja, opremanja, komunalnih usluga i pričuve. Nadalje, navodi se da troškove za radove na zgradi koji se ne financiraju iz sredstava pričuve obavljene od strane poreznih obveznika koji su u sustavu PDV-a, upravitelj zgrade ne želi prefakturirati suvlasnicima s obračunanim PDV-om. Obzirom na mišljenje, KLASA: 410-19/02-01/103, URBROJ: 513-07/02-3 od 10. svibnja 2002. godine, postavljeno je pitanje o statusu troškova čije financiranje nije predviđeno iz sredstava pričuve, a odnose se na radove na zgradi obavljene od strane poreznih obveznika koji su u sustavu PDV-a.

Na postavljeno pitanje odgovaramo u nastavku.

Predmet oporezivanja PDV-om je sukladno članku 4. stavku 1. točki 1. i 3. Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. - Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. - Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon), isporuka dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

Sredstva zajedničke pričuve koja vlasnici zgrade uplaćuju temeljem odredbi Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima (Nar. nov., br. 91/96., 68/98., 137/99., 22/00., 73/00., 129/00., 114/01., 79/06., 141/06., 146/08., 38/09., 153/09. i 143/12.), u smislu odredbi Zakona **ne predstavljaju naknadu za isporuku dobara i obavljanje usluga.** Do isporuke koja je predmet oporezivanja PDV-om dolazi kada porezni obveznik obavi isporuku vezanu za zgradu po nalogu upravitelja, a ta se isporuka ne plaća iz sredstava zajedničke pričuve. U tom slučaju, upravitelj zgrade koji je upisan u registar obveznika PDV-a ima pravo odbitka pretporeza uz ispunjenje uvjeta za odbitak pretporeza iz članka 60. Zakona, te kao izvršitelj radova prema obvezno-pravnom odnosu koji postoji između njega i suvlasnika zgrade izdaje račun s obračunanim PDV-om.

Suvlasnik koji je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a ima pravo odbitka pretporeza sadržanog u računu upravitelja zgrade u slučaju kada prima uslugu koja mu je obavljena u poduzetničke svrhe te ako su ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza propisani odredbom članka 60. Zakona. Suvlasnik koji nije porezni obveznik nema pravo na odbitak pretporeza te snosi trošak PDV-a kao krajnji korisnik.

Napominjemo da je porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a kada obavlja građevinske usluge poreznom obvezniku koji je upisan u registar obveznika PDV-a, obvezan primijeniti prijenos porezne obveze sukladno odredbama članka 75. stavka 3. točke a) Zakona i članka 151. Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 79/13., 85/13., 160/13. i 35/14., u daljnjem tekstu: Pravilnik).

Za obavljene građevinske usluge na zgradi, porezni obveznik - isporučitelj usluge obvezan je izdati račun s navedenim osobnim identifikacijskim brojem upravitelja zgrade. Ukoliko je upravitelj zgrade porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a, isporučitelj građevinske usluge koji je upisan u registar obveznika PDV-a obvezan je primijeniti prijenos porezne obveze sukladno odredbama članka 75. stavka 3. točke a) Zakona i članka 151. Pravilnika te na računu navesti „prijenos porezne obveze". Slijedom navedenog, upravitelj zgrade je obvezan za primljenu građevinsku uslugu obračunati i platiti PDV.

U tom slučaju upravitelj zgrade - porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a kao isporučitelj usluge prema obvezno-pravnom odnosu koji postoji između njega i suvlasnika zgrade, izdaje račun s obračunanim PDV-om za obavljene građevinske usluge suvlasnicima koji nisu porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a. Isti nemaju pravo na odbitak pretporeza i u tom smislu su krajnji potrošači koji snose trošak PDV-a za obavljene radove na zgradi.

Ukoliko je suvlasnik porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a, isti upravitelj zgrade je kao isporučitelj građevinske usluge obvezan primijeniti prijenos porezne obveze sukladno odredbama članka 75. stavka 3. točke a) Zakona i članka 151. Pravilnika te na računu navesti „prijenos porezne obveze". Slijedom navedenog, suvlasnik je obvezan za primljenu građevinsku uslugu obračunati i platiti PDV.

Ističemo da porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a u slučaju kada prima uslugu koja mu je obavljena u poduzetničke svrhe na koju se primjenjuje prijenos porezne obveze te ako su ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza propisani odredbom članka 60. Zakona, odbitak pretporeza iskazuje u istoj prijavi PDV-a u kojoj iskazuje obvezu PDV-a, te je za njega prijenos porezne obveze neutralan.

Broj klase: 410-19/14-01/328
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2, Zagreb, 17. 7. 2014.

Porezni tretman obavljanja djelatnosti trgovine na veliko u tranzitu

Porezni obveznik iz dostavnog popisa postavio je upit o poreznom tretmanu obavljanja djelatnosti trgovine na veliko u tranzitu. U upitu se navodi da porezni obveznik A sa sjedištem u Republici Hrvatskoj kupuje robu od poreznog obveznika B koji ima sjedište u Republici Italiji te prodaje robu poreznom obvezniku C koji ima sjedište izvan Europske unije. Nadalje, navodi se da se roba fizički isporučuje sa skladišta poreznog obveznika B kupcu C pri čemu ulazi i izlazi iz Republike Hrvatske bez zadržavanja i pretovara ili uopće ne ulazi u Republiku Hrvatsku. U upitu se napominje da roba ne predstavlja trošarinsku robu, prijevozna sredstva, odnosno bilo koju drugu robu koja podliježe posebnom tretmanu u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV). Postavlja se pitanje smatra li se porezni obveznik A izvoznikom te podliježe li isporuka dobara poreznog obveznika B poreznom obvezniku A oporezivanju PDV-om. Nadalje, zatraženo je pojašnjenje odredbi članka 8. stavka 1. talijanskog Zakona o PDV-u te odredbi članka 146. stavka 1. točke a) Direktive Vijeća 2006/112.

Na postavljeni upit odgovaramo u nastavku.

Prema odredbama članka 13. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. - Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. - Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakona) mjestom isporuke dobara koja otprema ili prevozi isporučitelj, kupac ili treća osoba, smatra se mjesto gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do kupca.

Slijedom navedenog, mjesto isporuke dobara poreznog obveznika B poreznom obvezniku A je Republika Italija, te navedena isporuka

dobara ne podliježe oporezivanju hrvatskim PDV-om. Nadalje, mjesto isporuke dobara poreznog obveznika A poreznom obvezniku C je Republika Italija te se porezni obveznik A mora obratiti talijanskim poreznim vlastima kako bi se raspitao o svojim poreznim obvezama

Odredbama članka 146. stavka 1. točke a) Direktive Vijeća 2006/112 i članka 45. stavka 1. točke 1. Zakona propisano je oslobođenje od plaćanja PDV-a za isporuke dobara koja otpremi ili preveze isporučitelj ili neka druga osoba za njegov račun izvan Europske unije.

Napominjemo da Porezna uprava nije nadležna tumačiti propise drugih država članica niti Direktive Vijeća Europske unije, međutim implementacija odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ obvezna je za sve države članice Europske unije.

Broj klase: 410-01/14-01/1436
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2, Zagreb, 22. 7. 2014.

Primjena snižene stope 5%

Ured za velike porezne obveznike uputio je dopisima klasa: 410-01/14-01/108 i 410-01/14-01/188 sljedeća pitanja poreznog obveznika iz dostavnog popisa:

1. Porezni obveznik u okviru marketinških aktivnosti za svoje kupce povremeno organizira prodaju edukativnih albuma i sličica za djecu različite dobi. Aktivnost se sastoji u prodaji albuma i sličica te dijeljenju paketića sličica bez naknade ovisno o ostvarenom iznosu kupnje. U vezi s navedenim postavljeno je pitanje mogu li se albumi i sličice namijenjeni prodaji oporezivati sniženom stopom 5% poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), te može li se besplatno davanje sličica smatrati povremenim poklonima pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna. Na paketiću sličica stoji oznaka „gratis".
2. Porezni obveznik je potpisao Okvirni ugovor o prijenosu trgovačkog poslovanja (u daljnjem tekstu: Okvirni ugovor) koji je sklopljen pod odgodnim uvjetom. Naime, da bi Okvirni ugovor imao pravne učinke, potrebno je bezuvjetno odobrenje koncentracije, sukladno Zakonu o zaštiti tržišnog natjecanja, a koje rješenjem utvrđuje i izdaje Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja. Predmet Okvirnog ugovora je prijenos trgovačkog poslovanja, sklapanje ugovora o zakupu u pogledu prodajnih mjesta, prijenos/preuzimanje radnika koji su zaposleni u prodajnim mjestima, kupoprodaja opreme koja se nalazi u prodajnim mjestima (trgovačka, skladišna, informacijska, telekomunikacijska i ostala oprema potrebna za poslovanje sukladno inventurnom popisu, a koja je u uporabljivom stanju) te kupoprodaja robe i zaliha koji će se nalaziti u prodajnim mjestima na dan prijenosa u skladu s inventurnim listama. Ugovorne strane izričito utvrđuju da predmet Okvirnog ugovora nisu kratkotrajna potraživanja prenositelja prema kupcima, potencijalne obaveze, bankovni depoziti, vrijednosni papiri, ugovori s dobavljačima i drugim trećim osobama, također stjecatelj ne preuzima ispunjenje ugovora Prenositelja sklopljenih prije dana prijenosa koji se odnose na trgovačko poslovanje (primjerice, isporuke robe naručene prije dana prijenosa). Naknada za prijenos trgovačkog poslovanja utvrđena je Okvirnim ugovorom te je plativa u kunskoj protuvrijednosti uvećana za pripadajući PDV.

Obzirom na navedeno, a pod pretpostavkom da Okvirni ugovor dobije bezuvjetno odobrenje Agencije za zaštitu tržišnog natjecanja postavljeno je pitanje hoće li porezni obveznik iz dostavnog popisa kao stjecatelj moći kao pretporez odbiti PDV koji će mu u opisanoj transakciji zaračunati prenositelj.

Na postavljena pitanja odgovaramo u nastavku.

1. Sniženom stopom PDV-a 5% oporezuju se sukladno članku 38. stavku 1. točki c) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenici za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, u svim fizičkim oblicima.

Također ističe se da se knjigama u smislu propisa o PDV-u ne smatraju telefonski imenici, vozni redovi, cjenici, kalendari, rokovnici, različiti prospekti, katalozi, turistički vodiči, turističke karte, mape, izvješća o poslovanju trgovačkih i ostalih društava, prigodni prezentacijski materijali u obliku knjige te drugi informativni materijal.

Obzirom na navedeno u konkretnom slučaju ne radi se o knjizi, nego o albumu za sličice koji podliježe oporezivanju PDV-om po stopi 25%.

U vezi pitanja o besplatnoj podjeli sličica ovisno o iznosu kupnje napominjemo da se u tom slučaju radi o davanju poklona u svrhu promidžbe pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a, obzirom da se radi o posebno prilagođenim dobrima s oznakom „gratis". S tim u vezi ističe se da je porezni obveznik iz dostavnog popisa sukladno članku 11. stavku 5. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13. – Ispravak, 160/13. i 35/14., u daljnjem tekstu, Pravilnik o PDV-u), za povremeno davanje poklona vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a obvezan sastavljati odgovarajuće isprave u skladu s propisima koji uređuju vođenje poslovnih knjiga poreznog obveznika.

2. Odredbama članka 33. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12. i 73/13., u daljnjem tekstu: OPZ), propisano je da je gospodarska cjelina sva imovina i obveze što u poslovnom i organizacijskom smislu čini samostalni subjekt, odnosno subjekt sposoban za samostalno poslovanje.

Vrijednost gospodarske cjeline procjenjuje se prema tržišnoj cijeni prema članku 36. OPZ-a. Tržišnom se cijenom smatra ona cijena koja bi se mogla postići u uobičajenom poslovnom prometu. Neuobičajeni popusti u poslovanju ili osobni popusti ne uzimaju se u obzir.

Odredbama članka 29. OPZ-a propisano je da se pri prijenosu vlasništva gospodarske cjeline, stjecatelj smatra poreznim jamcem za:

1. porez čija se obveza plaćanja temelji na poslovanju gospodarske cjeline prije stjecanja
2. porez koji se plaća po odbitku (porez na dohodak od nesamostalnog rada), pod uvjetom da je obveza plaćanja tog poreza nastala u godini u kojoj je izvršen prijenos vlasništva gospodarske cjeline.

Jamstvo stjecatelja ograničeno je vrijednošću stečene imovine.

Odredbe o gospodarskoj cjelini propisane su i člankom 5. Pravilnika o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine (Nar. nov., br. 59/09.).

Prema članku 5. Pravilnika o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine ako je na stjecatelja izvršen prijenos svih stvari,

opreme, zalihe, potraživanja, prava i obveza koje čine kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu obrta, smatrat će se da preneseni obrt predstavlja gospodarsku cjelinu.

Ako je izvršen prijenos svih stvari, potraživanja, prava i obveza koje čine kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu pogona tako da pogon može nastaviti samostalno obavljati dotadašnju djelatnost, smatrat će se da pogon predstavlja gospodarsku cjelinu.

Sukladno odredbi članka 4. stavka 1., točke 1. Zakona o PDV-u predmet oporezivanja PDV-om je isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

Odredbom članka 7. stavka 9. Zakona o PDV-u propisano je da se kod prijenosa imovine uz naknadu ili bez naknade, ili u obliku uloga u društvo, ukupne imovine ili njezinog dijela koji čini gospodarsku cjelinu na drugog poreznog obveznika (primatelja) smatra da nije došlo do isporuke, a taj porezni obveznik smatra se pravnim slijednikom prenositelja. Ako primatelj iz stavka 9. navedenoga članka Zakona koristi preuzetu imovinu u druge svrhe, osim za one za koje ima pravo na odbitak pretporeza, obvezan je obračunati i platiti PDV sukladno odredbama ovoga Zakona.

Prema odredbi članka 19. Pravilnika o PDV-u isporukom dobara ne smatra se prijenos imovine poreznog obveznika (prenositelja) u smislu članka 7. stavka 9. Zakona pod uvjetom da su prenositelj i primatelj porezni obveznici te da primatelj nastavlja s obavljanjem gospodarske djelatnosti za koju ima pravo na odbitak pretporeza. U slučaju neispunjenja tih uvjeta radi se o oporezivoj isporuci dobara te je isporučitelj obvezan obračunati i platiti PDV. U slučaju da porezni obveznik primatelj imovine preuzetu imovinu počne koristiti u druge svrhe, osim za one za koje ima pravo na odbitak pretporeza, obvezan je izvršiti ispravak pretporeza prema članku 64. Zakona o PDV-u.

Obzirom da iz navoda u upitu proizlazi da na poreznog obveznika iz dostavnog popisa koji je stjecatelj nije izvršen prijenos svih stvari, opreme, zalihe, potraživanja, prava i obveza koje čine kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu prenositelja, smatramo da se u konkretnom slučaju radi o oporezivoj isporuci na koju prenositelj treba obračunati i platiti PDV. Tako obračunani PDV porezni obveznik iz dostavnog popisa koji je stjecatelj može odbiti kao pretporez uz ispunjenje uvjeta propisanih člankom 60. Zakona. o PDV-u.

Broj klase: 410-19/14-01/371
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-3, Zagreb, 28. 7. 2014.

Sanacija nemjerenog dijela plinske instalacije

Obratili ste nam se upitom u vezi primjene prijenosa porezne obveze temeljem članka 75. stavka 3. točke a) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon), odnosno članka 152. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13., 160/13. i 35/14., u daljnjem tekstu: Pravilnik). U upitu je postavljeno pitanje primjenjuje li se prijenos porezne obveze u slučaju kada porezni obveznik obavlja usluge potpune, odnosno djelomične sanacije nemjerenog dijela plinske instalacije (dio instalacije za nemjereni plin između glavnog zapora i priključka plinomjera, uključujući zaporni ventil ispred plinomjera) u stambenim zgradama.

U vezi navedenoga odgovaramo u nastavku.

Odredbama članka 75. stavka 3. točke a) Zakona i članka 152. stavka 1. Pravilnika propisano je da je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obvezan platiti PDV kada mu se obave građevinske usluge kojima se smatraju usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja. Isto se odnosi i na ustupanje osoblja, ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge.

Člankom 152. stavkom 1. točkom a) Pravilnika propisano je da se građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. točke a) Zakona smatraju radovi u okviru građenja (izgradnja, održavanje, rekonstrukcija i uklanjanje građevinskog objekta ili njegovih dijelova) iz Dodatka II. koji je sastavni dio Pravilnika. Nadalje, u točki 26. navedenog Dodatka navedeni su plinoinstalaterski radovi.

Slijedom navedenog, prilikom obavljanja radova kao što je djelomična sanacija nemjerenog dijela plinske instalacije, koja uključuje zamjenu zapornog ventila ispred plinomjera ili bilo kojeg drugog sastavnog dijela cijevne instalacije (primjerice ogranci, ventili, navoji, dijelovi za spajanje, tzv. fitinzi i slično), porezni obveznik primjenjuje prijenos porezne obveze. Isto tako, kada obavlja kompletnu sanaciju nemjerenog dijela plinske instalacije, koja podrazumijeva ugradnju novog plinskog cjevovoda, porezni obveznik također primjenjuje prijenos porezne obveze.

Broj klase: 410-19/14-01/271
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 12. 5. 2014.

Porezno zastupanje u okviru carinskog postupka 42 i 63

Postupak 42 je postupak uvoznoga carinjenja dobara u slučajevima kada se zahtijeva postupak puštanja dobara u slobodni promet uz primjenu oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), obzirom da su dobra namijenjena poreznom obvezniku u drugoj državi članici Europske unije ili ih porezni obveznik premješta za svoje potrebe.

Odredbe u vezi postupka 42 propisane su člankom 44. stavkom 1. točkom 26. te člankom 44. stavkom 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

Naime, člankom 44. stavkom 1. točkom 26. propisano je da je plaćanja PDV-a oslobođen uvoz dobara otpremljenih ili prevezenih iz trećeg područja ili iz treće zemlje na područje Republike Hrvatske, ako je ta dobra uvoznik ili osoba koja je određena kao porezni dužnik pri uvozu neposredno nakon uvoza isporučio unutar Europske unije uz primjenu oslobođenja od PDV-a iz članka 41. stavka 1. Zakona o PDV-u.

Navedeno oslobođenje se prema odredbama članka 44. stavka 2. Zakona o PDV-u primjenjuje pod uvjetom da nakon uvoza dobara slijedi isporuka dobara ili premještanje dobara u drugu državu članicu (u daljnjem tekstu: isporuka dobara), koja je prema članku 41. stavku 1. točkama a) i d) Zakona o PDV-u oslobođena od plaćanja PDV-a, i to samo ako je uvoznik u trenutku uvoza Carinskoj upravi pružio najmanje sljedeće podatke:

a) svoj PDV identifikacijski broj izdan u Republici Hrvatskoj ili PDV identifikacijski broj svoga poreznog zastupnika, koji jamči za plaćanje PDV-a, izdan u Republici Hrvatskoj
b) PDV identifikacijski broj stjecatelja, izdan u drugoj državi članici, kojemu se isporučuju dobra prema članku 41. stavku 1. točki a) Zakona o PDV-u ili vlastiti PDV identifikacijski broj izdan u državi u kojoj završava prijevoz ili otprema dobara, ako se dobra prema članku 41. stavku 1. točki d) Zakona o PDV-u premještaju

c) dokaz iz kojeg je vidljivo da su uvezena dobra namijenjena za prijevoz ili otpremu iz Republike Hrvatske u neku drugu državu članicu.

Postupak 42 u Republici Hrvatskoj uz zadovoljenje prethodno navedenih uvjeta mogu primjenjivati tuzemni porezni obveznici te strani porezni obveznici koji imaju sjedište u drugoj državi članici Europske unije, ali i porezni obveznici koji imaju sjedište izvan Europske unije. Jedan od preduvjeta za primjenu postupka 42 je registriranje za potrebe PDV-a, odnosno posjedovanje PDV identifikacijskog broja izdanog u Republici Hrvatskoj. Dodjelom PDV identifikacijskog broja strani porezni obveznici se ujedno upisuju i u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj.

U vezi stranih poreznih obveznika napominjemo da porezni obveznici koji imaju sjedište u Europskoj uniji mogu u Republici Hrvatskoj imenovati poreznog zastupnika, dok porezni obveznici koji imaju sjedište izvan Europske unije moraju imenovati poreznog zastupnika kao osobu koja je obvezna platiti PDV.

U slučaju da je porezni zastupnik imenovan isti mora biti opunomoćen za zaprimanje pismena, podnošenje prijave PDV-a i obavljanja svih poslova u vezi s utvrđivanjem i plaćanjem PDV-a poreznog obveznika, te posjedovati punomoć ili ugovor o poreznom zastupanju.

Isporuke dobara u druge države članice Europske unije koje se obavljaju u okviru uvoznog postupka 42 iskazuju se u prijavi PDV-a (Obrazac PDV) te u Zbirnoj prijavi za isporuku dobara i usluga u druge države članice Europske unije (Obrazac ZP). U Zbirnoj prijavi, između ostalog, iskazuje se vrijednost isporuke dobara u druge države članice Europske unije u kunama i lipama po pojedinom primatelju/stjecatelju dobara u okviru carinskog postupka 42. Prijava PDV-a i Zbirna prijava podnose se u elektroničkom obliku najkasnije do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku obračunskog razdoblja.

Prethodno navedeno se na istovjetan način primjenjuje i u slučaju postupka 63, odnosno ponovnog uvoza uz istovremeno puštanje dobara u slobodni promet uz oslobođenje od plaćanja PDV-a obzirom da su dobra namijenjena drugoj državi članici.

U cilju pojednostavljenja primjene postupka 42 i 63 te smanjenja administrativnog opterećenja strani porezni obveznici koji će u Republici Hrvatskoj primjenjivati isključivo postupak 42 i 63 te su imenovali poreznog zastupnika nisu obvezni registrirati se za potrebe PDV-a, odnosno zatražiti izdavanje PDV identifikacijskog broja u Republici Hrvatskoj za sebe već njihove isporuke dobara u druge države članice Europske unije njihov porezni zastupnik može iskazati u svojoj prijavi PDV-a (Obrazac PDV) te u svojoj Zbirnoj prijavi za isporuku dobara i usluga u druge države članice Europske unije (Obrazac ZP). Međutim, kako bi se omogućilo praćenje i kontroliranje, a uzimajući u obzir odredbe članka 58. stavka 1. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13.) kojim je uz ostalo propisano da je porezni obveznik dužan prijaviti sve činjenice bitne za utvrđivanje njegove porezne obveze, porezni zastupnik je obvezan voditi posebnu evidenciju o isporukama dobara u druge države članice Europske unije za pojedine porezne obveznike koje zastupa (Popis isporuka dobara u druge države članice Europske unije prethodno uvezenih u okviru postupaka 42 i 63). Navedena posebna evidencija podnosi se kao izvješće za 2014. godinu u ukupnom iznosu uz konačni obračun PDV-a (obrazac PDV-K), a za 2015. godinu posebna evidencija podnosit će se za mjesečna obračunska razdoblja uz obrazac ZP najkasnije do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku obračunskog razdoblja nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema sjedištu poreznog zastupnika te Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb, Avenija Dubrovnik 32, Službi za povrat PDV-a inozemnim poreznim obveznicima. U toj posebnoj evidenciji porezni zastupnik, između ostalog navodi naziv, odnosno ime i prezime poreznog obveznika kojeg zastupa, njegov EORI broj, PDV identifikacijski broj ili porezni broj u državi sjedišta u slučaju da porezni obveznik nema dodijeljen PDV identifikacijski broj, PDV identifikacijski broj primatelja kojem je zastupani porezni obveznik isporučio dobra koja su prethodno uvezena u okviru postupka 42 i 63 te vrijednost isporuke dobara u postupcima 42 i 63. Također, porezni zastupnik je uz navedeno obvezan dostaviti i popis stranih poreznih obveznika koje zastupa.

U vezi stranih poreznih obveznika koji su u Republici Hrvatskoj već registrirani za potrebe PDV-a, a imenovali su poreznog zastupnika napominjemo da za takve porezne obveznike njihov porezni zastupnik i dalje u njihovo ime podnosi prijavu PDV-a (Obrazac PDV) te Zbirnu prijavu za isporuku dobara i usluga u druge države članice Europske unije (Obrazac ZP) na način kako je to dosad izvršavao te u tom slučaju nije obvezan voditi posebnu evidenciju i dostaviti i popis stranih poreznih obveznika koje zastupa.

Broj klase: 410-19/14-01/437
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-1, Zagreb, 16. 7. 2014.

KONZULTACIJE I SAVJETI:
(u cijeni pretplate na časopis Rif)
➤ telefonom:
01 / 46 86 506 svakodnevno od 8 do 13 sati
➤ osobno:
po dogovoru sa savjetnicima od 13 do 15 sati
e-mail: rif@rif.hr

Narodne novine

Broj 76 od 24. lipnja 2014.

- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o zadrugama
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o područjima posebne državne skrbi
- Pravilnik o dopunskim djelatnostima na obiteljskim poljoprivrednim gospodarstvima
- Pravilnik o prodaji vlastitih poljoprivrednih proizvoda proizvedenih na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu
- Indeks potrošačkih cijena u svibnju 2014.

Broj 77 od 26. lipnja 2014.

- Uredba o izmjenama Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u javnim službama
- Odluka o pokretanju postupka pregovora o sklapanju izmjena i dopuna Kolektivnog ugovora za zaposlenike u osnovnoškolskim ustanovama i imenovanju pregovaračkog odbora Vlade Republike Hrvatske
- Odluka o pokretanju postupka pregovora o sklapanju izmjena i dopuna Kolektivnog ugovora za zaposlenike u srednjoškolskim ustanovama i imenovanju pregovaračkog odbora Vlade Republike Hrvatske
- Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o utvrđivanju plaća i drugih primanja predsjednika i članova uprava trgovačkih društava
- Odluka o izmjeni Odluke o pokretanju postupka pregovora o sklapanju Kolektivnog ugovora za djelatnost znanosti i visokog obrazovanja i imenovanju Pregovaračkog odbora Vlade Republike Hrvatske
- Odluka o izmjeni Odluke o pokretanju postupka pregovora o sklapanju izmjena i dopuna Kolektivnog ugovora za djelatnost zdravstva i zdravstvenog osiguranja i imenovanju Pregovaračkog odbora Vlade Republike Hrvatske

Broj 78 od 27. lipnja 2014.

- Pravilnik o izmjenama Pravilnika o razvrstavanju i kategorizaciji objekata u kojima se pružaju ugostiteljske usluge u domaćinstvu

Broj 79 od 30. lipnja 2014.

- Odluka o općinskim porezima Općine Kloštar Podravski

Broj 80 od 2. srpnja 2014.

- Eskontna stopa Hrvatske narodne banke
- Prosječna kamatna stopa na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima

Broj 81 od 4. srpnja 2014.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 82 od 9. srpnja 2014.

- Pravilnik o načinu prijavljivanja i odjavljivanja te stjecanju statusa osigurane osobe u obveznom zdravstvenom osiguranju
- Ispravak Pravilnika o prodaji vlastitih poljoprivrednih proizvoda proizvedenih na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu

Broj 83 od 11. srpnja 2014.

- Pravilnik o ustroju, sadržaju i načinu vođenja službenog upisnika o ostvarivanju prava na pristup informacijama i ponovnu uporabu informacija
- Pravilnik o Središnjem katalogu službenih dokumenata Republike Hrvatske
- Ispravak Uredbe o izmjenama Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u javnim službama

Broj 84 od 14. srpnja 2014.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 85 od 16. srpnja 2014.

- Kolektivni ugovor za Hrvatske autoceste održavanje i naplata cestarine d.o.o.
- I. Dodatak Kolektivnog ugovora za Hrvatske autoceste održavanje i naplata cestarine d.o.o.
- III. Dodatak Kolektivnog ugovora društva Autocesta Rijeka - Zagreb, d.d.
- Indeks proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u lipnju 2014.

Broj 86 od 18. srpnja 2014.

- Odluka o načinu i postupku vođenja razdvojenog računovodstva energetskih subjekata
- Pravilnik o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja i drugih izvještaja mirovinskog društva koje upravlja dobrovoljnim mirovinskim fondovima
- Pravilnik o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja i drugih izvještaja mirovinskog društva koje upravlja obveznim mirovinskim fondovima
- Pravilnik o redovitim izvješćima mirovinskog osiguravajućeg društva
- Pravilnik o strukturi i sadržaju financijskih i dodatnih izvještaja mirovinskog osiguravajućeg društva

Broj 87 od 21. srpnja 2014.

- Uredba o dopuni Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u javnim službama
- Indeks potrošačkih cijena u lipnju 2014.

Broj 88 od 23. srpnja 2014.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 89 od 24. srpnja 2014.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 90 od 25. srpnja 2014.

- Odluka o pokretanju postupka pregovora o sklapanju Kolektivnog ugovora za znanost i visoko obrazovanje i imenovanju pregovaračkog odbora Vlade Republike Hrvatske

Broj 91 od 26. srpnja 2014.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 92 od 28. srpnja 2014.

- Zakon o uspostavi institucionalnog okvira za provedbu europskih strukturnih i investicijskih fondova u Republici Hrvatskoj u financijskom razdoblju od 2014./2020.
- Zakon o državnoj informacijskoj infrastrukturi
- Pravilnik o izdavanju EU potvrde
- Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine "Hoteli"
- Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o naknadi putnih troškova u vezi s ostvarivanjem, odnosno korištenjem prava iz mirovinskog osiguranja

Broj 93 od 30. srpnja 2014.

- Zakon o radu
- Zakon o potporama za očuvanje radnih mjesta
- Zakon o europskim radničkim vijećima
- Zakon o reprezentativnosti udruga poslodavaca i sindikata
- Zakon o sudjelovanju radnika u odlučivanju u europskom društvu (SE) i u europskoj zadruzi (SCE)
- Zakon o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o sudskom registru

Broj 94 od 31. srpnja 2014.

- Zakon o faktoringu
- Uredba o izmjenama i dopunama Uredbe o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis potraživanja
- Uredba o izmjenama i dopunama Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u državnoj službi
- Uredba o izmjeni Uredbe o kriterijima za utvrđivanje korisnika i načinu raspodjele dijela prihoda od igara na sreću za 2014. godinu
- Odluka o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u proizvodnji bezalkoholnih pića, bezalkoholnog piva, prirodne mineralne, prirodne izvorske i stolne vode, voćnih sokova, nektara, sirupa i koncentrata
- Odluka o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u proizvodnji jakih alkoholnih pića, etilnog alkohola, međuproizvoda i piva
- Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o financiranju Hrvatske gospodarske komore

Broj 95 od 1. kolovoza 2014.

- Odluka o pokretanju postupka pregovora o sklapanju Aneksa Granskom kolektivnom ugovoru za zaposlenike u ustanovama kulture koje se financiraju iz državnog proračuna i imenovanju pregovaračkog odbora Vlade Republike Hrvatske
- Pravilnik o provođenju unutarnjeg nadzora i unutarnje kontrole u Poreznoj upravi
- Naredba o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2014. godini

Broj 96 od 4. kolovoza 2014.

- Godišnji izvještaj o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2013. godinu
- Godišnji izvještaj o primjeni fiskalnih pravila za 2013. godinu

Broj 97 od 6. kolovoza 2014.

- Pravilnik o izmjeni Pravilnika o sadržaju i načinu vođenja očevidnika zaposlenih osoba s invaliditetom

Broj 98 od 8. kolovoza 2014.

- Pravilnik o uvjetima za ostvarivanje prava na mirovinu temeljem dobrovoljnog mirovinskog osiguranja, registru članova te obustavi uplata i isplata iz dobrovoljnog mirovinskog fonda
- Pravilnik o reviziji izvještaja mirovinskog osiguravajućeg društva

Broj 99 od 13. kolovoza 2014.

- Pravilnik o izboru mirovinskog osiguravajućeg društva u okviru obveznog mirovinskog osiguranja
- Odluka o prestanku važenja Odluke o obvezi dostavljanja izvješća o kamatnim stopama na kredite i depozite

Broj 100 od 18. kolovoza 2014.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 101 od 20. kolovoza 2014.

- Indeks proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u srpnju 2014.

Broj 102 od 22. kolovoza 2014.

- Uredba o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2015. godinu
- Odluka o nazivima i uvjetima za radna mjesta, poslovima koji se na njima obavljaju te koeficijentima složenosti poslova u Ustavnom sudu Republike Hrvatske

RIF-ove OBAVIJESTI 2014.

Uz časopis broj 1/2014., pretplatnici su dobili i **poseban prilog RIF-ove OBAVIJESTI.** Prilog sadrži korisne informacije koje računovođe svakodnevno koriste i trebaju u svome radu. Podaci u navedenom prilogu, ažurirani su s propisima koji su objavljeni zaključno u Nar. nov., br. 160/13. Većina objavljenih podataka ne mijenja se tijekom godine, pa ćemo u sljedećim brojevima časopisa u rubrici RIF-ove OBAVIJESTI, objavljivati samo u međuvremenu izmijenjene i dopunjene podatke, te će se na taj način ažurirati ovaj prilog.

➢ Sati rada po mjesecima

- za 40-satni tjedan u kojemu je **radno vrijeme raspoređeno od ponedjeljka do petka po osam sati dnevno**

Mjesec	Sati u 2013. godini	Sati u 2014. godini
Siječanj	184	184
Veljača	160	160
Ožujak	168	168
Travanj	176	176
Svibanj	184	176
Lipanj	160	168
Srpanj	184	184
Kolovoz	176	168
Rujan	168	176
Listopad	184	184
Studeni	168	160
Prosinac	176	184
Ukupno	2.088	2.088

➢ Nove stope prireza

U RIF-ovim OBAVIJESTIMA 2014., dodatak uz RIF br. 1/14., na stranicama 57. do 70., objavljene su stope prireza po općinama i gradovima. U međuvremenu su izmijenile odnosno uvele stopu prireza sljedeće općine/gradovi:

Grad/općina	stopa prireza	primjena od	broj Narodnih novina
PAZIN	povećana sa 5% na 9%	1. veljače 2014.	2/14
DARUVAR	10%	18. siječnja 2014.	3/14
PERUŠIĆ	8%	1. veljače 2014.	5/14
Pakrac	10%	1. travnja 2014.	37/14.
ZADAR	smanjena sa 12% na 10%	1. srpnja 2014.	20/14.
Kloštar Podravski	5%	8. srpnja 2014.	79/14.

➢ Društvo s ograničenom odgovornošću (d.o.o.) čiji je ukupan prihod u 2013. godini prešao 30 mil. kuna - obveznik je revizije za 2014. godinu

Društvo s ograničenom odgovornošću čiji je godišnji ukupan prihod u 2013. godini prešao 30 mil. kuna, obveznik je revizije za 2014. godinu temeljem članka 6a. Zakona o reviziji (Nar. nov., br. 146/05., 139/08. i 144/12.), odnosno temeljem čl. 17. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07. i 54/13.). Skupština trgovačkog društva treba izabrati i imenovati revizora najkasnije do 30. rujna 2014. godine.

➢ Oslobođenje od zaduženja za plaćanje članarine HGK za članice s poplavom ugroženih područja

Prema Odluci o izmjenama i dopunama Odluke o financiranju Hrvatske gospodarske komore u 2014. (Nar. nov., br. 94/14.), članice sa poplavom ugroženih područja neće se zaduživati za članarinu Hrvatskoj gospodarskoj komori na razdoblje od srpnja do prosinca 2014. godine.

Popis članica na koje će se odnositi ovo oslobođenje bit će utvrđen na razini županijskih komora.

1. PLAĆE I NAKNADE

1.1. Neoporezivi iznosi naknada, potpora, nagrada, dnevnica i otpremnina

Red. br.	Naknade, potpore ili nagrade	Odredba Zakona o porezu na dohodak[1] ili Pravilnika o porezu na dohodak[2]	Neoporezivi iznosi (u kunama)
NAKNADE RADNICIMA			
1.	Troškovi prijevoza na posao i s posla (mjesni i/ili međumjesni)	čl. 13. st. 2. t. 3. Pravilnika	u visini stvarnih izdataka prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte javnog prijevoza
2.	Naknada za uporabu privatnog automobila u službene svrhe (za loko vožnju i za korištenje privatnog automobila na službenom putu)	čl. 13. st. 2. t. 5. Pravilnika	2,00 kn/km
POTPORE RADNICIMA			
1.	Potpore zbog bolovanja dužeg od 90 dana (godišnje)	čl. 13. st. 2. t. 9. Pravilnika	2.500,00 kn
2.	Potpora zbog invalidnosti radnika (godišnje)	čl. 13. st. 2. t. 6. Pravilnika	2.500,00 kn
3.	Potpora za slučaj smrti člana uže obitelji radnika (bračnog druga, roditelja, roditelja bračnog druga, djece, drugih predaka i potomaka u izravnoj liniji)	čl. 13. st. 2. t. 8. Pravilnika	3.000,00 kn
4.	Potpora za slučaj smrti radnika, osim potpora koje poslodavci ispaćuju **djeci** radnika, a koje se smatraju neoporezivim primicima u ukupnom iznosu	čl. 13. st. 2. t. 7. Pravilnika	7.500,00 kn
Napomena: *Ako se isplaćuje **potpora obitelji** za slučaj smrti radnika iznad neoporezivog iznosa od 7.500 kuna taj iznos podliježe obvezi obračuna samo poreza na dohodak (drugi dohodak) bez obveze obračuna doprinosa (prema čl. 209. st. 1. t. 7. Zakona o doprinosima, Nar. nov., br. 84/08. 148/13.), osim potpora djeci koje su neoporezive u ukupnom iznosu.*			
NAKNADE TROŠKOVA SLUŽBENOG PUTA I TERENSKI DODATAK RADNICIMA			
1.	Troškovi prijevoza na službenom putu	čl. 13. st. 2. t. 1. Pravilnika	u visini stvarnih troškova
2.	Troškovi noćenja na službenom putu	čl. 13. st. 2. t. 2. Pravilnika	u visini stvarnih troпkova bez ograničenja kategorije hotela
3.	Dnevnice u zemlji za službeno putovanje (u mjesto udaljeno najmanje 30 km) koje traje više od 12 sati dnevno. Za službeno putovanje u zemlji koja traju više od 8, a manje od 12 sati, neoporezivi dio dnevnice iznosi do 85,00 kn.	čl. 13. st. 2. t. 13. Pravilnika	170,00 kn,
4.	Dnevnice u inozemstvu	čl. 13. st. 2. t. 14. Pravilnika	do propisanog iznosa za korisnike državnog proračuna Odluka Nar. nov., br. 8/06.

Red. br.	Naknade, potpore ili nagrade	Odredba Zakona o porezu na dohodak[1] ili Pravilnika o porezu na dohodak[2]	Neoporezivi iznosi (u kunama)
5.	Dnevni iznos troškova smještaja, prehrane, mjesnog prijevoza i sl. izdaci **("per diem")**	čl. 13. st. 12. Pravilnika	ukupan iznos troškova službenog puta koji se radnicima isplaćuju iz proračuna EU
6.	Terenski dodatak u zemlji (dnevno) - za udaljenost najmanje 30 km	čl. 13. st. 2. t. 15. Pravilnika	170,00 kn
7.	Terenski dodatak u inozemstvu (dnevno)	čl. 13. st. 2. t. 16. Pravilnika	250,00 kn
8.	Pomorski dodatak (dnevno)	čl. 13. st. 2. t. 17. Pravilnika	250,00 kn
9.	Pomorski dodatak na brodovima međunarodne plovidbe (dnevno)	čl. 13. st. 2. t. 18. Pravilnika	400,00 kn
10.	Naknada za odvojeni život (mjesečno)	čl. 13. st. 2. t. 19. Pravilnika	1.600,00 kn
OTPREMNINE RADNICIMA			
1.	Otpremnine prilikom odlaska u mirovinu	čl. 13. st. 2. t. 20. Pravilnika	8.000,00 kn
2.	Otpremnina zbog poslovno i osobno uvjetovanih otkaza ugovora o radu prema Zakonu o radu (za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca)	čl. 13. st. 2. t. 21. Pravilnika	6.400,00 kn 8.000,00 kn za invalide rada
NAGRADE I DAROVI RADNICIMA			
1.	Jubilarne nagrade: - za 10 godina radnog staža - za 15 godina radnog staža - za 20 godina radnog staža - za 25 godina radnog staža - za 30 godina radnog staža - za 35 godina radnog staža - za 40 godina i svakih narednih 5 godina radnog staža	čl. 13. st. 2. t. 12. Pravilnika	 1.500,00 kn 2.000,00 kn 2.500,00 kn 3.000,00 kn 3.500,00 kn 4.000,00 kn 5.000,00 kn
2.	Prigodna nagrada radniku (godišnje)	čl. 13. st. 2. t. 11. Pravilnika	2.500,00 kn
3.	Dar radniku u naravi (godišnje)	čl. 16. stavak 3 t. 7. Pravilnika	400,00 kn
4.	Dar djetetu (radnika) do 15 godina starosti (godišnje)	čl. 13. st. 2. t. 10. Pravilnika	600,00 kn
5.	Potpora za novorođeno dijete radnika (do visine jedne proračunske jedinice prema posebnom propisu)	čl. 13. st. 2. t. 22. Pravilnika	3.326,00 kn
6.	Premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje u korist svojeg radnika, uz njegov pristanak	čl. 10. t. 17. Zakona	Do 500,00 kn mjesečno odnosno 6.000,00 kn godišnje
STIPENDIJE			
1.	Stipendije (učenicima srednje škole i redovnim studentima - mjesečno)	čl. 45. st. 1. t. 3. Pravilnika	1.600,00 kn
2.	Stipendija koja se dodjeljuje studentima za izvrsna postignuća	čl. 45. st. 1. t. 3. Pravilnika	4.000,00 kn
3.	Stipendije iz proračuna EU	čl. 10. t. 13. Zakona	u ukupnom iznosu isplate
4.	Stipendije na javnim natječajima koje isplaćuju zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije, koje djeluju u skladu s posebnim propisima, osnovane s namjenom stipendiranja	čl. 10. t. 18. Zakona	u ukupnom iznosu isplate
STIPENDIJE, NAGRADE I NAKNADE SPORTAŠIMA			
1.	Sportske stipendije, koje se prema posebnim propisima isplaćuju sportašima za njihovo sportsko usavršavanje (mjesečno)	čl. 45. st. 1. t. 4. Pravilnika	1.600,00 kn
2.	Naknade sportašima amaterima , prema posebnim propisima (mjesečno)	čl. 45. st. 1. t. 6. Pravilnika	1.600,00 kn
3.	Nagrade za sportska ostvarenja (godišnje). Stupanjem na snagu Pravilnika o mjerilima za dodjelu nagrada sportašima za sportska ostvarenja (Nar. nov., br. 46/14.), od 19. travnja 2014. godine ispunjeni su uvjeti za isplatu neoporezive nagrade sportašima, propisane odredbama čl. 45. st. 1. t. 5. Pravilnika o porezu na dohodak u iznosu do 20.000,00 kuna godišnje.	čl. 45. st. 1. t. 5.Pravilnika	20.000,00 kn
PRIMICI UČENIKA I STUDENATA			
1.	Primici učenika i studenata za rad preko ovlaštenih posrednika (godišnje)	čl. 45. st. 1. t. 2. Pravilnika	50.000,00 kn
2.	Nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada (mjesečno)	čl. 45. st. 1. t. 1. Pravilnika	1.600,00 kn
OSTALE POTPORE I DAROVANJA			
1.	Potpore koje djeci u slučaju smrti roditelja isplaćuju pravne i fizičke osobe te jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave na temelju svojih općih akata	čl. 9. st. 2. t. 2.8. Zakona i čl. 209. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. - 22/12.)	u ukupnom iznosu isplate
2.	Darovanja za zdravstvene potrebe	čl. 9. st. 1. t. 9. Zakona čl. 6. st. 6. Pravilnika	Do visine stvarno nastalih izdataka za tu namjenu

NAPOMENE:

➢ ISPLATE RADNICIMA

Iznose naknada, potpora i nagrada koji su navedeni u prethodnoj tablici, poslodavac može isplatiti bez obveze obračuna poreza i doprinosa samo radnicima. Kada poslodavac radnicima isplaćuje naknade koje prelaze neoporezive iznose, razlika se smatra primitkom od nesamostalnog rada, odnosno plaćom na koju treba obračunati porez na dohodak i doprinose.

➢ ISPLATE OSOBAMA KOJE NISU U RADNOM ODNOSU

Ako se naknade, potpora i nagrada isplaćuju osobama koje nisu u radnom odnosu kod isplatitelja ukupna se svota smatra primitkom od kojeg se utvrđuje drugi dohodak (čl. 44. st. 20. Pravilnika o porezu na dohodak), s iznimkom neprofitnih organizacija.

➢ ISPLATE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

Neprofitne organizacije (uključivo i proračunski korisnici), mogu osobama koje nisu u radnom odnosu neoporezivo isplatiti:

- naknade troškova službenog putovanja (troškove prijevoza, noćenja, dnevnice te naknadu za upotrebu privatnog automobila na službenom putu) ako te osobe službeno putuju za potrebe tih organizacije i pod uvjetom da ne ostvaruju naknadu za rad (dohodak po osnovi nesamostalnog rada ili drugi dohodak, čl. 10. t. 11. Zakona o porezu na dohodak i čl. 7. st. 5. Pravilnika o porezu na dohodak).

Iznimno, neprofitne organizacije i proračunski korisnici mogu neoporezivo isplatiti troškove noćenja i prijevoza na službenom putovanju i osobama koje primaju naknadu za rad pod uvjetom da račun za noćenje i prijevoz glasi na neprofitnu organizaciju odnosno proračunskog korisnika.

➢ NAČIN ISPLATE

- prema izmjenama članka 90. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 79/13.) koje su stupile na snagu 5. srpnja 2013., stipendije i sportske stipendije mogu se isplatiti osim na žiroračun i na tekući ili štedni račun, ali i nadalje ne u gotovu novcu,
- nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada mogu se isplatiti u gotovu novcu.

[1] Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 125/13. i 148/13.

[2] Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. - ispravak, 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 79/13. i 160/13.

1.2. Naknade korisnika državnog proračuna

➢ Osnovica

Osnovica za obračun naknada, potpora i otpremnina za mirovinu iznosi 3.326,00 (proračunska osnovica), sukladno čl. 21. Zakona o izvršavanju Državnog proračuna RH za 2014. g. (Nar. nov., br. 152/13.).

➢ Dnevnice, terenski dodatak i druge naknade

Prema **Odluci o visini dnevnice** za službeno putovanje u zemlji i visini naknada za državne dužnosnike, suce i druge pravosudne dužnosnike te ostale zaposlene koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna, **a čija prava nisu uređena kolektivnim ugovorima** (Nar. nov., br. 117/12.), proračunskim korisnicima i izvanproračunskim fondovima koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna, određuju se sljedeći iznosi naknada:

Visina naknade	Iznos u kn
Dnevnice za službeni put u zemlji	150,00 dnevno
Troškovi noćenja	prema priloženom računu
Naknada troškova za korištenje privatnog automobila u službene svrhe	2,00 po prijeđenom km
Terenski dodatak (isključuje pravo na dnevnicu i naknadu za odvojeni život od obitelji)	150,00 dnevno
Naknada za odvojeni život od obitelji (isključuje pravo na dnevnicu za obavljanje službenih poslova u mjestu prebivališta obitelji)	1.000,00 mjesečno (iznimno, ako je po odobrenju nadležnog tijela, osiguran smještaj na teret državnog proračuna, naknada iznosi 50% propisane naknade)

Prema Dodatku II. Temeljnom kolektivnom ugovoru za službenike i namještenike **u javnim službama** (Nar. nov., br. 150/13.), visina dnevnica za službena putovanja u zemlji iznosi **150,00 kuna.** Prema članku 65., **terenski dodatak** utvrđuje se u visini koja radniku pokriva povećane troškove života zbog boravka na terenu. Puni iznos terenskog dodatka isplaćuje se na način kako je to utvrđeno za državna tijela pa on **iznosi 150,00 kuna.**

Prema Dodatku II. Kolektivnom ugovoru **za državne službenike i namještenike** (Nar. nov., br. 150/13.), visina dnevnica za službena putovanja u zemlji i **visina terenskog dodatka iznosi 150,00 kuna.**

1.3. Plaće

➢ Osnovice za obračun doprinosa u 2014. g.

- doprinosi se obračunavaju **prema stvarno isplaćenoj plaći** koja ne može biti manja od minimalne plaće koja za **razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014. iznosi 3.017,61 kn.**

➢ **Najniža mjesečna osnovica - 2.779,35 kn**
- ako je iznos isplaćene plaće (ili naknade bolovanja na teret poslodavca) u određenim slučajevima manji od najniže osnovice za obračun doprinosa, iste treba obračunati na iznos **najniže mjesečne osnovice koja za 2014. godinu iznosi 2.779,35 kn** - prema Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2014. godinu (Nar. nov., br. 157/13.).

➢ **Najviša mjesečna osnovica - 47.646,00 kn**
- na iznos plaće koja je veća od najviše mjesečne osnovice ne obračunava se doprinos za mirovinsko osiguranje (I. i II. stup)
- primjenjuje se samo prilikom obračunavanja mjesečne plaće za određeni mjesec
- ne može se primijeniti pri isplati bonusa, naknada, nagrada, otpremnina itd.

➢ **Najviša godišnja osnovica - 571.752,00 kn**
- primjenjuje se samo za doprinos za mirovinsko osiguranje za I. stup.

➢ Stope doprinosa

Doprinosi iz plaće:		
- za mirovinsko osiguranje	20%	
- I. stup	15%	
- II. stup	5%	
Doprinosi na plaću:		
- za zdravstveno osiguranje	- 13% (plaća za ožujak i ranije mjesece) - 15% (plaća za travanj i dalje, prema izmjenama Zakona o doprinosima)	
- za zaštitu zdravlja na radu	0,5%	
- za zapošljavanje i doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	1,7%	ili 1,6 + 0,1% ili 1,6 + 0,2%

➢ Doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom nakon 1. siječnja 2014.

poslodavci	doprinosa za zapošljavanje	posebni doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom
- koji zapošljavaju 1 - 19 radnika (stanje na 31.12. prethodne godine)	1,7%	-
- koji zapošljavaju 20 i više radnika, a nisu imali obvezu zapošljavanja invalidnih osoba prema starom Zakonu o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom (Nar. nov., br. 143/02. i 33/05.)	1,6%	0,1%
- koji su imali obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom i zaposlili su odgovarajući broj invalida	1,6%	0,1%
- koji su imali obvezu zapoš. osoba s invaliditetom, a nisu zaposlili odgovarajući broj invalida (prema starom Zakonu najmanje jedna osoba s inaliditetom na svakih 35 zaposlenih osoba)	1,6%	0,2%
- **koji zapošljavaju 20 i više radnika nakon ispunjenja obveze kvotnog zapošljavanja** osoba s invaliditetom prema novom Zakonu o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom (157/13.)	1,7%	_
- do ispunjenja kvotnog zapošljavanja osoba s inaliditetom (primjenjuje se stari Zakon o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom)	1,6%	0,1 (ili 0,2)
- **od 1. siječnja 2015. poslodavci koji zapošljavaju 20 i više radnika** - ako ne budu imali zaposlen broj osoba s invaliditetom (osim stranih diplomatskih i konzularnih predstavništva, integrativnih i zaštitnih radionica) propisan Pravilnikom o utvrđivanju kvote za zapošljavanje osoba s invaliditetom (Nar. nov., br. 44/14.)	1,7%	posebna novčana naknada koja se utvrđuje u visini 30% na umnožak broja osoba s invaliditetom koje je obveznik bio dužan zaposliti i iznosa minimalne plaće za razdoblje na koje se obveza odnosi - obračunava se do zadnjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec

➢ Staž osiguranja s povećanim trajanjem

Na plaće radnika kojima se **staž računa s povećanim trajanjem** pored mirovinskog doprinosa 20%, poslodavac je obvezan uplatiti i povećani doprinos za mirovinsko osiguranje na istu osnovicu po sljedećim stopama:

Za 12 mj. staža priznaje se	Ukupna stopa doprinosa	Stope doprinosa za radnike u I. stupu	Stope doprinosa za radnike u II. stupu
14 mjeseci	4,86 %	3,61 %	1,25 %
15 mjeseci	7,84 %	5,83 %	2,01 %
16 mjeseci	11,28 %	8,39 %	2,89 %
18 mjeseci	17,58 %	13,07 %	4,51 %

➢ Oslobođenje od plaćanja doprinosa na plaću

a) **prema Zakonu o doprinosima** (Nar. nov., br. 84/08. - 148/13.), poslodavci koji zaposle radnika kojemu je to prvo zapošljavanje oslobođeni su godinu dana plaćanja doprinosa na plaću (čl. 20. st. 2. Zakona).

b) **prema Zakonu o poticanju zapošljavanja** (Nar. nov., br. 57/12. i 120/12.), poslodavci koji zaposle:
   - nezaposlenu osobu koja nema više od jedne godine evidentiranog staža u zvanju za koje se obrazovala, a u evidenciji nezaposlenih osoba vodi se duže od 30 dana ako se zapošljava na temelju ugovora o radu,
   - dugotrajno nezaposlenu osobu koja se kao nezaposlena osoba vodi neprekidno duže od dvije godine te se zapošljava na temelju ugovora o radu,

imaju pravo na olakšicu u obliku oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa na osnovicu u trajanju od dvije godine (doprinos za zdravstveno osiguranje, doprinos za zaštitu na radu i doprinos za zapošljavanje i za zapošljavanje osoba s invaliditetom).

1.4. Osnovice za obračun plaća u državnim i javnim službama za 2014. g.

	Osnovica - bruto	Propis
Državni službenici i namještenici	5.108,84 kn	Odluka o visini osnovice za obračun plaće za državne službenike i namještenike (Nar. nov., br. 40/09.)
Javne službe	5.108,84 kn	Odluka o visini osnovice za obračun plaće u javnim službama (Nar. nov., br. 40/09.)
Državni dužnosnici	4.491,236 kn	Odluka o visini osnovice za obračun plaće državnih dužnosnika (Nar. nov., br. 25/13.)
	4.221,762 kn	Odluka Nar. nov., br. 31/14. primjena za plaću za mjesec travanj koja će biti isplaćena u svibnju 2014.
Suci i drugi nositelji pravosudnih dužnosti	4.727,615 kn	Odluka o visini osnovice za obračun plaće sudaca i drugih pravosudnih dužnosnika (Nar. nov., br. 25/13.)
	4.443,958 kn	Odluka Nar. nov., br. 31/14. primjena za plaću za mjesec travanj koja će biti isplaćena u svibnju 2014.

1.5. Minimalna plaća

Zakonom o minimalnoj plaći (Nar. nov., br. 39/13.), koji je stupio na snagu 11. travnja 2013., propisana je minimalna plaća kao najniži mjesečni iznos **bruto plaće** koji pripada radniku za rad u punom radnom vremenu. Visina minimalne plaće utvrđuje se jednom godišnje, za sljedeću kalendarsku godinu.

Razdoblje	Minimalna bruto plaća - u kunama	Objava u Narodnim novinama	Minimalna bruto plaća za tekstilnu, drvnoprerađivačku i kožarsko-obućarsku industriju
1. srpnja 2008. - 31. svibnja 2009.	2.747,00	67/08.	2.609,65 (0,94)
1. lipnja 2009. - 31. svibnja 2010.	2.814,00	65/09.	2.701,44 (0,96)
1. lipnja 2010. - 31. svibnja 2011.	2.814,00	66/10.	2.729,58 (0,97)
1. lipnja 2011. - 31. svibnja 2012.	2.814,00	58/11.	2.757,72 (0,98)
1. lipnja 2012. - 31. svibnja 2013.	2.814,00	60/12.	2.814,00
1. lipnja 2013. - 31. prosinca 2013. prema Uredbi o visini minimalne plaće	2.984,78*	51/13.	2.984,78
1. siječnja 2014. - 31. prosinca 2014.	3.017,61	156/13.	3.017,61

* Iznimno moguće je kolektivnim ugovorom ugovoriti niži iznos minimalne plaće, ali ne manje od 95% iznosa koji vrijedi za ostale zaposlene. Tako je primjerice, Kolektivnim ugovorom o izmjenama i dopunama **Kolektivnog ugovora za graditeljstvo** (Nar. nov., br. 142/13.) određena minimalna plaća u visini 2.866,73. Međutim, ove izmjene nisu proširene na sve poslodavce u toj djelatnosti te one obvezuju samo potpisnike istog.

1.6. Posebni doprinos za ostvarivanje zdravstvene zaštite u inozemstvu

Temeljem čl. 188. Zakona o doprinosima (Nar. nov, br. 84/08. - 41/14.) poslodavci odnosno isplatitelji drugog dohotka obvezni su plaćati posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu za vrijeme izaslanja, službenog boravka ili službenog puta u inozemstvu. Doprinos se ne plaća za službena putovanja, boravak ili izaslanje u:

- države članice Europske unije
- državu s kojom je međunarodnim ugovorom o socijalnom osiguranju uređeno pitanje korištenja zdravstvene zaštite u inozemstvu - Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Makedonija, Srbija i Turska (primjena od 19. prosinca 2013.)
- Norvešku, Island i Lihtenštajn (primjena od 12. travnja 2014.).

1.7. Porez na dohodak

1.7.1. Stope poreza na dohodak

Stope poreza na dohodak	Mjesečna porezna osnovica
12%	do 2.200,00 kn
25%	iznad 2.200,00 kn do 8.800,00 kn (tj. daljnjih 6.600,00 kn)
40%	iznad 8.800,00 kn

Godišnja porezna osnovica	Stopa
do 26.400,00 kuna	12%
od 26.400,00 do 105.600,00 kuna, tj. na razliku od 79.200.00 kuna	25%
iznad 105.600,00 kuna	40%

1.7.2. Stope poreza na dohodak od kapitala

Vrsta dohotka od kapitala	Stopa poreza na dohodak
- Dividende i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu	12%
- Izuzimanje imovine i korištenje usluga na teret dobiti tekućeg razdoblja	40%
- Primici po osnovi kamata	40%
- Udjeli u dobiti po osnovi dodjele i opcijske kupnje dionica	25%

1.7.3. Osobni odbici

Osobni odbitak	Faktor osobnog odbitka	Svota osobnog odbitka
Osnovni osobni odbitak	1,00	2.200
Uzdržavani član (supružnici, roditelji, roditelji supružnika, unuci, bake i djedovi)	0,50	1.100
Prvo dijete	0,50	1.100
Drugo dijete	0,70	1.540
Treće dijete	1,00	2.200
Za svako daljnje dijete faktor se povećava 0,4; 0,5 itd.		
Za djelomičnu invalidnost (poreznog obveznika ili uzdržavanog člana)	0,30	660
Za 100% invalidnost (poreznog obveznika ili uzdržavanog člana)	1,00	2.200
Umirovljenici	-	visina mirovine a najviše 3.400 (najmanje 2.200)
Potpomognuta područja	I. skupina II. skupina - područje Grada Vukovara	3.200,00 2.700,00 3.200,00

Napomene:

1. **Ne smatraju se uzdržavanim članovima** uže obitelji i uzdržavanom djecom osobe čiji oporezivi **primici,** primici na koje se ne plaća porez i drugi primici koji se u smislu Zakona o porezu na dohodak ne smatraju dohotkom, **prelaze iznos od 11.000,00 kuna godišnje.**
2. Pri obračunu plaće za osobe s prebivalištem na potpomognutom području primjenjuje se osnovni osobni odbitak, **a povećani osobni odbici** propisani za navedena područja **ostvaruju se tek podnošenjem godišnje prijave poreza na dohodak.**

1.8. Koeficijenti za preračunavanje neto iznosa na bruto iznos drugog dohotka

Stopa prireza	Drugi dohodak* Dopr. za M.O. = 20% Stopa poreza 25%	Drugi dohodak za koji ne postoji obveza doprinosa (drugi dohodak umirovljenika, potpora obitelji za slučaj smrti radnika, stipendije iznad neoporezivih iznosa i dr.) Pauš. izdaci = ne Dopr. za M.O. = ne Stopa poreza 25%	Autorski honorar Pauš. izdaci = 30% Stopa poreza = 25%	Umjetnički autorski honorar uz potvrdu ovlaštene udruge Neoporezivi dio = 25% Pauš. izdaci = 30% Stopa poreza = 25%
1	2	3	4	5
0.00	1.666667	1.333333	1.212121	1.126761
1.00	1.672241	1.337793	1.214698	1.128191
2.00	1.677852	1.342282	1.217285	1.129624
3.00	1.683502	1.346801	1.219884	1.131062
4.00	1.689189	1.351351	1.222494	1.132503
5.00	1.694915	1.355932	1.225115	1.133948
6.00	1.700680	1.360544	1.227747	1.135396
6.25	1.702128	1.361702	1.228407	1.135759
6.50	1.703578	1.362862	1.229067	1.136122
7.00	1.706485	1.365188	1.230391	1.136848
7.50	1.709402	1.367521	1.231717	1.137576
8.00	1.712329	1.369863	1.233046	1.138304
9.00	1.718213	1.374570	1.235712	1.139763
10.00	1.724138	1.379310	1.238390	1.141227
12.00	1.736111	1.388889	1.243781	1.144165
13.00	1.742160	1.393728	1.246494	1.145639
15.00	1.754386	1.403509	1.251956	1.148600
18.00	1.773050	1.418440	1.260239	1.153070

***Napomena:**
Za drugi dohodak za koji ze plaćaju doprinosi za obvezna osiguranja (iz stupca 2) isplatitelj obračunava i plaća doprinos za osnovno zdravstveno osiguranje od 1. travnja 2014. po stopi 15% kao doprinos na osnovicu istovjetnu doprinosu za mirovinsko osiguranje. Za obveze doprinosa za drugi dohodak za koji je dužničko-vjerovnički odnos nastao do 31. ožujka 2014. g. doprinos se plaća po stopi 13%.

2. OBVEZA DOSTAVE POREZNIH IZVJEŠTAJA U RUJNU 2014. GODINE

POREZNO IZVJEŠĆE - OBRAZAC	Rok dostave Poreznoj upravi najkasnije do
❖ TROŠARINSKA IZVJEŠĆA (DOT OBRASCI)	8. rujna
❖ PDV, PDV-S i ZP	22. rujna
❖ TROŠARINSKA IZVJEŠĆA (DNEVNA I MJESEČNA) ❖ Igre na sreću i nagradne igre	22. rujna
❖ PP - MI - PO	30. rujna

3. STOPE ZATEZNIH KAMATA I ESKONTNA STOPA

KAMATE I RAZDOBLJE PRIMJENE	STOPA	OBJAVA
ESKONTNA STOPA		
od 11. 04. 2000. do 22. 10. 2002.	5,9%	Nar. nov., br. 39/00.
od 23. 10. 2002. do 30. 12. 2007.	4,5%	Nar. nov., br. 12/02.
od 31. 12. 2007. do 22. 06. 2011.	9,0%	Nar. nov., br. 132/07., 75/08., 1/09., 76/09., 1/10., 82/10. i 1/11.
od 23. 06. 2011.	7,0%	Nar. nov., br. 66/11., 1/12., 73/12. i 1/13. 1/14., 80/14.
ZATEZNA KAMATA		
od 01. 07. 2002. do 02. 11. 2004.	15%	Nar. nov., br. 72/02.
od 03. 11. 2004. do 31. 12. 2007.	15%	Nar. nov., br. 153/04.
Na odnose iz trgovačkih ugovora i na odnose iz ugovora između trgovaca i osoba javnog prava*		čl. 29. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. i 41/08.)
od 01. 01. 2008. do 30. 06. 2011.	17%	
od 01. 07. 2011. -	15%	
Za ugovore koji su sklopljeni nakon 30. lipnja 2013. odnosno za ugovore prije 30. lipnja 2013., ako je isporuka roba ili izvršenje usluga uslijedilo nakon 30. lipnja 2013. - ugovori sklopljeni između trgovaca - ugovori sklopljeni između trgovaca i osoba javnog prava kada je osoba javnog prava dužnik (ako je osoba javnog prava vjerovnik i nadalje se primjenjuje zatezna kamata 15%)		čl. 12.a izmijenjenog Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi (Nar. nov., br. 81/13.) - **zatezna kamata** jednaka je referentnoj stopi uvećanoj za 8 postotnih poena. **Referentna stopa** je prosječna kamatna stopa na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godinu dana nefinancijskim trgovačkim društvima koja je izračunata za referentno razdoblje koje prethodi tekućem polugodištu umanjenoj za 1 postotni poen.
- od 30. lipnja 2013. - 31. prosinca 2013.	12,40%	Prosječna kamatna stopa za referentno razdoblje od 1. prosinca 2012. do 31. svibnja 2013. iznosi 5,40% (Nar. nov., br. 86/13.) - (5,40 - 1 + 8)
- od 1. siječnja 2014. - 30. lipnja 2014.	12,35%	Prosječna kamatna stopa za referentno razdoblje od 1. lipnja 2013. do 30. studenoga 2013. iznosi 5,35 (Nar. nov., br. 1/14.) - (5,35 - 1 + 8)
- od 1. srpnja 2014. - 31. prosinca 2014.	12,29%	(5,29 - 1 + 8), Nar. nov., br. 80/14.
- po osnovu ugovora po kojima je isporuka bila prije 30. lipnja 2013. zatezna kamata obračunava se po stopi 15%		
Zatezne kamate u ostalim odnosima od 01. 01. 2008. do 30. 06. 2011.		čl. 29. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. i 41/08.)
od 01. 07. 2011. nadalje	14%	
	12%	

* Prema čl. 26. st. 6. Zakona o obveznim odnosima, osobama javnog prava smatraju se osobe koje su obvezne postupati po propisima o javnoj nabavi, osim trgovačkih društava.

4. PREGLED KOEFICIJENATA PORASTA CIJENA U HRVATSKOJ U 2014. GODINI

Koeficijent \ Mjesec	XII. 2013.	I. 2014.	II. 2014.	III. 2014.	IV. 2014.	V. 2014.	VI. 2014.	VII. 2014.
1. Mjesečni koeficijent porasta cijena industrijskih proizvoda pri proizvođačima u mjesecu 2014. u odnosu na prethodni mjesec	0,000	0,000	-0,003	-0,002	-0,001	0,000	-0,002	0,003
2. Koeficijent porasta cijena industrijskih proizvoda pri proizvođačima od početka 2014. godine do kraja razdoblja	-0,026	0,000	-0,003	-0,005	-0,006	-0,006	-0,008	-0,006
3. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta cijena industrijskih proizvoda pri proizvođačima od početka 2014. godine do kraja razdoblja	-0,002	0,000	-0,002	-0,002	-0,002	-0,001	-0,001	-0,001
4. Koeficijent porasta cijena industrijskih proizvoda pri proizvođačima u mjesecu 2014. u odnosu na isti mjesec prethodne godine	-0,026	-0,022	-0,029	-0,031	-0,030	-0,024	-0,028	-0,024
5. Mjesečni koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2014. u odnosu prethodni mjesec	-0,002	-0,001	-0,003	0,005	0,003	0,002	-0.003	-0,004
6. Koeficijent porasta potrošačkih cijena od početka 2014. godine do kraja razdoblja	0,003	-0,001	-0,004	0,001	0,004	0,006	0,003	-0,001
7. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta potrošačkih cijena od početka 2014. godine do kraja razdoblja	0,000	-0,001	-0,002	0,000	0,001	0,001	0,000	0,000
8. Koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2014. u odnosu na isti mjesec prethodne godine	0,003	-0,001	-0,006	-0,004	-0,005	-0,002	-0,004	-0,001
9. Koeficijent porasta prosjeka potrošačkih cijena za razdoblje od početka 2014. godine do kraja razdoblja u odnosu na prosjek u 2013. godini	0,022	-0,004	-0,006	-0,005	-0,004	-0,002	-0,002	-0,002

Izvor: Priopćenje Državnog zavoda za statistiku br. 13.1.1., 2.1.1.

5. PODACI O PROSJEČNIM ISPLAĆENIM PLAĆAMA PO ZAPOSLENOME

➢ Za svibanj 2014. g.

Područje djelatnosti prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - NKD - 2007		Prosječne mjesečne plaće u kunama		Verižni indeksi*	
		BRUTO	NETO	BRUTO	NETO
HRVATSKA - UKUPNO (za svibanj 2014.)		7.927	5.497	100,1	100,0
A	Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo	6.860	5.003	101,0	100,7
B	Rudarstvo i vađenje	9.317	6.426	85,8	88,8
C	Prerađivačka industrija	7.023	4.928	101,2	100,9
D	Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija	10.278	7.109	102,0	101,8
E	Opskrba vodom; uklanjanje otpadnih voda, gospodarenje otpadom te djelatnosti sanacije okoliša	7.472	5.379	99,2	99,3
F	Građevinarstvo	6.559	4.681	101,3	101,0
G	Trgovina na veliko i na malo; popravak motornih vozila i motocikla	6.868	4.782	100,8	100,6
H	Prijevoz i skladištenje	9.011	6.223	100,8	100,3
I	Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane	6.928	4.859	102,4	102,0
J	Informacije i komunikacije	11.632	7.571	99,3	99,3
K	Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja	11.804	7.657	93,0	94,9
L	Poslovanje nekretninama	6.887	4.762	99,4	96,6
M	Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti	10.952	7.090	100,2	100,0
N	Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti	4.766	3.511	100,6	100,3
O	Javna uprava i obrana; obvezno socijalno osiguranje	8.486	6.002	100,0	99,6
P	Obrazovanje	7.835	5.458	101,5	101,1
Q	Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi	8.883	6.064	100,2	100,1
R	Umjetnost, zabava i rekreacija	8.119	5.637	101,2	100,9
S	Ostale uslužne djelatnosti	8.461	5.784	101,2	100,9
T	Djelatnosti kućanstava kao poslodavaca; djelatnosti kućanstava koja proizvode različitu robu i obavljaju različite usluge za vlastite potrebe	-	-	-	-
U	Djelatnosti izvanteritorijalnih organizacija i tijela	-	-	-	-
UKUPNO HRVATSKA TROMJESEČNI PROSJEK	III. 2014. - V. 2014. IV. 2014. - VI. 2014.	7.932 7.957	5.499 5.518	100,5 100,3	100,4 100,3
UKUPNO HRVATSKA GODIŠNJI PROSJEK	I. - XII. 2012. I. - XII. 2013.	7.875 7.939	5.478 5.515	101,0 100,8	100,7 100,7
HRVATSKA - UKUPNO	za svibanj 2014.	7.927	5.497	100,1	100,0
HRVATSKA - UKUPNO	za lipanj 2014.	8.024	5.558	101,2	101,1

* NOMINALNI PORAST U ODNOSU NA PRETHODNI MJESEC

PRIMJENA NOVOG ZAKONA O ZAŠTITI NA RADU
Zagreb, 16. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

STRUČNO OSPOSOBLJAVANJE I IZOBRAZBA RADI SPRJEČAVANJA PRANJA NOVCA I FINANCIRANJA TERORIZMA ZA 2014. GODINU
Zagreb, 18. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

POSLOVANJE TRGOVINE – POREZNE, PRAVNE I RAČUNOVODSTVENE AKTUALNOSTI
Zagreb, 22. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

DUGOTRAJNA NEMATERIJALNA I MATERIJALNA IMOVINA
Zagreb, 23. rujna 2014., dvorana HZRIF, J. Gotovca 1

VIŠE NA www.rif.hr

6. SREDNJI TEČAJEVI HNB

➢ Krajem razdoblja

(u kunama)

Datum	EMU 1 EUR	SAD 1 USD	Japan 100 JPY	Mađarska 100 HUF	Češka Rep. 1 CZK	Švedska 1 SEK	Švicarska 1 CHF	Vel. Britanija 1 GBP
31.12.2008.	7,324425	5,155504	5,723101	2,754475	0,275835	0,670121	4,911107	7,484595
31.12.2009.	7,306199	5,089300	5,524536	2,687090	0,277950	0,707924	4,909420	8,074040
31.12.2010.	7,385173	5,568252	6,840023	2,637279	0,292424	0,820666	5,929961	8,608431
31.12.2011.	7,530420	5,819940	7,525904	2,422915	0,291956	0,843962	6,194817	8,986181
31.12.2012.	7,545624	5,726794	6,642275	2,593265	0,300527	0,879300	6,245343	9,219971
31.01.2013.	7,581946	5,594294	6,127815	2,562594	0,295927	0,880465	6,102661	8,824425
28.02.2013.	7,585661	5,795890	6,321384	2,563330	0,296095	0,898679	6,223877	8,771578
31.03.2013.	7,586727	5,918807	6,293428	2,494649	0,294413	0,908340	6,234470	8,996475
30.04.2013.	7,600678	5,811805	5,944067	2,538891	0,295838	0,888282	6,186958	9,026933
31.05.2013.	7,556230	5,861177	5,761957	2,619507	0,291611	0,877621	6,039186	8,821188
30.06.2013.	7,451344	5,706344	5,761051	2,526051	0,287419	0,847890	6,035432	8,702808
31.07.2013.	7,490071	5,645215	5,760264	2,505879	0,289706	0,862911	6,071718	8,639067
31.08.2013.	7,553891	5,707942	5,817398	2,513439	0,293743	0,864864	6,129912	8,838061
30.09.2013.	7,611593	5,642397	5,725155	2,541603	0,296621	0,879292	6,210503	9,074384
31.10.2013.	7,619859	5,538091	5,635990	2,593730	0,295997	0,868934	6,168927	8,898586
30.11.2013.	7,630815	5,608007	5,484665	2,534397	0,278660	0,855463	6,198371	9,157344
31.12.2013.	7,637643	5,549000	5,276073	2,570039	0,278421	0,857218	6,231758	9,143593
31.01.2014.	7,644916	5,619196	5,492827	2,455330	0,277492	0,863949	6,252487	9,250866
28.02.2014.	7,658268	5,609220	5,507564	2,460725	0,280000	0,858329	6,296346	9,327976
31.03.2014.	7,658394	5,575824	5,447325	2,477803	0,279422	0,859653	6,282006	9,264933
30.04.2014.	7,604192	5,485243	5,343024	2,459312	0,277242	0,839704	6,233455	9,221674
31.05.2014.	7,588935	5,574770	5,485316	2,508407	0,276323	0,835547	6,217890	9,332188
30.06.2014.	7,571371	5,562277	5,485706	2,456562	0,275814	0,822760	6,224921	9,468948
31.07.2014.	7,636504	5,698033	5,573684	2,456652	0,277752	0,826793	6,280020	9,651800

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

➢ Srednji tečajevi HNB od 25. srpnja 2014. do 23. kolovoza 2014.

(u kunama)

Broj tečajne liste	Primjena od dana	EMU 1 EUR	USA 1 USD	Japan 100 JPY	Mađarska 100 HUF	Švedska 1 SEK	Švicarska 1 CHF	Vel. Britanija 1 GBP
142.	25.07.2014.	7,612294	5,649198	5,562916	2,474175	0,825611	6,265263	9,613910
143.	26.07.2014.	7,617249	5,663803	5,558413	2,471368	0,831641	6,267793	9,611671
144.	29.07.2014.	7,621364	5,671502	5,568730	2,470859	0,832545	6,273244	9,633882
145.	30.07.2014.	7,620921	5,672438	5,564747	2,456777	0,830392	6,272879	9,627237
146.	31.07.2014.	7,636504	5,698033	5,573684	2,456652	0,826793	6,280020	9,651800
147.	01.08.2014.	7,636081	5,704528	5,548268	2,448168	0,827894	6,275543	9,630573
148.	02.08.2014.	7,630544	5,697412	5,533791	2,423626	0,829074	6,275635	9,587315
149.	05.08.2014.	7,630507	5,685498	5,541802	2,435527	0,826779	6,272509	9,566834
150.	07.08.2014.	7,635231	5,716277	5,582125	2,417436	0,827120	6,281556	9,627072
151.	08.08.2014.	7,633569	5,706915	5,578056	2,419515	0,826913	6,281739	9,611646
152.	09.08.2014.	7,642309	5,707475	5,608622	2,429523	0,825125	6,299818	9,593659
153.	12.08.2014.	7,640187	5,706743	5,591063	2,437761	0,830627	6,298588	9,580172
154.	13.08.2014.	7,637998	5,724777	5,594373	2,432948	0,832035	6,291596	9,605128
155.	14.08.2014.	7,634060	5,715400	5,579637	2,432856	0,830891	6,290944	9,566491
156.	15.08.2014.	7,627060	5,699918	5,566791	2,433650	0,830183	6,293992	9,510050
157.	19.08.2014.	7,618410	5,689202	5,554801	2,424392	0,831178	6,293086	9,527776
158.	20.08.2014.	7,610979	5,703244	5,555054	2,427357	0,832083	6,286429	9,497104
159.	21.08.2014.	7,607164	5,726561	5,542560	2,428232	0,830060	6,284835	9,536372
160.	22.08.2014.	7,606241	5,734500	5,520970	2,421136	0,830158	6,281477	9,508990
161.	23.08.2014.	7,619270	5,739131	5,536455	2,429304	0,833135	6,299520	9,519328

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

UDRUGA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA ZAGREB
ZAGREB, Ul. kneza Mislava 1/I,

tel. 4612-960; 4612-961; faks: 4618-016
e-mail: udruga@rfd-zagreb.hr; www: rfd-zagreb.hr
MB: 3282139 OIB: 09248242550

OBAVIJEST O STRUČNIM TEMAMA NA TRIBINI SRIJEDOM U RUJNU 2014. god. KOJE UDRUGA ORGANIZIRA ZA ČLANOVE UDRUGE - PRAVNE OSOBE

U srijedu **3. 9. 2014.** u 12 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
"PROMJENA NOVOG ZAKONA O RADU"
Predavač: **mr. DARKO TEREK,** odvjetnik

U srijedu **10. 9. 2014.** u 12 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
"AKTUALNOSTI OBRAČUNA PDV-a NA:
- isporuke bez naknade (reprezentacija, promidžba, darivanje)
- prijenos porezne obveze kod građenja
- i druge aktualnosti
Predavačica: **mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ,** savjetnica-urednica u časopisu RIF

U srijedu **17. 9. 2014.** u 12 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
"ULOGA FINE U PRIMJENI IZMJENA I DOPUNA OVRŠNOG ZAKONA"
Predavači: **MIRELA KRALJ LIKAR,** voditeljica Centra ya prisilnu naplatu FINA i
SANDRA CINDRIĆ, samostalna savjetnica u Centru za prisilnu naplatu FINA

U srijedu **24. 9. 2014.** u 12 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
"IZMJENE I DOPUNE OVRŠNOG ZAKONA"
Predavač: **mr. DARKO TEREK,** odvjetnik

Predsjednica Udruge RFD Zagreb:
Dragica Kutnjak, dipl. oec.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

organizira stručno usavršavanje

PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO
primjeri, zadaci i vježbe

U Zagrebu, 13. - 17. listopada 2014.

Dvorana Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika,
Zagreb, J. Gotovca 1/II. (kod Kvaternikovog trga)

Održana 19. izborna Skupština Udruge računovođa i financijskih djalatnika Karlovac

U Karlovcu je 30. svibnja 2014. godine, održana 19. izborna Skupština Udruge računovođa i financijskih djelatnika Karlovac.

Skupštini su osim brojnih članova nazočili: prof. dr. sc. Danimir Gulin, zamjenik predsjednika HZRIF-a i glavni urednik časopisa Računovodstvo i financije, prof. dr. sc. Lajoš Žager, potpredsjednik HZRIF-a i predsjednik Sekcije internih revizora, savjetnici Zajednice Ivica Milčić i Domagoj Bakran i Marijana Krivec, iz Udruge RFD Zagreb: predsjednica Dragica Kutnjak i dr. sc. Marija Zuber, iz Županijske udruge RFD Zagorje Zabok: predsjednica Darinka Svetec Kralj, Biserka Lacković i Stjepan Frinčić i direktor Hrvatske gospodarske komore, županijske Komore Karlovac gospodin Damir Furdek.

Otvaranje Skupštine uveličao je nastup opernog pjevača Leona Košavića uz glazbenu pratnju profesorice Barić. Mladi pjevač ove je godine na prestižnom natjecanju opernih pjevača u Helsinkiju osvojio 3. mjesto.

Nakon izabranog Radnog predsjedništva u sastavu: Dragica Sever - predsjednica, članovi: Emica Vugdragović i Jadranka Komšić te zapisničarke Ljerke Lekić, svi nazočni su minutom šutnje odali počast preminulim članovima Udruge.

Skupština je prihvatila izvješća o radu za proteklo četverogodišnje razdoblje, izvješće Nadzornog odbora i Stegovnog suda.

Članovi su na skupštini izabrali nova tijela Udruge u četverogodišnjem mandatu:

1. **IZVRŠNI ODBOR**:
   - **Marina Lovrić, predsjednica**
   - **Bernarda Ivšić, zamjenica predsjednice**
   - **Dragica Sever, tajnica**
   - **članovi:** Marija Cunić, Zdravko Eremić, Damir Furdek, Zlata Gudasić, Vesna Guštin, Gordana Lipšinić, Jasminka Maslek, Marina Spudić, Danijela Stepić i Ljiljana Vračar;

2. **NADZORNI ODBOR:**
   - Rudolf Vrbanek, predsjednik
   - Članovi: Verica Mataković i Emica Vugdragović;

3. **STEGOVNI SUD:**
   - Branka Škrtić, predsjednica
   - članovi: Željko Martišković i Ivančica Pavlačić.

Marina Lovrić

NARUDŽBENICA:

I. ČASOPIS "RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE" S PRILOGOM "RIZNICA"
(DVA ILI VIŠE IZDANJA 15% POPUSTA)

GODIŠNJA PRETPLATA ZA 2014. (S UKLJUČENIM PDV-OM) TISKANO IZDANJE	1.298,00 KN	____	KOM
- POLUGODIŠNJA PRETPLATA 2014. (S UKLJUČENIM PDV-OM) TISKANO IZDANJE	800,00 KN	____	KOM
INTERNET IZDANJE I e-ČASOPIS (S UKLJUČENIM PDV-OM)	998,00 KN	____	KOM

II. PRIRUČNICI I UDDŽBENICI

RAČUNOVODSTVO I REVIZIJA

1. KONTNI PLAN PODUZETNIKA (2013.)	100,00 KN	____	KOM
2. PRIMJENA MSFI - STUDIJE SLUČAJA (2013.)	250,00 KN	____	KOM
(ZA STUDENTE)	130,00 KN	____	KOM
3. FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO (2013.) SVEUČILIŠNI UDŽBENIK	200,00 KN	____	KOM
(ZA STUDENTE)	130,00 KN	____	KOM
4. HARMONIZACIJA I STANDARDIZACIJA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA MALIH I SREDNJIH PODUZEĆA	105,00 KN	____	KOM
5. REVIZIJA (2012.) SVEUČILIŠNI UDŽBENIK	350,00 KN	____	KOM
(ZA STUDENTE)	150,00 KN	____	KOM
6. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO (2011.)	300,00 KN	____	KOM
(ZA STUDENTE)	120,00 KN	____	KOM
7. ZBIRKA RAČUNOVODSTVENIH PROPISA U 2010.	120,00 KN	____	KOM
8. REVIZIJA I ANALIZA (2009.)	250,00 KN	____	KOM
9. PRIMJENA HRVATSKIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA - S POREZNIM PROPISIMA - (2008.)	250,00 KN	____	KOM
10. RAČUNOVODSTVO - UDŽBENIK (2010. - III. IZDANJE)	300,00 KN	____	KOM
11. RAČUNOVODSTVO - PRIRUČNIK ZA VJEŽBE (2010. - III. IZDANJE)	100,00 KN	____	KOM
12. OSNOVE RAČUNOVODSTVA - RAČUNOVODSTVO ZA NERAČUNOVOĐE DRUGO IZDANJE (2008.)	250,00 KN	____	KOM
13. MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO HOTELA	250,00 KN	____	KOM
14. RAČUNOVODSTVENI INFORMACIJSKI SUSTAVI	300,00 KN	____	KOM
15. OSNOVE PROCJENE EKONOMSKE VRIJEDNOSTI (2010.)	300,00 KN	____	KOM

FINANCIJE

16. MALA ŠKOLA INVESTIRANJA ILI "RAZUMNI ULAGAČ" (SILVIJE ORSAG)	140,00 KN	____	KOM

POREZI

17. NOVI ZAKON O PDV-U OD 1. SRPNJA 2013. (2013.)	130,00 KN	____	KOM
18. POSLOVANJE OBRTNIKA (2010.)	200,00 KN	____	KOM
19. HRVATSKI POREZNI PROPISI U 2012. (2012.) IZDANJE NA CD-U	150,00 KN	____	KOM

PLAĆE I RADNI ODNOSI

20. OBVEZNA OSIGURANJA U 2011. (2011.)	130,00 KN	____	KOM
21. PLAĆE, IZMJENE PDV-a I FISKALIZACIJA OD 1. SIJEČNJA 2013.	120,00 KN	____	KOM

PRAVO I OSTALO

22. PLANIRANJE U SUSTAVU JAVNE NABAVE (2012.)	100,00 KN	____	KOM
23. SUSTAV JAVNE NABAVE ZBIRKA PROPISA (2012.)	100,00 KN	____	KOM
24. SUSTAV I PRAKSA JAVNE NABAVE (2010.)	300,00 KN	____	KOM
25. POSLOVANJE TRGOVINE (PRAVO - RAČUNOVODSTVO - POREZI) (2009.)	190,00 KN	____	KOM

AKTUALNO

A) ARHITEKTONSKO - URBANISTIČKI NATJEČAJ I PRAKTIČNA PROVEDBA DAVANJA KONCESIJA (NOVO! 2014.)	200,00 KN	____	KOM
B) JAVNA NABAVA RADOVA - NOVA GRAĐEVINSKA REGULATIVA I FIDIC PRAVILA (NOVO! 2014.)	200,00 KN	____	KOM
KOMPLET A) + B)	300,00 KN	____	KOM
- PLANIRANJE U SUSTAVU PRORAČUNA 2014. - 2016.	150,00 KN	____	KOM
- PRIPREMA I REALIZACIJA INVESTICIJA U JAVNOJ NABAVI + DOPUNA PREMA IZMIJENJENOM ZAKONU O JAVNOJ NABAVI I NOVOM ZAKONU O PDV-u	250,00 KN	____	KOM
- PRAVNA ZAŠTITA U JAVNOJ NABAVI (2012.)	100,00 KN	____	KOM
- POSLOVNO PLANIRANJE, KONTROLA I ANALIZA. (2012.)	250,00 KN	____	KOM
- PROVEDBENI PROPISI U SUSTAVU JAVNE NABAVE	200,00 KN	____	KOM
- PLAĆANJE I OSIGURANJE PLAĆANJA (2011.)	260,00 KN	____	KOM
- KOLEKTIVNI UGOVORI U DRŽAVNIM I JAVNIM SLUŽBAMA (2011.)	100,00 KN	____	KOM
- UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO I RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U JAVNOM SEKTORU - IZABRANE TEME - (2011.)	250,00 KN	____	KOM

Svotu od _____ kn za naručene publikacije platit ćemo unaprijed (avansom) po primitku predračuna.

Puni naziv, točna adresa naručitelja: .....

.....

žiroračun: ..... OIB: ..... telefon: ..... telefax: .....

e-mail: .....

Potpis i pečat naručitelja:

.....

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

organizira stručno usavršavanje

PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO
primjeri, zadaci i vježbe

U Zagrebu, 13. - 17. listopada 2014.

Dvorana Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika,
Zagreb, J. Gotovca 1/II. (kod Kvaternikovog trga)

PROGRAM:

1. SUSTAV PRORAČUNA
- zakonodavni okvir
- struktura proračuna I proračunski ciklus
- financiranje iz proračuna
- proračunske klasifikacije
- planiranje u sustavu proračuna - praktični primjeri

2. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO
- poslovne knjige i knjigovodstvene isprave
- načela iskazivanja imovine i obveza
- načela iskazivanja prihoda i rashoda
- popis imovine i obveza - inventura - praktični primjeri

3. SADRŽAJ I PRIMJENA RAČUNSKOG PLANA
- prihodi i rashodi poslovanja - razred 3 i 6
- prihodi od prodaje i rashodi za nabavu nefinancijske imovine - razred 4 i 7
- zaduživanje i otplata kredita - razred 5 i 8
- dugotrajna nefinancijska imovina - nabava, prijenosi unutar proračuna, donacije, prodaja, rashod, ispravak vrijednosti
- financijska imovina - zajmovi, depoziti, predujmovi - blagajničko poslovanje
- praćenje i evidentiranje financiranja projekata iz fondova EU
- vremenska razgraničenja - evidentiranje
- praktični rad polaznika- evidentiranje na pripremljenim zadacima

4. REZULTAT POSLOVANJA I FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI
- utvrđivanje rezultata po aktivnostima
- korekcija i raspodjela rezultata
- zaključivanje poslovnih knjiga
- popunjavanje obrazaca financijskih izvještaja i izrada Bilješki
- praktični rad polaznika - utvrđivanje rezultata prema pripremljenim zadacima

5. FISKALNA ODGOVORNOST
- ustrojavanje predmeta o fiskalnoj odgovornosti
- kako izraditi i prilagoditi interne procedure - praktični primjeri
- obavezni privitak računu - otpremnica, servisno izvješće, narudžbenica, ugovor
- provođenje testiranja i dokazi po područjima iz Upitnika o fiskalnoj odgovornosti temeljem računovodstvenog evidentiranja

6. PLANIRANJE I PRAĆENJE IZVRŠENJA JAVNE NABAVE
- pripremne radnje za planiranje
- računovodstvene podloge za količinsko i vrijednosno planiranje
- povezanost plana nabave s financijskim planom odnosno proračunom
- računovodstveno praćenje nabave - ugovora, narudžbenice
- izvršenje ugovora
- praktični rad polaznika - izrada plana nabave,utvrđivanje nepravilnosti

7. PLAĆE, NAKNADE I OSTALA MATERIJALNA PRAVA
- određivanje visine plaće državnih i javnih službenika i namještenika
- novčana prava uređena kolektivnim ugovorima
- povezanost evidencija o radnom vremenu i isprava o obračunanoj plaći
- obračun plaće, olakšice i način evidentiranja plaće
- materijalna prava zaposlenika - dnevnice, putni troškovi,pomoći, nagrade i darovi
- naknade troškova osobama izvan radnog odnosa
- drugi dohodak - vanjski suradnici - oporezive i neoporezive isplate - evidentiranje
- stručno osposobljavanje bez zasnivanja radnog odnosa - evidentiranje prihoda i rashoda
- popunjavanje JOPPD obrasca

Predavači: savjetnici - urednici RIZNICE i RIF-a: dr. sc. Marija Zuber, mr. sc. Kornelija Sirovica, mr. sc. Andreja Milić, mr. sc. Jasna Nikić
Literatura: priručnik s prezentacijama predavača, zadaci i vježbe za knjiženje polaznicima
Cijena usavršavanja: 3.000,00 kuna za jednog sudionika, uključuje PDV-e, literaturu i okrjepu svakog dana tijekom pauza
Trajanje programa: ukupno trajanje 35 sati
Početak predavanja: svaki dan od 9 sati

Nakon završetka polaznici dobivaju RIF-ovo Uvjerenje o pohađanju stručnog usavršavanja.

Uplate na: HZ RIF, Zagreb, IBAN: HR1423600001101241118 ili gotovinom prije početka. OIB: 75508100288.
Informacije: 01/4686 - 500, 4686 - 505; telefax: 01/4686 - 496; e-mail: pretplata@rif.hr

ZBOG OGRANIČENOG BROJA MJESTA
PRIJAVA OBVEZNA

Prijavnica

za stručno usavršavanje **PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO primjeri, zadaci i vježbe**

Zagreb, **13. - 17. listopada 2014.**

Prijavljujemo sljedeće polaznike:

1. ..... 3. .....
2. ..... 4. .....

NAZIV I ADRESA TVRTKE: .....

.....

OIB: ..... e-mail: ..... telefon: ..... telefax.: .....

PREDRAČUN: ☐ DA ☐ NE

M.P.

Ovlaštena osoba:

.....

Oproštaj s ljetom je lakši uz **Point***2000*

Ljetu je kraj. Povratak na posao je tu. Slijedi jesen, zima, pa proljeće... Daleko je iduće ljeto. Pomisao na gomilu nesređenih papira i zaostalih informacija na radnom stolu čini da se mnogi nerado vraćaju na posao. Ipak, za one koji imaju **Point***2000*, oproštaj sa ljetom je puno lakši. Moraju se odreći plaže i palmi, ali ono što ih čeka u uredu je sređeno i ažurno – dovoljan je samo pritisak na tipku da bi se na ekranu otvorili svi potrebni podaci, i da bi se mogle donijeti ispravne poslovne odluke.

Za one rijetke iz poslovnog svijeta, koji dosad nisu upoznali **Point***2000*, možemo reći da se radi o najraširenijem poslovnom informacijskom sustavu u Hrvatskoj, ali ukupno gledano, i u cijeloj regiji, čija izuzetna pouzdanost ima tri oslonca:

- Vrhunska softverska tehnologija (troslojna Oracle arhitektura)
- Veliko iskustvo razvojnog tima
- Velika baza poslovnih korisnika, koja u suradnji sa razvojnim timom potiče neprekidno usavršavanje sustava.

Pritom su cijene formirane po modelu *najviše po uloženoj kuni* nedostižne za konkurente u istoj kategoriji, jednako kao i gotovo nevjerovatna fleksibilnost u radu.

Područja primjene

Point*2000* je modularan programski proizvod sa velikim mogućnostima parametriranja. Izborom odgovarajućih modula te postavljanjem parametara, sustav je moguće koristiti u gotovo svim granama djelatnosti:

• Industrija • Trgovina (veleprodaja i maloprodaja) • Graditeljstvo • Promet • Ugostiteljstvo • Bankarstvo • Državne ustanove • ...

Sveobuhvatni informacijski sustav

Point*2000* je namijenjen informatizaciji gotovo svih segmenata poslovanja privrednog subjekta. Svi moduli sustava međusobno su povezani, tako da transakcija nastala u jednom modulu, automatski izaziva promjene u svim modulima u kojima je to potrebno.

Point*2000* pokriva slijedeće segmente poslovanja:
• Nabava, Prodaja • Knjigovodstvo i Financije • Zalihe • Fakturiranje • Proizvodnja • Servisi • Poslovodstva • Kadrovi • Plaće• Drugi dohodak • Trajna (osnovna) sredstva • POS sustavi u trgovini i ugostiteljstvu • ...

Point*2000* raste s Vama

Osim što vam pruža uvid u podatke i daje informacije neophodne za vođenje Vašeg poslovanja, **Point***2000* i raste u skladu s Vašim potrebama. Zbog njegove modularne arhitekture u mogućnosti ste u bilo koje vrijeme proširiti svoj informacijski sustav, bilo dodavanjem novog računala koje pristupa sustavu, bilo proširenjem mogućnosti sustava. Kao u slagalici, Vi jednostavno dodajete nove module sustava, šireći na taj način njegovu funkcionalnost. Od izuzetne važnosti je da svaki novi aplikacijski modul radi na isti način kao i prethodni, što uz istovjetno korisničko sučelje omogućuje njegovo brzo usvajanje, te uštedu Vašeg vremena i Vaših sredstava.

POINT

10255 Zagreb, Donji Stupnik, Gospodarska 12, telefon: +385 (0)1 6530-999, fax: +385 (0)1 6530-990, e-mail: point@point.hr • http://www.point.hr
Regionalni ured: HR-21204 Dugopolje, Kneza Domagoja 59, Poslovna zona Dugopolje, telefon: +385 (0)21 44 00 66, fax +385 (0)21 567 932
Support centar Ploče: HR-20340 Ploče, Trg Prišnica 1, tel./fax: +385 (0)20 670 222; 670 276 E-mail: point@point.com.hr • http://www.point.com.hr

QUALITY SYSTEM CERTIFICATION ISO 9001 DNV

www.marketingart.hr