

Financijski izvještaji i računovodstvena rješenja u uvjetima inflacije

Dokuzović, Bruno

Master's thesis / Diplomski rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University North / Sveučilište Sjever**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:122:824608>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-01**

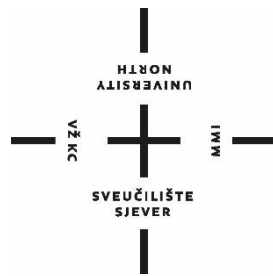


Repository / Repozitorij:

[University North Digital Repository](#)



SVEUČILIŠTE SJEVER
SVEUČILIŠNI CENTAR VARAŽDIN



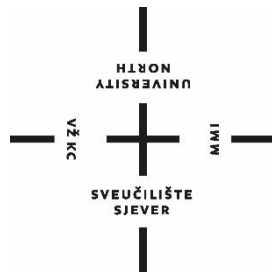
DIPLOMSKI RAD 376/PE/2022

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI I
RAČUNOVODSTVENA RJEŠENJA U UVJETIMA
INFLACIJE

Bruno Dokuzović

Varaždin, rujan, 2022.

SVEUČILIŠTE SJEVER
SVEUČILIŠNI CENTAR VARAŽDIN
Studij Poslovna ekonomija



DIPLOMSKI RAD 376/PE/2022

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI I
RAČUNOVODSTVENA RJEŠENJA U UVJETIMA
INFLACIJE

Student:

Bruno Dokuzović, 0336009078

Mentor:

prof. dr. sc. Lorena Mošnja-Škare

Varaždin, rujan, 2022.

Prijava diplomskog rada

Definiranje teme diplomskog rada i povjerenstva

ODJEL Odjel za ekonomiju

STUDIJ diplomski sveučilišni studij Poslovna ekonomija

PRISTUPNIK Bruno Dokuzović

MATIČNI BROJ 0336009078

DATUM 24.02.2022.

KOLEGIJ Računovodstvo i financije

NASLOV RADA Financijski izvještaji i računovodstvena rješenja u uvjetima inflacije

NASLOV RADA NA ENGL. JEZIKU Financial statements and accounting solutions in conditions of inflation

MENTOR Lorena Mošnja-Škare

ZVANJE prof. dr. sc.

ČLANOVI POVJERENSTVA

1. izv.prof.dr.sc. Ante Rončević, predsjednik

2. prof.dr.sc. Lorena Mošnja-Škare, mentorica

3. prof.dr.sc. Anica Hunjet, članica

4. doc. dr. sc. Ivana Martinčević, zamj. član

5.

Zadatak diplomskog rada

BROJ 376/PE/2022

OPIS

Istražiti postojeća rješenja računovodstva u uvjetima inflacije i rezultate njihove primjene pri financijskom izvještavanju u cilju postizanja što realnijeg prikaza financijskog položaja i uspješnosti poslovanja gospodarskih subjekata u okolnostima inflacije. Usporediti raspoloživa rješenja, kritički se osvrnuti i predložiti mogućnosti njihovog unapređivanja kao rezultat provedenog istraživanja i kreativnog promišljanja. Student može osim sekundarnih izvora, provesti empirijsko istraživanje na zadanu temu ili case study metodom razmotriti inflatorne učinke i mogućnosti njihovog neutraliziranja primjenom metoda i tehnika računovodstva inflacije.

ZADATAK URUČEN 24.02.2022.



Sažetak:

Inflacijsko računovodstvo ili računovodstvo inflacije, odnosno cjelokupni koncept računovodstva inflacije jest jedno od kompleksnijih ili zamršenijih dijelova računovodstva, kao znanstvene discipline i uslužne djelatnosti, iz razloga što se sastoji od raznoraznih postupaka, a koji uvjetuju ili pretpostavljaju stanovita računovodstvena znanja, kompetencije, i umijeće. Isto tako, utoliko jest specifično područje računovodstva, primarno kao znanstvene discipline, koliko jest i sama inflacija specifična i unikatna gospodarska pojava, s obzirom na svoje izvore, samo djelovanje te posljedično učinke ili efekte koje implicira na cjelokupno gospodarstvo, odnosno gospodarski sustav neke zemlje. Također, u teoriji i praksi razvijeni su sustavi, odnosno konkretno različiti pristupi, metode ili tehnike koncepta računovodstva inflacije, a koji omogućavaju njegovu svrsishodnu primjenu te posljedično razumljivost računovodstvenih informacija prezentiranih na takav način. Samo aktualiziranje ili usklađivanje sadržaja financijskih izvještaja, putem navedenog računovodstvenog koncepta, odnosno različitih računovodstvenih pristupa, metoda ili tehnika, jest utoliko nužno iz razloga što inflacija, kao specifična gospodarska pojava, implicira svojstvene utjecaje ili učinke (efekte) na računovodstvene informacije sadržane u samim financijskim izvještajima. Takvim usklađivanjem ili korigiranjem elemenata ili stavki financijskih izvještaja, postiže se aktualnost istih, a s obzirom na spomenute inflacijske utjecaje ili učinke, što pak omogućava objektivno sagledavanje financijskog položaja i financijske uspješnosti pojedinog poslovnog subjekta te posljedično donošenje ispravnih poslovnih odluka. Međutim, provedeno primarno istraživanje u sklopu ovog rada jednostavno navodi na zaključak kako poslovni subjekti u RH nisu u mogućnosti ili sposobni primjenjivati koncept računovodstva inflacije, u vidu provedbe usklađivanja svojih financijskih izvještaja, iz razloga neupoznatosti s istim te neposjedovanja potrebnih ili odgovarajućih resursa za primjenu istog. Isto tako, navedeno potkrjepljuje i činjenica kako gotovo svi poslovni subjekti u obrađenom uzorku ne poznaju gotovo ili praktički nikakve pristupe, metode ili tehnike koncepta računovodstva inflacije. No, navedeno jest donekle i razumljivo, budući da se velikom većinom radi o poslovnih subjektima novijeg datuma, a koji posluju unutar stabilnog inflacijskog okruženja, odnosno okruženja stabilnih cijena, kada nema potrebe za razmatranjem te primjenom pojedinih instrumenata ili alata koncepta računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva.

Ključne riječi: *koncept računovodstva inflacije, inflacijski uvjeti, usklađivanje financijskih izvještaja, inflacijski gubici i dobiti, pristupi računovodstva inflacije*

Summary:

Inflation accounting or accounting for inflation, that is, the overall concept of accounting for inflation, is one of the more complex or intricate parts of accounting, as a scientific discipline and service industry, because it consists of various procedures, which condition or assume certain accounting knowledge, competences and art. Likewise, insofar as it is a specific area of accounting, primarily as scientific discipline, as much as inflation itself is a specific and unique economic phenomenon, given its sources, action, and consequently the effects that imply on the entire economy, that is, the economic system of a country. Also, in theory and practice, acceptable and applicable inflation accounting systems have been developed, that is, specifically different approaches, methods, or techniques of the concept of inflation accounting, which allow its purposeful application and consequently the intelligibility of accounting information presented in such a way. Only the actualization or harmonization of the content of financial statements, through the said accounting concept, i.e., different accounting approaches, methods, or techniques, is insofar as necessary for the reason that inflation, as a specific economic phenomenon, implies the inherent influences or effects on the accounting information contained in the financial statements themselves. Such harmonization or correction of elements or items of financial statements, achieves the actuality of them, and in view of the aforementioned inflation influences or effects, which in turn allows for an objective view of the financial position and financial performance of a particular business entity and consequently the right business decisions to be taken. However, the conducted primary research within the framework of this paper simply leads to the conclusion that business entities in the Republic of Croatia are not able to apply the concept of inflation accounting, in the form of the implementation of the adjustment of their financial statements, for reasons of lack of recognition with the same and lack of the necessary or adequate resources for the application of it. Likewise, this is supported by the fact that almost all business entities in the processed sample know almost or practically no approaches, methods, or techniques of the concept of accounting for inflation. However, this is somewhat and understandable, since they are largely recent businesses operating within a stable inflation environment, i.e. a stable price environment, when there is no need to consider and apply individual instruments or tools of the concept of inflation accounting or inflationary accounting.

Keywords: *inflation accounting concept, inflation conditions, adjustments of financial statements, inflation losses and gains, approaches to inflation accounting*

POPIS KRATICA:

ZOR – Zakon o računovodstvu

GFI-POD – Godišnji financijski izvještaji poduzetnika

GFI – Godišnji financijski izvještaji

GAAP – Opće prihvaćena računovodstvena načela

HSFI – Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

MSFI – Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

RH – Republika Hrvatska

ICT – informacijsko komunikacijske tehnologije

BIL - Bilanca

RDG – Račun dobiti i gubitka

CPI – Indeks potrošačkih cijena

HA – Povijesno računovodstvo

HCPI – Harmonizirani indeks potrošačkih cijena

MRS – Međunarodni računovodstveni standardi

PLA – Računovodstvo razina cijena

BDP – Bruto domaći proizvod

DZS – Državni zavod za statistiku

HC(A) – Povijesno troškovno računovodstvo

CCA – računovodstvo tekuće vrijednosti ili tekuće troška

CPP(A) – računovodstvo tekuće ili konstantne kupovne moći

HRK – Hrvatska kuna

PLC – promjene razina cijena

GPP(A) – računovodstvo opće kupovne moći

CVA – računovodstvo tekuće ili trenutne (konstantne) vrijednosti

Rk – korekcijski faktor

RC – troškovi zamjene

PV – sadašnja vrijednost

NRV – neto utrživa vrijednost

N, M, P, L – nemonetarna imovina (N); monetarna imovina (M); obveze (L); kapital (P)

Sadržaj:

1.	UVOD.....	1
1.1.	Problem i predmet rada	2
1.2.	Ciljevi i hipoteza rada	3
1.3.	Izvori i metode prikupljanja podataka	4
1.4.	Struktura rada	5
2.	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE	6
2.1.	Vrste računovodstva.....	6
2.2.	Temeljni financijski izvještaji	8
2.3.	Definiranje temeljnih financijskih izvještaja	12
2.3.1.	Izvještaj o financijskom položaju (Bilanca).....	12
2.3.1.1.	Stavke Bilance (Izvještaja o financijskom položaju).....	13
2.3.1.2.	Vrednovanje (procjena) stavki/pozicija Bilance	15
2.3.2.	Izvještaj o uspješnosti poslovanja (Račun dobiti i gubitka).....	18
2.3.2.1.	Definiranje stavki (elemenata) Izvještaja o uspješnosti poslovanja	19
3.	RAČUNOVODSTVO I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U UVJETIMA INFLACIJE	22
3.1.	Pojmovno određenje (definiranje) inflacije	22
3.2.	Računovodstveno tretiranje inflacijskih uvjeta.....	23
3.2.1.	Vrednovanje (procjena, mjerenje) značajnih elemenata financijskih izvještaja	24
3.2.2.	Kriteriji vrednovanja (procjene) ili mjerenja elemenata financijskih izvještaja	25
3.2.2.1.	Trošak nabave (model nabavne vrijednosti)	25
3.2.2.2.	Ostali kriteriji vrednovanja/procjene/mjerenja elemenata financijskih izvještaja	26
3.3.	Koncept računovodstva inflacije.....	29
3.3.1.	Pojmovno određenje (definiranje) računovodstvenog koncepta inflacije.....	29
3.3.2.	Funkcioniranje računovodstvenog koncepta inflacije.....	30
3.3.3.	Prednosti i nedostaci računovodstvenog koncepta inflacije.....	32
3.4.	Tradicionalni u odnosu na suvremeni računovodstveni sustav (koncept)	34

3.4.1.	Inflacijski gubici/dobici (BIL i RDG).....	39
3.5.	Metode (tehnike) računovodstva inflacije	40
3.5.1.	Računovodstvo opće kupovne moći	42
3.5.1.1.	Primjena računovodstva opće kupovne moći	43
3.5.1.2.	Metodologija primjene računovodstva opće kupovne moći	45
3.5.1.3.	Primjer primjene računovodstva opće kupovne moći.....	46
3.5.1.4.	Prednosti i nedostaci računovodstva opće kupovne moći	50
3.5.2.	Računovodstvo tekuće vrijednosti (tekućeg troška)	50
3.5.2.1.	Primjena računovodstva tekuće vrijednosti (tekućeg troška)	52
3.5.2.2.	Metodologija primjene računovodstva tekuće vrijednosti (tekućeg troška)	53
3.5.2.3.	Primjer primjene računovodstva tekuće vrijednosti (tekućeg troška)	54
3.5.2.4.	Prednosti i nedostaci računovodstva tekuće vrijednosti ili tekućeg troška	57
4.	ISTRAŽIVANJE MOGUĆNOSTI PRIMJENE KONCEPTA RAČUNOVODSTVA INFLACIJE U RH	58
4.1.	Ciljevi i hipoteza istraživanja.....	58
4.2.	Metodologija istraživanja	59
4.3.	Definiranje i opis uzorka istraživanja	59
4.4.	Opis upitnika	60
4.5.	Rezultati istraživanja	61
4.5.1.	Deskriptivna statistika	61
4.5.2.	Razvrstavanje uzorka prema kriteriju ZOR-a (razvrstavanje poduzetnika)	68
4.5.3.	Računovodstveni koncept inflacije (inflatorno računovodstvo) – mišljenja i stavovi ispitanika.....	72
4.5.4.	Diskusija rezultata istraživanja (odgovori ispitanika)	89
4.5.5.	Statistička obrada.....	90
4.5.5.1.	Koeficijent unutarne dosljednosti (Cronbach Alpha koeficijent).....	90
4.5.5.2.	Deskriptivna (opisna) statistika anketnih pitanja (zbirno).....	91
4.5.5.3.	Deskriptivna (opisna) statistika anketnih pitanja (pojedinačno)	92
4.5.5.4.	Pearson-ov koeficijent korelacije	95
4.5.5.5.	Kros tabelarni prikaz.....	96
4.5.5.6.	Povezanost (korelacija) varijabli	101
4.5.6.	Ograničenja istraživanja	102
4.6.	Zaključak istraživanja.....	103

5. KRITIČKI OSVRT	104
6. ZAKLJUČAK.....	106
LITERATURA (IZVORI)	107
Popis slika	110
Popis grafikona	110
Popis tablica	112
Popis jednadžbi	113
IZJAVA O AUTORSTVU	114

1. UVOD

Financijski izvještaji, kao pojam, vrlo se često koriste unutar krugova stručnjaka i ljudi iz prakse, a kada se razmatra poduzeće kao zaseban entitet. Prvenstveno jest potrebno napomenuti kako poduzeće zapravo predstavlja sveobuhvatnu terminologiju „tvrtke“, što je samo dio onoga što se pod istim podrazumijeva. Naime, tvrtka predstavlja svojevrsno ime pod kojim određeni poslovni (gospodarski) subjekt djeluje unutar gospodarstva. Pa tako, tvrtka podrazumijeva kako poduzeća (kao pravne osobe), tako i samostalne djelatnosti obrta, slobodnih i ostalih zanimanja (kao fizičke osobe). Međutim, gotovo uvijek poduzeća jesu prvenstveni objekt razmatranja kada se radi o financijskim izvještajima, a kao pokazateljima (financijskog) poslovanja istog, dok se termin „tvrtka“ rjeđe koristi u kontekstu fizičkih osoba, kao samostalnih djelatnosti različitih zanimanja. Navedeno jest i razumljivo, budući da poduzeća jesu po definiciji obveznici poreza na dobit, odnosno stječu dobit, a time su obveznici sastavljanja i objavljivanja propisanih (definiranih) financijskih izvještaja, ovisno o veličini poduzetnika prema definicijama Zakona o računovodstvu (ZOR), koji ujedno propisuje obvezu sastavljanja i objavljivanja prethodno spomenutih financijskih izvještaja. S druge strane, fizičke osobe, koje obavljaju samostalne djelatnosti različitih zanimanja, jesu po definiciji obveznici poreza na dohodak, odnosno stječu dohodak, te nisu obveznici sastavljanja i objavljivanja spomenutih financijskih izvještaja definiranih prethodno spomenutim ZOR-om, već svoje poslovne transakcije, a samim time i cjelokupno poslovanje, evidentiraju i vode na sasvim drugačiji, odnosno različiti način od ovdje spomenutih poduzeća. Međutim, fizičke osobe (samostalne djelatnosti) mogu postati obveznici poreza na dobit te time postati obveznici sastavljanja i objavljivanja propisanih financijskih izvještaja, a prema odredbama spomenutog ZOR-a, što je dobrovoljno, a obvezno ukoliko prijeđu određene kriterije poslovanja u vidu određenih financijskih pokazatelja. Također, kada se govori o pojmu poduzeća, bitno je napomenuti kako se isti u zakonskim okvirima naziva trgovačko društvo, a što je zapravo istovjetno pojmu poduzeća. Upravo navedena diskusija jest potrebna u svrhu poimanja poslovnih subjekata, obveznika financijskog izvještavanja, a u vidu propisanih temeljnih financijskih izvještaja.

Međutim, fokus ovog rada jest na računovodstvenom konceptu koji se naziva računovodstvo inflacije ili inflatorno računovodstvo, i to sve u kontekstu financijskih izvještaja, odnosno konkretno financijskog izvještavanja u uvjetima inflacije. Naime, posljednja obračunska, odnosno kalendarska godina bilježi razine stope inflacije koje se kreću između 5 i 6%, u odnosu na prethodno obračunsko razdoblje, odnosno konkretno godinu, dok primjerice polovica tekuće

kalendarske (poslovne) godine, u odnosu na polovicu prethodne kalendarske (poslovne) godine bilježi čak više od 10% godišnje stope inflacije. Navedeno jest vidljivo iz pojedinih pokazatelja kojima se uobičajeno mjeri inflacija poput indeksa potrošačkih cijena, te harmoniziranog indeksa potrošačkih cijena, a koji zapravo reprezentiraju stopu inflacije u nekoj zemlji (državi). Stoga, razvidno je kako je stopa inflacije porasla na godišnje razine od 5 do 6%, dok polovica tekuće godine u odnosu na početak prethodne godine bilježi stopu inflacije od čak 13%, što zapravo implicira opći porast cijena te služi kao indicija za razmatranje upravo spomenutog računovodstvenog koncepta, a u vidu objektivnog (realnog) prikazivanja financijskih izvještaja, tj. elemenata sadržanih unutar istih, a s obzirom na utjecaj inflacije. Međutim, navedena stopa inflacije odnosi se isključivo na jedno (proteklo) obračunsko razdoblje, tj. poslovnu (kalendarsku) godinu, dok stopa inflacije kroz duže vremensko razdoblje (npr. 5, 10, 15 i više godina), može poprimiti znatno veće vrijednosti, i to većinom dvoznamenkaste, pa čak i troznamenkaste. Navedeno jest značajno posebice iz gledišta dugotrajne imovine pojedinog poslovnog subjekta, i to u vidu njezina naknadnog vrednovanja, a što u konačnici ima utjecaja i na sam poslovni (financijski) rezultat poslovnog subjekta. Upravo navedeno predstavlja problem, odnosno predmet istraživanja, a koji se konkretno odnosi na preispitivanje mogućnosti primjene koncepta računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva od strane različitih poslovnih subjekata u praksi, odnosno konkretno mogućnosti prepravljanja (modificiranja) ili prilagođavanja (usklađivanja) financijskih izvještaja upravo opisanim uvjetima inflacije. U svrhu navedenog, provodi se anonimna anketa (upitnik), a čiji su ispitanici poslovni subjekti na području Republike Hrvatske (RH), odnosno sa sjedištem unutar iste. Temeljem navedenog, može se reći kako je zapravo cilj istraživanja, odnosno cjelokupnog rada u konačnici, preispitati mogućnosti primjene spomenutog računovodstvenog koncepta od strane poslovnih subjekata u praksi, a što se odnosi na financijsko izvještavanje u uvjetima inflacije, odnosno prilagodbu (usklađivanje) financijskih izvještaja upravo uvjetima inflacije, a što dovodi do osnovne tvrdnje, odnosno hipoteze ovog rada, navedene u nastavku.

1.1. Problem i predmet rada

Problem (predmet) ovog rada odnosi se na preispitivanje mogućnosti primjene (implementacije) koncepta računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva, u smislu financijskog izvještavanja u uvjetima inflacije, a što se pak odnosi na svojevrsno prilagođavanje (usklađivanje) samih financijskih izvještaja poslovnih subjekata, upravo temeljem primjene ili uporabe spomenutog računovodstvenog koncepta. Najprije jest potrebno definirati osnovne

postavke spomenutog koncepta računovodstva inflacije, odnosno određene principe (načela) i sam sadržaj istog, a sve to u vidu financijskog izvještavanja poslovnih subjekata u uvjetima inflacije, odnosno prilagođavanja (usklađivanja) prethodno odabranih financijskih izvještaja uvjetima inflacije. Također, u tom kontekstu, potrebno je odabrati pojedine financijske izvještaje, a koji su propisani (definirani) prethodno spomenutim ZOR-om te pobliže razmotriti iste, u svrhu naknadnog prilagođavanja (usklađivanja) istih uvjetima inflacije, odnosno primjene (implementacije) navedenog koncepta računovodstva inflacije. Isto tako, potrebno je ukratko pojasniti pojam inflacije, s obzirom na njezinu implikaciju na samo financijsko izvještavanje poslovnih subjekata. Zatim, sve navedeno jest potrebno ukomponirati u zasebno poglavlje, a koje pojašnjava upravo svrhu samog koncepta računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva, putem različitih pristupa opisanih u dostupnoj i relevantnoj stručnoj i znanstvenoj literaturi, a što ujedno podrazumijeva i sekundarne izvore literature, koji se koriste za potrebe pisanja ovog rada, dok se navedeni predmet rada nastoji razraditi i pomoću provedbe primarnog istraživanja, putem anonimne ankete (upitnika), a pritom su ispitanici upravo poslovni subjekti, koji zadovoljavaju uvjet obveznika Godišnjih financijskih izvještaja – Poduzetnika (GFI-POD), te su relevantni za razmatranje navedenog problema ili predmeta istraživanja ovog rada.

1.2. Ciljevi i hipoteza rada

Ciljevi ovog rada vežu se uz teoretsko i dijelom praktično definiranje osnovnih postavki ili premisa samog koncepta računovodstva inflacije, a u smislu financijskog izvještavanja u uvjetima inflacije, što se ponajviše odnosi na razmatranje sekundarnih izvora literature, odnosno stručnih i znanstvenih radova koje su proveli i objavili drugi autori. Isto tako, potrebno je istražiti mogućnosti primjene ili implementacije spomenutog računovodstvenog koncepta od strane poslovnih subjekata, konkretno u vidu mogućnosti prilagođavanja svojih financijskih izvještaja uvjetima inflacije, odnosno elemenata ili stavki sadržanih u istima, a na koje inflacija implicira određene utjecaje ili učinke. Navedeno jest potrebno istražiti pomoću primarnog (znanstvenog) istraživanja, koje pak daje uvid u podatke „iz prve ruke“, a koje se provodi putem anonimne ankete (upitnika), a čiji su ispitanici poslovni subjekti, obveznici GFI-POD. Dakle, potrebno je istražiti jesu li poslovni subjekti u mogućnosti ili sposobnosti primjenjivati računovodstveni koncept inflacije, odnosno provoditi usklađivanje svojih financijskih izvještaja (Bilanca, te Račun dobiti i gubitka) uvjetima (učincima ili efektima) inflacije, a sve radi realnijeg ili objektivnijeg prikazivanja računovodstvenih informacija sadržanih u istima.

Stoga, navedeno podrazumijeva pogodbeni način, a temeljem određenih preduvjeta. Pa tako, kao glavno istraživačko pitanje, odnosno premisa ili pretpostavka razmatranja istraživanja ovog rada može se navesti sljedeće: *Jesu li poslovni (gospodarski) subjekti u mogućnosti ili sposobnosti primjenjivati koncept računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva, a kada inflacija, odnosno stopa iste prelazi određene razine na godišnjoj razini te posebice na višegodišnjim razinama, a to sve u smislu mogućnosti prilagođavanja ili modificiranja (prepravljanja ili usklađivanja) financijskih izvještaja uvjetima inflacije, u svrhu što realnijeg ili objektivnijeg prikazivanja cjelokupnog (financijskog) položaja ili stanja te poslovanja određenog poslovnog (gospodarskog) subjekta, odnosno u konačnici financijskog rezultata poslovanja istog?*

Naime, iz prethodno navedenog istraživačkog pitanja, kao glavne istraživačke pretpostavke ovog rada, može se konstruirati konkretna tvrdnja ili hipoteza ovog rada:

Hipoteza 1 (H₁): *Poslovni (gospodarski) subjekti jesu u mogućnosti primjenjivati koncept računovodstva inflacije, a u vidu prilagođavanja (usklađivanja) svojih financijskih izvještaja uvjetima inflacije, za razdoblje kada inflacija prelazi određene godišnje, a posebice višegodišnje razine.*

1.3. Izvori i metode prikupljanja podataka

Izvori (literatura) koja se koristi za izradu ovog rada prvenstveno se odnosi na sekundarne izvore, odnosno različite stručne i znanstvene radove. Međutim, za potrebe izrade spomenutog rada, odnosno za potrebe provođenja istraživanja unutar istog, pored razmatranja sekundarnih izvora literature, potrebno je provesti i primarno (znanstveno) istraživanje. Što se pak tiče metoda prikupljanja podataka, a za potrebe provođenja navedenog istraživanja unutar rada, odnosno za potrebe provođenja primarnog znanstvenog istraživanja, odabrana jest metoda anonimne ankete (upitnika), a koja jest unaprijed sastavljena, u pisanom obliku. Naveden istraživački alat (anketa/upitnik) služi upravo potvrđivanju, odnosno opovrgavanju glavne tvrdnje spomenutog istraživačkog rada, a što zapravo predstavlja prethodno definiranu i navedenu hipotezu istog.

1.4. Struktura rada

Rad se sastoji od četiri velika poglavlja, počevši od iznošenja predmeta, teme i primarnih ciljeva istog te posljedično konstruiranja glavne pretpostavke ili hipoteze rada, a s obzirom na spomenuti predmet i temu istog. Također, navodi se definiranje onoga što se naziva financijsko izvještavanje, te samih financijskih izvještaja kao glavnih objekata ili predmeta istog. Nadalje, razrađuje se računovodstveno sagledavanje inflacije, kao gospodarske pojave, u vidu implikacija koje ista pretpostavlja na računovodstvene informacije sadržane unutar spomenutih financijskih izvještaja. U nastavku se navodi pojam koncepta računovodstva inflacije, te njegovo funkcioniranje. Zatim se navodi odnos tradicionalnog računovodstvenog sustava (koncepta) u odnosu na suvremeni računovodstveni sustav (koncept), a koji bi trebao uvažavati inflacijske utjecaje na računovodstvene kategorije, odnosno same elemente financijskih izvještaja. Kao posljednja teorijska stavka navode se zasebne metode ili tehnike računovodstvenog koncepta inflacije, a čijom se primjenom zapravo ostvaruje usklađivanje financijskih izvještaja, odnosno elemenata sadržanih unutar istih kako bi se na taj način uklonili učinci koje inflacija implicira na iste. U daljnjem dijelu rada iznose se rezultati provedenog primarnog istraživanja, a koje se tiče ispitivanja glavne pretpostavke ili hipoteze ovog rada, odnosno detaljna analiza samih odgovora ispitanika (poslovnih subjekata). Rezultati spomenutog istraživanja statistički se obrađuju, isto tako uz brojne popratne grafičke prikaze te statističke izračune. U konačnici, iznose se zapažanja i zaključci provedenog istraživanja te svojevrsni kritički osvrt kao i zaključak cjelokupnog rada.

2. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE

Financijski izvještaji predstavljaju svojevrsno ogledalo poslovnog subjekta, ponajviše glede njegovih financijskih rezultata ili postignuća njegova (financijskog) aspekta poslovanja, odnosno djelovanja. Naime, financijski izvještaji jesu dio eksternog (vanjskog) računovodstva, a koje jest usmjereno ponajviše ka vanjskim (eksternim) korisnicima istih. Vanjski korisnici financijskih izvještaja podrazumijevaju vanjske aktere (sudionike) okruženja pojedinog poslovnog subjekta, kao organizacije. Upravo iz navedenog razloga, financijski izvještaji jesu definirani od strane ZOR-a, a kako bi bili standardizirani i međusobno usporedivi. Također, financijski izvještaji ujedno jesu glavni objekt financijskog izvještavanja. Međutim, u svrhu jasnijeg razumijevanja same tematike financijskih izvještaja, kao svojevrsnog instrumenta unutar znanstvene discipline računovodstva, u nastavku ovog poglavlja iznose se određene osnovne vrste računovodstva, u kontekstu financijskog izvještavanja, ingerencije i usmjerenja istog, a s obzirom na cjelokupno okruženje poslovnih (gospodarskih) subjekata, odnosno ekosustava unutar kojeg isti djeluju.

2.1. Vrste računovodstva

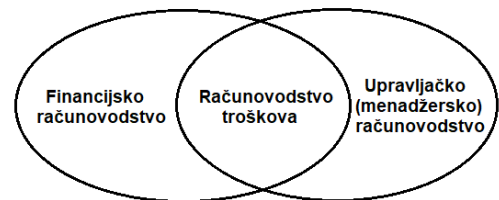
Uobičajeno se navode tri vrste računovodstva, a to su sljedeće: [Čotrić i Matak, 2017: 14]

- Financijsko računovodstvo
- Računovodstvo troškova, te
- Upravljačko (menadžersko) računovodstvo

Financijsko računovodstvo pretežno se smatra samostalnom, zasebnom vrstom računovodstva, a s obzirom na spomenuti obuhvat poslovanja poslovnih subjekata te kao takvo može i pretežno djeluje samostalno, neovisno od ostalih navedenih vrsta računovodstva, no ipak zahtijeva i crpi određene podatke, odnosno informacije iz ostalih vrsta računovodstva, pretežno iz računovodstva troškova ili troškovnog računovodstva. Upravo je ova vrsta računovodstva najzaslužnija u prikupljanju informacija potrebnih za sastavljanje te prezentiranje propisanih financijskih izvještaja. Prema Čotrić i Matak (2017), financijsko je računovodstvo upravo derivat cjelokupnog računovodstvenog procesa, a čiji su završni proizvod upravo spomenuti financijski izvještaji. Dakle, zadatak spomenute vrste računovodstva jest osigurati sve potrebne

podatke, te na sintetički ili zbirni, odnosno sažeti način prikazati financijske (ekonomske) rezultate poslovanja pojedinog poslovnog subjekta upravo putem temeljnih (propisanih) financijskih izvještaja.

Računovodstvo troškova ili pak troškovno računovodstvo uvelike korespondira s ostalim ovdje navedenim vrstama računovodstva te iste zapravo i uvjetuje. Drugim riječima, računovodstvo troškova ili troškovno računovodstvo pruža svojevrzne ulazne podatke ostalim vrstama računovodstva, a kako bi iste tada mogle iznjedrili svrsishodne i pouzdane računovodstvene informacije, na temelju koji pak sam menadžment određenog poslovnog subjekta donosi različite poslovne odluke, što je ujedno zadatak ili svrha menadžerskog (upravljačkog) računovodstva. Također, troškovno računovodstvo služi kao podloga upravljačkom računovodstvu, te je ponekad i integralni dio istog. Isto tako, upravljačko računovodstvo isključivo jest interno orijentirano, čija jest glavna svrha ili zadatak pružiti kvalitetne i pravodobne računovodstvene informacija na temelju kojih jest moguće donošenje ispravnih poslovnih odluka. Jednostavna shema u nastavku prikazuje povezanost vrsta računovodstva.



Slika 1. Povezanost dijelova ili vrsta računovodstva

Izvor: Izrada autora prema Gulin, D., Spajić, F., Spremić, I., Tadijančević, S., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L.: Računovodstvo, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb, 2003., str. 410.

Međutim, u funkcionalnom smislu, može se navesti i nešto složeniji shematski prikaz, a koji detaljnije prikazuje samu povezanost i uvjetovanost navedenih vrsta računovodstva, u nastavku.



Slika 2. Međuovisnost različitih vrsta računovodstva

Izvor: Čotrić, A, Matak, J.: Knjigovodstvo poduzeća 1, Priručnik, Algebra, Zagreb, 2017., str. 15.

Također, u nastavku se prikazuje povezanost i uvjetovanost vrsta računovodstva, s aspekta poslovnog okruženja, te samog usmjerenja računovodstvenih informacija u ingerenciji spomenutih različitih vrsta računovodstva, kako slijedi.



Slika 3. Korisnici financijskih izvještaja s obzirom na vrste (obuhvat) računovodstva, te okruženje poslovnog subjekta

Izvor: izrada autora

Također, ovdje jest bitno napomenuti kako je jedino financijsko računovodstvo u onom dijelu obveze sastavljanja i objavljivanja (prezentiranja) propisanih (temeljnih) financijskih izvještaja, uvelike uvjetovano zakonskim propisima (odredbama), dok preostali dio financijskog računovodstva, kao i ostale vrste računovodstva, jesu u potpunosti definirane poslovnim potrebama pojedinog poslovnog subjekta.

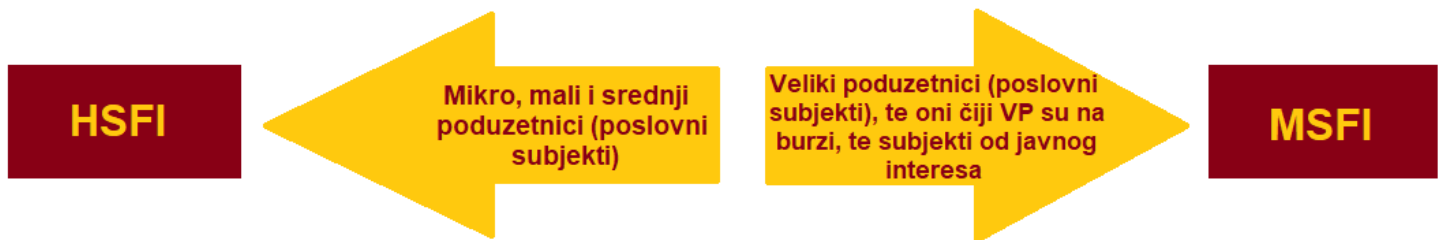
2.2. Temeljni financijski izvještaji

Temeljni financijski izvještaji predstavljaju one financijske izvještaje koji su definirani (propisani) od strane i prethodno spomenutog ZOR-a, odnosno svojevrsna su osnova ili temelj informiranja vanjskih korisnika o svim relevantnim financijskim stavkama ili aspektima poslovanja pojedinog poslovnog subjekta. Također, financijski izvještaji ujedno podrazumijevaju „završnu fazu računovodstvenog procesiranja (ili obrade podataka, a unutar

računovodstvenog sustava, *op.a.*) i pojavljuju se kao nositelji računovodstvenih informacija“ (Žager, Sačer, Mališ i dr., 2021: 91). Također, Gulin, Spajić, Spremić i dr. (2006) navode kako su financijski izvještaji zapravo svojevrsni proizvod računovodstva te su namijenjeni unutarnjim i vanjskim korisnicima. Isto tako, prema Safret, Marić i dr. (2014) financijski izvještaji jesu temeljni ili osnovni način predočivanja računovodstvenih informacija, pretežito onih financijskog obilježja. [Safret, Marić i dr., 2014: 89] Prema tome, jasno se može razlučiti distinkcija svojevrsnih generičkih vrsta financijskih izvještaja, prema uvjetovanosti sastavljanja istih, a koji se dijele na one koji su zakonom uvjetovani (propisani), te oni koji to nisu, odnosno koji se definiraju prema različitim potrebama financijskog izvještaja svakom pojedinog poslovnog subjekta.

Također, temeljni financijski izvještaji propisani su sadržajem i formom (oblikom), iz razloga usporedivosti, odnosno predstavljaju „sličnu informaciju u sličnom obliku“ (Meigs&Meigs, 1999: 7). U svrhu ispunjenja navedenog, isti se sastavljaju prema svim relevantnim računovodstvenim standardima, odnosno u skladu sa skupom pravila koja se nazivaju *Općeprihvaćena računovodstvena načela* (eng. *Generally Accepted Accounting Principles*; GAAP). Dakle, to su „temeljna pravila koja se koriste (rabe, *op.a.*) pri računovodstvenom procesiranju (ili obradi, *op.a.*) podataka“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 36), a sve u svrhu sastavljanja i javnog objavljivanja spomenutih temeljnih financijskih izvještaja, koji time dobivaju status svojevrsne javne informacije. Upravo je navedeno temelj transparentnosti, odnosno izvještavanja konkretno vanjskih korisnika o financijskom aspektu poslovanja poslovnih subjekata.

Što se tiče same tehničke obveza sastavljanja i prezentiranja različitih pojedinih temeljnih financijskih izvještaja, ZOR također i ovdje propisuje svojevrsno razvrstavanje poslovnih subjekata (poduzetnika) prema veličini, te samim time i obvezu sastavljanja pojedinih financijskih izvještaja iz skupine temeljnih istih. Također, u skladu s razvrstavanjem poslovnih subjekata, ZOR propisuje i obvezu primjene pojedinih računovodstvenih standarda, nacionalnih – Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) ili međunarodnih – međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI), a što se u tehničkom smislu preklapa s obvezom sastavljanja pojedinih temeljnih financijskih izvještaja. Opisani odnos prikazan jest shematski u nastavku.



Slika 4. Obveza primjene pojedinih računovodstvenih standarda, a s obzirom na veličinu poduzetnika (poslovnog subjekta)

Izvor: modificirano prema Safret, M., Marić, B. i dr.: Računovodstvo 4, Školska knjiga, Zagreb, 2014., str. 89.

Nadalje, kada se radi konkretno o financijskim izvještajima, a koji se smatraju temeljnim ili osnovnim prema zakonskim odredbama i sukladno tome obvezi primjene, navode se sljedeći: [Žager, Sačer, Mališ i dr., 2021: 92 ; zakon.hr-ZOR]

- Bilanca
- Račun dobiti i gubitka
- Izvještaj o novčanim tokovima
- Izvještaj o promjenama kapitala
- Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti te
- Bilješke uz financijske izvještaje

Ovdje navedene bilješke uz financijske izvještaje jesu sastavni dio istih, a svrha ili cilj spomenutih bilješki jest pobliže pojašnjenje, određenje ili definiranje pojedinih stavki ili pozicija unutar samih financijskih izvještaja, dajući im određeni analitički karakter.

Međutim, nisu svi poduzetnici (poslovni subjekti) obvezni sastavljati i prezentirati apsolutno sve temeljne financijske izvještaje, već se obveza sastavljanja istih veže uz prethodno spomenuto razvrstavanje poslovnih subjekata prema veličini, a sukladno ZOR-u, što je tablično prikazano u nastavku.

Tablica 1. Obveza sastavljanja i prezentiranja pojedinih financijskih izvještaja prema ZOR-u, a s obzirom na razvrstavanje poduzetnika

Obveznici sastavljanja i prezentiranja		
Vrsta izvještaja prema ZOR-u	Mikro i mali poduzetnici (poslovni subjekti)	Srednji i veliki poduzetnici (poslovni subjekti)
Bilanca	DA	DA
Račun dobiti i gubitka	DA	DA
Izvještaj o novčanom toku	NE	DA
Izvještaj o promjenama kapitala	NE	DA
Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti	NE	DA
Bilješke uz financijske izvještaje	DA	DA

Izvor: modificirano prema Safret, M., Marić, B. i dr.: Računovodstvo 4, Školska knjiga, Zagreb, 2014., str. 89.

Također, navedene temeljne financijske izvještaje moguće je prikazati i pomoću jednostavnog shematskog prikaza, a koji prikazuje i međusobnu povezanost ili uvjetovanost istih, no o tome više riječi u nastavku rada. Spomenuta shema prikazana je u nastavku.



Slika 5. Temeljni financijski izvještaji i njihova međusobna povezanost (uvjetovanost)

Izvor: izrada autora

2.3. Definiranje temeljnih financijskih izvještaja

Unutar ovog potpoglavlja potrebno jest ukratko pobliže pojasniti (definirati) temeljne financijske izvještaje, a radi daljnjeg razvoja same tematike ili teme rada. Pa tako, u nastavku se navode potpoglavlja koja ukratko pobliže pojašnjavaju sam pojam, te određena osnovna obilježja spomenutih temeljnih financijskih izvještaja, posebice u kontekstu teme rada, a za potrebe daljnje razrade istog.

2.3.1. Izvještaj o financijskom položaju (Bilanca)

Izvještaj o financijskom položaju ili stanju jest jedan od temeljnih (osnovnih) financijskih izvještaja, koji prikazuje financijski položaj određenog poslovnog subjekta na određeni datum ili dan, a kao određenu vremensku točku ili trenutak unutar poslovne godine istog. Navedeni financijski položaj prikazuje se putem tri računovodstvene ili ekonomske kategorije, a to su: imovina, obveze i kapital (glavnica). Dakle, upravo je svrha navedenog financijskog izvještaja prikazati „financijsko stanje (ili položaj, *op.a.*) danog poslovnog subjekta na određeni dan“ (Meigs&Meigs, 1999: 15) unutar poslovne (obračunske) godine, a što u konačnici „služi za ocjenu sigurnosti poslovanja“ (Čotrić i Matak, 2017: 16) spomenutog poslovnog subjekta. Također, u navedenom smislu, spomenuti financijski izvještaj ima obilježje statičnog financijskog izvještaja, iz razloga što prikazuje financijski položaj točno u određenoj vremenskoj točki, odnosno presjeku određenog vremenskog intervala.

Prema HSFI-u bilanca „je sustavni pregled imovine, obveza i kapitala na određeni datum“ (Crikveni Filipović, 2020: 11). Ovdje se navodi kako je dotični financijski izvještaj u svojstvu sustavnog pregleda, a što se može povezati s činjenicom kako su prethodno navedene tri kategorije unutar strukture ili forme (oblika) istog prikazane upravo na sustavan način te su iste u (bilančnoj) ravnoteži, a budući da se prikazuju u dvije odvojene sekcije ili kolone, odnosno stupca, i to kao lijevi i desni stupac¹. Navedeni stupci ili strane nazivaju se *aktiva* i *pasiva*. Također, bitno je napomenuti kako je i samo porijeklo izraza, pojma ili termina *bilanca* često vezano uz određene strane riječi ili složenice, a koje u svojoj biti označavaju ili odražavaju „vagu“, a što pak aludira na prethodno navedenu (bilančnu) ravnotežu. Isto tako, riječ iz engleskog jezika koja odražava ravnotežu ili balans (eng. *Balance*), također može poslužiti kao

¹ Međutim, u tehničkom smislu, a radi lakše prezentacije podataka ili stavki sadržanih unutar spomenutog financijskog izvještaja, ovdje navedena lijeva i desna kolona, odnosno stupac jednostavno se često prikazuju jedan ispod drugog.

poveznica na samo porijeklo izraza, a što je i službeni naziv ovog izvještaja u spomenutom govornom području (eng. *Balance Sheet*).

Nadalje, budući da se transakcijske promjene, odnosno poslovne promjene ili transakcije, u poslovanju pojedinog poslovnog subjekta događaju gotovo neprekidno (kontinuirano), upravo je u tom smislu bitno ili potrebno odrediti određeni vremenski presjek, te samim time svojevrsni „snimak imovine, obveza i kapitala (glavnice)“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 50), upravo za određenu vremensku točku, konkretno datum bilance, a unutar određenog vremenskog intervala, odnosno konkretno poslovne (obračunske) godine. Upravo iz navedenih razloga, „datum bilance jest važan jer se financijski položaj (...) (poslovnog subjekta, *op.a.*) može brzo promijeniti“ (Meigs&Meigs, 1999: 15), a to dakako iz prethodno opisanih razloga što se poslovne transakcije, a koje za posljedicu imaju promjene strukture i vrijednosti prethodno navedenih triju računovodstvenih (ekonomskih) kategorija same bilance, odvijaju gotovo neprekidno, u skladu s odvijanjem poslovnih procesa pojedinog poslovnog subjekta.

2.3.1.1. *Stavke Balance (Izvještaja o financijskom položaju)*

Prethodno navedene tri računovodstvene ili ekonomske kategorije, a čiji se financijski položaj nastoji prikazati pomoću navedenog financijskog izvještaja, obuhvaćaju imovinu, obveze i kapital ili glavnica. Imovina obuhvaća ili podrazumijeva ukupnost sredstava ili ekonomskih resursa koje pojedini poslovni subjekt posjeduje, a koji su rezultat prošlih ili povijesnih poslovnih događaja (transakcija), od kojih se očekuju buduće ekonomske (financijske) i druge koristi, uporabom, korištenjem ili primjenom istih. Obveze pak podrazumijevaju postojeće dugove poslovnog subjekta prema svim vjerovnicima koji ulažu različite resurse u dotični poslovni subjekt. Također, rezultat su prošlih, nastalih ili povijesnih poslovnih događaja, odnosno poslovnih transakcija. Isto tako, podmirenje, odnosno svojevrsno izvršenje (niveliranje) spomenutih obveza rezultira smanjenjem ekonomskih (financijskih) i ostalih resursa dotičnog poslovnog subjekta. Konačno, kapital ili glavnica podrazumijeva ostatak imovine poslovnog subjekta, nakon odbitka ili umanjenja navedenih obveza istog. Iz navedene konstatacije proizlazi kako s jedne strane poslovni subjekt nabavlja, odnosno zaprima u posjed određene resurse, u različitim pojavnim oblicima (financijski, ekonomski, materijalni, fizički i sl.), dok s druge strane stvara svojevrsne obveze, također u različitim pojavnim oblicima, te ono što ostaje zapravo predstavlja kapital (glavnica), odnosno povećanje istog, a putem zarade

(profit/dobit) ili dodatnih ulaganja, no i možebitno smanjenje istog, uslijed stvaranja gubitaka, odnosno više obveza u odnosu na imovinu. Dakle, može se zaključiti kako je osnovni smisao ekonomske ili financijske opstojnosti (postojanja) samog poslovnog subjekta, upravo postizanje što veće razlike između imovine i obveza istog, a što zapravo predstavlja navedeni kapital, odnosno zaradu, konkretno u obliku dobiti (profita). Sve navedeno jest najjednostavnije prikazati pomoću tzv. bilančne jednadžbe, a koja podrazumijeva i bilančnu ravnotežu, kako slijedi:

$$\text{AKTIVA} = \text{PASIVA}$$

$$\text{AKTIVA} = \text{IMOVINA}$$

$$\text{PASIVA} = \text{OBVEZE} + \text{KAPITAL (GLAVNICA)}, \text{ zatim}$$

$$\text{IMOVINA} = \text{OBVEZE} + \text{KAPITAL}, \text{ a iz čega proizlazi}$$

$$\text{KAPITAL (GLAVNICA)} = \text{IMOVINA} - \text{OBVEZE}$$

Navedene konstatacije glede imovine i izvora imovine, jednostavno se mogu prikazati pomoću jednostavnog tabličnog prikaza, a koji zapravo predočava ono što bilanca, kao specifični financijskih izvještaj, u biti predstavlja.

Tablica 2. Prikaz imovine i izvora imovine putem bilance

AKTIVA (IMOVINA)	PASIVA (IZVORI IMOVINE)
-sirovine i materijal	-dobavljač sirovina i materijala
-novčana sredstva	-poslovna banka (kredit/zajam)

Izvor: izrada autora

Isto tako, bitno je napomenuti osnovno razgraničenje elemenata ili stavki bilance, a prema kriterijima koji su uvriježeni i uobičajeno za domaću poslovnu praksu, te je navedeno ujedno i propisano (definirano) Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. Spomenuto razgraničenje elemenata (stavki/pozicija) bilance prikazano je u nastavku, putem jednostavnog tabličnog prikaza.

Tablica 3. Skraćena struktura bilance

AKTIVA	PASIVA
Dugotrajna imovina	Kapital
Kratkotrajna imovina	Dugoročne obveze
Novac	Kratkoročne obveze

Izvor: izrada autora

2.3.1.2. Vrednovanje (procjena) stavki/pozicija Bilance

Budući da bilance predstavlja jedan od (temeljnih) financijskih izvještaja, bit ili sadržaj iste jest prikazan u financijskim terminima, a što podrazumijeva financijsko obilježje kategorija bilance, koje su imovina, obveze i kapital. Upravo takav financijski izričaj omogućava međusobnu usporedivost svih financijskih izvještaja. Međutim, takav financijski izričaj, odnosno konkretno monetarni ili novčani karakter nije uvijek lako odrediv za različite stavke (pozicije) spomenutih kategorija bilance. Navedeno se pojavljuje iz razloga što različite stavke (pozicije) unutar strukture same bilance, jesu različitog pojavnog karaktera ili oblika (forme), te je njihova vrijednost sama po sebi ponekad teško objektivno (realno) ili *fer* odrediva. Navedeno ponajviše dolazi do izražaja ukoliko se radi o promatranju pojedinih stavki (pozicija) bilance tijekom dužeg vremenskog (obračunskog) razdoblja, odnosno tijekom više poslovnih godina. Upravo iz navedenog razloga, a budući da se u knjigovodstvu, kao temeljnom sustavu bilježenja prošlih ili nastalih poslovnih događaja, odnosno poslovnih transakcija, „evidentiraju (bilježe, *op.a.*) poslovni događaji (transakcije, *op.a.*) vrlo heterogenog sastava“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 59), odnosno u različitim mjernim jedinicama ili jedinicama mjere (količinski i vrijednosno), potrebno je sve količinske jedinice „putem odgovarajućeg novčanog iznosa svesti na jednako mjerljive i usporedive veličine“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 59). Stoga, upravo zbog navedene heterogenosti bilančnih pozicija (stavki), a glede njihova vrijednosnog izričaja, potrebno je provoditi vrednovanje ili procjenu istih, uz pomoć odgovarajućih metoda. Isto tako, primjena različitih metoda/postupaka/tehnika vrednovanja ili procjene bilančnih pozicija (stavki), odnosno kategorija iste, može imati utjecaja na istinitost, odnosno točnost te realnost (objektivnost) prikazanih pozicija (stavki) unutar bilance. Također, stalne promjene cijena, odnosno oscilacije u kupovnoj moći novca, konkretno određene valute pojedine zemlje (države), također imaju utjecaja na realno (objektivno) prikazivanje spomenutih pozicija (stavki) unutar bilance. Upravo je ovaj aspekt značajan za daljnje razmatranje tematike unutar ovog rada. U teoriji i praksi razvijene su i primijenjene različite mogućnosti, u vidu različitih metoda/postupaka/tehnika vrednovanja bilančnih pozicija (stavki), a navedenu tematiku razmatraju i računovodstveni standardi, ovisno o kategoriji bilance. No, općenito, Gulin, Spajić, Spremić i dr. (2006) navode različite metode vrednovanja (procjene) imovine i obveza, odnosno bilančnih pozicija, a to su sljedeće: [Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 59-60]

- Trošak nabave (povijesni trošak)
- Tekući trošak (cijena)
- Trošak zamjene

- Tržišna vrijednost
- Utrživa vrijednost
- Neto-vrijednost, koja se može realizirati
- Nadoknativ iznos
- Sadašnja vrijednost
- *Fer* vrijednost
- Vrijednost podmirenja

Međutim, bitno je naglasiti kako se imovina, kao računovodstvena (ekonomska) kategorija, može vrednovati po bilo kojoj od prethodno navedenih metoda, no specifičnija jest situacija s obvezama. Naime, Gulin, Spajić, Spremić i dr. (2006) navode kako se obveze mogu vrednovati isključivo prema odabranim metodama: trošak nabave, tekući trošak, sadašnja vrijednost, vrijednost podmirenja i *fer* vrijednost. [Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 60]

Isto tako, svaki poslovni subjekt ima određen stupanj autonomije, odnosno mogućnost vlastitog izbora odgovarajućih metoda/postupaka/tehnika vrednovanja, odnosno procjene bilančnih pozicija, a sve ovisno o poslovnim potrebama te mogućnostima istog. Samim time, odnosno odabirom ili izborom pojedinih metoda/postupaka/tehnika vrednovanja (procjene) bilančnih stavki, izravno se utječe na visinu konkretno imovine, kao i obveza te posljedično kapitala (glavnice) unutar bilance, a samim time i na visinu troškova, odnosno rashoda unutar strukture računa dobiti i gubitka (izvještaj o uspješnosti poslovanja), sve u vidu konačnog financijskog (poslovnog) rezultata poslovanja. Također, autori Gulin, Spajić, Spremić i dr. (2006) navode i problematiku vrednovanja (procjene), odnosno bilanciranja imovine i obveza, posebice u uvjetima inflacije te napominju kako se u tom slučaju javlja problem istinitog, odnosno točnog i *fer* prikazivanja imovine, obveza, kapitala (glavnice), prihoda, rashoda, te financijskog rezultata poslovanja poslovnih subjekata, a kao osnovnih izvještajnih računovodstvenih (ekonomskih) kategorija sadržanih u istima. [Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 60]

Nadalje, što se pak tiče same imovine, kao bilančne kategorije, bitno je napomenuti kako se ista prilikom nabavke ili stjecanja evidentira (bilježi) po nabavnoj vrijednosti, odnosno trošku nabave. Naknadno pak mjerenje, odnosno vrednovanje (procjena) imovine, a za potrebe sastavljanja i prezentiranja bilance, najčešće se vrši prema metodi troška ili pak prema metodi revalorizacije, a koja jest svojevrsno prikazivanje *fer* vrijednosti, odnosno prema modelu troška ili pak prema modelu revalorizacije. [Žager, Sačer, Mališ i dr., 2021: 95; Crikveni Filipović,

2020: 54, 254] Također, ovdje je bitno napomenuti kako se različite vrste/tipovi/kategorije imovine naknadno vrednuju primjenom različitim metoda, odnosno postupaka. Uobičajeno je da se zalihe procjenjuju po nabavnoj vrijednosti ili pak neto prodajnoj vrijednosti², zatim ulaganja u dionice po pravilu primjenom *fer* vrijednosti, dok se primjerice zgrade najčešće vrednuju po modelu ili metodi (pristupu) revalorizacije. [Žager, Sačer, Mališ i dr., 2021: 107) Međutim, što se pak tiče same *fer* vrijednost, kao termina unutar računovodstvene prakse, odnosno istoimene znanstvene discipline, ista se prema MSFI 13 definira kao „cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji među tržišnim sudionicima na datum mjerenja“ (Crikveni Filipović, 2021: 1051). Također, spomenuta *fer* vrijednost jest „temeljena na tržištu, a ne mjera specifična za neki subjekt“ (Crikveni Filipović, 2021: 1050). Isto tako, u navedenom kontekstu, Žager, Sačer, Mališ i dr. (2021) navode kako ista nije uvijek lako i jednostavno određiva, a to se posebice odnosi na one vrste/tipove/kategorije imovine za koje ne postoji aktivno tržište, kao što je to slučaj za većinu financijske imovine, odnosno konkretno vrijednosnih papira (npr. dionice, obveznice i dr.). Također, spomenuti autori navode kako je to poteškoća za većinu imovine, no ne i za navedenu financijsku imovinu. Međutim, budući da financijska imovina u strukturi financijskog položaja većine domaćih poslovnih subjekata nije značajna, već velikom većinom prevladava realna (stvarna), odnosno materijalna imovina, poput nekretnina, postrojenja, opreme i sl., poslovni subjekti kod vrednovanja (procjene) spomenute imovine gotovo uvijek primjenjuju metodu ili model nabavne vrijednosti (povijesnog troška). Jedan od najčešćih razloga za primjenu navedene metode ili modela jest upravo činjenica kako je trošak nabave (stjecanja) vrlo lako ili barem relativno lako određiv ili utvrdiv, te „nije subjektivno procijenjena vrijednost“ (Žager, Sačer, Mališ i dr., 2021: 96). S obzirom na navedeno, može se navesti kako spomenuta metoda prevladava u domaćoj računovodstvenoj praksi poslovnih subjekata.

Nadalje, što se pak tiče samih obveza, kao bilančne kategorije, bitno je napomenuti kako bi iste „trebale biti originalno (izvorno, *op.a.*) iskazane po sadašnjoj vrijednosti budućih novčanih

² Neto prodajna ili utrživa vrijednost podrazumijeva „procijenjenu prodajnu cijenu u toku redovnog poslovanja, umanjenu za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje“ (Crikveni Filipović, 2020: 125). Dakle, navedeno predstavlja svojevrsni neto iznos, a koji poslovni subjekt očekuje ostvariti (realizirati) prodajnom dotičnih zaliha u redovitom toku ili tijeku poslovanja. To je upravo razlika između prihoda i rashoda, a koji su svojstveni uzročnici stvaranja ili kreiranja određenih poslovnih učinaka, u vidu spomenutih zaliha određenih dobara. Također, navedena vrijednost „ne mora (nužno, *op.a.*) biti jednaka *fer* vrijednosti, umanjenoj za troškove (rashode, *op.a.*) prodaje“ (Crikveni Filipović, 2020: 125), već ista predstavlja isključivo specifičnu vrijednost za svaki pojedini poslovni subjekt, a što dakako ovisi o osnovnim i ostalim postavkama cjelokupnih poslovnih procesa.

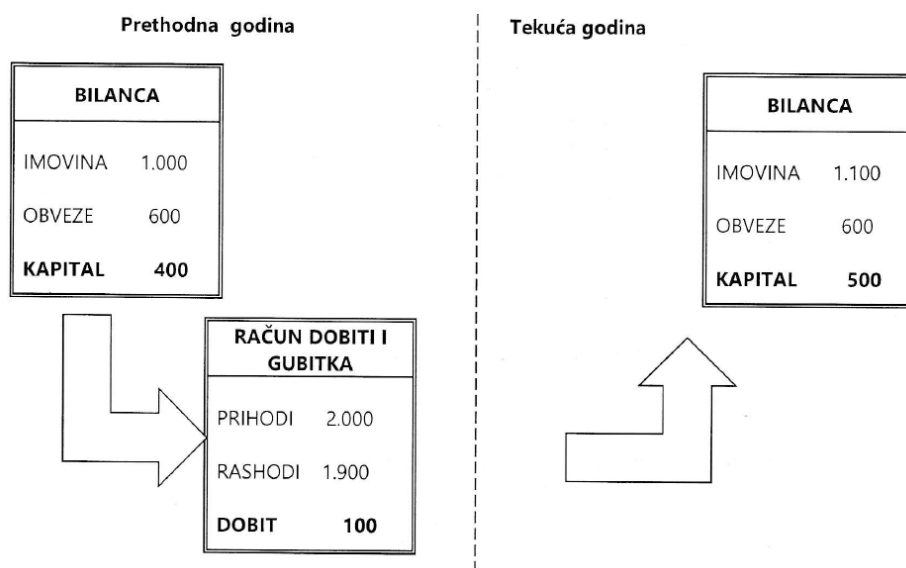
isplata koje su potrebne da se obveze podmire“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 265). No, kao što navode Gulin, Spajić, Spremić i dr. (2006) u praksi se obveze najčešće evidentiraju (bilježe) u poslovnim knjigama te samim time iskazuju u bilanci, u novčanom iznosu koji jest potreban da se iste plate, odnosno sama obveza prema vjerovnicima zatvori ili pak se iste iskazuju prema *fer* (tržišnoj) vrijednosti dobara i/ili usluga, a koje su predmet poslovnog odnosa te produkt nastanka obveza pojedinog poslovnog subjekta prema vjerovniku. Također, „analogno (ili similarno, *op.a.*) procjeni (vrednovanju, *op.a.*) imovine, poslovni subjekti procjenjuju (vrednuju, *op.a.*) i vrijednost obveza“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 265).

Međutim, navedeni statični povijesni model, metoda ili pristup vrlo dobro funkcioniraju u uvjetima stabilne mjerne jedinice, odnosno određene valute pojedine zemlje, ali su „manje zadovoljavajući pod uvjetima nagle inflacije“ (Meigs&Meigs, 1999: 17). Isto tako, Meigs&Meigs (1999) navode kako je zahtjev za objavljivanjem dodatnih informacija, a u vidu korigiranja podataka o cijenama, jednostavno napušten, a to se prvenstveno odnosi na računovodstvenu praksu SAD-a, iz razloga što je trošak pripremanja i objavljivanja takvih informacija unutar financijskih izvještaja jednostavno bio veći od samih koristi dobivenih takvim informacijama. [Meigs&Meigs, 1999: 18] No, s obzirom da je navedena literatura nešto starijeg datuma, te uz činjenicu napretka informacijsko-komunikacijskih tehnologija (eng. *Information and Communication Technologies; ICT*) i cjelokupnih računovodstvenih informacijskih i drugih sustava uz sofisticirane računalne programe/aplikacije, jasno je da bi troškovi pripremanja i objavljivanja takvih informacija u današnjoj suvremenoj računovodstvenoj (poslovnoj) praksi bili znatno manji, te posljedično koristi veće.

2.3.2. *Izvještaj o uspješnosti poslovanja (Račun dobiti i gubitka)*

Izvještaj o uspješnosti poslovanja, odnosno račun dobiti i gubitka još se naziva i izvještaj o dobiti. Naime, navedeni financijski izvještaj prikazuje ono što se naziva (financijska) uspješnost poslovanja, a što je vidljivo putem prihoda i rashoda, ako dviju glavnih kategorija istog. Upravo se financijska uspješnost poslovanja, a glede ostvarivanja dobiti, kao pozitivnog financijskog rezultata, mjeri i iskazuje unutar dotičnog financijskog izvještaja, putem svojevrsnog sučeljavanja prethodno navedene dvije računovodstvene (ekonomske) kategorije istog. Također, ovdje je bitno napomenuti kako je dotični financijski izvještaj po svom karakteru ili obilježju dinamičan, a što je u suprotnosti od bilance. Navedena dinamičnost proizlazi iz činjenice kako isti prikazuje upravo (financijsku) uspješnost poslovanja kroz određeni vremenski interval, a što najčešće podrazumijeva jedno obračunsko razdoblje, odnosno

poslovnu godinu. Isto tako, Žager, Sačer, Mališ i dr. (2021) definiraju račun dobiti i gubitka kao financijski izvještaj koji prikazuje „aktivnosti poduzeća (odnosno poslovnog subjekta, *op.a.*) u određenom (obračunskom, *op.a.*) razdoblju“ (Žager, Sačer, Mališ i dr., 2021: 109). Također, prema HSFI 1, račun dobiti i gubitka „prikazuje prihode i rashode te dobit ili gubitak ostvaren u određenom obračunskom razdoblju“ (Crikveni Filipović, 2020: 11). Isto tako, prema Meigs&Meigs (1999), račun dobiti i gubitka jest financijski izvještaj „od jedne strane koji sumira profitabilnost poslovnog subjekta kroz određeno vremensko razdoblje“ (Meigs&Meigs, 1999: 105). Spomenuta profitabilnost, jednostavno predstavlja sposobnost ostvarivanja profita, odnosno računovodstveno gledano dobiti, kao pozitivnog financijskog rezultata, a što za posljedicu ima povećanje vlasničkog kapitala (glavnice) pojedinog poslovnog subjekta, upravo zahvaljujući pozitivnom financijskom poslovanju. Navedeno zapravo predstavlja i svojevrsnu poveznicu bilance te računa dobiti i gubitka, a što je ukratko prikazano na sljedećoj shemi u nastavku.



Slika 6. Povezanost BIL i RDG

Izvor: Čotrić, A., Matak, J.: Knjigovodstvo poduzeća 1, Priručnik, Algebra, Zagreb, 2017., str. 31.

2.3.2.1. Definiranje stavki (elemenata) Izvještaja o uspješnosti poslovanja

Unutar ovog potpoglavlja potrebno jest ukratko definirati elemente (kategorije), a kao stavke dotičnog financijskog izvještaja. Pa tako, prihodi se gotovo uvijek definiraju kao svojevrsno povećanje ekonomskih koristi, što jest i logično, budući da isti u konačnici, ukoliko jest njihova razlika u odnosu na rashode pozitivna, povećavaju sam kapital (glavnicu) pojedinog poslovnog

subjekta, odnosno u konačnici povećavaju neto vrijednost istog³. Prema HSFI 15, prihod jest „povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu“ (Crikveni Filipović, 2020: 104), odnosno vlasnika samog poslovnog subjekta. Isto tako, Meigs&Meigs (1999) definiraju prihode kao „vrijednosti prodanih roba i usluga koje su iskazane kroz dano računovodstveno razdoblje“ (Meigs&Meigs, 1999: 107).

Nadalje, kada se radi o prihodima kao kategoriji uspješnosti poslovanja, isti se mogu podijeliti u nekoliko vrsta/tipova ili potkategorija, a s obzirom na vrstu ili aspekt obuhvata poslovanja, odnosno prema osnovi ili temelju nastanka. Prema različitim autorima, odnosno literaturi, te računovodstvenim standardima isti se dijele na sljedeće: [Žager, Sačer, Mališ i dr., 2021: 112 ; Čotrić i Matak, 2017: 25 ; Crikveni Filipović, 2020: 105]

- Redoviti prihodi
 - Poslovni prihodi
 - Prihodi od prodaje
 - Ostali poslovni prihodi (zapravo izvanredni prihodi), s obzirom na HSFI
 - Financijski prihodi
- Izvanredni prihodi (zapravo ostali poslovni prihodi, *op.a.*)

Nadalje, rashodi pak se definiraju kao smanjenje ekonomskih koristi, iz razloga što isti zapravo smanjuju vrijednost vlasničkog kapitala ili glavnice, samim time i neto vrijednost poslovnog subjekta, no ne kao takvi, već u korespondenciji s prethodno spomenutim prihodima, kada je razlika navedenih stavki negativna, odnosno negativan je financijski rezultat poslovanja. Prema HSFI 16 rashodi se definiraju kao „smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje

³ Naime, neto-vrijednost poslovnog subjekta smatra se ona vrijednost koja jest rezultat razlike ili oduzimanja ukupne imovine od ukupnih obveza istog. Primjerice, ukoliko određeni poslovni subjekt posjeduje imovinu u ukupnom iznosu od 10.000,00 HRK, dok ukupne obveze istog iznose 5.000,00 HRK. U tom smislu, može se smatrati kako jest neto vrijednost dotičnog poslovnog subjekta jednaka 5.000,00 HRK (10.000,00 – 5.000,00 = 5.000,00). Međutim, postoje situacije kada poslovni subjekt posjeduje primjerice dobar poslovni ugled, a koji pak rezultira time da isti dobro posluje, odnosno zauzima visoku poziciju na tržištu. Navedeno pak se svrstava u svojevrсни *Goodwill*, kao oblik nematerijalne imovine dotičnog poslovnog subjekta te u tom slučaju neto vrijednost istog jest u pravilu veća (viša) od one koja jest dobivena prethodno navedenim izračunom. To iz razloga što se spomenuti *Goodwill* jednostavno ne može iskazati u bilanci poslovnog subjekta, budući da se radi o interno razvijenom istom (upravo u skladu s računovodstvenim standardom HSFI 5/MRS 38). Također, jasno jest vidljivo i to da sama neto vrijednost poslovnog subjekta uvelike i izravno ovisi o vrijednosnom iskazu elemenata bilance, a što pak se može referirati na vrednovanje istih, s obzirom na utjecaje monetarnih poremećaja poput inflacije, koja jest predmet razmatranja unutar ovog rada.

kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu“ (Crikveni Filipović, 2020: 110), odnosno samim vlasnicima pojedinog poslovnog subjekta. Isto tako, Meigs&Meigs (1999) definiraju rashode kao „troškove sadržane u prodanim proizvodima i uslugama“ (Meigs&Meigs, 1999: 108), odnosno svim ostalim poslovnim učincima.

Nadalje, kada se radi o rashodima, slično kao i s prihodima, isti se mogu podijeliti u određene vrste/tipove, odnosno potkategorije, a s obzirom na vrstu ili aspekt obuhvata poslovanja, odnosno prema osnovi ili temelju nastanka. Isti se prema različitim autorima, odnosno literaturi, te računovodstvenim standardima dijele na sljedeće: [Žager, Sačer, Mališ i dr., 2021: 113-114 ; Čotrić i Matak, 2017: 26 ; Crikveni Filipović, 2020: 111,113]

- Redoviti rashodi
 - Poslovni rashodi
 - Rashodi poslovanja
 - Ostali poslovni rashodi (zapravo izvanredni rashodi)
 - Financijski rashodi
- Izvanredni rashodi (zapravo ostali poslovni rashodi, *op.a.*)

Nadalje, sam nastanak prihoda i rashoda te njihova korespondencija glede povećanja/smanjenja ekonomskih koristi, jednostavno se može prikazati pomoću sljedećeg tabličnog prikaza, a koji jest navedena u nastavku.

Tablica 4. Nastanak prihoda/rashoda

PRIHODI	RASHODI
-povećanje imovine	-smanjenje (trošenje) imovine
-smanjenje obveza	-povećanje obveza

Izvor: izrada autora prema Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A. i Žager, L.: Analiza financijskih izvještaja, peto izdanje; načela-postupci-slučajevi, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2021., str. 110.

Takav odnos zorno jest prethodno i prikazan, na Slici 7. u poglavlju 2.3.2., a koji jest u nastavku prikazan pomoću jednostavnih matematičkih formulacija, kako slijedi:

$$\mathbf{PRIHODI - RASHODI = (FINANCIJSKI)REZULTAT POSLOVANJA}$$

$$PRIHODI > RASHODI = DOBIT (PROFIT)$$

$$PRIHODI < RASHODI = GUBITAK$$

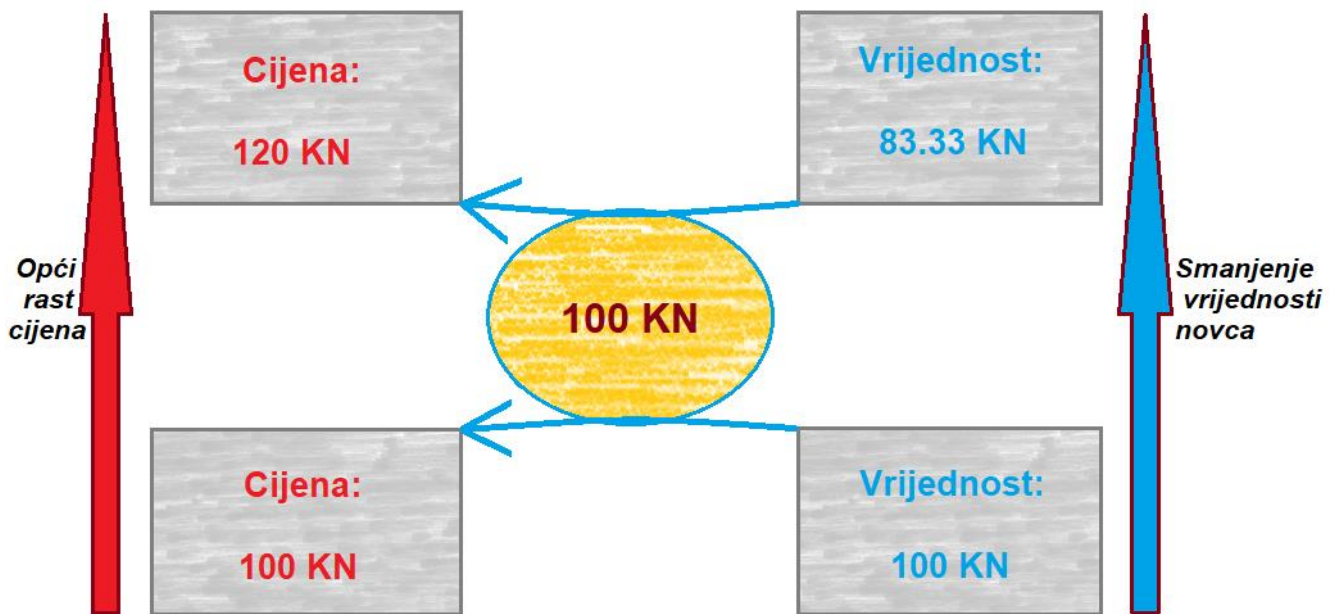
3. RAČUNOVODSTVO I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U UVJETIMA INFLACIJE

U svrhu razmatranja navedenog koncepta računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva, najprije jest potrebno razmotriti određene osnovne postavke i premise same inflacije, kao gospodarske (ekonomske) pojave, odnosno fenomena, zatim jest potrebno pobliže razmotriti sam računovodstveni pristup inflaciji, kao svojevrsni koncept računovodstva inflacije. Zatim jest potrebno razlučiti distinkciju između tradicionalnog i suvremenog računovodstvenog sustava, ponovno u vidu tretiranja inflacijskih učinaka na same računovodstvene informacije, konkretno one sadržane unutar financijskih izvještaja, posebice onih koji su odabrani unutar ovog rada za daljnje razmatranje, a to su konkretno Bilanca te Račun dobiti i gubitka. Također, naposljetku jest potrebno iznijeti određene osnovne definicije i postavke razvijenih i primijenjenih pristupa metoda ili tehnika unutar cjelokupnog koncepta računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva.

3.1. Pojmovno određenje (definiranje) inflacije

Kada se opisuje inflaciju kao gospodarsku (ekonomsku) pojavu ili fenomen, najčešće se navodi kako ista podrazumijeva opći rast cijena, odnosno pad vrijednosti novca, tj. određene novčane valute pojedine zemlje. Pa tako, inflacija podrazumijeva opći rast cijena, odnosno rast cijena većine ili gotovo svih dobara, a što se mjeri indeksom (pokazateljem) potrošačkih cijena (eng. *Consumer Price Indeks; CPI*). Navedeni indeks zapravo reprezentira spomenuti opći rast potrošačkih cijena uobičajenih potrošačkih dobara, odnosno konkretno različitih roba i usluga koje uobičajeno konzumiraju žitelji određene zemlje, a što se pak naziva *Potrošačka košarica dobara*. Isto tako, može se reći kako jest inflacija „približno ili aproksimativno izmjerena promjena cijena putem širokog spektra potrošačkih cjenovnih indeksa“ (Whittington, 1987: 5, *prev.a.*) (pokazatelja) (eng. *Broadly-based Consumer Price Index*). Također, to podrazumijeva da se inflacija javlja kada rastu cijene svih ili gotovo svih dobara, a ne cijene pojedinačnih artikala. S tim u skladu, kada jest prisutan opći rast cijena, s druge strane, može se reći kako sam novac (valuta) gubi svoju realnu ili razmjenjivu vrijednost. Naime, novac (valuta) ne gubi vrijednost sam po sebi (nominalna vrijednost i dalje ostaje ista), no gubi vrijednost u kontekstu

mogućnosti ili snage (moći) razmjene dotičnog novca za druge robe⁴. Stoga, iako nominalna vrijednost ostaje ista, realna vrijednost novca (valute) pada, a što podrazumijeva onu razmjenjivu vrijednost, odnosno onu vrijednost za koju jest dotični novac (valutu) moguće zamijeniti (razmijeniti) za drugu robu, ali i sam novac (ostale valute), budući da isti također predstavlja svojevrsnu robu. Navedena formulacija jednostavno se može prikazati pomoću shematskog prikaza u nastavku.



Slika 7. Pojmovno određenje (definiranje) inflacije
Izvor: izrada autora

3.2. Računovodstveno tretiranje inflacijskih uvjeta

Računovodstveni pristup inflaciji razmatra različite modele kojima jest cilj omogućavanje prikazivanja realnih (objektivnih) računovodstvenih informacija sadržanih u sklopu financijskih izvještaja. Pa tako, Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 29 „*Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima*“, jest računovodstveni standard koji jednim dijelom opisuje postupanje s financijskim izvještajima, odnosno postupanje s financijskim

⁴ Naime, u tom kontekstu, pod razmjenom novca (valute) za određenu robu, podrazumijeva se razmjena istog i za ostale valute, odnosno novac. Dakle, novac (valuta) ne razmjenjuje se isključivo za robu, koja ima svoju uporabnu vrijednost, već se razmjenjuje i za ostale valute (novac) drugih zemalja (država). Pa tako, kada vrijednost određene valute pada, tada jednostavno raste vrijednost strane valute, odnosno novca, upravo kao što rastu i tržišne cijene razmjenjive robe (postojanje inflacije).

izvještavanjem u uvjetima spomenute visoke ili hiperinflacije. U dotičnom računovodstvenom standardu se navodi kako jest potrebno „procijeniti kad je nužno prepraviti financijske izvještaje“ (Crikveni Filipović, 2020: 269), no sam standard ne propisuje apsolutne iznose inflacije kada jest navedeno potrebno primijeniti. Preostale pak rasprave unutar literature većinom se svode na razmatranje različitih modernijih (suvremenijih) pristupa (naknadnog) vrednovanja ili procjene pojedinih stavki financijskih izvještaja, a opet u vidu uzimanja u obzir promjene opće razine cijena, posebice tijekom dužeg vremenskog razdoblja. Međutim, i dalje u praksi prevladava pristup povijesnog sagledavanja vrijednosti računovodstvenih stavki, odnosno pozicija, iz razloga jednostavnosti, te niskih troškova primjene takvog pristupa.

3.2.1. Vrednovanje (procjena, mjerenje) značajnih elemenata financijskih izvještaja

Vrednovanje (procjena), odnosno mjerenje elemenata financijskih izvještaja, a kao osnovnih računovodstvenih (ekonomskih) kategorija, polazi od pretpostavke vrijednosnog priznavanja istih. Vrijednosno priznavanje elemenata financijskih izvještaja predstavlja složen računovodstveni posao, budući da je popraćen brojnim računovodstvenim standardima, te postojanjem (dostupnošću) različitih metoda vrednovanja (procjene), tj. priznavanja istih. Priznavanje (značajnih) elemenata financijskih izvještaja razmatra se u kontekstu monetarnih i nemonetarnih stavki. Obilježje monetarnih stavki jest vrlo laka procjena vrijednosti istih. Takve stavke najčešće podrazumijevaju različite oblike imovine, posebice one kratkotrajne, dakako uključujući i novac, odnosno novčana sredstva. Također, ovdje spadaju i sva potraživanja i obveze, a koje su plative/naplative u novcu, odnosno novčanim sredstvima, posebice one kratkoročnog (kratkotrajnog) karaktera [hr.weblogographic.com]. Ovdje se može pridodati kako jest osnovno obilježje monetarne stavke „pravo na primitak (ili obveza za plaćanje) utvrđenog ili utvrdivog broja jedinica valute“ (Crikveni Filipović, 2020: 316), odnosno novčanih jedinica sredstava. S druge pak strane, nemonetarne stavke jesu obilježene pretežno većom subjektivnošću prilikom samog vrednovanja, odnosno procjene istih, a to iz razloga što se iste ponajviše odnose na nematerijalnu imovinu i ostalu dugotrajnu imovinu, a čije pak početno i naknadno vrednovanje (mjerenje), jest uvelike otežano, budući da za takvu imovinu ne postoje aktivna tržišta, a putem kojih bi se ista mogla jednostavnije i realnije (objektivnije) vrijednosno iskazati⁵ [hr.weblogographic.com]. Također, ovdje se može pridodati kako jest

⁵ U tom kontekstu, potrebno jest napomenuti kako se interno razvijena nematerijalna imovina (poput patenata, franšiza, zaštitnih znakova, različitih marki, *goodwill*-a i sl.), odnosno ista razvijena unutar organizacijske strukture pojedinog poslovnog subjekta, vrlo teško može vrijednosno procijeniti, vrednovati ili mjeriti, te se stoga ista najčešće niti ne iskazuje unutar strukture financijskih izvještaja, tj. konkretno bilance. Međutim, drugačiji jest pak

osnovno obilježje nemonetarne stavke „nepostojanje prava na primitak (ili obveze za plaćanja) utvrđenog ili utvrdivog broja jedinica valute“ (Crikveni Filipović, 2020: 316), odnosno novčanih jedinica sredstava.

3.2.2. Kriteriji vrednovanja (procjene) ili mjerenja elemenata financijskih izvještaja

Navedeni kriteriji jesu i prethodno taksativno navedeni u ovom radu, no ovdje ih je potrebno dodatno pojasniti, a u kontekstu utjecaja pojedinih vanjskih faktora (čimbenika), odnosno konkretno porasta cijena ili inflacije, na definiranje najpovoljnijih kriterija vrednovanja (procjene), odnosno mjerenja elemenata financijskih izvještaja. Bitno jest napomenuti kako Gulin, Spajić, Spremić i dr. (2006) u svom radu razdjeljuju spomenute kriterije, u dvije osnovne skupine, od kojih se prva skupina odnosi na kriterij troška nabave (model nabavne vrijednosti), dok se druga skupina odnosi na preostale kriterije. Navedena podjela ponajviše jest uvjetovana time što prvi kriterij jest ujedno i najprimjenjiviji kriterij vrednovanja/procjene/mjerenja elemenata financijskih izvještaja u praksi poslovanja većine poslovnih subjekata, te je stoga isti prema spomenutim autorima i zasebno naveden (kategoriziran) unutar njihova rada.

3.2.2.1. Trošak nabave (model nabavne vrijednosti)

Navedena metoda, model ili pristup prevladava u tzv. konvencionalnom ili klasičnom (tradicionalnom) računovodstvu, odnosno računovodstvenoj teoriji i praksi, uslijed relativno lako odredive vrijednosti. Glede primjene takvog pristupa, cijena koštanja ili cijena nabave, odnosno konkretno nabavna vrijednost, čini osnovicu ili temelj za vrednovanje, različitih oblika imovine. Takva vrijednost jest relativno lako odrediva, budući da se dogovara putem mehanizma obveznih odnosa između kupca i prodavatelja, odnosno vjerovnika i dužnika, različitim oblicima takvog dogovora i uvjeta dotične poslovne transakcije. Navedeni kriterij jest apsolutno ispravan kada postoji stabilno inflacijsko okruženje, no poteškoće nastaju prilikom primjene istog, a unutar značajnog ili visoko inflacijskog okruženja.

tretman glede vrednovanja (procjene) ili mjerenja, a prilikom stjecanja (kupnje) takve imovine, gdje se ista tada vrijednosno iskazuje, najčešće kao višak vrijednosti nad neto imovinom pojedinog poslovnog subjekta.

3.2.2.2. Ostali kriteriji vrednovanja/procjene/mjerenja elemenata financijskih izvještaja

Pored prethodno navedenog te najuobičajenijeg i najčešće primjenjivanog kriterija, odnosno metode, modela ili pristupa vrednovanja (procjene) ili mjerenja elemenata financijskih izvještaja, računovodstvena teorija i praksa poznaje i ostale metode, modele ili pristupe. Naime, iste se svrstavaju u skupinu ostalih, iz razloga što dijele zajednička obilježja, a u vidu ne toliko česte primjene, te se svi stoga mogu svrstati u jedinstvenu skupinu. Isti su i prethodno navedeni unutar strukture rada, no ovdje ih je potrebno поближе pojasniti, a koji su sljedeći: [Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 100-102]

- Tekući trošak ili tekuća cijena – podrazumijeva zapravo onaj iznos novčanih sredstava ili ekvivalenata istih, a koji jesu aktualni unutar tekućeg ili trenutno promatranog razdoblja. Drugim riječima, navedeno predstavlja novčani izraz za vrednovanje (procjenu) ili mjerenje pojedinih elemenata financijskih izvještaja, u promatranom tekućem razdoblju. Samim time, tekući novčani iskazi, odnosno tekući trošak ili tekuća cijena, jesu u velikoj mjeri relevantni pokazatelj vrijednosti pojedinog elementa financijskih izvještaja. Također, tekući trošak ili tekuća cijena zapravo podrazumijeva „iznos novca ili novčanih ekvivalenata, koje bi trebalo platiti kada bi se ista ili ekvivalentna imovina nabavljala u sadašnjosti“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 100), odnosno u tekućem obračunskom razdoblju. Putem ove metode, modela ili pristupa, moguće jest vrednovati i imovinu i obveze.
- Tržišna vrijednost – vrijednost koja jest aktualna putem trgovanja na tržištu, a kao mehanizma određivanja cijena, putem djelovanja ponude i potražnje s obzirom na dinamiku trgovanja pojedinim objektom ili predmetom promatranja, a što se odnosi na različite oblike imovine, odnosno na različite elemente financijskih izvještaja.. Ovakav pristup upravo jest najviše „prilagođen zahtjevima bilance“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 100), budući da isti odražava stanje elemenata iste na određeni (izvještajni) datum. Putem ove metode, modela ili pristupa moguće jest vrednovati isključivo kategoriju imovine bilance.
- Trošak zamjene – još se naziva i trošak ponovne nabave, odnosno cijena ponovne nabave ili reprodukcijaska cijena. Gulin, Spajić, Spremić i dr. (2006) navode kako jest navedeni pristup nastao upravo za vrijeme galopirajuće inflacije, a u svrhu očuvanja proizvodne sposobnosti ili supstancije pojedinog poslovnog subjekta. Putem ove metode, modela ili pristupa moguće jest vrednovati isključivo imovinu, kao element izvještaja o financijskom položaju (bilance).
- Utrživa vrijednost – „predstavlja iznos novca ili novčanih ekvivalenata, koji se mogu (...) (realizirati, *op.a.*) prodajom imovine u normalnom toku poslovanja“ (Gulin, Spajić,

Spremić i dr., 2006: 101). Normalni tok poslovanja trebao bi odražavati redovite poslovne aktivnosti pojedinog poslovnog subjekta i u tom kontekstu, ovaj način vrednovanja (procjene), konkretno imovine, pretpostavlja dakle protuvrijednost novčanih sredstava ili njihovih ekvivalenata, a koji se mogu realizirati jedino prodajom spomenute imovine. Putem ove metode, modela ili pristupa, moguće jest vrednovati isključivo imovinu, a kao element izvještaja o financijskom položaju (balance).

- Revalorizacija – najjednostavnije podrazumijeva ponovno vrednovanje ili procjenu, odnosno ponovno utvrđivanje vrijednosti imovine i obveza. Navedeno se provodi dakako zbog različitih utjecajnih faktora (čimbenika), a koji djeluju na realno (objektivno) prikazivanje vrijednosti spomenutih elemenata unutar financijskih izvještaja, posebice u uvjetima inflacije. Isto tako, bitno je napomenuti kako „revalorizacijski iznos imovine predstavlja *fer* vrijednost na datum revalorizacije, umanjene za kasniji ispravak vrijednosti“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2006: 101), a s obzirom na amortizaciju spomenute imovine, te može bitna umanjnja vrijednosti. Putem ove metode, modela ili pristupa, moguće jest vrednovati i imovinu i obveze.
- Neto vrijednost koja se može realizirati – odnosi se na neto prodajnu ili neto utrživu vrijednost, a koja jest i prethodno navedena, te definirana unutar ovog rada. Ovaj model vrednovanja najčešće se odnosi na zalihe, kao vrstu kratkotrajne imovine. Putem ove metode, modela ili pristupa, moguće jest vrednovati isključivo kategoriju imovine balance, i to posebice zalihe, kao zasebnu potkategoriju iste.
- Nadoknadiva vrijednost – odnosi se na nadoknadivi iznos koji proizlazi iz sadašnje vrijednosti novčanih tokova, a koji su rezultat prodaje ili upotrebe sredstava. Isto tako, nadoknadivi iznos ili vrijednost imovine odnosi se na maksimalni iznos novčanih tijekova [hr.mcfairbanks.com], a za koje se očekuje realizacija istih. Također, nadoknadivi iznos, odnosno nadoknadiva vrijednost odgovara *fer* vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ili vrijednosti u uporabi, ovisno o tome koja jest vrijednost viša. [hr.mcfairbanks.com] Primjenjuje se kao kriterij vrednovanja (procjene), odnosno mjerenja imovine kao što su nekretnine, postrojenja i oprema. Putem ove metode, modela ili pristupa, moguće jest vrednovati isključivo imovinu, posebice dugotrajnu, a kao elementa izvještaja o financijskom položaju (balance).
- Sadašnja vrijednost – predstavlja onu vrijednost koja jest u danom trenutku relevantna, s obzirom na vremensku dimenziju novca (valute). Drugim riječima, pojam sadašnja vrijednost podrazumijeva buduće očekivane novčane tokove, a koji se svode na sadašnju

(trenutnu) vrijednost novca (valute), za što se uzima u obzir vremenska dimenzija novca, uz primjenu odgovarajućih diskontnih stopa preračunavanja. Dakle, određeni budući novčani tok (npr. novčani izdatak za podmirenje obveza prema određenom vjerovniku) svodi se na sadašnju vrijednost, a upravo radi realnijeg (objektivnijeg) mjerenja, odnosno prikazivanja vrijednosti istih, kao elementa bilance. Putem ove metode, modela ili pristupa, moguće jest vrednovati isključivo kategoriju obveza bilance, posebice one dugoročnog obilježja.

- *Fer* (poštena, korektna) vrijednost – predstavlja „iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj (poslovnoj, *op.a.*) transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti“ (Crikveni Filipović, 2020: 120). Navedena vrijednost jest i prethodno definirana, kako je utvrđeno u MSFI 13, a ovdje jest navedena definicija iz pojmovnika HSFI, koja jest gotovo jednaka definiciji MSFI 13. Isto tako, može se reći kako *fer* vrijednost, kao takva, u samu svoju bit veže određena obilježja većine prethodno navedenih metoda, modela ili postupaka vrednovanja elemenata financijskih izvještaja. Također, navedena vrijednost, odnosno spomenuta metoda, model ili postupak jest specifičan upravo za računovodstvenu terminologiju, te je sve veži broj stručnjaka koji se zalažu za što intenzivniju primjenu ovog modela/metode/pristupa vrednovanja/procjene, odnosno mjerenja/priznavanja elemenata financijskih izvještaja, poglavito kada se radi o naknadnom priznavanju istih. Temeljem navedenog, Gulin, Spajić, Spremić i dr. (2006) navode kako jest upravo *fer* vrijednost značajna za financijske izvještaje. Putem ove metode, modela ili pristupa, moguće jest vrednovati sve elemente financijskih izvještaja, iz razloga multidisciplinarnosti iste.
- Vrijednost podmirenja-iznosi podmirenja – predstavlja vrijednost koja jest potrebna da bi se pojedina podmirila. To je vrijednost koja jest ujedno dogovorena između dužnika (poslovni subjekt), te njegova vjerovnika (npr. dobavljači i sl.). Putem ove metode, modela ili pristupa, moguće jest vrednovati isključivo kategoriju obveza bilance.

Iako se navedene metode pretežno odnose na bilancu kao financijski izvještaj, bitno je napomenuti kako vrednovanje elemenata bilance upravo daljnjom operabilnošću poslovnih transakcija posredno (neizravno) utječe na financijsku uspješnost poslovanja, te posljedično i na sam financijski rezultat poslovanja pojedinog poslovnog subjekta. Navedeno ujedno ponovno naglašava povezanost, uvjetovanost i svojevrsno međudjelovanje spomenutih financijskih izvještaja.

3.3. Koncept računovodstva inflacije

Koncept računovodstva inflacije uvelike se vezuje uz prethodno navedene i opisane metode, modele ili tehnike vrednovanja (procjene) ili mjerenja elemenata financijskih izvještaja. Navedeno jest upravo nužno u uvjetima inflacije, posebice one visoke ili hiperinflacije, a kako bi se eliminirali učinci (efekti) iste na računovodstvene informacije sadržane u financijskim izvještajima. U nastavku se iznose određene osnovne postavke samog koncepta računovodstva inflacije.

3.3.1. *Pojmovno određenje (definiranje) računovodstvenog koncepta inflacije*

Navedeni koncept predstavlja zasebno računovodstveno područje unutar istoimene znanstvene discipline. Navedeno područje proučava utjecaj inflacije na elemente financijskih izvještaja, odnosno na samu izvještajnu relevantnost i točnost istih. Navedeno se ponajviše odnosi na financijski položaj, te (financijsku) uspješnost poslovanja. Isto tako, koncept se može opisati kao proces ili postupak koji se primjenjuje u svrhu uračunavanja velikih (općih) povećanja cijena, a upravo u samu strukturu financijskih izvještaja poslovnog subjekta. [www.accountingtools.com] Također, može se reći kako je računovodstvo inflacije zapravo jedinstvena metoda, model ili pristup, a što se primjenjuje u svrhu prepravljanja (usklađivanja) financijskih izvještaja, odnosno elemenata istih, sukladno učincima (efektima) značajnog općeg rasta cijena, tj. inflacije. [cleartax.in] Jednostavno rečeno, računovodstvo inflacije podrazumijeva usklađivanje financijskih izvještaja tijekom (visoko) inflatornih razdoblja. [hr.education-wiki.com] Isto tako, navedeno zapravo podrazumijeva „niz računovodstvenih metoda osmišljenih u svrhu ispravljanja poteškoća, a koje proistječu iz (tradicionalnog, *op.a.*) računovodstvenog koncepta povijesnih troškova, u slučajevima postojanja visoke inflacije, odnosno hiperinflacije“ (web.abo.fi, *prev.a.*). Iako jest svrha ovog koncepta usklađivanje onih propisanih temeljnih financijskih izvještaja, jasno jest kako navedeno služi i usklađivanju ostalih financijskih izvještaja, koji su pretežno orijentirani internim korisnicima istih, a upravo u svrhu objektivnog (realnog) sagledavanja financijskog stanja i uspješnosti poslovanja, te donošenja ispravnih poslovnih odluka.

3.3.2. *Funkcioniranje računovodstvenog koncepta inflacije*

Što se pak tiče samog funkcioniranja koncepta računovodstva inflacije, odnosno konkretno usklađivanja financijskih izvještaja uvjetima (učincima/efektima) inflacije, bitno je napomenuti kako se u svrhu navedenog najčešće koriste različiti indeksi (pokazatelji) promjene (kretanja) razina cijena. Navedenim usklađivanjem elemenata financijskih izvještaja, uz uporabu spomenutih indeksa (pokazatelja) opće razine (kretanja) cijena, u konačnici se dobiva jasnija slika ili predodžba financijskog stanja te financijske uspješnosti poslovanja pojedinog poslovnog subjekta, a koji jest pretpostavka poslovanja unutar inflacijskog okruženja. Također, inflacijsko računovodstvo još se naziva i računovodstvo razina cijena (eng. *Price Level Accounting; PLA*), a što dodatno aludira na usklađivanje elemenata financijskih izvještaja glede financijskog položaja i uspješnosti poslovanja, s obzirom na trenutne (aktualne) razine cijena, odnosno različite pokazatelje (indekse) istih. [web.abo.fi]

Što se pak tiče različitih indeksa opće razine cijena, a što je ujedno i svojevrsni pokazatelj stope inflacije, bitno je napomenuti kako se u literaturi navodi postojanost i mogućnost primjene različitih spomenutih indeksa razine cijena, a koji se ujedno mogu klasificirati kao opći indeksi (pokazatelji) i kao specifični indeksi (pokazatelji) razina cijena, čije utvrđivanje i objavljivanje najčešće provode različiti državni zavodi (instituti) te središnje banke pojedinih država (zemalja), a kao što je to slučaj u RH.

Međutim, nije slučaj da se u svim državama (zemljama) uvijek izračunavaju pojedini indeksi kretanja općih ili specifičnih razina cijena, poglavito oni koji su klasificirani kao specifični indeksi, već postoje određeni indeksi koji su najznačajniji, odnosno uobičajeni u primjeni, a koji se izračunavaju, te prate i na razini RH. To su indeks potrošačkih cijena, zatim harmonizirani indeks potrošačkih cijena, indeks proizvođačkih cijena industrije te indeks (stambenih) cijena stambenih nekretnina (objekata). [hnb.hr ; web.dzs.hr]

Međutim, prilagodbe ili usklađenja financijskih izvještaja, odnosno elemenata istih, a uz pomoć primjene navedenog računovodstvenog koncepta inflacije, nisu dopuštene ukoliko pojedino gospodarstvo (ekonomija) nije klasificirano kao visoko inflacijsko, odnosno hiperinflacijsko. [www.accountingtools.com] S tim u skladu, MRS 29 navodi kako jest potrebno procijeniti kada jest nužno prepravljavanje, odnosno usklađivanje financijskih izvještaja, a s obzirom na utjecaje visoke inflacije ili hiperinflacije. Isti navodi određena obilježja hiperinflacijskog gospodarstva (privrede), u kontekstu svojevrsnih implikatora primjene računovodstva inflacije, tj. usklađivanja financijskih izvještaja. Navedena obilježja jesu sljedeća: [Crikveni Filipović, 2020: 369; t. 3.]

- Stanovništvo daje prednost čuvanju vlastitih (novčanih, *op.a.*) sredstava u nenovčanoj imovini ili nekoj razmjerno stabilnoj stranoj valuti (devizna novčana sredstva, *op.a.*). Iznosi domaće valute (novca, *op.a.*) odmah se ulažu kako bi se održala kupovna moć iste;
- Stanovništvo ne promatra novčane iznose u domaćoj valuti, već u nekoj razmjerno stabilnoj stranoj valuti. I cijene mogu biti izražene u toj valuti;
- Prodaja i kupnja na kredit odvija se po cijenama kojima se nadoknađuje očekivani gubitak kupovne moći za vrijeme trajanja istog, čak i ako je to razdoblje kratko;
- Kamate, plaće i cijene vezane su uz indeks (pokazatelj, *op.a.*) cijena; i
- Kumulativna se stopa inflacije tijekom tri godine približava ili premašuje 100%

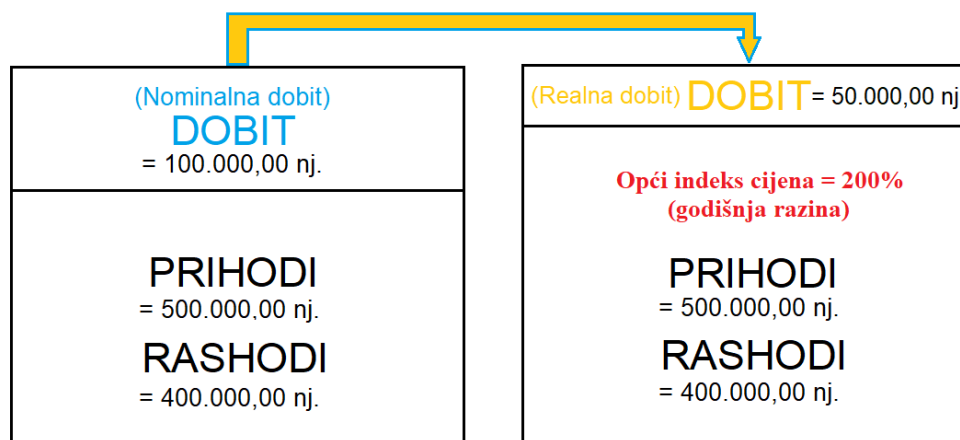
U takvom gospodarskom okruženju funkcionalne valute pojedine zemlje, a u kontekstu financijskog izvještavanja, financijski izvještaji jesu korisni jedino ukoliko su iskazani u mjernoj jedinici, odnosno valuti, koja vrijedi na kraju izvještajnog razdoblja. Iznosi u bilanci se prepravljaju (usklađuju) tako da budu iskazani u mjernoj jedinici (valuti) koja vrijedi na kraju izvještajnog razdoblja, a za koje se ista sastavlja, primjenom općeg indeksa cijena. Što se pak tiče računa dobiti i gubitka, iznosi unutar istog također se prepravljaju (usklađuju) u mjernu jedinicu (valutu) koja vrijedi na kraju izvještajnog razdoblja, primjenom općeg indeksa cijena. [Crikveni Filipović, 2020: 370, 373; t. 11., t. 30.]

Također, ovdje jest potrebno ponovno se osvrnuti na elemente financijskih izvještaja, posebice bilance, u vidu kategorija iste, a s obzirom na monetarni/nemonetarni karakter (obilježje). S tim u skladu, MRS 29 navodi kako se monetarne stavke u pravilu ne prepravljaju (usklađuju), a s obzirom na opći indeks cijena, iz razloga što se iste izražavaju u mjernoj jedinici, odnosno novčanoj jedinici, a koja vrijedi na kraju izvještajnog razdoblja. Navedeno se posebice odnosi na monetarne stavke kao što su novac (novčana sredstva) te stavke potraživanja i obveza u novcu, odnosno za čije se protudjelovanje očekuje plaćanje, tj. naplata u novcu (novčana sredstva). Isto tako, MRS 29 navodi kako se sve ostale stavke bilance smatraju nemonetarnim stavkama. Također, kada se nemonetarne stavke, evidentiraju (knjiže) unutar poslovnih knjiga po tekućim iznosima, na kraju izvještajnog razdoblja (npr. neto utrživa vrijednost, *fer* vrijednost i sl.), iste se tada ne prepravljaju (usklađuju). Sva ostala nemonetarna imovina i obveze se prepravljaju (usklađuju). Međutim, u određenim slučajevima u praksi, opći indeks cijena nije raspoloživ za izvještajna razdoblja za koja se spomenutim MRS-om zahtijeva prepravljanje (usklađivanje) istih, a tada pak se može primijeniti svojevrsna procjena, odnosno kretanje

deviznog tečaja između funkcijske valute (novca) izvještavanja poslovnog subjekta te određene razmjerno stabilne strane valute. [Crikveni Filipović, 2020: 371; t. 12., t. 14., t. 17.]

3.3.3. Prednosti i nedostaci računovodstvenog koncepta inflacije

Navedeni i ukratko pojašnjeni računovodstveni koncept dakako posjeduje brojne prednosti, no isto tako i nedostatke ili mane. Naime, kao jedna od osnovnih prednosti jest dakako objektivniji (realniji) prikaz elemenata financijskih izvještaja, a što se ponajviše tiče samog financijskog stanja te (financijske) uspješnosti poslovanja. To ujedno veću iskaznu i informativnu moć s obzirom na korisnike financijskih izvještaja, posebice one vanjske investitore ili ulagatelje u pojedini poslovni subjekt. Isto tako, navedeno rezultira praktičnijom te relevantnijom analizom ekonomičnosti poslovnog subjekta, i to usporedbom postojećih (aktualnih) rezultata prodaje s trenutnim ili tekućim troškovima (eng. *Current Costs*). [cleartax.in] Temeljem navedenog, može se reći kako ovakav računovodstveni koncept, odnosno pristup, tijekom razdoblja inflacije, posebice visoke ili hiperinflacije, samim time utječe i na konačan iskaz financijskog rezultata poslovanja pojedinog poslovnog subjekta koji primjenjuje navedeni računovodstveni koncept, odnosno koji posluje u uvjetima visokog ili hiperinflacijskog gospodarstva. Drugim riječima, dobit (profit) ili gubitak odražavaju stvarni (realni) financijski rezultat pojedinog poslovnog subjekta, a budući da su elementi financijskih izvještaja prilagođeni (usklađeni) uvjetima (učincima) inflacije. Dakle, samim time, financijski rezultat poslovanja odražava kupovnu moć novca (valute) visoko inflacijskog ili hiperinflacijskog gospodarstva pojedine zemlje. [cleartax.in ; hr.education-wiki.com]



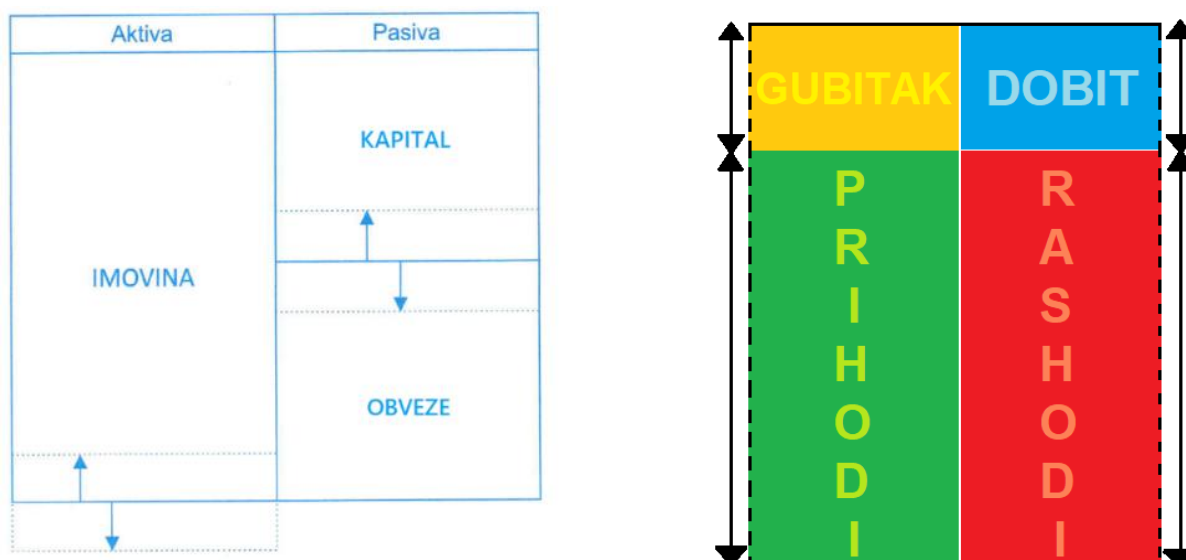
Slika 8. Usklađivanje financijskog rezultata (dobiti) uvjetima (učincima) inflacije

Izvor: izrada autora

Navedeni shematski prikaz upravo simbolički prikazuje svojevrsne prednosti, a time i samu svrhu primjene računovodstvenog koncepta inflacije, a gdje jest zorno prikazano izračunavanje financijskog rezultata poslovanja, kao konačne rezultante djelovanja pojedinog poslovnog subjekta, unutar inflacijskog okruženja. Pa tako, jedan dio prikaza navodi nominalnu dobit, dok drugi dio navodi onu realnu ili stvarnu dobit, a koja reprezentira eliminiranje učinaka inflacije, te iskazivanje financijskog rezultata (konkretno dobiti), prema njezinoj stvarnoj razmjenjivoj, odnosno reproduktivnoj moći.

Isto tako, navedeni računovodstveni koncept, odnosno sama primjena istog implicira i određene nedostatke ili mane. Glavni nedostatak ili mana spomenutog računovodstvenog koncepta jest taj što računovodstvene informacije sadržane unutar financijskih izvještaja, a slijedom primjene istog, mogu djelovati nejasno ili čak zbunjujuće, posebice vanjskim korisnicima spomenutih financijskih izvještaja, odnosno investitorima ili ulagateljima u pojedini poslovni subjekt. Samim time, određena prepravljivanja (usklađenja) pojedinih elemenata financijskih izvještaja, mogu biti i svojevrsan povod na različite namjerne ili nenamjerne manipulacije samim prikazom pojedinih elemenata financijskih izvještaja, te posljedično i otvaranjem prostora za svojevrsno „unaprjeđenje ili poboljšanje“ različitih „brojki ili iznosa“ pojedinih elemenata financijskih izvještaja, Time se mogu pojaviti tzv. tihe pričuve ili latentne rezerve (podcjenjivanje imovine/precjenjivanje obveza) te skriveni gubici (precjenjivanje imovine/podcjenjivanje obveza) [Žager, Sačer, Mališ i dr., 2021: 165], neovisno o uzrocima istih. Upravo u tom kontekstu, navedeni računovodstveni koncept jest potrebno primjenjivati etički i dosljedno, a sve u cilju objektivnog prikazivanja financijskog poslovanja pojedinog poslovnog subjekta, u kontekstu inflacijskih uvjeta, odnosno okruženja. Također, primjena koncepta jesu uvjetovana kontinuitetom, a što ima za pretpostavku neprekidno praćenje promjena općih razina cijena, te isto tako neprekidnim (kontinuiranim) prepravljivanjem (usklađivanjem) pojedinih elemenata financijskih izvještaja, a što izaziva izrazito velike potrebe za dodatnim radom te samim time implicira visoke troškove.

Sve navedeno zasigurno podrazumijeva kako se radi o konceptu, odnosno konkretno računovodstvenom procesu koji jest uvelike kompleksan, iz razloga što uključuje brojne izračune i procese neprekidnog (kontinuiranog) prikupljanja podataka, upravo u svrhu provedbe istog. [cleartax.in ; hr.education-wiki.com] Također, u nastavku se navode simbolički shematski prikazi onoga što se smatra nedostatkom primjene dotičnog računovodstvenog koncepta.



Slika 9. Modifikacije elemenata izvještaja o financijskom položaju (tihe pričuve/skriveni gubici).

Izvor: modificirano prema Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A. i Žager, L.: Analiza financijskih izvještaja, peto izdanje; načela-postupci-slučajevi, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2021., str. 166. (lijevo) ; izrada autora (desno)

Naime, modifikacije elemenata konkretno izvještaja o financijskom položaju, dakako posljedično utječu i na strukturu samog izvještaja o uspješnosti poslovanja, odnosno u konačnici na sam financijski rezultat poslovanja pojedinog poslovnog subjekta. U svrhu izbjegavanja ili umanjavanja ovakvih nedostataka, spomenuti računovodstveni koncept inflacije jest potrebno primjenjivati upravo u skladu s odredbama računovodstvenog standarda, isključivo onda kada visoko inflacijska ili hiperinflacijska obilježja pojedinog gospodarstva (privrede) zahtijevaju isto.

3.4. Tradicionalni u odnosu na suvremeni računovodstveni sustav (koncept)

Naime, tradicionalni računovodstveni sustav kao takav jest uvelike nepovoljan u vidu primjene u uvjetima inflacije, to iz razloga računovodstvene orijentacije povijesnog sagledavanja poslovnih transakcija, te samim time ne može biti kvalitetna i prihvatljiva informacijska podloga u uvjetima inflacije, a posebice one koja jest karakterizirana kao visoka inflacija ili hiperinflacija, u cilju donošenja ispravnih poslovnih odluka. U tom smislu, inflacijski uvjeti, odnosno sami efekti ili učinci koji iz istih proizlaze, izravno ili neizravno utječu na sve računovodstvene (ekonomske) kategorije, a samim time i na konačan financijski rezultat

poslovanja. Primjenom načela tradicionalnog računovodstvenog sustava, u uvjetima inflacije, jednostavno se narušava iskazna (informativna) moć novčane jedinice, a putem koje su prikazane računovodstvene informacije sadržane u financijskim izvještajima. Iz navedenih razloga, jasno je kako jest potrebno svojevrsno „prilagođavanje tradicionalnog računovodstva uvjetima inflacije“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 541), iz razloga što računovodstvene informacije pripremljene na konvencionalan ili tradicionalni računovodstveni način, a glede narušene iskazne ili informativne funkcije novca (valute) „nisu realna podloga za poslovno odlučivanje“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 541).

Nadalje, povijesna računovodstvena vrijednost jest glavno načelo tradicionalnog računovodstvenog sustava, dok je prikazivanje poslovnih transakcijama uvažavajući isto sasvim prihvatljivo kada se radi o stabilnim inflacijskim uvjetima. Tada, povijesno-troškovni računovodstveni pristup, koji jest osnova tradicionalnog računovodstva, jest u potpunosti prihvatljiv glede prezentiranja računovodstvenih informacija unutar financijskih izvještaja. Također, poslovne transakcije se bilježe putem načela povijesnog troška, te na taj način prenose iz jednog obračunskog razdoblja u drugo, te u inicijalnim nominalnim iznosima. Međutim, u kontekstu postojanja inflacijskih uvjeta, ne vrijedi pretpostavka stabilnosti novčane jedinice, iz razloga što se vrijednost iste mijenja tijekom više obračunskih razdoblja. U tom smislu, jasno je kako navedena povijesna računovodstvena vrijednost, kao svojevrsno načelo tradicionalnog računovodstvenog sustava (koncepta), jednostavno nije prihvatljiva kao osnova ili podloga u prezentiranju računovodstvenih informacija u obliku financijskih izvještaja, odnosno prikazivanja financijskog položaja te financijske uspješnosti poslovanja putem istih. U tom dijelu, potrebno jest razmatrati inflacijsko računovodstvo, odnosno istoimeni koncept, a koji bi trebao „uključivati ili obuhvaćati identificiranje bilo koje novčane vrijednosti (monetarnih i nemonetarnih stavki), a koje su izražene u povijesnim (nominalnim) terminima te ih jednostavno ažurirati, odnosno prepravljati na aktualne ili tekuće vrijednosti“ (Kumar Sen, 1987: 14, *prev.a.*).

Nadalje, budući da je osnovna mjerna jedinica u sustavu financijskog računovodstva novčana jedinica, odnosno jedinica određene valute, jasno je kako (veće ili manje) promjene vrijednosti, odnosno kretanja pojedine valute (novca), svakako utječe na relevantnost računovodstvenih informacija sadržanih unutar financijskih izvještaja. [Gulin, Spajić, Spremić, 2003: 543] Isto tako, bitno jest napomenuti kako se nepodobnost tradicionalnog računovodstvenog sustava (koncepta) odnosi na primjenu spomenutog i prethodno pojašnjenog računovodstvenog načela povijesnog troška (eng. *Historical Costs; HC or Historical Cost Accounting; HCA*), u kontekstu

inflacijskih uvjeta, iz razloga što inflacijskih uvjeti impliciraju određene učinke ili efekte koji utječu na sve računovodstvene kategorije, odnosno elemente financijskih izvještaja. U tom kontekstu, inflacijski efekti očituju se u povećanju, odnosno smanjenju trenutnih, tekućih ili aktualnih vrijednosti (izraženih u terminima tekuće vrijednosti valute/novca) elemenata financijskih izvještaja, a što gotovo izravno utječe na strukturu financijskog položaja, te financijsku uspješnosti poslovanja, odnosno na istoimene financijske izvještaje.

Nadalje, u svrhu jasnijeg razumijevanja nepodobnosti tradicionalnog sustava (koncepta) računovodstva, uvjetima inflacije, u nastavku se iznosi praktični (kvantitativni) primjer prikaza istog, u vidu prikazivanja konstrukcije skraćenih oblika ili forme odabranih financijskih izvještaja (Bilanca, te Račun dobiti i gubitka). Najprije jest potrebno navesti razradu elemenata (stavki) bilance, a za potrebe inflacijskog računovodstva, što je navedeno u nastavku.

Tablica 5. Razrada stavki bilance za potrebe inflacijskog računovodstva

Imovina		Kapital i Obveze	
Nemonetarna imovina (fluktuirajući novčani/monetarni iznos)	N	Kapital i rezerve (Vlasnici)	P
Monetarna imovina (fiksni novčani/monetarni iznos)	M	Obveze	L
Ukupno:	N+M	Ukupno:	P+L

Izvor: izrada autora prema Whittington (1983), str. 28.

Također, u tom smislu potrebno jest navesti matematičke formulacije, odnosno jednadžbe koje odražavaju bilančnu ravnotežu, a prema navedenoj razradi elemenata iste, kako slijedi.

Jednadžba 1. Bilančna ravnoteža (računovodstveno-inflacijska razrada)

$$N + M = P + L \quad (1)$$

U svrhu izračunavanja vlasničkog kapitala, navedena formulacija ili jednadžba glasi na sljedeći način:

Jednadžba 2. Izračun kretanja (povećanja/smanjenja) kapitala (glavnice) kao financijskog rezultata poslovanja

$$P = N + M - L \quad (2)$$

Kada bi se dodali vremenski indeksi u navedene formulacije ili jednadžbe, iste izgledaju na sljedeći način:

Jednadžba 3. Bilančna ravnoteža (računovodstveno-inflacijska razrada) (2)

$$N_t + M_t = P_t + L_t, (3) \text{ odnosno}$$

Jednadžba 4. Izračun kretanja (povećanja/smanjenja) kapitala (glavnice) kao financijskog rezultata poslovanja (2)

$$P_t = N_t + M_t - L_t (4)$$

Također, ukoliko se u iste pridoda vremenska dimenzija obračunskog razdoblja, navedene formulacije ili jednadžbe izgledaju na sljedeći način:

Jednadžba 5. Bilančna ravnoteža (računovodstveno-inflacijska razrada) (3)

$$(N_{t+1} - N_t) + (M_{t+1} - M_t) = (P_{t+1} - P_t) + (L_{t+1} - L_t), (5) \text{ odnosno}$$

Jednadžba 6. Izračun kretanja (povećanja/smanjenja) kapitala (glavnice) kao financijskog rezultata poslovanja (3)

$$(P_{t+1} - P_t) = (N_{t+1} - N_t) + (M_{t+1} - M_t) - (L_{t+1} - L_t) (6)$$

U svrhu prikazivanja praktičnog primjera, bitno je napomenuti kako se isti temelji na jednostavnoj poslovnoj transakciji prodaje određene robe, odnosno zaliha iste. Također, potrebno je napomenuti kako se pretpostavlja odvijanje (realizacija) poslovne transakcije unutar određenog obračunskog razdoblja t , s tim da je nabava zaliha robe uslijedila početkom spomenutog obračunskog razdoblja, a prodaja iste završetkom istog obračunskog razdoblja. Skraćeni oblici financijskih izvještaja (Bilanca te Račun dobiti i gubitka), prikazani su u nastavku.

Tablica 6. Nepodobnost tradicionalnog računovodstva (usporedba primjera) – RDG

Stavka	Primjer 1 – HC(A)	Primjer 2 - CCA	Primjer 3 – CPP(A)
Prihod	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Rashod (trošak)	1.000,00	1.250,00	1.100,00
Financijski rezultat	500,00	250,00	400,00

Izvor: izrada autora

Tablica 7. Usporedba tradicionalnog i inflacijskog računovodstvenog pristupa – BIL

TRADICIONALNI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV – HC(A)			
Početna bilanca (razdoblje <i>t</i>)			
Imovina		Kapital i Obveze	
N	0,00	P	1.000,00
M	1.000,00	L	0,00
Raspodjela dobiti (profita) – Početna bilanca (razdoblje <i>t+1</i>)			
N	0,00	P	1.000,00
M	1.000,00	L	0,00
INFLACIJSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV - CCA			
Početna bilanca (razdoblje <i>t</i>)			
Imovina		Kapital i Obveze	
N	0,00	P	1.000,00
M	1.000,00	L	0,00
Raspodjela dobiti (profita) – Početna bilanca (razdoblje <i>t+1</i>)			
N	0,00	P	1.250,00
M	1.250,00	L	0,00
INFLACIJSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV (2) – CPP(A)			
Početna bilanca (razdoblje <i>t</i>)			
Imovina		Kapital i Obveze	
N	0,00	P	1.000,00
M	1.000,00	L	0,00
Raspodjela dobiti (profita) – Početna bilanca (razdoblje <i>t+1</i>)			
N	0,00	P	1.100,00
M	1.100,00	L	0,00

Izvor: izrada autora

Iz prikazanih skraćenih financijskih izvještaja vidljiva jest nepodobnost tradicionalnog računovodstvenog sustava (koncepta), a s obzirom na inflacijske uvjete. Pa tako, *Primjer 1* prikazuje primjenu povijesnog računovodstvenog načela, dok *Primjer 2* i *Primjer 3* prikazuju uvažavanje inflacijskih efekata ili učinaka na elemente prikazanih financijskih izvještaja. Također, navedena dva primjera zapravo prikazuju svojevrsnu primjeru inflacijskog računovodstvenog koncepta, a što je djelomično i naznačeno unutar zaglavlja prikazanih

tablica. Isto tako, u prvom primjeru navode se troškovi (rashodi) zaliha prodane robe prema njihovoj nabavnoj vrijednosti (model nabavne vrijednosti kao kriterij vrednovanja elemenata financijskih izvještaja), dok se u preostala dva primjera primjenjuju aktualni troškovi (rashodi) zaliha prodane robe, i to u drugom primjeru prema specifičnim cijenama pojedine specifične robe (podrazumijeva porast cijene specifične robe), a u trećem primjeru prema općem indeksu cijena za koji se jednostavno uvažava porast troškova (rashoda) prodane robe. Međutim, u kontekstu evidentiranja poslovnih transakcija, a uvažavajući inflacijski računovodstveni koncept, bitno je napomenuti kako je izrazito važno razlučiti razdoblje realizacije pojedine poslovne transakcije u odnosu na izvještajni datum za koji se sastavljaju financijski izvještaji. To je upravo prethodna napomena kako je nabavka robe uslijedila početkom, a prodaja iste završetkom promatranog obračunskog razdoblja.

3.4.1. *Inflacijski gubici/dobici (BIL i RDG)*

Suvremeni računovodstveni pristup (sustav) trebao bi uvažavati one učinke (efekte) ili utjecaje koje inflacija implicira na različite računovodstvene (ekonomske) kategorije, a koje su sastavni dio temeljnih financijskih izvještaja (Bilanca, te Račun dobiti i gubitka). Spomenuti učinci (efekti) koje inflacija implicira na elemente navedenih financijskih izvještaja nazivaju se inflacijski gubici, odnosno dobiti. Isti jesu vidljivo upravo unutar strukture elemenata (stavki) bilance te računa dobiti i gubitka. Inflacijski gubici, odnosno dobiti posebice jesu vidljivi unutar strukture bilance, kao statičnog financijskog izvještaja, no također i unutar strukture računa dobiti i gubitka, posebice kod kategorije rashoda, a koji su podložni inflacijskim učincima. Također, a s obzirom na inflacijsko-računovodstvenu razradu elemenata (stavki) bilance, bitno je napomenuti kako se inflacijski gubici, odnosno dobiti prvenstveno ostvaruju ili realiziraju na monetarnim stavkama iste, ali i na nemonetarnim stavkama. U tom kontekstu, na monetarnim stavkama *aktive* ostvaruju se inflacijski gubici, dok se na monetarnim stavkama *pasive* ostvaruju inflacijski dobiti. Upravo je suprotna situacija s nemonetarnim stavkama bilance. Sve navedeno najjednostavnije se može prikazati pomoću tabličnih prikaza u nastavku.

Tablica 8. Inflatorni gubici/dobici (BIL)

Imovina		Kapital i Obveze	
N	Dobici	P	Gubici
M	Gubici	L	Dobici

Izvor: izrada autora

Tablica 9. Inflatorni gubici/dobici (RDG)

Stavka	Inflacijski utjecaji
Prihodi	Gubici
Rashodi	Dobici

Izvor: izrada autora

3.5. Metode (tehnike) računovodstva inflacije

Naime, kada se govori o različitim modelima (tehnika), a koji proizlaze iz računovodstvenog koncepta inflacije, aludira se na različite načine primjene istog, a što pak onda podrazumijeva zapravo način na koji se financijski izvještaji jednostavno prepravljaju (usklađuju), s obzirom na utjecaje (učinke) inflacije. Različiti izvori, odnosno autori navode različite metode (tehnike) računovodstva inflacije, no bitno jest napomenuti kako se isti temelje na postavkama koje uzimaju u obzir eliminiranje učinaka (efekata) na elemente (stavke) financijskih izvještaja. Također, sve postojeće razmatrane metode računovodstva inflacije u literaturi, temelje se na principu (načelu) svođenja vrijednosti svih elemenata (stavki) financijskih izvještaja, na njihovu trenutnu ili tekuću vrijednost, a što je u skladu s kretanjem (promjenama) razina cijena (eng. *Price Level Changes; PLC*), odnosno u konačnici s oscilacijom kupovne moći ili snage pojedine valute (novca) neke zemlje. Također, u tom kontekstu, pojedini autori računovodstvo inflacije ponekad nazivaju i računovodstvo promjenjivosti razina cijena (eng. *Accounting for Price Level Changes*), odnosno računovodstveni sustav koji uzima u obzir promjene razina cijena, bilo općih i/ili specifičnih. [Eseoghene i Oghenevwogaga, 2017: 23]

U nastavku se taksativno navode najčešće razmatrane metode računovodstva inflacije, a unutar relevantne literature, kako slijedi: [Eseoghene i Oghenevwogaga, 2017: 23-24 ; Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 548 ; Spremić, 1993: 57-58 ; hr.education-wiki.com]

- Računovodstvo trenutne ili opće kupovne moći
- Računovodstvo tekuće vrijednosti ili tekućeg troška
- Računovodstvo zamjenskih troškova.

Navedeno predstavlja metode računovodstva inflacije, a koji su najzastupljeniji u teoriji i najprimjenjiviji u praksi, odnosno jesu najviše razmatrani od strane različitih autora unutar relevantne stručne i znanstvene literature. Isto tako, potrebno jest naglasiti kako postoje različiti nazivi unutar svake pojedine ovdje navedene grupe dotičnih metoda, a što pak ponovno ovisi o samoj razradi pojedinih autora. Međutim, također jest bitno naglasiti kako postoje dvije glavne ili pretežite metode. [Liberto, 2022], a što jest svojevrsna posljedica provedbe različitih istraživanja na dotičnu tematiku, s ciljem pronalaženja najpovoljnijih načina prilagođavanja tradicionalnog računovodstvenog sustava inflatornim uvjetima. S tim u skladu, Spremić (2003) navodi mogućnosti primjene sljedećih metoda računovodstva inflacije: [Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 548]

- Računovodstvo opće kupovne moći/računovodstvo konstantne kupovne moći/računovodstvo trenutne ili tekuće kupovne moći (eng. *General Purchasing Power Accounting; GPP(A)* ; *Constant Purchasing Power Accounting; CPP(A)* ; *Current Purchasing Power; CPP(A)*) – nazivi koji se također pojavljuju jesu: koncept financijskog kapitala, odnosno koncept realnog kapitala ili metoda indeksacije
- Računovodstvo tekuće vrijednosti/računovodstvo tekućeg troška (eng. *Current Value Accounting; CVA* ; *Current Cost Accounting; CCA*) – nazivi koji se također pojavljuju jesu: koncept fizičkog kapitala, odnosno koncept supstancije ili reprodukcijskog kapitala
- različite kombinacije prethodno navedenih pristupa računovodstva inflacije.

Glavna postavka ili smisao navedenih računovodstvenih koncepata jest upravo u očuvanju kapitala, prema financijskom konceptu te prema fizičkom konceptu, s tim da očuvanje kapitala prema financijskom konceptu podrazumijeva očuvanje neto imovine poslovnog subjekta (razlika između ukupne imovine i ukupnih obveza), dok očuvanje kapitala prema fizičkom konceptu podrazumijeva očuvanje proizvodne ili reprodukcijske sposobnosti, odnosno supstance (supstancije) poslovnog subjekta [Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 548], tj. osiguranje iste ili jednake razine reprodukcijske sposobnosti, a što se pak odnosi na sam

poslovni (proizvodni) proces, tj. sposobnost izvođenja istog na određenoj definiranoj reprodukcijskoj razini, unatoč postojanju porasta opće razine cijena, odnosno inflacije.

Drugim riječima, ukoliko se financijski rezultat poslovanja utvrđuje putem sučeljavanja nominalnih prihoda i rashoda, kao glavnih kategorija Računa dobiti i gubitka, potrebno jest rashode uskladiti, a za potrebe očuvanja kapitala. S tim u skladu, jednostavno jest potrebno uskladiti rashode, iz razloga što su isti jednostavno podcijenjeni te stoga ne omogućavaju njihovu reprodukciju (ponovno pokretanje poslovnog/proizvodnog procesa na istoj razini u realnim terminima), dok jest s druge strane dobit (profit), kao financijski rezultat poslovanja, jednostavno precijenjen, iz razloga što sadrži inflatorni učinak⁶, a koji pak se nastoji eliminirati, upravo primjenom računovodstvenog koncepta inflacije. [Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 548]

3.5.1. Računovodstvo opće kupovne moći

Računovodstvo opće kupovne moći, kao zasebna metoda (tehnika) računovodstvenog koncepta inflacije, jednostavno se konceptualno nadovezuje na tradicionalni računovodstveni sustav, te njegovo uvriježeno načelo povijesnog troška, odnosno model nabavne vrijednosti, što služi kao svojevrsna početna referentna točka ili polazište. Drugim riječima, poslovni subjekti svoje financijske izvještaje inicijalno sastavljaju prema spomenutom tradicionalnom računovodstvenom sustavu te tako sastavljene jednostavno prepravljaju (usklađuju) s obzirom na promjene (kretanja) opće razine cijena, odnosno utjecaj (učinke) inflacije, a u smislu održavanja kupovne moći kapitala, prema financijskom konceptu, što podrazumijeva očuvanje neto imovine poslovnog subjekta. S tim u skladu, navedena metoda „zahtijeva od poslovnih subjekata sastavljanje i prezentiranje svojih financijskih izvještaja prema konvencionalnom pristupu povijesnih troškova (*HA* ili *HC*)“ (Eseoghene i Oghenevwogaga, 2017: 23, *prev.a.*) te daljnje usklađivanje istih, odnosno elemenata sadržanih u istima, prema načelu (pristupu) konstantne ili trenutne kupovne moći valute (novca), odnosno u terminima trenutne (tekuće) vrijednosti novčanih jedinica, na način da se očuva kupovna moć kapitala, a prema spomenutom financijskom konceptu istog. Dakle, uz pretpostavku postojanja inflacije, posebice visoke ili

⁶ Navedeni inflatorni učinak najčešće se odnosi na činjenicu kako su prihodi (kao stavka ili kategorija uspješnosti poslovanja) jednostavno prikazani prema trenutnoj ili tekućoj kupovnoj moći ili snazi određene valute (novca) ili novčane jedinice, dok su rashodi najčešće izraženi prema povijesnom modelu nabavne vrijednosti (povijesna kupovna moć novčane jedinice), a što zasigurno ne uzima u obzir utjecaj, odnosno učinke ili efekte inflacije. Navedeno zapravo podrazumijeva inflatorne učinke, a glede precjenjivanja financijskog rezultata poslovanja, odnosno konkretno dobiti ili profita. [Spremić, 1988: 30]

hiperinflacije, moguće jest sastavljati financijske izvještaje prema konvencionalnom pristupu povijesnih troškova, no zahtijeva se usklađivanje istih, a u svrhu očuvanja kupovne moći kapitala. Upravo navedeno je u skladu s odredbama MRS – a 29, a gdje se navodi kako su financijski izvještaji, u kontekstu funkcijske valute (novca) hiperinflacijskog gospodarstva, „korisni samo ako su iskazani u mjernoj jedinici koja vrijedi na kraju izvještajnog (obračunskog, *op.a.*) razdoblja“ (Crikveni Filipović, 2020: 370). Također, takvi usklađeni financijski izvještaji, u kontekstu postojanja hiperinflacije te prema odredbama MRS – a 29, se prezentiraju upravo kao takvi, a ne kao svojevrsni dodatak neprepravljenim (neusklađenim) financijskim izvještajima. Dakle, financijski izvještaji, odnosno elementi sadržani unutar istih, putem primjene ove metode jednostavno se „ažuriraju s obzirom na promjene ili kretanja kupovne moći (snage) pojedine valute (novca)“ (Doupnik i Perera, 2012, *prev.a.*). U tom kontekstu, „kupovna moć ili snaga valute (novca) jest definirana u pojedinoj vremenskoj točki, (posebice glede sastavljanja financijskih izvještaja na kraju izvještajnog (obračunskog) razdoblja, *op.a.*), i to putem indeksa ili pokazatelja promjene (kretanja) cijena“ (Sulucay, 1992: 15, *prev.a.*). Usklađivanje financijskih izvještaja shodno inflacijskim utjecajima jest nužno iz razloga „uklanjanja (poništenja) učinaka koji rezultiraju fluktuacijama (promjenama) vrijednosti određene valute (novca), a što ne reprezentira stvarne ili realne promjene financijskog položaja (a samim time i financijske uspješnosti, *op.a.*) poslovnog subjekta“ (Sulucay, 1992: 15, *prev.a.*).

3.5.1.1. Primjena računovodstva opće kupovne moći

Nadalje, sama primjena opisane metode koncepta računovodstva inflacije, prema Spremić (1993), uvjetuje određene pretpostavke, u vidu usklađivanja financijskih izvještaja, odnosno elemenata sadržanih u istima, a koje su sljedeće: [Spremić, 1993: 59]

- Korigiraju se sve pozicije (stavke, *op.a.*) financijskih izvještaja koje nisu iskazane tekućom mjernom jedinicom domaće (domicilne ili nacionalne, *op.a.*) valute na datum sastavljanja financijskih izvještaja (izvještajni datum, *op.a.*)
- Korekcija se obavlja računovodstvenim pristupom opće kupovne moći, primjenom odabranog općeg indeksa (pokazatelja, *op.a.*) cijena
- Odabrane računovodstvene postupke prepravljanja (usklađivanja, *op.a.*) financijskih izvještaja treba iz (obračunskog, *op.a.*) razdoblja u (obračunsko, *op.a.*) razdoblje, dosljedno primjenjivati, sve dok je gospodarstvo u uvjetima (visoke, odnosno, *op.a.*) hiperinflacije

- usporedne podatke za prethodno izvještajno razdoblje treba prepraviti (uskладити, *op.a.*) na mjernu jedinicu domaće (domicilne ili nacionalne, *op.a.*) valute na datum sastavljanja financijskih izvještaja (izvještajni datum, *op.a.*)

Također, tehnički kontekst (uskлаđivanja) navedenih financijskih izvještaja, moguće jest provoditi na sljedeći način: [Gulin, Spajić, Spremić, 2003: 549]

- u sklopu službenih računovodstvenih (financijskih, *op.a.*) izvještaja, na odabranim stavkama (pozicijama, *op.a.*) – primjerice, prepravljanje (uskлаđivanje, *op.a.*) samo stavki/pozicija dugotrajne imovine (tzv. nemonetarne stavke, *op.a.*), a gdje su učinci ili utjecaji inflacije najizraženiji, dok se ostale pak stavke/pozicije ne prepravljaju – zapravo prema pristupu CCA, odnosno provodi se samo svojevrsno naknadno vrednovanje (revalorizacija), odnosno svođenje na tekuću ili trenutnu vrijednost pojedinih elemenata, tj. stavki/pozicija financijskih izvještaja, konkretno Bilance
- u sklopu službenih računovodstvenih (financijskih, *op.a.*) izvještaja, na svim stavkama (pozicijama, *op.a.*) – karakteristično za uvjete visoke ili hiperinflacije
- kao dopunski ili dodatni (suplementarni) računovodstveni (financijski, *op.a.*) izvještaji, a gdje se uz financijske izvještaje sastavljene prema načelima tradicionalnog računovodstvenog sustava, dodaju isti izvještaji sastavljeni prema pristupu računovodstva opće kupovne moći – međutim, MRS 29 definira unutar svojih odredbi kako nije dopušteno prezentiranje računovodstvenih podataka prepravljanja (uskлаđivanja) elemenata financijskih izvještaja kao dodatak konvencionalnim računovodstvenim izvještajima, a kada se radi o funkcijskoj valuti hiperinflacijskog gospodarstva. [Crikveni Filipović, 2020: 370]

Glede same prirode primjene ove metode, isto se još naziva indeksacija. Isto tako, prilikom samog svođenja konvencionalnih financijskih izvještaja (elemenata istih) na vrijednosti koje odražavaju trenutnu ili tekuću opću kupovnu moć istih, potrebno jest razmotriti dvije glavne smjernice, a koje se tiču odabira između uporabe prosječne kupovne moći novčane jedinice tijekom određenog obračunskog razdoblja ili pak kupovne moći iste na kraju obračunskog razdoblja, odnosno na izvještajni datum, te odabira odgovarajućeg indeksa cijena, kao osnovnog alata ili instrumenta za tehničko usklađivanje financijskih izvještaja.

Temeljem navedenog, Spremić (2003) preporučuje uporabu sljedećeg: [Gulin, Spajić, Spremić, 2003: 550]

- Indeks cijena na malo (Indeks potrošačkih cijena – *CPI/H CPI*)
- Indeks troškova života (nije u primjeni, *op.a.*)
- Indeks cijena na veliko
- Deflator BDP-a (BDP deflator)

Međutim, Spremić (2003) navodi kako nije moguće uporabom nekog od općeg indeksa (pokazatelja) cijena u potpunosti eliminirati ili ukloniti sve utjecaje ili učinke (efekte) inflacije na elemente ili stavke financijskih izvještaja, a to iz razloga što postoje inflacijski učinci/efekti koji proizlaze iz kretanja pojedinačnih ili specifičnih cijena, s obzirom na upotrijebljeni opći indeks cijena u svrhu usklađivanja spomenutih elemenata ili stavki financijskih izvještaja. [Gulin, Spajić, Spremić, 2003: 550]

3.5.1.2. Metodologija primjene računovodstva opće kupovne moći

Sama metodologija primjene navedene metode računovodstvenog koncepta inflacije, a u svrhu usklađivanja financijskih izvještaja inflacijskim uvjetima, konkretno se veže uz odabir općeg indeksa (pokazatelja) cijena. Također, potrebno jest sakupiti relevantne informacije o dotičnom općem indeksu cijena tijekom cjelokupnog promatranog obračunskog razdoblja (poslovna godina koja jest najčešće jednaka kalendarskoj godini) [Sulucy, 1992: 16]. Dakle, upravo opći indeks cijena služi kao sredstvo usklađivanja elemenata financijskih izvještaja, a sukladno svođenju vrijednosti istih na novčanu jedinicu (valutu) koja vrijedi na izvještajni datum, radi očuvanja kupovne moći ili snage kapitala pojedinog poslovnog subjekta koji djeluje unutar inflatornog okruženja. U samom kontekstu primjene ove metode u vidu usklađivanja financijskih izvještaja, vrlo jest važno razlučiti vremenski okvir nastanka pojedinih poslovnih transakcija, a čije su računovodstvene kategorije predmet ili objekt usklađivanja. Drugim riječima, potrebno jest indeks cijena s kraja obračunskog razdoblja (poslovna/kalendarska godina) staviti u omjer s onim indeksom cijena koji jest relevantan za razdoblje nastanka, odnosno realizacije pojedine promatrane poslovne transakcije (npr. mjesečni indeks cijena). U kontekstu tehničke provedbe usklađivanja ili korekcije elemenata financijskih izvještaja, može se pretpostaviti korekcijski faktor, a koji zapravo služi kao glavni alat ili instrument navedenog usklađivanja, a s obzirom na uklanjanje učinaka inflacije na iste. Generička ili opća konstrukcija

spomenutog korekcijskog faktora navodi se u nastavku. [prepravljeno prema Spremić, 1993: 64]

Jednadžba 7. Korekcijski faktor (CPP(A))

$$Rk = \frac{\text{odabrani opći indeks (pokazatelj)cijena-izvještajni datum}}{\text{odabrani opći indeks (pokazatelj)cijena-datum realizacije poslovne transakcije}} \quad (7)$$

Isto tako, navedena formulacija može se prikazati i kao uniformirani korekcijski faktor (uključujući matematičke simbole), a na način kako to navodi Spremić (1993), a što jest prikazano u nastavku. [Spremić, 1993: 63]

Jednadžba 8. Uniformirani korekcijski faktor

$$Rk = \frac{p_1}{p_0} \quad (8)$$

Temeljem navedenog, može se zaključiti kako je stavka u brojniku svojevrsni orijentir (završni datum izvještajnog razdoblja), dok stavka u nazivniku podrazumijeva određenu bazu u odnosu na završni izvještajni datum, odnosno konkretno vremenski okvir ili točku kada jest realizirana poslovna transakcija koja jest predmet usklađivanja (korekcije).

3.5.1.3. Primjer primjene računovodstva opće kupovne moći

Primjer se odnosi na određeni poslovni subjekt, čije se poslovanje razmatra unutar određenog obračunskog razdoblja t . Isto tako, primjer se odnosi na jednostavnu poslovnu transakciju prodaje zaliha robe. Najprije jest potrebno prikazati početni financijski položaj (bilancu), a što je navedeno u nastavku, uz popratni izračun nedostajuće stavke vlasničkog kapitala, kako slijedi:

$$P_t = N_t + M_t - L_t$$

$$P_t = 125.000,00 + 0,00 - 25.000,00$$

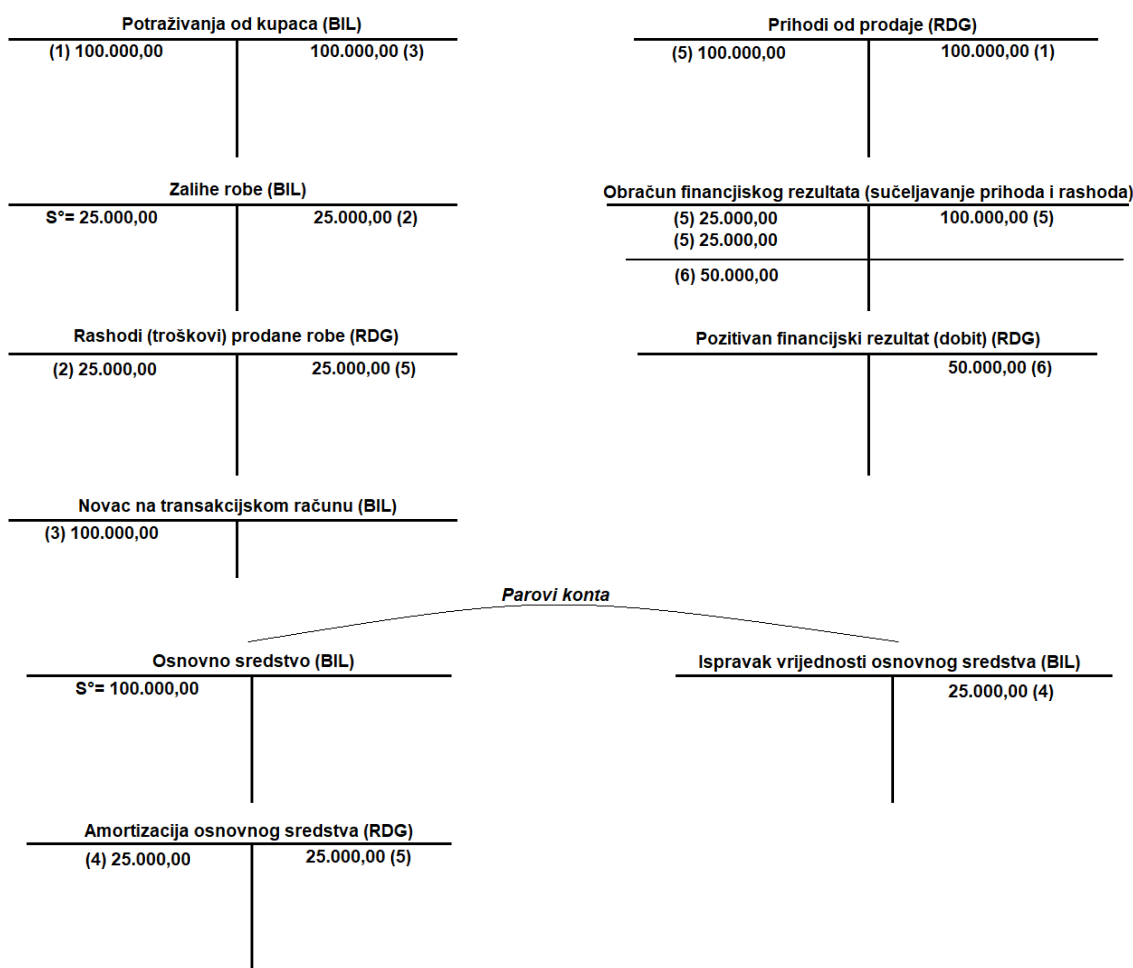
$$P_t = 100.000,00$$

Tablica 10. Početni (usporedni) prikaz bilance

Početna bilanca (obračunsko razdoblje t)			
Imovina		Kapital i Obveze	
Fiksna imovina (N)	<u>125.000,00</u>	Kapital i rezerve (P)	<u>100.000,00</u>
-osnovno sredstvo	100.000,00	-vlasnički kapital	100.000,00
-zalihe	25.000,00		
Tekuća imovina (M)	<u>0,00</u>	Obveze (L)	<u>25.000,00</u>
-novac	0,00	-kratkoročni kredit	25.000,00
UKUPNO	125.000,00	UKUPNO	125.000,00

Izvor: izrada autora

Pretpostavljena poslovna transakcija najjednostavnije se može prikazati pomoću shematskog prikaza tzv. T-računa evidentiranja iste unutar glavne knjige promatranog poslovnog subjekta, kako slijedi:



Slika 10. Evidentiranje poslovne transakcije (glavna knjiga-dvostavno knjigovodstvo)

Izvor: izrada autora

Nadalje, navodi se završna bilanca obračunskog razdoblja t , te račun dobiti i gubitka za navedeno obračunsko razdoblje, kako slijedi:

Tablica 11. Završni (usporedni) prikaz bilance

Završna bilanca (razdoblje t)			
Imovina		Kapital i Obveze	
Fiksna imovina (N)	<u>75.000,00</u>	Kapital i rezerve (P)	<u>150.000,00</u>
-osnovno sredstvo	75.000,00	-vlasnički kapital	150.000,00
Tekuća imovina (M)	<u>100.000,00</u>	Obveze (L)	<u>25.000,00</u>
-novac	100.000,00	-kratkoročni kredit	25.000,00
UKUPNO	175.000,00	UKUPNO	175.000,00

Izvor: izrada autora

Tablica 12. Račun dobiti i gubitka za razdoblje t

Račun dobiti i gubitka (za razdoblje t)	
Stavke (kategorije)	Iznos (HRK)
Prihodi od prodaje (1)	100.000,00
Rashodi (troškovi) prodaje (2)	25.000,00
Financijski rezultat od prodaje (dobit)	75.000,00
Troškovi amortizacije (4)	25.000,00
Operativni financijski rezultat (dobit obračunskog razdoblja)	50.000,00

Izvor: izrada autora

U nastavku se pretpostavlja postojanje inflacije za promatrano obračunsko razdoblje, i to u visini 200%. Dakle, indeks cijena, kao svojevrсни pokazatelj inflacije na izvještajni datum jest jednak 200, dok je isti na početku dotičnog izvještajnog razdoblja jednak 100. Usklađeni financijskih izvještaji (Bilanca, te Račun dobiti i gubitka) izgledaju na sljedeći način:

Tablica 13. Usklađivanje elemenata/stavki RDG-a - CPP

Račun dobiti i gubitka (za razdoblje <i>t</i>)			
Stavke (kategorije)	Iznos (HRK)	Korekcijski faktor	Usklađeni iznos (HRK)
Prihodi od prodaje	100.000,00	200/200 = 1	100.000,00
Rashodi (troškovi) prodaje	25.000,00	200/100 = 2	50.000,00
Financijski rezultat od prodaje (dobit)	75.000,00	-	50.000,00
Troškovi amortizacije	25.000,00	200/100 = 2	50.000,00
Operativni financijski rezultat (dobit obračunskog razdoblja)	50.000,00	-	0,00

Izvor: izrada autora

Tablica 14. Usklađena bilanca (Završno obračunsko razdoblje *t*)

Završna bilanca (razdoblje <i>t</i>) – ujedno Početna bilanca (razdoblje <i>t+1</i>)							
IMOVINA		Korekcijski faktor	Usklađeni iznos	KAPITAL I OBVEZE		Korekcijski faktor	Usklađeni iznos
Fiksna imovina (N)				Kapital i rezerve (P)			
-osnovno sredstvo	75.000,00	200/100 = 2	150.000,00	-vlasnički kapital -dobit (RDG)	150.000,00	200/100 = 2	200.000,00 ⁷ 0,00 ⁸
Tekuća imovina (M)				Obveze (L)			
-novac	100.000,00	200/200 = 1	100.000,00	-kratkoročni kredit	25.000,00	200/100 = 2	50.000,00
UKUPNO	175.000,00		250.000,00	UKUPNO	175.000,00		250.000,00

Izvor: izrada autora

⁷ Navedeni iznos kapitala odnosi se na kapital s početka obračunskog razdoblja – početna bilanca (100.000,00), a koji se prepravljaju, usklađuju ili korigiraju putem u tablici navedenog korekcijskog faktora (2), iz razloga što se spomenuti iznos kapitala s početka obračunskog razdoblja svodi na vrijednost novčane jedinice (valute) završnog izvještajnog datuma sastavljanja dotične bilance, a što u konačnici iznosi 200.000,00 (100.000,00 * 2 = 200.000,00). Također, navedenom iznosu kapitala s početka obračunskog razdoblja, a koji jest korigiran u termine izvještajnog datuma dotičnog obračunskog razdoblja, pridodaje se ostvaren prepravljeno (korigirano) financijski rezultat u iznosu od 0,00 (vidljivo iz korigiranog RDG-a), te je konačan rezultat naveden u gore prikazanoj tablici.

⁸ Odnosi se na financijski rezultat koji jest prikazan unutar prepravljeno, usklađenog ili korigiranog računa dobiti i gubitka, a koji se jednostavno pridodaje prepravljeno iznosu kapitala s početka obračunskog razdoblja.

3.5.1.4. Prednosti i nedostaci računovodstva opće kupovne moći

Može se reći kako jest računovodstvo opće kupovne moći, kao zasebna metoda koncepta računovodstva inflacije, jedna od najdostupnijih i najzastupljenijih u teoriji i praksi, a što omogućava učinkovitu primjenu iste u svrhu uklanjanja (poništenja) utjecaja ili učinaka (efekata) inflacije na elemente financijskog položaja i financijske uspješnosti poslovanja. Pored navedenog, pretežita transparentnost i dostupnost općih indeksa (pokazatelja) kretanja ili promjena razina cijena, čini primjenu istog jednostavnim i lakim. Također, računovodstvo opće kupovne moći u svojoj biti predstavlja sveobuhvatan i cjelovit koncept računovodstva inflacije, a što zapravo podrazumijeva da usklađenja ili korekcije elemenata (stavki/pozicija) financijskih izvještaja putem istog, predstavljaju vrlo smislenu shemu usklađivanja financijskih izvještaja, s obzirom na utjecaje (učinke/efekte) koje inflacija implicira na iste. U tom kontekstu, elementi financijskih izvještaja, a koji su svedeni na zajednički „nazivnik“, zasigurno pružaju daleko veću informativnu moć, a što naposljetku umanjuje vjerojatnost donošenja pogrešnih poslovnih odluka (uslijed nerelevantnih ili neaktualnih računovodstvenih informacija) te istodobno povećava vjerojatnost donošenja ispravnih poslovnih odluka.

Pored navedenih prednosti računovodstva opće kupovne moći, mogu se navesti i svojevrсни nedostaci. Kao glavni nedostatak navodi se stavljanje u „središte“ općeg indeksa (pokazatelja) cijena, a koji jest po svom karakteru ili obilježju upravo aproksimativna ili približna vrijednost, a što ne mora u potpunosti odgovarati specifičnostima cijena, odnosno same inflacije. Drugim riječima, opći indeks cijena jest upravo nepodoban glede aktualiziranja cijena specifičnih elemenata (stavki) financijskih izvještaja, poglavito bilance. To se posebice odnosi na pojedine specifične kategorije imovine. Isto tako, računovodstvo opće kupovne moći jednostavno aktualizira novčane jedinice (valu) elemenata financijskih izvještaja, na određenu aktualnu vrijednost (izvještajni datum), no ne razmatra same tehnike vrednovanja spomenutih elemenata financijskih izvještaja, a što je zapravo bit određivanja financijskog položaja i financijske uspješnosti određenog poslovnog subjekta.

3.5.2. Računovodstvo tekuće vrijednosti (tekućeg troška)

Računovodstvo tekuće vrijednosti ili tekućeg troška polazi od pretpostavke svojevrsnog odstupanja vrijednosti elemenata financijskih izvještaja od povijesnih vrijednosti. S tim u skladu, računovodstvo tekuće vrijednosti ili tekućeg troška jednostavno prepravlja (usklađuje) povijesne vrijednosti elemenata (stavki) financijskih izvještaja, na njihove trenutne ili tekuće

vrijednosti, a dotična aktualizacija vrijednosti istih jest zapravo određena uporabom različitih metoda vrednovanja, procjene ili mjerenja spomenutih elementa financijskih izvještaja, te se u obzir uzimaju promjene (kretanja) cijena sveukupne specifične imovine zasebno. Drugim riječima, korigiranje (aktualiziranje) vrijednosti elemenata financijskih izvještaja, provodi se na način da se u obzir uzimaju svi specifični elementi (stavke/pozicije) financijskih izvještaja, odnosno specifični indeksi (pokazatelji) cijena. [Sulucay, 1992: 23] Isto tako, računovodstvo tekuće vrijednosti nastoji sve elemente (stavke/pozicije) financijskih izvještaja prikazati u terminima trenutne vrijednosti, posebice kada se radi o kategorijama imovine i obveza bilance. Konkretno, imovina i obveze jednostavno se preračunavaju na trenutnu vrijednost (vrijednost na izvještajni datum, u odnosu na vrijednost početnog datuma dotičnog obračunskog razdoblja), a razlika koja proizlazi iz navedenog smatra se svojevrsnim dobitkom, odnosno gubitkom. [Eseoghene i Oghenevwogaga, 2017: 23-24]

Također, Eseoghene i Oghenevwogaga (2017) navode uobičajene karakteristike računovodstva tekuće (trenutne) vrijednosti ili tekućeg troška: [Eseoghene i Oghenevwogaga, 2017: 24]

- Dugotrajna imovina iskazuje se prema tekućoj ili trenutnoj vrijednosti, a ne prema povijesnoj vrijednosti (trošak nabave/model nabavne vrijednosti)
- Amortizacija dugotrajne imovine obračunava se prema osnovici koja predstavlja tekuću ili trenutnu vrijednost iste, a ne prema nabavnoj (izvornoj) vrijednosti, kao osnovici za obračun amortizacije iste
- Zalihe, kao specifičan oblik (nemonetarne) imovine, iskazuju se također prema tekućoj ili trenutnoj vrijednosti zamjene (eng. *Replacement Costs; RC*) ili tržišnoj (neto utrživoj) vrijednosti (eng. *Net Realisable Value; NRV*) na izvještajni datum bilance, a ne prema trošku nabave, ovisno o tome koja je vrijednost niža
- Troškovi prodanih dobara (proizvodi, roba i sl.) kalkiliraju se prema osnovi njihovih troškova zamjene u kontekstu pojedinog poslovnog subjekta, a ne prema njihovim izvornim nabavnim vrijednostima
- Dobici (dobit) koji proizlaze iz postupaka revalorizacije imovine i ostalih elementa bilance, tretiraju se kao svojevrsna rezerva kapitala te se ne smatraju operativnim dobitkom (dobiti) te takvi suficiti stoga nisu raspoloživi za daljnju distribuciju (isplatu) vlasnicima kapitala u obliku dividendi i sl., već predstavljaju svojevrsno očuvanje kapitala u fizičkom smislu (reprodukcijaska sposobnost ili supstanca poslovnog subjekta).

Isto tako, Eseoghene i Oghenevwogaga (2017) navode veće preferencije ove metode računovodstvenog koncepta inflacije, iz razloga što ista predstavlja cjeloviti pristup ili sustav računovodstva inflacije, te u većoj mjeri reprezentira bit prikazivanja financijskog stanja i financijske uspješnosti poslovanja putem istoimenih financijskih izvještaja. U tom kontekstu, navedena metoda računovodstvenog koncepta inflacije pruža osnovu za distinkciju ili razliku između dobitaka (dobiti/profita) koji jesu rezultat uobičajenih poslovnih (proizvodnih ili reprodukcijских) procesa, te onih dobitaka (dobiti/profita) koji jesu rezultat učinaka inflacije, odnosno promjene (konkretno porasta) razina cijena. [Eseoghene i Oghenevwogaga, 2017: 24]

3.5.2.1. Primjena računovodstva tekuće vrijednosti (tekućeg troška)

Primjena računovodstva tekuće vrijednosti ili tekućeg troška, usko se veže uz problematiku vrednovanja, procjene ili mjerenja elemenata financijskih izvještaja (eng. *Valuation*), i to posebice Bilance, budući da vrednovanje stavki/pozicija iste zapravo indirektno (posredno) utječe na svojevrsnu valuaciju ili vrednovanje Računa dobiti i gubitka, odnosno elemenata ili kategorija istog. Upravo navedena metoda koncepta računovodstva inflacije razmatra različite dostupne i relevantne modele, tehnike ili metode vrednovanja (procjene/mjerenja) elemenata financijskih izvještaja, i to svođenjem istih na tekuću ili trenutnu vrijednost, a upravo u svrhu eliminiranja inflatornih gubitaka, odnosno dobitaka te prezentiranja aktualnih računovodstvenih informacija, a s obzirom na utjecaje (učinke ili efekte) inflacije na iste. Isto tako, ova računovodstvena metoda jednostavno nastoji „zamijeniti povijesne troškove tekućim ili trenutnim troškovima“ (Sulucay, 1992: 23, *prev.a.*) elemenata financijskih izvještaja, a što jest bit aktualnog, odnosno objektivnog prikazivanja financijskog položaja te financijske uspješnosti poslovanja.

Nadalje, u samom tehničkom smislu primjene ove metode računovodstva inflacije, Spremić (2003) navodi mogućnost upotrebe različitih metoda vrednovanja elemenata financijskih izvještaja, a koje su sljedeće: [Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 551]

- Metoda ekonomske ili sadašnje vrijednosti (eng. *Economic Value or Present Value Method; PV*)
- Metoda neto utržive ili unovčive prodajne vrijednosti (eng. *Net Realisable Value Method; NRV*)
- Metoda tekuće reprodukcijske vrijednosti (eng. *Current Replacement Cost Method; RC*)

Bitno jest napomenuti kako svaka od prethodno navedenih metoda ima svojevrnsne prednosti, ali i nedostatke te Spremić (2003) smatra kako jest najpovoljnija metoda tekuće reprodukcijске vrijednosti. Navedena metoda u svojoj biti zapravo reprezentira očuvanje kapitala, a prema fizičkom konceptu, odnosno očuvanje fizičkog kapitala, a što u konačnici predstavlja očuvanje reprodukcijске sposobnosti poslovnog subjekta. Drugim riječima, putem ove metode, (pozitivan) finansijski rezultat poslovanja, odnosno konkretno dobit, jest onaj iznos ili veličina kojom se može slobodno raspolagati, ali uz uvjet da je „očuvana tekuća reprodukcijска vrijednost kapitala s početka (obračunskog, *op.a.*) razdoblja“ (Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 552).

3.5.2.2. Metodologija primjene računovodstva tekuće vrijednosti (tekućeg troška)

Metodologija same primjene računovodstva tekuće vrijednosti ili tekućeg troška ponajviše se veže uz metode ili tehnike (kriterije) vrednovanja elemenata finansijskih izvještaja, primarno bilance. Navedeno u tehničkom smislu zapravo predstavlja svojevrnsne korekcije ili izravnanja istih, a s obzirom na njihove povijesne vrijednosti (trošak nabave/model nabavne vrijednosti). U tehničkom pogledu, mogu se rabiti različiti tehnički postupci za potrebe navedenog, a to su sljedeći: [Gulin, Spajić, Spremić i dr., 2003: 552]

- (stručna) procjena troška zamjene ili ponovne kupnje, odnosno tekuće ili trenutne vrijednosti pojedine imovine
- uporaba različitih specifičnih, individualnih ili pak grupnih indeksa (pokazatelja) promjene/kretanja (razina) cijena te
- različite kombinacije (stručne) procjene i primjene specifičnih indeksa (pokazatelja).

Međutim, ovdje jest bitno napomenuti kako troškovi zamjene ili ponovne kupnje zapravo podrazumijevaju „trenutne ili tekuće kupovne/prodajne cijene određene imovine, a koju jest poslovni subjekt nabavio (stekao) u nekim od prijašnjih obračunskih razdoblja“ (Sulucay, 1992: 24). Dakle, jednostavno se pokušava odrediti tekuća (trenutna) vrijednost pojedine stavke imovine, koju poslovni subjekt posjeduje, a koju jest nabavio (stekao) u nekim prijašnjim obračunskim razdobljima. Stručna procjena ili pak uporaba specifičnih indeksa promjene (kretanja) cijena, predstavlja svojevrnsne alate (instrumente) kojima se postiže korigiranje (aktualiziranje) elemenata finansijskih izvještaja, posebice imovine bilance. Također, moguća je i kombinacija uporabe (stručne) procjene te različitih specifičnih, odnosno individualnih i/ili

grupnih indeksa cijena, a sve u svrhu očuvanja fizičkog kapitala, odnosno reprodukcijske sposobnosti poslovnog subjekta.

3.5.2.3. Primjer primjene računovodstva tekuće vrijednosti (tekućeg troška)

Primjer se odnosi na određeni poslovni subjekt, čije se poslovanje razmatra unutar određenog obračunskog razdoblja t . Isto tako, primjer se odnosi na jednostavnu poslovnu transakciju prodaje zaliha robe. Najprije jest potrebno prikazati početni financijski položaj (bilancu), a što je navedeno u nastavku.

Tablica 15. Početni (usporedni) prikaz bilance (1)

Početna bilanca (razdoblje t)			
Imovina		Kapital i Obveze	
Fiksna imovina (N)	<u>125.000,00</u>	Kapital i rezerve (P)	<u>100.000,00</u>
-osnovno sredstvo	100.000,00	-vlasnički kapital	100.000,00
-zalihe	25.000,00		
Tekuća imovina (M)	<u>0,00</u>	Obveze (L)	<u>25.000,00</u>
-novac	0,00	-kratkoročni kredit	25.000,00
UKUPNO	125.000,00	UKUPNO	125.000,00

Izvor: izrada autora

Pretpostavljena poslovna transakcija najjednostavnije se može prikazati pomoću shematskog prikaza tzv. T-računa evidentiranja iste unutar glavne knjige promatranog poslovnog subjekta, kako slijedi:

Potraživanja od kupaca (BIL)		Prihodi od prodaje (RDG)	
(1) 75.000,00	75.000,00 (3)	(5) 75.000,00	75.000,00 (1)
Zalihe robe (BIL)		Obračun finansijskog rezultata (sučeljavanje prihoda i rashoda)	
S°= 25.000,00	37.500,00 (2a)	(5) 37.500,00	75.000,00 (5)
(2) 12.500,00		(5) 30.000,00	
Rashodi (troškovi) prodane robe (RDG)		Financijski rezultat (dobit) (RDG i BIL)	
(2a) 37.500,00	37.500,00 (5)	(6) 7.500,00	
Novac na transakcijskom računu (BIL)		Revalorizacijska rezerva (BIL)	
(3) 75.000,00			12.500,00 (2)
			100.000,00 (2)
Parovi konta			
Osnovno sredstvo (BIL)		Ispravak vrijednosti osnovnog sredstva (BIL)	
S°= 100.000,00			50.000,00 S°=
(2) 100.000,00			30.000,00 (4)
S°1= 200.000,00			
Amortizacija osnovnog sredstva (RDG)			
(4) 30.000,00	30.000,00 (5)		

Slika 11. Evidentiranje poslovne transakcije (glavna knjiga-dvostavno knjigovodstvo) (1)
Izvor: izrada autora

Nadalje, navodi se završna bilanca obračunskog razdoblja t , te račun dobiti i gubitka za navedeno obračunsko razdoblje, kako slijedi:

Tablica 16. Završni (usporedni) prikaz bilance (1)

Završna bilanca (razdoblje t) – ujedno Početna bilanca (razdoblje $t+1$)			
Imovina		Kapital i Obveze	
Fiksna imovina (N)		Kapital i rezerve (P)	
-osnovno sredstvo (tekuća vrijednost)	170.000,00	-vlasnički kapital	220.000,00 ⁹
Tekuća imovina (M)		Obveze (L)	
-novac	75.000,00	-kratkoročni kredit	25.000,00
UKUPNO	245.000,00	UKUPNO	245.000,00

Izvor: izrada autora

Tablica 17. Usklađivanje elemenata/stavki RDG-a - CCA

Račun dobiti i gubitka (za razdoblje t)			
Stavke (kategorije)	Iznos (HRK)	Korekcijski faktor	Usklađeni iznos (HRK)
Prihodi od prodaje	75.000,00	-	75.000,00
Rashodi (troškovi) prodaje	25.000,00	200/150 = 1,5 (specifični indeks cijena)	37.500,00
Financijski rezultat od prodaje (dobit)	50.000,00	-	37.500,00
Troškovi amortizacije	10.000,00	(revalorizacija)	30.000,00
Operativni financijski rezultat (dobit obračunskog razdoblja)	40.000,00	-	7.500,00

Izvor: izrada autora

Navedeni primjer pretpostavlja postojanje inflacije prezentirane putem općeg indeksa cijena, koji jest jednak 200 na završni izvještajni datum, dok je isti jednak 100 na početni izvještajni datum promatranog obračunskog razdoblja t . Međutim, isti uopće nije relevantan za

⁹ Navedene iznos kapitala završnog izvještajnog datuma od 220.000,00 jest upravo jednak početnom kapitalu uvećanom za dobit (profit) ostvaren provedenom poslovnom transakcijom prodaje robe. Konkretno, iznos početnog kapitala (nakon revalorizacije stavki imovine) jest jednak 212.500,00 (100.000,00 jest inicijalno početni kapital, uvećan za revalorizirani iznos osnovnog sredstva, a koji jest jednak 100.000,00; dakle, ukupno 200.000,00, a što je još uvećano za revalorizirani iznos zaliha, a koji jest jednak 12.500,00, što u ukupnosti daje 200.000,00 (200.000,00 + 12.500,00 = 212.500,00). Kada pak se dotični iznos uveća za ostvareni pozitivni financijski rezultat (dobit ili profit) promatranog obračunskog razdoblja t , a što jest vidljivo u usklađenom (korigiranom) računu dobiti i gubitka, te koji iznosi 7.500,00, dobije se upravo iznos ukupnog kapitala završnog izvještajnog datuma (212.500,00 + 7.500,00 = 220.000,00).

razmatranje prikazanog primjera, već se uzima u obzir specifični indeks cijena, koji jest jednak 150 završnog datuma, u odnosu na 100 početnog datuma promatranog izvještajnog razdoblja, dok je za potrebe aktualizacije troškova amortizacije, odnosno dotične stavke dugotrajne imovine provedena stručna procjena, tj. revalorizacije iste.

3.5.2.4. Prednosti i nedostaci računovodstva tekuće vrijednosti ili tekućeg troška

Računovodstvo tekuće vrijednosti ili tekućeg troška implicira određene prednosti, odnosno nedostatke, općenito te u odnosu na računovodstvo opće kupovne moći. Budući da isto u svojoj biti zapravo predstavlja različite metode, modele ili tehnike vrednovanja različitih elemenata financijskih izvještaja, može se navesti kako samim time smislenije podupire glavni računovodstveni zadatak formiranja realnog (objektivnog) financijskog položaja te financijske uspješnosti poslovanja. U tom kontekstu, moguće jest kombinirati različite oblike postizanja aktualnosti većine elemenata financijskih izvještaja, a što u konačnici rezultira objektivnijim računovodstvenim informacijama. Također, kao prednost može se navesti sama specifičnost i individualnost. Međutim, navedeno može biti i svojevrsan nedostatak, budući da navedeno zahtijeva angažiranje značajnijih resursa, budući da se radi o individualnom, specifičnom, odnosno jedinstvenom pristupu.

Nadalje, računovodstvo tekuće vrijednosti ili tekućeg troška jest u jednom dijelu ograničeno, s obzirom na pojedine elemente financijskih izvještaja, na koje se isti može primijeniti. Isto jest najpovoljnije primjenjivati za usklađivanje kategorije dugotrajne imovine bilance. Međutim, isto nije moguće primijeniti u svrhu korigiranja monetarnih stavki, kao što je stavka novac unutar bilance. Pored navedenog, kao veliki nedostatak navodi se subjektivnost kao glavni ograničavajući faktor prilikom samog postupka ili procesa provedbe vrednovanja pojedinih elemenata financijskih izvještaja (npr. sredstva dugotrajne imovine ili osnovna sredstva).

Isto tako, Sulucay (1992) navodi mišljenja različitih autora, koji pak zagovaraju primjenu ili uključivanje prepravljanja ili usklađivanja financijskih izvještaja, odnosno elemenata ili stavki istih, a putem pristupa računovodstva opće kupovne moći, unutar bilo koje metode ili modela vrednovanja spomenutih stavki financijskih izvještaja na trenutnu ili tekuću vrijednost. Upravo u tu svrhu, prethodno u radu jest navedena mogućnost ili opcija kombiniranja navedena dva računovodstvena pristupa, metode ili tehnike, a kao dijela koncepta računovodstva inflacije.

4. ISTRAŽIVANJE MOGUĆNOSTI PRIMJENE KONCEPTA RAČUNOVODSTVA INFLACIJE U RH

U sklopu ovog rada provedeno je primarno (znanstveno) istraživanje koje se veže uz samu tematiku istog. Konkretno, istraživanje se veže uz razmatranje mogućnosti primjene računovodstvenog koncepta inflacije, a od strane poslovnih subjekata sa sjedištem u RH. Navedeno se konkretno odnosi na mogućnost usklađivanja financijskih izvještaja, odnosno elemenata istih (eng. *Adjustments*), i to putem primjene spomenutog računovodstvenog koncepta, odnosno različitih (pojedinih) pristupa, metoda ili tehnika koji iz istog proizlaze.

4.1. Ciljevi i hipoteza istraživanja

Primarni cilj ovog (istraživačkog) rada jest u određenoj mjeri preispitati i prikazati relevantnost tvrdnje (pretpostavke), a koja se pretpostavlja putem same hipoteze rada. Navedeno se odnosi na preispitivanje mogućnosti ili sposobnosti poslovnih subjekata (obveznika GFI-POD) za primjenu specifičnog računovodstvenog koncepta inflacije. Dakle, navedeno pretpostavlja da poslovni subjekti posjeduju određene preduvjete (stručne, tehničke, tehnološke, organizacijske, informacijske itd.), a koji pak u konačnici omogućavaju te pospješuju primjenu, odnosno implementaciju ovog koncepta. Stoga, kao glavno istraživačko pitanje može se navesti sljedeće: *Jesu li poslovni (gospodarski) subjekti, sa sjedištem u RH, u mogućnosti ili sposobnosti primjenjivati koncept računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva, a kada inflacija, odnosno stopa iste prelazi određene razine, na godišnjoj razini te posebice na višegodišnjim razinama, a sve to u smislu mogućnosti prilagođavanja ili modificiranja (prepravljanja ili usklađivanja) financijskih izvještaja uvjetima inflacije, a sve u svrhu što realnijeg ili objektivnijeg prikazivanja financijskog poslovanja, odnosno u konačnici financijskog rezultata poslovanja.*

Prema navedenom istraživačkom pitanju, može se konstruirati jednostavna pretpostavka, odnosno konkretno hipoteza rada, a u skladu s prethodno navedenim, kako slijedi:

Hipoteza 1 (H₁): *Poslovni (gospodarski) subjekti jesu u mogućnosti ili sposobni primjenjivati koncept računovodstva inflacije, a u vidu prilagođavanja (usklađivanja) svojih financijskih izvještaja uvjetima inflacije, kada inflacija prelazi određene godišnje razine, a posebice višegodišnje razine.*

***Objašnjenje Hipoteze 1:** Jednostavno se nastoji preispitati, odnosno istražiti jesu li spomenuti poslovni (gospodarski) subjekti u mogućnosti (sposobni) primjenjivati koncept računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva, u kontekstu prethodno navedenih preduvjeta. Također, spomenuti računovodstveni koncept, kao dio znanstvene i praktične discipline računovodstva, iziskuje određene specifične kompetencije i vještine poslovnog subjekta, odnosno njegova stručnog kadra.*

4.2. Metodologija istraživanja

U svrhu provedbe primarnog istraživanja primijenjena jest metodologija samog prikupljanja i obrade statističkih. U svrhu navedenog, prikupljeni su primarni podaci. Konkretno, kao metoda ili alat (instrument) prikupljanja primarnih podataka, izabrana jest anonimna anketa (upitnik). Navedeno ujedno predstavlja i jedan od načina prikupljanja primarnih podataka. Postupak anketiranja zapravo predstavlja metodu kojom se „prikupljaju podaci uz pomoć unaprijed pripremljenih upitnika“ (Vuković, 2020). Unaprijed pripremljeni upitnici predstavljaju pripremljene obrasce koji sadrže određena pitanja, a putem kojih se ispitanici izjašnjavaju o svojim stavovima i mišljenjima. Anketiranje, kao jedna od metoda prikupljanja primarnih podataka, smatra se najpogodnijom u svrhu provedbe istog, iz razloga što iziskuje minimalne resurse za provedbu takvog istraživanja, te omogućuje dosezanje prostorno i vremenski udaljenijih ispitanika. To je ujedno omogućilo da se dotično primarno istraživanje provede za poslovne subjekte sa sjedište diljem RH, a kako bi se dobila potpunija struktura ispitanika.

4.3. Definiranje i opis uzorka istraživanja

Nadalje, u svrhu odabira uzorka ispitanika, najprije jest potrebno definirati statistički skup (populaciju), a koji jest zapravo predmet uzorkovanja. Statistički skup koji jest relevantan jesu prvenstveno poslovni subjekti sa sjedištem u RH. Dakle, ovdje su ispitanici (statistički skup) isključivo poslovni subjekti (neovisno radi li se o pravnim ili pak fizičkim osobama), a ne fizičke osobe-građani. U skladu s tim, ispituju se stavovi i mišljenja poslovnih subjekata. Također, konkretnije statistički skup predstavlja poslovne subjekte (tvrtke), sa sjedištem u RH, koji jesu obveznici sastavljanja i objavljivanja GFI-POD¹⁰, a prema definicijama ili odredbama

¹⁰ Budući da su postavke navedenog definirane u uvodnim razmatranjima ovog rada, ovdje jest nepotrebno ponovno pojašnjavati navedeno.

zakonskih propisa, odnosno konkretno ZOR-a (čl. 19.). Isto tako, sam opseg definiranog statističkog skupa jest određen ukupnim brojem registriranih (i aktivnih) poslovnih subjekata, sa sjedištem u RH, a koji spadaju u skupinu obveznika GFI-POD. Također, bitno je napomenuti kako je anketiranje provedeno u vremenskom intervalu od početka mjeseca ožujka, do kraja mjeseca svibnja 2022. godine. Što se pak tiče samog procesa uzorkovanja, provedena je svojevrsna kombinacija više načina ili metoda uzorkovanja. Drugim riječima, uzorkovanje se temeljilo na slučajnim i namjernim uzorcima. Također, namjerno kontaktiranje provedeno jest iz razloga izrazito slabog odaziva ispitanika na samo anketiranje.

Nadalje, zaprimljeno je 54 odgovora ispitanika što predstavlja stopu povrata anketnog upitnika, odnosno odgovora istih, aproksimativno 10% do 15%. Kada pak se razmatra prostorna dimenzija ili sam opseg statističkog skupa, može se reći kako jest sam uzorak ispitanika, odnosno njegov apsolutni broj donekle manjkav. To proizlazi iz same specifičnosti predmeta istraživanja te same teme ili tematike istog.

Što se pak tiče samog postupka uzorkovanja, provedena jest kombinacija istog, kao što je prethodno navedeno. Konkretno, poveznica (eng. *Link*) na anketu jest distribuirana putem različitih društvenih mreža (medija) te grupa na istima (npr. *Facebook*, *LinkedIn*, *WhatsApp* i sl.). Pored navedenog, poveznica na anketu jest također plasirana i izravno brojnim poslovnim subjektima i to putem njihovih službenih kanala komunikacije (konkretno elektronička pošta). Dakle, navedeno zapravo podrazumijeva spomenutu kombinaciju metoda ili način uzorkovanja.

4.4. Opis upitnika

Anketa se sastoji konkretno od dvadeset dva (22) pitanja. Pitanja od 1. do 7. odnose se na općenite podatke (informacije) o samim poslovnim subjektima, kao što je godina osnivanja, primarna djelatnosti i sl., dok se pitanja od 8. do 10. pa i dijelom 11. pitanje, odnose isključivo na podatke koji su relevantni za razvrstavanje poduzetnika (poslovnih subjekata), prema definicijama ZOR-a (čl. 5.). Pitanja od 12. do 22. odnose se isključivo na tematiku rada, s naglaskom na 12., 15., 18. i 19. pitanje, a kojima se nastoji tretirati postavljena hipoteza rada. Također, sama anketa (upitnik) sastoji se od zatvorenih i otvorenih pitanja. Zatvorena pitanja uključuju najkraću formaciju s „DA/NE“ te zatvorena pitanja višestrukog odabira, dok otvorena pitanja jednostavno obuhvaćaju formaciju kratkog tekstualnog odgovora ispitanika. Isto tako, ona pitanja kojima se nastoji tretirati hipoteza rada jesu konstruirana u obliku tzv. (*Likert-ove*) skale ili ljestvice, a što podrazumijeva pitanje zatvorenog tipa, uz odabir ocjena od 1 do 5.

Nadalje, rezultati istraživanja navode se taksativno u nastavku, a prema shemi odjeljaka pitanja/odgovora, koji se vežu za pojedino područje razmatranja unutar same ankete. Anonimna anketa pod nazivom „*Financijski izvještaji i računovodstvena rješenja u uvjetima inflacije*“, donosi sljedeće odgovore poslovnih subjekata, kao ispitanika.

4.5. Rezultati istraživanja

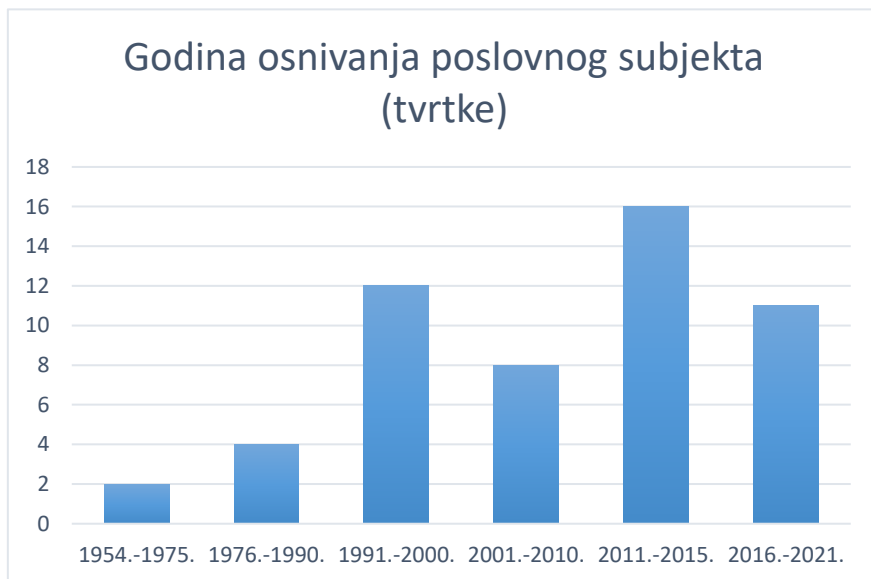
U nastavku rada taksativno se navode rezultati istraživanja, u obliku odgovora ispitanika na anketna pitanja.

4.5.1. Deskriptivna statistika

Navedena kategorija anketnih pitanja odnosi se na deskriptivnu statistiku, odnosno svojevrsno opisivanje uzorka ispitanika, a što je navedeno u nastavku.

1. PITANJE: *Godina osnivanja poslovnog subjekta* (otvoreni tip pitanja, gdje je moguće i potrebno ručno upisati godinu osnivanja poslovnog subjekta)

ODGOVOR:



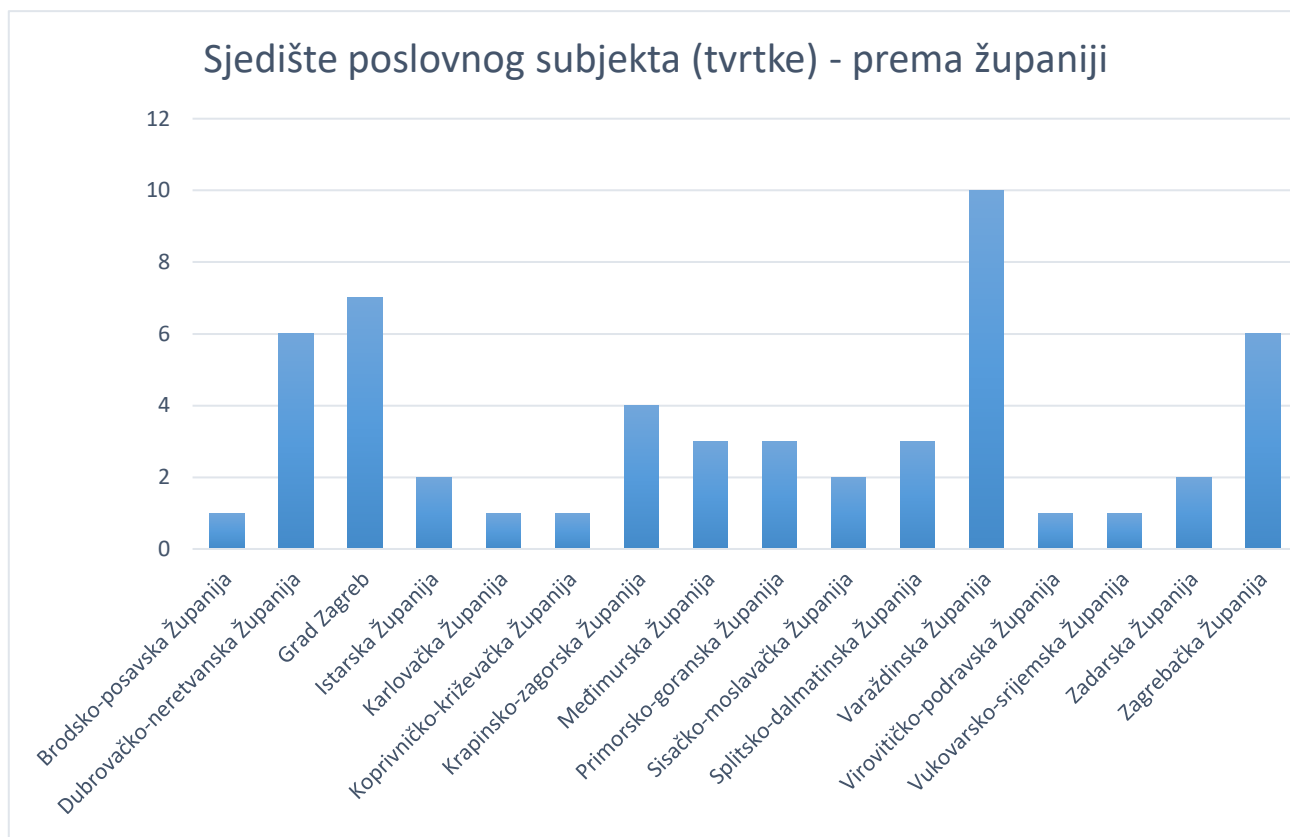
Grafikon 1. *Godina osnivanja poslovnog subjekta – odgovori ispitanika*

Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

Kao što prikazuje grafikon, jasno je vidljivo kako se uzorak sastoji pretežno od poslovnih subjekata novijeg datuma osnivanja, odnosno radi se o pretežno novim poslovnim subjektima, koji nisu dugo vremena prisutni na tržištu, a najveća frekvencija godine osnivanja jest vremenski interval između 2011. i 2015. godine.

2. PITANJE: *Sjedište poslovnog subjekta (Županija)* (zatvoreni tip pitanja, gdje je potrebno pomoću padajućeg izbornika odabrati Županiju, a prema registriranom sjedištu pojedinog poslovnog subjekta)

ODGOVOR:



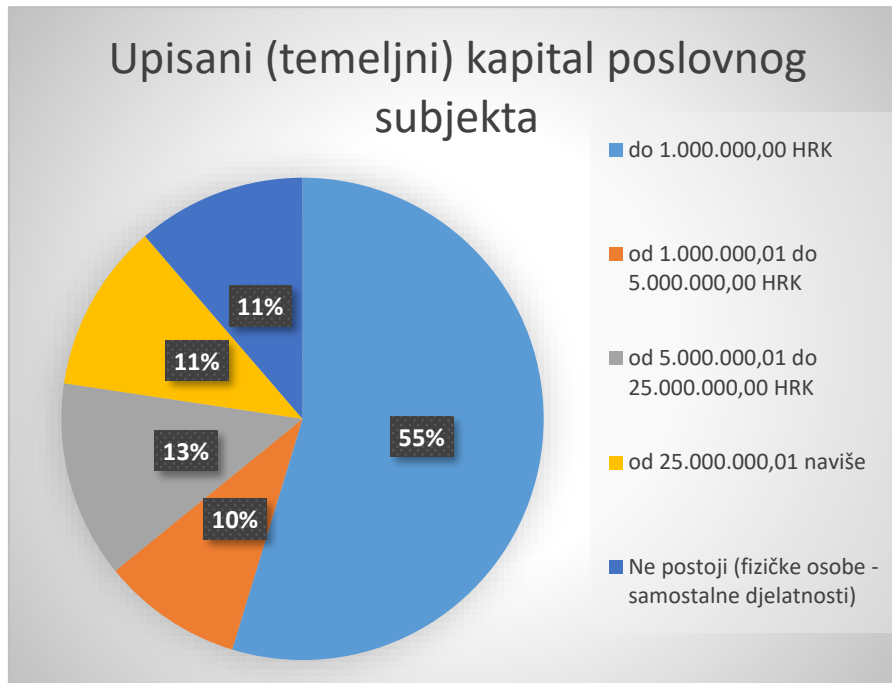
Grafikon 2. *Sjedište poslovnog subjekta - prema županiji – odgovori ispitanika*

Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

Kao što prikazuje grafikon, najveći je udio poslovnih subjekata s registriranim sjedištem u nekoliko Županija, redom Varaždinska županija (10), zatim, Grad Zagreb (7), Dubrovačko-neretvanska županija (6), Zagrebačka županija (6), Krapinsko-zagorska županija (4), te redom ostale županije. Najveći udio predstavlja Varaždinska županija, iz razloga što navedeno predstavlja uže gravitacijsko područje samog mjesta/lokacije konstrukcije ankete, bez obzira što je ista plasirana putem digitalnih alata unutar virtualnog okruženja. Isto tako, Dubrovačko-neretvanska županija, kao i Zagrebačka, te Grad Zagreb, jesu najbrojnije (nakon Varaždinske županije), iz razloga učinkovite usmene predaje oglasa same ankete, odnosno digitalne/internetske poveznice. No, može se reći kako jest uzorak relativno dobro raspršen po županijama diljem RH, te da u određenoj mjeri dobro reprezentira spomenuti statistički skup.

3. **PITANJE:** *Upisani (temeljni) kapital poslovnog subjekta* (zatvoreni tip pitanja, gdje je potrebno odabrati između višestrukog izbora, a što je ponuđeno putem odgovora unutar same ankete/upitnika)

ODGOVOR:



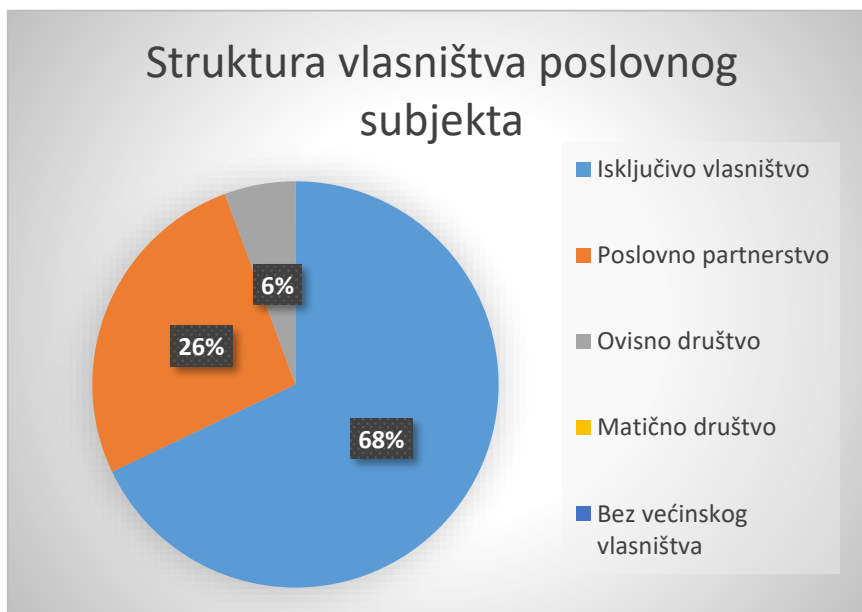
Grafikon 3. *Upisani (temeljni) kapital poslovnog subjekta – odgovori ispitanika*
Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

Kao što prikazuje grafikon, najveći udio (55%) poslovnih subjekata spada u prvu ovdje navedenu skupinu, a prema kriteriju upisanog (temeljnog) kapitala istog. Najveći udio poslovnih subjekata spada u skupinu (grupu) upisanog (temeljnog) kapitala do 1.000.000,00 HRK, a što je i razumljivo, budući da najveći udio poslovnih subjekata uopće u gospodarstvu (privredi) RH čine upravo mikro i mali poduzetnici. Također, ovdje se spominje i skupina gdje je navedeno ne postojanje upisanog (temeljnog) kapitala, budući da se radi o fizičkim osobama, koje obavljaju samostalne djelatnosti slobodnih i ostalih zanimanja, no isti također

udovoljavaju definiciji poslovnih subjekata¹¹, jedino što nemaju obvezu propisanog početnog temeljnog kapitala¹².

4. PITANJE: *Struktura vlasništva poslovnog subjekta* (zatvoreni tip pitanja, gdje je potrebno odabrati između višestrukog izbora, a što je ponuđeno putem odgovora unutar same ankete/upitnika)

ODGOVOR:



Grafikon 4. *Struktura vlasništva poslovnog subjekta – odgovori ispitanika*

Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

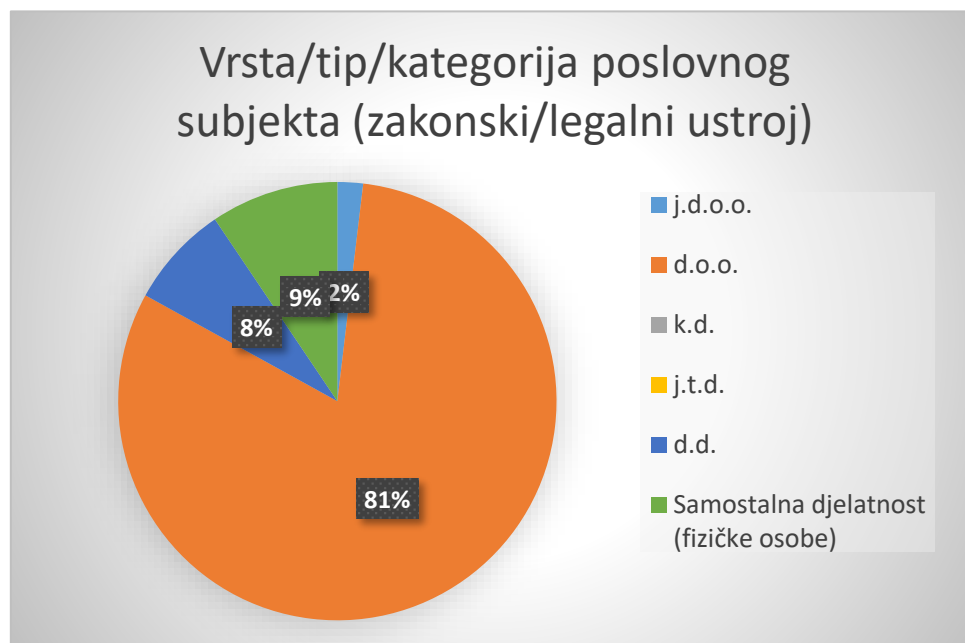
¹¹ Udovoljavanje definiciji poslovnih subjekata jest uvjetovano kriterijem obveznika GFI-POD. Naime, fizičke osobe, koje obavljaju samostalne djelatnosti slobodnih i ostalih zanimanja, također mogu biti obveznici navedenog, kada prelaze određenu kriterijsku razinu, konkretno glede ukupnih ostvarenih primitaka (isporuka). Stoga, ukoliko se prijeđe spomenuti kriterij određene visine ili iznosa ukupno ostvarenih primitaka (isporuka), tada fizičke osobe (inicijalno obveznici poreza na dohodak) postaju obveznici poreza na dobit. Također, obveznicima poreza na dobit, u smislu navedenih fizičkih osoba, moguće jest postati i na dobrovoljnoj osnovi.

¹² Međutim, fizičke osobe koje otpočinju s određenim poslovnim pothvatom, odnosno konkretno obavljanjem određene samostalne djelatnosti slobodnih i ostalih zanimanja, tj. gospodarskom djelatnošću, jasno jest kako za početak poslovnog djelovanja moraju posjedovati određeni (financijski) kapital, iako njegov formalni opis nije propisan za spomenute fizičke osobe. To iz razloga što dotične fizičke osobe, koje obavljaju samostalne djelatnosti, za nastale obveze tvrtke (ime pod kojim posluju) odgovaraju cjelokupnom svojom imovinom i poslovnom i privatnom/osobnom, a što pak jest upravo predmet ograničenja odgovornosti kod poslovnih subjekata, odnosno konkretno poduzeća (trgovačkih društava). Iz tog razloga ograničene (kapitalne) odgovornosti, glede poslovnih subjekata, postoji zakonska obveza minimalnog upisa temeljnog kapitala za pojedino poduzeće (trgovačko društvo), a što pak konkretno ovisi o samom pravnom ustrojstvu istog. Iznimka su javna trgovačka društva (j.t.d.), te dijelom i komanditna društva (k.d.), što se tiče ograničene (kapitalne) odgovornosti. Navedeno jest djelomice spomenuto unutar *fusnote* 6.

Kao što je vidljivo iz grafikona, najveći udio (68%) poslovnih subjekata spada u skupinu isključivog vlasništva, a prema strukturi istog. Navedeno podrazumijeva da postoji jedan vlasnik, a koji posjeduje isključivo vlasništvo nad određenim poslovnim subjektom. Druga skupina prema udjelu (26%) jest vlasnička struktura poslovnog partnerstva (tzv. ortaštvo), a što podrazumijeva dva ili više vlasnika. Također, sljedeća skupina jest ovisno društvo (6%), a što podrazumijeva da je drugi poslovni subjekt, ili pak više njih, (većinski) vlasnik istog (u pravilu > 50% udjela/dionica). No, unutar strukture uzorka ne postoji grupa matičnog društva, te poslovnog subjekta bez većinskog vlasništva, a što jest razumljivo budući da matična društva jesu u pravilu veliki poslovni subjekti (poduzetnici prema ZOR-u), a koji posjeduju većinski vlasnički udio (> 50% udjela/dionica) drugog poslovnog subjekta ili više njih (drugim riječima, to su korporacije), dok poslovni subjekti bez većinskog vlasništva podrazumijeva rascjepkanu vlasničku strukturu na male udjele, odnosno broj dionica, a koji se također ne pojavljuju unutar strukture uzorka.

5. PITANJE: Vrsta/tip/kategorija poslovnog subjekta (zakonski/legalni ustroj) (zatvoreni tip pitanja, gdje je potrebno odabrati između višestrukog izbora, a što je ponuđeno putem odgovora unutar same ankete/upitnika)

ODGOVOR:



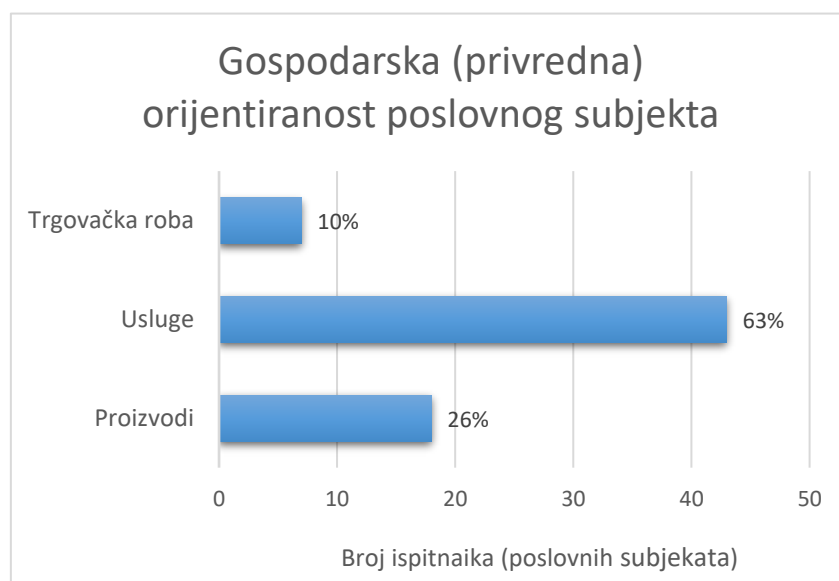
Grafikon 5. Vrsta/tip/kategorija poslovnog subjekta (zakonski/legalni ustroj) – odgovori ispitanika

Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

Kao što prikazuje grafikon, najveći udio (81%) u strukturi uzorka čine poslovni subjekti koji su prema zakonskom/legalnom ustroju formirani kao društva s ograničenom odgovornošću (d.o.o.), a što je razumljivo budući da isti čine i najveći udio poslovnih subjekata cjelokupne gospodarske strukture RH. Također, u strukturi uzorka nalaze se i dionička društva (d.d.) s udjelom od 8%, te samostalne djelatnosti (fizičke osobe) s udjelom od 9% ukupnog uzorka. Isto tako, u strukturi uzorka pojavljuju se i jednostavna društva s ograničenom odgovornošću (j.d.o.o.), no sa zanemarivim udjelom od 2%. Međutim, unutar strukture uzorka ne postoje komanditna društva (k.d), kao ni javna trgovačka društva (j.t.d.), a kao specifični oblici vrsta/tipa/kategorije poslovnih subjekata, prema zakonskom/legalnom ustroju. To iz razloga što su navedeni poslovni subjekti vrlo rijedak slučaj u praksi.

6. PITANJE: *Gospodarska (privredna) orijentiranost poslovnog subjekta* (zatvoreni tip pitanja, gdje je potrebno odabrati između višestrukog izbora, uz moguć odabir više od jednog odgovora, a što je ponuđeno unutar same ankete/upitnika)

ODGOVOR:



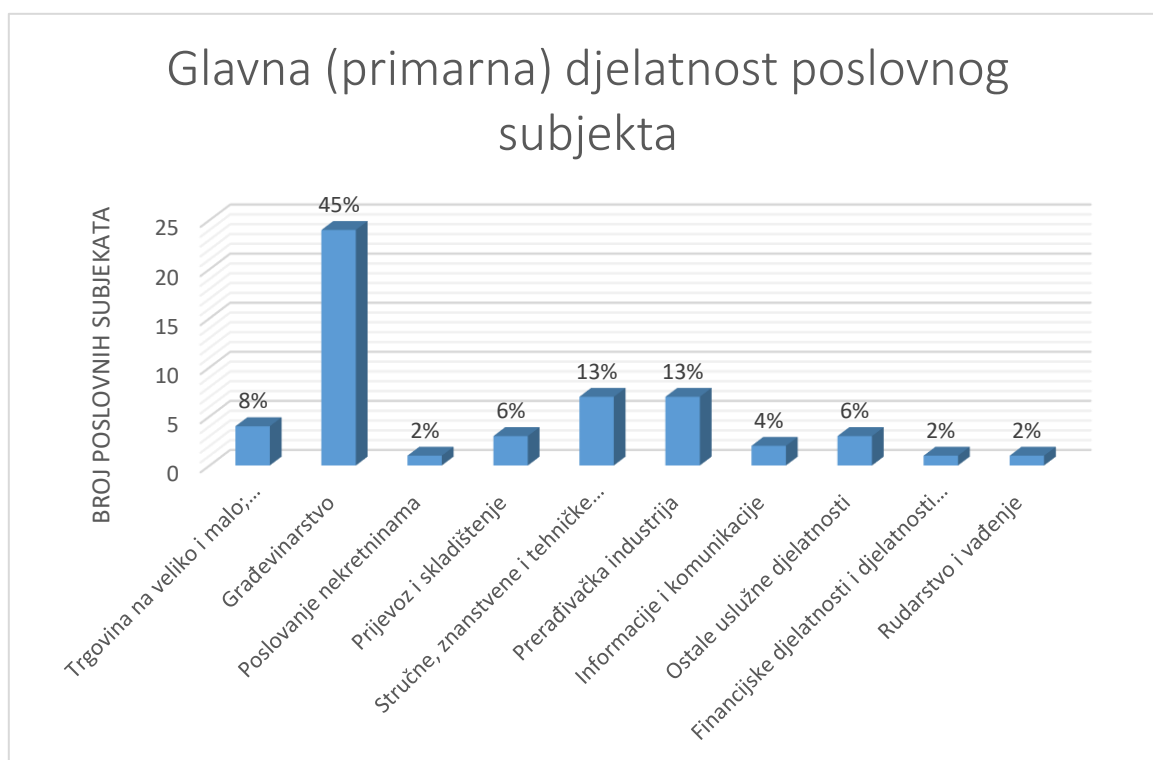
Grafikon 6. *Gospodarska (privredna) orijentiranost poslovnog subjekta – odgovori ispitanika*
Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

Kao što prikazuje grafikon, većina poslovnih subjekata jest orijentirana ka uslugama, s udjelom od 63%, dok slijede proizvodi (udio od 26%), te trgovačka roba (10%). Navedeno proizlazi iz činjenice kako jest gospodarstvo u RH najzastupljenije unutar tercijarnog te kvartarnog

gospodarskog sektora, a što ponajviše podrazumijeva spomenute usluge. Iz navedenog razloga, jasno jest kako najveći udio čine poslovni subjekti gospodarski orijentirani upravo ka uslugama.

7. PITANJE: *Glavna (primarna) djelatnost poslovnog subjekta (prema NKD-u)* (zatvoreni tip pitanja, gdje je potrebno putem padajućeg izbornika odabrati jednu od ponuđenih kategorija, a kao glavnu ili primarnu djelatnost pojedinog poslovnog subjekta, a čije su kategorije razvrstane prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti; NKD-u)

ODGOVOR:



Grafikon 7. *Glavna (primarna) djelatnost poslovnog subjekta – odgovori ispitanika*

Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

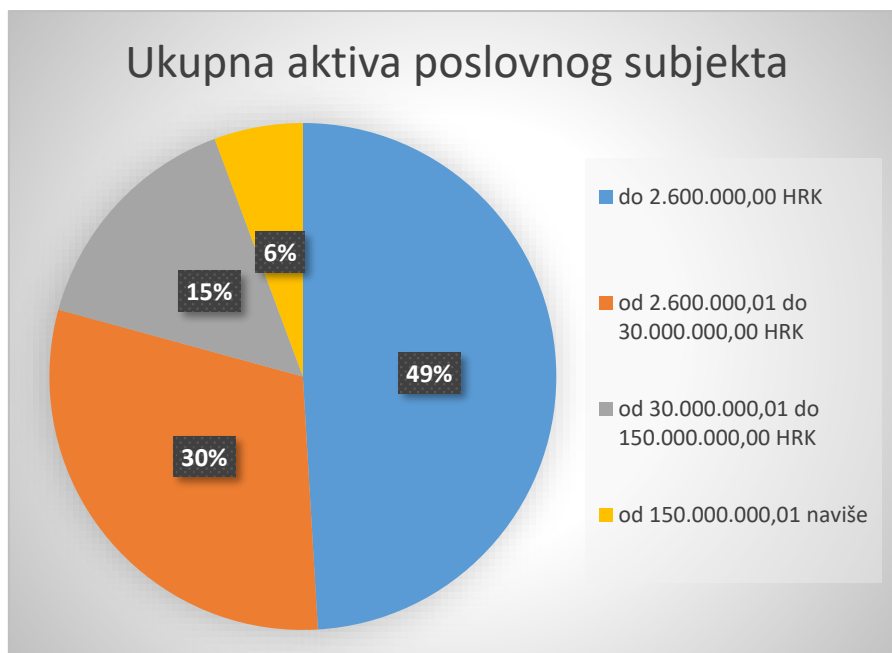
Kao što prikazuje grafikon, najveći udio (45%) čini građevinarstvo, kao kategorija djelatnosti prema NKD-u, dok slijede stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti, te prerađivačka industrija, s udjelom od 13%, a zatim slijede djelatnosti trgovine na veliko i malo, s udjelom od 8%, te preostale djelatnosti s manjim udjelima od navedenih. To iz razloga što jest usmena predaja plasiranja ankete rezultirala sklonošću ka pojedinoj kategoriji djelatnosti (konkretno je to građevinarstvo), dok je drugi dio prikupljanja odgovora ispitanika rezultirao raspršenjem uzorka i na ostale kategorije djelatnosti prema NKD-u.

4.5.2. Razvrstavanje uzorka prema kriteriju ZOR-a (razvrstavanje poduzetnika)

Ovdje se iznose odgovori ispitanika koji se izravno vežu uz razvrstavanje uzorka ispitanika prema veličini, odnosno samih poslovnih subjekata, a prema definicijama ZOR-a.

8. PITANJE: *Iznos ukupne aktive poslovnog subjekta (prethodno obračunsko razdoblje)* (zatvoreni tip pitanja, gdje jest potrebno odabrati između nekoliko ponuđenih kategorija odgovora, odnosno višestrukog odabira istih, a prema definicijama (odredbama) ZOR-a)

ODGOVOR:

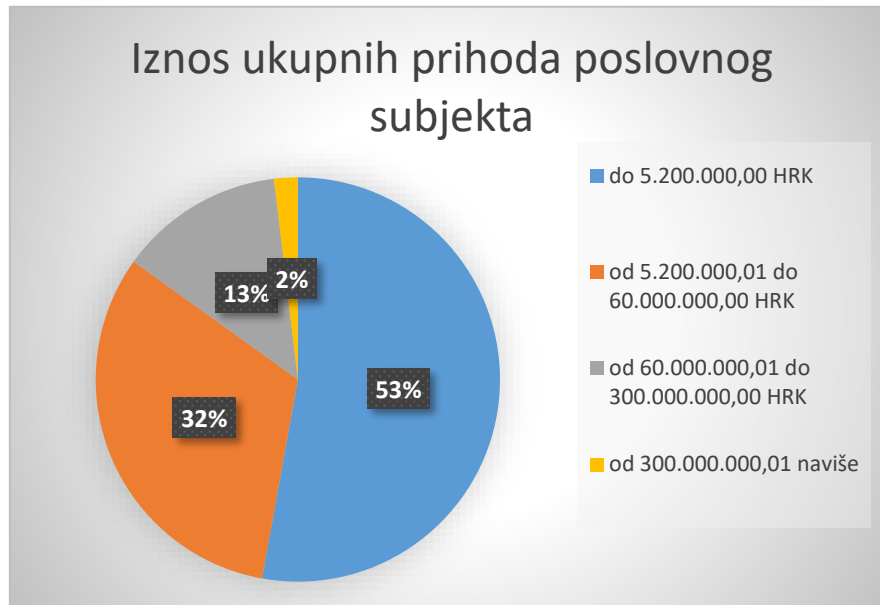


Grafikon 8. *Ukupna aktiva poslovnog subjekta – odgovori ispitanika*
Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

Kao što prikazuje grafikon, najveći udio (49%) čine poslovni subjekti s najmanjom aktivom u okviru ponuđenih kategorija (prema definicijama ZOR-a), a što jest i razumljivo budući da najveći udio u gospodarstvu RH predstavljaju upravo mikro i mali subjekti. Ostale pak kategorije aktive uzorka ispitanika, jednostavno slijede logiku onoga što jest izneseno u prethodnoj rečenici, odnosno da s porastom raspona aktive pada udio poslovnih subjekata u uzorku. Temeljem navedenog, može se reći kako dobiveni uzorak primjereno reprezentira osnovni statistički skup, a s obzirom na njihove iznose aktive.

9. PITANJE: Iznos ukupnih prihoda poslovnog subjekta (zatvoreni tip pitanja, gdje jest potrebno odabrati između nekoliko ponuđenih kategorija odgovora, odnosno višestrukog odabira istih, a prema definicijama (odredbama) ZOR-a)

ODGOVOR:

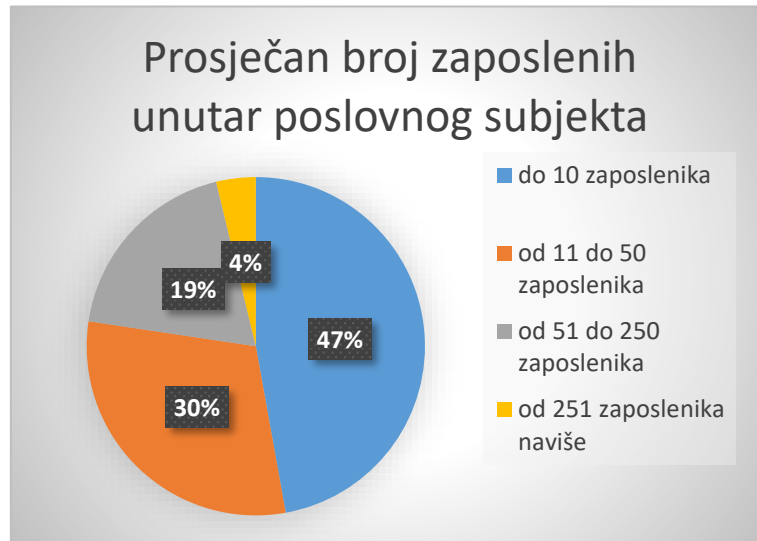


Grafikon 9. Iznos ukupnih prihoda poslovnog subjekta – odgovori ispitanika
Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

Kao što prikazuje sam grafikon, najveći udio (53%) čine oni poslovni subjekti s najmanjim iznosom ostvarenih prihoda, odnosno koji spadaju u prvu veličini kategoriju ukupnih prihoda. Navedeno pak ponovno slijedi logiku koja jest iznesena u razmatranju prethodnog grafičkog prikaza. Samim time, uzorak ponovno (primjereno) reprezentira osnovni statistički skup, a s obzirom na iznose ukupno ostvarenih prihoda poslovnih subjekata.

10. PITANJE: Prosječan broj zaposlenih tijekom poslovne godine (zatvoreni tip pitanja, gdje jest potrebno odabrati određenu kategoriju odgovora između višestrukog izbora istih, a prema definicijama (odredbama) ZOR-a).

ODGOVOR:

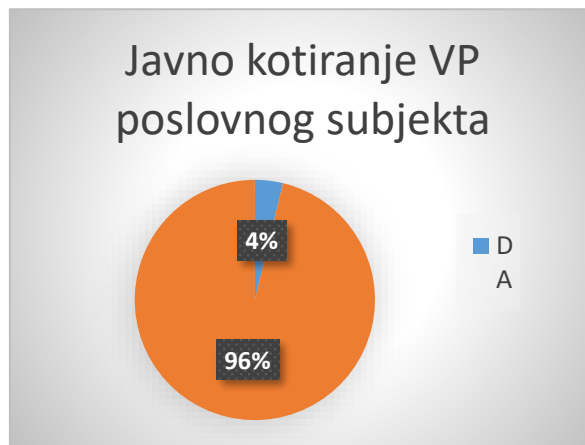


Grafikon 10. Prosječan broj zaposlenih unutar poslovnog subjekta – odgovori ispitanika
Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

Kao što prikazuje grafikon, najveći udio (47%) poslovnih subjekata čini ona grupa do 10 zaposlenih, a što jest ujedno potvrda iznesenog unutar razmatranja prethodna dva odgovora ispitanika. Dakle, najveći udio uzorka čine oni poslovni subjekti koji imaju najmanji broj zaposlenih, odnosno spadaju u prvu kategoriju, a prema definicijama ZOR-a, dok najmanji udio čine oni poslovni subjekti koji imaju najveći broj zaposlenih. Ponovno, može se uočiti adekvatna reprezentativnost uzorka, prema navedenom kriteriju, odnosno prema (prosječnom) broju zaposlenih.

11. PITANJE: *Javno kotiranje vrijednosnih papira poslovnog subjekta* (zatvoreni tip pitanja, uz ponuđena dva jednostavna odgovora, a gdje jest zapravo potrebno potvrditi, radi li se o poslovnom subjektu čiji vrijednosni papiri kotiraju na određenoj burzi (tržištu) istih, ili pak se radi o poslovnom subjektu čiji vrijednosni papiri ne kotiraju, odnosno koji nije ustrojen na takav način da bi izdavao (emitirao) vlasničke vrijednosne papire)

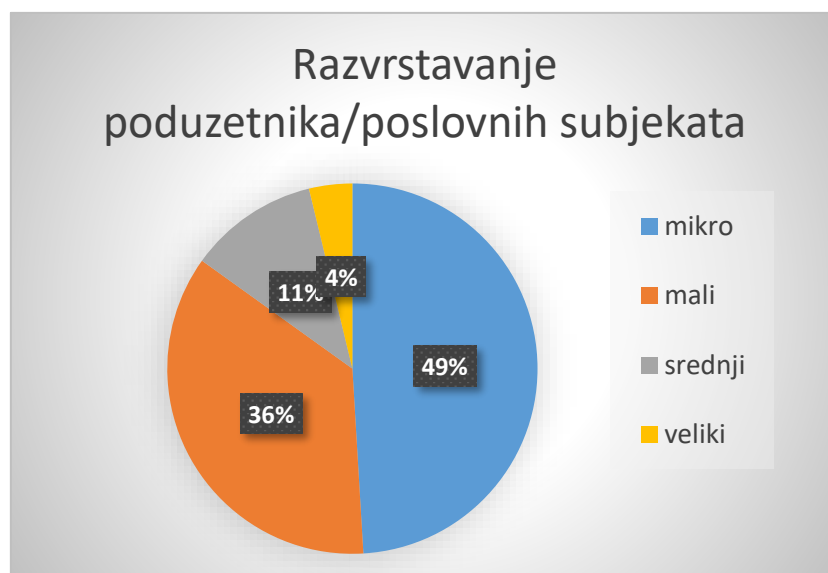
ODGOVOR:



Grafikon 11. Javno kotiranje VP-a poslovnog subjekta – odgovori ispitanika
Izvor: istraživanje autora (<https://docs.google.com/>)

Iz jednostavnog grafičkog prikaza jest vidljivo kako 96% poslovnih subjekata jesu oni čiji vrijednosni papiri ne kotiraju na uređenom tržištu, odnosno takvi poslovni subjekti niti nisu ustrojani na način da su izdavatelji (emitenti) vlasničkih vrijednosnih papira, dok je to samo 4% poslovnih subjekata u utorku istih.

Na temelju rezultata istraživanja, odnosno samih odgovora ispitanika na pitanja unutar dotične kategorije istih, može se konstruirati jednostavni grafički prikaz koji predočava razvrstavanja uzorka ispitanika (poslovnih subjekata), a prema definicijama ZOR-a.



Grafikon 12. Razvrstavanje poduzetnika/poslovnih subjekata – uzorak ispitanika
Izvor: izrada autora

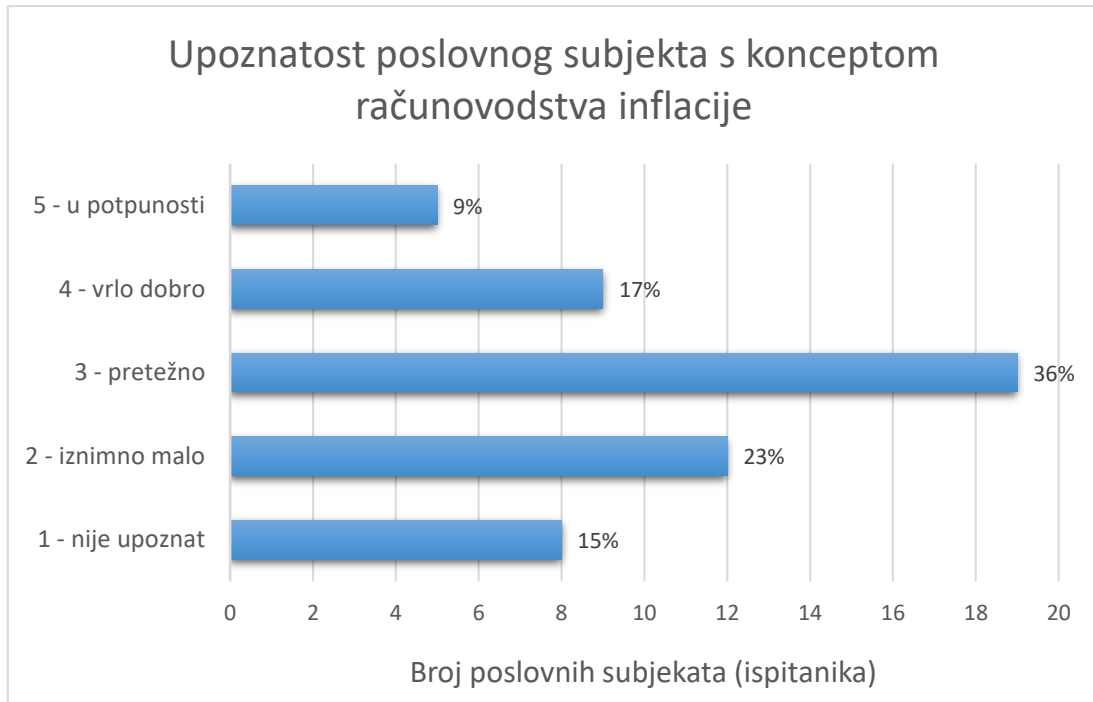
Dakle, uzorak se pretežno sastoji od mikro poduzetnika (poslovnih subjekata) (49%), dok više od trećinu čine mali poduzetnici (poslovni subjekti) (36%) ispitanika, zatim nešto više od desetine ispitanika (11%) čine poslovni subjekti srednje veličine te samo 4% uzorka čine veliki poduzetnici. Temeljem navedenog, može se ustanoviti kako se pretpostavljena hipoteza rada testira pretežno na mikro te malim poduzetnicima (poslovnim subjektima), budući da isti čine više od 80% strukture uzorka ispitanika (konkretno 85%). Ponovno, ovakva struktura uzorka ispitanika primjereno reprezentira strukturu cjelokupnog statističkog skupa, odnosno cjelokupnog gospodarstva (privrede) RH.

4.5.3. Računovodstveni koncept inflacije (inflatorno računovodstvo) – mišljenja i stavovi ispitanika

Unutar ovog dijela iznose se odgovori ispitanika na posljednju kategoriju pitanja, a što se konkretno veže uz samu temu rada. Također, ovdje se većinom naveode pitanja, odnosno odgovori putem tzv. *Likert*-ove skale, a što u konačnici služi za tretiranje postavljene hipoteze rada.

12. PITANJE: *Je li poslovni subjekt upoznat s konceptom računovodstva inflacije ili inflatornog računovodstva?* (pitanje zatvorenog tipa, gdje jest potrebno odabrati između višestrukog odgovora, a gdje su odgovori dani putem ljestvice (1-5)) – Ovdje se ispituje je li poslovni subjekt, kao organizacija, odnosno vodstvo ili odgovorne osobe, upoznat s navedenom tematikom.

ODGOVOR:

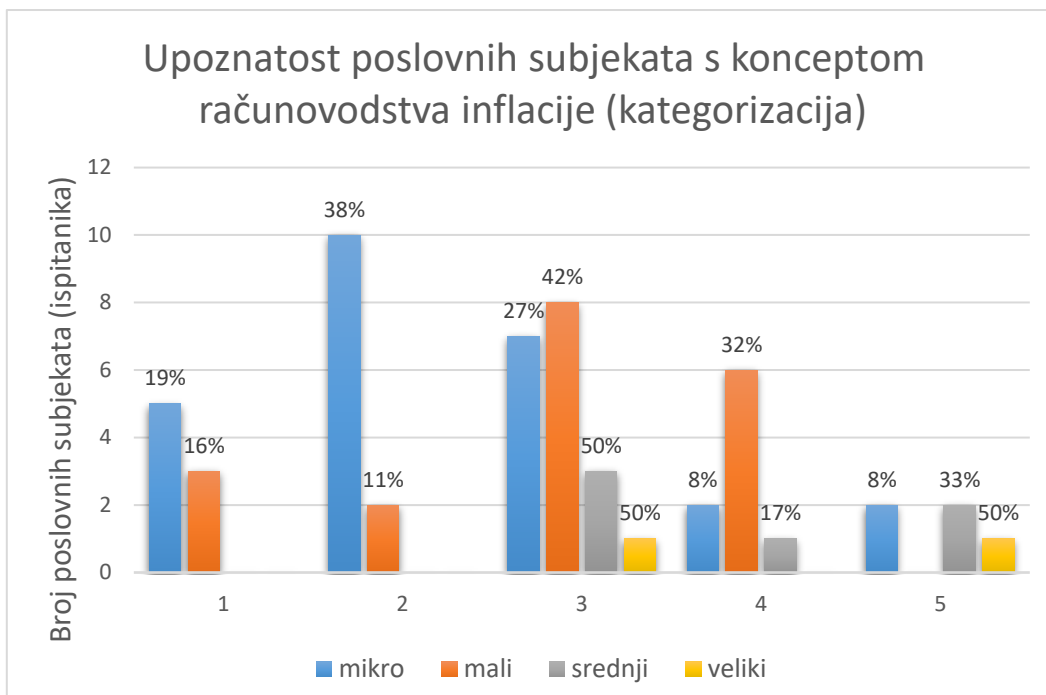


Grafikon 13. Upoznatost poslovnih subjekata s konceptom računovodstva inflacije – odgovori ispitanika

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Navedeni grafikon prikazuje najveću frekvenciju kod ocjene 3, a što podrazumijeva da su ispitanici najvećim dijelom pretežno ili u određenoj mjeri upoznat s računovodstvenim konceptom inflacije. Dalje slijede odgovori iznimno male upoznatosti, zatim vrlo dobre, te potpune neupoznatosti, kao i mali postotak onih koji su u potpunosti upoznati sa spomenutim konceptom.

U nastavku se navodi vrlo sličan grafički prikaz, no s obzirom na prethodno provedenu kategorizaciju ili razvrstavanje uzorka ispitanika.

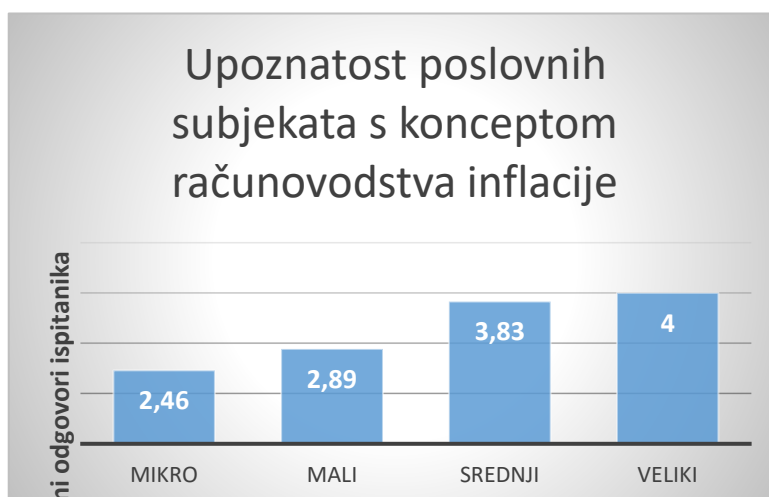


Grafikon 14. Upoznatost poslovnih subjekata s konceptom računovodstva inflacije (prema veličini poslovnih subjekata) – odgovori ispitanika

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Navedeni grafikon prikazuje kako su mikro poslovni subjekti u najvećoj mjeri neupoznati s računovodstvenim konceptom inflacije, dok mali pokazuju nešto veću upoznatost, kao i srednje, no odgovori velikih poslovnih subjekata gotovo su nerelevantni iz razloga male brojnosti istih.

Također, u nastavku se navode prosječne ocjene, odnosno sam prosjek odgovora ispitanika (poslovnih subjekata), u svrhu detaljnijeg sagledavanja samih rezultata istraživanja te donošenja zaključaka istog.



Grafikon 15. Upoznatost poslovnih subjekata s konceptom računovodstva inflacije – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

13. PITANJE: *Je li poslovni subjekt u svom dosadašnjem djelovanju (poslovanju) primjenjivao navedeni računovodstveni koncept, a u vidu prilagođavanja/usklađivanja financijskih izvještaja?* (jednostavno pitanje zatvorenog tipa, gdje jest potrebno odabrati između dva suprotna ponuđena odgovora, odnosno potrebno jest potvrditi ili pak opovrgnuti dosadašnju primjenu spomenutog računovodstvenog koncepta, a u vidu usklađivanja financijskih izvještaja)

ODGOVOR:



Grafikon 16. *Dosadašnja primjena računovodstvenog koncepta, od strane poslovnih subjekata – odgovori ispitanika*
Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Gotov svi ispitanici (poslovni subjekti) izjasnili su se kako u dosadašnjem poslovanju nisu primjenjivali računovodstveni koncept inflacije (92%), dok se mali udio (8%) ispitanika izjasnio kako jest u dosadašnjem poslovanju, odnosno djelovanju primjenjivao spomenuti računovodstveni koncept. To može ovisiti i o samoj dugotrajnosti postojanja pojedinog poslovnog subjekta, a koji se tijekom istog u svojoj poslovnoj praksi susretao s visokom ili hiperinflacijom, a što je zapravo svojevrsni temelj za primjenu izvornog računovodstvenog koncepta inflacije. To je i razumljivo s obzirom na prikazani **Grafikon 1.** gdje jest najveća frekvencija poslovnih subjekata novijeg datuma, a čije jest poslovanje obilježeno stabilnim inflacijskim uvjetima.

14. PITANJE: *Kada jest poslovni subjekt primjenjivao navedeni računovodstveni koncept (npr. poslovna godina, obračunsko razdoblje)* (otvoreni tip pitanja, gdje jest potrebno upisati (poslovnu) godinu, odnosno obračunsko razdoblje kada jest pojedini poslovni subjekt primjenjivao navedeni računovodstveni koncept)

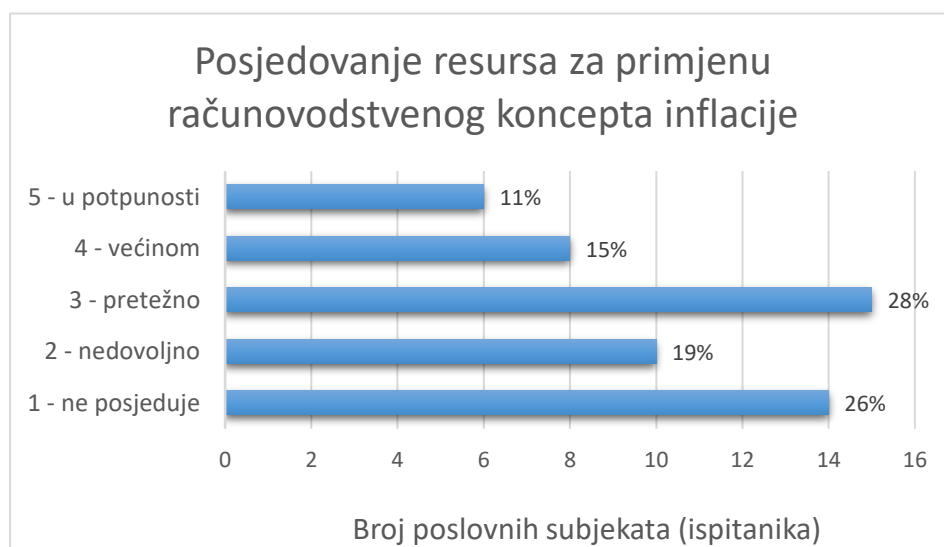
ODGOVOR:

- **2019-2021**
- **Godišnja usklada ugovora s inflacijom (ugovori s kupcima i ugovori o radu)**

Naime, broj odgovora ispitanika na navedeno pitanje jest malen, pretežno iz razloga strukture odgovora na prethodno anketno pitanje. Također, prvi odgovor jest nerelevantan iz razloga što inflacijsko okruženje dotičnog razdoblja nije bilo temelj za razmatranje i primjenu inflacijskog računovodstva. Drugi pak odgovor također ne podrazumijeva ono što inflacijsko računovodstvo predstavlja, već se navedeno odnosi na svojevrzne tzv. zaštitne klauzule općenito u poslovanju.

15. PITANJE: *Posjeduje li poslovni subjekt, kao organizacija, sa stajališta menadžmenta, relevantne resurse, odnosno preduvjete, kao što je to stručni kadar, te informacijsku podlogu, za primjenu spomenutog računovodstvenog koncepta?* (pitanje zatvorenog tipa, gdje jest potrebno odabrati između višestrukog odgovora, a gdje su odgovori dani putem ljestvice (1-5))

ODGOVOR:

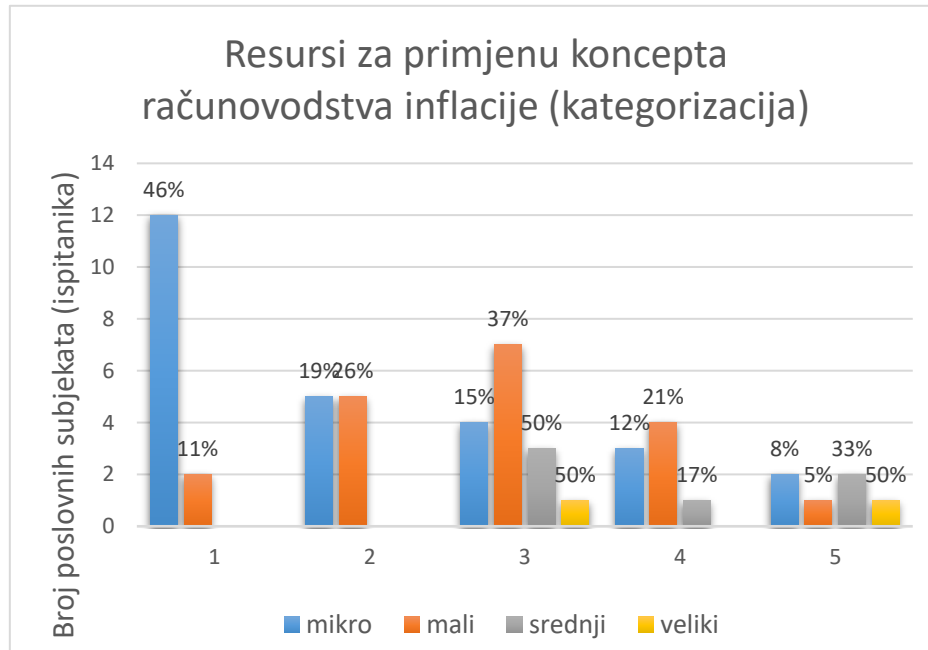


Grafikon 17. *Posjedovanje odgovarajućih resursa poslovnih subjekata za primjenu računovodstvenog koncepta inflacije – odgovori ispitanika*

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Navedeni grafikon prikazuje najveću frekvenciju kod ocjene 3, a što podrazumijeva da ispitanici najvećim dijelom pretežno ili u određenoj mjeri posjeduju potrebne resurse za mogućnost primjene koncepta računovodstva inflacije, dok najvećim dijelom slijede odgovori kako isti u potpunosti ne posjeduju navedeno. Zaključno se može reći kako velika većina ispitanika (poslovnih subjekata) ne posjeduje odgovarajuće resurse za primjenu navedenog.

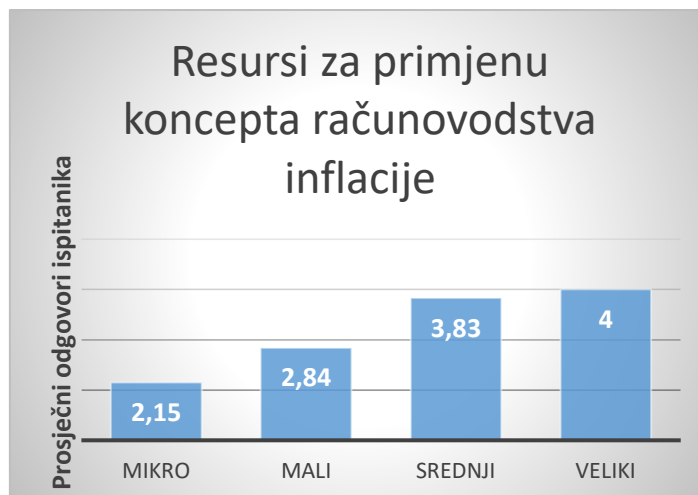
U nastavku se navodi vrlo sličan grafički prikaz, no s obzirom na prethodno provedenu kategorizaciju ili razvrstavanje uzorka ispitanika.



Grafikon 18. Posjedovanje odgovarajućih resursa poslovnih subjekata za primjenu računovodstvenog koncepta inflacije (prema veličini poslovnih subjekata) – odgovori ispitanika

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Navedeni grafikon prikazuje kako mikro poslovni subjekti u najvećoj mjeri iskazuju ne posjedovanje odgovarajućih resursa, dok mali poslovni subjekti iskazuju nešto veće posjedovanje istih, kao i poslovni subjekti srednje veličine. No odgovori velikih poslovnih subjekata gotovo su nerelevantni iz razloga male brojnosti istih. Također, u nastavku se navode prosječne ocjene, odnosno sam prosjek odgovora ispitanika (poslovnih subjekata), u svrhu detaljnijeg sagledavanja samih rezultata istraživanja te donošenja zaključaka istog.

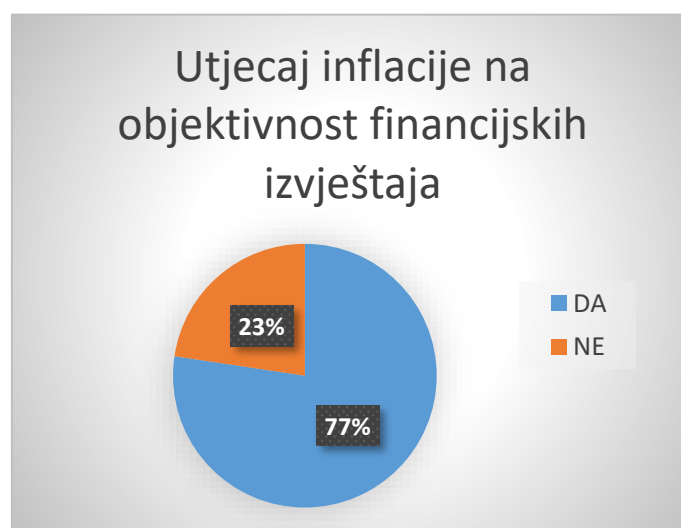


Grafikon 19. Resursi za primjenu koncepta računovodstva inflacije – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

16. PITANJE: *Smatrate li da poslovanje u uvjetima inflacije utječe na realnost (objektivnost) prezentiranih računovodstvenih informacija sadržanih u financijskim izvještajima?* (jednostavno pitanje zatvorenog tipa, gdje jest potrebno odabrati između dva suprotna ponuđena odgovora, odnosno potrebno jest potvrditi ili pak opovrgnuti stav ili mišljenje kako inflacija utječe na realnost (objektivnost) računovodstvenih informacija prezentiranih ili sadržanih u financijskim izvještajima)

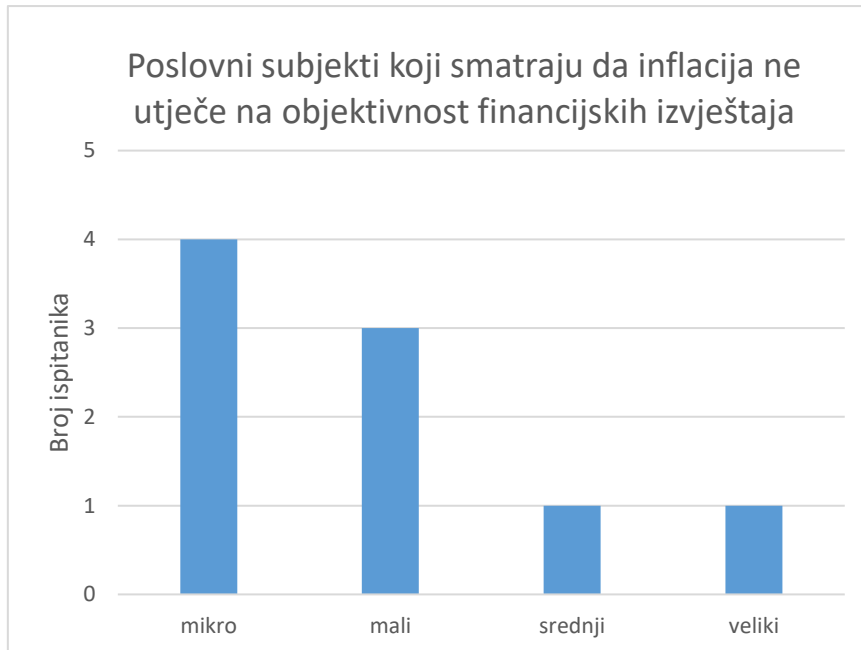
ODGOVOR:



Grafikon 20. Utjecaj inflacije na realnost ili objektivnost financijskih izvještaja – odgovori ispitanika

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Velika većina ispitanika (poslovnih subjekata) (77%) smatra kako inflacija, utječe na realnost (objektivnost) financijskih izvještaja. S druge pak strane, 23% ispitanika smatra kako inflacija ne utječe na realnost (objektivnost) financijskih izvještaja. Radi jasnijeg prikaza onih odgovora ispitanika koji smatraju da inflacija ne utječe na objektivnost financijskih izvještaja, navode se odgovori istih prema prethodno provedenoj kategorizaciji.



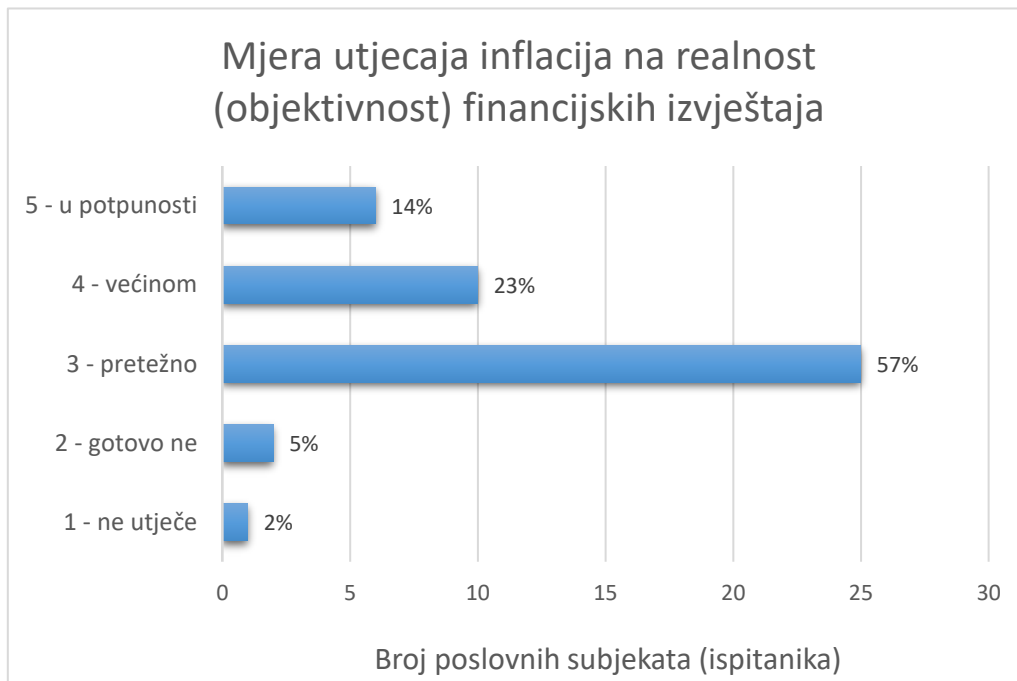
Grafikon 21. Poslovni subjekti koji smatraju da inflacija ne utječe na objektivnost financijskih izvještaja (kategorije poslovnih subjekata) - odgovori ispitanika

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Vidljivo je kako mikro poslovni subjekti najviše smatraju da inflacija ne utječe na objektivnost financijskih izvještaja, dok slijede mali poslovni subjekti, a tek potom srednji i veliki. Drugim riječima, srednji i veliki poslovni subjekti najmanje smatraju kako inflacija ne utječe na navedeno.

17. PITANJE: *U kojoj mjeri smatrate da inflacija utječe na realnost (objektivnost) financijskih izvještaja, odnosno računovodstvenih informacija sadržanih u istima?*

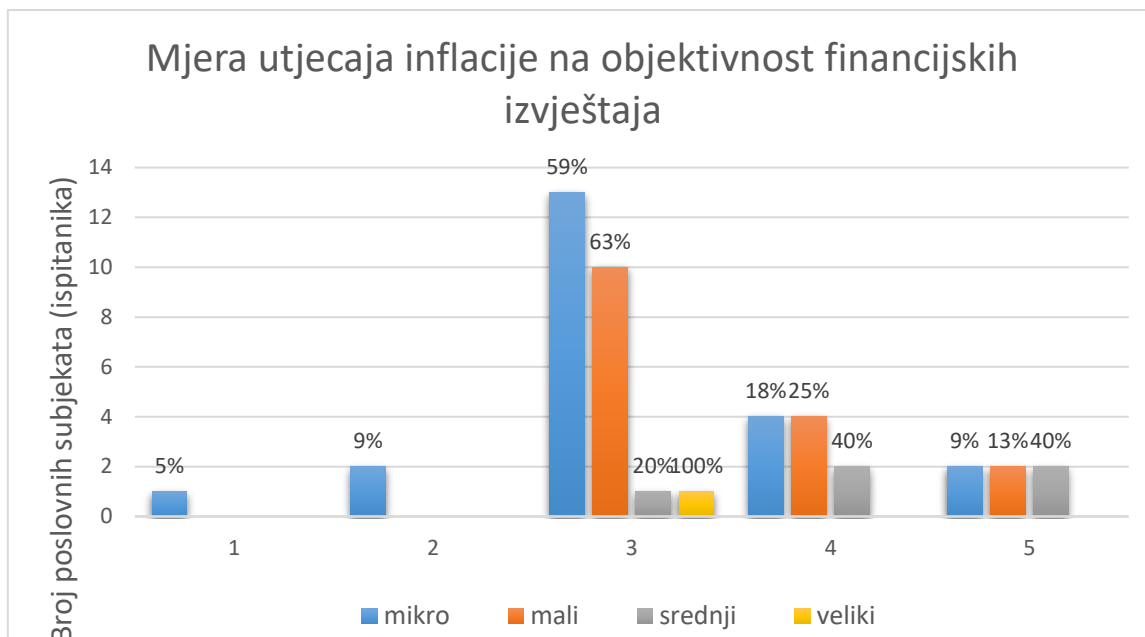
ODGOVOR:



Grafikon 22. *Mjera utjecaja inflacije na realnost (objektivnost) financijskih izvještaja – odgovori ispitanika*
Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Navedeni grafikon prikazuje najveću frekvenciju odgovora ispitanika kod ocjene 3, odnosno kako najveći udio istih smatra da inflacija pretežno ili u određenoj mjeri utječe na objektivnost financijskih izvještaja, te veći udio ispitanika u ukupnosti smatra kako inflacija većinom utječe na navedeno.

U nastavku se navodi vrlo sličan grafički prikaz, no s obzirom na prethodno provedenu kategorizaciju ili razvrstavanje uzorka ispitanika.

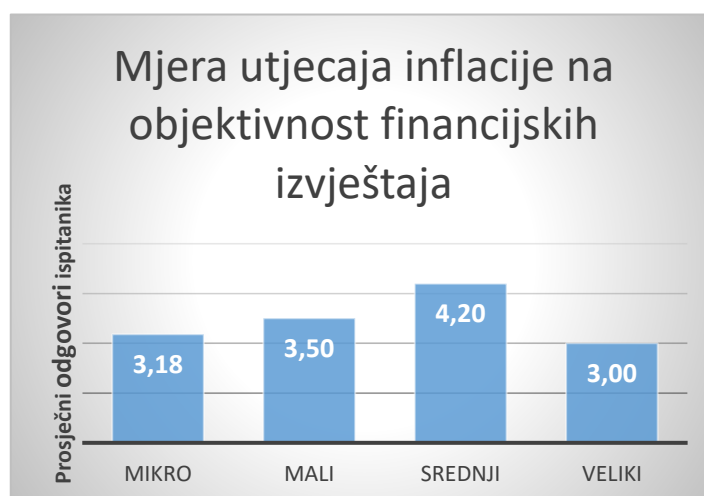


Grafikon 23. Mjera ili intenzitet utjecaja inflacije na financijske izvještaje (prema veličini poslovnih subjekata) - odgovori ispitanika
Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Iz prikazanog grafikona jest vidljivo kako jest raspršenje odgovora najveće kod mikro poslovnih subjekata, dok mali poslovni subjekti većinom smatraju kako inflacija utječe na objektivnost financijskih izvještaja, kao i poslovni subjekti srednje veličine, no odgovori velikih subjekata ponovno su irelevantni, iz razloga male brojnosti istih.

Također, u nastavku se navode prosječne ocjene, odnosno sam prosjek odgovora ispitanika (poslovnih subjekata), u svrhu detaljnijeg sagledavanja samih rezultata istraživanja te donošenja zaključaka istog.

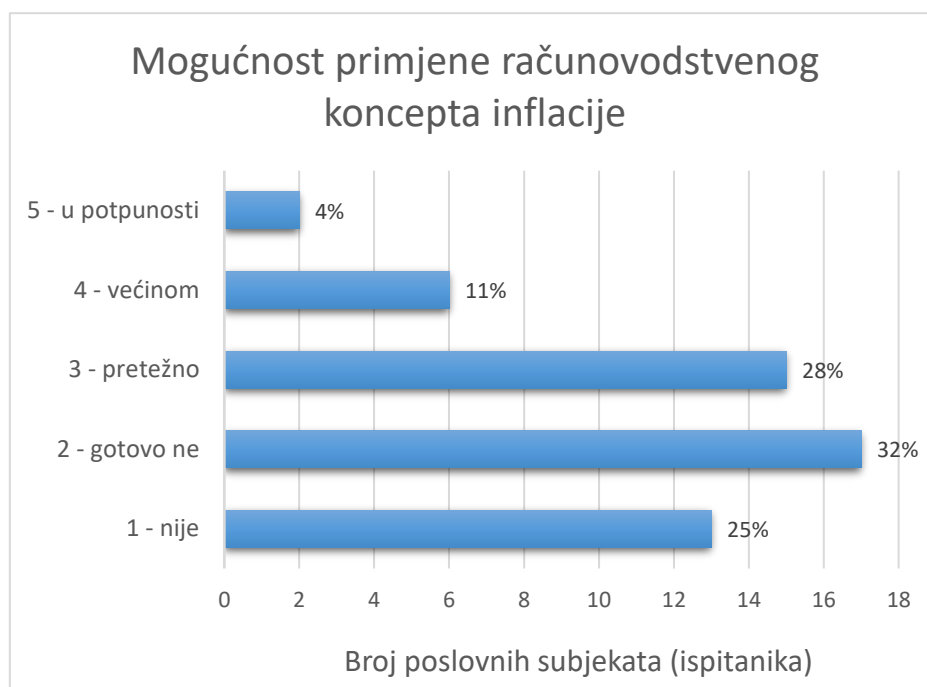
Izvor: izrada autora
(<https://docs.google.com/>)



Grafikon 24. Mjera utjecaja inflacije na objektivnost financijskih izvještaja – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata

18. PITANJE: *Smatra li menadžment poslovnog subjekta da je isti u mogućnosti ili sposobnosti primjenjivati računovodstveni koncept inflacije, a konkretno u vidu prilagođavanja svojih financijskih izvještaja uvjetima inflacije?* (pitanje zatvorenog tipa, gdje jest potrebno odabrati između višestrukog odgovora, a gdje su odgovori dani putem ljestvice (1-5))

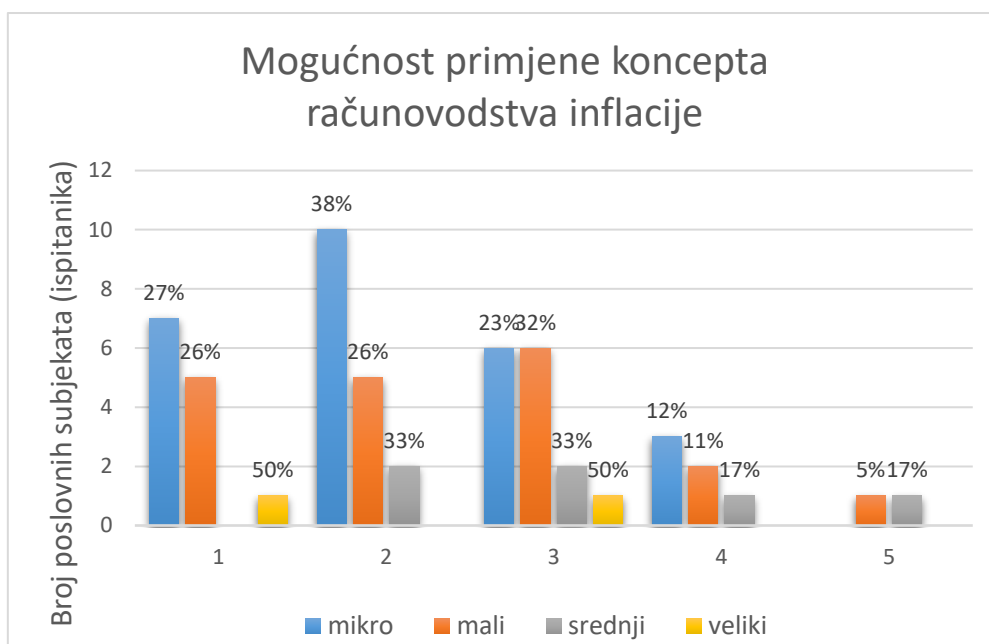
ODGOVOR:



Grafikon 25. *Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije – odgovori ispitanika*
Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Najveći udio poslovnih subjekata izjašnjava se kako gotovo da nije u mogućnosti primjenjivati koncept računovodstva inflacije, dok slijede oni koji se izjašnjavaju kako pretežno ili u određenoj mjeri jesu u mogućnosti primjenjivati navedeno. No, velika većina u ukupnosti se izjašnjava kako većinom nije u mogućnosti primjenjivati navedeno.

U nastavku se navodi vrlo sličan grafički prikaz, no s obzirom na prethodno provedenu kategorizaciju ili razvrstavanje uzorka ispitanika.

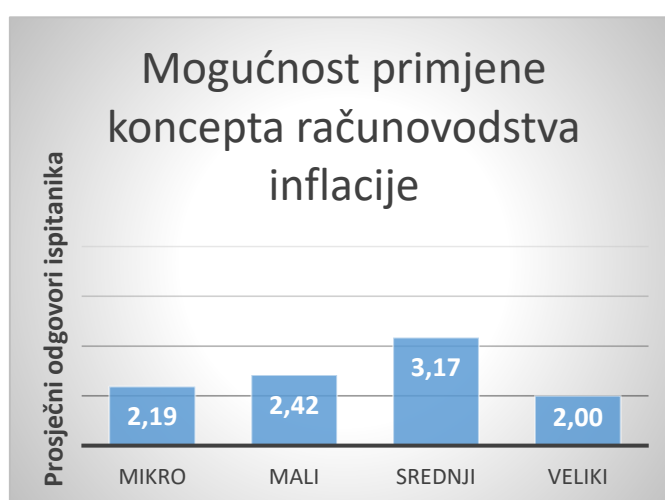


Grafikon 26. *Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije (prema veličini poslovnih subjekata) – odgovori ispitanika*

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Mikro poslovni subjekti najvećim se dijelom izjašnjavaju kako nisu u mogućnosti primjenjivati koncept računovodstva inflacije, dok slijede mali poslovni subjekti. Poslovni pak subjekti srednje veličine pokazuju nešto veću mogućnost primjene navedenog, dok su odgovori velikih poslovnih subjekata irelevantni, iz razloga male brojnosti istih.

Također, u nastavku se navode prosječne ocjene, odnosno sam prosjek odgovora ispitanika (poslovnih subjekata), u svrhu detaljnijeg sagledavanja samih rezultata istraživanja te donošenja zaključaka istog.

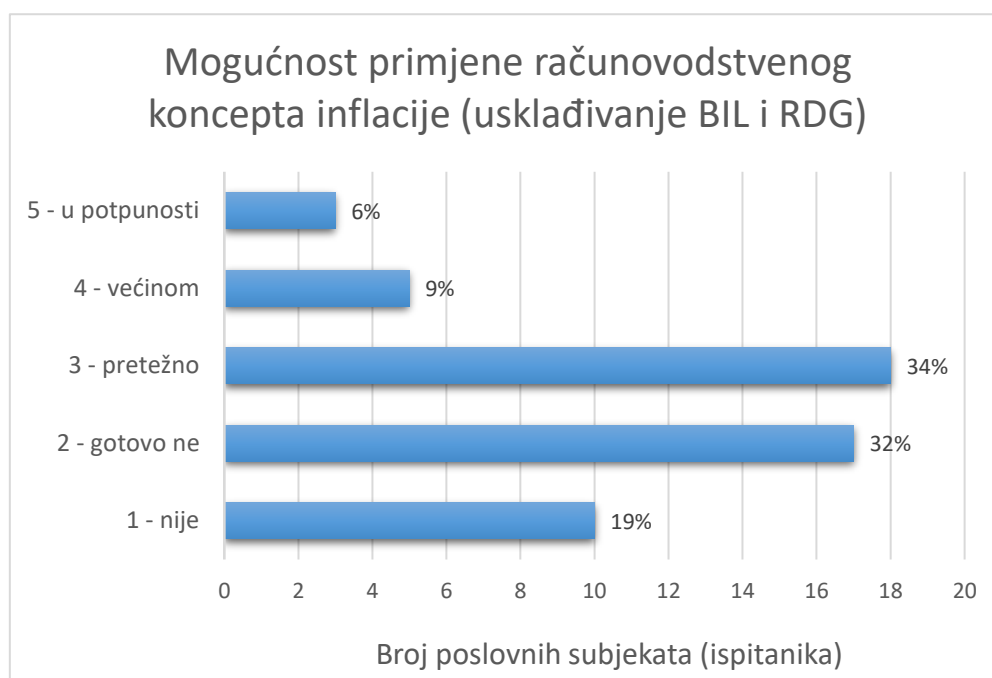


Grafikon 27. *Mogućnost primjene koncepta računovodstva inflacije – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata*

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

19. PITANJE: *Smatra li menadžment poslovnog subjekta da je isti u mogućnosti ili sposobnosti primjenjivati računovodstveni koncept inflacije, a konkretno u vidu prilagođavanja svojih finansijskih izvještaja uvjetima inflacije, konkretno Bilance (Izveštaj o finansijskom položaju), te Računa dobiti i gubitka (Izveštaj o uspješnosti poslovanja), a primjenom nekog od pristupa ili modela (metode) prilagođavanja (usklađivanja) istih uvjetima inflacije?* (pitanje zatvorenog tipa, gdje jest potrebno odabrati između višestrukog odgovora, a gdje su odgovori dani putem ljestvice (1-5))

ODGOVOR:

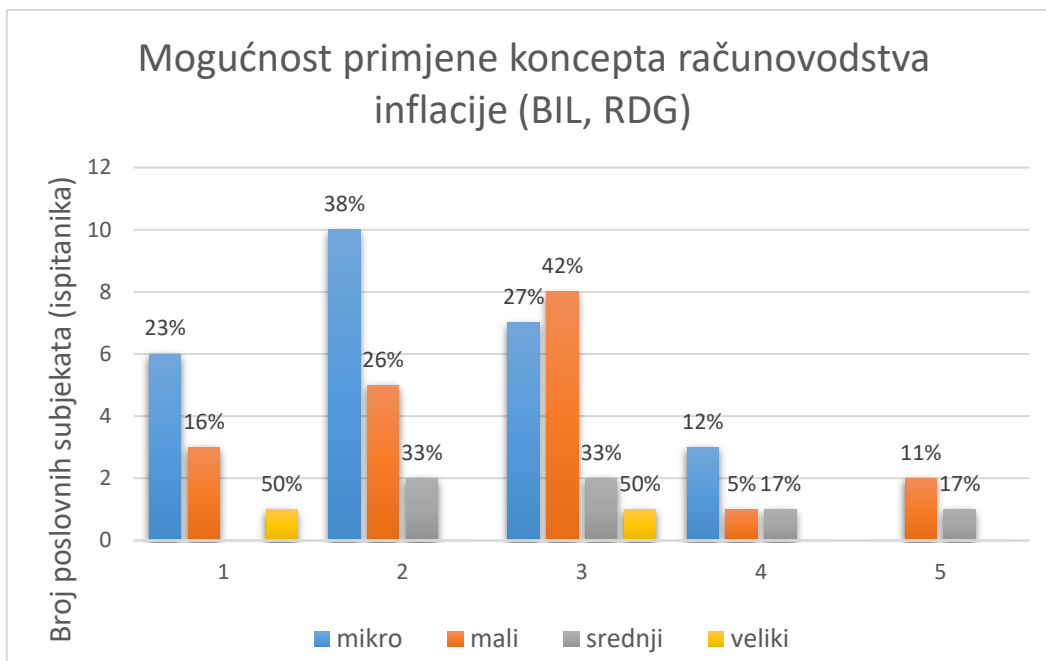


Grafikon 28. *Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije (usklađivanje BIL i RDG) – odgovori ispitanika*

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Poslovni subjekti najvećim dijelom se izjašnjavaju kako su pretežno ili u određenoj mjeri u mogućnosti primjenjivati koncept računovodstva inflacije, u vidu usklađivanja finansijskih izvještaja, no slijede odgovori koji pokazuju gotovo nemogućnost navedenog, a zatim odgovori koji pokazuju potpunu nemogućnost primjene spomenutog računovodstvenog koncepta. Također, poslovni subjekti u ukupnosti zapravo gotovo nisu u mogućnosti primjenjivati navedeno.

U nastavku se navodi vrlo sličan grafički prikaz, no s obzirom na prethodno provedenu kategorizaciju ili razvrstavanje uzorka ispitanika.



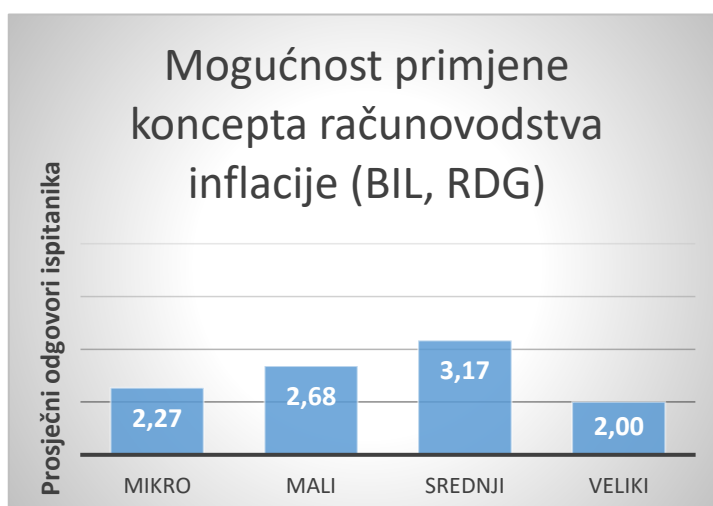
Grafikon 29. *Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije (usklađivanje BIL i RDG – prema veličini poslovnih subjekata) – odgovori ispitanika*

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Mikro poslovni subjekti najvećim dijelom pokazuju nemogućnost primjene koncepta računovodstva inflacije, u vidu provedbe usklađivanja financijskih izvještaja, dok slijede mali poslovni subjekti, s neznatnom većom mogućnosti ili sposobnosti istog. Međutim, poslovni subjekti srednje veličine pokazuju nešto veću mogućnosti navedenog, dok su odgovori velikih poslovnih subjekata irelevantni, iz razloga male brojnosti istih.

Također, u nastavku se navode prosječne ocjene, odnosno sam prosjek odgovora ispitanika (poslovnih subjekata), u svrhu detaljnijeg sagledavanja samih rezultata istraživanja te donošenja zaključaka istog.

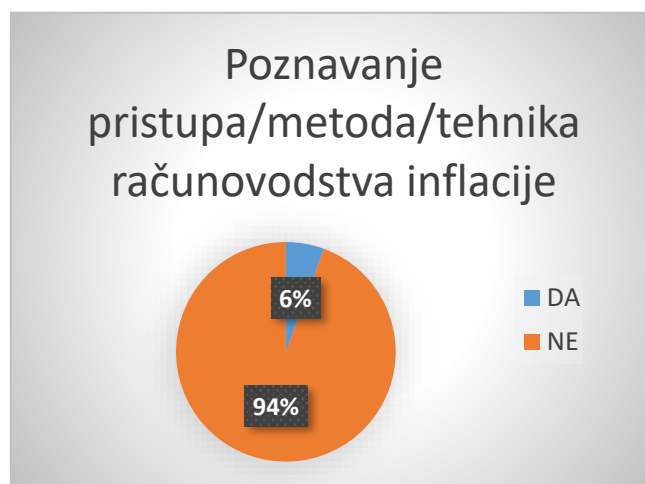
Izvor: izrada autora
(<https://docs.google.com/>)



Grafikon 30. *Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije (usklađivanje BIL i RDG) – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata*

20. PITANJE: *Poznajete li neku od metoda/tehnika/pristupa računovodstva u uvjetima inflacije, odnosno inflacijskog računovodstva?* (jednostavno pitanje zatvorenog tipa, gdje jest potrebno odabrati između dva suprotna ponuđena odgovora, odnosno potvrditi poznaje li poslovni subjekt neki od pristupa računovodstva u uvjetima inflacije ili pak ne poznaje)

ODGOVOR:



Grafikon 31. *Poznavanje pristupa/metoda/tehnika računovodstva inflacije – odgovori ispitanika*

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Grafikon prikazuje kako gotovo svi ispitanici ne poznaju nikakve pristupe, metode, odnosno tehnike koncepta računovodstva inflacije. Navedeno dodatno potkrjepljuje nemogućnost primjene istog, u vidu usklađivanja financijskih izvještaja (Bilanca te Račun dobiti i gubitka), a što je i u skladu s prethodnim odgovorima ispitanika.

Međutim, budući da jest vidljivo na **Grafikonu 28** kako jest postotak (udio) ispitanika koji izražavaju svojevrsnu mogućnost primjenjivanja koncepta računovodstva inflacije, u vidu usklađivanja financijskih izvještaja (Bilance te Računa dobiti i gubitka), (odgovori 4 – *većinom* i 5 – *u potpunosti*, čiji jest udio 15%), veći u odnosu na poznavanje određenih pristupa, metoda (tehnika) istog, može se jednostavno zaključiti da postoje stanovita mimoilaženja glede definiranja samog aspekta koncepta računovodstva inflacije te samim time najvjerojatnije apstraktnost istog, s obzirom na percepciju ispitanika. Drugim riječima, moguće jest da ispitanici (poslovni subjekti) zapravo ne razumiju bit ili aspekt računovodstva inflacije, te stoga jednostavno nehotice daju irelevantne odgovore na pojedina anketna pitanja.

21. PITANJE: *Koje pristupe/metode/tehnike bi vodstvo ili odgovorne osobe poslovnog subjekta koristili (primjenjivali) u sklopu primjene računovodstvenog koncepta inflacije, odnosno konkretno usklađivanja financijskih izvještaja Bilance, te Računa dobiti i gubitka, tj. elemenata ili stavki unutar istih, uvjetima inflacije?* (otvoreni tip pitanja, gdje jest potrebno upisati koji pristup/metodu/tehniku poslovni subjekt, odnosno vodstvo ili odgovorne osobe istog, bi koristili (primjenjivali), a prilikom same primjene računovodstvenog koncepta inflacije, odnosno konkretno usklađivanja Bilance, te Računa dobiti i gubitka, tj. elemenata ili stavki unutar istih, uvjetima inflacije)

ODGOVOR:

- **Ne znam (4); Nikakve; Nisam siguran; Dostupne metode; Ne poznajem; N/A; Ne poznajem ni jednu od metode, tehnika odnosno pristupa; Trenutna vrijednost, trenutni način kupnje snage, računovodstvo tekućih troškova; Ne znam; Ne bi; Zakon o obveznim odnosima; Praćenje sirovina i materijala; Kad bi radio sve metode; Međunarodni računovodstveni standardi; Diskontiranje**

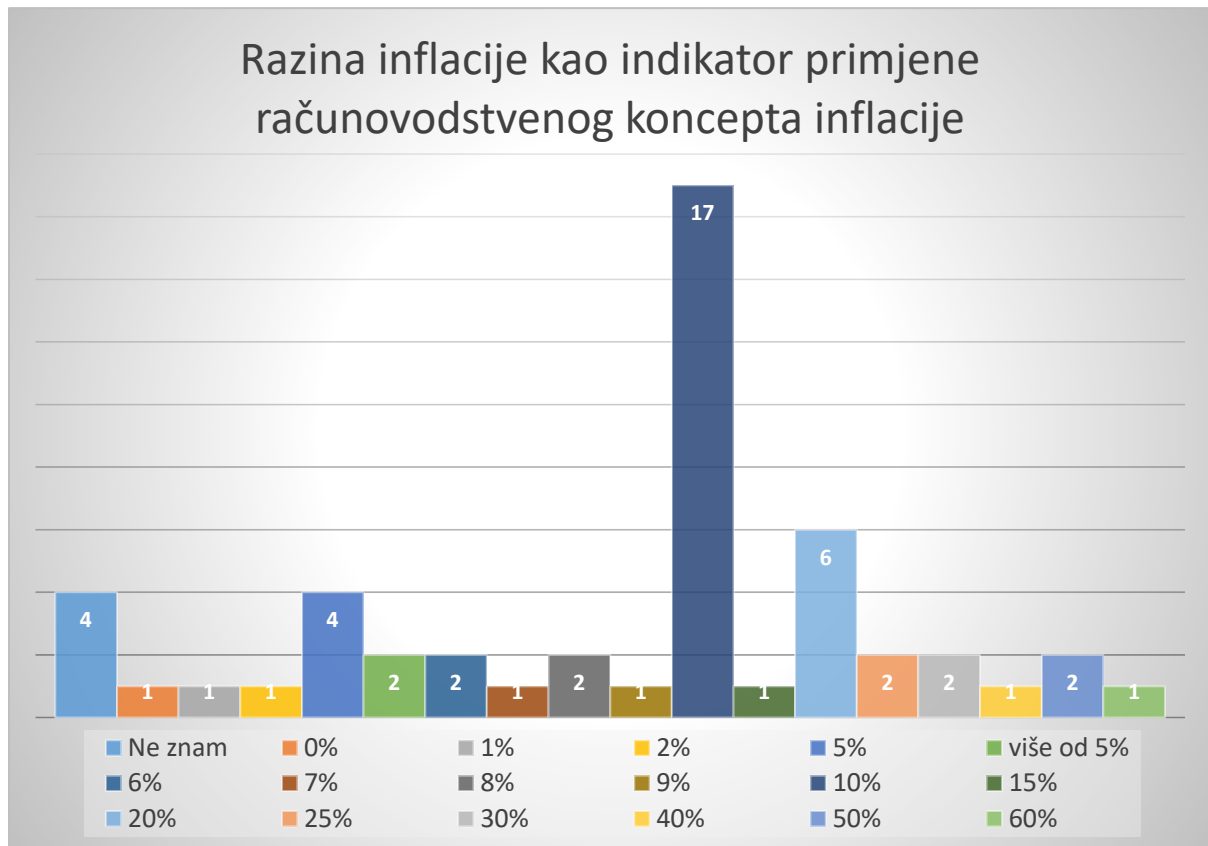
Svi navedeni odgovori ispitanika jednostavno prikazuju nepoznavanje metoda računovodstva inflacije velike većine istih, no jedan odgovor navodi upravo ono što spomenute metode podrazumijevaju. Navedeno ponovno potkrepljuje tvrdnju kako velika većina poslovnih subjekata zapravo nije u mogućnosti primjenjivati koncept računovodstva inflacije, i to u vidu usklađivanja financijskih izvještaja.

22. PITANJE: *Pri kojoj razini inflacije biste počeli primjenjivati računovodstveni koncept inflacije, bilo na godišnjoj ili višegodišnjoj razini?* (pitanje otvorenog tipa, gdje jest jednostavno potrebno upisati određeni postotak inflacije na godišnjoj ili višegodišnjoj razini, a kada poslovni subjekti, odnosno vodstvo, menadžment ili odgovorne osobe, smatraju kako jest potrebno početi primjenjivati računovodstveni koncept inflacije, a u vidu usklađivanja svojih financijskih izvještaja, tj. elemenata ili stavki unutar istih)

ODGOVOR:

- **Ne znam (4); 0%; 1%; 2%; 5% (4); > 5% (2); 6% (2); 7%; 8% (2); 9 %; 10% (17); 15%; 20% (godišnje) (6); 25% (2); 30% (2); 40%; 50% (2); 60%; Tvrtka već primjenjuje god inflaciju u tijeku budžetiranja a u stvarnosti je primjenjiva na ugovore po službeno objavljenoj statističkoj inflaciji.**

Taksativno navedeni odgovori ispitanika jednostavno se grafički mogu prikazati na sljedeći način, a kako jest prikazano u nastavku rada:



Grafikon 32. Razina inflacije kao indikator primjene računovodstvenog koncepta inflacije - odgovori ispitanika

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Iz prikazanog grafikona jest vidljivo kako najveći udio ispitanika smatra da je inflacija od 10% povod na razmatranje i primjenu koncepta računovodstva inflacije, dok slijede odgovori istih koji smatraju kako je to stopa od 20%. Međutim, kada se govori o stopi inflacije koja jest indikator za primjenu koncepta računovodstva inflacije, navedeno jasno definira MRS – 29, a čije su postavke navedene unutar potpoglavlja 3.3.2, gdje se pak navodi (prema spomenutom MRS – 29) kako jest kumulativna stopa inflacije tijekom tri godine, koja se približava ili premašuje 100%, indikator primjene koncepta računovodstva inflacije. No, raspršenje odgovora ispitanika sve do stope inflacije od 60%, jednim dijelom predočava navedeno.

4.5.4. *Diskusija rezultata istraživanja (odgovori ispitanika)*

Iz provedenog istraživanja vidljivo jest kako se radi pretežno ili većinom o poslovnim subjektima novijeg datuma osnivanja, te najvećim dijelom sa sjedištem u Varaždinskoj županiji, Gradu Zagrebu, te Zagrebačkoj i Dubrovačko-neretvanskoj županiji. Također, polovica uzorka istraživanja jesu mikro poslovni subjekti, a u uzorku postoje i fizičke osobe koje obavljaju samostalne djelatnosti, a ne isključivo trgovačka društva (poduzeća), kao poslovni subjekti. Također, većinom se radi o poslovnim subjektima koji su u isključivom vlasništvu jedne ili pak više osoba (poslovno partnerstvo), a koji su po zakonskom ustroju velikom većinom oformljeni kao društva s ograničenom odgovornošću (d.o.o.), no uzorak broj i manji udio dioničkih društava (d.d.), kao i samostalnih djelatnosti fizičkih osoba. Isto tako, velikim dijelom radi se o uslužno orijentiranim poslovnim subjektima. Također, pretežno se radi o poslovnim subjektima iz građevinske industrije (gotovo polovica uzorka istraživanja), dok slijede prerađivačka industrija, te stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti.

Što se pak tiče drugog dijela rezultata istraživanja, vidljivo jest kako se radi gotovo o polovici poslovnih subjekata koji se prema kategorizaciji ZOR-a razvrstavaju u mikro poduzetnike, dok je više od trećine malih poduzetnika, desetina jesu srednji poduzetnici, odnosno poslovni subjekti srednje veličine, dok neznatan udio uzorka čine veliki poduzetnici.

Nadalje, kada pak se radi o stavovima i mišljenjima ispitanika o računovodstvenom konceptu inflacije te onome što isti podrazumijeva, a u kontekstu primjene istog putem usklađivanja financijskih izvještaja (Bilanca, te Račun dobiti i gubitka), jasno jest vidljivo kako velika većina poslovnih subjekata nije upoznata s istim, te u skladu s tim, ne posjeduje relevantne i potrebne resurse, odnosno potrebne preduvjete (stručne, kadrovske, tehničke, informacijske, organizacijske itd.), a za mogućnost primjene istog, odnosno mogućnost usklađivanja financijskih izvještajima. Međutim, velika većina ispitanika (više od tri četvrtine), smatra kako inflacija utječe, i to većinom ili u potpunosti, na objektivnost (realnost) prezentiranih financijskih izvještaja. No, istraživanje jest pokazalo kako velika većina poslovnih subjekata nije u mogućnosti primjenjivati računovodstveni koncept inflacije, odnosno provoditi usklađivanje financijskih izvještaja, tj. elemenata sadržanih u istima, unatoč svjesnosti utjecaja inflacije na objektivnost prezentiranih računovodstvenih informacija sadržanih u istima.

4.5.5. Statistička obrada

U cilju konstrukcije zaključka samog primarnog istraživanja, potrebno jest relevantnim redoslijedom navesti, te interpretirati, statističke izračune, s obzirom na testiranje postavljene hipoteze rada. Stoga, u nastavku se navode relevantni statistički izračuni, te interpretacija njihovih rezultata. Svi statistički izračuni rezultata primarnog istraživanja provedeni (izračunani) su unutar računalnog programa/aplikacije *SPSS Statistics (Version 25)*, te se navode tablični isječci statističkih izračuna, eksploatirani iz istog

4.5.5.1. Koeficijent unutarnje dosljednosti (Cronbach Alpha koeficijent)

Prva navedena tablica u nastavku prikazuje izvješće proizašlo iz obrade samih odgovora ispitanika, dok druga prikazana tablica prikazuje izračunani koeficijent unutarnje dosljednosti (pouzdanosti) samih ljestvica (skala), odnosno odgovora ispitanika, kao i podatak koliko pitanja (*Items-a*) jest obrađeno unutar samog statističkog izračuna.

Tablica 18. Prikaz obrade odgovora ispitanika

		N	%
Cases	Valid	53	98,1
	Excluded ^a	1	1,9
	Total	54	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Izvor: izrada autora [SPSS Statistics]

Tablica 19. Izračun koeficijenta unutarnje dosljednosti (pouzdanosti)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,867	4

Izvor: izrada autora [SPSS Statistics]

Navedena tablica prikaz prikazuje izračun *Cronbach Alpha* koeficijenta, odnosno koeficijenta unutarnje dosljednosti (pouzdanosti) za ispitne ljestvice (skale), koja jest sastavni dio ankete,

odnosno pojedinih pitanja unutar strukture iste¹³. Drugim riječima, dotični koeficijent izražava dosljednost koncepta pitanja ankete, kao i same dosljednosti odgovora ispitanika. Navedeni koeficijent izračunan jest za četiri pitanja, a koji su relevantni za tretiranje postavljene hipoteze rada. Vidljivo jest kako je vrijednost koeficijenta jednaka 0.867, a što prema relevantnim definicijama različitih autora reprezentira vrlo dobru do izvrsnu unutarnju pouzdanost same mjerne ljestvice, odnosno odgovora ispitanika. Drugim riječima, isti prikazuje unutarnju dosljednost anketnih pitanja, odnosno njihovu međusobnu povezanost, te uvjetovanost. Sam rezultat navedenog koeficijenta ukazuje na vrlo prihvatljivu pouzdanost mjerne skale.

4.5.5.2. Deskriptivna (opisna) statistika anketnih pitanja (zbirno)

U nastavku se navodi tablica koja zbirno opisuje odgovore ispitanika na ona anketna pitanja koja su konstruirana putem ljestvice te koja služe za konačno tretiranje, tj. potvrđivanje/opovrgavanje postavljene hipoteze rada.

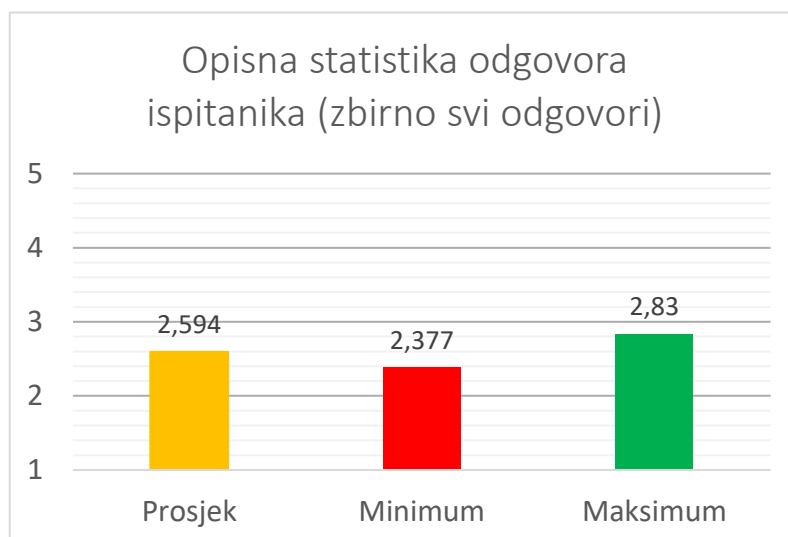
Tablica 20. Zbirna statistika anketnih pitanja

	Mean	Minimum	Maximum	Range	Maximum / Minimum	Variance	N of Items
Item Means	2,594	2,377	2,830	,453	1,190	,038	4

Izvor: izrada autora [SPSS Statistics]

Isto tako, navedeni statistički podaci unutar prikazane tablice, jednostavno i zorno se mogu prikazati i pomoću grafičkog prikaza, a koji jest naveden u nastavku.

Izvor: izrada autora prema [SPSS Statistics]



Grafikon 33. Opisna statistika anketnih pitanja (zbirno svi odgovori)

¹³ Za potrebe tretiranja, odnosno testiranja (potvrđivanja ili opovrgavanja) hipoteze ovog rada, odabrana su četiri relevantna pitanja s ljestvicom ili skalom (tzv. Likert-ova ljestvica ili skala), a putem kojih se dakle nastoji potvrditi ili opovrgnuti postavljena hipoteza rada.

Opisna statistika zbirno svih anketnih pitanja provedena jest na ona četiri definirana pitanja, odnosno ona pitanja putem kojih se nastoji testirati postavljena hipoteza rada. Navedena tablica prikazuje kako jest ukupan prosjek za sva četiri tretirana anketna pitanja jednak 2.594. Drugim riječima, navedeni broj podrazumijeva prosjek (aritmetičku sredinu) dodijeljenih odgovora od strane ispitanika, i to za sva četiri tretirana anketna pitanja u ukupnosti, dok je minimalni prosjek odgovora jednak 2.377, a maksimalni prosjek odgovora jednak 2.830, te s tim u skladu, raspon odgovora jest jednak 0.453 (2.830 umanjeno za 2.377), a što u konačnici podrazumijeva malo ili gotovo nezatno odstupanje prosječnih minimalnih i maksimalnih odgovora. Dakle, ispitanici su se izjasnili s ocjenama koje su u prosjeku < 3, gledajući i minimalne i maksimalne prosječne odgovore, dok je varijanca niska (blizu 0), a što upućuje na malo odstupanje odgovora ispitanika od ovdje navedenog zbirnog prosjeka. Sve navedeno jednostavno upućuje na to kako ispitanici zapravo nisu u mogućnosti primjenjivati računovodstveni koncept inflacije, odnosno provoditi usklađivanje financijskih izvještaja.

4.5.5.3. Deskriptivna (opisna) statistika anketnih pitanja (pojedinačno)

U nastavku se navodi tablica koja opisano prikazuje statističke mjere, odnosno podatke za svako pojedino od četiri relevantna anketna pitanja.

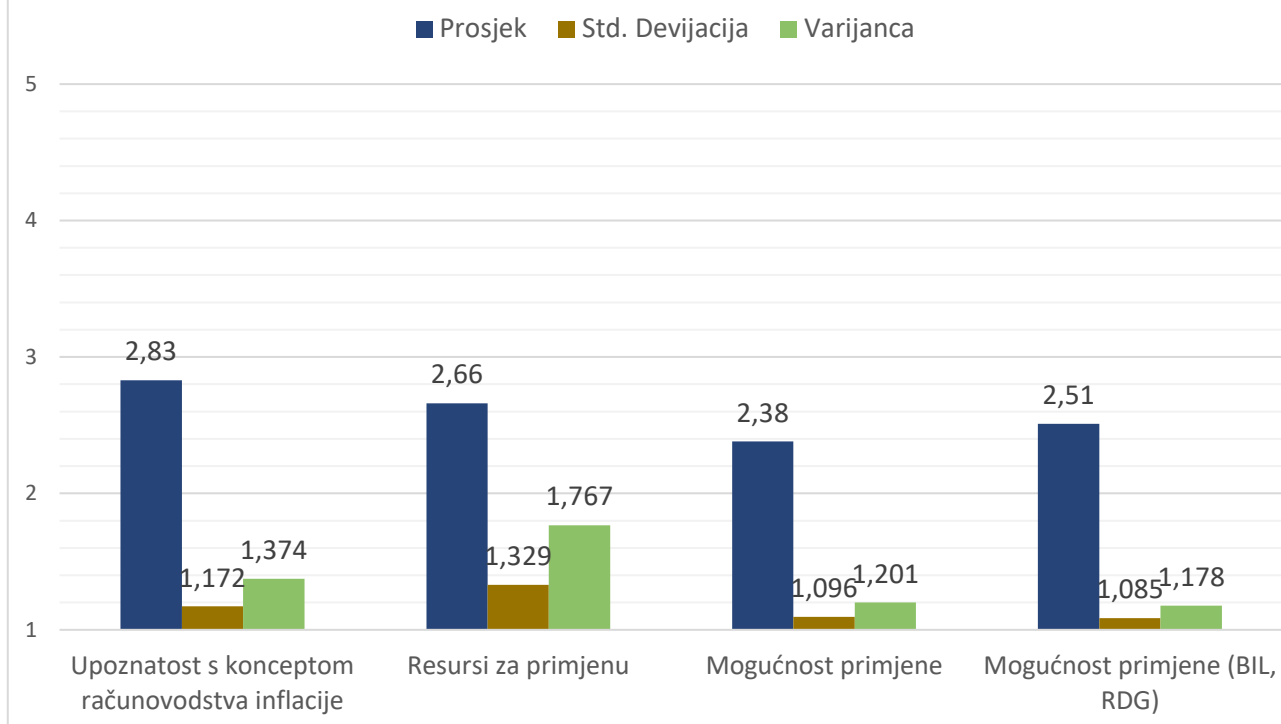
Tablica 21. Deskriptivna ili opisna statistika po pojedinim elementima

	Descriptive Statistics						
	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
Upoznatost s rač. konceptom inflacije	53	4	1	5	2,83	1,172	1,374
Resursi za primjenu	53	4	1	5	2,66	1,329	1,767
Mogućnost primjene	53	4	1	5	2,38	1,096	1,201
Mogućnost primjene (BIL, RDG)	53	4	1	5	2,51	1,085	1,178
Valid N (listwise)	53						

Izvor: izrada autora [SPSS Statistics]

Isto tako, navedeni statistički podaci unutar prikazane tablice, jednostavno i zorno se mogu prikazati i pomoću grafičkog prikaza u nastavku.

Opisna statistika odgovora ispitanika (odgovori pojedinačno)



Grafikon 34. Opisna statistika (pojedinačni odgovori)

Izvor: izrada autora prema [SPSS Statistics]

Prikazana tablica prikazuje sve relevantne statističke mjere za sva četiri anketna pitanja pojedinačno. Broj ispitanika jest 53 u sklopu sva četiri navedena pitanja. Najmanja ocjena dodijeljena od strane ispitanika jest 1, dok je najveća ocjena 5, a što čini raspon istih jednak 4. Također, aritmetička sredina odgovora na prvo pitanje jest jednaka 2.83, uz umjerenu standardnu devijaciju, te varijancu, a što podrazumijeva da su odgovori većine ispitanika istovjetni ili približni navedenoj aritmetičkoj sredini. Aritmetička sredina odgovora na drugo pitanje jest jednaka 2.66, uz nešto višu standardnu devijaciju i varijancu, a što podrazumijeva nešto više odstupanje odgovora ispitanika od navedenog prosjeka. Aritmetička sredina odgovora na treće pitanje jest jednaka 2.38, uz umjerenu standardnu devijaciju i varijancu, a što podrazumijeva malo odstupanje odgovora ispitanika od navedenog prosjeka. Aritmetička pak sredina odgovora na četvrto pitanje jest jednaka 2.51, također uz umjerenu standardnu devijaciju i varijancu. Zaključno, može se dodati kako su odgovori ispitanika na dotična pitanja, u prosjeku manji od aritmetičke sredine same ljestvice (ocjena 3), a što podrazumijeva svojevrsnu naznaku opovrgavanja postavljene hipoteze istraživačkog rada.

U nastavku se navodi vrlo slična, nešto potpunija tablica sa statističkim središnjim vrijednostima, koja također prikazuje deskriptivnu (opisnu) statistiku odgovora na već prethodno prikazana anketna pitanja, kako slijedi:

Tablica 22. Statistika (H_1)

		Statistics			
		Upoznatost s rač. konceptom inflacije	Resursi za primjenu	Mogućnost primjene	Mogućnost primjene (BIL, RDG)
N	Valid	53	53	53	53
	Missing	1	1	1	1
Mean		2,83	2,66	2,38	2,51
Median		3,00	3,00	2,00	2,00
Mode		3	3	2	3
Std. deviation		1,172	1,329	1,096	1,085
Variance		1,374	1,767	1,201	1,178
Range		4	4	4	4
Minimum		1	1	1	1
Maximum		5	5	5	5

Izvor: izrada autora [SPSS Statistics]

Tablični prikaz gotovo jest jednak prethodno prikazanom, uz dodatak statističkih mjera medijana i moda. Medijan označava svojevrsnu geometrijsku sredinu određenog niza podataka, odnosno srednju vrijednost istih, dok mod jednostavno označava pojedini podatak s najvećom frekvencijom, odnosno najčešćim pojavljivanjem u pojedinom nizu podataka. Stoga, medijan prvog anketnog pitanja iznosi 3.00, a što ukazuje na to da se ispitanici niti slažu, a niti ne slažu s navedenom tvrdnjom, odnosno pretpostavkom, dok je mod, jednak 3. Medijan drugog anketnog pitanja jest također jednak 3.00, kao što je i mod jednak 3. Medijan pak trećeg anketnog pitanja jest jednak 2.00, a što ukazuje na činjenicu da se ispitanici pretežno ne slažu s navedenom tvrdnjom, odnosno pretpostavkom, dok je mod jednak 2. Medijan četvrtog anketnog pitanja jest također jednak 2.00, a što ponovno ukazuje na činjenicu da se ispitanici pretežno ne slažu s navedenom tvrdnjom, no mod jest jednak 3. Drugim riječima, ispitanici su se izjasnili kako niti nisu, niti jesu upoznati s računovodstvenim konceptom inflacije, dok su se također na isti način izjasnili glede posjedovanja potrebnih resursa (preduvjeta) za primjenu istog te se izjašnjavaju kako većinom nisu u mogućnosti primjenjivati računovodstveni koncept inflacije, u vidu usklađivanja financijskih izvještaja uvjetima inflacije.

4.5.5.4. Pearson-ov koeficijent korelacije

U nastavku se navodi tablica koja prikazuje *Pearson-ov koeficijent korelacije*, odnosno međusobnu povezanost između pojedinih elemenata, odnosno varijabli, a kako slijedi:

Tablica 23. Pearson-ov koeficijent korelacije
Posterior Distribution Characterization for Pairwise Correlations^a

			Upoznatost rač. koncepta inflacije	Resursi za primjenu	Mogućnost primjene	Mogućnost primjene (BIL, RDG)
Upoznatost s rač. konceptom inflacije	Posterior	Mode		,736	,541	,579
		Mean		,716	,517	,558
	95% Credible Interval	Variance		,005	,010	,009
		Lower Bound		,584	,334	,365
		Upper Bound		,839	,715	,724
	N		53	53	53	53
Resursi za primjenu	Posterior	Mode	,736		,508	,492
		Mean	,716		,488	,472
	95% Credible Interval	Variance	,005		,010	,011
		Lower Bound	,584		,290	,258
		Upper Bound	,839		,687	,666
	N		53	53	53	53
Mogućnost primjene	Posterior	Mode	,541	,508		,901
		Mean	,517	,488		,891
	95% Credible Interval	Variance	,010	,010		,001
		Lower Bound	,334	,290		,832
		Upper Bound	,715	,687		,940
	N		53	53	53	53
Mogućnost primjene (BIL, RDG)	Posterior	Mode	,579	,492	,901	
		Mean	,558	,472	,891	
	95% Credible Interval	Variance	,009	,011	,001	
		Lower Bound	,365	,258	,832	
		Upper Bound	,724	,666	,940	
	N		53	53	53	53

a. The analyses assume reference priors ($c = 0$).

Izvor: izrada autora [SPSS Statistics]

Kao što je vidljivo iz tablice, vrijednost navedenog koeficijenta jest pretežno jaka u sve četiri kategorije, i to posebice povezanost (korelacija) prve i druge kategorije (pitanja), kao i treće i četvrte kategorije pitanja, a što podrazumijeva da oni poslovni subjekti koji su upoznati s

računovodstvenim konceptom inflacije, posjeduju i resurse za primjenu istog, odnosno obrnuto te oni poslovni subjekti koji jesu u mogućnosti primjenjivati isti, jesu i u mogućnosti usklađivati financijske izvještaje, odnosno obrnuto. Dakle, u sve četiri testirane kategorije postoji značajna povezanost (korelacija) među istima.

4.5.5.5. Kros tabelarni prikaz

Unutar ovog potpoglavlja navodi se krostabelarni prikaz anketnih pitanja, odnosno odgovora istih, a u vidu detaljnijeg uvida u odgovore ispitanika. Isto tako, prva navedena tablica u nastavku prikazuje skraćeni ili sažeti prikaz obrade anketnih pitanja, a u smislu kros tabelarnog prikaza istih, kako slijedi:

Tablica 24. Sažetak obrade anketnih pitanja kros tabelarno

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Upoznatost s rač. konceptom inflacije * Mogućnost primjene (BIL, RDG) * Kategorije subjekata (ZOR)	53	98,1%	1	1,9%	54	100,0%
Resursi za primjenu * Mogućnost primjene (BIL, RDG) * Kategorije subjekata (ZOR)	53	98,1%	1	1,9%	54	100,0%

Izvor: izrada autora [SPSS Statistics]

Navedena tablica jednostavno prikazuje obradu svih odgovora ispitanika, a s obzirom na promatrane elemente ili varijable, odnosno konkretno navedena anketna pitanja. Također jest vidljivo kako jest jedan odgovor ispitanika zapravo nevažeći iz razloga tehničke pogreške istog, tako da je važeći broj istih u konačnici 53, a što jest 98,1% od ukupnog broja odgovora ispitanika.

Također, u nastavku se navodi kros tabelarni prikaz, prve kategorije pitanja (*Upoznatost poslovnih subjekata s konceptom računovodstva inflacije*), u odnosu na ovisnu varijablu

(Mogućnost primjene koncepta računovodstva inflacije, konkretno u vidu usklađivanja Bilance (BIL) te Računa dobiti i gubitka (RDG)).

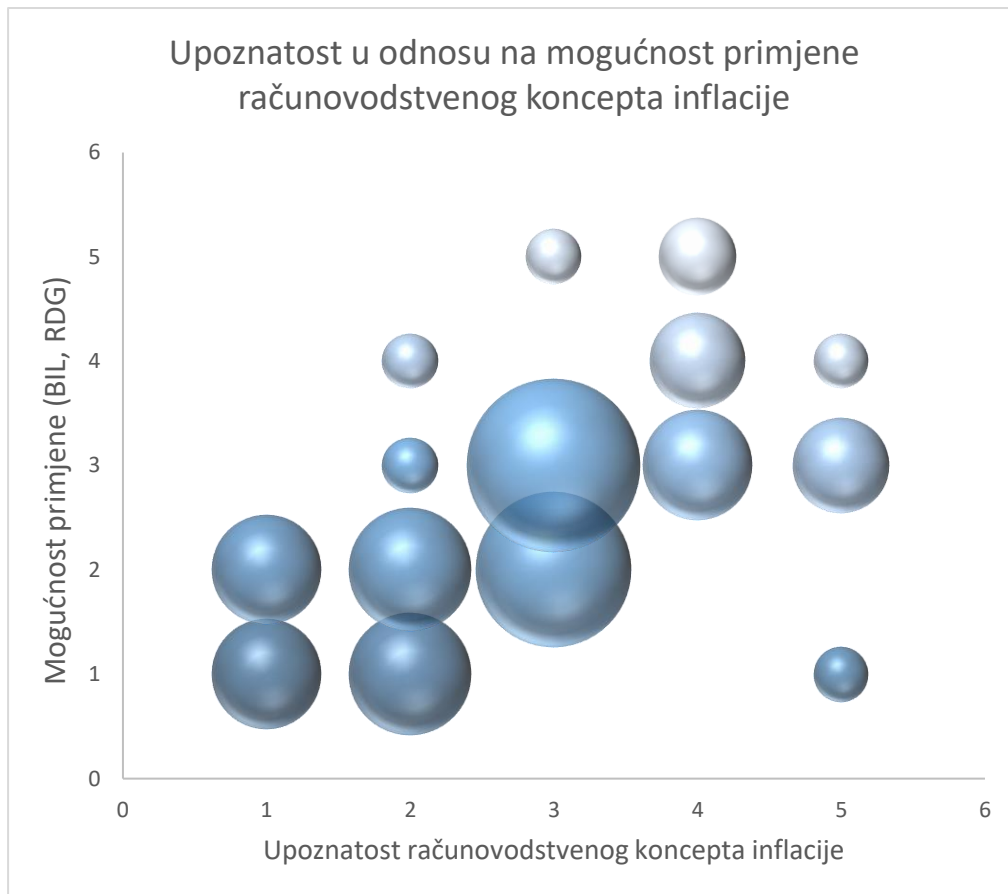
Tablica 25. Kros tabelarni prikaz (prva kategorija pitanja u odnosu na ovisnu varijablu) Upoznatost s rač. konceptom inflacije * Mogućnost primjene (BIL, RDG) * Kategorije subjekata (ZOR)

Crosstabulation

Count			Mogućnost primjene (BIL, RDG)					Total
Kategorije subjekata (ZOR)			1	2	3	4	5	
mali	Upoznatost s rač. konceptom inflacije	1	2	1	0	0	0	3
		2	1	1	0	0	0	2
		3	0	3	5	0	0	8
		4	0	0	3	1	2	6
	Total		3	5	8	1	2	19
mikro	Upoznatost s rač. konceptom inflacije	1	2	3	0	0		5
		2	4	4	1	1		10
		3	0	3	4	0		7
		4	0	0	0	2		2
	5	0	0	2	0		2	
Total		6	10	7	3		26	
srednji	Upoznatost s rač. konceptom inflacije	3		2	0	0	1	3
		4		0	1	0	0	1
	5		0	1	1	0	2	
Total			2	2	1	1	6	
veliki	Upoznatost s rač. konceptom inflacije	3	0		1			1
		5	1		0			1
Total			1		1		2	
Total	Upoznatost s rač. konceptom inflacije	1	4	4	0	0	0	8
		2	5	5	1	1	0	12
		3	0	8	10	0	1	19
		4	0	0	4	3	2	9
	5	1	0	3	1	0	5	
Total		10	17	18	5	3	53	

Izvor: izrada autora [SPSS Statistics]

Navedeni tablični prikaz jednostavno se može prikazati i pomoću grafičkog prikaza, a radi jasnoće samih kros tabelarnih podataka, tj. njihova ilustrativnog prikaza.



Grafikon 35. Prva kategorija anketnog pitanja u odnosu na ovisnu varijablu – odgovori ispitanika

Izvor: izrada autora prema [SPSS Statistics]

Navedeni grafički prikaz zbirno prikazuje upoznatost ispitanika s računovodstvenim konceptom inflacije, te posljedično, mogućnosti primjene istog. Ovaj grafički prikaz jest zbirni za sve prethodno definirane i navedene kategorije poslovnih subjekata (mikro, mali, srednji i veliki). Također, jasnije jest vidljivo, no u prethodno navedenom kros tabelarnom prikazu, kako poslovni subjekti jasno pokazuju većinom slabu upoznatost s računovodstvenim konceptom inflacije, te u skladu s tim, pokazuju većim dijelom nemogućnost primjene navedenog računovodstvenog koncepta inflacije. Dakle, vidljivo jest kako odgovori ispitanika, odnosno grafičko ili koordinatno raspršenje istih, većinom naginje prema donjem lijevom kvadrantu prikazanog grafikona (ocjene < 3 na obje koordinatne osi). Također, veličina kruga na grafičkom prikazu, determinirana jest ukupnim brojem odgovora ispitanika. U konačnici, poslovni subjekti većinom nisu upoznati s računovodstvenim konceptom inflacije, te samim time, nisu u mogućnosti primjenjivati isti, u vidu usklađivanja financijskih izvještaja.

Također, drugi kros tabelarni prikaz navodi se u nastavku, a koji prikazuje odnos druge kategorije pitanja (*Posjedovanje potrebnih resursa ili preduvjeta za primjenu koncepta računovodstva inflacije*), u odnosu na ovisnu varijablu (*Mogućnost primjene koncepta računovodstva inflacije, konkretno u vidu usklađivanja Bilance (BIL), te Računa dobiti i gubitka (RDG)*).

Tablica 26. Kros tabelarni prikaz (druga kategorija pitanja u odnosu na ovisnu varijablu)

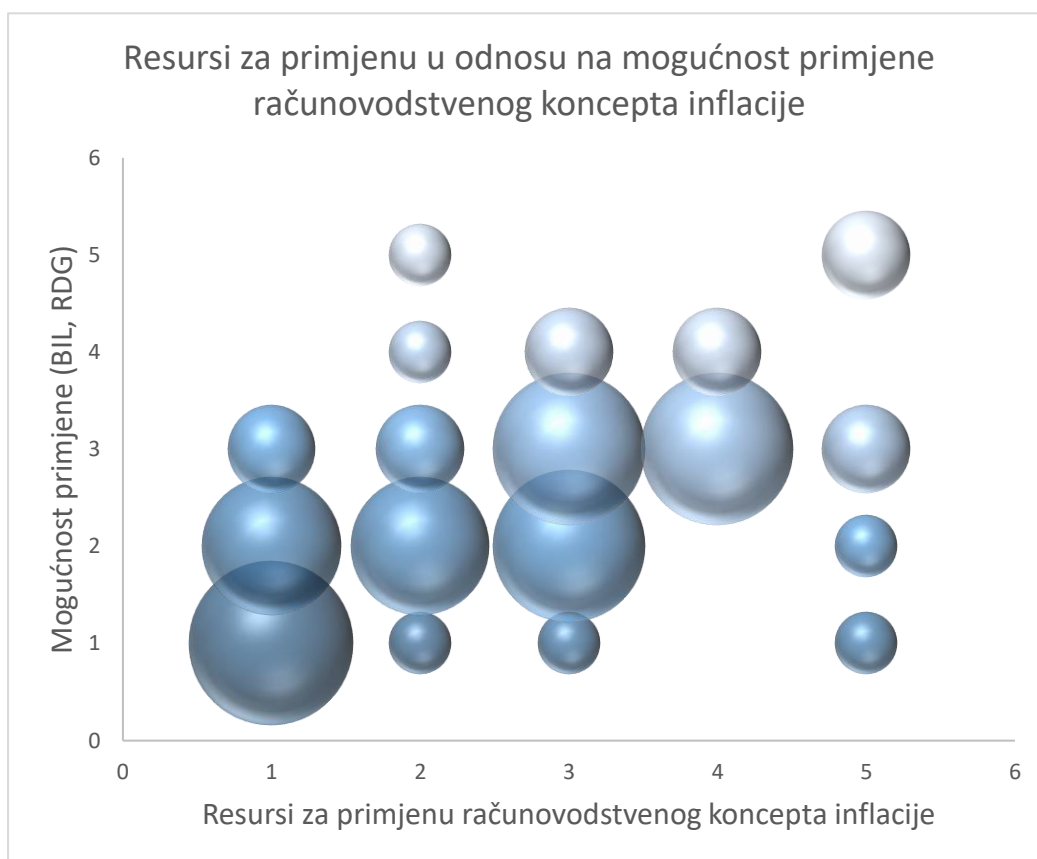
Resursi za primjenu * Možućnost primjene (BIL, RDG) * Kategorije subjekata (ZOR) Crosstabulation

Count

Kategorije subjekata (ZOR)		Možućnost primjene (BIL, RDG)					Total
		1	2	3	4	5	
mali	Resursi za primjenu	1	2	0	0	0	2
		2	1	2	1	0	5
		3	0	3	3	1	7
		4	0	0	4	0	4
		5	0	0	0	0	1
	Total	3	5	8	1	2	19
mikro	Resursi za primjenu	1	5	5	2	0	12
		2	0	3	1	1	5
		3	1	2	1	0	4
		4	0	0	1	2	3
		5	0	0	2	0	2
	Total	6	10	7	3		26
srednji	Resursi za primjenu	3		1	1	1	3
		4		0	1	0	1
		5		1	0	0	1
	Total		2	2	1	1	6
veliki	Resursi za primjenu	3	0		1		1
		5	1		0		1
	Total	1		1			2
Total	Resursi za primjenu	1	7	5	2	0	14
		2	1	5	2	1	10
		3	1	6	6	2	15
		4	0	0	6	2	8
		5	1	1	2	0	6
	Total	10	17	18	5	3	53

Izvor: izrada autora [SPSS Statistics]

Sve navedeno jednostavno se može prikazati i pomoću grafičkog prikaza, odnosno grafikona, a radi jasnoće samih kros tabelarnih podataka, tj. njihova ilustrativnog prikaza.



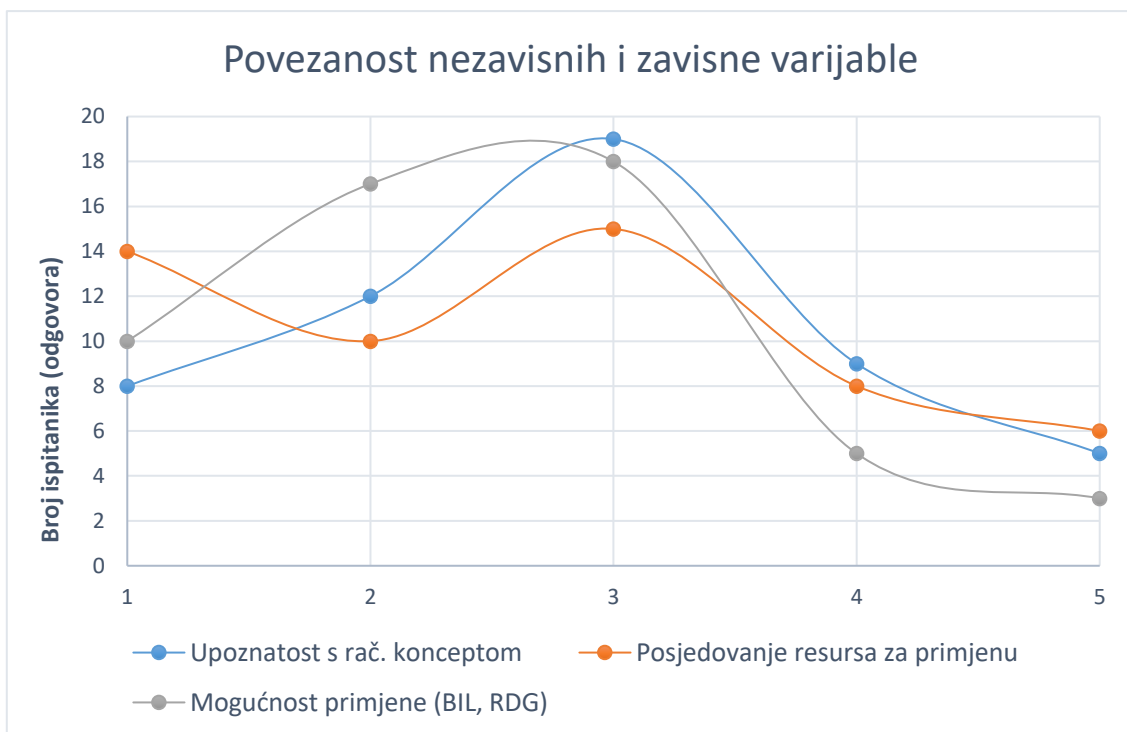
Grafikon 36. Druga kategorija anketnog pitanja u odnosu na ovisnu varijablu – odgovori ispitanika

Izvor: izrada autora prema [SPSS Statistics]

Navedeni grafički prikaz zbirno prikazuje posjedovanje relevantnih resursa (preduvjeta) za primjenu računovodstvenog koncepta inflacije. Ovaj grafički prikaz jest zbirni za sve prethodno definirane i navedene kategorije poslovnih subjekata (mikro, mali, srednji i veliki). Također, jasnije jest vidljivo, no u prethodno navedenom kros tabelarnom prikazu, kako poslovni subjekti jasno pokazuju većinom neposjedovanje relevantnih resursa za primjenu računovodstvenog koncepta inflacije, te u skladu s tim, pokazuju većim dijelom nemogućnost primjene navedenog računovodstvenog koncepta inflacije. Dakle, vidljivo jest kako odgovori ispitanika, odnosno grafičko ili koordinatno raspršenje istih, još više no u prethodnom grafičkom prikazu, naginje prema donjem lijevom kvadrantu prikazanog grafikona (ocjene < 3 na obje koordinatne osi). Također, veličina kruga na grafičkom prikazu, determinirana jest ukupnim brojem odgovora ispitanika. U konačnici, može se zaključiti još jednom, da poslovni subjekti velikom većinom ne posjeduju potrebne resurse, a u svrhu mogućnosti primjene računovodstvenog koncepta inflacije, u vidu usklađivanja svojih financijskih izvještaja.

4.5.5.6. Povezanost (korelacija) varijabli

U svrhu što jasnijeg prikazivanja i interpretacije rezultata istraživanja, u nastavku se navodi jednostavni grafički prikaz koji nastoji prikazati tri ključne kategorije pitanja, odnosno svojevrzne varijable, u smislu njihove povezanosti (korelacije). U tu svrhu, navodi se prva kategorija pitanja, odnosno prva nezavisna varijabla (*Upoznatost poslovnih subjekata s konceptom računovodstva inflacije*) uz drugu nezavisnu varijablu (*Posjedovanje potrebnih resursa ili preduvjeta za primjenu navedenog koncepta računovodstva inflacije*), sve u odnosu na zavisnu varijablu (*Mogućnost primjene koncepta računovodstva inflacije, u smislu mogućnosti ili sposobnosti provedbe usklađivanja financijskih izvještaja, bilance te računa dobiti i gubitka*). Grafički prikaz navodi se u nastavku.



Grafikon 37. Povezanost (korelacija) nezavisnih varijabli i ovisne varijable – odgovori ispitanika

Izvor: izrada autora (<https://docs.google.com/>)

Navedeni grafički prikaz prikazuje jasnu povezanost nezavisnih varijabli odnosu na zavisnu varijablu. Drugim riječima, pretežita neupoznatost koncepta računovodstva inflacije te neposjedovanje odgovarajućih resursa za primjenu istog, rezultiraju nemogućnošću primjene istog, u vidu usklađivanja financijskih izvještaja od strane ispitanika (poslovnih subjekata).

4.5.6. Ograničenja istraživanja

Ograničenja provedenog primarnog istraživanja prvenstveno se tiču izrazito slabog odaziva samih ispitanika (poslovnih subjekata), obveznika GFI-POD, a što proizlazi iz specifične teme i predmeta istraživanja. Drugim riječima, broj samih ispitanika (poslovnih subjekata) obuhvaćenih ovim istraživanjem, odnosno broj anketnih odgovora istih, jest zasigurno oskudan, no ipak može poslužiti kao svojevrsan uvid u percipiranje (stavove i mišljenja) poslovnih subjekata o tematici računovodstvenog koncepta inflacije, te usklađivanja financijskih izvještaja (Bilance te Računa dobiti i gubitka), s obzirom na utjecaje inflacije. U tom kontekstu, mogu se konstruirati određeni zaključci provedenog primarnog istraživanja, no isto tako, ono može poslužiti kao svojevrsan temelj ili vodič za eventualna buduća istraživanja na dotičnu temu, odnosno predmet istih.

Također, kao određeno ograničenje može se navesti činjenica kako ispitanici poslovnih subjekata zapravo često na pogrešan način percipiraju samo značenje te bit ili sadržaj koncepta računovodstva inflacije. To iz razloga što navode kako su prosječno pretežno do većinom upoznati s istim, te kako pretežno do većinom posjeduju potrebne resurse (preduvjete) za primjenu istog, no istodobno se izjašnjavaju kako gotovo da nisu u mogućnosti primjenjivati isti, u vidu usklađivanja financijskih izvještaja. Isto tako, navedeno potkrjepljuje i činjenica kako gotovo svi poslovni subjekti ne poznaju nikakve pristupe, metode ili tehnike koncepta računovodstva inflacije, a opet pretpostavljaju kako su u određenoj mjeri upoznati s istim, što jest u biti svojevrsna suprotnost. Dakle, može se navesti kako ispitanici jednostavno na pogrešan način percipiraju samo značenje, sadržaj te obuhvat spomenutog računovodstvenog koncepta, što jest donekle i razumljivo, budući da se uzorak istraživanja sastoji od poslovnih subjekata novijeg datuma, a čije jest poslovanje, obilježeno stabilnim inflacijskim uvjetima.

4.6. Zaključak istraživanja

Nakon provedene detaljne obrade rezultata istraživanja, mogu se donijeti određeni zaključci. Pa tako, ispitani poslovni subjekti (uzorak istraživanja) u ukupnosti pokazuju manjak relevantnih (potrebnih) faktora, a u svrhu mogućnosti primjenjivanja koncepta računovodstva inflacije. To iz razloga što većina istih u ukupnosti nisu upoznati s konceptom računovodstva inflacije, što najvjerojatnije proizlazi iz činjenice kako se radi velikom većinom o poslovnim subjektima novijeg datuma osnivanja te samim time kratkog vijeka djelovanja. Navedeno podrazumijeva kako se isti nisu u svom praktičnom djelovanju susretali s viskom ili hiperinflacijom, a koja jest svojevrsni implikator primjene istog. Pored navedenog, većina poslovnih subjekata (uzorak istraživanja) također pokazuje neposjedovanje odgovarajućih resursa (npr. stručnih, kadrovskih, informacijskih, organizacijskih i sl.) za potrebe primjenjivanja spomenutog koncepta. Sve navedeno zapravo rezultira time da ispitani poslovni subjekti jednostavno izražavaju nemogućnost primjenjivanja spomenutog koncepta u smislu mogućnosti provođenja usklađivanja financijskih izvještaja (Bilance te Računa dobiti i gubitka), a što potvrđuje i činjenica da gotovo svi ispitanici, jednostavno ne poznaju nikakve metode (tehlike) samog koncepta računovodstva inflacije. Slijedom navedenog, jasno se može opovrgnuti postavljena hipoteza rada. Navedeno dakako potvrđuje i statistička obrada rezultata istraživanja, odnosno odgovora ispitanika. U skladu s tim, jasno se opovrgava postavljena *Hipoteza 1* ovog rada.

Hipoteza (H1) – opovrgnuta: *Poslovni gospodarski subjekti jesu u mogućnosti ili sposobni primjenjivati koncept računovodstva inflacije, a u vidu prilagođavanja (usklađivanja) svojih financijskih izvještaja uvjetima inflacije, kada inflacija prelazi određene godišnje razine, a posebice višegodišnje razine.*

Objašnjenje opovrgavanja Hipoteze (H1): *Poslovni subjekti jednostavno nisu u mogućnosti ili sposobni primjenjivati koncept računovodstva inflacije, a u vidu prilagođavanja (usklađivanja) svojih financijskih izvještaja (Bilanca te Račun dobiti i gubitka) uvjetima inflacije, kada inflacija prelazi određene godišnje razine, a posebice višegodišnje razine, uslijed pretežite neupoznatosti s dotičnim računovodstvenim konceptom, te većinom neposjedovanja potrebnih resursa ili preduvjeta za primjenjivanje istog.*

5. KRITIČKI OSVRT

Naime, tema ovog rada jest utoliko specifična, iz razloga što se tiče specifičnog računovodstvenog područja. Budući da računovodstvene informacije unutar financijskih izvještaja predstavljaju računovodstvene (ekonomske) kategorije, inflacija utječe upravo na dotične stavke. Isto tako, samo provođenje usklađivanja ili aktualiziranja računovodstvenih informacija, a kao elemenata financijskih izvještaja, mora biti opravdano koristima koje proistječu iz usklađenih (aktualiziranih) računovodstvenih informacija (financijskih izvještaja), većima od troškova, odnosno utroška resursa potrebnih za njihovo kreiranje. U tom kontekstu, MRS 29, kao relevantni (međunarodni) računovodstveni standard, definira svojevrstne faktore ili implikatore kada jest potrebno početi primjenjivati koncept računovodstva inflacije, u vidu usklađivanja računovodstvenih informacija sadržanih u financijskim izvještajima, što je svojstveno hiperinflacijskim uvjetima. Pored toga, tradicionalni sustav računovodstva, odnosno njegovo uvriježeno povijesno načelno jest sasvim prihvatljivo i ispravno u stabilnim inflacijskim uvjetima (eng. *Non-Inflantory Environment*) te je stoga sasvim prihvatljiva osnova za prezentiranje računovodstvenih informacija sadržanih unutar financijskih izvještaja, a čija jest bit ili sadržaj zadovoljavajući vanjskim, ali i unutarnjim korisnicima istih. No, u takvim stabilnim gospodarskim uvjetima, s obzirom na nepostojanje inflacije, mogu se provoditi postupci tzv. aktualiziranja pojedinih elemenata financijskih izvještaja (posebice kategorije imovine bilance). Međutim, kada postoje inflacijski uvjeti, posebice oni visoko ili hiperinflacijski uvjeti (eng. *High or Hiper-Inflantory Environment*), potrebno jest dosljedno primjenjivati koncept računovodstva inflacije, upravo prema naputcima koji su prema priznatim autorima izneseni unutar ovog rada. U sklopu samog postupka usklađivanja financijskih izvještaja, spominju se dva najznačajnija pristupa, metode (tehnike), a pomoću kojih se zapravo provodi spomenuti postupak (proces). Jedna od navedenih metoda upravo jest predmet i obveza primjene kada se radi o poslovnim subjektima čija jest funkcijska valuta hiperinflacijskog gospodarstva, a čiji jest glavni alat ili instrument opći indeks razine cijena, pomoću kojeg se računovodstvene informacije sastavljene na tradicionalan (konvencionalan) računovodstveni način, jednostavno korigiraju (usklađuju) s obzirom na postojanje inflacije, posebice one visoke ili hiperinflacije.

Što se tiče glavne istraživačke pretpostavke, odnosno konkretno hipoteze rada, rezultati provedenog primarnog istraživanja upućuju na to kako ispitani poslovni subjekti (uzorak istraživanja) pokazuju pretežno nedovoljnu upoznatost s konceptom računovodstva inflacije te pored toga pokazuju većinom nedovoljno posjedovanje odgovarajućih resursa (preduvjeta) za

primjenjivanje istog. Samim time, može se navesti kako isti nisu u mogućnosti primjenjivati spomenuti koncept računovodstva inflacije, u vidu usklađivanja financijskih izvještaja (Bilanca te Račun dobiti i gubitka), a što pokrjepljuju i prethodno navedene činjenice. Dodatno, nepoznavanje nikakvih pristupa, metoda ili tehnika računovodstvenog koncepta inflacije, od strane gotovo svih ispitanika, dodatno potkrjepljuje tezu kako isti nisu u mogućnosti primjenjivati navedeni računovodstveni koncept. Samim time, postavljena hipoteza rada jest opovrgnuta, a što jest i prethodno navedeno.

6. ZAKLJUČAK

Inflacijsko ili inflatorno računovodstvo, jedno je od kompleksnijih područja općenito računovodstva, kao znanstvene discipline i uslužne djelatnosti. Također, za primjenu istog potrebno jest raspolagati stanovitim resursima ili preduvjetima, odnosno potrebno jest posjedovanje stanovitih kompetencija. Provedeno primarno istraživanje u sklopu ovog rada pokazuje kako ispitanici, odnosno poslovni subjekti, navode pretežito slabu upoznatost s konceptom računovodstva inflacije te većinom slabo posjedovanje potrebnih ili odgovarajućih resursa, odnosno preduvjeta u svrhu primjene istog. Navedeno jest zapravo razumljivo, posebice druga navedena tvrdnja neposjedovanja odgovarajućih resursa ili preduvjeta za primjenu koncepta računovodstva inflacije, budući da se većinom radi o poslovnim subjektima novijeg datuma, a čiji su inflacijski uvjeti poslovanja pretežno ili većinom obilježeni stabilnošću razina cijena. S tim u skladu, može se reći kako domaći poslovni subjekti, a koji su sudjelovali u istraživanju u sklopu ovog rada, jednostavno nisu u mogućnosti ili sposobni primjenjivati spomenuti koncept računovodstva inflacije, u vidu provedbe usklađivanja svojih financijskih izvještaja (Bilanca te Račun dobiti i gubitka), a što proizlazi iz neupoznatosti sa spomenutim konceptom te neposjedovanja potrebnih ili odgovarajućih resursa, odnosno preduvjeta za primjenu istog. Isto tako, nepoznavanje nikakvih pristupa, metoda ili tehnika samog koncepta računovodstva inflacije, dodatno potkrjepljuje navedenu tvrdnju ili činjenicu. Također, iz rezultata istraživanja, odnosno samih odgovora ispitanika može se uvidjeti kako većina istih zapravo jednostavno ne raspoznaje, odnosno ne percipira sam koncept računovodstva inflacije na odgovarajući ili ispravan način. Drugim riječima, većina ispitanika (poslovnih subjekata) zapravo ne poznaje bit ili aspekt spomenutog koncepta računovodstva inflacije, u vidu njegova stvarnog značenja. Stoga, može se zaključiti kako jest većini ispitanika, odnosno poslovnih subjekata, navedeno područje računovodstva doista apstraktno, što i jest moguće jedno od svojstava istog, no u teoriji i praksi razvijeni su sustavi, odnosno konkretno računovodstveni pristupi, metode ili tehnike, koje zapravo omogućavaju njegovu primjenu te razumljivost računovodstvenih informacija prezentiranih na takav način, sadržanih unutar ili u sklopu računovodstvenih (financijskih) izvještaja. Stoga, zasigurno jest potrebno na određeni način pristupiti i omogućiti stručno savjetovanje te stručnu edukaciju domaćih poslovnih subjekata.

U Varaždinu, rujan, 2022.

LITERATURA (IZVORI)

Knjige:

1. Crikveni Filipović, T. (2020, svibanj). Hrvatski računovodstveni sustav: HSFI, MRS, MSFI i Tumačenja: (službeni i pročišćeni tekstovi za Hrvatsku). VIII. izdanje. Knjiga III. ciklusa Računovodstvo poduzetnika. RRiF-plus. Zagreb.
2. Čotrić, A., Matak, J. (2017). Knjigovodstvo poduzeća 1. Priručnik. Algebra. Zagreb.
3. Gulin, D., Spajić, F., Spremić, I., Tadijančević, S., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L. (2006). Računovodstvo, II. izdanje. Hrvatska zajednica Računovođa i financijskih djelatnika (RiF). Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu. Zagreb.
4. Gulin, D., Spajić, F., Spremić, I., Tadijančević, S., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L. (2003). Računovodstvo. Udžbenici Sveučilišta u Zagrebu. Ekonomski fakultet Zagreb. Zagreb.
5. Kumar, Sen, T. (1987). *Inflation Accounting and Corporate Taxation*. National Institute of Public Finance and Policy. New Delhi. (dostupno na: https://www.nipfp.org.in/media/pdf/books/BK_15/Inflation%20Accounting%20And%20Corporate%20Taxation.pdf)
6. Meigs, R., F., Meigs, W., B. (1999). Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja, Deveto izdanje. McGraw-Hill Inc.. USA. za hrvatsko izdanje: MATE d.o.o. Zagreb.
7. Safret, M., Marić, B., Dragović-Kovač, LJ., Hržica, D. (2014). Računovodstvo 4. Školska knjiga. Zagreb.
8. Spremić, I. (1988). *Računovodstvo u uvjetima inflacije*. Informator. Zagreb.
9. Sulucay, I., H. (1992, lipanj). *Inflation accounting methods and their effectiveness*. Calhoun: The NPS Institutional Archive, DSpace Repository. Monterey, California. Naval Postgraduate School. (dostupno na: <https://apps.dtic.mil/sti/pdfs/ADA255135.pdf>)
10. Whittington, G. (1983). *Inflation Accounting, An introduction to the debate*. Cambridge University Press. Management and Industrial Relations Series 3. Cambridge, New York, New Rochelle, Melbourne, Sydney. (dostupno na: <https://archive.org/details/frey0000unse/mode/1up?view=theater>)
11. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A., Žager, L. (2021). Analiza financijskih izvještaja: načela – postupci – slučajevi, peto izdanje. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika (RiF). Zagreb.

Radovi (članci):

12. Doupnik, T., S., Perera, H. (2012). *Accounting for Changing Prices (Inflation Accounting)*. Note extracted from INTERNACIONAL ACCOUNTING (3rd ed.). (dostupno: [https://portal.abuad.edu.ng/lecturer/documents/1586351001ACCOUNTING_FOR_CHANGING_PRICES\(INFLATION\).pdf](https://portal.abuad.edu.ng/lecturer/documents/1586351001ACCOUNTING_FOR_CHANGING_PRICES(INFLATION).pdf))
13. Eseoghene, O. i Oghenevwogaga, O. (2017, prosinac). *Accounting for Price Level Changes: Prospects and Problems*. European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research. Vol. (5), br. 11, str. 21-35. (dostupno na: <https://www.eajournals.org/wp-content/uploads/Accounting-for-Price-Level-Changes-Prospects-and-Problems-edited.pdf>)

14. Spremić, I. (1993, studeni, 18.). *Specifičnosti računovodstva u uvjetima hiperinflacije*. Ekonomska misao i praksa. Vol. (2), br. 2, str. 57-68. (dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/323969>)

Internet izvori:

15. Bez autora. (2020., svibanj, 21, ažurirano 2022., srpanj, 29). Sample size calculator & complete guide. *Qualtrics*. (dostupno na: <https://www.qualtrics.com/blog/calculating-sample-size/>)
16. Bez autora. 2022, travanj, 3. *Inflation accounting definition*. AccountingTools; Accounting Cpe Courses & Books. (dostupno na: <https://www.accountingtools.com/articles/inflation-accounting.html>)
17. Bez autora. Monetarna i nemonetarna imovina – 2022 – Računovodstvo. (2018.). (dostupno na: <https://hr.weblogographic.com/difference-between-monetary-and-nonmonetary-assets-4699>)
18. Bez autora. Nadoknativi iznos – definicija, formula, primjeri, Računovodstveni vodič. (dostupno na: <https://hr.mcfairbanks.com/2073-recoverable-amount>)
19. Bez autora. Računovodstvo inflacije. (dostupno na: <https://hr.education-wiki.com/8503001-inflation-accounting#menu-1>)
20. Bez autora. Reviewed by Anjaneyulu. (2022., ožujak, 11.). Inflation Accounting. (dostupno na: <https://cleartax.in/g/terms/inflation-accounting>)
21. Državni zavod za statistiku (DZS). Publikacije prema statističkim područjima (Početna stranica) (dostupno na: <https://web.dzs.hr/arhiva.htm>)
22. Liberto, D. reviewed by Khartit, K. (2022, svibanj, 10.) *Inflation Accounting. Corporate Finance & Accounting, Accounting*. (dostupno na: <https://www.investopedia.com/terms/i/inflation-accounting.asp>)
23. Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. NN 144/2020. *Ministarstvo Financija*. (dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_12_144_2771.html)
24. Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. NN 95/2016. *Ministarstvo Financija*. (dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_10_95_2052.html)
25. Srb, Matić, Marković, Monetarne financije. Inflacija (pojam). (dostupno na: <https://www.moj-bankar.hr/Kazalo/I/Inflacija>)

Ostali izvori:

26. Bez autora. *Financijsko računovodstvo*. Stručni studij Računovodstvo III godina, ak. god. 2019./2020. Veleučilište u Požegi. (dostupno na: https://www.vup.hr/_Data/Files/191024122649724.pdf)
27. Bez autora. Inflation Accounting, Advanced Financial Accounting. Abo Akademi. (dostupno na: <http://web.abo.fi/fak/esf/gha/lectures/afa/kursparm/inflation/inflation.pdf>)

28. Bez autora. MAKRO 2 skripta. (dostupno na: <https://www.studentski.hr/materijali/23345>).
29. Mošnja-Škare, L. 2020. Računovodstvo financijski izvještaji. *pptx* prezentacija (nastavni materijali). Sveučilište Sjever. SC Varaždin.
30. Perčević, H. *Računovodstvo dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*. (dostupno na: <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstvo%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf>)
31. Vuković, D. (2022). DESKRIPTIVNA STATISTIKA. *pptx* prezentacija (nastavni materijali). Sveučilište Sjever. SC Varaždin.

Popis slika

Slika 1. Povezanost dijelova ili vrsta računovodstva.....	7
Slika 2. Međuovisnost različitih vrsta računovodstva	7
Slika 3. Korisnici financijskih izvještaja s obzirom na vrste (obuhvat) računovodstva, te okruženje poslovnog subjekta	8
Slika 4. Obveza primjene pojedinih računovodstvenih standarda, a s obzirom na veličinu poduzetnika (poslovnog subjekta).....	10
Slika 5. Temeljni financijski izvještaji i njihova međusobna povezanost (uvjetovanost).....	11
Slika 6. Povezanost BIL i RDG	19
Slika 7. Pojmovno određenje (definiranje) inflacije.....	23
Slika 8. Usklađivanje financijskog rezultata (dobiti) uvjetima (učincima) inflacije	32
Slika 9. Modifikacije elemenata izvještaja o financijskom položaju (tihe pričuve/skriveni gubici).....	34
Slika 10. Evidentiranje poslovne transakcije (glavna knjiga-dvostavno knjigovodstvo).....	47
Slika 11. Evidentiranje poslovne transakcije (glavna knjiga-dvostavno knjigovodstvo) (1) ..	55

Popis grafikona

Grafikon 1. Godina osnivanja poslovnog subjekta – odgovori ispitanika	61
Grafikon 2. Sjedište poslovnog subjekta - prema županiji – odgovori ispitanika	62
Grafikon 3. Upisani (temeljni) kapital poslovnog subjekta – odgovori ispitanika.....	63
Grafikon 4. Struktura vlasništva poslovnog subjekta – odgovori ispitanika	64
Grafikon 5. Vrsta/tip/kategorija poslovnog subjekta (zakonski/legalni ustroj) – odgovori ispitanika	65
Grafikon 6. Gospodarska (privredna) orijentiranost poslovnog subjekta – odgovori ispitanika	66
Grafikon 7. Glavna (primarna) djelatnost poslovnog subjekta – odgovori ispitanika.....	67
Grafikon 8. Ukupna aktiva poslovnog subjekta – odgovori ispitanika.....	68
Grafikon 9. Iznos ukupnih prihoda poslovnog subjekta – odgovori ispitanika	69
Grafikon 10. Prosječan broj zaposlenih unutar poslovnog subjekta – odgovori ispitanika....	70
Grafikon 11. Javno kotiranje VP-a poslovnog subjekta – odgovori ispitanika	71
Grafikon 12. Razvrstavanje poduzetnika/poslovnih subjekata – uzorak ispitanika	71
Grafikon 13. Upoznatost poslovnih subjekata s konceptom računovodstva inflacije – odgovori ispitanika	73
Grafikon 14. Upoznatost poslovnih subjekata s konceptom računovodstva inflacije (prema veličini poslovnih subjekata) – odgovori ispitanika.....	74
Grafikon 15. Upoznatost poslovnih subjekata s konceptom računovodstva inflacije – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata	74

Grafikon 16. Dosadašnja primjena računovodstvenog koncepta, od strane poslovnih subjekata – odgovori ispitanika.....	75
Grafikon 17. Posjedovanje odgovarajućih resursa poslovnih subjekata za primjenu računovodstvenog koncepta inflacije – odgovori ispitanika.....	76
Grafikon 18. Posjedovanje odgovarajućih resursa poslovnih subjekata za primjenu računovodstvenog koncepta inflacije (prema veličini poslovnih subjekata) – odgovori ispitanika.....	77
Grafikon 19. Resursi za primjenu koncepta računovodstva inflacije – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata.....	78
Grafikon 20. Utjecaj inflacije na realnost ili objektivnost financijskih izvještaja – odgovori ispitanika.....	78
Grafikon 21. Poslovni subjekti koji smatraju da inflacija ne utječe na objektivnost financijskih izvještaja (kategorije poslovnih subjekata) - odgovori ispitanika.....	79
Grafikon 22. Mjera utjecaja inflacije na realnost (objektivnost) financijskih izvještaja – odgovori ispitanika.....	80
Grafikon 23. Mjera ili intenzitet utjecaja inflacije na financijske izvještaje (prema veličini poslovnih subjekata) - odgovori ispitanika.....	81
Grafikon 24. Mjera utjecaja inflacije na objektivnost financijskih izvještaja – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata.....	81
Grafikon 25. Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije – odgovori ispitanika.....	82
Grafikon 26. Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije (prema veličini poslovnih subjekata) – odgovori ispitanika.....	83
Grafikon 27. Mogućnost primjene koncepta računovodstva inflacije – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata.....	83
Grafikon 28. Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije (usklađivanje BIL i RDG) – odgovori ispitanika.....	84
Grafikon 29. Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije (usklađivanje BIL i RDG – prema veličini poslovnih subjekata) – odgovori ispitanika.....	85
Grafikon 30. Mogućnost primjene računovodstvenog koncepta inflacije (usklađivanje BIL i RDG) – prosjek odgovora ispitanika po kategorijama poslovnih subjekata.....	85
Grafikon 31. Poznavanje pristupa/metoda/tehnika računovodstva inflacije – odgovori ispitanika.....	86
Grafikon 32. Razina inflacije kao indikator primjene računovodstvenog koncepta inflacije - odgovori ispitanika.....	88
Grafikon 33. Opisna statistika anketnih pitanja (zbirno svi odgovori).....	91
Grafikon 34. Opisna statistika (pojedinačni odgovori).....	93
Grafikon 35. Prva kategorija anketnog pitanja u odnosu na ovisnu varijablu – odgovori ispitanika.....	98
Grafikon 36. Druga kategorija anketnog pitanja u odnosu na ovisnu varijablu – odgovori ispitanika.....	100

Grafikon 37. Povezanost (korelacija) nezavisnih varijabli i ovisne varijable – odgovori ispitanika	101
---	-----

Popis tablica

Tablica 1. Obveza sastavljanja i prezentiranja pojedinih financijskih izvještaja prema ZOR-u, a s obzirom na razvrstavanje poduzetnika.....	11
Tablica 2. Prikaz imovine i izvora imovine putem bilance	14
Tablica 3. Skraćena struktura bilance.....	14
Tablica 4. Nastanak prihoda/rashoda	21
Tablica 5. Razrada stavki bilance za potrebe inflacijskog računovodstva.	36
Tablica 6. Nepodobnost tradicionalnog računovodstva (usporedba primjera) – RDG	37
Tablica 7. Usporedba tradicionalnog i inflacijskog računovodstvenog pristupa – BIL	38
Tablica 8. Inflatorni gubici/dobici (BIL).....	40
Tablica 9. Inflatorni gubici/dobici (RDG).....	40
Tablica 10. Početni (usporedni) prikaz bilance	47
Tablica 11. Završni (usporedni) prikaz bilance	48
Tablica 12. Račun dobiti i gubitka za razdoblje t.....	48
Tablica 13. Usklađivanje elemenata/stavki RDG-a - CPP	49
Tablica 14. Usklađena bilanca (Završno obračunsko razdoblje t)	49
Tablica 15. Početni (usporedni) prikaz bilance (1)	54
Tablica 16. Završni (usporedni) prikaz bilance (1)	56
Tablica 17. Usklađivanje elemenata/stavki RDG-a - CCA.....	56
Tablica 18. Prikaz obrade odgovora ispitanika	90
Tablica 19. Izračun koeficijenta unutarnje dosljednosti (pouzdanosti).....	90
Tablica 20. Zbirna statistika anketnih pitanja	91
Tablica 21. Deskriptivna ili opisna statistika po pojedinim elementima	92
Tablica 22. Statistika (H_1)	94
Tablica 23. Pearson-ov koeficijent korelacije	95
Tablica 24. Sažetak obrade anketnih pitanja kros tabelarno	96
Tablica 25. Kros tabelarni prikaz (prva kategorija pitanja u odnosu na ovisnu varijablu)	97
Tablica 26. Kros tabelarni prikaz (druga kategorija pitanja u odnosu na ovisnu varijablu) ...	99

Popis jednadžbi

Jednadžba 1. Bilančna ravnoteža (računovodstveno-inflacijska razrada)	36
Jednadžba 2. Izračun kretanja (povećanja/smanjenja) kapitala (glavnice) kao financijskog rezultata poslovanja.....	36
Jednadžba 3. Bilančna ravnoteža (računovodstveno-inflacijska razrada) (2)	37
Jednadžba 4. Izračun kretanja (povećanja/smanjenja) kapitala (glavnice) kao financijskog rezultata poslovanja (2)	37
Jednadžba 5. Bilančna ravnoteža (računovodstveno-inflacijska razrada) (3)	37
Jednadžba 6. Izračun kretanja (povećanja/smanjenja) kapitala (glavnice) kao financijskog rezultata poslovanja (3)	37
Jednadžba 7. Korekcijski faktor (CPP(A))	46
Jednadžba 8. Uniformirani korekcijski faktor	46

IZJAVA O AUTORSTVU

—
HABON
ALISBAINO

Sveučilište
Sjever



—
SVEUČILIŠTE
SJEVER
—

IZJAVA O AUTORSTVU I SUGLASNOST ZA JAVNU OBJAVU

Završni/diplomski rad isključivo je autorsko djelo studenta koji je isti izradio te student odgovara za istinitost, izvornost i ispravnost teksta rada. U radu se ne smiju koristiti dijelovi tuđih radova (knjiga, članaka, doktorskih disertacija, magistarskih radova, izvora s interneta, i drugih izvora) bez navođenja izvora i autora navedenih radova. Svi dijelovi tuđih radova moraju biti pravilno navedeni i citirani. Dijelovi tuđih radova koji nisu pravilno citirani, smatraju se plagijatom, odnosno nezakonitim prisvajanjem tuđeg znanstvenog ili stručnoga rada. Sukladno navedenom studenti su dužni potpisati izjavu o autorstvu rada.

Ja, Bruno Dotužović (ime i prezime) pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor/ica ~~završnog/diplomskog~~ (obrisati nepotrebno) rada pod naslovom Financijska izjava i računovodstvo (upisati naslov) te da u navedenom radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova.

Student/ica:
(upisati ime i prezime)

(vlastoručni potpis)

Sukladno Zakonu o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju završne/diplomske radove sveučilišta su dužna trajno objaviti na javnoj internetskoj bazi sveučilišne knjižnice u sastavu sveučilišta te kopirati u javnu internetsku bazu završnih/diplomskih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice. Završni radovi istovrsnih umjetničkih studija koji se realiziraju kroz umjetnička ostvarenja objavljuju se na odgovarajući način.

Ja, Bruno Dotužović (ime i prezime) neopozivo izjavljujem da sam suglasan/na-s javnom objavom ~~završnog/diplomskog~~ (obrisati nepotrebno) rada pod naslovom Financijska izjava i računovodstvo (upisati naslov) čiji sam autor/ica. gdje se u knjigama navede

Student/ica:
(upisati ime i prezime)

(vlastoručni potpis)