



Novi Zakon o računovodstvu (prikaz ključnih izmjena)

mr. sc. Silvija Pretnar Abičić

Novi Zakon o računovodstvu stupio je na snagu 27. srpnja 2024. godine, a objavljen je u Narodnim novinama br. 85/2024 (u nastavku teksta: ZOR).

Razlozi usvajanja novog Zakona o računovodstvu proizašli su iz činjenice da je prije važeći Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15 do 82/23 – u nastavku tekstu: stari ZOR) izmijenjen i dopunjen sedam puta, prije svega zbog usklađivanja s pravnom stečevinom Europske unije te uvođenjem eura kao službe valute u Republici Hrvatskoj. Stoga je utvrđeno kako je svrsishodno donijeti u cijelosti novi Zakon o računovodstvu, a ključne izmjene su primarno vezane uz prijenos odredbi Direktive (EU) 2022/2464 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. prosinca 2022. o izmjeni Uredbe (EU) br. 537/2014, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Direktive 2013/34/EU u pogledu korporativnog izvješćivanja o održivosti (u daljnjem tekstu: CSRD direktiva), koje zamjenjuje dosadašnje nefinancijsko izvješćivanje, odnosno izradu dosadašnjih nefinancijskih izvještaja. Osim toga, druge važnije izmjene ZOR-a odnose se na promjenu kriterija, odnosno pragova za definiranje veličine poduzetnika, kao i obveznika revizije, rokove čuvanja dokumentacije i dr. Više o ključnim izmjenama ZOR-a autorica članka navodi u nastavku.

1. Novi kriteriji za razvrstavanje poduzetnika

Zbog velike inflacije u 2021. i 2022. godini Europska komisija preispitala je novčane kriterije veličine (ukupna aktiva, iznos netoprihoda) za određivanje kategorije veličine poduzetnika iz Računovodstvene direktive, kako bi se u obzir uzeo učinak inflacije te je predložila povećanje pragova za razvrstavanje poduzetnika za 25% zaokruženo na cijeli broj. Stoga, kako bi ZOR bio usklađen s Delegiranom direktivom Komisije (EU) 2023/2775 uvećani su pragovi za definiranje veličine poduzetnika.

Poduzetnici se razvrstavaju na mikro, male, srednje i velike poduzetnike, ovisno o pokazateljima utvrđenim na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju godišnji financijski izvještaji. Pokazatelji za razvrstavanje su:

- 1) iznos ukupne aktive,
- 2) iznos netoprihoda (godišnji iznos prihoda od prodaje proizvoda i usluga poduzetnika unutar i izvan grupe nakon odbitka rabata i popusta te poreza na dodanu vrijednost i drugih poreza ako

su povezani s prihodom, u skladu s primjenjivim standardima financijskog izvješćivanja) i

- 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

Usporedba kriterija za razvrstavanje poduzetnika prema prijašnjem i novom ZOR-u navodi se u nastavku.

Mikro poduzetnik je onaj koji ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta: 1) ukupna aktiva 350.000,00 eura 2) prihod 700.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 10 radnika.	Mikro poduzetnik je onaj koji ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta: 1) ukupna aktiva 450.000,00 eura 2) netoprihod 900.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 10 radnika.
Mali poduzetnik je onaj koji nije mikro poduzetnik i ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta: 1) ukupna aktiva 4.000.000,00 eura 2) prihod 8.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 50 radnika	Mali poduzetnik je onaj koji nije mikro poduzetnik i ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta: 1) ukupna aktiva 5.000.000,00 eura 2) netoprihod 10.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 50 radnika

<p>Srednji poduzetnik je onaj koji nije ni mikro ni mali poduzetnik i ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 20.000.000,00 eura 2) prihod 40.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika. 	<p>Srednji poduzetnik je onaj koji nije ni mikro ni mali poduzetnik i ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 25.000.000,00 eura 2) netoprihod 50.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika.
<p>Veliki poduzetnik je:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) onaj poduzetnik koji prelazi granične pokazatelje u najmanje 2 od 3 uvjeta propisana za srednje poduzetnike 2) finansijski sektor 	<p>Veliki poduzetnik je:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) onaj poduzetnik koji prelazi granične pokazatelje u najmanje 2 od 3 uvjeta propisana za srednje poduzetnike 2) finansijski sektor

Posljedično, izmijenjeni su i pokazatelji za razvrstavanje grupe poduzetnika, utvrđeni na konsolidiranoj osnovi na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju godišnji konsolidirani finansijski izvještaji.

Usporedba kriterija za razvrstavanje grupe poduzetnika prema prijašnjem i novom ZOR-u navodi se u nastavku.

Stari ZOR – čl. 6.	Novi ZOR – čl. 6.
<p>Mala grupa poduzetnika je ona koja na konsolidiranoj osnovi na datum bilance matičnog društva ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 4.000.000,00 eura 2) prihod 8.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 50 radnika 	<p>Mala grupa poduzetnika je ona koja na konsolidiranoj osnovi na datum bilance matičnog društva ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 5.000.000,00 eura 2) netoprihod 10.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 50 radnika
<p>Srednja grupa poduzetnika je ona koja nije mala grupa poduzetnika i koja na konsolidiranoj osnovi na datum bilance matičnog društva ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 20.000.000,00 eura 2) prihod 40.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika. 	<p>Srednja grupa poduzetnika je ona koja nije mala grupa poduzetnika i koja na konsolidiranoj osnovi na datum bilance matičnog društva ne prelazi granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 25.000.000,00 eura 2) netoprihod 50.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika.
<p>Velika grupa poduzetnika je ona grupa poduzetnik koja na konsolidiranoj osnovi na datum bilance matičnog društva prelazi granične pokazatelje u najmanje 2 od 3 uvjeta propisana za srednje grupe poduzetnika.</p>	<p>Velika grupa poduzetnika je ona grupa poduzetnik koja na konsolidiranoj osnovi na datum bilance matičnog društva prelazi granične pokazatelje u najmanje 2 od 3 uvjeta propisana za srednje grupe poduzetnika.</p>

I dalje vrijedi da se grupa poduzetnika za potrebe razvrstavanja može utvrditi na način da se koristi zbrojna bilanca i račun dobiti i gubitka prije konsolidacijskih eliminacija. U slučaju da se primjeni ovaj pristup, pokazatelje ukupne aktive i netoprihoda, koji su kako je gore navedeno, potrebno je uvećati za 20%.

Poduzetnik mora u bilješkama uz finansijske izvještaje **objaviti pokazatelje** za tekuću i prethodnu poslovnu godinu. Isto vrijedi i za matično društvo grupe poduzetnika, koje mora pokazatelje na konsolidiranoj osnovi za tekuću i prethodnu poslovnu godinu objaviti u bilješkama uz godišnje konsolidirane finansijske izvještaje.

Nadalje, dolazi i do **izmjene u definiciji subjekata od javnog interesa**. Između ostaloga, subjektom od javnog interesa smata se subjekt ili poduzetnik koji je osnovan u skladu s propisima Republike Hrvatske kao trgovačko društvo koje samostalno ili zajedno sa svojim ovisnim društvima tijekom prethodne poslovne godine ispunjava jedan od sljedećih uvjeta:

- a) zapošljava prosječno više od 5000 radnika tijekom poslovne godine u Republici Hrvatskoj

- b) ima aktivu veću od 829.500.000,00 eura na zadnji dan poslovne godine (u starom ZOR-u iznos aktive je 663.614.042,07 eura).

Također, općenito vrijedi da se prema društvu koje je klasificirano kao subjekti od javnog interesa odnosi kao prema velikom poduzetniku, neovisno o njegovoj ukupnoj aktivni, netoprihodu ili prosječnom broju radnika tijekom poslovne godine, osim ako drukčije nije propisano ZOR-om.

Podsjećamo, razvrstavanje poduzetnika izravno utječe na primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, odnosno na sastavljanje i prezentiranje godišnjih finansijskih izvještaja u skladu sa Hrvatskim standardima finansijskog izvještavanja (HSFI) ili Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. (MSFI). U skladu sa navedenim, mikro, mali i srednji poduzetnik te ostali poduzetnici koji se ne mogu razvrstati po kriterijima iz čl. 5. ZOR-a, dužni su sastavljati i prezentirati godišnje finansijske izvještaje primjenom HSFI-a, dok veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa sastavljaju i prezentiraju godišnje finansijske izvještaje primjenom MSFI-a.

Međutim, skrećemo pozornost na odredbe iz čl. 16. st. 4 i 5. ZOR-a, koji dopušta određena izuzeća:

- 1) ovisno društvo, odnosno društvo kći koje je obveznik primjene HSFI-a, a čije matično društvo sastavlja i prezentira godišnji konsolidirane finansijske izvještaje primjenom MSFI-a, može odlučiti da svoje godišnje finansijske izvještaje sastavlja i prezentira primjenom MSFI-a
- 2) s primjenom od 1. siječnja 2024. godine, ako je matično društvo obveznik primjene HSFI-a, a barem jedno ovisno društvo je obveznik primjene MSFI-a, u tom slučaju matično društvo može odlučiti da sastavlja i prezentira svoje pojedinačne i godišnje konsolidirane finansijske izvještaje primjenom MSFI-a.

Prilikom sastavljanja godišnjih finansijskih izvještaja, s primjenom od poslovne godine koja počinje od 1. siječnja 2024. ili nakon tog datuma, potrebno je primijeniti nove obrasce, koji su propisani Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih finansijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16, 144/20 i 158/23; nadalje Pravilnik o GFI).

2. Obveznici revizije

U skladu sa povećanjem kriterija za veličinu poduzetnika, povećani su i finansijski kriteriji koji se odnose na utvrđivanje obveznika revizije, te vrijedi kako je navedeno u nastavku.

Stari ZOR – čl. 20.	Novi ZOR – čl. 20.
<p>Obveznici revizije: ako u godini koja prethodi zakonskoj reviziji prelaze pokazatelje u najmanje 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 1.990.842,13 eura 2) prihodi 3.981.684,25 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25. 	<p>Obveznici revizije: ako u godini koja prethodi zakonskoj reviziji prelaze pokazatelje u najmanje 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 5.000.000,00 eura 2) netoprihod 5.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25.

Ostali kriteriji iz čl. 20. ZOR-a koji definiraju obveznike zakonske revizije nisu se mijenjali.

3. Čuvanje knjigovodstvenih isprava

Knjigovodstvena isprava je svaki interno ili eksterno sastavljen pisani dokument ili elektronički zapis o poslovnom događaju, čini osnovu za unos podataka o poslovnom događaju u poslovne knjige te mora nedvojbeno i istinito sadržavati sve podatke o poslovnom događaju. Stoga je knjigovodstvene isprave potrebno čuvati kao izvorni pisani dokument, na nositelju elektroničkog zapisa ili pretvo-



rene na nositelju mikrografske obrade. Za potrebe ZOR-a rok čuvanja knjigovodstvenih isprava počinje teći zadnjeg dana poslovne godine na koju se odnose poslovne knjige u koje su isprave unesene.

Novim ZOR-om smanjen je rok za čuvanje isplatnih lista na 6 godina, umjesto trajnog čuvanja te su novi rokovi čuvanja knjigovodstvenih isprava kako je navedeno u nastavku:

- isplatne liste – najmanje šest godina
- analitička evidencija o plaćama za koje se plaćaju obvezni doprinosi – trajno
- isprave na temelju kojih su podaci uneseni u dnevnik i glavnu knjigu – najmanje 11 godina
- isprave na temelju kojih su podaci uneseni u pomoćne knjige – najmanje 11 godina.

Osim toga, podsjećamo da ZOR propisuje i rokove čuvanja poslovnih knjiga, i to:

- dnevnik i glavna knjiga – najmanje 11 godina
- pomoćne knjige – najmanje 11 godina.

4. Izvještavanje o održivosti

Najznačajnija novost koja proizlazi iz ZOR-a je izvještavanje o održivosti (detaljnije uređeno čl. 29.- 37. ZOR-a), odnosno obveza izrade i objave izvještaja o održivosti, koji zamjenjuje dosadašnje nefinancijske izvještaje. Izvještaj o održivosti je izvještaj o informacijama povezanim s pitanjima održivosti kako je uređeno odredbama ZOR-a, a mora biti jasno istaknut u posebnom odjeljku izvještaja posloводства. Isto se primjenjuje i na konsolidirani izvještaj o održivosti. Pitanja održivosti su okolišni čimbenici, društveni čimbenici, čimbenici u području ljudskih prava te upravljački čimbenici, uključujući čimbenike održivosti kako je uređeno člankom 2. točkom 24. Uredbe (EU) 2019/2088 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. studenoga 2019. o objavama povezanim s održivosti u sektoru financijskih usluga (Tekst značajan za EGP) (SL 317/1, 9. 12. 2019.).

4.1. Obveznici izvještavanja o održivosti

Obveznici izvještavanja o održivosti su definirani prema sljedećim kriterijima:

Veliki poduzetnici	Mali i srednji poduzetnici	Matična društva velikih grupa	Poduzetnici iz trećih zemalja
<p>Veliki poduzetnici* koji prelaze granične pokazatelje u najmanje 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 25.000.000,00 eura 2) netoprihod 50.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika. 	<p>Mali poduzetnici čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice EU kako je uređeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala ili odredbama propisa kojim se prenosi Direktiva 2014/65/EU, ako ne prelaze granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 5.000.000,00 eura 2) netoprihod 10.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 50 radnika <p>Srednji poduzetnici čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice EU kako je uređeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala ili odredbama propisa kojim se prenosi Direktiva 2014/65/EU, ako ne prelaze granične pokazatelje u 2 od sljedeća 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 25.000.000,00 eura 2) netoprihod 50.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika. 	<p>Matično društvo velike grupe koje na konsolidiranoj osnovi na datum bilance matičnog društva prelazi granične pokazatelje u najmanje 2 od 3 uvjeta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukupna aktiva 25.000.000,00 eura 2) netoprihod 50.000.000,00 eura 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika. 	<p>Društvo kći s poslovnim nastanom u Republici Hrvatskoj, na čije se krajnje matično društvo primjenjuje pravo treće zemlje, objavljuje izvješće o održivosti na razini grupe tog krajnjeg matičnog društva iz treće zemlje, uz uvjet da je društvo kći veliki poduzetnik ili mali i srednji poduzetnik čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice EU.</p> <p>Podružnica u Republici Hrvatskoj koju je osnovao poduzetnik na kojega se primjenjuje pravo treće zemlje, uz uvjet da podružnica nije ostvarila netoprihod veći od 40 milijuna eura u prethodnoj poslovnoj godini te uz uvjet da poduzetnik na kojega se primjenjuje pravo treće zemlje nema društvo kći u EU.</p> <p>Međutim, ova pravila za društvo kći i podružnicu primjenjuju se samo ako je poduzetnik na kojega se primjenjuje pravo treće zemlje (na razini grupe ili, ako to nije moguće, na pojedinačnoj razini) ostvario netoprihod veći od 150 milijuna eura u EU za svaku od dvije posljednje uzastupne poslovne godine (društvo kći ili podružnica podatak o iznosu tog netoprihoda dužne su dostaviti Financijskoj agenciji).</p>

*Napomena: iako se poduzetnici iz financijskog sektora, tj. subjekti nadzora Hrvatske agencije za nadzor financijskih usluga i Hrvatske narodne banke klasificiraju kao veliki poduzetnici, izvještavati će o održivosti samo ako prelaze pokazatelje u najmanje 2 od 3 prethodno navedena uvjeta za velike poduzetnike.

Dakle, **obveznici** izvještavanja o održivosti **nisu** mikro poduzetnici, mali i srednji poduzetnici čiji vrijednosni papiri nisu uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice EU, UCITS fond, alternativni investicijski fond, dobrovoljni mirovinski fond, obvezni mirovinski fond, podružnice poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj zemlji, u Republici Hrvatskoj.

Također, skrećemo pozornost na mogućnost određenih **izuzeća od izrade izvještaja o održivosti za društvo kćer** (čl. 31. ZOR-a). Naime, društvo kći može se izuzeti od obveze izrade izvještaja o održivosti ako su to društvo kći i njegova društva kćeri uključeni u konsolidirani izvještaj posloводства matičnog društva koji je sastavljen u skladu s čl. 22. i 32. ZOR-a ili odredbama propisa kojim se prenosi Direktiva (EU) 2022/2464 i **ako su ispunjeni sljedeći uvjeti** iz čl. 31. st. 3. ZOR-a:

- 1) izvještaj posloводства društva kćeri sadrži sljedeće informacije:
 - a) naziv i registrirano sjedište matičnog društva koje izvještava o održivosti na razini grupe na način koji je jednakovrijedan standardima izvještavanja o održivosti, kako je utvrđeno odlukom o jednakovrijednosti koju donosi Europska komisija
 - b) internetsku poveznicu na konsolidirani izvještaj posloводства matičnog društva ili, ako je primjenjivo, na konsolidirani izvještaj o održivosti matičnog društva i na izvještaj o provjeri izvještaja o održivosti (iznimno, moguće je umjesto internetske poveznice, uključiti izjavu matičnog društva kojom se ono obvezuje da će društvo kći biti uključeno u konsolidirani izvještaj posloводства matičnog ili konsolidirani izvještaj o održivosti matičnog društva)
 - c) informaciju da je društvo kći izuzeto od obveze izrade izvještaja o održivosti.
- 2) ako matično društvo ima poslovni nastan u trećoj zemlji, njegov konsolidirani izvještaj o održivosti i izvještaj o provjeri konsolidiranog izvještaja o održivosti, koji je izradila osoba ili društvo ovlašteno za izražavanje uvjerenja na izvještaj o održivosti na temelju prava koje se primjenjuje na to matično društvo, objavljen je u skladu s čl. 47. ZOR-a i drugim propisima koji se primjenjuju na društvo kći
- 3) ako matično društvo ima poslovni nastan u trećoj zemlji, objave iz čl. 8. Uredbe (EU) 2020/852, koje obuhvaćaju djelatnosti koje obavlja izuzeto društvo kći i njegova društva kćeri, uključene su u izvještaj posloводства izuzetog društva kćeri ili u konsolidirani izvještaj o održivosti matičnog društva iz čl. 31. st. 2. ZOR-a.

Na odgovarajući način se primjenjuju prethodno navedene odredbe u vezi s izuzećem i na razini konsolidiranog izvještaja o održivosti, sukladno čl. 33. ZOR-a.

4.2. Početak izvještavanja o održivosti

Početak izvještavanja o održivosti, ovisno o obveznicima izvještavanja je naveden u nastavku:

Obveznici izvještavanja o održivosti	Početak izvještavanja o održivosti	Prva objava izvještaja o održivosti
Veliki poduzetnici i matična društva velikih grupa prema kriterijima koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine.	1. siječnja 2024. ili nakon toga datuma	2025.
Ostali veliki poduzetnici i matična društva velikih grupa.	1. siječnja 2025. ili nakon toga datuma	2026.
Mali i srednji poduzetnici čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice EU-a, male i jednostavne kreditne institucije te za vlastita društva za osiguranje i reosiguranje ako zadovoljavaju kriterije	1. siječnja 2026. ili nakon toga datuma	2027.
Poduzetnici iz trećih zemlja prema utvrđenim kriterijima	1. siječnja 2028. ili nakon toga datuma	2029.

Napomena: Mali i srednji poduzetnici čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište EU-a imat će mogućnost da do 1. siječnja 2028. u svoj izvještaj posloводства ne uključe informacije o održivosti, uz obvezu navođenja razloga zašto to nisu učinili.

4.3. Sadržaj izvještaja o održivosti

Zahtjeva se da poduzetnici izvještavaju ne samo o informacijama u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika, već i o informacijama potrebnim za razumijevanje utjecaja aktivnosti poduzetnika na okolišna, društvena i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem. Dakle, od poduzetnika se zahtijeva da izvještavaju o utjecajima njihovih aktivnosti na ljude i okoliš te o tome kako pitanja održivosti utječu na aktivnosti i poslovanje samih poduzetnika. Stoga **izvještaj o održivosti** mora sadržavati informacije koje su potrebne za razumijevanje utjecaja poduzetnika na pitanja održivosti te informacija potrebnih za razumijevanje kako pitanja održivosti utječu na njegov razvoj, poslovni rezultat i položaj, a u skladu sa čl. 29. st.

4. ZOR-a obuhvaća sljedeće informacije:

- 1) kratak opis poslovnog modela i strategije poduzetnika, uključujući:
 - a) otpornost poslovnog modela i strategije poduzetnika u odnosu na rizike povezane s pitanjima održivosti
 - b) prilike za poduzetnika koje su povezane s pitanjima održivosti
 - c) planove poduzetnika, uključujući provedbene mjere i s time povezane financijske i investicijske planove, kojima se osigurava usklađenost poslovnog modela i strategije poduzetnika s prijelazom na održivo gospodarstvo i ograničenjem globalnog zatopljenja na 1,5 °C u skladu s Pariškim sporazumom o klimatskim promjenama i ciljem postizanja klimatske neutralnosti do 2050. kako je propisano u Uredbi (EU) 2021/1119 te, ako je primjenjivo, izloženost poduzetnika aktivnostima koje su povezane s ugljenom, naftom i plinom
 - d) način na koji poslovni model i strategija poduzetnika uzimaju u obzir interese dionika poduzetnika i utjecaj poduzetnika na pitanja održivosti
 - e) način provedbe strategije poduzetnika s obzirom na pitanja održivosti.

Informacije se odnose, ovisno o slučaju, na kratkoročna, srednjoročna i dugoročna razdoblja.

- 2) opis ciljeva s rokovima koji su povezani s pitanjima održivosti koje je poduzetnik utvrdio, uključujući apsolutne ciljeve smanjenja emisija stakleničkih plinova najmanje za 2030. i 2050., opis postignutog napretka u postizanju tih ciljeva te izjavu o tome temelje li se ciljevi poduzetnika povezani s okolišnim čimbenicima na nepobitnim znanstvenim dokazima
- 3) opis uloge izvršnih, upravljačkih i nadzornih tijela s obzirom na pitanja održivosti, te njihovog stručnog znanja i vještina u ispunjavanju te uloge ili pristupa koji ta tijela imaju takvom stručnom znanju i vještinama
- 4) opis politika poduzetnika u odnosu na pitanja održivosti
- 5) informacije o postojanju programa poticaja povezanih s pitanjima održivosti koji se nude članovima izvršnih, upravljačkih i nadzornih tijela.
- 6) opis:
 - a) procesa dubinske analize koji poduzetnik izvršava u pogledu pitanja održivosti u skladu sa zahtjevima Europske unije o provođenju procesa dubinske analize i propisima Republike Hrvatske.
 - b) glavnih stvarnih ili potencijalnih štetnih utjecaja povezanih s vlastitim poslovanjem poduzetnika i njegovim lancem vrijednosti, uključujući njegove proizvode i usluge, poslovne odnose i lanac opskrbe, mjera poduzetih za utvrđivanje

i praćenje tih utjecaja te drugih štetnih utjecaja koje poduzetnik mora utvrditi na temelju drugih zahtjeva propisanih pravom Europske unije i Republike Hrvatske prema kojima se treba izvršiti proces dužne pažnje

- c) svih mjera koje je poduzetnik poduzeo kako bi spriječio, ublažio, otklonio ili okončao stvarne ili potencijalne štetne utjecaje te rezultata tih mjera
- 7) opis glavnih rizika za poduzetnika koji su povezani s pitanjima održivosti, uključujući opis glavnih ovisnosti poduzetnika o tim pitanjima održivosti i način upravljanja tim rizicima.
- 8) pokazatelje relevantne za objave iz prethodno navedenih točaka 1. – 7.

Dakle, poduzetnik u izvještaju o održivosti izvještava o procesu koji je proveo radi utvrđivanja informacija koje su sadržane u tom izvještaju te su uključene u izvještaj posloводства. Informacije iz prethodno navedenih točaka 2., 4., 5. i 6. sadrže informacije o vlastitom poslovanju poduzetnika i njegovu lancu vrijednosti, uključujući njegove proizvode i usluge, poslovne odnose i lanac opskrbe, te također upućuju na druge informacije u izvještaju posloводства i sadrže objašnjenja tih informacija, kao i upućivanje na iznose iskazane u godišnjim financijskim izvještajima i dodatna objašnjenja tih iznosa.

Poduzetnik iz čl. 29. st. 1. ZOR-a može određene informacije o predstojećim događajima ili pitanjima o kojim se pregovara izostaviti, ako bi objavljivanje takvih informacija moglo nanijeti ozbiljnu štetu poslovnom položaju poduzetnika, pod uvjetom da takvo izostavljanje ne sprečava fer i objektivno razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te utjecaja njegovih poslovnih aktivnosti. Informacije se mogu izostaviti u skladu s obrazloženim mišljenjem odgovornih osoba poduzetnika (članovi izvršnih, upravljačkih i nadzornih tijela).

Na odgovarajući način primjenjuju se prethodno navedene odredbe i na konsolidiranoj razini, tj. na konsolidirani izvještaj o održivosti, sukladno čl. 32. ZOR-a.

Iznimno od čl. 29. ZOR-a, izvještaj o održivosti za male i srednje poduzetnike čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice EU, male i jednostavne kreditne institucije te vlastito društvo za osiguranje i reosiguranje, kao što je navedeno u čl. 30. ZOR-a, može biti iskazan u ograničenom obujmu te sukladno tome sadržavati samo sljedeće informacije:

- 1) kratak opis poslovnog modela i strategije poduzetnika
- 2) opis politika poduzetnika u odnosu na pitanja održivosti
- 3) glavne stvarne ili potencijalne štetne utjecaje poduzetnika na pitanja održivosti, kao i sve radnje koje su poduzete s ciljem utvrđivanja, praćenja, sprečavanja, ublažavanja ili otklanjanja takvih stvarnih ili potencijalnih štetnih utjecaja
- 4) glavne rizike za poduzetnika povezane s pitanjima održivosti i način na koji poduzetnik upravlja tim rizicima
- 5) ključne pokazatelje relevantne za objave iz točaka 1. do 4.

U vezi **izvještaja o održivosti poduzetnika iz treće zemlje**, sukladno čl. 35. ZOR-a, ako informacije koje su potrebne za sastavljanje izvještaja o održivosti nisu dostupne, društvo kći ili podružnica dužna je zatražiti od poduzetnika na kojeg se primjenjuje pravo treće zemlje da pruži sve potrebne informacije za izvršavanje njihovih obveza. U slučaju da sve tražene informacije nisu dostavljene, društvo kći ili podružnica, sastavlja, objavljuje i čini dostupnim izvještaj o održivosti temeljem informacija koje posjeduje, uključujući i izjavu u kojoj navodi da poduzetnik na kojega se primjenjuje pravo treće zemlje nije stavio na raspolaganje potrebne informacije.

Izvještaj o održivosti objavljuje se zajedno s izvještajem o provjeri izvještaja o održivosti. U slučaju da poduzetnik na kojega se primje-

njuje pravo treće zemlje ne dostavi izvještaj o provjeri izvještaja o održivosti, društvo kći ili podružnica u izvještaju o održivosti daje izjavu u kojoj navodi da poduzetnik nije stavio na raspolaganje izvještaj o provjeri izvještaja o održivosti.

Nadalje, kao što je navedeno u čl. 36. ZOR-a, izvještaj o održivosti (kao i konsolidirani izvještaj o održivosti) sastavlja se i prezentira primjenom Europskih standarda izvještavanja o održivosti (ESRS), koje donosi Europska komisija, a uzimajući u obzir tehničke savjete Europske savjetodavne skupine za financijsko izvještavanje (EFRAG). Cilj ESRS-ova je utvrditi informacije o održivosti koje je poduzetnik dužan objaviti, pri čemu će se uzeti u obzir vrsta obveznika izvještavanja (veliki poduzetnici, mali i srednji poduzetnici, poduzetnici iz trećih zemalja, kao i sektori poslovanja).

Kao što je prethodno navedeno, izvještaj o održivosti sastavni je dio izvještaja posloводства, a potrebno ga je objaviti u strojno i ljudima čitljivom formatu u skladu s tzv. ESEF Uredbom (u XHTML formatu s XBRL oznakama).

4.4. Provjera izvještaja o održivosti

Propisana je provjera izvještaja o održivosti koju će u Republici Hrvatskoj obavljati revizorska društva, pri čemu se provjera može ugovoriti sa revizorskim društvom koje obavlja zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja ili godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja, ili sa revizorskim društvom koje ne obavlja zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja ili godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja.

Revizorsko društvo obvezno je izraziti ograničeno uvjerenje, odnosno zaključak koji se temelji na provedenim postupcima provjere za stjecanje ograničenog uvjerenja. Zaključak je sastavni dio izvještaja o provjeri izvještaja o održivosti, a sastavlja se u skladu s odredbama kojim se uređuje revizija. Upravo iz tog razloga, u Narodnim novinama br. 85/24, objavljene su izmjene Zakona o reviziji¹. U tom kontekstu, revizor će izraziti zaključak (ograničeno uvjerenje) na temelju provedenih postupaka provjere o:

- 1) usklađenosti izvještaja o održivosti iz čl. 29. ZOR-a, i ako poduzetnik primjenjuje izuzeće, čl. 30. ZOR-a i konsolidiranog izvještaja o održivosti iz čl. 32. ZOR-a s odredbama ZOR-a, uključujući usklađenost sa standardima izvještavanja o održivosti iz čl. 36. ZOR-a
- 2) postupcima koje je poduzetnik proveo kako bi utvrdio informacije u skladu sa standardima izvještavanja o održivosti iz čl. 36. ZOR-a
- 3) usklađenosti sa zahtjevima za opisno označavanje izvještaja o održivosti u skladu sa čl. 48. st. 3. ZOR-a i
- 4) usklađenosti sa zahtjevima za izvještavanje iz čl. 8. Uredbe (EU) 2020/852.

Uzimajući u obzir navedene zakonske odredbe, u prvoj fazi izražavat će se ograničeno uvjerenje, a u drugoj fazi planiran je prelazak na izražavanje razumnog uvjerenja. Ipak, prelazak na izražavanje razumnog uvjerenja očekuje se tek nakon što Europska komisija izvrši procjenu kojom će se utvrditi je li izražavanje takvog uvjerenja izvedivo za revizorska društva i obveznike. Do tada, tijekom prve faze, u Republici Hrvatskoj, budući da ne postoje nacionalni standardi, za potrebe provedbe postupaka provjere i izvještavanje, odnosno sastavljanje zaključka primjenjivati će se odredbe Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) (MSIU 3000–izmijenjen) sve dok Europska komisija ne donese Standarde za angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja, najkasnije do 1. listopada 2026. godine.

¹ Zakon o reviziji; Nar. nov., br. 127/17-85/24



5. Ostale odredbe ZOR-a na snazi od 1.1.2024. godine

Podsjećamo da su određene promjene za poduzetnike stupile na snagu **već od 1. siječnja 2024. godine**, objavom dopuna i izmjena ZOR-a u Narodnim novinama br. 82/23. Navedene dopune i izmjene preuzete su i u novi ZOR, a najznačajnije odredbe su u vezi s, primjerice:

- 1) mogućnosti da se financijski izvještaji obveznika MSFI-a sastavljaju u funkcijskoj valuti koja je različita od eura,
- 2) obvezom sastavljanja izvještaja o informacijama o porezu na dobit
- 3) novim HSFI-em u uvjetima neograničenosti vremena poslovanja.

5.1. Korištenje funkcijske valute različite od eura

Općenito, čl. 38. ZOR-a bavi se pitanjem jezika i valutne jedinici u kojoj se sastavljaju financijski izvještaji. U tom kontekstu, u čl. 38. st. 1. i 2. ZOR-a navedeno je sljedeće:

- Poslovne knjige, godišnji financijski izvještaji, godišnji konsolidirani financijski izvještaji, godišnji izvještaj, konsolidirani godišnji izvještaji i druge financijske informacije sastavljaju se na hrvatskom jeziku.
- Iznosi u poslovnim knjigama, godišnjim financijskim izvještajima, godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima, godišnjim izvještajima, konsolidiranim godišnjim izvještajima i druge financijske informacije izražavaju se u službenoj valuti Republike Hrvatske, odnosno u eurima.

Međutim, s primjenom od 1. siječnja 2024. godine, dozvoljena je i iznimka, odnosno **mogućnost da se financijski izvještaji obveznika primjene MSFI-a sastavljaju i primjenom funkcijske valute koja je različita od eura**. Naime, obveznici primjene MSFI-a (kako su definirani u čl. 16. st. 3. ZOR-a) mogu, sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, za potrebe sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja koristiti i funkcijsku valutu koja je različita od službene valute Republike Hrvatske, odnosno eura.

Funkcijska valuta je valuta kako je uređena Uredbom br. 2023/1803, odnosno u Međunarodnom računovodstvenom standardu 21 – Učinci promjena tečajeva stranih valuta (nadalje MRS 21). Sukladno MRS-u 21, funkcijska valuta je valuta primarnog gospodarskog okruženja u kojem subjekt posluje, a to je ono okruženje u kojemu taj subjekt primarno stvara i troši novac. Prilikom određivanja funkcijske valute, potrebno je razmotriti sljedeće čimbenike:

- a) valutu koja većinom utječe na prodajne cijene robe i usluga (to je često valuta u kojoj je su izražene cijene robe i usluga i u kojoj se one podmiruju) i valute države u kojoj tržišno natjecanje i zakonodavstvo uglavnom određuju prodajne cijene robe i usluga
- b) valutu koja najviše utječe na troškove rada, materijala i druge troškove pružanja robe i usluga (to je često valuta u kojoj su takvi troškovi izraženi i u kojoj se oni podmiruju).

Osim toga, sljedeći čimbenici također mogu biti značajni za određivanje funkcijske valute subjekta:

- a) financiranje: valuta u kojoj se ostvaruju sredstva od financijskih aktivnosti (npr. izdavanje dužničkih i vlasničkih instrumenata), krediti;
- b) novčani tokovi: valuta u kojoj se obično zadržavaju primici od poslovnih aktivnosti.

Ako su navedeni pokazatelji pomiješani i funkcijska valuta nije jasna, uprava na temelju vlastite prosudbe utvrđuje funkcijsku valutu koja najvjerodostojnije prikazuje gospodarske učinke odnosnih transakcija, događaja i stanja, pri čemu se daje prednost primarnim pokazateljima a zatim se uzimaju u obzir i drugi spomenuti pokazatelji koji pružaju dodatne dokaze za određivanje funkcijske valute subjekta.

Prema tome, funkcijska valuta subjekta odražava pripadajuće transakcije, događaje i stanja koji su značajni za taj subjekt. Nakon što se odredi, funkcijska se valuta ne mijenja osim ako ne dođe do promjena tih pripadajućih transakcija, događaja i stanja.

Ako subjekt koristi funkcijsku valutu različitu od eura, potrebno je voditi računa o sljedećim zakonskim odredbama (čl. 39. ZOR-a):

- poduzetnik je dužan voditi računovodstvene evidencije koje su potrebne za financijsko izvještavanje u funkcijskoj valuti koja je različita od eura;
- primjena funkcijske valute koja je različita od eura nema utjecaj na obvezu vođenja poslovnih knjiga u eurima;
- primjena funkcijske valute različite od eura nema utjecaja na propise o vođenju poreznih evidencija te strukturi i sadržaju izvještavanja za porezne potrebe;
- ako poduzetnik primjenjuje funkcijsku valutu koja je različita od eura, tada mora sastavljati, utvrđivati i prezentirati godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje i u eurima;
- za provedbu zakonskih odredbi, poreznih i drugih propisa, mjerodavnim se smatraju godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji iskazani u eurima;
- za potrebe javne objave predaju se financijski izvještaji u obje valute, tj. u funkcijskoj valuti koja je različita od eura i u eurima.

Dakle, prilikom korištenja funkcijske valute različite od eura vrijedi sljedeće:

Računovodstvene evidencije	Poslovne knjige	Financijski izvještaji	Javna objava
Funkcijska valuta	Funkcijska valuta i euro	Funkcijska valuta i euro	Funkcijska valuta i euro

Preračun iznosa iz funkcijske valute koja je različita od eura u euro te prikaz pozicija u godišnjim financijskim izvještajima vrši se sukladno odredbama Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i odredbama ZOR-a te vrijedi kako je navedeno u nastavku:

- 1) Pri preračunu iz funkcijske valute u valutu prezentiranja (euro), rezultati i financijski položaj subjekta čija funkcijska valuta nije valuta gospodarstva obilježnog hiperinflacijom, preračunati će se u neku drugu prezentacijsku valutu primjenom sljedećih postupaka, sukladno čl. 39 – 41. MRS-a 21:
 - a) **imovina i obveze** u svakom prezentiranom izvještaju o financijskom položaju (tj. uključujući usporedne podatke) pretvaraju se po zaključnom tečaju na datum tog izvještaja o financijskom položaju;
 - b) **prihodi i rashodi** u svakom se izvještaju u kojemu se prikazuju dobit ili gubitak i ostala sveobuhvatna dobit (tj. uključujući usporedne informacije) preračunavaju prema tečajevima na datum transakcije (dozvoljen je prosječni tečaj).

Naime, MRS 21 navodi da se iz praktičnih razloga za pretvaranje stavki prihoda i rashoda može koristiti tečaj približno jednak tečajevima koji su vrijedili na datume transakcija, primjerice prosječni tečaj za relevantno razdoblje.



Međutim, ako se tečajevi znatno mijenjaju, uporaba prosječnoga tečaja za razdoblje nije primjerena te se u takvim okolnostima moraju primijeniti transakcijski tečajevi.

- c) **sve nastale tečajne razlike** priznaju se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, a te tečajne razlike proizlaze iz:
- preračunavanja prihoda i rashoda po tečajevima na datume transakcija te imovine i obveza po zaključnom tečaju
 - pretvaranja početne neto imovine po zaključnom tečaju koji se razlikuje od prethodnog zaključnog tečaja.
- 2) Nadalje, ZOR propisuje preračun elemenata kapitala i rezervi iz funkcijske valute u euro na sljedećin način:
- a) temeljni kapital iskazuje se u euro kako je iskazan u sudskom registru
 - b) potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital koji poduzetnik potražuje od članova društva iskazuju se u euro sukladno poslovnim knjigama
 - c) rezerve kapitala, rezerve dobiti i zadržana dobit iskazuju se u euro kako su navedeni u odlukama nadležnih tijela na temelju kojih su formirane
 - d) revalorizacijske rezerve preračunavaju se u euro korištenjem povijesnog tečaja na datum procjene imovine za koju su priznate revalorizacijske rezerve
 - e) rezerve fer vrijednosti preračunavaju se u euro korištenjem spot tečaja na datum bilance.

Tečajne razlike nastale zbog preračuna aktive, obveza i kapitala i rezervi u euro priznaju se u okviru ostale sveobuhvatne dobiti kao posebna pozicija pod nazivom tečajne razlike zbog preračuna u prezentacijsku valutu. Navedene tečajne razlike smatraju se pozicijom za čiji se pozitivni (potražni) iznos povećava, a za negativni (dugovni) iznos ne umanjuju rezerve koje društvo mora imati po zakonu ili statutu i koje se ne smiju podijeliti članovima društva. Nadalje, pozitivne tečajne razlike zbog preračuna u prezentacijsku valutu iskazane u stanju na zadnji dan poslovne godine ne smiju se raspodijeliti članovima društva prije prestanka društva niti se iz njih smije povećati temeljni kapital ili rezerve. Pri tome, prestankom društva ne smatra se pripajanje društva drugome društvu, spajanje društva s drugim društvom i podjela društva razdvajanjem.

Propisana je obveza sastavljanja i trajnog čuvanja potpune dokumentacije o preračunu godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja iz funkcijske valute koja je različita od eura u euro te se na zahtjev treba dostaviti nadležnim tijelima za potrebe obavljanja nadzora. Osim toga, poduzetnici koji primjenjuju funkcijsku valutu koja je različita od eura u bilješkama uz financijske izvještaje trebaju navesti način utvrđivanja i izvore tečaja koji su korišteni za preračun iz funkcijske valute u euro, što proizlazi iz Pravilnika o GFI.

5.2. Izvještaj o informacijama o porezu na dobit

Izrada i objava izvještaja o informacijama o porezu na dobit (nadalje: izvještaj o porezu na dobit ili izvještaj) je za poslovnu godinu koja počinje 1. siječnja 2024. ili nakon toga datuma, a izvještaj obuhvaća informacije koje su vezane za sve aktivnosti obveznika primjene Direktive EU 2021/2101, uključujući aktivnosti svih povezanih društava konsolidiranih u godišnjim financijskim izvještajima za relevantnu poslovnu godinu. Informacije koje se iskazuju ograničene su na ono što je potrebno da se omogući djelotvoran javni nadzor kako bi se osiguralo da objavljivanje ne uzrokuje neproporcionalne rizike ili nedostatke za poduzetnike u pogledu konkurentnosti ili po-

grešnih tumačenja. Stoga, kako bi se postigla transparentnost u vezi sa sustavom oporezivanja dobiti, ali i radi javnoga nadzora, pojedini poduzetnici imaju obvezu učiniti dostupnim javnosti izvještaj o informacijama o porezu na dobit. Detaljnije o Izvještaju o porezu na dobit sadržano je u čl. 40. do 46. ZOR-a, u kojima su definirani:

- bitni pojmovi u vezi sa Izvještajem o porezu na dobit,
- obveznici izrade i objave Izvještaja o porezu na dobit,
- sadržaj Izvještaja o porezu na dobit,
- valuta koju je potrebno koristiti,
- obveza objavljivanja, rok objave i javna dostupnost,
- odgovornost upravljačkih tijela za sastavljanje i objavljivanje,
- uloga ovlaštenog revizora u veza sa Izvještajem o porezu na dobit,

5.2.1. Obveznici izrade Izvještaja o porezu na dobit

Obveznici izrade Izvještaja o informacijama o porezu na dobit su:

- **krajnje matično društvo čiji konsolidirani prihod** iskazan u godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima prelazi prag od 750 milijuna eura za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine, sastavlja i objavljuje izvješće za posljednju od te dvije uzastopne poslovne godine
 - **samostalni poduzetnik čiji prihod** iskazan u godišnjim financijskim izvještajima prelazi prag od 750 milijuna eura, za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine, sastavlja i objavljuje izvješće za posljednju od te dvije uzastopne poslovne godine
 - **srednji i veliki poduzetnici koji su ujedno društva kćeri pod kontrolom krajnjeg matičnog društva** na kojeg se primjenjuje njegovo nacionalno pravo (a ne pravo Republike Hrvatske ili druge države članice), a čiji konsolidirani prihod iskazan u godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima matičnog društva prelazi ukupno 750 milijuna eura za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine, sastavlja izvješće o porezu na dobit koje se odnosi na to krajnje matično društvo za posljednju od te dvije uzastopne poslovne godine.
- Ovi poduzetnici trebaju od krajnjeg matičnog društva zatražiti sve potrebne informacije, a ako im one nisu dostavljene, društva kćeri će izvještaj sastaviti, objaviti i učiniti javno dostupnim temeljem informacija koje su joj dostupne te je potrebno objaviti i izjavu u kojoj se navodi da krajnje matično društvo nije stavilo na raspolaganje potrebne informacije.
- **podružnica koju je otvorio poduzetnik** (koji ima pravni oblik usporediv s društvom kapitala) **na području Republike Hrvatske** na kojega se ne primjenjuje pravo Republike Hrvatske ili druge države članice, ako prihod podružnice za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine prelazi iznos od 8 milijuna eura, sastavlja, objavljuje i čini javno dostupnim izvještaj o porezu na dobit koje se odnosi na krajnje matično društvo ili na samostalnog poduzetnika za posljednju od te dvije uzastopne poslovne godine, i to samo ako su ispunjeni uvjeti iz st. 16. toč. 1. podtoč. a) i b) čl. 41. ZOR-a.

Za potrebe izrade Izvještaja podružnici se trebaju dostaviti sve potrebne informacije, a ako nisu dostavljene, podružnica sastavlja, objavljuje i čini javno dostupnim izvještaj sastavljen temeljem informacija koje su joj dostupne te je potrebno objaviti i izjavu u kojoj se navodi da krajnje matično društvo ili samostalni poduzetnik nisu stavili na raspolaganje potrebne informacije.

Dodatno, obveze u vezi sa Izvještajem odnose se samo na podružnicu samo ako su ispunjeni sljedeći kriteriji:

- 1) poduzetnik koji je osnovao podružnicu je:
 - a) povezano društvo u okviru grupe na čije se krajnje matično društvo ne primjenjuje pravo Republike Hrvatske ili druge države članice i čiji konsolidirani prihod iskazan u godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima, za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine, prelazi ukupno 750 milijuna eura ili
 - b) samostalni poduzetnik čiji prihod iskazan u godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima, za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine, prelazi ukupno 750 milijuna eura
- 2) krajnje matično društvo nema srednje ili veliko društvo kćer.

5.2.2. Tko nije obveznik izrade Izveštaja o porezu na dobit

Izveštaj ne trebaju sastaviti samostalni poduzetnik ili krajnje matično društvo i njihova povezana društva, uključujući i podružnice, ako takva društva imaju poslovni nastan ili stalno mjesto poslovanja ili stalnu poslovnu aktivnost samo na području Republike Hrvatske te niti u jednoj drugoj poreznoj jurisdikciji.

Obveza sastavljanja Izveštaja se ne odnosi niti na krajnje matično društvo i samostalnog poduzetnika, ako takva društva ili njihova povezana društva objavljuju Izveštaj u skladu sa zakonom kojim se uređuje poslovanje kreditnih institucija, a kojim su obuhvaćene informacije o svim njihovim aktivnostima te, u slučaju krajnjeg matičnog društva, o aktivnostima povezanih društva uključenih u godišnje konsolidirane financijske izvještaje.

Društvo kći ili podružnica na koju se ne primjenjuju odredbe u vezi s sastavljanjem i objavom Izveštaja, objavljuje i čini javno dostupnim Izveštaj ako je jedina svrha takvog društva kćeri ili podružnice izbjegavanje zahtjeva u vezi s izvještavanjem o informacijama o porezu na dobit.

5.2.3. Prestanak obveze izrade i objave Izveštaja o porezu na dobit

Obveza sastavljanja i objave Izveštaja o porezu na dobit (za bilo kojeg od gore navedene skupine obveznika) prestaje se primjenjivati ako prihodi iskazani u financijskim izvještajima (konsolidiranim financijskim izvještajima) ne prelaze utvrđeni prag za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine, odnosno ako propisani kriteriji više nisu ispunjeni (za podružnicu) za svaku od dvije posljednje uzastupne poslovne godine.

Također, obveza sastavljanja i objave Izveštaja prestaje ako je krajnje matično društvo ili samostalni poduzetnik na koje se ne primjenjuje pravo Republike Hrvatske ili druge države članice sastavio Izveštaj sukladno čl. 42. ZOR-a (propisuje se obvezni sadržaj Izveštaja) te ako Izveštaj ispunjava sljedeće kriterije:

- 1) dostupan je javnosti, besplatno i u strojno čitljivom elektroničkom format za izvještavanje:
 - a) na internetskoj stranici krajnjeg matičnog poduzetnika ili samostalnog poduzetnika
 - b) na najmanje jednom od službenih jezika Europske unije
 - c) najkasnije 12 mjeseci nakon datuma bilance poslovne godine za koju se Izveštaj sastavlja i
- 2) u njemu se navode naziv i sjedište društva kćeri ili naziv i adresa podružnice na koje se primjenjuje pravo Republike Hrvatske ili druge države članice i koja je objavila Izveštaj u skladu sa čl. 44. st. 1. ZOR-a.

5.2.4. Sadržaj Izveštaja o porezu na dobit

Potrebno je obuhvatiti one informacije koje se odnose na sve aktivnosti samostalnog poduzetnika ili krajnjeg matičnog društva, uključujući aktivnosti svih povezanih društava konsolidiranih u godišnjim financijskim izvještajima za relevantnu poslovnu godinu. Sadržaj Izveštaja, odnosno informacije koje je potrebno objaviti su sljedeće:

- 1) naziv krajnjeg matičnog društva ili samostalnog poduzetnika, oznaka poslovne godine, valuta koja se upotrebljava za prezentiranje izvješća i popis svih društva kćeri konsolidiranih u godišnjim financijskim izvještajima krajnjeg matičnog društva, s poslovnim nastanom u Europskoj uniji ili u drugim poreznim jurisdikcijama uključenima u priloge I. i II. Zaključaka Vijeća Europske unije o revidiranom EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe
- 2) kratak opis vrste aktivnosti
- 3) prosječan broj radnika na puno radno vrijeme
- 4) prihod koji obuhvaća transakcije s povezanim društvima, a koje treba izračunati kao:
 - a) zbroj neto prihoda, ostalih poslovnih prihoda, prihoda od sudjelujućih udjela, isključujući dividende primljene od povezanih društava, prihoda od drugih ulaganja i zajmova koji su dio dugotrajnih sredstava, drugih prihoda od kamata i sličnih prihoda navedenih u pravilniku koji uređuje strukturu i sadržaj godišnjih financijskih izvještaja ili
 - b) prihod kako je određen okvirom za financijsko izvještavanje na temelju kojega se pripremaju financijski izvještaji, isključujući vrijednosna usklađivanja i dividende primljene od povezanih društava.
- 5) iznos dobiti ili gubitka prije oporezivanja
- 6) iznos obračunatog poreza na dobit tijekom relevantne poslovne godine. Izračunava se kao tekući porezni rashod koji je priznat u vezi s oporezivanjem dobiti ili gubitkom poslovne godine poduzetnika i podružnica u relevantnoj poreznoj jurisdikciji, pri čemu se tekući porezni rashod odnosi samo na aktivnosti poduzetnika u relevantnoj poslovnoj godini i ne uključuje odgođene poreze ili rezerviranja za neizvjesne porezne obveze
- 7) iznos plaćenog poreza na dobit na novčanoj osnovi. Izračunava se kao iznos poreza na dobit koji su poduzetnici i podružnice u relevantnoj poreznoj jurisdikciji platili tijekom relevantne poslovne godine, pri čemu plaćeni porez uključuje porez po odbitku koji su platili drugi poduzetnici u odnosu na plaćanja poduzetnicima i podružnicama unutar grupe i
- 8) iznos akumulirane dobiti na kraju relevantne poslovne godine, a ona predstavlja zbroj dobiti iz proteklih poslovnih godina i iz relevantne poslovne godine za koju još nije odlučeno o raspodjeli. U slučaju podružnica, akumulirana dobit jest dobit poduzetnika koji je osnovao podružnicu.

O informacijama se može izvijestiti na temelju uputa za izvještavanje iz propisa kojima se uređuje administrativna suradnja u području poreza između Republike Hrvatske, država članica i poreznih jurisdikcija izvan Europske unije. Informacije je iskazuju upotrebom zajedničkog predloška i strojno čitljivih formata za izvještavanje, kako je definirano provedbenim aktima Europske komisije.

Informacije se iskazuju zasebno za svaku državu članicu, a ako se država članica sastoji od nekoliko poreznih jurisdikcija, informacije se objedinjuju na razini države članice.

Nadalje, u Izveštaju se moraju objaviti propisane informacije zasebno za svaku poreznu jurisdikciju, koja je 1. ožujka poslovne godi-



ne za koju se izvještaj treba sastaviti navedena u Prilogu I. Zaključaka Vijeća EU o revidiranom EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe te se u izvještaju takve informacije dostavljaju zasebno za svaku poreznu jurisdikciju koja je 1. ožujka poslovne godine za koju se izvještaj treba sastaviti i 1. ožujka prethodne poslovne godine bila navedena u Prilogu II. Zaključaka Vijeća EU o revidiranom EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe. Za sve ostale porezne jurisdikcije, propisane informacije se u izvještaju iskazuju na zbrojnoj osnovi.

Informacije se pripisuju svakoj relevantnoj poreznoj jurisdikciji na temelju poslovnog nastana, postojanja stalnog mjesta poslovanja ili stalne poslovne aktivnosti koja, s obzirom na aktivnosti grupe ili samostalnog poduzetnika, može podlijegati obvezi poreza na dobit u toj poreznoj jurisdikciji. U slučaju da aktivnosti nekoliko povezanih društva podliježu porezu na dobit u jednoj poreznoj jurisdikciji, informacije koje se pripisuju toj poreznoj jurisdikciji zbroj su informacija koje se odnose na takve aktivnosti svakog povezanog društva i njihovih podružnica u toj poreznoj jurisdikciji. Informacije o jednoj određenoj aktivnosti ne smiju se pripisivati istodobno više poreznih jurisdikcija.

U izvještaju o informacijama o porezu na dobit potrebno je navesti je li pripremljen u skladu sa propisanim zahtjevima iz čl. 42. st. 2. i 3. ZOR-a (tj. sadrži li sve potrebne informacije). Međutim, jedna ili više informacija koje se moraju objaviti, mogu se privremeno izostaviti iz izvještaja samo ako bi se njihovim otkrivanjem ozbiljno naštetilo poslovnom položaju poduzetnika na kojeg se to izvješće odnosi. Svako takvo izostavljanje informacija treba se jasno navesti i obrazložiti u izvještaju, međutim sve izostavljene informacije moraju se naknadno objaviti, a najkasnije pet godina od datuma izvornog izostavljanja. Ipak, informacije koje se odnose na porezne jurisdikcije uključene u Priloge I. i II. Zaključaka Vijeća EU o revidiranom EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe iz st. 7. čl. 42. ZOR-a nikada se ne smiju izostaviti.

Također, u izvještaj se može uključiti, ako je to primjenjivo na razini grupe, općeniti prikaz u kojem se navode pojašnjenja eventualnih značajnih odstupanja između iznosa objavljenih u vezi obračunatog poreza na dobit tijekom relevantne poslovne godine i iznosa plaćenog poreza na dobit na novčanoj osnovi, uzimajući pritom u obzir, prema potrebi, odgovarajuće iznose iz prethodnih poslovnih godina.

5.2.4. Valuta izvještaja o porezu na dobit

Potrebno je primijeniti valutu u kojoj su iskazani godišnji konsolidirani financijski izvještaji krajnjeg matičnog društva ili godišnji financijski izvještaji samostalnog poduzetnika. Osim toga, moguća je objava i u valuti koja je različita od valute koja se koristi u godišnjim financijskim izvještajima, osim za srednje i velike poduzetnike koji su društvo kćer, gdje je potrebno izvijestiti u valutu u kojoj društvo kći objavljuje svoje godišnje financijske izvještaje.

5.2.5. Objavljivanje i javna dostupnost izvještaja o porezu na dobit

Obveza objave izvještaja (i izjave u kojoj se navodi da sve informacije nisu stavljene na raspolaganje) u roku od 12 mjeseci od datuma bilance za poslovnu godinu za koju se izvještaj sastavlja. Izvještaj mora biti besplatno i javno dostupan na najmanje jednom od službenih jezika Europske unije te objavljen na internetskoj stranici (ovisno što je primjenjivo):

- poduzetnika,
- društva kćeri ili povezanog društva,
- podružnice ili poduzetnika koji je osnovao podružnicu ili povezano društvo.

Objava na internetskoj stranici, kako je prethodno navedeno, nije potrebna ako je izvještaj o porezu na dobit besplatan i javno dostupan bilo kojoj trećoj strani koja se nalazi u Europskoj uniji u strojno čitljivom elektroničkom formatu za izvještavanje na internetskoj stranici Registra godišnjih financijskih izvještaja. U tom slučaju, internetska stranica poduzetnika i podružnice trebaju sadržavati informacije o izuzeću objave te uputiti na internetsku stranicu relevantnog Registra godišnjih financijskih izvještaja.

Objavljeni izvještaj (i izjava u kojoj se navodi da sve informacije nisu stavljene na raspolaganje) mora biti dostupno na relevantnoj internetskoj stranici najmanje 5 uzastopnih godina od dana objave.

Nadzor nad izradom i objavom izvještaja o informacijama o porezu na dobit u nadležnosti je Ministarstva financija, Porezne uprave.

5.2.6. Odgovornost za izvještaj o porezu na dobit

Utvrđuje se solidarna odgovornost članova administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela krajnjeg matičnog društva ili samostalnog poduzetnika, članova administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela društva kćeri i osoba imenovanih za obavljanje formalnosti u vezi s objavljivanjem podružnica za sastavljanje, objavljivanje i javnu dostupnost izvještaja o porezu na dobit.

5.2.7. Izjava ovlaštenog revizora

Revizor je dužan u revizorskom izvještaju navesti je li za poslovnu godinu koja prethodi poslovnoj godini za koju su pripremljeni godišnji financijski izvještaji koji su predmet revizije objavljen izvještaj o informacijama o porezu na dobit i, ako jest, je li objavljen u skladu s čl. 44. ZOR-a.

5.3. Vremenska neograničenost poslovanja

Jedno od općih načela u svezi mjerenja i priznavanja pozicija financijskih izvještaja, odnosno općih pravila i postupaka koje je prihvatila računovodstvena struka, a koriste se kod sastavljanja i prezentacije financijskih izvještaja je načelo neograničenosti vremena poslovanja. Naime, prilikom sastavljanja, prezentiranja i objavljivanja financijskih izvještaja, financijski izvještaji temelje se na pretpostavci da će poduzetnik vremenski neograničeno poslovati i da će poslovati u doglednoj budućnosti. Drugim riječima, u takvim se okolnostima smatra da ne postoji namjera niti potreba likvidacije subjekta ili značajnog smanjenja opsega poslovanja.

U tom kontekstu, u čl. 16. ZOR-a je propisano da poduzetnik obveznik primjene HSF1-a i MSFI-a, a za kojeg nije primjereno koristiti pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja, osim poduzetnika za čiji je nadzor poslovanja nadležna Hrvatska narodna banka ili Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, kao i poduzetnika čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala, koriste novi HSF1 kojim se uređuje financijsko izvještavanje u takvim okolnostima i druge standarde financijskog izvještavanja propisane tim standardom. Novi HSF1 18–Vremenska ograničenost poslovanja, objavljen je u Narodnim novinama br. 84/24 te stupa na snagu 1. siječnja 2025. godine. Osnovni cilj HSF1-a 18 je propisati posebna računovodstvena pravila koja se primjenjuju u utvrđivanju primjerenosti korištenja pretpostavke o vremenski neograničenom poslovanju i računovodstvena pravila koja se primjenjuju kad zbog činjeničnih i/ili pravnih okolnosti nije primjereno koristiti pretpostavku o neograničenosti vremena poslovanja čija primjena se zahtijeva HSF1-evima i MSFI-evima. HSF1-u 18 će biti detaljnije obrađen u sljedećem broju časopisa.