



Utvrđivanje obveze konsolidacije GFI-a i godišnjeg izvješća za 2022.

mr. sc. Zdravko Baica, Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku pojašnjavamo tko je obveznik sastavljanja konsolidiranog godišnjeg financijskog izvještaja i konsolidiranog godišnjeg izvješća, izuzetke od te obveze te navodimo sve druge obveze koje proizlaze iz obveze sastavljanja konsolidiranih GFI-a.

1. Uvod

Odredbama članka 7. stavka 5. **Zakona o računovodstvu** (Nar. nov., br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20-ispravak i 114/22); u daljnjem tekstu **ZOR**), računovodstvena dokumentacija obuhvaća osobito knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, godišnje financijske izvještaje i **godišnje konsolidirane financijske izvještaje** te godišnja izvješća i **konsolidirana godišnja izvješća**.

Za obvezu predaje navedenih izvještaja i izvješća bitna su dva roka koja mora ispoštovati poduzetnik koji ima obvezu njihova sastavljanja. Jedan rok se odnosi na obvezu prijavljivanja obveze konsolidacije, dok se drugi rok odnosi na samu obvezu predaje konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća.

Navedeni rokovi propisani su člankom 34. stavkom 9. ZOR-a i člankom 30. stavkom 5. ZOR-a. U nastavku pojašnjavamo koji su rokovi za koje poduzetnike aktualni za predaju konsolidiranih GFI-a i godišnjeg izvješća za 2022.

1.1. Obveza prijavljivanja obveze konsolidacije

O obvezi sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg financijskog izvješća pisali smo u prethodnim brojevima časopisa RiPup, a u ovom članku pišemo o obvezi predaje konsolidiranih GFI-a i konsolidiranog godišnjeg izvješća za 2022. godinu. Za ove izvještaje vezana su dva bitna roka propisana odredbama ZOR-a.

Člankom 34. stavkom 9. ZOR-a propisano je da je matično društvo dužno obvezu konsolidacije prijaviti Registru godišnjih financijskih izvještaja najkasnije do 30. travnja tekuće godine za prethodnu godinu.

Rok za prijavu obveze predaje konsolidiranih GFI-a za 2022.

(čl. 34. st. 9. ZOR-a)



30. travnja 2023.

Stavkom 10. članka 34. ZOR-a propisano je da će se pravila postupka i način prijave obveze konsolidacije objaviti na mrežnim stranicama Financijske agencije. U tu svrhu na navedenoj stranici objavljen je "Obrazac za prijavu obveze konsolidacije".

Navedeni obrazac moraju popuniti matična društva koja su dužna sastaviti konsolidirana godišnja financijska izvješća.

1.2. Obveza predaje konsolidiranih GFI-a

Prema članku 30. stavku 5. ZOR-a poduzetnici koji sastavljaju godišnje konsolidirane financijske izvještaje, odnosno konsolidirana godišnja izvješća dužni su ih zajedno s revizorskim izvješćem dostaviti najkasnije u roku od devet mjeseci od zadnjeg dana poslovne godine.

Rok za predaju konsolidiranih GFI-a za 2022.

(čl. 34. st. 10. ZOR-a)



30. rujna 2023.

1.3. O čemu pišemo u ovom članku?

U ovom članku detaljno se bavimo pravilima temeljem kojih se utvrđuje da li neki poduzetnik ima obvezu sastavljanja konsolidiranih GFI-a i konsolidiranog izvješća te pojašnjavamo koji sve izvještaji i izvješća imaju svoj konsolidirani oblik. U ovom članku pojašnjavamo koje obveze izvještavanja imaju poduzetnici matice koji ovisno o nji-



hovoj veličini i vrsti, te se detaljno bavimo i svim drugim obvezama povezanim s obvezom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja kao što je obveza revizije konsolidiranih GFI-a.

Prema odredbama ZOR-a obveznici sastavljanja i predaje godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća, obvezni su predati i konsolidirano godišnje financijsko izvješće, te sve izvještaje i dokumente koji se predaju zajedno s godišnjim izvješćem, a neki su dužni predati i zasebno nefinancijsko izvješće.

Radi jednostavnosti, kada govorimo o obvezi predaje svih navedenih izvještaja, izvješća i dokumenata koristimo termin - konsolidirani GFI u potrebnom padežu.

O računovodstvenim pravilima koja treba primijeniti kod obavljanja postupka izrade konsolidiranih GFI-a pisali smo u posebnom članku objavljenom u ovom broju časopisa: "Sastavljanje konsolidirane godišnje bilance, RDG-a i bilješki za 2022."

2. Osnovno o obvezi konsolidacije u užem smislu

Izvještaje možemo podijeliti na odvojene financijske izvještaje i konsolidirane financijske izvještaje. U ovom članku pišemo o godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima matice na kraju godine u kojima su uključeni financijski izvještaji matice i svih njenih ovisnih poduzetnika koji su i nakon kontrole od matice ostali pravno samostalni i sastavljaju svoje samostalne financijske izvještaje.



ističemo...

Postupak izrade takvih konsolidiranih financijskih izvještaja naziva se **konsolidacija u užem smislu**.

Sama obveza sastavljanja konsolidiranih GFI-a jasno pokazuje da se radi o poslovnom odnosu u kojem obveznik sastavljanja ovih izvješća (matica) ima kontrolu nad drugim poduzetnicima čiji su financijski izvještaji uključeni u postupak konsolidacije. Ovakva spajanja izvještaja u velikom broju slučajeva vodi i prema pravnim postupcima spajanja ili pripajanja. Kada se obavi postupak spajanja dva ili više poduzetnika u pravnom smislu, tada se radi o **konsolidaciji u širem smislu**. I kod ovog oblika konsolidacije postoji obveza izvještavanja čija je obveza predavanja u određenom roku od obavljenog pravnog postupka spajanja. U ovom članku ne govorimo o ovom obliku konsolidacije, već isključivo o konsolidaciji u užem smislu, odnosno o izvještavanju u kojem matično društvo svojim godišnjim financijskim izvještajima pridružuje podatke iz godišnjih financijskih izvještaja poduzetnika nad kojima ima kontrolu.

2.1. Što su konsolidirani financijski izvještaji?

Što su konsolidirani financijski izvještaji definirano je člankom 23. stavkom 1. ZOR.

"Godišnji konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe poduzetnika u kojoj određeni poduzetnik (matično društvo) nad jednim ili više poduzetnika (društvo kći) ima vladajući utjecaj (kontrolu) na određivanje financijskih i poslovnih politika, a prikazuju grupu kao cjelinu."

Osim u odredbama ZOR-a, definicije godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja možemo pronaći i u točkama **računovodstvenih standarda**

Tako je **Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja**¹ u točki HSFI-a 2.11. propisano da su konsolidirani financijski izvještaji oni financijski izvještaji grupe poduzetnika u kojoj određeni poduzetnik (matično društvo) nad jednim ili više poduzetnika (društvo kći) ima vladajući utjecaj (kontrolu) na određivanje financijskih i operativnih politika, a prikazuju grupu kao cjelinu.

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja² definiciju konsolidiranih financijskih izvještaja nisu dali u standardu koji se njima detaljno bavi (MSFI 10), već u druga dva računovodstvena standarda i to: **MRS-u 27** - Nekonsolidirani financijski izvještaji (toč. 4. alineja 1.) i **MRS-u 28** - Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima (toč. 3. alineja 3.). Definicija iz navedenih MRS-ova praktičnija je od definicije iz ZOR-a i HSFI-a jer se iz te definicije jasnije može razabrati postupak koji treba provesti za sastavljanje navedenih izvještaja. Definiciju citiramo u nastavku:

"Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe u kojima se aktiva i pasiva, prihodi i rashodi te novčani tokovi matice i njenih ovisnih subjekata prikazuju kao da pripadaju jednom gospodarskom subjektu kao cjelini."

2.2. Propisi značajni za sastavljanje konsolidiranih GFI-a

Iz prethodnog poglavlja u kojem smo prenijeli definiciju konsolidiranih financijskih izvještaja razvidno je da se temeljne odredbe koje uređuju sastavljanje ovih izvještaja nalaze u računovodstvenim propisima i to u ZOR-u, te u točkama HSFI-a i MSFI-a.

Detaljni uvjeti i pravila konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja za poduzetnike koji primjenjuju **HSFI-e** uređeni su odredbama **HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji**. U MSFI-ima većina odredbi bitnih za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja nalaze se u točkama **MSFI-a 10 - Konsolidirani financijski izvještaji**. Međutim, odredbe bitne za sastavljanje ovih izvještaja može pronaći i u točkama drugih međunarodnih standarda.

Osim računovodstvenih propisa, za ispravno sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja bitni su i slijedeći propisi:

- **Zakon o trgovačkim društvima** (Nar. nov., br. 111/93, 34/99, 121/99-vjerodostojno tumačenje, 52/00-Odluka USRH, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11-vidi čl. 381. Kaznenog zakona, 152/11-pročišćeni tekst, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22, 114/22 i 18/23);
- **Zakon o sudskom registru** (Nar. nov., br. 1/95, 57/96, 1/98-Uredba, 30/99-Uredba, 45/99, 54/05, 40/07, 91/10, 90/11, 148/13, 93/14, 110/15, 40/19 i 34/22);
- **Pravilnik o načinu upisa u sudski registar** (Nar. nov., br. 121/19);
- **Zakon o reviziji** (Nar. nov., br. 127/17);
- **Pravilnik o vođenju registra** (Nar. nov., br. 44/19);

1 Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (u daljnjem tekstu HSFI) su računovodstvena načela i pravila priznavanja, mjerenja i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja u skladu s ZOR-om i objavljuju se u "Narodnim novinama" (čl. 16. st.1. ZOR-a). Hrvatski standardi financijskog izvještavanja na temelju kojih su evidentirane poslovne promjene koje ulaze u konsolidirane GFI-e za 2022. objavljeni su u Nar. nov., br. 86/2015, 105/2020, 9/2021-ispravak i 150/2022.

2 Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (u daljnjem tekstu MSFI ili MRS) su međunarodni računovodstveni standardi kako su uređeni člankom 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002 (čl. 16. st.2. ZOR-a). Izmijenjeni i dopunjeni MSFI objavljuju se na stranicama EUR Lex-a.

- **Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja** (Nar. nov., br. 95/16 i 144/20);
- **Pravilnik o načinu vođenja Registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća** (Nar. nov., br. 1/16 i 93/17).

3. Utvrđivanje obveze konsolidacije GFI-a

U prethodnom poglavlju pojasnili smo da su godišnji konsolidirani financijski izvještaji oni financijski izvještaji grupe poduzetnika u kojoj određeni poduzetnik (matično društvo) nad jednim ili više poduzetnika (društvo kći) ima vladajući utjecaj (kontrolu) na određivanje financijskih i poslovnih politika, a prikazuju grupu kao cjelinu. Sama **obveza sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja** propisana je člankom 23. stavkom 2. ZOR-a:

“Godišnje konsolidirane financijske izvještaje, odnosno konsolidirano izvješće posloводства dužan je sastavljati poduzetnik iz Republike Hrvatske koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo.”

Isto je propisano i točkom HSFI-a 2.46.

Da bi razumjeli definiciju godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja, te odredbu o obvezi njihova sastavljanja potrebno je znati definicije pojmova korištenim u ovim definicijama. Pojmovi su definirani odredbama ZOR-a, ali i točkama računovodstvenih standarda. U nastavku dajemo pregled pojmova bitnih za razumijevanje gore navedenih odredbi.

Pregled značajnih pojmova za definiranje obveze konsolidacije GFI-a.

Matica je subjekt koji kontrolira jedan subjekt ili više njih (Dodatak A MSFI-a 10.).

Ovisno društvo (društvo kćer) je poduzetnik kojeg kontrolira matično društvo uključujući i bilo koje društvo koje kontrolira krajnje matično društvo (**HSFI 2.18.**). **Ovisni subjekt** je subjekt koji je pod kontrolom nekog drugog subjekta (Dodatak A MSFI-a 10.).

Manjinski interes je onaj dio dobite ili gubitka i neto imovine ovisnog društva koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matičnog društva, izravno ili neizravno kroz ovisna društva (HSFI 2.13.). **Nekontrolirajući udjel** je udjel u vlasničkom kapitalu ovisnog društva koji ne pripada, ni neposredno, ni posredno, nekoj matici (Dodatak A MSFI-a 10.). Iz navedenog je vidljivo da su nekontrolirajući udjel i manjinski interes sinonimi.

Kontrola je pravo određivanja financijskih i operativnih politika poduzetnika tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti (HSFI 2.12.).

Ulagatelj ima **kontrolu** nad subjektom ako je temeljem svog sudjelovanja u njemu izložen varijabilnom prinosu, odnosno ima prava na njih te sposobnost utjecati na prinos svojom prevlašću u tom subjektu (MSFI 10.6.).

U nastavku, koristeći navedene pojmove pojašnjavamo pravila temeljem kojih se utvrđuje obveza konsolidiranja financijskih izvještaja, te obuhvat konsolidacije.

3.1. Utvrđivanje veličine grupe poduzetnika

Prije nego se krene u utvrđivanje da li postoji obveza izrade konsolidiranih GFI-a potrebno je utvrditi veličine grupe poduzetnika³. Naime, za malu grupu poduzetnika povezan je izuzetak od obveze konsolidacije, pa se obveza ne može ispravno utvrditi dok se ne zna veličina grupe poduzetnika.

3 Grupa je matično društvo i sva njegova ovisna društva (HSFI 2.9.). Grupa se sastoji od matice i njenih ovisnih društava (Dodatak A MSFI-a 10.).

Pokazatelji koji se koriste za izračun veličine grupe poduzetnika isti su kao i oni koji se koriste i za razvrstavanje poduzetnika. To su slijedeći pokazatelji:

1.	UKUPNA AKTIVA,
2.	IZNOS PRIHODA
3.	PROSJEČNI BROJA RADNIKA TIJEKOM POSLOVNE GODINE

Osim vrijednosnog raspona pokazatelja, razlika kod klasificiranja grupe poduzetnika prema veličini u odnosu na klasificiranje poduzetnika je u činjenici da se poduzetnici dijele po veličini na mikro, male i srednje, dok se grupa poduzetnika prema veličini klasificira na male, srednje i velike.

Člankom 6. stavkama 2. do 4. ZOR-a propisani su vrijednosni rasponi pokazatelja prema kojima grupu poduzetnika razvrstavamo na male, srednje i velike. Pravila navedenih odredbi prenosimo u nastavku kao grafički prikaz.

Razvrstavanje grupa poduzetnika prema pokazateljima na male, srednje i velike poduzetnike



Stavkom 5 članka 6. ZOR-a propisano je **pojednostavljenje pri izračunu pokazatelja za razvrstavanje u grupu poduzetnika**. Propisano je da **grupa poduzetnika može za potrebe razvrstavanja koristiti zbrojnu bilancu i račun dobiti i gubitka prije konsolidacijskih eliminacija** s time da se u tom slučaju pokazatelji ukupne aktive i ukupnog prihoda iz članka 6. stavaka 3. i 4. ZOR-a uvećavaju za 20%.

Utvrđivanje veličine grupe poduzetnika bitna je za utvrđivanje da li postoji obveza konsolidacije GFI-a, obzirom da postoje izuzetci od obveze sastavljanja GFI-a za koje je relevantna upravo veličina grupe poduzetnika.

3.2. Utvrđivanje obveze prema ZOR-u i HSFI-ima

Iz definicija pojmova konsolidirani financijski izvještaji, matična, razvidno je da se obveza konsolidiranja GFI-a odnosi na matično društvo koje ima kontrolu nad jednim ili više poduzetnika. Iz toga možemo izvući slijedeći zaključak.



ističemo...

Za utvrđivanje **postoji li obveza konsolidacije GFI-a potrebno je utvrditi da li je određeni poduzetnik ostvario kontrolu nad drugim poduzetnikom.**

Poduzetnik koje je ostvarilo kontrolu nad jednim ili više drugih poduzetnika nazivamo maticom. Pravila po kojima se utvrđuje da li je neko društvo matična dana su odredbama članka 23. stavka 3. ZOR-



a, a potpuno identična pravila nalaze se i u točki HSFI-a 2.14. Pravila iz navedenih odredbi ova dva propisa citiramo:

„Matičnim društvom, u smislu ovoga Zakona, smatra se poduzetnik koji ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

- 1) ima na izravan ili neizravan način većinu glasačkih prava u drugom poduzetniku ili
- 2) ima pravo imenovati ili opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora drugog poduzetnika, a istodobno je član odnosno dioničar tog poduzetnika ili
- 3) ima pravo izvršavati prevladavajući utjecaj nad drugim poduzetnikom čiji je dioničar ili član na temelju ugovora sklopljenog s tim poduzetnikom ili na temelju odredbi osnivačkog akta, statute ili u skladu s drugim propisima ili
- 4) ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora odnosno upravljačkog ili nadzornog tijela poduzetnika (društva kćeri), koji su tu funkciju obavljali u tekućoj i prethodnoj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju do sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo ostvarenjem prava glasa matičnog društva koje je dioničar ili član tog poduzetnika ili
- 5) ima kontrolu nad većinom glasačkih prava dioničara ili članova u poduzetniku (društvu kćeri) na temelju sporazuma s drugim dioničarima ili članovima u tom poduzetniku i istodobno je dioničar ili član poduzetnika ili
- 6) ako može ostvarivati ili ostvaruje vladajući utjecaj ili kontrolu nad drugim poduzetnikom ili
- 7) ako se matičnim ili ovisnim poduzetnikom upravlja na jedinstvenoj osnovi temeljem ugovora, osnivačkog akta ili statuta ili
- 8) ako je obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja pojedinačno ili kao grupa te je prema tim standardima obavezan sastavljati godišnje konsolidirane financijske izvještaje.“

Stavkom 4. članka 23. ZOR-a pojašnjeno je sljedeće:

- **za potrebe provedbe gore navedenih točaka 1., 2., 4. i 5.**, glasačkim pravima i pravima imenovanja, odnosno opoziva koje ima poduzetnik:
- **dodaju se** istovrsna prava njegovih društava kćeri te takva prava koja drže druge osobe u svoje ime, a za račun poduzetnika ili njegovih društava kćeri, a
- **oduzimaju se** istovrsna prava koja se drže u ime osobe koja nije matično društvo ni njegovo društvo kći ili ih poduzetnik drži u sklopu ugovorenog osiguranja plaćanja pod uvjetom da poduzetnik glasuje sukladno dobivenom nalogu odnosno u interesu osobe koja je dala sredstvo osiguranja plaćanja.
- **za potrebe provedbe gore navedenih točaka 1., 4. i 5.** od ukupnih glasačkih prava u društvu kćeri oduzimaju se glasačka prava koja ima to društvo kći, njegovo društvo kći ili osoba koja djeluje u svoje ime, a za račun tih poduzetnika

Dakle, **pravila po kojima definiramo matično društvo, ujedno su i pravila po kojima utvrđujemo da li postoji obveza konsolidacije samostalnih izvještaja društava nad kojim matica ima kontrolu.** Na to jasno upućuje zaključni dio odredbe HSFI-a 2.14:

„Upućivanje na matično društvo u ovom Standardu odnosi se na poduzetnike koji su obvezni sastavljati konsolidirane financijske izvještaje, ako odredbe Zakona o računovodstvu i HSFI ne propisuju drugačije.“

Dodatna pravila u svezi obveze sastavljanja GFI-a dana su točkom HSFI-a 2.47:

„Matično društvo je također dužno sastavljati konsolidirane financijske izvještaje ako:

- (a) matično društvo može ostvarivati ili ostvaruje prevladavajući utjecaj ili kontrolu nad ovisnim društvom, ili
- (b) matičnim društvom i ovisnim društvom njihovo matično društvo upravlja na jedinstvenoj osnovi u skladu s:
 - i) ugovorom sklopljenim s tim poduzetnikom, ili
 - ii) osnivačkim aktom ili statutom tih drugih poduzetnika, ili
- (c) se tim poduzetnikom i jednim ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan upravlja na jedinstvenoj osnovi, ili se administrativna, upravljačka ili nadzorna tijela predmetnog poduzetnika i jednog ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan sastoje uglavnom od istih osoba koje su na dužnosti u financijskoj godini dok se ne sastave konsolidirani financijski izvještaji.“

3.3. Utvrđivanje obveze prema MSFI-ima

I odredbama MSFI-a obveza konsolidacije financijskih izvještaja utvrđuje se na jednak način kao i u odredbama ZOR-a i HSFI-a, no pojašnjenja se značajno razlikuju terminološki i strukturno.



ističemo...

Pojašnjenja utvrđivanja kontrole dana u točkama MSFI-a terminološki i strukturno značajno se razlikuju od onih danih u odredbama ZOR-a i točkama HSFI-a, ali imaju jednako značenje.

U nastavku u cijelosti prenosimo i odredbe MSFI-a s ciljem da ponudimo drugačiji pristup pojašnjavanju utvrđivanja obveze sastavljanja konsolidiranih GFI-a. Tako je osnovna odredba koja upućuje da se matica definira utvrđivanjem postoji li kontrola nad drugim subjektom dana točkom 5. MSFI-a 10:

„Ulagatelj je dužan, neovisno o naravi svog sudjelovanja u nekom subjektu (subjektu u kojem ima sudjelujući interes), utvrditi da li je matica na način da ocijeni ima li kontrolu nad njim.“

Na koji način se utvrđuje da li postoji kontrola nad subjektom dano je točkama 6. i 7. MSFI-a 10. Tako prema navedenim točkama **ulagatelj ima kontrolu nad subjektom ako je temeljem svog sudjelovanja u njemu izložen varijabilnom prinosu, odnosno ima prava na njih te sposobnost utjecati na prinos svojom prevlašću u tom subjektu.**

Dakle, **ulagatelj kontrolira neki subjekt onda i samo onda ako ima sve niže navedeno:**

- a) **moć raspolaganja tim subjektom** (točke 10.- 14.);
- b) **izloženost ili prava u odnosu na varijabilni prinos na svoje sudjelovanje u tom subjektu** (točke 15. i 16.) i
- c) **sposobnost primjene svojih ovlasti u subjektu na način da utječe na visinu svog prinosa** (v. točke 17. i 18.);

**ističemo...**

Iz navedenih odredbi MSFI-a razvidno je da poduzetnik ima kontrolu nad drugim poduzetnikom ako ispunjava sve tri gore navedene točke (točke (a) do (c)). Takav poduzetnik smatra se maticom i dužan je sastavljati konsolidirane GFI-e.

U Dodatku B MSFI-a 10 opisana primjena točaka 1. - 26. ovog MSFI-a. U poglavljima koja slijede prenosimo pojašnjenja dana točkama 10. do 18. MSFI-a 10, gore navedenih točaka (a) do (c).

3.3.1. Moć ulagatelja da raspolaže subjektom (toč. 10.–14.)

Ulagatelj ima moć raspolaganja subjektom kad ima postojeća prava koja mu u sadašnjosti omogućuju vođenje relevantnih poslova, tj. poslova koji bitno utječu na prinos samoga subjekta.

Moć raspolaganja proizlazi iz prava. Ponekad je moguće moć raspolaganja nedvojbeno utvrditi, kao što je moć raspolaganja koja se zasniva isključivo na glasačkim pravima utemeljenima na glavnim instrumentima kao što su dionice i moguće ju je procijeniti uzimajući u obzir glasačka prava temeljem udjela, tj. dionica koje se drže. U drugom slučaju, procjena može biti kompleksnija i nalagati razmatranje većeg broja čimbenika, primjerice kad moć raspolaganja proizlazi iz jednog ugovornog sporazuma ili više njih.

Ulagatelj koji ima sadašnju sposobnost voditi relevantne poslove ima moć raspolaganja, čak i ako njegova prava na vođenje tek trebaju biti iskorištena. Dokaz o tome da je ulagatelj vodio relevantne poslove može biti od pomoći pri utvrđivanju ima li ulagatelj moć raspolaganja, ali nije sam za sebe odlučujući za izvođenje zaključka o tome da ulagatelj ima moć raspolaganja nekim subjektom.

Ako dva ili više ulagatelja imaju postojeća prava temeljem kojih svaki od njih ima jednostranu sposobnost voditi različite relevantne poslove, ulagatelj koji ima sadašnju sposobnost vođenja onih poslova koji imaju najbitniji utjecaj na prinos subjekta, ima moć raspolagati tim subjektom.

Ulagatelj može imati moć raspolaganja u subjektu, čak i ako drugi subjekti imaju postojeća prava temeljem kojih imaju sadašnju sposobnost sudjelovanja u vođenju relevantnih poslova, primjerice, kad neki drugi subjekt ima značajan utjecaj. Međutim, ulagatelj koji ima samo zaštitna prava, nema moć raspolaganja u subjektu (v. točke B.26 – B.28), a time niti kontrolu nad njim.

3.3.2. Izloženost ili prava ulagatelja u odnosu na varijabilni prinos na sudjelovanje u subjektu (toč. 15.–16.)

Ulagatelj je izložen varijabilnom prinosu temeljem svog sudjelovanja u subjektu koji je predmet njegovog ulaganja, odnosno ima pravo na prinos kad njegov prinos temeljem sudjelovanja može varirati zavisi o uspješnosti poslovanja toga subjekta. Prinos ulagatelja može biti samo pozitivan, samo negativan ili i pozitivan i negativan.

Iako samo jedan ulagatelj može kontrolirati subjekt koji je predmetom ulaganja, više strana može dijeliti prinos takvog subjekta. Primjerice, imatelji nekontrolirajućih udjela mogu sudjelovati u dobiti ili isplata subjektu koji je predmetom ulaganja.

3.3.3. Sposobnost primjene ovlasti ulagatelja u subjektu na način da utječe na visinu prinosa ulagatelja (toč. 17.–18.)

Ulagatelj kontrolira neki subjekt koji je predmet ulaganja ako ima ne samo moć raspolaganja subjektom i izložen je ili ima pravo na

varijabilni prinos temeljem svog sudjelovanja u njemu, nego i sposobnost primijeniti svoju moć raspolaganja na način da utječe na svoj prinos temeljem svog sudjelovanja u subjektu.

Prema tome, ulagatelj koji ima pravo odlučivanja određuje nastupa li kao principal ili agent. Ulagatelj koji je prema točkama B.58 – B.72 agent nema kontrolu nad subjektom koji je predmet ulaganja kad primjenjuje svoja prava odlučivanja koja su mu prenesena.

4. Izuzeća od obveze konsolidacije GFI-a

Odredbama ZOR-a propisana su određena izuzeća od pravila kojima je matici propisana obveza konsolidacije GFI-a, odnosno izuzeća koja omogućuju da se pojedina društva kćeri isključe iz grupe, odnosno da se izvještaji tih društava isključe iz konsolidacije.

Ovdje treba istaći da je člankom 23. stavkama 9. i 10. ZOR-a istaknuto da je konsolidacija GFI-a detaljnije uređena računovodstvenim standardima, pa i pravila izuzeća od konsolidacije treba nadopuniti onima iz točaka HSFI-a i MSFI-a. Sve odredbe navedenih računovodstvenih propisa koja se odnose na izuzeća od konsolidacije GFI-a pojašnjavamo u poglavljima koja slijede.

4.1. Izuzeća od konsolidacije GFI-a prema odredbama ZOR-a

U prethodnim poglavljima pojasnili smo da u slučaju kada se prema odredbama ZOR-a i računovodstvenih standarda utvrdi da neki poduzetnik ima kontrolu nad drugim poduzetnikom ili više njih, tada se takav poduzetnik naziva maticom i dužan je sastaviti konsolidirane GFI-e u kojima će obuhvatiti sve poduzetnike nad kojima ima kontrolu.

Međutim, odredbama ZOR-a i računovodstvenih standarda predviđeni su izuzetci od navedenog općeg pravila. Izuzetke možemo podijeliti u dva područja koja daju odgovore na slijedeća pitanja.

- 1) Kada matično društvo nije dužno sastavljati konsolidirane GFI-e?
- 2) Kada se podaci o ovisnom društvu ne uključuju u konsolidirane GFI-e?

Odredbe navedenih propisa u svezi ova dva područja izuzetaka prenosimo i pojašnjavamo u dva odvojena poglavlja koja slijede.

4.1.1. Izuzeće pojedinih društava kćeri zbog male značajnosti za konsolidirane GFI-e

U ovu kategoriju izuzetaka ulazi izuzetak iz članka 23. stavka 6. ZOR-a koji je povezan s temeljnim računovodstvenim principom - značajnosti. Navedenu odredbu citiramo:

„Godišnji konsolidirani financijski izvještaji ne trebaju uključivati financijski položaj i uspješnost poslovanja društava kćeri koja pojedinačno ili skupno nisu značajna za konsolidirane godišnje izvještaje grupe osim ako standardi financijskog izvještavanja ne propisuju drukčije.“

Kako je propisano stavkom 7. članka 23. ZOR-a, u tom slučaju poduzetnik mora u bilješkama uz konsolidirane GFI-e navesti razloge zbog kojih financijski položaj i uspješnost poslovanja određenog poduzetnika nije uključio u godišnje konsolidirane financijske izvještaje

4.1.2. Izuzeće zbog male značajnosti u odnosu na izvještaj matice

Iz članka 23. stavka 8. ZOR-a proizlazi da matično društvo nije dužno sastavljati konsolidirane godišnje financijske izvještaje ako se u

grupi osim matičnog društva nalaze samo društva kćeri koja pojedinačno ili skupno nisu značajna za konsolidirane godišnje izvještaje grupe.



ističemo...

U slučaju kada matično društvo ima kontrolu **isključivo nad društvima kćerima koja nisu značajna** u odnosu na GFI matice, **ne treba niti sastavljati konsolidirane GFI-e.**

4.1.3. Izuzeće za male grupe bez subjekata od javnog interesa

Drugi slučaj kada nema obveze sastavljanja konsolidiranih GFI-a propisan je člankom 25. stavkom 1. ZOR-a:

„Matična društva nisu dužna sastavljati godišnje konsolidirane financijske izvještaje za male grupe osim onih matičnih društava čije male grupe uključuju subjekte od javnog interesa.“

Dakle, u slučaju kada je čitava grupa za konsolidaciju prema pokazateljima iz članka 5. klasificirana kao mala grupa, matica nije dužna sastavljati konsolidirane financijske izvještaje. Navedeno ne vrijedi ukoliko je barem jedan od društava kći klasificirana kao subjekt od javnog interesa.

4.1.4. Izuzeće za maticu koja zadovolji sve uvjete iz članka 25. stavka 2. ZOR-a

Prema članku 25. stavku 2. ZOR-a **obvezi** sastavljanja konsolidiranih GFI-a **ne podliježe matično društvo u Republici Hrvatskoj, uključujući i subjekta od javnog interesa ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:**

- 1) matično društvo nije izdavatelj financijskih instrumenata uvrštenih na uređenom tržištu države članice u smislu kako je definirano zakonom kojim se uređuje tržište kapitala
- 2) matično društvo je pod kontrolom matičnog društva koje podliježe zakonima druge države članice
- 3) matično društvo je u 100-postotnom vlasništvu drugog matičnog društva pri čemu se ne uzima u obzir vlasništvo koje drže članovi njegovih upravljačkih ili nadzornih tijela izuzetog matičnog društva u skladu sa zakonskom obvezom ili obvezom u osnivačkom aktu ili statutu društva. Ako je matično društvo u 90-postotnom i većem vlasništvu, izuzeće od sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja podliježe odobrenju svih preostalih članova društva
- 4) matično društvo će zajedno sa svim svojim društvima kćerima, osim onih društava koja sukladno propisima ne ulaze u konsolidaciju, biti konsolidirano u konsolidiranim financijskim izvještajima drugog matičnog društva koje podliježe zakonima druge države članice
- 5) drugo matično društvo sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj iz točke 4. ovoga stavka i konsolidirano izvješće posloводства u skladu s propisima države članice u kojoj se nalazi ili Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja
- 6) matično društvo će objaviti godišnje konsolidirane financijske izvještaje, konsolidirano izvješće posloводства drugog matičnog društva i pripadajuće revizorsko izvješće sukladno odredbama ovoga Zakona o javnoj objavi u izvorniku
- 7) bilješke uz financijske izvještaje matičnog društva sadržavaju:

- a) naziv i sjedište matičnog društva koje sastavlja godišnje konsolidirane financijske izvještaje iz točke 4. ovoga stavka i
- b) navod o izuzeću od obveze sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja, odnosno konsolidiranog izvješća posloводства.

4.2. Izuzeća od konsolidacije GFI-a prema odredbama računovodstvenih propisa

Odredbom članka 23. stavka 8. ZOR-a propisano je da matično društvo nije dužno sastavljati konsolidirane godišnje financijske izvještaje ako su ispunjeni uvjeti propisani Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja za matična društva koja su obveznici primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja. Iz navedene odredbe razvidno je da su računovodstvenim standardima dani dodatni uvjeti koje poduzetnik treba zadovoljiti da bi bio oslobođen sastavljanja konsolidiranih GFI-a.

U nastavku prenosimo uvjete iz računovodstvenih standarda

4.2.1. Izuzeća iz HSFI-a koja se nalaze i u ZOR-u

Točkom HSFI-a 2.48. propisano je da matično društvo **nije dužno sastavljati** konsolidirane godišnje financijske izvještaje ako se u grupi osim matičnog društva nalaze samo **ovisna društva koji pojedinačno ili skupno nisu značajni** za konsolidirane godišnje izvještaje grupe, **osim** ako grupa uključuje **poduzetnike od javnog interesa** ili ako Hrvatski standardi financijskog izvještavanja ili Zakon o računovodstvu ne propisuju drukčije.

Ova odredba HSFI-a identična je izuzeću iz članka 23. stavka 6. ZOR-a o kojem smo pisali u poglavlju 6.1.1. ovog članka.

Točkom HSFI-a 2.49. propisano je sljedeće:

*„Matično društvo u Republici Hrvatskoj, uključujući i poduzetnika od javnog interesa **nije dužno** sastavljati konsolidirane godišnje financijske izvještaje ako su ispunjeni **svi sljedeći uvjeti:***

- 1) *matično društvo nije izdavatelj financijskih instrumenata uvrštenih na uređenom tržištu države članice u smislu kako je definirano zakonom kojim se uređuje tržište kapitala*
- 2) *matično društvo je pod kontrolom matičnog društva koje podliježe zakonima države članice*
- 3) *matično društvo je u 100-postotnom vlasništvu drugog matičnog društva pri čemu se ne uzima u obzir vlasništvo koje drže članovi njegovih upravljačkih ili nadzornih tijela izuzetog matičnog društva u skladu sa zakonskom obvezom ili obvezom u osnivačkom aktu ili statutu društva. Ako je matično društvo u 90-postotnom i većem vlasništvu, izuzeće od sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja podliježe odobrenju svih preostalih članova društva*
- 4) *matično društvo će zajedno sa svim svojim društvima kćerima, osim onih društava koja sukladno propisima ne ulaze u konsolidaciju, biti konsolidirano u konsolidiranim financijskim izvještajima drugog matičnog društva koje podliježe zakonima države članice*
- 5) *matično društvo sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj iz točke 4. i konsolidirano izvješće posloводства u skladu s propisima države članice u kojoj se nalazi ili Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja*
- 6) *matično društvo će objaviti konsolidirane godišnje financijske izvještaje, konsolidirano izvješće posloводства drugog*



matičnog društva i pripadajuće revizorsko izvješće sukladno odredbama Zakona o računovodstvu o javnoj objavi u izvorniku

7) bilješke uz financijske izvještaje matičnog društva sadržavaju:

- a) naziv i sjedište matičnog društva koje sastavlja konsolidirane godišnje financijske izvještaje iz točke 4. i
- b) navod o izuzeću od obveze sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja, odnosno konsolidirano izvješća posloводства.

Citirane odredbe HSFI-a u potpunosti odgovaraju izuzeću iz članku 25. stavku 2. ZOR-a o kojem smo pisali u poglavlju 6.1.3.

4.2.2. Dodatna izuzeća propisana točkama HSFI-a

Točkom HSFI-a 2.50 propisane su iznimke kada nekog poduzetnika nije potrebno uključiti u konsolidirane GFI-e. Navedenu odredbu citiramo:

„Poduzetnika, uključujući i poduzetnika od javnog interesa, nije potrebno uključiti u konsolidirane financijske izvještaje ako je ispunjen najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

- (a) u iznimno rijetkim slučajevima u slučaju kada informacije potrebne za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja nisu dostupne bez pretjeranih troškova ili pretjeranog kašnjenja,
- (b) dionice ili udjeli tog poduzetnika drže se isključivo s ciljem njihove naknadne prodaje, ili
- (c) snažna dugoročna ograničenja bitno ometaju:
 - i) matično društvo u ostvarenju svojih prava nad imovinom ili upravljanjem tim poduzetnikom, ili
 - ii) provođenje jedinstvenog upravljanja tim poduzetnikom koje se nalazi u jednom od odnosa definiranih na jedinstvenoj osnovi u skladu s ugovorom sklopljenim s tim poduzetnikom, ili osnivačkim aktom ili statutom tih drugih poduzetnika, ili ako se tim poduzetnikom i jednim ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan, upravlja na jedinstvenoj osnovi, ili se administrativna, upravljačka ili nadzorna tijela predmetnog poduzetnika i jednog ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan sastoje uglavnom od istih osoba koje su na dužnosti u financijskoj godini dok se ne sastave konsolidirani financijski izvještaji.“ (HSFI 2.50.).

Za razliku od iznimke iz točke 6.1.3. ovog članka gdje je matica morala zadovoljiti sve točke iz propisanih uvjeta, u ovoj odredbi svaka točka je za sebe, odnosno poduzetnika ne treba uključiti u konsolidirane GFI-e ako je zadovoljen bilo koji od uvjeta navedenih u točkama (a), (b) i (c)

4.2.3. Izuzeća iz MSFI-a

Izuzeća od prezentiranja konsolidiranih GFI-a propisana su točkom MSFI-a 10 - Konsolidirani financijski izvještaji. Korisna pojašnjenja dana su u prilogu B tog standarda. U nastavku prenosimo relevantne odredbe.

„Matica nije dužna prezentirati konsolidirane financijske izvještaje ako ispunjava sve sljedeće uvjete:

- ovisno je društvo u potpunom ili djelomičnom vlasništvu nekog drugog subjekta i svih njegovih drugih vlasnika, što uključuje one koji inače nemaju pravo glasa, koji su obaviješteni da matica ne prezentira konsolidirane financijske izvještaje i tome se ne protive;
- njezinim se dužničkim ili glavnničkim instrumentima ne trguje na javnom tržištu (nacionalnoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta);
- nije podnijela ili nije u postupku podnošenja financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili nekoj drugoj regulatornoj agenciji radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu; i
- njezina krajnja ili posredna matica izrađuje financijske izvještaje koji su dostupni javnosti, u skladu su s MSFI-jima i u kojima su ovisna društva konsolidirana ili mjerena po poštenoj vrijednosti s pomoću računa dobiti ili gubitka u skladu s ovim MSFI-jem (MSFI 10.4.).

Investicijski subjekt je subjekt:

- a) koji od jednog ili više ulagatelja pribavlja sredstva kako bi tom ulagatelju odnosno ulagateljima pružao usluge upravljanja ulaganjima;
- b) koji se svom ulagatelju odnosno ulagateljima obvezuje da je njegov predmet poslovanja ulaganje sredstava isključivo radi ostvarivanja dobiti od povećanja vrijednosti kapitala, prihoda od ulaganja ili jednog i drugog; i
- c) koji uspješnost svojih ulaganja u pravilu mjeri i ocjenjuje na temelju poštene vrijednosti. (Dodatak A MSFI-a 10).

Matica koja je investicijski subjekt ne prezentira konsolidirane financijske izvještaje ako je u skladu s točkom 31. ovog MSFI-ja obvezna mjeriti sva svoja ovisna društva po poštenoj vrijednosti s pomoću računa dobiti ili gubitaka (MSFI 10.4.B).

Osim u slučaju navedenom u točki 32., investicijski subjekt nije dužan konsolidirati svoja ovisna društva ni primjenjivati MSFI 3 ako preuzme kontrolu nad drugim subjektom. Umjesto toga, investicijski subjekt mjeri ulaganje u ovisno društvo po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka u skladu s MSFI-jem 9 (MSFI 10.31.).

Neovisno o zahtjevu iz točke 31., ako investicijski subjekt ima ovisno društvo koje nije investicijski subjekt i čija je glavna svrha i predmet poslovanja pružanje usluga povezanih s poslovima ulaganja investicijskog subjekta (vidjeti točke B.85.C – B.85.E), investicijski subjekt konsolidira to ovisno društvo u skladu s točkama 19. – 26. ovog MSFI-ja te primjenjuje zahtjeve iz MSFI-ja 3 na stjecanje svakog takvog ovisnog društva (MSFI 10.32.).

Vladajuće društvo investicijskog subjekta dužno je konsolidirati sve subjekte koji su pod njegovom kontrolom, uključujući one koje kontrolira preko ovisnog društva investicijskog subjekta, osim ako je i samo vladajuće društvo investicijski subjekt.“ (MSFI 10.33.).

Iz navedenih odredbi proizlaze sljedeća izuzeća matičnog društvo od sastavljanja godišnjih GFI-a:

- 1) Matična društva koja ispunjavaju **sve** uvjete iz točke 4.a MSFI 10 ne sastavljaju konsolidirane GFI-e;
- 2) Matično društvo (investicijski subjekt) ne mora sastavljati konsolidirane GFI-e ako mjeri ulaganje u ovisna društva po

poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka u skladu s MSFI-em 39, osim u slučajevima iz točaka 32. i 33. MSFI 10.

5. Primjena računovodstvenih standarda

Odredba članka 17. stavka 1. ZOR-a jasno upućuje da su poduzetnici u RH svoje godišnje financijske izvještaja dužni sastavljati i prezentirati primjenom:

- Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI) ili
- Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI).

5.1. Obvezna primjena standarda

Koji poduzetnici su pri sastavljanju izvještaja dužni primjenjivati koje od navedenih standarda propisano je člankom 17. stavcima 2. i 3. ZOR-a:

„(2) Poduzetnici iz članka 5. stavaka 2., 3. i 4. ovoga Zakona te ostali poduzetnici koji se ne mogu razvrstati po kriterijima iz članka 5. ovoga Zakona, dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja.

(3) Poduzetnici iz članka 5. stavka 5. ovoga Zakona i subjekti od javnog interesa iz članka 3. točke 1. ovoga Zakona dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.“

Detaljno o razvrstavanju poduzetnika prema kriterijima iz gore navedenih stavaka članka 5. pisali smo u poglavlju 2. ovog članka. Iz navedenih odredbi proizlaze slijedeća pravila primjene računovodstvenih standarda:

- **HSFI-e su dužni primjenjivati** mikro, mali i srednji poduzetnici i poduzetnici koji se ne mogu svrstati prema kriterijima iz čl. 5. ZOR-a, a nisu veliki poduzetnici iz čl. 5. st. 5. ZOR-a i nisu ni subjekti od javnog interesa iz čl. 3. t.1. ZOR-a.
- **MSFI-e dužni primjenjivati** veliki poduzetnici iz članka 5. stavka 5. ZOR-a, subjekti od javnog interesa iz članka 3. točke.1. ZOR-a.



ističemo...

Ova pravila primjene standarda **odnose se jednako na sastavljanje pojedinačnih godišnjih financijskih izvješća, kao i na sastavljanje konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranog godišnjeg izvješća.**

Na to jasno upućuju odredbe članka 23. stavaka 9. i 10. ZOR-a koje citiramo:

„(9) Detaljniji uvjeti i pravila konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja uređeni su Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.

(10) Iznimno od stavka 9. ovoga članka, detaljni uvjeti i pravila konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja poduzetnika koji su dužni sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje sukladno članku 17. stavku 3. ovoga Zakona uređeni su Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.“

Dakle, za kriterij utvrđivanja primjene standarda nije mjerodavna veličina grupe poduzetnika koja sudjeluje u konsolidaciji, već veliči-

na matice. Kriterije za utvrđivanje veličine poduzetnika prenijeli smo u uvodnom dijelu ovog članka. No, za potrebe sastavljanja konsolidiranih GFI-a nije potrebno obavljati procjenu, jer će matica konsolidirane GFI-e za 2022. sastavljati po istim pravilima i u istom opsegu koji je bio primijenjen na njezine pojedinačne GFI-e za 2022. godinu.

5.2. Mogućnost izbora za društvo kćer

Iz prethodnog poglavlja moglo se uočiti da društvo matica nema pravo izbora primjene računovodstvenih standarda, već konsolidirane GFI-e sastavlja po istim pravilima po kojima su za tu poslovnu godinu sastavljeni i njezini pojedinačni GFI. To znači da matica koja je veliki poduzetnik, svoje pojedinačne GFI-e za 2022. mora sastaviti sukladno pravilima MSFI-a, te je po istim računovodstvenim pravilima dužna sastaviti i konsolidirane GFI-e.

Ovdje treba uočiti na problem koji nastaje u slučaju kada su društva kćeri mikro, mali ili srednji poduzetnik, odnosno obveznik primjene HSFI-a. Takva društva imaju i manje obveze u pogledu seta pojedinačnih GFI-a za 2022. godinu pa matica za potrebe sastavljanja konsolidiranih GFI-a neće imati sve potrebne pojedinačne izvještaje za takvo društvo, kao primjerice izvještaj o novčanom tijeku. U tom slučaju matica od društava kćeri mora tražiti njihovo sastavljanje za potrebe izrade konsolidiranih GFI-a grupe kojoj pripada. U slučaju da društvo kći organizacijski nije spremno za takav opseg izvještavanja, može nastati opasan problem u vidu nedostatka vremena za adekvatno izvještavanje.



ističemo...

Upravo iz tog razloga odredbama ZOR-a dana je mogućnost izbora primjene MSFI-a kod društava kćeri.

Odredbom članka 17. stavka 4. ZOR-a u slučaju provođenja konsolidacije predviđena je mogućnost za društvo kći koje je obveznik primjene HSFI-a da u određenom slučaju izabere izvještaje sastavljati primjenom MSFI-a. Ovu odredbu citiramo:

“Ovisno društvo, odnosno društvo kći koje je obveznik primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, a čije matično društvo sastavlja i prezentira godišnje konsolidirane financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, može odlučiti da svoje godišnje financijske izvještaje sastavlja i prezentira primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.“

Matica svoju kontrolu, odnosno utjecaj na upravljanje društva kćeri, može iskoristiti na način da društvo kći donese odluku o primjeni MSFI-a, čime će osigurati da za potrebe sastavljanja konsolidiranih GFI-a ima pravovremeno na raspolaganju čitav potreban set pojedinačnih GFI-a tog društva kćeri.

6. Što sve treba konsolidirati?

U ovom poglavlju pojašnjavam što je sve matica obvezna konsolidirati kada se utvrdi postojanje kontrole, odnosno postojanje obveze konsolidacije. Naime, osim godišnjih financijskih izvještaja, matica je dužna konsolidirano iskazati i druga izvješća i izvještaje kao što je godišnje izvješće, nefinancijsko izvješće i druga izvješća propisana ZOR-om i ZTD-om.



6.1. Konsolidirani godišnji financijski izvještaji

Kada govorimo o konsolidiranom godišnjim financijskim izvješću tada prvenstveno podrazumijevamo izradu izvještaja i dokumenata koji su pobrojani u članku 19. stavkom 2. ZOR-a. Obzirom da se odredbe ovog članka na odgovarajući način primjenjuju na konsolidirane godišnje financijske izvještaje, proizlazi da konsolidirane godišnje financijske izvještaje čine:

- konsolidirani izvještaj o financijskom položaju (bilanca),
- konsolidirani račun dobiti i gubitka,
- konsolidirani izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti,
- konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima,
- konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala i
- konsolidirane bilješke uz financijske izvještaje.

Navedeni konsolidirani godišnji financijski izvještaji sastavljaju se prema strukturi i sadržaju određenim u prilogu Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja.

6.2. Konsolidirano godišnje izvješće

Obveza izrade konsolidiranog godišnjeg izvješća propisana je člankom 24. ZOR-a. Ovaj članak međutim upućuje da se na ovo izvješće na odgovarajući način primjenjuju odredbe članka 21. ZOR-a koji se bavi obvezom sastavljanja godišnjeg izvješća, pa za razumijevanje ove obveze treba zajednički promatrati obje navedene odredbe ZOR-a.

Odredbom članka 21. stavka 3. ZOR-a propisano je da mikro i mali poduzetnici nisu dužni izraditi godišnje izvješće, ali su dužni izraditi godišnje financijske izvještaje sukladno članku 19. ovoga Zakona te u bilješkama uz godišnje financijske izvještaje navesti informacije o otkupu vlastitih dionica, odnosno udjela. Iz navene odredbe jasno se može izvesti da su obveznici izrade godišnjeg izvješća isključivo veliki i srednji poduzetnici, pa navedeno treba primjeniti i na konsolidirano godišnje izvješće.



ističemo...

Konsolidirano godišnje izvješće dužni su sastaviti veliki i srednji poduzetnici.

Prema članku 21. stavku 2. godišnje izvješće (a time i konsolidirano godišnje izvješće) mora sadržavati slijedeće:

- 1) financijske izvještaje za izvještajno razdoblje, uključujući revizorsko izvješće ako je propisana obvezna revizija godišnjih financijskih izvještaja
- 2) izjavu o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja, ako su je dužni sastavljati prema odredbama ovoga Zakona
- 3) izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, ako su ga dužni sastavljati prema odredbama ovoga Zakona
- 4) izvješće posloводства s podacima koji se odnose na prikaz:
 - a) vjerojatnog budućeg razvoja poduzetnikova poslovanja
 - b) aktivnosti istraživanja i razvoja
 - c) podataka o otkupu vlastitih dionica sukladno propisu kojim se uređuju trgovačka društva
 - d) podataka o postojećim podružnicama poduzetnika
 - e) koje financijske instrumente koristi, ako je to značajno za procjenu imovine, obveza, financijskog položaja i uspješnosti poslovanja:
 - ciljeva i politike poduzetnika u vezi s upravljanjem financijskim rizicima, zajedno s politikom zaštite svake

značajnije vrste prognozirane transakcije za koju se koristi računovodstvo zaštite

- izloženosti poduzetnika cjenovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku novčanog toka
- f) nefinancijskog izvješća, ako je obveznik izrade nefinancijskog izvješća iz članka 21.a ovoga Zakona te ako poduzetnik odluči uključiti nefinancijsko izvješće u izvješće posloводства.

Detalji vezani uz godišnje izvješće propisani su odredbama ZTD-a.

Za dionička društva obveza sastavljanja konsolidiranog godišnjeg izvješća i njegov sadržaj propisani su odredbom članka 250.b ZTD-a, dok odredba članka 431.b st. 1. ZTD-a za **društva s ograničenom odgovornošću** upućuje na odredbe članaka koji se odnose na dionička društva (čl.250.a i čl.250.b ZTD-a).

Odredbom članka 250.b ZTD-a za **konsolidirano godišnje izvješće** propisano je slijedeće:

„Uprava vladajućeg društva sa sjedištem u Republici Hrvatskoj, ovisna društva koja imaju sjedište u toj zemlji ili izvan nje, mora glavnoj skupštini podnijeti pisano konsolidirano godišnje izvješće društva ako su jedno ili više o njemu ovisnih društava društva kapitala.

U konsolidiranom godišnjem izvješću društva mora se korektno prikazati najmanje razvitak i rezultat poslovanja te financijsko stanje društava uključenih u konsolidaciju uzetih kao cjelina uz opis glavnih rizika i nesigurnosti kojima su izložena. To mora biti uravnotežen prikaz i potpuna analiza razvoja, rezultata poslovanja i financijskog položaja društava uključenih u konsolidaciju uzetih kao cjelina u skladu s opsegom i složenosti njihova poslovanja. U mjeri u kojoj je to potrebno za razumijevanje razvoja, rezultata poslovanja i financijskog položaja društava analiza mora uključiti financijske, a ako je to potrebno, i druge pokazatelje koji se odnose na pojedine poslove uključujući i obavijesti o zaštiti okoliša i o radnicima. Kada je to potrebno, u analizi se mora dodatno objasniti iznose navedene u konsolidiranim godišnjim financijskim izvješćima.

U odnosu na ta društva u izvješću se moraju prikazati i:

- a) svi važniji poslovni događaji koji su se pojavili nakon proteka poslovne godine,
- b) očekivani razvoj tih društava u budućnosti uzetih kao cjelina,
- c) djelovanje tih društava uzetih kao cjelina na području istraživanja i razvoja,
- d) broj i nominalni iznos, a ako su izdane dionice bez nominalnog iznosa knjigovodstvena vrijednost svih dionica vladajućeg društva koje drži ono samo, o njemu ovisna društva ili osoba koja djeluje u svoje ime a za račun tih društava,
- e) za sva društva obuhvaćena konsolidacijom podatke o upotrebi financijskih instrumenata te podatke važne za prosudbu stanja njihove imovine, njihovih obveza, financijskog položaja, dobiti i gubitka, ciljeva upravljanja financijskim rizicima i politikama uključujući i politiku poduzimanja mjera zaštite od gubitka u pojedinim važnijim vrstama predviđenih poslova koji se posebno računovodstveno iskazuju kao i njihovu izloženost cjenovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku tijekom gotovine,
- f) opis glavnih obilježja unutarnjeg nadzora povezanih društava i sustava upravljanja rizicima u odnosu na postupak pripremanja i izrade konsolidiranih financijskih izvješća kada se s vrijednosnim papirima nekog društva trguje na



uređenom tržištu vrijednosnih papira; ako se konsolidirano godišnje izvješće društva i godišnje izvješće o stanju društva podnose kao jedinstveno, taj se podatak mora uključiti u dio izvješća koji sadržava izjavu o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja

Kada se podnošenje konsolidiranog godišnjeg izvješća društva zahtijeva uz podnošenje godišnjeg izvješća o stanju društva, ta se dva izvješća mogu podnijeti kao jedno izvješće. U izradi takvog izvješća veći se naglasak može staviti na ono što je značajno za društva uključena u konsolidaciju uzeta kao cjelina.“

Odredbama ZTD-a regulirani su i detalji u svezi **izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja**. Tako je odredbama članka 250.b. stavkama 5. i 6. ZTD-a propisano da se odredbe o primjeni ovog kodeksa nalaze u odredbama članka 272.p ZTD-a, te da izvješće mora biti dostupno javnosti. U nastavku prenosimo odredbe iz članka 272.p stavke 4. ZTD-a u kojima je pojašnjeno u kojem slučaju se moraju osigurati podaci o kodeksu korporativnog upravljanja, eventualnom odstupanju od kodeksa, te ostale podatke vezane uz kodeks korporativnog upravljanja.

„Nadzorni, odnosno upravni odbor društva dionicama kojeg se trguje na uređenom tržištu dužni su osigurati da uprava, odnosno izvršni direktori društva u posebnom odjeljku godišnjeg izvješća o stanju društva navedu najmanje:

- podatke o kodeksu korporativnog upravljanja koji ga obvezuje i/ili o kodeksu korporativnog upravljanja koje društvo dobrovoljno primjenjuje i/ili o praksi korporativnog upravljanja koju primjenjuje izvan onoga što se traži propisima te podatke o tome gdje su objavljeni odgovarajući kodeksi korporativnog upravljanja odnosno praksa korporativnog upravljanja koju primjenjuje,
- odstupa li društvo od kodeksa korporativnog upravljanja navedenih pod a) i objašnjenja u kojem to dijelu čini te razloge tog odstupanja,
- opis osnovnih obilježja provođenja unutarnjeg nadzora u društvu i upravljanja rizicima u odnosu na financijsko izvještavanje,
- podatke o značajnim neposrednim i posrednim imateljima dionica u društvu, uključujući posredno držanje dionica u piramidalnim strukturama i uzajamnim udjelima, imateljima vrijednosnih papira s posebnim pravima kontrole i opisom tih prava, ograničenjima prava glasa kao što su ograničenja prava glasa na određeni postotak ili broj glasova, vremenska ograničenja za ostvarenje prava glasa ili slučajevi u kojima su u suradnji s društvom financijska prava iz vrijednosnih papira odvojena od držanja tih papira, pravilima o imenovanju i opozivu imenovanja članova uprave odnosno izvršnih direktora odnosno nadzornog, odnosno upravnog odbora i izmjeni statuta, o ovlastima članova uprave, odnosno izvršnih direktora, odnosno nadzornog, odnosno upravnog odbora posebice o ovlastima da izdaju dionice društva ili stječu vlastite dionice,
- podatke o sastavu i djelovanju uprave, odnosno izvršnih direktora i nadzornog, odnosno upravnog odbora i njihovih pomoćnih tijela.“

6.3. Konsolidirano izvješće posloводства

Konsolidirano Izvješće posloводства sastavni je dio konsolidiranog godišnjeg izvješća, no dobro ga je izdvojeno promotriti jer su za ovaj dio godišnjeg izvješća predviđene određene iznimke i to:

- **srednji poduzetnici nisu dužni uključivati nefinancijske pokazatelje u izvješće posloводства** (čl. 21. st. 4. ZOR-a)
- **konsolidirano izvješće posloводства u odnosu na izvješće posloводства**, prema članku 24. ZOR-a mora sadržavati i **dvi je dodatne stavke**:
 - 1) u dijelu koji se odnosi na podatke o vlastitim dionicama, broj i nominalni iznos ili, ako nominalni iznos ne postoji, knjigovodstvenu vrijednost svih dionica matičnog društva koje drži matično društvo, njegova društva kćeri ili osoba koja ih drži u svoje ime i za račun tih poduzetnika
 - 2) u dijelu koji se odnosi na sustave unutarnjih kontrola i upravljanja rizicima, izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja mora sadržavati glavne elemente sustava unutarnjih kontrola i upravljanja rizicima poduzetnika koji su obuhvaćeni konsolidacijom, promatranog kao cjelina.

6.4. Konsolidirano nefinancijsko izvješće

Obveza sastavljanja konsolidiranog nefinancijskog izvješća propisana je člankom 24.a stavkom 1. ZOR-a koju citiramo u nastavku:

„(1) Subjekti od javnog interesa koji su matična društva velike grupe koja na datum bilance na konsolidiranoj osnovi prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine u svoje konsolidirano godišnje izvješće uključuju konsolidirano nefinancijsko izvješće koje sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, rezultata poslovanja, položaja grupe te učinka njezinih aktivnosti koji se odnosi najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem, uključujući:

- kratak opis poslovnog modela grupe
- opis politika grupe u vezi s tim pitanjima, uključujući postupke temeljite analize koji se provode
- rezultate tih politika
- osnovne rizike povezane s tim pitanjima koji se odnose na poslovanje grupe, uključujući, kad je to relevantno i razmjerno, njezine poslovne odnose, proizvode ili usluge koji mogu prouzročiti negativne učinke na tim područjima, te način na koji grupa upravlja tim rizicima
- nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti važne za određeno poslovanje.“

U stavcima 2.-5. članka 24.a ZOR-a određuju se postupanja ukoliko grupa ne provodi politike povezane s jednim od navedenih pitanja ili više njih, određuje se dodatan sadržaj ovog izvješća, mogućnost izostavljanja pojedinih informacija, korištenje postojećih okvira i smjernica koje objavljuje Europska komisija.

Prema stavku 6. članka 24.a ZOR-a, ispunjavanjem obveze iz članka 24.a, stavka 1. ZOR-a, odnosno **sastavljanjem konsolidiranog nefinancijskog izvješća matično društvo ispunilo je i obvezu koja se odnosi na analizu nefinancijskih informacija iz:**

- članka 21. stavka 1. ZOR-a (analiza u okviru **konsolidiranog godišnjeg izvještaja**) i
- članka 24. ZOR-a (analiza u okviru **konsolidiranog godišnjeg izvješća**).

Prema članku 24.a. stavku 7. ZOR-a **matično društvo koje je ujedno i društvo kći izuzima se iz obveze sastavljanja nefinancijskog izvješća** ako su to izuzeto matično društvo i njegova društva kćeri uključeni u konsolidirano godišnje izvješće ili zasebno izvješće drugog poduzetnika sastavljeno u skladu s ovim člankom i člankom 24. ovoga Zakona, a što moraju biti u mogućnosti dokazati u postupku nadzora.

Obveza sastavljanja konsolidiranog nefinancijskog izvješća ispunjena je i u slučaju i pod uvjetima opisanom u članku 24.a stavcima 8.-10 ZOR-a a to je kada matično društvo izradi zasebno izvješće koje se odnosi na istu poslovnu godinu i na cijelu grupu, a tim su izvješćem obuhvaćene informacije koje se zahtijevaju za konsolidirano nefinancijsko izvješće i to:

- objavi zajedno s konsolidiranim izvješćem posloводства ili
- objavi na mrežnoj stranici matičnog društva na koju se upućuje u konsolidiranom izvješću posloводства u razumnom roku koji nije dulji od šest mjeseci nakon datuma bilance i drži objavljeno najmanje pet godina.

6.5. Konsolidirani izvještaj o plaćanjima u javnom sektoru

Odredbom članka 27. stavka 1. ZOR-a propisano je da su **subjekti od javnog interesa koji obavljaju djelatnost rudarstva i vađenja ili djelatnost sječe primarnih šuma dužni svake godine sastavljati i uključiti u godišnje izvješće izvještaj o plaćanjima javnom sektoru.** Obveza sastavljanja konsolidirane verzije ovog izvještaja propisana je člankom 28. stavkom 1. ZOR-a:

„Poduzetnici iz članka 27. stavka 1. ovoga Zakona dužni su sastavljati i objavljivati konsolidirane izvještaje o plaćanjima javnom sektoru na način određen člankom 27. ovoga Zakona ako su matična društva te ako su prema odredbama ovoga Zakona obvezni sastavljati godišnje konsolidirane financijske izvještaje.“

Odredbama članka 27. stavka 4. ZOR-a propisano je da izvještaj mora uključivati sljedeće podatke o djelatnostima iz stavka 1. ovoga članka:

- ukupni iznos plaćen svakom javnom sektoru
- ukupni iznos plaćanja po vrstama plaćanja navedenim u članku 3. točki 13. ovoga Zakona za svaki javni sektor posebno
- ako su plaćanja vezana uz određeni projekt, tada se mora iskazati iznos plaćanja po vrstama iz stavka 3. ovoga članka za svaki pojedinačni projekt i ukupni iznos plaćanja za svaki pojedinačni projekt. Plaćanja koja poduzetnik obavlja na razini subjekta mogu se iskazati na toj razini umjesto na razini projekta.



ističemo...

Iskazivanje plaćanja sukladno ovom članku mora odražavati bit, a ne formu plaćanja ili odnosne aktivnosti. Plaćanja i aktivnosti ne smiju se umjetno razdvajati ili agregirati radi izbjegavanja primjene ovoga članka (članak 27. stavak 6. ZOR-a)

U ostalim odredbama članaka 27. i 28. ZOR-a pojašnjavaju se izuzetci od navedenih pravila. Tako se smatra da **matično društvo obavlja djelatnost rudarstva i vađenja ili djelatnost sječe primarnih šuma ako bilo koje njegovo društvo kći obavlja jednu ili obje takve djelatnosti.**

Pojedinačna plaćanja do iznosa od 100.000,00 eura ili poveznica pojedinačna plaćanja u ukupnom iznosu do 100.000,00 eura godišnje ne moraju se uključivati u izvještaj. Konsolidirani izvještaj mora uključivati samo plaćanja koja su posljedica obavljanja djelatnosti rudarstva i vađenja i/ili djelatnosti sječe primarnih šuma. Ako su propisima dozvoljena plaćanja javnom sektoru u narađu, onda će se takva plaćanja iskazati vrijednosno i gdje je moguće, količinski, a u bilješkama će se navesti objašnjenje načina na koji je utvrđena iskazana vrijednost.

Obveza sastavljanja ovog izvješća a time i njegove konsolidirane verzije **ne odnosi se na poduzetnike koji podliježu pravu države članice koji su društva kćeri ili matična društva ako su ispunjena oba sljedeća uvjeta:**

- matično društvo podliježe pravu države članice
- plaćanja poduzetnika javnom sektoru uključena su u konsolidirani izvještaj o plaćanjima javnom sektoru koji sastavlja to matično društvo u skladu s odredbama članka 28. ovoga Zakona.

Matično društvo **nije obvezno sastavljati konsolidirani izvještaj:**

- za male grupe, osim ako je bilo koji član grupe subjekt od javnog interesa
- za srednje grupe, osim ako je bilo koji član grupe subjekt od javnog interesa
- ako podliježe pravu države članice i samo je društvo kći te ako njegovo matično društvo podliježe pravu države članice.

Poduzetnik, uključujući i subjekta od javnog interesa, ne mora biti uključen u konsolidirani izvještaj o plaćanjima prema javnom sektoru ako je ispunjen barem jedan od sljedećih uvjeta:

- ako je matično društvo u značajnoj mjeri zbog ozbiljnih dugotrajnih ograničenja spriječeno koristiti se svojim pravima na imovinu tog poduzetnika ili na upravljanje tim poduzetnikom
- ako se, u iznimno rijetkim slučajevima, informacije potrebne za sastavljanje konsolidiranog izvještaja o plaćanjima javnom sektoru ne mogu pribaviti bez neproporcionalno visokih troškova ili znatnog kašnjenja
- ako se dionice/udjeli u tom poduzetniku drže isključivo radi preprodaje u kraćem roku.

Navedena izuzeća vrijede samo ako se takva izuzeća mogu koristiti i u postupku konsolidacije financijskih izvještaja sukladno odredbama ovoga Zakona, odnosno na temelju njega donesenih propisa.

Izvještaji o plaćanjima javnom sektoru moraju se objaviti na način propisan za javnu objavu financijskih izvještaja, odnosno godišnjih izvješća u skladu s člankom 30. ZOR-a, a za zakonitost, istinitost, točnost i potpunost izvještaja o plaćanjima prema javnom sektoru solidarno su odgovorni članovi uprave i nadzornog odbora, odnosno izvršni direktori i članovi upravnog odbora u okviru svoje nadležnosti.

7. Obveza revizije

Obveza revizije godišnjih financijskih izvještaja propisana je člankom 20. ZOR-a . U nastavku prenosimo odredbe navedenog članka:

„(1) Obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja podliježu godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa.

(2) Obvezi revizije godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja podliježu i poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa ako nisu obveznici revizije sukladno stavku 1. ovoga članka.



(3) *Matična društva malih grupa koja nemaju obvezu sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja nisu obveznici revizije iz stavka 2. ovoga članka za te godišnje konsolidirane financijske izvještaje.*

(4) *Ako nisu obveznici revizije sukladno stavcima 1. i 2. ovoga članka, obvezi revizije podliježu i godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta:*

- iznos ukupne aktive 1.990.842,13 eura
- iznos prihoda 3.981.684,25 eura
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25.

(5) *Ako nisu obveznici revizije sukladno stavcima 1., 2. i 4. ovoga članka, obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja podliježu godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište.*

(6) *Reviziji podliježu i godišnji financijski izvještaji poduzetnika koji su sudjelovali u poslovnim pripajanjima, spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva ako obvezi revizije ne podliježu prema stavcima 1., 2., 4. i 5. ovoga članka.*

Iz navedenih odredbi proizlazi da reviziju godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja za 2022.g. moraju obaviti:

- 1) matice koji su subjekti od javnog interesa
- 2) matice srednjih grupa,
- 3) matice velikih grupa,
- 4) matice malih grupa koji su podnijeli zahtjev za uvrštenje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište,
- 5) matice malih grupa koji su sudjelovali u poslovnim pripajanjima, spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva
- 6) matice malih grupa (dionička društva, komanditna društva i društva s ograničenom odgovornošću) čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta:
 - iznos ukupne aktive 1.990.842,13 eura
 - iznos prihoda 3.981.684,25 eura
 - prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25.

Odredbom članka 20. stavka 7. ZOR-a propisano je da se revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i godišnjih izvješća i konsolidiranih godišnjih izvješća obavljaju se u skladu s ZOR-om i Zakonom o reviziji.

U stavcima koji slijede pojašnjava se da su sadržaj, oblik i ostale pojedinosti revizorskog izvješća propisane Zakonom o reviziji, te navedenom sadržaju nadodaje elemente revizorskog mišljenja koje treba dodati kada se obavlja revizija dijelova izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja.



ističemo...

Ako se revizor sukladno propisima kojima se uređuje revizija suzdrži od izražavanja mišljenja, smatra se da obveza poduzetnika iz ovoga članka nije ispunjena (čl. 20. st. 10. ZOR-a).

Prema članku 20. stavku 12. ZOR-a odredbe članka 20. ZOR-a ne primjenjuje se na:

- nefinancijsko izvješće iz čl.21.a stavka 1. ovoga Zakona i
- konsolidirano nefinancijsko izvješće iz članka 24.a stavka 1. ovoga Zakona niti na
- zasebna izvješća i članka 21.a stavka 8. i članka 24.a stavka 8. ovoga Zakona.

Prema članku 20. stavku 11. ZOR-a, revizorsko izvješće čuva se trajno u izvorniku.

8. Obveza javne objave

Odredbi o javnoj objavi godišnjih financijskih izvještaja i odredbe o registru godišnjih financijskih izvještaja, o vođenju **Registra godišnjih financijskih izvještaja** i o korištenju podataka iz **Registra godišnjih financijskih izvještaja** nalaze se u

- člancima 30. do 35. ZOR-a,
- Zakonu o sudskom registru i
- Pravilniku o načinu vođenja Registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća.

Odredbom članka 30. stavka 1. ZOR-a propisano je sljedeće:

“Obveznici javne objave su:

- 1) *trgovačko društvo i trgovac pojedinac određeni propisima kojima se uređuju trgovačka društva,*
- 2) *podružnica poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi, u Republici Hrvatskoj, kako je određeno propisima kojima se uređuju trgovačka društva.”*

Prema članku 30. st.2. ZOR-a, obveznici javne objave koji su obveznici sastavljanja godišnjeg izvješća dostavljaju Financijskoj agenciji radi javne objave potpuna i točna:

- 1) godišnja izvješća s pripadajućim revizorskim izvješćem ako njihovi financijski izvještaji podliježu reviziji sukladno odredbama čl.20. ZOR-a i
- 2) konsolidirana godišnja izvješća s pripadajućim revizorskim izvješćem ako njihovi financijski izvještaji podliježu reviziji sukladno odredbama čl.20. ZOR-a i ako su obveznici konsolidacije sukladno odredbama ZOR-a.

Prema čl.30. st.3. ZOR-a, obveznici javne objave koji nisu obveznici sastavljanja godišnjeg izvješća dostavljaju Financijskoj agenciji radi javne objave potpune i točne:

- 1) godišnje financijske izvještaje s pripadajućim revizorskim izvješćem ako njihovi financijski izvještaji podliježu reviziji sukladno odredbama čl.20. ZOR-a i
- 2) godišnje konsolidirane financijske izvještaje s pripadajućim revizorskim izvješćem ako njihovi financijski izvještaji podliježu reviziji sukladno odredbama čl.20. ZOR-a i ako su obveznici konsolidacije sukladno odredbama ZOR-a.

Prema čl.30. st.4. ZOR-a, obveznici javne objave dužni su Financijskoj agenciji dostaviti i odluku o utvrđivanju godišnjih financijskih izvještaja te prijedlog odluke o raspodjeli dobiti ili pokriću gubitka.

Prema čl.30. st.5. ZOR-a, obveznici javne objave koji sastavljaju godišnje konsolidirane financijske izvještaje, odnosno konsolidirana godišnja izvješća, dužni su ih zajedno s revizorskim izvješćem dostaviti najkasnije u roku od devet mjeseci od zadnjeg dana poslovne godine.

Prema čl.30. st.8. ZOR-a, ako obveznici javne objave nakon što su objavili svoje izvještaje, utvrde da su isti u značajnoj mjeri pogrešni, odnosno odluče ih promijeniti, dužni su o tome dostaviti obavijest

