Implementacija nove računovodstvene Direktive u hrvatski računovodstveni sustav

Vulić, Zrinka

Undergraduate thesis / Završni rad

2016

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

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:935230

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**



Repository / Repozitorij:

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





RRIF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT
ZAGREB

ZAVRŠNI RAD

IMPLEMENTACIJA NOVE RAČUNOVODSTVENE DIREKTIVE U HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV

Zrinka Vulić

Zagreb, srpanj 2016.

RRIF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

ZAGREB

Stručni studij za računovodstvo i financije

Smjer računovodstveno-financijski

ZAVRŠNI RAD

IMPLEMENTACIJA NOVE RAČUNOVODSTVENE DIREKTIVE U HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV

Zrinka Vulić

Redoviti student

327/11-R, 2011.

Mentor: Dr. sc. Tamara Cirkveni Filipović, viša pred. i ovl. rač.

Zagreb, srpanj, 2016.

ZAHVALA

Zahvaljujem mentorici dr.sc. Tamari Cirkveni Filipović na trudu i strpljenju kojim je pomogla da ovaj rad i dio obrazovanja uspješno privedem kraju.

NASLOV ZAVRŠNOG RADA: Implementacija nove računovodstvene Direktive u hrvatski računovodstveni sustav

SAŽETAK: U hrvatski računovodstveni sustav nedavno je implementirana nova računovodstvena direktiva EU (Direktiva 2013/34/EU). U skladu s novim pravilima izmijenjeni Zakon o računovodstvu, Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja te Hrvatski standardi financijskog izvještavanja. U ovom radu prikazane su izmjene i dopune koje su stupile na snagu usklađivanjem zakonodavstva s novom računovodstvenom Direktivom.

KLJUČNE RIJEČI: implementacija, Direktiva, godišnji financijski izvještaji, računovodstvo, standardi, financijsko izvještavanje

TITLE: Implementation of new accounting Directive into Croatian accounting system

SUMMARY: The Croatian accounting system recently underwent an implementation of the new EU accounting directive (Council Directive 2013/34/EC). As a result, the Croatian Accounting Act, the Ordinances on the structure and contents of annual financial reports, and the Croatian standards of financial reporting have been amended. This paper analyses the relevant changes in the Croatian legislation with respect to the new Directive.

KEY WORDS: implementation, Directive, annual financial reports, accounting, standards, financial reporting

SADRŽAJ

1. UVOD 1

2. ODREDBE NOVOG ZAKONA O RAČUNOVODSTVU 2

2.1. RAZVRSTAVANJE PODUZETNIKA 2

2.2. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE 5

2.2.1. Primjena standarda financijskog izvještavanja 5

2.2.2. Godišnji financijski izvještaji 6

2.3. REVIZIJA GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA 7

3. ODREDBE NOVOG PRAVILNIKA O STRUKTURI I SADRŽAJU GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA 9

3.1. IZVJEŠTAJ O FINANCIJSKOM POLOŽAJU (BILANCA) 10

3.2. RAČUN DOBITI I GUBITKA 16

3.3. BILJEŠKE UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE 20

3.4. OSTALI IZVJEŠTAJI PROPISANI NOVIM PRAVILNIKOM 21

3.5. OSTALI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI PREMA NOVOM ZAKONU 27

4. ZAHTJEVI IZMIJENJENIH HRVATSKIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 30

4.1. IZMJENE STANDARDA KOJE SE ODNOSE NA FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE 31

4.2. IZMJENE STANDARDA KOJE SE ODNOSE NA VREDNOVANJE IMOVINE 36

4.3. IZMJENE STANDARDA KOJE SE ODNOSE NA VREDNOVANJE OBVEZA 38

4.4. IZMJENE STANDARDA KOJE SE ODNOSE NA VREDNOVANJE PRIHODA 39

4.5. IZMJENE STANDARDA KOJE SE ODNOSE NA VREDNOVANJE RASHODA 39

5. ZAKLJUČAK 40

6. POPIS LITERATURE 41

1. UVOD

Ulaskom u Europsku uniju (dalje: EU) Republika Hrvatska (dalje: RH) obvezala se uskladiti i dalje prilagođavati svoje zakonodavstvo sa zakonodavstvom Europske unije, kako u ostalim područjima tako i u području računovodstva. Kako je u lipnju 2013. usvojena nova računovodstvena Direktiva 2013/34/EU koja je zamijenila dotadašnju Direktivu 78/660/EC o godišnjim financijskim izvještajima i Direktivu 83/349/EEC o konsolidiranim financijskim izvještajima, koje su bile poznate kao Četvrta i Sedma direktiva, Zakon o računovodstvu trebalo je prilagoditi novim propisima, odnosno novu Direktivu implementirati u postojeći Zakon. Sve države članice Europske unije, pa tako i Hrvatska, bile su obvezne najkasnije do 20. srpnja 2015. implementirati odredbe nove Direktive u svoje nacionalne računovodstvene sustave. Stoga je Hrvatski sabor prvo donio Zakon o računovodstvu (NN 78/15), a potom su u skladu s odredbom članka 44. stavka 5. novog Zakona objavljeni izmijenjeni i dopunjeni Hrvatski standardi financijskog izvještavanja kako bi se uskladili sa zahtjevima nove Direktive. Usvajanje Direktive 2013/34/EU bilo je nužno radi usklađivanja s novim računovodstvenim zahtjevima i pravilima koja su definirana u Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Novu Direktivu usvojio je Europski parlament i Vijeće Europske unije radi smanjenja postojećeg administrativnog opterećenja, ponajviše za mala trgovačka društva, bolje usporedivosti financijskih izvještaja i prikazivanja plaćanja parafiskalnih nameta trgovačkih društava koja se bave djelatnostima rudarstva i sječe šuma prema vladama zemalja članica Europske unije kroz financijske izvještaje.

U ovome se radu prikazuju novosti i izmjene koje su uvedene usklađivanjem novog Zakona o računovodstvu s Direktivom 2013/34/EU, a odnose se ponajviše na kategorizaciju poduzetnika, godišnje financijske izvještaje, te reviziju godišnjih financijskih izvještaja.

Uz to, u radu se prikazuju najvažnije odredbe novog Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja.

Na kraju rada definiraju se i zahtjevi izmijenjenih Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja.

2. ODREDBE NOVOG ZAKONA O RAČUNOVODSTVU

Od 1. siječnja 2016. godine u RH primjenjuje se novi Zakon o računovodstvu. Novim Zakonom provedeno je usklađenje s novom računovodstvenom Direktivom 2013/34/EU (dalje: Direktiva) posebice u pogledu razvrstavanja poduzetnika, financijskih izvještaja, te revizije. Odredbe Zakona dužni su primjenjivati poduzetnici, svaka pravna i fizička osoba koja je obveznik poreza na dobit određena propisima kojima se uređuju porezi, osim odredbi kojima se uređuje konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, revizija godišnjih financijskih izvještaja, godišnje izvješće i javna objava.
Poduzetnici u smislu Zakona o računovodstvu su:[1]

1. trgovačko društvo i trgovac pojedinac
2. poslovna jedinica poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja, te koji su obveznici poreza na dobit.
3. podružnica inozemnih poduzetnika u Republici Hrvatskoj, ako ista nije poslovna jedinica, prema propisima kojima se uređuju trgovačka društva.

2.1. Razvrstavanje poduzetnika

Uskladom novog Zakona sa Direktivom 2013/34/EU uvedena je, uz postojeće kategorije poduzetnika, nova kategorija tzv. mikrodruštva. Također, promijenjene su i kvantitativne odrednice za klasifikaciju malih, srednjih i velikih društava. Kvantitativne odrednice za klasifikaciju veličine društava su kao i dosada: ukupna aktiva, ukupni prihod te prosječan broj zaposlenih tijekom poslovne godine, a moraju biti zadovoljena dva od tri navedena kriterija.[2]

[1] Narodne novine (2015). Zakon o računovodstvu. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., čl. 4.
[2]Prilagođeno prema Narodne novine (2015). Zakon o računovodstvu. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., čl. 5.

	UKUPNA AKTIVA	UKUPNI PRIHOD	PROSJEČAN BROJ ZAPOSLENIH TIJEKOM POSLOVNE GODINE
MIKRODUŠTVA*	2.600.000,00 kn	5.200.000,00 kn	10
MALA DRUŠTVA*	30.000.000,00 kn	60.000.000,00 kn	50
SREDNJA DRUŠTVA*	150.000.000,00 kn	300.000.000,00 kn	250
VELIKA DRUŠTVA**	150.000.000,00 kn	300.000.000,00 kn	250

**Ako ne prelaze dva od triju navedenih kriterija*
***Ako prelaze dva od triju navedenih kriterija*

Tablica 1: Kriteriji za razvrstavanje poduzetnika

Mikrodruštvima se smatraju ona društva koja ne prelaze dva od sljedećih tri kriterija: ukupna aktiva ne prelazi 2.600.000,00 kuna, ukupni prihod 5.200.000,00 kuna, prosječni broj zaposlenih ne prelazi 10 tijekom poslovne godine.

Mala društva su ona koja nisu mikrodruštva, te ne prelaze dva od sljedeća tri kriterija razvrstavanja: ukupna aktiva manja od 30.000.000,00 kuna, prihod manji od 60.000.000,00 kuna , zapošljavaju tijekom godine prosječno 50 radnika.

Srednja društva su društva koja nisu mikro i mala, a ne prelaze dva od sljedeća tri kriterija: ukupna aktiva im ne prelazi 150.000.000,00 kuna, prihod 300.000.000,00 kuna, tijekom godine prosječno zapošljavaju 250 radnika.

Velika društva su ona društva čiji pokazatelji prelaze granične vrijednosti u najmanje dva od tri uvjeta koji određuju srednja društva. Neovisno o tome zadovoljavaju li uvjete za klasifikaciju velikih društava, Zakon određuje da su velika društva banke, stambene štedionice, društva za osiguranje i reosiguranje, leasing-društva, mirovinska društva koja upravljaju obveznim i dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni i obvezni mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva, faktoring-društva, investicijska društva itd.[3]

Novoosnovana društva i društva sa statusnom promjenom razvrstavaju se u skladu s ranije navedenim kvantitativnim odrednicama dok se kao referentne vrijednosti uzimaju

[3] Prilagođeno prema Narodne novine (2015). Zakon o računovodstvu. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., čl. 5.

pokazatelji za razdoblje od datuma osnivanja, odnosno statusne promjene do kraja prve poslovne godine, odnosno zadnji dan toga razdoblja.

Uz pojedinačna društva Zakon u skladu s novom Direktivom određuje i kriterije za razvrstavanje grupa društava prema njihovoj veličini. Grupe društava čine matična i ovisna društva koja ulaze u konsolidaciju i koja na razini konsolidacije ne prelaze određene kriterije prema ukupnoj bilančnoj svoti, neto prihodu od zaposlenih i prosječnom broju zaposlenih tijekom godine kao i kod pojedinačne klasifikacije društava. Grupe društava razvrstavaju se kao male, srednje i velike, a kriteriji za razvrstavanje prikazani su u tablici br. 2.[4]

	UKUPNA AKTIVA	UKUPNI PRIHOD	PROSJEČAN BROJ ZAPOSLENIH TIJEKOM POSLOVNE GODINE
MALE GRUPE*	30.000.000,00 kn	60.000.000,00 kn	50
SREDNJE GRUPE*	150.000.000,00 kn	300.000.000,00 kn	250
VELIKE GRUPE**	150.000.000,00 kn	300.000.000,00 kn	250

**Ako ne prelaze dva od triju navedenih kriterija*
***Ako prelaze dva od triju navedenih kriterija*

Tablica 2: Kriteriji za razvrstavanje grupa poduzetnika

[4]Cirkveni, T. (2013.) Što donosi nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU. Računovodstvo, revizija i financije, 12/13, str. 30.

2.2. Financijsko izvještavanje

Poduzetnici su dužni sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja ili Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja sukladno odredbama Zakona o računovodstvu.

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su računovodstvena načela i pravila priznavanja, mjerenja i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja, dok Međunarodne standarde financijskog izvještavanja izdaje i usvaja Odbor za međunarodne računovodstvene standarde.[5]

2.2.1. Primjena standarda financijskog izvještavanja

Sukladno čl. 17. Zakona o računovodstvu mikro, mali i srednji poduzetnici kao i oni koji se ne mogu razvrstati po kriterijima navedenim u članku 5. Zakona, dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja.

Veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa[6] dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.

U slučaju da je ovisno društvo[7] obveznik primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, a matično društvo[8]sastavlja i prezentira konsolidirane financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, ono može odlučiti da svoje godišnje financijske izvještaje sastavlja i prezentira također primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.

[5] Vidi Uredba 1606/2002 (EZ) čl.2.
[6] Narodne novine (2015). Zakon o računovodstvu. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., čl.3., t.1.
[7] Ovisno društvo, odnosno društvo kći, je poduzetnik kojeg kontrolira matično društvo uključujući i bilo koje društvo koje kontrolira krajnje matično društvo.
[8] Matično društvo je poduzetnik koji kontrolira jedno ili više ovisnih društava.

2.2.2. Godišnji financijski izvještaji

Financijski izvještaji su skup pojedinih izvještaja za potrebe šireg kruga korisnika. Sastavljaju se za godišnje razdoblje poslovanja ili za razdoblja izvještavanja u tijeku godine. Cilj financijskih izvještaja je pružiti fer i istinit prikaz financijskog položaja, uspješnosti poslovanja i promjene financijskog položaja poduzetnika, što je korisno širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka. Ona daju sliku financijskih učinaka prošlih događaja i obično ne pružaju nefinancijske informacije, te iskazuju rezultate poslovanja za koje odgovara uprava društva.[9]

Godišnji financijski izvještaji, kako ih određuje Zakon, koje su poduzetnici dužni sastavljati su: bilanca (izvještaj o financijskom položaju), račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala, te bilješke uz financijske izvještaje.

Temeljni financijski izvještaji su bilanca i račun dobiti i gubitka, te bilješke uz financijske izvještaje. Te izvještaje trebaju sastavljati mali i mikro poduzetnici dok su svi ostali poduzetnici koji su obveznici primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja dužni sastavljati sve financijske izvještaje osim izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti. [10]

Godišnji financijski izvještaji sastavljaju se za poslovnu godinu. Poslovna godina u pravilu je kalendarska godina, ali poduzetnik može promijeniti poslovnu godinu u izvještajno razdoblje od bilo kojih dvanaest uzastopnih mjeseci ako o tome pravovremeno obavijesti Poreznu upravu. Poslovna godina može biti i razdoblje kraće od dvanaest uzastopnih mjeseci u slučaju osnivanja poduzetnika, nekih statusnih promjena, promjena poslovne godine, kao i kod likvidacije i stečaja. Poslovna godina obuhvaća razdoblje od početka do kraja postupka likvidacije, a ono može biti duže od dvanaest uzastopnih kalendarskih mjeseci. Godišnje financijske izvještaje potpisuju i za njih su odgovorni predsjednik uprave i svi članovi uprave, odnosno svi izvršni direktori poduzetnika, a u slučaju da subjekt nema upravu, odnosno izvršne direktore, izvještaje potpisuju osobe ovlaštene za njihovo zastupanje.

Zakonom o računovodstvu određena je obveza trajnog čuvanja godišnjih financijskih izvještaja u izvorniku.

[9] Brkanić, V. et al. (2011.). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF Plus, str. 44.
[10] Narodne novine (2015). Zakon o računovodstvu. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., čl.19.

2.3. Revizija godišnjih financijskih izvještaja

Zakon sukladno odredbama nove Direktive propisuje obvezu revizije godišnjih financijskih izvještaja, odvojenih i konsolidiranih, za subjekte od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa. Obvezi revizije podliježu i konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su matična društva srednjih i velikih grupa kao i odvojeni i konsolidirani izvještaji dioničkih društava, komanditnih društava, te društava s ograničenom odgovornošću čiji odvojeni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u dva od, u nastavku prikazana, tri uvjeta:

- svota ukupne aktive 15.000.000,00 kuna
- svota prihoda 30.000.000,00 kuna
- prosječan broj zaposlenih tijekom poslovne godine - 25[11].

Godišnji financijski izvještaji poduzetnika koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište, kao i onih koji su sudjelovali u poslovnim spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva također podliježu obvezi revizije.

Reviziju financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa, srednjih i velikih poduzeća obavlja jedan ili više ovlaštenih revizora ili revizorskih društava ovlaštenih od strane države za obavljanje zakonskih revizija na temelju odredbi Direktive 2006/46/EZ.

Ovlašteni revizori ili revizorska društva daju mišljenje o usklađenosti izvješća poslovodstva s financijskim izvještajem za istu godinu, te o usklađenosti izvješća poslovodstva s važećim zakonskim odredbama. Ovlašteni revizori ili revizorska društva izjavljuju jesu li tijekom provođenja revizije utvrdili značajne pogreške u izvješću poslovodstva te naznačuju prirodu takvih pogrešaka.[12]

Prema odredbama novog Zakona revizorsko izvješće treba sadržavati: uvod, opis opsega revizije, mišljenje revizora, pitanja na koja je ovlašteni revizor upozorio bez davanja kvalificiranog revizorskog mišljenja, mišljenje i izjava o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i vezanim izvješćima za određene vrste poduzeća.

[11] Narodne novine (2015). Zakon o računovodstvu. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15, 134/15, čl.20.
[12] Službeni list Europske unije, Direktiva 2013/34/EU, čl. 34.

U uvodu revizorskog izvješća definiraju se izvještaji koji su predmet revizije, zajedno sa okvirom financijskog izvještavanja koji je primijenjen pri njegovu sastavljanju.

Pri opisu opsega zakonske revizije definiraju se revizijski standardi primjenom kojih je sama revizija obavljena.

Mišljenje revizora može biti pozitivno, uvjetno ili negativno. Revizor izražava jasno mišljenje o tome pružaju li godišnji financijski izvještaji istinit i fer prikaz financijskog položaja poduzetnika u skladu sa Zakonom, Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (dalje: HSFI), odnosno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (dalje: MSFI) ili jesu li godišnji financijski izvještaji u skladu s propisima kojima se uređuje poslovanje poduzetnika ako propisi zahtijevaju takvo mišljenje revizora. Ovlašteni revizor može uskratiti mišljenje, odnosno suzdržati se od davanja mišljenja, ako ga nije u mogućnosti izraziti. U tom slučaju, kao i u slučaju da revizor izda negativno mišljenje, smatra se da godišnji financijski izvještaji poduzetnika nisu u skladu sa Zakonom jer ne pružaju istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja poduzetnika.

Revizor na temelju znanja i razumijevanja poslovanja poduzetnika i njegovog okruženja stečenog u okviru revizije daje izjavu o tome je li identificirao značajne pogrešne prikaze u godišnjem financijskom izvještaju.

Revizorsko izvješće potpisuje i datira ovlašteni revizor zajedno sa zakonskim zastupnikom revizorskog društva, samostalnim revizorom ili ovlaštenim revizorima zajedničkog revizorskog ureda.

3. ODREDBE NOVOG PRAVILNIKA O STRUKTURI I SADRŽAJU GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (dalje: Pravilnik) usklađen je s odredbama Zakona na temelju čl. 44. st. 1. Zakona.
Pravilnik, u skladu sa Zakonom, propisuje da su svi poduzetnici, subjekti od javnog interesa te fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit, osim onih poduzetnika čije je poslovanje uređeno posebnim propisima[13] dužni sastavljati, sljedeće financijske izvještaje:

- Izvještaj o financijskom položaju (bilancu),
- Račun dobiti i gubitka,
- Bilješke uz financijske izvještaje.

Uz temeljne financijske izvještaje poduzetnici koji se, u skladu s novom Direktivom, svrstavaju u srednje i velike, osim poduzetnika koji sastavljaju financijske izvještaje prema posebnim propisima, te subjekti od javnog interesa dužni su sastavljati i:

- Izvještaj o novčanim tokovima,
- Izvještaj o promjenama kapitala.

Subjekti od javnog interesa, kao i obveznici primjene MSFI-a uz sve prethodno navedene izvještaje dužni su sastavljati još i:

- Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Podaci u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o novčanim tokovima, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti iskazuju se za tekuću i prethodnu godinu u kunama.

[13] Narodne novine (2015). Zakon o računovodstvu. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., čl.19.st.6.

3.1. Izvještaj o financijskom položaju (bilanca)

Novi Pravilnik propisuje novu strukturu bilance. Izgled bilance, odnosno struktura, ne mijenja se od jedne financijske godine do druge. Odstupanja od ovog načela dopuštena su samo u iznimnim slučajevima kako bi se pružio istinit i fer prikaz aktive i pasive poduzeća, financijskog stanja, te dobiti ili gubitka, a razlozi takvog odstupanja objavljuju se, zajedno s obrazloženjem odstupanja, u bilješkama uz financijske izvještaje.

Nova struktura bilance zahtjeva neke dodatne podatke koji se odnose na povezane osobe. Tako su unutar pozicije financijske imovine ulaganja u udjele (dionice), ulaganja u vrijednosne papire, te dani zajmovi, depoziti i slično podijeljeni ulaganja unutar grupe i na ulaganja poduzetnika povezanih sudjelujućim interesom. Potraživanja za isporučene robe i usluge, te ostala potraživanja također su podijeljena na ona poduzetnika unutar grupe i ona poduzetnika povezanih sudjelujućim interesom. Obveze, kako dugoročne tako i kratkoročne, za primljene robe i usluge, zajmove, depozite i slično, te ostale obveze razvrstavaju se na one prema poduzetnicima unutar grupe i one prema društvima povezanim sudjelujućim interesom. Uz revalorizacijske rezerve uvedena je i kategorija rezerve fer vrijednosti. U nastavku je prikazan izgled bilance propisan novim Pravilnikom.

Oznaka pozicije	Naziv pozicije
	AKTIVA
A	**POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL**
B	**DUGOTRAJNA IMOVINA**
I	NEMATERIJALNA IMOVINA
1.	Izdaci za istraživanje i razvoj
2.	Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava
3.	Goodwill
4.	Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine
5.	Nematerijalna imovina u pripremi
6.	Ostala nematerijalna imovina
II	MATERIJALNA IMOVINA
1.	Zemljište
2.	Građevinski objekti
3.	Postrojenja i oprema
4.	Alati, pogonski inventar i transportna imovina
5.	Biološka imovina
6.	Predujmovi za materijalnu imovinu
7.	Materijalna imovina u pripremi
8.	Ostala materijalna imovina
9.	Ulaganja u nekretnine
III	DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA
1.	Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe
2.	Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe
3.	Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe
4.	Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom
5.	Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom
6.	Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom
7.	Ulaganja u vrijednosne papire
8.	Dani zajmovi, depoziti i slično
9.	Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela
10.	Ostala dugotrajna financijska imovina

IV	POTRAŽIVANJA
1.	Potraživanja od poduzetnika unutar grupe za isporučene robe i usluge
2.	Ostala potraživanja od poduzetnika unutar grupe
3.	Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom za isporučene robe i usluge
4.	Ostala potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom
5.	Potraživanja po osnovi obročne prodaje
6.	Ostala potraživanja
V	ODGOĐENA POREZNA IMOVINA
C	**KRATKOTRAJNA IMOVINA**
I	ZALIHE
1.	Sirovine i materijal
2.	Proizvodnja u tijeku
3.	Gotovi proizvodi
4.	Trgovačka roba
5.	Predujmovi za zalihe
6.	Dugotrajna imovina namijenjena prodaji
7.	Biološka imovina
II	POTRAŽIVANJA
1.	Potraživanja od poduzetnika unutar grupe za isporučene robe i usluge
2.	Ostala potraživanja od poduzetnika unutar grupe
3.	Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom za isporučene robe i usluge
4.	Ostala potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom
5.	Potraživanja od kupaca
6.	Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika
7.	Potraživanja od države i drugih institucija
8.	Ostala potraživanja

III	KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA
1.	Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe
2.	Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe
3.	Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe
4.	Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom
5.	Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom
6.	Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom
7.	Ulaganja u vrijednosne papire
8.	Dani zajmovi, depoziti i slično
9.	Ostala financijska imovina
IV	NOVAC U BANCI I BLAGAJNI
D	**PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI**
E	**UKUPNO AKTIVA**
F	**IZVANBILANČNI ZAPISI**
	PASIVA
A	**KAPITAL I REZERVE**
I	TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL
II	KAPITALNE REZERVE
III	REZERVE IZ DOBITI
1.	Zakonske rezerve
2.	Rezerve za vlastite dionice
3.	Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)
4.	Statutarne rezerve
5.	Ostale rezerve
IV	REVALORIZACIJSKE REZERVE
V	REZERVE FER VRIJEDNOSTI
1.	Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju
2.	Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova
3.	Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu
VI	ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK
1.	Zadržana dobit
2.	Preneseni gubitak
VII	DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE
1.	Dobit poslovne godine
2.	Gubitak poslovne godine
VIII	MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES

B	**REZERVIRANJA**
1.	Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze
2.	Rezerviranja za porezne obveze
3.	Rezerviranja za započete sudske sporove
4.	Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava
5.	Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima
6.	Druga rezerviranja
C	**DUGOROČNE OBVEZE**
1.	Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za primljene robe i usluge
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe
3.	Ostale obveze prema poduzetnicima unutar grupe
4.	Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom za primljene robe i usluge
5.	Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom
6.	Ostale obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom
7.	Obveze za zajmove, depozite i slično
8.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama
9.	Obveze za predujmove
10.	Obveze prema dobavljačima
11.	Obveze po vrijednosnim papirima
12.	Ostale dugoročne obveze
13.	Odgođena porezna obveza

D	**KRATKOROČNE OBVEZE**
1.	Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za primljene robe i usluge
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe
3.	Ostale obveze prema poduzetnicima unutar grupe
4.	Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom za primljene robe i usluge
5.	Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom
6.	Ostale obveza prema društvima povezanim sudjelujućim interesom
7.	Obveze za zajmove, depozite i slično
8.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama
9.	Obveze za predujmove
10.	Obveze prema dobavljačima
11.	Obveze po vrijednosnim papirima
12.	Obveze prema zaposlenicima
13.	Obveze za poreze, doprinose i slična davanja
14.	Obveze s osnove udjela u rezultatu
15.	Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji
16.	Ostale kratkoročne obveze
E	**ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA**
F	**UKUPNO – PASIVA**
G	**IZVANBILANČNI ZAPISI**

Tablica 3: Prikaz strukture i sadržaja bilance[14]

[14] Narodne novine (2015). Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., prilog I.

3.2. Račun dobiti i gubitka

Novim Pravilnikom propisan je i novi izgled računa dobiti i gubitka. Prema odredbama novog Pravilnika prihodi od prodaje i ostali poslovni prihodi, razvrstavaju se na one ostvarene s poduzetnicima unutar grupe, s društvima povezanim sudjelujućim interesom, te s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama. Unutar pozicije poslovnih rashoda troškovi sirovina i materijala, troškovi prodane robe i ostali troškovi također se dijele na one ostvarene s poduzetnicima unutar grupe, s društvima povezanim sudjelujućim interesom, te s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama. Financijski prihodi i rashodi, odnosno prihodi od ulaganja, kamate i tečajne razlike novim su Pravilnikom podijeljeni na prihode i rashode ostvarene s poduzetnicima unutar grupe i s poduzetnicima povezanim sudjelujućim interesom. Sukladno novoj strukturi računa dobiti i gubitka više se ne iskazuju izvanredni poslovni prihodi i rashodi, već se isti smatraju ostalim prihodima i rashodima.

Račun dobiti i gubitka, kao i bilanca, ne smije se mijenjati iz godine u godinu. Odstupanja od ovog načela dopuštena su samo u iznimnim slučajevima kako bi se pružio istinit i fer prikaz aktive i pasive poduzeća, njegovog financijskog stanja, te dobiti ili gubitka, a razlozi takvog odstupanja objavljuju se, zajedno s obrazloženjem odstupanja, u bilješkama uz financijske izvještaje.

U nastavku je prikazana struktura i sadržaj računa dobiti i gubitka propisana novim Pravilnikom.

Oznaka pozicije	Naziv pozicije
I	**POSLOVNI PRIHODI**
1.	Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe
2.	Prihodi od prodaje s društvima povezanim sudjelujućim interesom
3.	Prihodi od prodaje s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama
4.	Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe
5.	Ostali poslovni prihodi s društvima povezanim sudjelujućim interesom
6.	Ostali poslovni prihodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama
II	**POSLOVNI RASHODI**
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda
2.	Materijalni troškovi
a)	Troškovi sirovina i materijala s poduzetnicima unutar grupe
b)	Troškovi sirovina i materijala s društvima povezanim sudjelujućim interesom
c)	Troškovi sirovina i materijala s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama
d)	Troškovi prodane robe s poduzetnicima unutar grupe
e)	Troškovi prodane robe s društvima povezanim sudjelujućim interesom
f)	Troškovi prodane robe s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama
g)	Ostali vanjski troškovi s poduzetnicima unutar grupe
h)	Ostali vanjski troškovi s društvima povezanim sudjelujućim interesom
i)	Ostali vanjski troškovi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama
3.	Troškovi osoblja
a)	Neto plaće i nadnice
b)	Troškovi poreza i doprinosa iz plaća
c)	Doprinosi na plaće
4.	Amortizacija
5.	Ostali troškovi s poduzetnicima unutar grupe
6.	Ostali troškovi s društvima povezanim sudjelujućim interesom
7.	Ostali troškovi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama
8.	Vrijednosna usklađenja
a)	dugotrajne imovine osim financijske imovine
b)	kratkotrajne imovine osim financijske imovine
9.	Rezerviranja
a)	Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze
b)	Rezerviranja za porezne obveze
c)	Rezerviranja za započete sudske sporove
d)	Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava

e)	Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima
f)	Druga rezerviranja
10.	Ostali poslovni rashodi s poduzetnicima unutar grupe
11.	Ostali poslovni rashodi s društvima povezanim sudjelujućim interesom
13.	Ostali poslovni rashodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama
III	**FINANCIJSKI PRIHODI**
1.	Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe
2.	Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom
3.	Kamate iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe
4.	Kamate iz odnosa s društvima povezanim sudjelujućim interesom
5.	Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe
6.	Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s društvima povezanim sudjelujućim interesom
7.	Kamate, tečajne razlike, dividende, slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama
8.	Nerealizirani dobici (prihodi) od financijske imovine
9.	Ostali financijski prihodi
IV	**FINANCIJSKI RASHODI**
1.	Kamate s poduzetnicima unutar grupe
2.	Kamate s društvima povezanim sudjelujućim interesom
3.	Tečajne razlike i drugi rashodi s društvima poduzetnicima unutar grupe
4.	Tečajne razlike i drugi rashodi s društvima povezanim sudjelujućim interesom
5.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama
6.	Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine
7.	Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto)
8.	Ostali financijski rashodi
V	**UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM**
VI	**UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA**
VII	**UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM**
VIII	**UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA**
IX	**UKUPNI PRIHODI**
X	**UKUPNI RASHODI**
XI	**DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA**
1.	Dobit prije oporezivanja
2.	Gubitak prije oporezivanja
XII	**POREZ NA DOBIT**

XIII	**DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA**
1.	Dobit razdoblja
2.	Gubitak razdoblja
	PREKINUTO POSLOVANJE (popunjava poduzetnik obveznik primjene MSFI-a samo ako ima prekinuto poslovanje)
XIV	**DOBIT ILI GUBITAK PREKINUTOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA**
1.	Dobit prekinutog poslovanja prije oporezivanja
2.	Gubitak prekinutog poslovanja prije oporezivanja
XV	**POREZ NA DOBIT PREKINUTOG POSLOVANJA**
1.	Dobit prekinutog poslovanja za razdoblje
2.	Gubitak prekinutog poslovanja za razdoblje
	UKUPNO POSLOVANJE (popunjava samo poduzetnik obveznik primjene MSFI-a koji ima prekinuto poslovanje)
XVI	**DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA**
1.	Dobit prije oporezivanja
2.	Gubitak prije oporezivanja
XVII	**POREZ NA DOBIT**
XVIII	**DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA**
1.	Dobit razdoblja
2.	Gubitak razdoblja
	DODATAK RDG-u (popunjava poduzetnik koji sastavlja konsolidirane godišnje financijske izvještaje)
XIV	**DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA**
1.	Pripisana imateljima kapitala matice
2.	Pripisana manjinskom (nekontrolirajućem) interesu

Tablica 4: Prikaz strukture i sadržaja računa dobiti i gubitka[15]

[15] Narodne novine (2015). Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., prilog I.

3.3. Bilješke uz financijske izvještaje

Bilješke uz financijske izvještaje sadrže dodatne i dopunske informacije koje nisu prezentirane u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o novčanim tokovima i izvještaju o promjenama kapitala sukladno odredbama odgovarajućih standarda financijskog izvještavanja.[16]

Novim Zakonom proširen je sadržaj bilješki uz financijske izvještaje. Bilješke, između ostalog, moraju sadržavati sljedeće informacije:

1) Usvojene računovodstvene politike;
2) U slučaju da se vrijednost dugotrajne imovine iskazuje prema revaloriziranoj vrijednosti, tablicu koja prikazuje
    a. kretanja revalorizacijske pričuve u financijskoj godini, uz objašnjenje poreznog tretmana sadržanih stavki i
    b. knjigovodstvenu vrijednost revalorizirane dugotrajne imovine koja bi bila iskazana u bilanci da ta imovina nije revalorizirana;
3) Ako se financijski instrumenti i/ili druge imovine mjere po fer vrijednosti:
    a. pretpostavke, modele i metode koji su korišteni u procjeni fer vrijednosti,
    b. promjene fer vrijednosti za svaku poziciju financijskih instrumenata ili druge imovine koje su izravno uključene u račun dobiti i gubitka kao i promjene uključene u pričuve fer vrijednosti,
    c. podatke o iznosu i vrsti za svaku kategorije izvedenih financijskih instrumenata, zajedno sa podacima o bitnim rokovima i uvjetima koji mogu utjecati na iznos, ročnost i sigurnost budućih novčanih tokova,
    d. tablicu s prikazom promjena u pričuvi fer vrijednosti tijekom financijske godine;
4) Ukupan iznos svih financijskih obveza, jamstava ili izvanrednih izdataka koji nisu iskazani u bilanci, te naznaku vrste i oblika svako vrijednosnog instrumenta osiguranja, preuzete obveze koje se odnose na mirovine i povezana društva ili pridružena društva;
5) Iznos predujmova i odobrenih zajmova članovima administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela, zajedno s podacima o svim uvjetima, obvezama i promjenama;

[16] Narodne novine (2015), Zakon o računovodstvu, Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., čl. 3.

6) Iznos i vrstu svake stavke prihoda i rashoda koja odskače od ostalih bilo po iznosu ili vrsti;
7) Obveze društva čiji je rok dospijeća duži od pet godina, kao i ukupna zaduženja pokrivena vrijednosnim instrumentima osiguranja, uz naznaku vrste i oblika instrumenta osiguranja;
8) Prosječan broj zaposlenika tijekom financijske godine.

3.4. Ostali izvještaji propisani novim Pravilnikom

Novim Pravilnikom propisan je izgled izvještaja o novčanim tokovima, izvještaj o o promjenama kapitala koji dosad nije bio propisan, te izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Izvještaj o novčanim tokovima prikazuje primitke i izdatke novca i novčanih ekvivalenata u određenom vremenskom razdoblju. Novi Pravilnik propisuje strukturu i sadržaj izvještaja o novčanim tokovima prema indirektnoj i direktnoj metodi. Direktnom metodom iskazuju se osnovne vrste novčanih primitaka i izdataka od poslovnih aktivnosti, nakon toga zbroj odnosno novčani tok. Indirektnom metodom novčani tok od poslovnih aktivnosti utvrđuje se neizravno, tj. prilagodbom neto dobiti društva za učinke od: povećanja ili smanjenja zaliha, potraživanja i obveza; amortizacije dugotrajne imovine; prihoda i rashoda od prodaje dugotrajne imovine (koji se odnose na investicijske aktivnosti), prihoda i rashoda od otpisa dugova (financijske aktivnosti). Novim Pravilnikom u novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti prema indirektnoj metodi dodane su stavke:

- dobitci i gubitci od prodaje i vrijednosna usklađenja materijalne i nematerijalne imovine,
- dobitci i gubitci od prodaje, nerealizirani dobitci i gubitci i vrijednosna usklađenja financijske imovine,
- prihodi od kamata i dividendi,
- rashodi od kamata,
- rezerviranja,
- tečajne razlike (nerealizirane),
- ostala usklađenja za nenovčane transakcije i nerealizirane dobitke i gubitke.

Također, u novčane izdatke od investicijskih aktivnosti uvrštena je nova stavka stjecanje ovisnog društva, umanjeno za stečeni novac, a pod novčane primitke od financijskih aktivnosti uvedeni su novčani primici od povećanja temeljnog (upisanog) kapitala. Prema novom Pravilniku u izvještaj je potrebno uključiti i nerealizirane tečajne razlike po novcu i novčanim ekvivalentima. Izvještaj o novčanim tokovima prema direktnoj metodi novim Pravilnikom nije puno izmijenjen. Kao i u izvještaju prema indirektnoj metodi u novčane izdatke od investicijskih aktivnosti uključeno je stjecanje ovisnog društva, umanjeno za stečeni novac, u novčane primitke od financijskih aktivnosti dodani su primici od povećanja temeljnog (upisanog) kapitala, te su pod neto novčanim tokovima od financijskih aktivnosti uvedene nerealizirane tečajne razlike u novcu i novčanim ekvivalentima. U nastavku je prikazana struktura i sadržaj izvještaja o novčanim tokovima prema direktnoj i indirektnoj metodi propisan novim Pravilnikom.

Oznaka pozicije	Naziv pozicije
	NOVČANI TOKOVI OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI
1.	Dobit prije oporezivanja
2.	Usklađenja:
A	Amortizacija
B	Dobici i gubici od prodaje i vrijednosna usklađenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine
C	Dobici i gubici od prodaje, nerealizirani dobici i gubici i vrijednosna usklađenja financijske imovine
D	Prihodi od kamata i dividendi
E	Rashodi od kamata
F	Rezerviranja
G	Tečajne razlike (nerealizirane)
H	Ostala usklađenja za nenovčane transakcije i nerealizirane dobitke i gubitke
I	**Povećanje ili smanjenje novčanih tokova prije promjena u radnom kapitalu**
3.	Promjene u radnom kapitalu
A	Povećanje ili smanjenje kratkoročnih obveza
B	Povećanje ili smanjenje kratkotrajnih potraživanja
C	Povećanje ili smanjenje zaliha
D	Ostala povećanja ili smanjenja radnog kapitala
II	**Novac iz poslovanja**
4.	Novčani izdaci za kamate
5.	Plaćeni porez na dobit
A	**NETO NOVČANI TOKOVI OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI**
	NOVČANI TOKOVI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI
1.	Novčani primici od prodaje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine
2.	Novčani primici od prodaje financijskih instrumenata
3.	Novčani primici od kamata
4.	Novčani primici od dividendi
5.	Novčani primici s osnove povrata danih zajmova i štednih uloga
6.	Ostali novčani primici od investicijskih aktivnosti
III	**Ukupno novčani primici od investicijskih aktivnosti**
1.	Novčani izdaci za kupnju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine
2.	Novčani izdaci za stjecanje financijskih instrumenata
3.	Novčani izdaci s osnove danih zajmova i štednih uloga za razdoblje
4.	Stjecanje ovisnog društva, umanjeno za stečeni novac

5.	Ostali novčani izdaci od investicijskih aktivnosti
IV	**Ukupno novčani izdaci od investicijskih aktivnosti**
B	**NETO NOVČANI TOKOVI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**
	NOVČANI TOKOVI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI
1.	Novčani primici od povećanja temeljnog (upisanog) kapitala
2.	Novčani primici od izdavanja vlasničkih i dužničkih financijskih instrumenata
3.	Novčani primici od glavnice kredita, pozajmica i drugih posudbi
4.	Ostali novčani primici od financijskih aktivnosti
V	**Ukupno novčani primici od financijskih aktivnosti**
1.	Novčani izdaci za otplatu glavnice kredita, pozajmica i drugih posudbi i dužničkih financijskih instrumenata
2.	Novčani izdaci za isplatu dividendi
3.	Novčani izdaci za financijski najam
4.	Novčani izdaci za otkup vlastitih dionica i smanjenje temeljnog (upisanog) kapitala
5.	Ostali novčani izdaci od financijskih aktivnosti
VI	**Ukupno novčani izdaci od financijskih aktivnosti**
C	**NETO NOVČANI TOKOVI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**
1.	Nerealizirane tečajne razlike po novcu i novčanim ekvivalentima
D	**NETO POVEĆANJE ILI SMANJENJE NOVČANIH TOKOVA**
E	**NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA POČETKU RAZDOBLJA**
F	**NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA KRAJU RAZDOBLJA**

Tablica 5: Prikaz strukture izvještaja o novčanim tokovima prema indirektnoj metodi[17]

[17] Narodne novine (2015). Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., prilog I.

Oznaka pozicije	Naziv pozicije
	NOVČANI TOKOVI OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI
1.	Novčani primici od kupaca
2.	Novčani primici od tantijema, naknada, provizija i slično
3.	Novčani primici od osiguranja za naknadu šteta
4.	Novčani primici s osnove povrata poreza
5.	Novčani izdaci dobavljačima
6.	Novčani izdaci za zaposlene
7.	Novčani izdaci za osiguranje za naknade šteta
8.	Ostali novčani primici i izdaci
I	**Novac iz poslovanja**
9.	Novčani izdaci za kamate
10.	Plaćeni porez na dobit
A)	**NETO NOVČANI TOKOVI OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI**
	NOVČANI TOKOVI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI
1.	Novčani primici od prodaje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine
2.	Novčani primici od prodaje financijskih instrumenata
3.	Novčani primici od kamata
4.	Novčani primici od dividendi
5.	Novčani primici s osnove povrata danih zajmova i štednih uloga
6.	Ostali novčani primici od investicijskih aktivnosti
II	**Ukupno novčani primici od investicijskih aktivnosti**
1.	Novčani izdaci za kupnju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine
2.	Novčani izdaci za stjecanje financijskih instrumenata
3.	Novčani izdaci s osnove danih zajmova i štednih uloga
4.	Stjecanje ovisnog društva, umanjeno za stečeni novac
5.	Ostali novčani izdaci od investicijskih aktivnosti
III	**Ukupno novčani izdaci od investicijskih aktivnosti**
B)	**NETO NOVČANI TOKOVI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**
	NOVČANI TOKOVI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI
1.	Novčani primici od povećanja temeljnog (upisanog) kapitala
2.	Novčani primici od izdavanja vlasničkih i dužničkih financijskih instrumenata
3.	Novčani primici od glavnice kredita, pozajmica i drugih posudbi
4.	Ostali novčani primici od financijskih aktivnosti
IV	**Ukupno novčani primici od financijskih aktivnosti**
1.	Novčani izdaci za otplatu glavnice kredita, pozajmica i drugih posudbi i dužničkih

	financijskih instrumenata
2.	Novčani izdaci za isplatu dividendi
3.	Novčani izdaci za financijski najam
4.	Novčani izdaci za otkup vlastitih dionica i smanjenje temeljnog (upisanog) kapitala
5.	Ostali novčani izdaci od financijskih aktivnosti
V	**Ukupno novčani izdaci od financijskih aktivnosti**
C)	**NETO NOVČANI TOKOVI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**
1.	Nerealizirane tečajne razlike po novcu i novčanim ekvivalentima
D)	**NETO POVEĆANJE ILI SMANJENJE NOVČANIH TOKOVA**
E)	**NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA POČETKU RAZDOBLJA**
F)	**NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA KRAJU RAZDOBLJA**

Tablica 6: Prikaz strukture izvještaja o novčanim tokovima prema direktnoj metodi[18]

Prema novom Pravilniku izvještaj o promjenama kapitala podijeljen je na imatelje kapitala matice, te one s manjinskim (nekontrolirajućim) interesom. Rezerve iz dobiti podijeljene su na: zakonske rezerve, rezerve za vlastite dionice, statutarne rezerve, revalorizacijske rezerve i ostale rezerve. Uvedene su stavke fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju, učinkoviti dio zaštite novčanih tokova i učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvo.

Novim je Pravilnikom propisana struktura i sadržaj izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Ostala sveobuhvatna dobit je rezultat ekonomskih uvjeta poslovanja o kojoj trebaju izvještavati obveznici primjene MSFI-a, a uključuje sljedeće stavke:

- tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja,
- promjene revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine,
- dobitak/gubitak s osnove naknadnog vrednovanja financijske imovine raspoložive za prodaju,
- dobitak/gubitak s osnove učinkovite zaštite novčanih tokova i zaštite neto ulaganja u inozemstvu,
- udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društva povezanih sudjelujućim interesom,

[18] Narodne novine (2015). Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15, 134/15, prilog I.

- aktuarski dobici/gubici po planovima definiranih primanja,
- ostale nevlasničke promjene kapitala.

3.5. Ostali financijski izvještaji prema novom Zakonu

Uz izvještaje koji su ranije navedeni novi Zakon propisuje da godišnje izvješće uz godišnje financijske izvještaje i revizorsko izvješće, ako je propisana obveza revizije, mora sadržavati i izvješće poslovodstva, izjavu o primjeni kodeksa korporativnog poslovanja i izvještaj o plaćanjima javnom sektoru. Izvješće poslovodstva mora sadržavati sveobuhvatnu analizu razvoja i rezultata poslovanja poduzetnika i njegova položaja, zajedno s opisom glavnih rizika i neizvjesnosti s kojima se suočava. Ako je to potrebno za razumijevanje razvoja, rezultata poslovanja i njegova položaja, u analizi moraju biti uključeni financijski pokazatelji, kao i nefinancijski, ako su relevantni i primjereni za određeno poslovanje. Izvješće poslovodstva može upućivati i dodatno objašnjavati iznose iskazane u godišnjim financijskim izvještajima.
Izvješće poslovodstva treba sadržavati sljedeće:

- prikaz vjerojatnog budućeg razvoja poduzetnikova poslovanja,
- aktivnosti istraživanja i razvoja,
- podatke o otkupu vlastitih dionica sukladno propisu kojim se uređuju trgovačka društva,
- podatke o postojećim podružnicama poduzetnika,
- podatke o korištenim financijskim instrumentima, ako je to značajno za procjenu imovine, obveza, financijskog položaja i uspješnosti poslovanja, zajedno sa ciljevima i politikom upravljanja financijskim rizicima i informacijama o izloženosti poduzetnika cjenovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku novčanog toka.

Mikro i mali poduzetnici dužni su sastavljati samo godišnje financijske izvještaje sukladno čl. 19. Zakona, te u bilješkama uz godišnje financijske izvještaje navesti informacije o otkupu vlastitih dionica, odnosno udjela, a srednji poduzetnici nisu dužni u izvješće poslovodstva uključivati nefinancijske pokazatelje.

Subjekti od javnog interesa u godišnje izvješće obvezni su uključiti i izjavu o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja, a ono mora sadržavati:

- informacije o kodeksu korporativnog upravljanja koji poduzetnik mora primjenjivati ili kojeg dobrovoljno primjenjuje, te sve relevantne informacije o primijenjenim mjerama korporativnog upravljanja koji nisu zakonski propisani, a uz njih mora navesti i gdje su oni javno dostupni, te ih javno objaviti ukoliko nisu propisane zakonom,
- ako poduzetnik u okviru zakona odstupa od obveznog ili dobrovoljno prihvaćenog kodeksa korporativnog upravljanja dužan je navesti dijelove kodeksa od kojih odstupa te objasniti razloge odstupanja,
- opis glavnih elemenata poduzetnikova sustava unutarnje kontrole i upravljanja rizikom u odnosu na postupak financijskog izvještavanja,
- podatke o značajnim neposrednim i posrednim imateljima dionica u društvu, imateljima vrijednosnih papira s posebnim pravima kontrole i opisom tih prava, ograničenjima 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, pravila o imenovanju i opozivu članova uprave, izvršnih direktora, nadzornog i upravnog odbora, izmjeni statuta itd.,[19]
- opis načina rada glavne skupštine te njezina ovlaštenja, prava dioničara te kako se njihova prava realiziraju ako ove informacije nisu javno dostupne u zakonskim propisima,
- sustav i rad izvršnih, upravljačkih i nadzornih tijela i njihovih odbora.

Subjekti od javnog interesa koji obavljaju djelatnost rudarstva i vađenja ili djelatnost sječe primarnih šuma dužni su u godišnje izvješće uključiti i izvještaj o plaćanjima javnom sektoru. Poduzetnici koji su matična društva ili društva kćeri i podliježu pravu države članice Europske unije nemaju obvezu podnošenja izvješća o plaćanjima u javnom sektoru ako su ispunjena oba sljedeća uvjeta:

1) matično društvo podliježe pravu države članice,

[19] Narodne novine (2015). Zakon o računovodstvu. Zagreb, Narodne novine d.d., 78/15., 134/15., čl. 22., st. 4.

2) plaćanja poduzetnika javnom sektoru uključena su u konsolidirani izvještaj o plaćanjima javnom sektoru koji sastavlja to matično društvo u skladu s odredbama čl. 28. Zakona o sastavljanju konsolidiranog izvješća o plaćanjima javnom sektoru.

U izvještaj se ne uključuju pojedinačna plaćanja do iznosa od 750.000 kuna ili povezana pojedinačna plaćanja u ukupnom iznosu do 750.000 kuna.
Izvještaj mora uključivati sljedeće podatke:

- ukupni iznos plaćen svakom javnom sektoru,
- ukupni iznos plaćanja po vrstama plaćanja[20] za svaki javni sektor posebno,
- ako su plaćanja vezana uz određeni projekt mora se iskazati iznos plaćanja po vrstama za svaki pojedinačni projekt i ukupni iznos plaćanja za svaki pojedinačni projekt.

[20] Prema čl. 3. st. 13. Zakona plaćanje u smislu čl. 27. je iznos plaćen u novcu ili naravi, a obuhvaća: naknade za prava vezana za proizvodnju; poreze koji se obračunavaju na dobit, proizvodnju ili dobit trgovačkih društava isključujući porez na dodanu vrijednost, porez na dohodak ili porez na promet; naknade za korištenje prava; dividende; bonuse vezane uz ugovaranje, otkrivanje i proizvodnju; naknade za licencije, najamnine, ulazne naknade i druge naknade za licencije i/ili koncesije; plaćanja za poboljšanje infrastrukture.

4. ZAHTJEVI IZMIJENJENIH HRVATSKIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Odbor za standarde financijskog izvještavanja 27. srpnja 2015. godine donio je nove HSFI-e na temelju čl. 44. st. 5. Zakona, koji su izmijenjeni i dopunjeni sukladno zahtjevima nove Direktive. Novi HSFI-i sadrže zahtjeve priznavanja, mjerenja, procjenjivanja, prezentiranja i objavljivanja transakcija važnih za financijske izvještaje opće namjene poduzetnika koji ostvaruju dobit ili gubitak. Uređuju sastavljanje, prezentiranje i objavljivanje financijskih izvještaja za poduzetnike koji nisu obveznici primjene MSFI-a, sukladno Zakonu. Posebno su namijenjeni mikro, malim i srednjim poduzetnicima koji prevladavaju u hrvatskom gospodarstvu. Poduzetnici koji sastavljaju svoje financijske izvještaje u skladu s HSFI-ima moraju objaviti u bilješkama izjavu o njihovoj primjeni i sukladnosti.[21]

HSFI-i ustvari predstavljaju računovodstvena načela i pravila koja primjenjuje računovodstvena struka, a njihova svrha je:

- propisati osnovu za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja,
- pomoći revizorima pri formiranju mišljenja o usklađenosti financijskih izvještaja sa HSFI,
- pomoći korisnicima financijskih izvještaja pri tumačenju podataka i informacija navedenih u financijskim izvještajima.

Cilj HSFI-a jest razvoj računovodstvenih standarda u javnom interesu, koji zahtijevaju kvalitetne, transparentne i usporedive informacije u financijskim izvještajima.
HSFI-i obuhvaćaju i razrađuju sedamnaest (17) poglavlja koji su numerički označeni, a to su:

- HSFI 1 – Financijski izvještaji
- HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji
- HSFI 3– Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena, pogreške
- HSFI 4 – Događaji nakon datuma bilance

[21] Hrvatski standardi financijskog izvještavanja. URL: http://www.osfi.hr/. [pristupljeno: 20. svibnja 2016.]

- HSFI 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina
- HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina
- HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine
- HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
- HSFI 9 – Financijska imovina
- HSFI 10 – Zalihe
- HSFI 11 – Potraživanja
- HSFI 12 – Kapital
- HSFI 13 – Obveze
- HSFI 14 – Vremenska razgraničenja
- HSFI 15 – Prihodi
- HSFI 16 – Rashodi
- HSFI 17 – Poljoprivreda

4.1. Izmjene standarda koje se odnose na financijsko izvještavanje

HSFI 1 – Financijski izvještaji propisuje osnovu za prezentiranje financijskih izvještaja opće namjene kako bi se osigurala usporedivost s financijskim izvještajima za prethodno razdoblje i s financijskim izvještajima drugih poduzetnika. Ovaj Standard primjenjuje se pri sastavljanju, prezentiranju i objavljivanju financijskih izvještaja s općom namjenom. Financijski izvještaji trebaju pružiti istinit i fer prikaz financijskog položaja, uspješnosti i novčanih tokova poduzetnika, a ako se ono, zbog neke specifične situacije, ne može postići primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja poduzetnik može odstupiti od standarda na način da osigura istinit i fer prikaz imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda poduzetnika.

U HSFI-u 1 navode se i definiraju financijski izvještaji, kako pojedinačni, tako i konsolidirani, pojedine stavke, te način prikazivanja tih stavaka.

Uskladom HSFI-a s Direktivom u HSFI 1 dodane su definicije koje se odnose na investicijskog poduzetnika i poduzetnika koji je financijski holding. Pojam investicijskog poduzetnika definiran je u t.1.18. HSFI 1, a njime se označava:

- poduzetnik čiji je isključivi cilj ulaganje sredstava u različite vrijednosne papire, nekretnine i ostalu imovinu s jedinim ciljem raspoređivanja investicijskog rizika i davanja dioničarima dobiti od rezultata upravljanja njihovom imovinom,
- poduzetnike koji su povezani s investicijskim poduzetnicima s fiksnim kapitalom, ako je jedini cilj tako povezanih poduzetnika stjecanje u potpunosti uplaćenih dionica koje su izdali ti investicijski poduzetnici.

Pojam financijskog holding poduzetnika definiran je u t. 1.19 HSFI 1, a podrazumijeva onog poduzetnika čiji je jedini cilj stjecati udjele kod drugih poduzetnika i upravljati takvim udjelima i pretvarati ih u dobitak, a bez izravnog ili neizravnog uključivanja u upravljanje tim poduzetnicima, ne dovodeći u pitanje njihova prava kao imatelja udjela.

U HSFI 1 uveden je i novi termin rezerve fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju koji je u Izvještaju o promjenama kapitala (HSFI t. 1.39.) zamijenio pojam revalorizacije financijske imovine raspoložive za prodaju. Rezerve fer vrijednosti uključuju i učinkoviti dio zaštite novčanog tijeka i zaštitu s osnove ulaganja u inozemno poslovanje.

Prema novom HSFI-u 1, mikro i mali poduzetnici obvezni su u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti sve informacije kao i srednji poduzetnici koje su definirane u t. 1.42., a one uključuju informacije o iznosu dividendi, naknadama članovima administrativnih, upravnih i nadzornih tijela, dugoročnim obvezama koje dospijevaju nakon više od pet godina, ukupnim zaduženjima koja su pokrivena vrijednosnim instrumentima osiguranja.

Prema novom HSFI-u 2 konsolidirani godišnji financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe društava u kojoj određeno društvo (matično društvo) nad jednim ili više ovisnih društava (društava kćeri[22]) ima prevladavajući utjecaj, odnosno kontrolu, na određivanje financijskih i poslovnih politika, a prikazuju grupu kao cjelinu. Konsolidirane financijske izvještaje dužno je sastavljati matično društvo i sva njegova društva kćeri. Definicija matičnog društva izmijenjena je i usklađena s odredbama nove Direktive, koja je propisana i novim Zakonom, a matičnim društvom smatra se ono koje ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta[23]:

[22] *Društvo kći* (ovisno društvo) je društvo pod kontrolom matičnog društva, a uključuje i sva društva kćeri krajnjeg matičnog društva.
[23] Hrvatski standardi financijskog izvještavanja. URL: http://www.osfi.hr/. [pristupljeno: 20. svibnja 2016.]

1) ima većinu glasačkih prava dioničara ili članova u drugom društvu (ovisnom društvu);
2) ima pravo imenovati ili opozvati većinu članova administrativnog, upravljačkog ili nadzornog tijela drugog društva (ovisnog društva), a istodobno je dioničar ili član tog društva;
3) temeljem ugovora koje je zaključio s njima ili odredaba u osnivačkom aktu ovisnog društva, ima pravo primijeniti svoj prevladavajući utjecaj na ovisno društvo u kojem je dioničar ili član;
4) jest dioničar ili član društva, te je imenovalo većinu članova administrativnih, upravljačkih ili nadzornih tijela u ovisnom društvu ili ima isključivu kontrolu nad većinom glasačkih prava dioničara ili članova ovisnog društva;
5) ako može ostvarivati ili ostvaruje vladajući utjecaj ili kontrolu nad drugim društvom;
6) ako se matičnim ili ovisnim društvom upravlja na jedinstvenoj osnovi na temelju ugovora, osnivačkog akta ili statuta;
7) ako je obveznik primjene MSFI-a pojedinačno ili kao grupa te je prema tim standardima obvezan sastavljati konsolidirane financijske izvještaje.

U HSFI-u 2 uveden je i novi pojam društva povezana sudjelujućim interesom. Taj pojam označava društvo u kojem drugo društvo ima sudjelujući udjel ili interes i nad čijom operativnom i financijskom politikom to drugo društvo vrši značajan utjecaj. Smatra se da neko društvo ima značajan utjecaj, izravno ili neizravno, nad drugim društvom ako ima 20% ili više glasačkih prava dioničara ili članova u tom drugom društvu. Znatno ili većinsko pravo drugog ulagatelja nužno ne priječi da ulagatelj ima značajan interes.

Usklađivanjem s Direktivom izmijenjena je definicija fer vrijednosti koja sada označava iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.

Proširena je i definicija povezane osobe ili poduzetnika koji je povezan s izvještajnim poduzetnikom u t. 2.22., a njome pojam povezana osoba označava:

1) osobu ili člana uže obitelji te osobe ukoliko:
    - ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim poduzetnikom,
    - ima značajan utjecaj na izvještajnog poduzetnika,

- je član ključnog rukovodstva izvještajnog poduzetnika ili njegova matičnog društva.

2) poduzetnika koji je povezan s izvještajnim poduzetnikom ukoliko ispunjava jedan od sljedećih uvjeta:
   - poduzetnik i izvještajni poduzetnik su članovi iste grupe,
   - jedan poduzetnik je ovisno društvo ili zajednički poduzetnik drugog poduzetnika (ili društvo povezano sudjelujućim interesom ili zajednički pothvat poduzetnika koji je član grupe čiji je član i taj drugi poduzetnik),
   - oba poduzetnika su zajednički pothvati iste treće strane,
   - jedan je poduzetnik zajednički pothvat trećeg poduzetnika, a drugi je poduzetnik društvo povezano sudjelujućim interesom toga trećeg poduzetnika,
   - poduzetnik je mirovinski fond zaposlenih ili u izvještajnom poduzetniku, ili u poduzetniku koji je povezan s izvještajnim poduzetnikom. Ako je izvještajni poduzetnik takav mirovinski fond, poslodavci koji uplaćuju u taj fond su također povezani s izvještajnim poduzetnikom,
   - poduzetnik je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom osobe navedene pod 1),
   - osoba ili član uže obitelji te osobe koja ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim poduzetnikom ima značajan utjecaj u poduzetniku ili je član ključnog rukovodstva poduzetnika ili njegova matičnog društva.

U HSFI-u 2 ukinuta je razmjerna konsolidacija koja je bila definirana kao računovodstvena metoda kojom se pothvatnikov udjel u svakom dijelu imovine, obveza, prihoda i rashoda nekog zajedničkog kontroliranog poduzetnika spaja, stavku po stavku, sa sličnim stavkama u financijskim izvještajima pothvatnika ili se iskazuju kao zasebne stavke u financijskim izvještajima pothvatnika.

Od sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja prema novom HSFI-u 2 izuzeta su matična društva koja sastavljaju izvještaje za male grupe osim onih matičnih društava čije male grupe uključuju subjekte od javnog interesa.

Matična društva u RH, kao i subjekti od javnog interesa, mogu biti izuzeti od sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih godišnjih izvješća ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

1) matično društvo nije izdavatelj financijskih instrumenata uvrštenih na uređenom tržištu države članice[24] prema zakonu kojim je uređeno tržište kapitala;
2) matično društvo u Republici Hrvatskoj kontrolira matično društvo neke druge države članice koje podliježe zakonima te druge države;
3) matično društvo je u apsolutnom vlasništvu drugog matičnog društva ne računajući dionice i/ili poslovne udjele koje drže članovi administrativnih, upravnih i nadzornih tijela ili matično društvo koje je u 90-postotnom i većem vlasništvu ako su izuzeće odobrili ostali dioničari ili članovi društva
4) matično društvo u Republici Hrvatskoj zajedno sa svojim ovisnim društvima, osim onih koji ne podliježu konsolidaciji, biti će konsolidirano u konsolidiranim izvještajima drugog matičnog društva koje podliježe zakonima druge države članice, sukladno propisima države članice u kojoj se nalazi ili MSFI-ima.

Od obveze konsolidacije izuzeti mogu biti i subjekti od javnog interesa ako je ispunjen barem jedan od sljedećih uvjeta:

1) ako je nemoguće prikupiti potrebne informacije za sastavljanje tih izvještaja bez nerazmjernih troškova ili neprihvatljivog kašnjenja,
2) ako se dionice ili udjeli drže isključivo radi prodaje,
3) ako postoje neka dugotrajna ograničenja koja ometaju matično društvo u primjeni njegovih prava na imovinu ili upravljanje društvom ili primjenu jedinstvenog upravljanja društvom.

[24] *Država članica* je država članica Europske unije i država potpisnica Ugovora o Europskom gospodarskom prostoru.

4.2. Izmjene standarda koje se odnose na vrednovanje imovine

Vezano uz utvrđivanje vrijednosti imovine, izmjene su uglavnom obavljene u HSFI-u 6 - Dugotrajna materijalna imovina i HSFI-u 9 - Financijska imovina.

U HSFI-ju 6 uskladom s novom Direktivom dopunjene su neke definicije u vezi s priznavanjem i otuđenjem vrijednosti dugotrajne materijalne imovine, a izmijenjena je i definicija fer vrijednosti.

Pri početnom utvrđivanju vrijednosti dugotrajne materijalne imovine proširena je definicija vezana za postupanja pri stjecanju materijalne imovine zamjenom za nenovčanu imovinu ili imovine, ili kombinaciju novčane i nenovčane imovine. U skladu s tim definirano je da se trošak nabave u transakciji zamjene jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu mjeri po fer vrijednosti, osim ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili ako se fer vrijednost primljene imovine i fer vrijednost dane imovine ne mogu pouzdano izmjeriti. Nabavljena imovina mjeri se na navedeni način čak i ako poduzetnik ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se nabavljena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, trošak njene nabave mjeri se po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

Da bi određena zamjena imala komercijalni sadržaj mora biti ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:

1) da se struktura (tj. rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu;
2) da se vrijednost dijela poslovanja poduzetnika koja odražava novčane tokove nakon oporezivanja, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, promijenila kao posljedica zamjene;
3) da je razlika navedena pod 1) ili 2) značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjene imovine.

U dijelu primjene revalorizacije definirano je da se revalorizacijska pričuva treba prenijeti u zadržani dobitak kada je imovina rashodovana ili otuđena.

Budući da nova Direktiva ne dopušta iskazivanje izvanrednih prihoda i rashoda, u HSFI-u 6 definirano je da se dobitci i gubitci od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne

imovine priznaju kao ostali prihodi ili ostali rashodi, a ne više kao ostali izvanredni prihodi i rashodi.[25]

U HSFI-u 9 izmijenjena je definicija fer vrijednosti, ali je uz to dodano da se ista utvrđuje upućivanjem na jednu od sljedećih vrijednosti[26]:

- u slučaju financijskih instrumenata za koje se odmah može identificirati pouzdano tržište, tržišnu vrijednost,
- kada za neki instrument nije lako prepoznati tržišnu vrijednost, ali se ona može odrediti za njegove sastavne dijelove ili za slične instrumente, tržišna se vrijednost može izvesti iz vrijednosti njezinih sastavnih dijelova ili sličnih instrumenata,
- u slučaju financijskih instrumenata za koje se ne može identificirati pouzdano tržište, vrijednost koja proizlazi iz općeprihvaćenih modela i tehnika vrednovanja, pod uvjetom da takvi modeli i tehnike vrednovanja osiguravaju razumnu procjenu tržišne vrijednosti.

Uz to izmijenjena je odredba da se učinci promjene fer vrijednosti imovine raspoložive za prodaju priznaju u revalorizacijske rezerve, već se po odredbama usklađenima s Direktivom priznaju u rezervu fer vrijednosti. Također, dodana je odredba da se rezerva fer vrijednosti povezana sa stavkama financijske imovine raspoložive za prodaju prenosi u račun dobiti i gubitka ili kada se odnosne stavke prestanu priznavati ili ako priznati gubitci postanu značajnima ili trajnima, ovisno što od toga nastupi ranije.

Dopunjeni su i zahtjevi za objavljivanjem informacija u bilješkama uz financijske izvještaje. Dopune se odnose na slučajeve kada se dugoročna financijska imovina iskazuje u svoti koja je veća od njezine fer vrijednosti. Traži se tablični prikaz kretanja rezerve fer vrijednosti tijekom izvještajnog razdoblja, i objava iznosa odobrenih predujmova i zajmova članovima administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela s podatcima o kamatnim stopama, glavnim uvjetima, te svim otplaćenim, otpisanim ili ukinutim iznosima i obvezama dogovorenim u njihovu korist putem bilo kakvih jamstava, s naznakom ukupnog iznosa za svaku pojedinu kategoriju.

[25]Cirkveni, T. (2015.) Objavljeni su izmijenjeni Hrvatski standardi financijskog izvještavanja. Računovodstvo, revizija i financije, 09/15, str. 40-41.
[26] Hrvatski standardi financijskog izvještavanja. URL: http://www.osfi.hr/. [pristupljeno: 20. svibnja 2016.]

Osim navedenoga, za svaku kategoriju izvedenih financijskih instrumenata zahtijeva se objava fer vrijednosti i informacija o iznosu i vrsti tih instrumenata.

4.3. Izmjene standarda koje se odnose na vrednovanje obveza

U HSFI-u 13 - Obveze izmijenjena je definicija rezerviranja koja predstavlja obvezu čija je priroda jasno određena i za koju je na datum bilance vjerojatno ili sigurno da će nastati ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa ili datuma kada će nastati. Rezerviranje se ne koristi za usklađivanje vrijednosti imovine.

Uz to, novi HSFI 13 zahtijeva da se financijske obveze mjere po sadašnjoj vrijednosti plaćanja kojima će se obveza podmiriti. U tom istom dijelu koji se odnosi na utvrđivanje vrijednosti obveza dodan je zahtjev da se vrijednost obveza prema dobavljačima i zaposlenima te obveza za predujmove utvrđuje u iznosu u kojem će biti podmiren. A ako je odstupanje iznosa podmirenja od sadašnje vrijednosti značajno tada se, ali samo iznimno, te obveze mjere po sadašnjoj vrijednosti.

Prema dopunjenim i izmijenjenim zahtjevima u bilješkama uz financijske izvještaje potrebno je objaviti ukupne iznose svih financijskih obveza, jamstava ili nepredviđenih obveza koje nisu uključene u bilancu, dok se pritom sve obveze koje se odnose na povezane poduzetnike ili poduzetnike povezane sudjelujućim interesom trebaju objaviti odvojeno. Također, poduzetnik je obvezan objaviti sve iznose kratkoročnih i dugoročnih obveza kao i ukupna dugovanja pokrivena vrijednim osiguranjem koje je dao poduzetnik s naznakom prirode i oblika osiguranja.

4.4. Izmjene standarda koje se odnose na vrednovanje prihoda

U HSFI-u 15 - Prihodi dodana je definicija neto prihoda koja se odnosi na iznose ostvarene prodajom proizvoda i davanjem usluga nakon oduzimanja popusta i poreza na dodanu vrijednost te drugih poreza izravno povezanih s prihodima. Uz to, ukinuta je kategorija ostalih izvanrednih prihoda. Prema novim zahtjevima prihodi se klasificiraju u:

- poslovne prihode:
  - prihode od prodaje
  - ostale poslovne prihode
- financijske prihode.

Prema novoj kategorizaciji prihoda, prihodi od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, ulaganja u nekretnine i sl. priznaju se u okviru ostalih poslovnih prihoda, a ne više ostalih izvanrednih prihoda.

4.5. Izmjene standarda koje se odnose na vrednovanje rashoda

U HSFI-u 16 - Rashodi izmijenjena je definicija pojma rezerviranja, a uz to je dodana definicija vrijednosnog usklađivanja koje podrazumijeva usklađivanja kojima je namjera uzeti u obzir promjenu vrijednosti pojedine imovine utvrđene s datumom bilance, neovisno o tome je li promjena konačna ili nije.
Uz to, ukinuta je i kategorija ostalih izvanrednih rashoda. Temeljem toga rashodi se klasificiraju kao:

- poslovni rashodi
- financijski rashodi.

Prema novoj kategorizaciji rashoda inventurni manjkovi, kazne, prodaja dugotrajne imovine, gubitak od prestanka poslovanja i sl. uključuju se u ostale poslovne rashode.

5. ZAKLJUČAK

Uvođenjem nove Direktive 2013/34/EU, koja je zamijenila Četvrtu i Sedmu direktivu, provedena je implementacija iste u hrvatski računovodstveni sustav. Tako je izglasan novi Zakon o računovodstvu, a izmijenjeni su i Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, te Hrvatski standardi financijskog izvještavanja. Najveća promjena u Zakonu o računovodstvu je uvođenje kategorije mikrodruštva kao nove kategorije poduzetnika, za koja su predviđena pojednostavljenja u pogledu financijskog izvještavanja. Implementacijom odredaba nove Direktive u Pravilnik uvedene su promjene u razvrstavanju pojedinih stavaka unutar bilance i računa dobiti i gubitka pa unutar pozicija imovine i obveza razlikujemo one ostvarene od poduzetnika unutar grupe i one ostvarene od društava povezanih sudjelujućim interesom. U bilanci je uveden novi termin rezerve fer vrijednosti, a u računu dobiti i gubitka ukinuta je kategorija izvanrednih prihoda i rashoda, koji se prema novom Pravilniku evidentiraju kao ostali poslovni prihodi i rashodi. Izmjene i dopune HSFI-a u najvećoj su mjeri zahvatile HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji, tako je, između ostalog, uvedena nova definicija društava povezanih sudjelujućim interesom, izmijenjena je definicija pojma fer vrijednosti, te proširena definicija povezanih osoba. Izmjene koje su napravljene usklađivanjem nove računovodstvene Direktive sa Zakonom i ostalim propisima nisu bile značajne, iz čega zaključujem da su hrvatski računovodstveni propisi i prije procesa implementacije nove Direktive bili uvelike usklađeni s računovodstvenim propisima Europske unije.

6. POPIS LITERATURE

1. Cirkveni Filipović, T. (2015) Objavljeni su izmijenjeni Hrvatski standardi financijskog izvještavanja. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije , 09/15
2. Cirkveni Filipović, T. (2013) Što donosi nova računovodstvena Direktiva EU 2013/34/EU. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, 12/13
3. Remenarić, B. (2013) Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, Zagreb: Računovodstvo i financije, 07/13
4. Brkanić, V. et. al. (2011) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. VIII. izmijenjena i dopunjena naklada. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije
5. Narodne novine (2015) Zakon o računovodstvu. Zagreb: Narodne novine d.d.
6. Narodne novine (2015) Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. Zagreb: Narodne novine d.d.
7. www.osfi.hr
8. www.eur-lex.europa.eu

POPIS TABLICA

Tablica 1: Kriteriji za razvrstavanje poduzetnika 3
Tablica 2: Kriteriji za razvrstavanje grupa poduzetnika 4
Tablica 3: Prikaz strukture i sadržaja bilance 15
Tablica 4: Prikaz strukture i sadržaja računa dobiti i gubitka 19
Tablica 5: Prikaz strukture izvještaja o novčanim tokovima prema indirektnoj metodi 24
Tablica 6: Prikaz strukture izvještaja o novčanim tokovima prema direktnoj metodi 26