

Navedeni obrazac moraju popuniti matična društva koja su dušna sastaviti konsolidirana godišnja financijska izvješća, o čemu smo detaljno pisali u točkama 7. i 8. ovoga članka.

2. Podjela poduzetnika prema primjeni računovodstvenih standarda

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. **ZOR-a**).

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja su međunarodni računovodstveni standardi kako su uređeni člankom 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002 (čl.16. **ZOR-a**).

(1) Poduzetnik je dužan sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja ili Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja sukladno odredbama ovoga Zakona.

(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.

(4) 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 (čl.17. **ZOR-a**).

Iz navedenih odredbi proizlazi da **HSFI-e primjenjuju 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**.

Iz navedenih odredbi proizlazi da **HSFI-e ne primjenjuju već primjenjuju MSFI-e i MRS-ove veliki poduzetnici** iz čl.5.st.5. **ZOR-a**, subjekti od javnog interesa iz čl.3. t.1. **ZOR-a** i ovisna društva koja bi trebala primjenjivati HSFI-e ali su donijeli odluku da primjenjuju **MSFI-e** jer im matica primjenjuje **MSFI-e**.

Prema čl.5. st.2. **ZOR-a**, mikro poduzetnici su oni koji **ne prelaze** granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktiva 2.600.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prihod 5.200.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prosječan broj radnika tijekom prethodne poslovne godine - 10 radnika.

Prema čl.5. st.3. **ZOR-a**, mali poduzetnici su oni koji nisu mikro poduzetnici i **ne prelaze** granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktiva 30.000.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prihod 60.000.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prosječan broj radnika tijekom prethodne poslovne godine - 50 radnika.

Prema čl.5. st.4. **ZOR-a**, srednji poduzetnici su oni koji nisu ni mikro ni mali poduzetnici i **ne prelaze** granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktiva 150.000.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prihod 300.000.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prosječan broj radnika tijekom prethodne poslovne godine - 250 radnika.

Prema čl.5. st.5. **ZOR-a**, veliki poduzetnici su:

- 1) poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta iz stavka 4. članka 5. **ZOR-a**,
- 2) banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, društva za reosiguranje, leasing društva, društva za upravljanje UCITS fondovima, društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fondovi, alternativni investicijski fondovi, mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva, društva za dokup mirovine, faktoring društva, investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja neovisno o tome ispunjavaju li uvjete iz točke 1. ovoga stavka.

Prema čl.5. st.6. **ZOR-a**, novoosnovani poduzetnici i poduzetnici sa statusnim promjenom razvrstavaju se u skladu sa stavcima 2., 3., 4. i 5. ovoga članka na temelju pokazatelja za razdoblje od datuma osnivanja, odnosno statusne promjene do kraja njihove prve poslovne godine, odnosno na zadnji dan tog razdoblja. Za potrebe razvrstavanja poduzetnici iz ovoga stavka iznos prihoda preračunavaju na godišnju razinu.

Navedena podjela poduzetnika na poduzetnike koji primjenjuju **MSFI-e** i **MRS-ove** i na poduzetnike koji primjenjuju **HSFI-e** važna je zbog toga što su računovodstvena pravila za određene računovodstvene postupke kod **MSFI-a** i **MRS-ova** različita od onih koji se primjenjuju kod **HSFI-a**. Naime, ako je za određeni računovodstveni postupak računovodstveno pravilo različito kod **MSFI-a** i **MRS-ova** u odnosu na **HSFI-e**, tada poduzetnici moraju primjenjivati različita računovodstvena pravila ovisno o tome koje su računovodstvene standarde dužni primjenjivati prema gore navedenim kriterijima iz **Zakona o računovodstvu**. Međutim, ako za određeni računovodstveni postupak u **HSFI-ima** ne postoji računovodstveno pravilo tada se može primjeniti postojeće pravilo iz **MSFI-a** ili iz **MRS-ova**. Najveći dio odredbi u **MSFI-ima** i **MRS-ovima** koje ne postoje u **HSFI-ima** zapravo i nisu odredbe već obrazloženja odredbi pa ih mogu i trebaju primjenjivati i poduzetnici koji primjenjuju **HSFI-e**.

Prema odredbama **točaka 17. i 18. HSFI 3-Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške**, u slučaju kada ne postoji u **HSFI-ima** odredba primjenjiva na transakciju i druge događaje, menadžment će pri sastavljanju i primjenjivanju računovodstvenih politika prosuditi i izabrati one računovodstvene politike koje su najbolje za poduzetnika vodeći računa da se osiguraju informacije navedene u **točki 17. HSFI 3**, a pri tom prosuđivanju mogu se primjeniti zahtjevi i upute sadržane u **MSFI-a** i **MRS-ovima**. Ako poduzetnik primjenjuje određenu odredbu iz **MSFI-a** ili iz **MRS-ova**, tada mora donijeti odluku da se primjenjuje navedena odredba kao računovodstvena politika poduzetnika. Ne može se donijeti odluka da se primjenjuje određena odredba iz **MSFI-a** ili iz **MRS-ova**, ako za određenu transakciju ili drugi događaj postoji odredba u **HSFI-ima** koja je različita od odredbe u **MSFI-ima** ili **MRS-ovima**.



Postoje značajne razlike u primjeni računovodstvenih postupaka između MSFI-a i MRS-ova u odnosu na HSFI-e kod utvrđivanja i mjerenja ulaganja u poduzetnike i utvrđivanja konsolidiranih financijskih izvještaja matice, kao i kod utvrđivanja obveznika konsolidacije, što ćemo posebno istaknuti u sljedećim točkama ovoga članka.

3. Podjela poduzetnika prema primjeni konsolidiranih financijskih izvješća

Prema čl.6. st.2. **ZOR-a**, male grupe poduzetnika su one koje na konsolidiranoj osnovi na datum bilance matičnog društva **ne prelaze** granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktiva 30.000.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prihod 60.000.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prosječan broj radnika tijekom prethodne poslovne godine - 50 radnika.

Prema čl.6. st.3. **ZOR-a**, srednje grupe poduzetnika su one koje nisu male grupe poduzetnika i koje na datum bilance matičnog društva na konsolidiranoj osnovi **ne prelaze** granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktiva 150.000.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prihod 300.000.000,00 kn u prethodnoj godini,
- prosječan broj radnika tijekom prethodne poslovne godine - 250 radnika.

Prema čl.6. st.4. **ZOR-a**, velike grupe poduzetnika su one grupe koje na konsolidiranoj osnovi prelaze granične pokazatelje najmanje u dva uvjeta iz st.3. čl.6. **ZOR-a**.

Prema čl.6. st.5. **ZOR-a**, grupa poduzetnika može za potrebe razvrstavanja u smislu ovoga članka koristiti zbrojnu bilancu i račun dobiti i gubitka prije konsolidacijskih eliminacija s time da se u tom slučaju pokazatelj ukupne aktive i ukupnog prihoda iz stavaka 3. i 4. ovoga članka uvećavaju za 20%.

Navedena podjela poduzetnika na grupe poduzetnika određuje koje konsolidirane financijske izvještaje sastavlja određena grupa poduzetnika.

4. Propisi koji se primjenjuju kod konsolidiranih financijskih izvještaja

Najznačajniji propisi koji se primjenjuju kod konsolidiranih financijskih izvještaja koji vrijede za sve poduzetnike su:

- 1) **Zakona o trgovačkim društvima** (NN 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 i 110/15);
- 2) **Zakon o računovodstvu** (NN 78/15, 134/15-Uredba i 120/16);
- 3) **Zakon o sudskom registru** (NN 1/95, 57/96, 1/98-Uredba, 30/99-Uredba, 45/99, 54/05, 40/07, 91/10, 90/11, 148/13, 93/14 i 110/15);
- 4) **Pravilnik o načinu upisa u sudski registar** (NN 22/12 i 127/14);
- 5) **Zakon o reviziji** (NN 146/05, 139/08, 144/12 i 78/15-vidi čl.45. Zakona o računovodstvu);
- 6) **Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja** (NN 95/16);
- 7) **Pravilnik o načinu vođenja Registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpu-**

nosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća (NN 1/16).

Detaljni uvjeti i pravila konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja za poduzetnike koji primjenjuju **HSFI-e** uređeni su odredbama **HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji**, koji je objavljen u **Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja**, (Narodne novine br.86/15).

Detaljni uvjeti i pravila konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja za poduzetnike koji primjenjuju **MSFI-e** i **MRS-ove** (koji su objavljeni u Službenom listu Europske unije), uređeni su odredbama:

- 1) **MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji**,
- 2) **MRS 27-Nekonsolidirani financijski izvještaji**
- 3) **MSFI 3-Poslovna spajanja**,
- 4) **MRS 28-Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima**,
- 5) **MRS 32-Financijski instrumenti: prezentiranje**
- 6) **MRS 39-Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje**
- 7) **MSFI 7-Financijski instrumenti: objavljivanje**
- 8) **MRS 36-Umanjenje imovine**
- 9) **MRS 21-Učinci promjena tečaja stranih valuta.**

5. Pojmovi i opće odredbe o konsolidaciji

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 operativnih politika, a prikazuju grupu kao cjelinu (**HSFI 2.11.**).

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 (**MRS 27.4.**).

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 (**čl.23. st.1. ZOR-a**).

Godišnje konsolidirane financijske izvještaje, odnosno konsolidirano izvješće posloводства dužan je sastavljati poduzetnik iz Republike Hrvatske koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo (**čl.23. st.2. ZOR-a**).

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.**).

Grupa je matično društvo i sva njegova ovisna društva (**HSFI 2.9.**).

Grupa se sastoji od matice i njenih ovisnih društava (**Dodatak A MSFI 10.**).

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

Manjinski interes je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog društva koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matičnog društva, izravno ili neizravno kroz ovisna društva (HSFI 2.12.).

Nekontrolirajući udjel je udjel u vlasničkom kapitalu ovisnog društva koji ne pripada, ni neposredno, ni posredno, nekoj matici (Dodatak A MSFI 10.).

Nekontrolirajući udjel je novi naziv za manjinski interes.

Odvojeni financijski izvještaji su oni koje prezentira matično društvo, ulagatelj u društva povezana sudjelujućim interesom ili pothvatnik u zajednički kontroliranom poduzetniku, u kojima su ulaganja iskazana na osnovi udjela u kapitalu, a ne na osnovi neto imovine i objavljenog rezultata poduzetnika koji je predmet ulaganja (HSFI 2.17.).

Nekonsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji koje prezentira matica (tj. ulagatelj koji ima kontrolu u ovisnom subjektu) ili ulagatelj koji ima zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u subjektu koji je predmetom ulaganja i u kojima se navedena ulaganja iskazuju po trošku ili sukladno MSFI-ju 9 Financijski instrumenti (MRS 27.4.).

Nekonsolidirani financijski izvještaj je novi naziv za odvojeni financijski izvještaj.

Na godišnje konsolidirane financijske izvještaje na odgovarajući način primjenjuje se članak 19. ovoga Zakona (čl.23. st.5. ZOR-a).

Iz navedenih odredbi proizlazi sljedeće:

- 1) Vrste, struktura i sadržaj konsolidiranih financijskih izvještaja, o čemu detaljno pišemo u točki 10. ovoga članka;
- 2) Godišnji konsolidirani financijski izvještaji moraju pružiti istinit i objektivan prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja grupe;
- 3) Godišnji konsolidirani financijski izvještaji sastavljaju se za poslovnu godinu sukladno članku 7. stavcima 12., 13., 14., 15. i 16. ovoga Zakona;
- 4) Iznimno, poslovna godina može se razlikovati od kalendarske godine ako je to uređeno drugim propisom ili za potrebe grupe;
- 5) Godišnje konsolidirane financijske izvještaje matica je dužna sastaviti i u slučajevima promjene poslovne godine, statusnih promjena, otvaranja stečajnog postupka ili pokretanja postupka likvidacije nad maticom i to sa stanjem na dan koji prethodi početku promijenjene poslovne godine, danu nastanka statusne promjene, danu otvaranja stečajnog postupka ili pokretanja postupka likvidacije;
- 6) Godišnji konsolidirani financijski izvještaji sastavljaju se i za razdoblje od dana pokretanja postupka likvidacije do datuma završetka postupka likvidacije;
- 7) Članovi uprave matičnog društva i njegova nadzornog odbora, ako postoji, odnosno svi izvršni direktori i upravni odbor, u okviru svojih zakonom određenih nadležnosti, odgovornosti i dužne pažnje, odgovorni su za godišnje konsolidirane financijske izvještaje;
- 8) Godišnje konsolidirane financijske izvještaje potpisuju predsjednik uprave i svi članovi uprave (direktori), odnosno svi izvršni direktori matičnog društva. Godišnje konsolidirane financijske izvještaje matičnih društava koji nemaju upravu, odnosno izvršne direktore potpisuju osobe ovlaštene za njihovo zastupanje;
- 9) **Godišnji konsolidirani financijski izvještaji** čuvaju se trajno u izvorniku.

Opće odredbe o povezanim društvima nalaze se u čl.473. do 478.a Zakona o trgovačkim društvima (u daljnjem tekstu ZTD).

Povezana društva su pravno samostalna društva koja u međusobnom odnosu mogu stajati kao:

- 1) društvo koje u drugome društvu ima većinski udio ili većinsko pravo u odlučivanju,
- 2) ovisno i vladajuće društvo,
- 3) društvo koncerna,
- 4) društva s uzajamnim udjelima i
- 5) društva povezana poduzetničkim ugovorima (čl. 473. ZTD).

(1) Ako jedno društvo ima većinu udjela ili većinsko pravo odlučivanja u drugome pravno samostalnome društvu (većinsko sudjelovanje), smatra se da se to drugo društvo nalazi u većinskome sudjelovanju, a prvo društvo s većinskim sudjelovanjem u njemu.

(2) Koliki udio pripada jednome društvu određuje se kod društva kapitala na temelju odnosa nominalnog iznosa udjela koji mu pripada prema ukupnome temeljnome kapitalu drugoga društva, a ako je to društvo izdalo dionice bez nominalnog iznosa brojem tih dionica koje mu pripadaju. Vlastite udjele društva treba odbiti od temeljnoga kapitala. S vlastitim udjelima društva izjednačuju se udjeli koji pripadaju nekome drugome tko ih drži za račun toga društva.

(3) Koji broj glasova u skupštini društva pripada nekome društvu određuje se prema odnosu broja glasova koje ono može koristiti na temelju udjela koji mu pripadaju, prema ukupnom broju svih glasova. Od ukupnog broja glasova moraju se odbiti glasovi koji pripadaju vlastitim udjelima i udjelima koje netko drugi drži za račun toga društva.

(4) Kao udjeli koji pripadaju društvu računaju se i oni udjeli koji pripadaju društvu koje je o njemu ovisno ili koje za njegov račun ili za račun društva koje je o njemu ovisno drži netko drugi, a ako društvo pripada trgovcu pojedincu i udjeli koji inače ulaze u njegovu imovinu (čl. 474. ZTD).

(1) Ovisno društvo je pravno samostalno društvo na koje neko drugo društvo (vladajuće društvo) može imati neposredno ili posredno prevladavajući utjecaj.

(2) **Pretpostavlja se da je društvo koje se nalazi u većinskome sudjelovanju ovisno o društvu koje u njemu ima većinski udio.**

(3) Smatra se da neko društvo može imati prevladavajući utjecaj u drugome društvu ako kao dioničar ili član društva ima pravo izabrati odnosno imenovati i opozvati imenovanje odnosno razriješiti većinu članova uprave, odnosno većinu izvršnih direktora ili nadzornog, odnosno upravnog odbora odnosno upravnog odbora društva ili na temelju sporazuma sklopljenog s drugim dioničarima ili članovima tog društva ima kontrolu nad većinom glasačkih prava u društvu (čl. 475. ZTD).

(1) Ako se vladajuće i jedno ili više ovisnih društava objedine jedinstvenim vođenjem od strane vladajućega društva, ona čine koncern, a pojedinačna društva su društva koncerna. Smatra se da su jedinstvenim vodstvom objedinjena društva među kojima je sklopljen ugovor o vođenju poslova društva (članak 479.) ili od kojih se jedno društvo priključuje drugome (članak 503.). **Pretpostavlja se da ovisno i vladajuće društvo čine koncern.**

(2) Ako su pravno samostalna društva, a da jedno nije ovisno o drugome, spojena zajedničkim vođenjem, ona čine koncern a pojedinačna društva su društva koncerna (čl. 476. ZTD).

Tko provodi konsolidaciju unutar društva koncerna ovisi o odredbama Zakona o računovodstvu i o odredbama MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji (ako društva koncerna primjenjuje MSFI-e) odnosno o odredbama HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji (ako



društva koncerna primjenjuju HSFI-e), o čemu detaljno pišemo u točki 6. ovoga članka.

(1) Društva s uzajamnim udjelima su društva kapitala sa sjedištem u Republici Hrvatskoj koja su povezana tako da svako društvo ima više od četvrtine udjela u drugome društvu. Za utvrđenje pripada li nekome društvu više od četvrtine udjela u drugome društvu primjenjuju se odredbe članka 474. stavka 2. i 4. ovoga Zakona.

(2) Ako jednome od društava s uzajamnim udjelima pripada većinski udio u drugome društvu ili ako jedno društvo može imati neposredno ili posredno vladajući utjecaj na drugo društvo, jedno društvo treba smatrati vladajućim a drugo ovisnim društvom.

(3) Ako svakome od društava s uzajamnim udjelima pripada većinski udio u drugome društvu ili ako svako od tih društava može imati neposredno ili posredno vladajući utjecaj na drugo društvo, oba se društva smatraju vladajućim i ovisnim.

(4) Odredbe članka 511. ovoga Zakona ne primjenjuju se na društva koja su prema stavku 2. ili 3. ovoga članka vladajuća ili ovisna (čl. 477. ZTD).

(1) Čim jedno društvo stekne više od četvrtine dionica ili udjela u nekome društvu kapitala sa sjedištem u Republici Hrvatskoj mora o tome bez odgađanja pismeno obavijestiti to društvo. Za utvrđenje ima li društvo više od četvrtine dionica ili udjela primjenjuju se odredbe članka 474. stavka 2. i 4. ovoga Zakona.

(2) Među dionice i udjele o čijem se stjecanju mora obavijestiti društvo iz stavka 1. ovoga članka pripadaju i dionice i udjeli:

- 1) koje društvo, od njega ovisno društvo ili netko tko ih drži za njegov račun ili za račun društva koje je od njega ovisno može tražiti da mu se prenesu,
- 2) za čije preuzimanje je u obvezi društvo, neko društvo koje je ovisno o njemu ili netko tko djeluje za račun društva ili društva koje je o njemu ovisno.

(3) Čim društvo stekne većinsko sudjelovanje u drugome društvu (članak 474. stavak 1.), mora o tome bez odgađanja pismeno obavijestiti to društvo.

(4) Ako udio u društvu postane manji od onoga zbog kojega je postojala obveza obavještanja, društvo se o tome mora pismeno obavijestiti bez odgađanja.

(5) Društvo mora sudjelovanje, o kojemu je obaviješteno prema stavku 1. ili 3. ovoga članka, bez odgađanja objaviti u svome glasilu i navesti društvo koje u njemu drži dionice ili udio. Na isti se način i u istome roku mora objaviti i da više nema sudjelovanja navedenoga u stavku 1. ili 3. ovoga članka.

(6) Društvo iz stavka 1. ovoga članka, društvo koje je od njega ovisno, kao ni onaj tko drži dionice i udjele za račun tih društava ne mogu ostvarivati prava iz dionica i udjela u drugome društvu sve dok ga o tome ne obavijeste.

(7) Društvo koje je primilo obavijest iz stavka 1, 3. i 4. ovoga članka može zahtijevati da mu se dokaže držanje dionica ili udjela (čl. 478. ZTD).

(1) Ako je sklopljen ugovor o vođenju poslova društva ili ugovor o prijenosu dobiti (članak 479. stavak 1.), vanjski su dioničari svi dioničari ovisnoga društva osim onih koji na temelju pravno ili gospodarski utemeljene veze s vladajućim društvom (drugom ugovornom stranom) neposredno ili posredno imaju od ugovora koristi na sličan način kao i to društvo (druga ugovorna strana).

(2) Vanjskim dioničarom ne smatra se vladajuće društvo.

(3) Vanjskim dioničarima smatraju se i članovi ovisnoga društva, ako je ono društvo s ograničenom odgovornošću (čl. 478.a ZTD).

Tko provodi konsolidaciju i da li provodi konsolidaciju kod društava s uzajamnim udjelima ovisi o odredbama Zakona o računovodstvu i o odredbama MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji (ako društva primjenjuju MSFI-e) odnosno o odredbama HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji (ako društva primjenjuju HSFI-e), o čemu detaljno pišemo u točki 6. ovoga članka.

6. Obveznici i sudionici konsolidiranih financijskih izvještaja

Kada je poduzetnik matica odnosno kada poduzetnik ima kontrolu nad drugim poduzetnikom i kada matica sastavlja konsolidirane financijske izvještaje određeno je odredbama Zakona o računovodstvu, ali i odredbama MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji i odredbama HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji.

6.1. Obveznici i sudionici konsolidiranih financijskih izvještaja prema odredbama Zakona o računovodstvu

Godišnje konsolidirane financijske izvještaje, odnosno konsolidirano izvješće posloводства dužan je sastavljati poduzetnik iz Republike Hrvatske koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo (čl.23. st.2. ZOR-a).

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 obvezan sastavljati **godišnje konsolidirane financijske izvještaje** (čl.23. st.3. ZOR-a).

Za potrebe provedbe stavka 3. točaka 1., 2., 4. i 5. ovoga članka 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 stavka 3. točaka 1., 4. i 5. ovoga članka 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 (**čl.23. st.4. ZOR-a**).

6.2. Obveznici i sudionici konsolidiranih financijskih izvještaja prema odredbama HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji

Konsolidirane godišnje financijske izvještaje dužan je sastavljati poduzetnik iz Republike Hrvatske koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo. Matično društvo sa svim svojim ovisnim društvima konsolidira se bez obzira na to gdje se nalaze sjedišta tih ovisnih društava (**HSFI 2.46.**).

Matično društvo je poduzetnik koji kontrolira jedno ili više ovisnih društava. Matičnim društvom 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, statuta 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 društvom 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 konsolidirane financijske izvještaje.

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 (**HSFI 2.14.**).

Kao što je vidljivo iz navedene odredbe ona je potpuno ista kao odredba čl.23.st.3. ZOR-a.

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 (**HSFI 2.47.**).

Konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati sva ovisna društva matičnog društva osim onih čije je isključenje dopušteno u točki 2.49. (**HSFI 2.73.**).

Iz navedenih odredbi ZOR-a i HSFI-2 proizlazi da konsolidirane godišnje financijske izvještaje sastavlja matica u kojoj su uključeni godišnji financijski izvještaji matice (odvojeni godišnji financijski izvještaji matice) i godišnji financijski izvještaji svih njenih ovisnih društava.

Iz navedenih odredbi proizlazi da poduzetnik (koji primjenjuje HSFI-e) koji ima većinsko vlasništvo dionica ili udjela i na temelju toga većinsko pravo glasa kod drugog poduzetnika, a i onda kada nema većinsko pravo glasa na temelju većinskog vlasništva dionica ili udjela ali ima kontrolu nad drugim poduzetnikom na jedan od navedenih načina navedenih u navedenim odredbama, smatra se maticom i mora sastavljati konsolidirane financijske izvještaje.

6.3. Obveznici i sudionici konsolidiranih financijskih izvještaja prema odredbama MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji

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 (**Dodatak A MSFI 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 (**MSFI 10.5.**).

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.**).

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

- (a) **moć raspolaganja** tim subjektom (v. točke 10. – 14.);
- (b) **izloženost ili prava** u odnosu na varijabilni prinos na svoje sudjelovanje u tom subjektu (v. 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.) (**MSFI 10.7.**).



Iz navedene odredbe proizlazi da poduzetnik (koji primjenjuje MSFI-e) ima kontrolu nad drugim poduzetnikom ako ispunjava sve navedeno u točkama a) do c), i tada se smatra maticom i mora sastavljati konsolidirane financijske izvještaje.

Kada ulagatelj ima **moć raspolaganja nad drugim subjektom** određeno je **točkama 10. do 14. MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji**.

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 (MSFI 10.10.).

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 glavnničkim 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 (MSFI 10.11.).

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 (MSFI 10.12.).

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 (MSFI 10.13.).

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 (MSFI 10.14.).

Kada ulagatelj ima **izloženost ili prava u odnosu na varijabilni prinos na svoje sudjelovanje u subjektu** određeno je **točkama 15. i 16. MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji**.

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 zavisno o uspješnosti poslovanja toga subjekta. Prinos ulagatelja može biti samo pozitivan, samo negativan ili i pozitivan i negativan (MSFI 10.15.).

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 isplataama subjekta koji je predmetom ulaganja (MSFI 10.16.).

Kada ulagatelj ima **sposobnost primjene svojih ovlasti u subjektu na način da utječe na visinu svog prinosa** određeno je **točkama 17. i 18. MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji**.

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 (MSFI 10.17.).

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 (MSFI 10.18.).

Detaljnija objašnjenja o procjeni postojanja kontrole dana su u točkama B.1. do B.85 MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji.

U procjeni postojanja kontrole nad subjektom u kojem je izvršeno ulaganje, ulagatelj je dužan razmotriti sve činjenice i okolnosti. Ulagatelj je dužan ponovno procijeniti ima li kontrolu ako činjenice i okolnosti ukazuju na to da je došlo do promjene jednog ili više od triju elemenata kontrole navedenih u točki 7. (v. točke B.80 – B.85) (MSFI 10.8.).

Iz navedene odredbe proizlazi da je poduzetnik dužan na kraju svake poslovne godine izvršiti ponovnu procjenu kontrole nad ovisnim društvom, da bi utvrdio da li je ovisno društvo i dalje ovisno društvo s kojim se sastavljaju konsolidacijska financijska izvješća.

Ako matica izgubi kontrolu nad ovisnim subjektom, ona:

(a) prestaje iskazivati imovinu i obveze bivšeg ovisnog subjekta u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju;

(b) počinje iskazivati svaki zadržani udjel u bivšem ovisnom subjektu po fer vrijednosti od trenutka gubitka kontrole i kasnije ga obračunavati, kao i sve iznose potraživanja od bivšeg ovisnog subjekta ili obveza prema njemu, sukladno mjerodavnim MSFI-jevima. Fer vrijednost se uzima kao fer vrijednosti kod prvog iskazivanja financijske imovine sukladno MSFI-ju 39 ili, ako je to slučaj, kao trošak kod prvog iskazivanja udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu;

(c) prestaje iskazivati dobit ili gubitak povezan s gubitkom kontrole temeljem prvobitnog kontrolirajućeg udjela (MSFI 10.25.).

Upute o načinu računovodstvenog iskazivanja gubitka kontrole navedene su u točkama B.97 – B.99. (MSFI 10.26.).

Dva ili više ulagatelja zajedno kontroliraju subjekt u kojem imaju udjele kad moraju zajednički voditi relevantne poslove. U tom slučaju, budući da ni jedan ulagatelj ne smije samostalno voditi poslove bez suradnje s drugima, ni jedan ulagatelj nema samostalnu kontrolu nad takvim subjektom. Svaki ulagatelj bi svoj udjel u takvom subjektu obračunavao sukladno mjerodavnim MSFI-jevima, kao što su MSFI 11 Zajednički poslovi, MRS 28 Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima, odnosno MSFI 9 Financijski instrumenti (MSFI 10.9.).

Iz navedene odredbe proizlazi da u slučaju kada dva poduzetnika imaju po 50% moći upravljanja kod određenog poduzetnika (50% kontrole), tada ni jednom poduzetniku to nije ovisno društvo s kojim se sastavljaju konsolidacijska financijska izvješća.

7. Izuzeća od konsolidacije

Kada matica ne mora sastavljati konsolidirane financijske izvještaje određeno je odredbama **Zakona o računovodstvu**, ali i odred-

bama MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji i odredbama HFSI 2-Konsolidirani financijski izvještaji.

7.1. Izuzeća od konsolidacije prema odredbama Zakona o računovodstvu

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 (čl.23. st.6. ZOR-a).

U slučaju iz stavka 6. ovoga članka poduzetnik mora u bilješkama uz **godišnje konsolidirane financijske izvještaje** navesti razloge zbog kojih financijski položaj i uspješnost poslovanja određenog poduzetnika nije uključio u godišnje konsolidirane financijske izvještaje (čl.23. st.7. ZOR-a).

Matično društvo nije dužno sastavljati **konsolidirane godišnje financijske izvještaje** ako se u grupi osim matičnog društva nalaze samo društva kćeri iz stavka 6. ovoga članka ili ako su ispunjeni uvjeti propisani Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja za matična društva koja su obveznici primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (čl.23. st.2. 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 (čl.25. st.1. ZOR-a).

Obvezi sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranoga godišnjeg izvješća 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 konsolidirane financijske izvještaje iz točke 4. ovoga Stavka i
- b) navod o izuzeću od obveze sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja, odnosno konsolidiranog izvješća poslodavca (čl.25. st.2. ZOR-a).

Iz navedenih odredbi proizlaze sljedeća izuzeća matičnog društva od sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća:

- 1) Matična društva koja ispunjavaju **sve** uvjete iz čl.25. st.2. ZOR-a ne sastavljaju godišnja konsolidirana financijska izvješća;
- 2) Matična društva **male grupe** koje unutar grupe nemaju subjekte od javnog interesa ne sastavljaju godišnja konsolidirana financijska izvješća;
- 3) Matična društva koja unutar grupe imaju sva ovisna društva koja nisu značajna ne sastavljaju godišnja konsolidirana financijska izvješća, osim ako Hrvatski standardi financijskog izvještavanja ne propisuju drukčije.

7.2. Izuzeća od konsolidacije prema odredbama HFSI 2-Konsolidirani financijski izvještaji

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 (HFSI 2.48.).

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 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) 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 ovoga Zakona o javnoj objavi u izvorniku

- 7) bilješke uz financijske izvještaje matičnog društva sadržavaju:
- naziv i sjedište matičnog društva koje sastavlja konsolidirane godišnje financijske izvještaje iz točke 4. i
 - navod o izuzeću od obveze sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja, odnosno konsolidirano izvješća posloводства (HSFI 2.49.).

Iz navedenih odredbi proizlaze sljedeća izuzeća matičnog društvo od sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća:

- Matična društva koja unutar grupe nemaju poduzetnika od javnog interesa a imaju ovisna društva koja pojedinačno ili skupno nisu značajna ne sastavljaju godišnja konsolidirana financijska izvješća, osim ako Hrvatski standardi financijskog izvještavanja ili Zakon o računovodstvu ne propisuju drukčije.
- Matična društva koja ispunjavaju **sve** uvjete iz točke 49. HSFI 2 ne sastavljaju godišnja konsolidirana financijska izvješća;

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

- u iznimno rijetkim slučajevima u slučaju kada informacije potrebne za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja nisu dostupne bez pretjeranih troškova ili pretjeranog kašnjenja,
- dionice ili udjeli tog poduzetnika drže se isključivo s ciljem njihove naknadne prodaje, ili
- snažna dugoročna ograničenja bitno ometaju:
- matično društvo u ostvarenju svojih prava nad imovinom ili upravljanjem tim poduzetnikom, ili
- 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.).

Iz navedene odredbe proizlazi da matično društvo nije dužno uključiti godišnje financijske izvještaje ovisnog društvo u svoje godišnje konsolidirane financijske izvještaje ako je ispunjen bilo koji od uvjeta navedenih u točki 50. HSFI 2.

7.3. Izuzeća od konsolidacije prema odredbama MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji

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 obav-

ještteni da matica ne prezentira konsolidirane financijske izvještaje i tome se ne protive;

- čijim dužničkim ili glavnničkim instrumentima se ne trguje na javnom tržištu (nacionalnoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta);
- koja podnosi ili je u postupku podnošenja (konsolidiranih) financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili nekoj drugoj regulatornoj agenciji radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu; i
- njena krajnja ili posredna matica izrađuje konsolidirane financijske izvještaje koji su dostupni javnosti i sukladni su MSFI-jevima (MSFI 10.4.a).

Investicijski subjekt je subjekt:

- koji od jednog ili više ulagatelja pribavlja sredstva kako bi tom ulagatelju odnosno ulagateljima pružao usluge upravljanja ulaganjima;
- 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
- koji uspješnost svojih ulaganja u pravilu mjeri i ocjenjuje na temelju poštene vrijednosti (Dodatak A MSFI 10).

Matica (investicijski subjekt) ne mora prezentirati konsolidirane financijske izvještaje ako je u skladu s točkom 31. ovog MSFI-ja obvezan mjeriti sva svoja ovisna društva po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitaka (MSFI 10.4.c).

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 39 (MSFI 10.31.).

Neovisno o zahtjevu iz točke 31., ako investicijski subjekt ima ovisno društvo koje pruža usluge povezane s poslovima ulaganja investicijskog subjekta (vidi točke B.85.C – B.85.E), investicijski subjekt obvezan je konsolidirati to ovisno društvo u skladu s točkama 19. – 26. ovog MSFI-ja te primijeniti 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 konsolidiranih financijskih izvješća:

- Matična društva koja ispunjavaju **sve** uvjete iz točke 4.a MSFI 10 ne sastavljaju godišnja konsolidirana financijska izvješća;
- Matično društvo (investicijski subjekt) ne mora sastavljati godišnja konsolidirana financijska izvješća ako mjeri ulaganje u ovisna društva po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti i gubitaka u skladu s MSFI-jem 39, osim u slučajevima iz točaka 32. i 33. MSFI 10.

8. Načela konsolidacije

Načela konsolidacije su sljedeća:

- Matica je obvezna sastaviti konsolidirana financijska izvješća na datum stjecanja ulaganja u ovisno društvo i na kraju svake poslovne godine kod sastavljanja godišnjih financijskih izvješća;

- 2) Konsolidirana financijska izvješća grupe prezentiraju se kao da su izvješća jedne ekonomske cjeline;
- 3) Kod sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja, financijski izvještaji matice i njenih ovisnih društava moraju biti na isti izvještajni datum, a ako nisu tada financijske izvještaje ovisnih društava treba pripremiti za potrebe konsolidacije;
- 4) Konsolidirani godišnji financijski izvještaji trebaju se sastavljati korištenjem istih računovodstvenih politika kod matice i kod ovisnih društava, a ako to nije slučaj treba provesti usklađenja;
- 5) Kod sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja kada je ovisno društvo inozemno poslovanje (podružnica ili inozemni subjekt) tada je potrebno imovinu, obveze, prihode i rashode preračunati u kune i tečajnu razliku priznati kao posebnu sastavnicu kapitala;
- 6) Kod sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja potrebno je provesti eliminacijska knjiženja na stavkama prihoda odnosno rashoda od ulaganja u dionice ili udjele u ovisna društva;
- 7) Kod sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja nužno je eliminirati knjigovodstveni iznos matičnog ulaganja u ovisno društvo s matičnim udjelom u kapitalu ovisnog društva i utvrditi goodwill i nekontrolirajući (manjinski) interes koji je bio u momentu stjecanja ulaganja u ovisno društvo;
- 8) Kod sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja nužno je eliminirati sva ostala salda, transakcije, prihode i rashode unutar grupe;
- 9) Kod sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja nužno je utvrditi nekontrolirajući (manjinski) interes u dobiti ili gubitku te u ostaloj neto imovini ovisnih društava;
- 10) Ako se sastav društava uključenih u konsolidaciju značajno promijenio tijekom financijske godine, konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati podatke koji pojašnjavaju usporedbu konsolidiranih financijskih izvještaja tekuće i prethodne financijske godine;
- 11) Konsolidacijske metode primjenjuju se dosljedno iz jedne financijske godine na drugu.

AD 1)

Konsolidacija subjekta koji je predmetom ulaganja započinje od datuma na koji ulagatelj stječe kontrolu nad tim subjektom i prestaje kad ulagatelj izgubi kontrolu nad njim (MSFI 10.20.).

AD 2)

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 (MRS 27.4.).

U konsolidiranim financijskim izvještajima:

(a) objedinjavaju se slične stavke aktive, pasive, prihoda, rashoda i novčanih tokova matice s onima njenih ovisnih subjekata;

(b) sravnjuju se (tj. eliminiraju) knjigovodstvene vrijednosti ulaganja matice u svakom ovisnom subjektu te udjela matice u kapitalu svakog ovisnog subjekta (MSFI 3 razjašnjava način obračunavanja s tim povezanog goodwilla);

(c) potpuno se eliminiraju stavke aktive i pasive, prihoda i rashoda te novčanih tokova po transakcijama između subjekata unutar grupe (dobici i gubici iz unutargrupnih transakcija koji ulaze u aktivu, kao što su zalihe i osnovna sredstva, eliminiraju se u cijelosti). Unutargrupni gubici mogu ukazivati na smanjenu

vrijednost koju bi trebalo iskazati u konsolidiranim financijskim izvještajima. Na privremene razlike koje proizlaze iz eliminacije dobiti i gubitaka iz unutargrupnih transakcija primjenjuje se MRS 12 Porezi na dobit (MSFI 10.B.86).

Subjekt stavke prihoda i rashoda ovisnog subjekta uvrštava u konsolidirane financijske izvještaje od datuma na koji je stekao kontrolu nad ovisnim subjektom do datuma na koji ga je prestao kontrolirati. Prihodi i rashodi ovisnog subjekta temelje se na iznosima imovine i obveza priznatih u konsolidiranim financijskim izvještajima na datum stjecanja. Primjerice, trošak amortizacije priznat u konsolidiranom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti kao rashod nakon datuma stjecanja zasniva se na fer vrijednosti povezane imovine koja se amortizira i koja je iskazana u konsolidiranim financijskim izvještajima na datum stjecanja (MSFI 10.B.88).

AD 3)

Financijski izvještaji matičnog društva i njegovih ovisnih društava, ulagatelja i društava povezanih sudjelujućim interesom te pothvatnika i zajednički kontroliranih poduzetnika koji se koriste u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja moraju se pripremiti na isti izvještajni datum. Kad su izvještajni datumi različiti, ovisno društvo, društvo povezano sudjelujućim interesom i zajednički kontrolirani poduzetnik moraju pripremiti, za potrebe konsolidacije, dodatne financijske izvještaje na isti datum na koji ih priprema matično društvo, osim ako takva priprema nije praktična. U svakom slučaju, razlika između izvještajnih datuma ne smije biti veća od tri mjeseca, a sve značajne transakcije nastale u navedenom razdoblju moraju biti uzete u obzir. Duljina razdoblja izvještavanja i bilo koje razlike u izvještajnim datumima trebaju biti jednake od razdoblja do razdoblja (HSFI 2.59.).

Financijski izvještaji matice i njenih ovisnih subjekata koji se koriste u izradi konsolidiranih financijskih izvještaja obvezno nose isti izvještajni datum. Kad se kraj izvještajnog razdoblja matice razlikuje od kraja izvještajnog razdoblja ovisnog subjekta, ovisni subjekt za potrebe konsolidacije priprema dodatne financijske informacije s datumom financijskih izvještaja matice da bi matica bila u mogućnosti konsolidirati financijske informacije ovisnog subjekta, osim ako to nije izvedivo (MSFI 10.B.92).

Ako je to neizvedivo, matica je dužna financijske informacije ovisnog subjekta konsolidirati koristeći najnovije financijske izvještaje ovisnog subjekta, usklađene na način da odražavaju učinke značajnih transakcija ili događaja između datuma financijskih izvještaja ovisnog subjekta i datuma konsolidiranih financijskih izvještaja. U svakom slučaju, razlika između datuma financijskih izvještaja ovisnog subjekta i datuma konsolidiranih financijskih izvještaja ne smije biti duža od tri mjeseca i duljina izvještajnog razdoblja, kao i eventualne razlike između datuma financijskih izvještaja, treba biti jednaka iz razdoblja u razdoblje (MSFI 10.B.93).

AD 4)

Konsolidirani financijski izvještaji trebaju se sastavljati korištenjem jednakih računovodstvenih politika za jednake transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima, tj. imovina i obveze uključene u konsolidirane financijske izvještaje mjere se na jedinstvenoj osnovi i u skladu s odredbama HSFI.

Poduzetnik koji sastavlja konsolidirane financijske izvještaje mora primjenjivati iste osnove mjerenja kao i u svojim financijskim izvještajima.

U slučaju kada su poduzetnici obuhvaćeni konsolidacijom izvršili mjerenje imovine i obveza koje se uključuju u konsolidirane



financijske izvještaje temeljem osnova drugačijih od osnova korištenih za potrebe konsolidacije, te je stavke potrebno promijeniti u skladu s osnovama korištenima pri konsolidaciji. Svako odstupanje kao i razlozi za to navode se u bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje (HSFI 2.61.).

Matica je dužna sastaviti konsolidirane financijske izvještaje primjenjujući jedinstvene računovodstvene politike na slične transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima (MSFI 10.19.).

Ako član grupe primjenjuje računovodstvene politike koje se razlikuju od onih korištenih u konsolidiranim financijskim izvještajima za slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima, potrebno je u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja provesti primjerena usklađenja u financijskim izvještajima toga člana grupe da bi se zajamčila sukladnost s računovodstvenim politikama grupe (MSFI 10.B.87).

AD 5)

Poduzetnik treba prevesti svoje rezultate i financijsko stanje iz funkcijske valute u valutu (ili valute) objavljivanja, primjenom metode koja se zahtijeva za svođenje inozemnog poslovanja u svrhu uključivanja istog u financijske izvještaje izvještajnog subjekta. Prema ovoj metodi, imovina i obveze prevode se po zaključnom tečaju, a prihodi i rashodi po tečajevima važećim na datum nastanka transakcija (ili po prosječnom tečaju za razdoblje, ako taj tečaj predstavlja razumnu približnu procjenu) (HSFI 2.71.).

U konsolidiranim financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje, kada inozemno poslovanje predstavlja ovisnog društva, sve rezultirajuće tečajne razlike trebaju se početno priznati kao zasebna komponenta kapitala i rezervi i priznati u računu dobiti i gubitka kod prodaje neto ulaganja (HSFI 2.72.).

Prema točki 3.b **MRS 21-Učinci promjene tečaja stranih valuta**, odredbe ovog standarda primjenjuju se i kod pretvaranja rezultata i financijskog stanja inozemnog poslovanja koji su uključeni u financijske izvještaje subjekta konsolidacijom.

Na kraju svakog izvještajnog razdoblja:

(a) monetarne stavke u stranoj valuti pretvaraju primjenom zaključnog tečaja,

(b) nemonetarne stavke koje se mjere po povijesnom trošku nabave izražene u stranoj valuti pretvaraju se primjenom tečaja na datum transakcije, i

(c) nemonetarne stavke mjerene po fer vrijednosti u stranoj valuti preračunavaju se primjenom valutnih tečajeva na datum mjerenja fer vrijednosti (MRS 21.23.).

Detaljnije odredbe o pretvaranju inozemnog poslovanja nalaze se u točkama 38. do 47. **MRS 21-Učinci promjene tečaja stranih valuta**.

O točkama 6) do 9) detaljno pišemo u točki 10. ovoga članka "Konsolidacijski postupci".

9. Ulaganja u ovisna društva i goodwill

Postoje tri vrste poslovnih kombinacija odnosno poslovnih ulaganja koje se razlikuju ovisno o stupnju kontrole jednog poduzetnika nad drugim:

1) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik nema značajan utjecaj na drugog poduzetnika,

- 2) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik ima značajan utjecaj na drugog poduzetnika,
- 3) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnicima,
- 4) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika.

Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik nema značajan utjecaj na drugog poduzetnika rezultiraju **nepovezanim poduzetnicima**. Ostale tri navedene poslovne kombinacije rezultiraju **povezanim poduzetnicima**.

Mjerenje poslovnih ulaganja u nepovezane poduzetnike za obveznike **MSFI-a** regulirano je odredbama **MRS 39-Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje**, a za obveznike **HSFI-a** regulirano je odredbama **HSFI 9-Financijska imovina**.

O navedenim mjerenjima ne pišemo u ovome članku.

Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik ima stječe sudjelujući interes odnosno ostvaruje značajan utjecaj nad drugim poduzetnikom rezultiraju društvima povezanim sudjelujućim interesom (HSFI 2.37.).

Ako ulagatelj ima, izravno ili neizravno, sudjelujući interes kojim ostvaruje 20% ili više glasačkih prava kod društva povezanog sudjelujućim interesom koji je predmet ulaganja, pretpostavlja se da ima značajan utjecaj, osim kad može biti jasno dokazano da to nije slučaj. Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagatelja nužno ne priječi da ulagatelj ima značajan utjecaj (HSFI 2.38.).

Mjerenje poslovnih ulaganja u pridružene poduzetnike za obveznike **MSFI-a** regulirano je odredbama **MRS 28-Udjeli** u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima i **MRS 39-Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje**, a za obveznike **HSFI-a** regulirano je odredbama **HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji**.

O navedenim mjerenjima ne pišemo u ovome članku.

Kratka i jasna obrazloženja zajedničkih pothvata dana su u točkama 41. do 45. **HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji**.

Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnikom rezultiraju zajedničkim pothvatima (HSFI 2.40.).

Zajednički pothvati se pojavljuju u tri vrste, i to: zajednički kontrolirane djelatnosti, zajednički kontrolirana imovina i zajednički kontrolirani poduzetnici. Sljedeće su značajke zajedničke svim zajedničkim pothvatima:

(a) dva ili više pothvatnika vezani su ugovornim aranžmanom,

(b) ugovorni aranžman uspostavlja zajedničku kontrolu.

Zajednički kontrolirana djelatnost i zajednički kontrolirana imovina rezultiraju iskazivanje imovine, obveza, prihoda i rashoda u financijskim izvještajima poduzetnika te nisu predmet konsolidacije financijskih izvještaja (HSFI 2.41.).

Zajednički kontrolirani poduzetnik je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu društva, partnerstva ili drugog poduzetnika, u kojem svaki pothvatnik ima udjel. Poduzetnik posluje na isti način kao svaki drugi poduzetnik, samo što ugovorni aranžman između pothvatnika uspostavlja zajedničku kontrolu nad gospodarskom aktivnošću poduzetnika (HSFI 2.42.).

Zajednički kontrolirani poduzetnik kontrolira imovinu zajedničkog pothvata, stvara obveze i rashode i zarađuje dobit. On može ugovarati u svoje ime i pribavljati financijsku imovinu za svrhe aktivnosti zajedničkog pothvata. Svaki pothvatnik je ovla-



šten na dio rezultata zajednički kontroliranog poduzetnika, iako neki zajednički kontrolirani poduzetnici također obuhvaćaju dijeljenje prihoda zajedničkog pothvata (HSFI 2.43.).

Zajednički kontrolirani poduzetnik vodi svoje vlastito računovodstvo te priprema i prezentira financijske izvještaje na isti način kao drugi poduzetnici u skladu s odgovarajućim standardima financijskog izvještavanja i podlježe obvezi konsolidacije (HSFI 2.44.).

Ako izvještajni poduzetnik ima zajedničku kontrolu nad jednim ili više poduzetnika koji nisu obuhvaćeni konsolidacijom, takav zajednički kontrolirani poduzetnik se uključuje u konsolidirane financijske izvještaje izvještajnog poduzetnika metodom udjela (HSFI 2.44.).

Mjerenje poslovnih ulaganja u zajedničkim pothvatima za obveznike MSFI-a regulirano je odredbama MRS 28-Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima i odredbama MRS 39-Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje, a za obveznike HSFI-a regulirano je odredbama HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji.

O navedenim mjerenjima ne pišemo u ovome članku.

Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika rezultiraju **poslovnim spajanjem (HSFI 2.35.)**.

Poduzetnik koji je kontroliran od strane drugog poduzetnika, znanog kao matično društvo, se naziva **ovisno društvo (HSFI 2.36.)**.

Ulaganja u ovisna društva i utvrđivanje goodwilla, za poduzetnike koji primjenjuju MSFI-e i MRS-ove, regulirano je odredbama MSFI 3-Poslovna spajanja, MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji, MRS 27-Nekonsolidirani financijski izvještaji odredbama, MRS 36-Umanjenje imovine i MRS 39-Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje, a za poduzetnike koji primjenjuju HSFI-e regulirano je odredbama HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji.

Poslovno spajanje je spajanje dvaju odvojenih poduzetnika ili poslovanja u jednog izvještajnog poduzetnika (HSFI 2.19.).

Poslovno spajanje u kojem jedan pravni poduzetnik kontrolira drugog pravnog poduzetnika, što rezultira matično-podružničkim odnosom, naziva se **konsolidacijom u užem smislu**.

Poslovno spajanje koje rezultira pravnim spajanjem (konsolidacijom) ili pripajanjem (fuzijom) dvaju poduzetnika naziva se **konsolidacijom u širem smislu**.

Na obje vrste poslovnog spajanja primjenjuju se iste odredbe konsolidacije na datum stjecanja i iste odredbe o utvrđivanju goodwilla.

Kod poslovnog spajanja, kada pravno nastaje jedan izvještajni subjekt (konsolidacija u širem smislu), ne iskazuje se vrijednost ulaganja već se stjecatelju pribraja neto imovina (imovina minus obveze) stečenika po fer vrijednosti a ako je naknada za stjecanje veća od neto imovine stečenika iskazuje se goodwill u knjigovodstvu stjecatelja, a ako je neto imovina stečenika veća od naknade za stjecanje razlika se iskazuje kao prihod u knjigovodstvu stjecatelja.

Kod poslovnog spajanja, kada poduzetnici ostaju samostalni izvještajni subjekti odnosno stjecatelj postaje matica a stečenik postaje ovisno društvo, u knjigovodstvu stjecatelja (matice) iskazuje se ulaganje. Goodwill se ne iskazuje u knjigovodstvu matice već se utvrđuje u momentu stjecanja putem konsolidirane bilance i iskazuje samo u konsolidiranoj bilanci na kraju svake poslovne godine.

9.1. Ulaganja u ovisna društva

Ulaganja u ovisna društva utvrđuju se i knjiže u knjigovodstvu matice samo kod poslovnog spajanja u kojem nije došlo do pravnog spajanja kojeg nazivamo konsolidacijom u užem smislu odnosno kod poslovnog spajanja u kojem jedan pravni poduzetnik kontrolira drugog pravnog poduzetnika što rezultira matično-podružničkim odnosom.

Za konsolidirane financijske izvještaje matice vrlo je bitno da se ulaganja matice u ovisna društva ispravno mjere na datum ulaganja i nakon datuma ulaganja.

Prema **točki 63. HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji**, sva poslovna spajanja obračunavaju se primjenom **metode kupnje**.

Prema **točki 4. MSFI 3-Poslovna spajanja**, subjekt je svako poslovno spajanje dužan obračunati primjenom **metode stjecanja**.

Metoda stjecanja ili metoda kupnje je različit naziv za istu metodu.

Kad subjekt sastavlja nekonsolidirane financijske izvještaje, dužan je udjele u ovisnim subjektima, zajedničkim pothvatima i pridruženim subjektima iskazati ilii:

(a) **po trošku**, ili

(b) **sukladno MSFI-ju 9**.

Subjekt je dužan isti način računovodstvenog obračunavanja primjenjivati na svaku kategoriju ulaganja. Ulaganja obračunana po trošku iskazuju se sukladno **MSFI-ju 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i obustavljene aktivnosti** kad su razvrstana kao namijenjena prodaji (ili uključena u skupinu koja se drži radi prodaje). U tim okolnostima ne mijenja se mjerenje ulaganja obračunanih sukladno **MSFI-ju 9 (MRS 27.10.)**.

Ako je vladajuće društvo u skladu s točkom 31. MSFI-ja 10 obvezno mjeriti svoj udjel u ovisnom društvu po poštenoj vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitaka u skladu s MSFI-jem 9, svoj udjel u ovisnom društvu dužan je na isti način iskazati i u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima (**MRS 27.11.A**).

Subjekt je dužan u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima iskazati dividende, tj. udjele u dobiti primljene od ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta u dobiti i gubitku kad je utvrđeno da ima pravo primiti dividendu (**MRS 27.12**).

Kad se sastavljaju odvojeni financijski izvještaji matičnog društva koje ima ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirane poduzetnike i društva povezana sudjelujućim interesom (koja nisu razvrstana kao ulaganja namijenjena prodaji ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana kao namijenjena prodaji) ulaganja će se obračunavati po **metodi troška ulaganja (HSFI 2.51.)**.

Kod primjene metode troška ulaganja ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj je izglašena dobit poduzetnika u koje je izvršio ulaganje (**HSFI 2.53.**).

Troškovi stjecanja uključuju bilo koje troškove koji se mogu direktno povezati uz poslovne kombinacije, kao što su profesionalne naknade plaćene računovođama, pravnim savjetnicima, procjeniteljima i ostalim konzultantima. Opći administrativni troškovi, uključujući ostale troškove odjela zaduženog za spajanje, i drugi troškovi koji se ne mogu direktno vezati na određenu poslovnu kombinaciju za koju su zaduženi, nisu uključeni u troškove poslovnog spajanja nego su priznati kao rashod u trenutku nastanka (**HSFI 2.54.**).

I poduzetnici koji primjenjuju **MSFI-e** i poduzetnici koji primjenjuju **HSFI-e**, ulaganja u ovisne poduzetnike **početno mjere po trošku**



ulaganja. Razlika je u tome što **HSFI 2** dozvoljava uključivanje transakcijskih troškova stjecanja u ukupni trošak poslovnog spajanja, dok **MSFI 3** zahtijeva iskazivanje takvih troškova u rashode.

Nakon početnog mjerenja ulaganja u ovisna društva, i kod poduzetnika koji primjenjuju **MSFI-e** i kod poduzetnika koji primjenjuju **HSFI-e**, vode se po **trošku ulaganja**, a to znači da se vrijednost ulaganja ne mijenja. Dividende odnosno udjeli u dobiti ne povećavaju ulaganje već se iskazuju kao prihod matice. **Razlika je** u tome što poduzetnici koji primjenjuju **MSFI-e** mogu alternativno (ako donesu takvu računovodstvenu politiku) ulaganja u ovisna društva naknadno mjeriti po **fer vrijednosti (poštenoj vrijednosti)**.

Matica koja primjenjuje **MSFI-e** i koja je donijela odluku da ulaganja u ovisna društva obračunava po fer vrijednosti prema odredbama, mora donijeti i odluku o svrstavanju navedenih ulaganja:

1) ili u financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti ili gubitka,

2) ili u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju.

I financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka i financijsku imovinu raspoloživu za prodaju mjere se po fer vrijednosti. Razlika je u tome što se kod financijske imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka razlike knjiže kao prihod odnosno rashod, dok se kod financijske imovine raspoložive za prodaju razlike knjiže u korist i na teret revalorizacijske rezerve odnosno kroz ostalu sveobuhvatnu dobit.

Ovdje treba upozoriti na odredbu **točke 46.c MRS 39-Financijski instrumenti: prezentiranje i mjerenje**, prema kojoj se naknadno mjere po **metodi troška nabave** ulaganja u vlasničke instrumente koji nemaju kotiranu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu i čija se poštena vrijednost ne može pouzdano izmjeriti, te derivatnih instrumenata koji su povezani i koji se moraju podmiriti isporukom takvih nekotiranih vlasničkih instrumenata (vidjeti Dodatak A točke od VP80. do VP81.).

Primjer 1.: Ulaganje u dionice u ovisno društvo - primjena metode troška

- 1) U 2016.g. poduzetnik A (koji primjenjuje HSFI-e) je uložio u ovisno društvo 600 dionica (od ukupno 1.000 dionica koje ima ovisno društvo) po 3.000,00 kn, što iznosi 1.800.000,00 kuna (60% od ukupnog temeljnog kapitala);
- 2) Transakcijski troškovi iznose 5.400,00 kn;
- 3) U 2017.g. ovisno društvo je obavijestilo poduzetnika A o raspodjeli dobiti iz 2016.g. u temeljni kapital 1.000.000,00 kn zbog korištenja olakšice za reinvestiranu dobit od 1.000.000,00. Pripadajući dio poduzetnika A iznosi 600.000,00 kn;
- 4) U 2017.g. ovisno društvo podijelilo je dividendu u svoti od 50.000,00 kn i obavijestilo poduzetnika A da mu pripada dividenda u svoti od 30.000,00 kn;
- 5) Poduzetniku A stigla je dividenda na žiro-račun u svoti od 30.000,00 kn;
- 6) U 2017.g. ovisno društvo je obavijestilo poduzetnika A o rješenju suda o povećanju temeljnog kapitala iz ostvarene dobiti iz 2016.g. zbog korištenja olakšice za reinvestiranu dobit od 1.000.000,00. Poduzetniku A dostavljene su nove dionice u svoti od 600.000,00 kn.

Knjiženje:

R. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2016.g.				
1.	Izvod žiro-računa - uplata za dionice	1.800.000,00	0600	1000
2.	Izvod žiro-računa - uplata za brokersku proviziju	5.400,00	0600	1000
Knjiženja u 2017.g.				
3.	Obavijest o rasporedu dividende za 2016. koja će se isplatiti u novim dionicama obzirom da će se ta dobit unijeti u temeljni kapital zbog korištenja olakšice za reinvestiranu dobit	600.000,00	1310	7700
4.	Obavijest o rasporedu dividende za 2016.g.	30.000,00	1310	7700
5.	Izvod žiro-računa - naplata dividende	30.000,00	1000	1310
6.	Za povećanje temeljnog kapitala u ovisnom društvu zbog reinvestirane dobiti (60% od 1.000.000,00 kn) - zaprimanje novih dionica	600.000,00	0600	1310
Pregled naziva korištenih konta: 0600 - Dionice kod domaćih poduzetnika unutar grupe ➔ 1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje ➔ 1310 - Potraživanja od poduzetnika unutar grupe u zemlji za dividende i udjele u dobiti ➔ 7700 - Prihodi od dividende od ulaganja u dionice poduzetnika unutar grupe				

Napomena uz primjer 1.:

- 1) Kao što je vidljivo iz primjera kod ulaganja u dionice (udjele) u ovisna društva vrijednost dionica se ne mijenja u slučaju dobivanja dividende. U slučaju ostvarivanja dividende, knjiži se prihod od dividendi kao financijski prihod;
- 2) U slučaju stvarnog povećanja temeljnog kapitala ovisnog društva iz ostalog kapitala ovisnog društva, matica za svoj udio mora povećati svoja ulaganja i za ta povećanja ulaganja knjižiti prihod.

Primjer 2. : Ulaganje u dionice razvrstane u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju koja se nakon početnog mjerenja mjeri po fer vrijednosti

- 1) Poduzetnik A d.d. (koji primjenjuje MSFI-e) kupio je u 2016.g. 300 dionica (od ukupno 500 dionica koje ima ovisno društvo). Nominalna vrijednost jedne dionice je 1.500,00 kn. Po odluci poduzetnika A dionice su kvalificirane kao financijska imovina raspoloživa za prodaju;
- 2) Naknada brokerima iznosi 3% vrijednosti dionica;
- 3) Na kraju 2016.g. cijena dionice povećala se i nova vrijednost po dionici je 1.650,00 kn;
- 4) Smanjenje revalorizacijske rezerve za odgođenu poreznu obvezu u 2016.g. - 20%;
- 5) Smanjenje odgođene porezne obveze u 2017.g. zbog promjene stope poreza na dobit sa 20% na 18%;
- 6) Na kraju 2017.g. cijena dionice pala je i nova vrijednost po dionici je 1.550,00 kn;
- 7) Povećanje revalorizacijske rezerve za smanjenje odgođene porezne obveze - 18%;



Knjiženje:

R. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2016.g.				
1.	Izvod žiro-računa - društvo je kupilo dionice (300 kom x 1.500 kn)	450.000,00	0600	1000
2.	Izvod žiro-računa - plaćena naknada brokerima (450.000 x 3%)	13.500,00	0600	1000
3.	Povećanje vrijednosti dionica (105,00 x 300)	31.500,00	06090	935
4.	Odgodena porezna obveza (31.500,00 x 20%)	6.300,00	9390	9892
Knjiženja u 2017.g.				
5.	Smanjenje odgođene porezne obveze zbog smanjenja stope poreza na dobit sa 20% na 18% (31.500,00 x 2%)	630,00	9892	9390
6.	Smanjenje vrijednosti dionica (100,00 x 300)	30.000,00	935	06090
7.	Smanjenje odgođene porezne obveze (30.000,00 x 18%)	5.400,00	9892	9390

Pregled naziva korištenih konta:

0600 - Dionice kod domaćih poduzetnika unutar grupe ➔ **06090** - Vrijednosno usklađenje dionica kod domaćih poduzetnika unutar grupe ➔ **1000** - Žiro-račun za redovno poslovanje ➔ **935** - Fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju ➔ **9390** - Odgođena porezna obveza fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju (odbitna stavka) ➔ **9892** - Odgođena porezna obveza iz rezerve fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju

Napomene uz primjer 2.:

- 1) Dionice kao financijsku imovinu u ovom primjeru knjižili smo kao dugotrajnu financijsku imovinu, jer se ulaganja u ovisna društva tretiraju kao dugotrajna financijska imovina;
- 2) Prema **točki MRS 39.55.b.**, promjena fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju priznaje se izravno u kapital odnosno u revalorizacijsku rezervu;
- 3) Prema propisima o porezu na dobit revalorizacijske rezerve nisu oporezive;
- 4) Kada je neka imovina revalorizirana, a ta revalorizacija se uključuje u poreznu osnovicu u nekom idućem razdoblju, poduzetnik treba iskazati odgođenu poreznu obvezu primjenjujući na tu revalorizacijsku rezervu propisanu stopu poreza na dobit. Ova odgođena porezna obveza iskazuje se kao smanjenje revalorizacijske rezerve;
- 5) Obzirom da se stopa poreza na dobit u 2017.g. promijenila i u našem primjeru iznosi 18% umjesto 20% kolika je bila u 2016.g., potrebno je odgođenu poreznu obvezu iz 2016.g. smanjiti za 2%.

Primjer 3. : Ulaganje u dionice razvrstane u financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka, koja se nakon početnog mjerenja mjeri po fer vrijednosti

- 1) Poduzetnik A d.d. (koji primjenjuje MSFI-e) kupio je u 2016.g. 300 dionica (od ukupno 500 dionica koje ima ovisno društvo). Nominalna vrijednost jedne dionice je 1.500,00 kn. Po odluci poduzetnika A dionice su kvalificirane kao financijska imovi-

na čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka, jer su dionice stečene u svrhu prodaje tih ulaganja u kratkom roku kako bi se ostvarila dobit od prodaje;

- 2) Naknada brokerima iznosi 3% vrijednosti dionica;
- 3) Na kraju 2016.g. cijena dionice povećala se i nova vrijednost po dionici je 1.650,00 kn;
- 4) Na kraju 2017.g. cijena dionice pala je i nova vrijednost po dionici je 1.550,00 kn;

Knjiženje:

R. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2016.g.				
1.	Izvod žiro-računa - društvo je kupilo dionice (300 kom x 1.500 kn)	450.000,00	1500	1000
2.	Izvod žiro-računa - plaćena naknada brokerima (450.000 x 3%)	13.500,00	4632	1000
3.	Povećanje vrijednosti dionica (105,00 x 300)	31.500,00	15090	7772
Knjiženja u 2017.g.				
4.	Smanjenje vrijednosti dionica (100,00 x 300)	30.000,00	725	15090

Pregled naziva korištenih konta:

1500 - Dionice kod domaćih poduzetnika unutar grupe ➔ **15090** - Vrijednosno usklađenje dionica kod domaćih poduzetnika unutar grupe ➔ **1000** - Žiro-račun za redovno poslovanje ➔ **4632** - Troškovi provizija (pri kupnji deviza, brokeru, po kreditnim karticama i drugo) ➔ **7772** - Nerealizirani dobiti od svođenja na fer vrijednost dionica i udjela ➔ **725** - Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine

Napomene uz primjer 3.:

- 1) Dionice kao financijsku imovinu u ovom primjeru knjižili smo kao kratkotrajnu financijsku imovinu, jer se ulaganja u dionice i udjele razvrstane u financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka tretiraju kao kratkotrajna financijska imovina;
- 2) Prema **točki MRS 39.55.a.**, promjena fer vrijednosti financijske imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka priznaje se u dobit ili gubitak odnosno kao prihod ili rashod.

9.2. Goodwill

Poslovno spajanje je spajanje dvaju poduzetnika ili poslova u jednog izvještajnog poduzetnika (HSFI 2.8.).

Poslovno spajanje koje rezultira pravnim spajanjem (konsolidacijom) ili pripajanjem (fuzijom) dvaju poduzetnika naziva se **konsolidacijom u širem smislu**.

Poslovno spajanje u kojem jedan pravni poduzetnik kontrolira drugog pravnog poduzetnika, što rezultira matično-podružničkim odnosom, naziva se **konsolidacijom u užem smislu**.

Goodwill se pojavljuje u slučaju poslovnog spajanja u dva slučaja:

- 1) kod konsolidacije u širem smislu i
- 2) kod konsolidacije u užem smislu.

Goodwill uključuje buduće ekonomske koristi nastale od imovine koju nije moguće pojedinačno identificirati i zasebno priznati (HSFI 2.8.).



Iste odredbe računovodstvenih standarda vrijede i za utvrđivanje goodwila kod konsolidacije u širem smislu i kod konsolidacije u užem smislu. Razlika je u tome što se utvrđeni goodwill kod konsolidacije u širem smislu (kod poslovnog spajanja kada pravno nastaje jedan izvještajni subjekt) iskazuje u knjigovodstvu stjecatelja kao **dugotrajna nematerijalna imovina** (pozitivni goodwill) ili kao **prihod** (negativni goodwill), dok se utvrđeni goodwill kod konsolidacije u užem smislu (kod poslovnog spajanja kada poduzetnici ostaju samostalni izvještajni subjekti odnosno stjecatelj postaje matrica a stečenik postaje ovisno društvo) ne knjiži u knjigovodstvu matrice **već se iskazuje u konsolidiranoj bilanci** u momentu stjecanja i na kraju svake poslovne godine u godišnjoj konsolidiranoj bilanci.

Prema **točki 63. HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji**, sva poslovna spajanja obračunavaju se primjenom **metode kupnje**.

Prema **točki 4. MSFI 3-Poslovna spajanja**, subjekt je svako poslovno spajanje dužan obračunati primjenom **metode stjecanja**.

Metoda stjecanja ili metoda kupnje je različit naziv za istu metodu.

Prema **točki 5. MSFI 3, metodu stjecanja možemo podijeliti u sljedeće faze:**

- određivanje stjecatelja,
- određivanje datuma stjecanja,
- priznavanje i mjerenje utvrđive stečene imovine, preuzetih obveza i nekontrolirajućeg (manjinskog) interesa u stečeniku te
- priznavanje i mjerenje goodwilla ili dobiti ostvarene povoljnom kupnjom.

9.2.1. Utvrđivanje stjecatelja

Stjecatelj se utvrđuje u svim poslovnim spajanjima. Stjecatelj je poduzetnik spajanja koji stječe kontrolu nad drugim spajajućim poduzetnikom (**HSFI 2.65.**).

U svakom poslovnom spajanju, jedan subjekt koji se spaja određuje se kao stjecatelj (**MSFI 3.6.**).

Upute u MSFI-ju 10 trebaju se koristiti za utvrđivanje kupca – subjekta koji stječe kontrolu nad nekim drugim subjektom, tj. stečenikom, obvezno se koriste upute iz MSFI-ja 10 Konsolidirani financijski izvještaji. Ako je došlo do poslovnog spajanja, ali iz primjene smjernica iz MSFI-ja 10 nije jasno koji je od subjekata koji su se spojili stjecatelj, razmatraju se čimbenici iz točaka B.14 – B.18. (**MSFI 3.7.**).

9.2.2. Određivanje datuma stjecanja

Datum stjecanja je datum na koji stjecatelj stvarno stječe kontrolu nad stečenikom tj. preuzetim poduzetnikom (**HSFI 2.4.**).

Datum razmjene je jednak datumu stjecanja kad je poslovno spajanje postignuto u jednoj transakciji razmjene. Kad poslovno spajanje uključuje više od jedne transakcije razmjene datum razmjene je datum kad je svako pojedino ulaganje priznato u financijskim izvještajima stjecatelja (**HSFI 2.5.**).

Datum stjecanja je datum na koji stjecatelj efektivno dobiva kontrolu nad poduzetnikom kojeg stječe. Kada je ovo postignuto jednom transakcijom razmjene, datum razmjene podudara se s datumom stjecanja. Ipak, poslovno spajanje može uključivati više transakcija razmjene, na primjer kada je postignuta u fazama, uzastopnom kupnjom dionica. Kada se ovo dogodi:

(a) trošak poslovnog spajanja je skupni trošak individualnih transakcija, i

(b) datum razmjene je datum svake transakcije razmjene (tj. datum na koji je svaka pojedinačna transakcija priznata u financijskim izvještajima stjecatelja) dok je datum stjecanja datum na

koji stjecatelj dobiva kontrolu nad poduzetnikom kojeg stječe (**HSFI 2.70.**).

Datum stjecanja određuje stjecatelj, a to je datum na koji je stekao kontrolu nad stečenikom (**MSFI 3.8.**).

Datum na koji stjecatelj dobiva kontrolu nad stečenikom je u pravilu datum na koji stjecatelj zakonito prenosi naknadu za stjecanje, stječe imovinu i preuzima obveze stečenika - zaključni datum. Međutim, stjecatelj može steći kontrolu na datum prije ili nakon zaključnog datuma. Primjerice, datum stjecanja prethodi zaključnom datumu ako je pisanim ugovorom predviđeno da stjecatelj stječe kontrolu nad stečenikom na neki datum prije zaključnog datuma. Kod utvrđivanja datuma stjecanja, stjecatelj je dužan razmotriti sve relevantne činjenice i okolnosti (**MSFI 3.9.**).

9.2.3. Priznavanje i vrednovanje utvrđive stečene imovine, utvrđivih preuzetih obveza i eventualnih nekontrolirajućih (manjinskih) interesa u stečeniku

Metodom kupnje poslovno spajanje se promatra iz perspektive poduzetnika koji spaja drugog poduzetnika tj. koji je prepoznat kao stjecatelj. Stjecatelj kupuje neto-imovinu i priznaje kupljenu imovinu te preuzete obveze i potencijalne obveze, uključujući one koje stečeni poduzetnik nije prije toga priznao. Na mjerenje imovine i obveza poduzetnika stjecatelja ne utječe transakcija, niti se ikakva dodatna imovina ili obveze stjecatelja priznaju kao rezultat transakcije, zbog toga što ona nisu predmet transakcije (**HSFI 2.64.**).

Stjecatelj će izmjeriti trošak poslovnog spajanja kao zbroj:

- fer vrijednosti na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom i
- svih troškova koji se mogu direktno povezati s poslovnim spajanjem (**HSFI 2.66.**).

Stjecatelj će, na datum stjecanja, alocirati troškove poslovnog spajanja priznajući prepoznatljivu – određivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika, koje zadovoljavaju kriterije za priznavanje po njihovim fer vrijednostima, osim dugotrajne imovine (ili objavljenih grupa) koja je klasificirana kao ona koja je namijenjena za prodaju. Dugotrajna imovina namijenjena za prodaju i prestanak poslovanja će biti priznata kao fer vrijednost umanjena za troškove prodaje. Bilo koja razlika između troška poslovne kombinacije i stjecateljevog interesa u neto fer vrijednosti prepoznatljive – određive imovine i obveza i nepredviđenih obveza bit će priznata kao goodwill. (vidjeti toč. 2.75. – 2.77.) (**HSFI 2.67.**).

Stjecatelj će priznati odvojeno prepoznatljivu – određivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika na datum stjecanja samo ako oni udovoljavaju sljedećim kriterijima na taj dan:

- u slučaju bilo koje imovine osim nematerijalne imovine, vjerojatno je da će bilo kakve povezane buduće ekonomske koristi pritijecati stjecatelju, i njihova fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena,
- u slučaju obveza osim nepredviđenih obveza, vjerojatno je da će otjecanje imovine

koja stvara ekonomske koristi biti potrebno radi namire obveza, a njezina fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena (**HSFI 2.68.**).



Stjecatelj priznaje odvojeno kao dio procesa alociranja troška poslovnog spajanja samo onu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika koji su postojali na dan stjecanja i zadovoljavaju kriterije za priznanje. Slijedom toga:

- stjecatelj će priznati obveze za dovršenje ili smanjenje aktivnosti od strane stečenika kao alociranje troška poslovnog spajanja samo u slučaju kada stečenik ima, na dan stjecanja, postojeću obvezu restrukturiranja,
- stjecatelj, kada alocira trošak stjecanja, ne smije priznavati obveze za buduće gubitke ili druge troškove koji se očekuju kao rezultat poslovnog spajanja (MSFI 2.69.).

Stjecatelj je dužan na datum stjecanja priznati, odvojeno od goodwilla, utvrdivu stečenu imovinu, utvrdive preuzete obveze i svaki nekontrolirajući interes u stečeniku. Na priznavanje utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza se primjenjuju uvjeti iz točaka 11. i 12 (MSFI 3.10.).

Na datum stjecanja, stjecatelj je dužan utvrdivu stečenu imovinu odnosno utvrdive preuzete obveze klasificirati ili označiti na način koji je nužan kako bi kasnije primijenio druge MSFI-jeve. Stjecatelj je klasifikaciju ili označavanje dužan provesti na temelju ugovornih uvjeta, gospodarskih uvjeta, svojih poslovnih ili računovodstvenih politika te drugih relevantnih uvjeta koji postoje na datum stjecanja (MSFI 3.15.).

Stjecatelj je utvrdivu stečenu imovinu i utvrdive preuzete obveze dužan mjeriti po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja (MSFI 3.18.).

Za svako poslovno udruživanje, preuzimatelj na datum preuzimanja mjeri sastavne dijelove nekontrolnog udjela preuzetog subjekta koji predstavlja vlasničke kapitale i daje pravo vlasnicima na uravnoteženi dio neto sredstava subjekta u slučaju likvidacije po:

- poštenoj vrijednosti; ili
 - razmjernom udjelu trenutnih vlasničkih instrumenta u priznatom iznosu identificiranih neto sredstava preuzetog društva.
- Svi drugi sastavni dijelovi nekontrolnih udjela mjere se po pravednoj vrijednosti na datum preuzimanja osim ako MSFI ne zahtijevaju drugu osnovu mjerenja (MSFI 3.19.).

U točkama 24.-31. navedene su vrste utvrdive imovine i utvrdivih obveza koje uključuju stavke za koje ovaj MSFI predviđa ograničene iznimke u primjeni načela mjerenja (MSFI 3.20.).

Stjecatelj je stečenu dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) klasificiranu na datum stjecanja sukladno MSFI-jem 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja kao namijenjenu prodaji mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u skladu s točkama 15.-18. MSFI-ja 5 (MSFI 3.31.).

Odredbe o navedenoj problematici slični su za sve poduzetnike. Razlika je u tome što poduzetnik (matice) koji primjenjuje MSFI-e, prema odredbi točke 19. MSFI 3, nekontrolirajući (manjinski) interes može mjeriti ili po fer vrijednosti (po poštenoj vrijednosti) ili u visini udjela u utvrdivoj neto imovini ovisnog društva, dok poduzetnik (matice) koji primjenjuje HSFI-e, prema odredbi točke 76. HSFI 2, nekontrolirajući (manjinski) interes može mjeriti samo u visini udjela u utvrdivoj neto imovini ovisnog društva.

9.2.4. Priznavanje i vrednovanje goodwilla ili dobiti ostvarene kupnjom po cijeni nižoj od tržišne

Stjecatelj mora, na datum stjecanja:

- priznati goodwill stečen u poslovnom spajanju kao imovinu te
 - početno vrednovati taj goodwill po trošku, kao višak troška u odnosu na stjecateljev udio u neto fer vrijednosti odredive imovine, obveza i nepredviđenih obveza (HSFI 2.76.).
- Stjecatelj je dužan priznati goodwill na datum stjecanja kao razliku iznosa pod (a) preko iznosa pod (b):
 - ukupnog iznosa
 - prenesene naknade za stjecanje mjerene u skladu s ovim MSFI-jem, što općenito nalaže mjerenje po fer vrijednost na datum stjecanja (vidjeti točku 37.);
 - eventualnog nekontrolirajućeg interesa u stečeniku mjenog u skladu s ovim MSFI-jem; i
 - kod poslovnog spajanja u fazama (vidjeti točke 41. i 42.), fer vrijednosti na datum stjecanja vlasničkog udjela koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku;
 - neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza mjenih u skladu s ovom MSFI-jem (MSFI 3.32.);

Iz navedenih odredbi proizlazi da se goodwill utvrđuje na sljedeći način:



ističemo...

Goodwill = Naknada za stjecanje mjerena po fer vrijednosti plus Nekomtrolirajući interes plus Prethodno stečeni udjeli mjereni po fer vrijednosti minus Fer vrijednost neto imovine stečenika (imovine umanjene za obveze odnosno kapital i rezerve).

Primjer utvrđivanja goodwilla na datum stjecanja kada se nekontrolirajući (manjinski interes) mjeri po fer vrijednosti:

Poduzetnik A (stjecatelj) kupio je 85% dionica od poduzetnika B (ovisno društvo) u iznosu od 1.632.000 kn. Podaci za izračun goodwilla su sljedeći:

- Naknada za stjecanje dionica ovisnog društva 1.632.000 kn;
- Fer vrijednost nekontrolirajućeg (manjinskog) interesa 288.000 kn;
- Temeljni kapital ovisnog društva 1.600.000 kn;
- Ostali kapital i rezerve ovisnog društva 250.000 kn;
- Ukupna neto imovina ovisnog društva 1.850.000 kn.

$$\text{Goodwill} = 1.632.000 + 288.000 - 1.850.000 = 70.000 \text{ kn}$$

Primjer utvrđivanja goodwilla na datum stjecanja kada se nekontrolirajući (manjinski interes) mjeri u visini udjela u neto imovini ovisnog društva:

Poduzetnik A (stjecatelj) kupio je 85% dionica od poduzetnika B (ovisno društvo) u iznosu od 1.632.000 kn. Podaci za izračun goodwilla su sljedeći:

- Naknada za stjecanje dionica ovisnog društva 1.632.000 kn;
- Temeljni kapital ovisnog društva 1.600.000 kn;

- Ostali kapital i rezerve ovisnog društva 250.000 kn;
- Ukupna neto imovina ovisnog društvam 1.850.000 kn;
- Nekomontrolirajući (manjinski) interes (15% od 1.600.000 kn) 240.000 kn.



$$\begin{aligned} \text{Goodwill} &= 1.632.000 + 240.000 - 1.850.000 \\ &= 22.000 \text{ kn} \end{aligned}$$

Ovaj drugi način utvrđivanja goodwilla obvezno moraju primjenjivati poduzetnici (stjecatelji) koji primjenjuju HSFI-e. Poduzetnici (stjecatelji) koji primjenjuju MSFI-e moraju donijeti odluku (računovodstvenu politiku) na koji način će utvrđivati goodwill.



ističemo...

Ovako utvrđen goodwill kod konsolidacije u širem smislu knjiži se kao dugotrajna nematerijalna imovina u knjigovodstvu stjecatelja, a kod konsolidacije u užem smislu goodwill se iskazuje u konsolidiranoj bilanci stjecatelja.

Ako je stjecateljev udio u neto fer vrijednosti imovine, obveza i nepredviđenih obveza stečenog poduzetnika, veći od troška poslovnog spajanja, stjecatelj taj udio mora priznati odmah u prihodu ili rashode kao negativni goodwill (HSFI 2.79.).

Povremeno će stjecatelj ostvariti povoljnu kupnju, a to je poslovno spajanje u kojem iznos iz točke 32.(b) premašuje zbroj iznosa navedenih u točki 32.(a). Ako taj višak ostane nakon primjene zahtjeva iz točke 36., stjecatelj je dužan dobit dobivenu kao rezultat priznati u dobit ili gubitak na datum stjecanja. Ta dobit pripada stjecatelju (MSFI 3.34.);

Iz navedenih odredbi proizlazi da svi poduzetnici (stjecatelji), negativni goodwill odnosno dobit od povoljne kupnje iskazuju kao prihod. Ipak postoji razlika. Dok poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e navedeni negativni goodwill odmah knjiže kao prihod, poduzetnici koji primjenjuju MSFI-e, prema odredbi točke 36. MSFI 3, nakon utvrđenog negativnog goodwilla trebaju ponovo (na kraju godine) razmotriti postupak procjene neto imovine stečenika odnosno postupak utvrđivanja goodwilla te ako nakon toga i dalje postoji negativni goodwill trebaju ga proknjižiti kao prihod.

Negativni goodwill kod konsolidacije u širem smislu knjiži se kao prihod u knjigovodstvu stjecatelja, a kod konsolidacije u užem smislu goodwill se iskazuje kao prihod odnosno povećanje neto dobiti u konsolidiranoj bilanci stjecatelja i u konsolidiranom računu dobiti i gubitka stjecatelja.

Nakon početnog priznavanja, stjecatelj treba procjenjivati goodwill stečen u poslovnom spajanju po trošku stjecanja, umanjeno za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti i akumuliranu amortizaciju (HSFI 2.77.).

Goodwill stečen u poslovnom spajanju se amortizira u korisnom vijeku trajanja od najviše pet godina (HSFI 2.72.).

Primjeri drugih MSFI-ja koji sadrže upute o naknadnom mjerenju i obračunavanju imovine stečene i obveza preuzetih ili nastalih u okviru poslovnog spajanja uključuju:

(a) MRS 38, koji propisuje način obračunavanja utvrdive nematerijalne imovine stečene poslovnim spajanjem. Stjecatelj mjeri goodwill u iznosu priznatom na datum stjecanja umanjeno za

kumulativne gubitke zbog umanjenja vrijednosti. Način obračunavanja gubitaka zbog umanjenja vrijednosti propisan je MRS-om 36 Umanjenje imovine (MSFI 3.B.63.a).

Iz navedenih odredbi proizlazi različit način mjerenja goodwilla nakon početnog mjerenja. Dok poduzetnici koji primjenjuju MSFI-e ne amortiziraju goodwill već ga samo umanjuju, poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e moraju goodwill amortizirati po stopi od 20% godišnje. Obzirom da je prema propisima o porezu na dobit rashod od umanjenja goodwilla priznati rashod, a amortizacija goodwilla je nepriznati rashod, očito je da su poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e u nepovoljnijem položaju od poduzetnika koji primjenjuju MSFI-e.

10. Konsolidacijski postupci

10.1. Odredbe o konsolidacijskim postupcima za poduzetnike koji primjenjuju MSFI-e odnosno MRS-ove

Matica je dužna nekontrolirajuće udjele u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju prikazati u sklopu vlasničke glavnice odvojeno od dijela vlasničke glavnice koji pripada vlasnicima matice (MSFI 10.22.).

Promjene vlasničkog udjela matice u ovisnom društvu koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole, obračunavaju se kao transakcije vlasničkim kapitalom, tj. transakcije s vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika (MSFI 10.23.).

U konsolidiranim financijskim izvještajima:

(a) objedinjavaju se slične stavke aktive, pasive, prihoda, rashoda i novčanih tokova matice s onima njenih ovisnih subjekata;

(b) spravnjuju se (tj. eliminiraju) knjigovodstvene vrijednosti ulaganja matice u svakom ovisnom subjektu te udjela matice u kapitalu svakog ovisnog subjekta (MSFI 3 razjašnjava način obračunavanja s tim povezanog goodwilla);

(c) potpuno se eliminiraju stavke aktive i pasive, prihoda i rashoda te novčanih tokova po transakcijama između subjekata unutar grupe (dobici i gubici iz unutargrupnih transakcija koji ulaze u aktivu, kao što su zalihe i osnovna sredstva, eliminiraju se u cijelosti). Unutargrupni gubici mogu ukazivati na smanjenu vrijednost koju bi trebalo iskazati u konsolidiranim financijskim izvještajima. Na privremene razlike koje proizlaze iz eliminacije dobiti i gubitaka iz unutargrupnih transakcija primjenjuje se MRS 12 Porezi na dobit (MSFI 10.B.86).

Subjekt je dužan dobit ili gubitak te svaku komponentu ostale sveobuhvatne dobiti razdvojiti na dio koji pripada vlasnicima matice i dio koji pripada vlasnicima nekontrolirajućih udjela. Ukupna sveobuhvatna dobit ovisnih subjekata također se pripisuje vlasnicima matice i vlasnicima nekontrolirajućih udjela, čak i ako to ima za posljedicu negativan saldo dijela koji se odnosi na nekontrolirajuće udjele (MSFI 10.B.94).

Ovisni subjekt koji ima izdane kumulativne povlaštene dionice koje su razvrstane u vlasničku glavnici i drže ih vlasnici nekontrolirajućih udjela, dužan je svoju dobit, odnosno svoj gubitak izračunati nakon usklađenja dividende po tim dionicama, neovisno o tome je li dividenda objavljena ili ne (MSFI 10.B.95).

Kod promjene udjela u vlasničkoj glavnici koji pripada vlasnicima nekontrolirajućih udjela, subjekt je dužan knjigovodstvenu vrijednost kontrolnog i nekontrolirajućeg udjela uskladiti na način



da prikaže promjene njihovih relativnih udjela u ovisnom društvu. Subjekt je dužan svaku razliku između iznosa za koji su usklađeni nekontrolirajući udjeli i fer vrijednosti plaćene ili primljene naknade iskazati izravno u vlasničku glavicu i pripisati je vlasnicima matice (MSFI 10.B.96).

10.2. Odredbe o konsolidacijskim postupcima za poduzetnike koji primjenjuju HSFI-e

Konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati sva ovisna društva matičnog društva osim onih čije je isključenje dopušteno u točki 2.49. Imovinu, obveze, prihode i rashode poduzetnika koji su uključeni u konsolidaciju potrebno je u potpunosti obuhvatiti u konsolidiranoj bilanci. U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, poduzetnik koji je matično društvo konsolidira financijske izvještaje matičnog društva i njegovih ovisnih društava stavku po stavku, dodavanjem zajedno istih stavaka imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Da bi ti konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da je to jedan poduzetnik, poduzimaju se sljedeći koraci:

- a) knjigovodstvena vrijednost ulaganja matičnog društva u svakom ovisnom društvu i udjela matičnog društva u kapitalu svakog ovisnog društva se eliminiraju i utvrđuje se potencijalni goodwill (vidjeti točke 2.75. – 2.77.)
- b) utvrđuje se manjinski interes kao iznos koji se pripisuje dionicama ili udjelima ovisnih društava uključenih u konsolidaciju, koje su u vlasništvu osoba koje nisu poduzetnici uključeni u konsolidaciju. Manjinski interes u neto imovini sastoji se od:
 - i) iznosa manjinskog vlasništva na datum početnog spajanja
 - ii) manjinskog udjela promjena kapitala od datuma spajanja (HSFI 2.73.).

Stjecatelj račun dobiti i gubitka objedinjavat će prihode i rashode stečenika nakon datuma stjecanja uključujući prihode i rashode temeljene na stjecateljevu trošku poslovnog spajanja. Na primjer, trošak amortizacije uključen nakon datuma stjecanja u stjecateljvom računu dobiti i gubitka a koji se odnosi na stečenicovu imovinu koja se amortizira bit će temeljena na fer vrijednosti imovine koja se amortizira na datum stjecanja, tj. trošak stjecanja (HSFI 2.74.).

Transakcije između poduzetnika grupe tj. unutargrupna salda i transakcije, uključujući prihode, rashode i dividende, eliminiraju se u cijelosti. Dobici i gubici proizašli iz unutargrupnih transakcija, koji su priznati u knjigovodstvenu vrijednost imovine, kao što su zalih i dugotrajna imovina, u cijelosti se eliminiraju. Unutargrupni gubici mogu ukazati na umanjenje koje zahtijeva priznavanje u konsolidiranim financijskim izvještajima. Na vremenske razlike koje nastaju zbog eliminiranja dobiti ili gubitaka iz unutargrupnih transakcija potrebno je utvrditi odgođenu poreznu imovinu ili obveze (HSFI 2.75.).

10.3. Konsolidacijski postupci izvedeni iz navedenih odredbi koji vrijede i za poduzetnike koji primjenjuju MSFI-e i za poduzetnike koji primjenjuju HSFI-e

Iz navedenih odredbi i odredbi koje smo prikazali u točki 5. ovog članka ("Načela konsolidacije") proizlaze sljedeći konsolidacijski postupci:

- 1) Kod sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja, financijski izvještaji matice i njenih ovisnih društava moraju biti na isti izvještajni datum, a ako nisu tada financijske izvještaje ovisnih društava treba pripremiti za potrebe konsolidacije;
- 2) Konsolidirani godišnji financijski izvještaji trebaju se sastavljati korištenjem istih računovodstvenih politika kod matice i kod ovisnih društava, a ako to nije slučaj treba provesti usklađenja;
- 3) Kod sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja kada je ovisno društvo inozemno poslovanje (podružnica ili inozemni subjekt) tada je potrebno imovinu, obveze, prihode i rashode preračunati u kune i tečajnu razliku priznati kao posebnu sastavnicu kapitala;
- 4) Kod sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, poduzetnik konsolidira financijske izvještaje matice i njenih ovisnih poduzetnika stavku po stavku, dodavanjem zajedno istih stavaka imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda;
- 5) Kod sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja treba provesti eliminaciju ulaganja u ovisno društvo koje je iskazano u bilanci matice, eliminaciju dijela neto imovine (kapitala i rezerve) ovisnog društva koje pripada matici na temelju ulaganja u ovisno društvo u momentu stjecanja kontrole, iskazati nekontrolirajući (manjinski) interes u neto imovini ovisnog društva u momentu spajanja i za razliku iskazati goodwill kao dugotrajnu nematerijalnu imovinu (pozitivni goodwill) ili kao prihod (negativni goodwill);
- 6) Kod sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja treba iskazati nekontrolirajući (manjinski) interes u neto dobiti ovisnog društva, u ostaloj promjeni kapitala ovisnog društva od momenta spajanja i u svakoj komponenti ostale sveobuhvatne dobiti i za isti iznos eliminirati dio konsolidirane neto dobiti od ovisnog društva, promjene kapitala ovisnog društva od momenta spajanja i ostale sveobuhvatne dobiti ovisnog društva od momenta spajanja;
- 7) Kod sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja unutargrupna salda i transakcije (unutargrupne prihode i rashode od prodaje dobara i usluga, unutargrupne prihode od dividendi te unutargrupna potraživanja i obveze) treba eliminirati u cijelosti;
- 8) Kod sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja dobiti i gubici proizašli iz unutargrupnih transakcija, koji su priznati u knjigovodstveni iznos imovine, kao što su zalih i dugotrajna imovina trebaju se eliminirati u cijelosti;
- 9) Unutargrupni gubici mogu ukazati na umanjenje koje zahtijeva priznavanje u konsolidiranim financijskim izvještajima;
- 10) Na vremenske razlike koje nastaju zbog eliminiranja dobiti i gubitka iz unutargrupnih transakcija i koje iskazujemo u konsolidiranim financijskim izvještajima, potrebno je iskazati i odgođenu poreznu imovinu.



11. Vrste konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja

Prema odredbama čl.23. st.5. i čl.19. **ZOR-a** i čl.2. **Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja**, svi mali poduzetnici koji su matice dužni su sastaviti sljedeće konsolidirane godišnje financijske izvještaje:

- 1) konsolidiranu bilancu,
- 2) konsolidirani račun dobitka i gubitka i
- 3) bilješke uz konsolidirana godišnja financijska izvješća.

Srednji i veliki poduzetnici koji su matice dužni su osim navedenih godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja sastaviti i:

- 4) konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima po indirektnoj ili direktnoj metodi i
- 5) konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala.

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

Prema odredbi čl.2. st.3. **Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja**, svi subjekti od javnog interesa iz čl.3.točke 1. **ZOR-a** i svi poduzetnici koji su obveznici primjene **Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja**, koji su matice dužni su sastaviti uz navedene izvještaje i konsolidirano izvješće o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prema strukturi i sadržaju određenim u prilogu **Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja**.

12. Konsolidirano godišnje izvješće

Na konsolidirano godišnje izvješće na odgovarajući se način primjenjuju odredbe članka 21. ovoga Zakona koje se odnose na godišnje izvješće s time da konsolidirano izvješće posloводства mora sadržavati i sljedeće:

- 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 (čl. 24. **ZOR-a**)

Obveza sastavljanja konsolidiranog godišnjeg izvješća društva kao i sadržaj tog izvješća za dionička društva određeno je i **čl. 250. b Zakona o trgovačkim društvima**.

Prema odredbi **čl.431.b st.1. Zakona o trgovačkim društvima**, za društva s ograničenom odgovornošću, na podnošenje konsolidiranog godišnjeg izvješća društva na odgovarajući se način primjenjuju odredbe **čl.250.b Zakona o trgovačkim društvima**.

Uprava vladajućeg društva sa sjedištem u **Republici Hrvatskoj**, ovisna društva kojega 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 cjelovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku tijeka 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.

U pogledu izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja na odgovarajući način primjenjuju se odredbe **članka 272.p Zakona o trgovačkim društvima**.

Konsolidirano godišnje izvješće mora biti dostupno javnosti.

Odredbe o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja nalaze se u **čl. 272.p Zakona o trgovačkim društvima**.

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:

- a) 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,
- b) odstupa li društvo od kodeksa korporativnog upravljanja navedenih pod a) i objašnjenja u kojem to dijelu čini te razloge tog odstupanja,



- c) opis osnovnih obilježja provođenja unutarnjeg nadzora u društvu i upravljanja rizicima u odnosu na financijsko izvještavanje,
- d) 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,
- e) podatke o sastavu i djelovanju uprave, odnosno izvršnih direktora i nadzornog, odnosno upravnog odbora i njihovih pomoćnih tijela.

13. Objavljivanja u konsolidiranim financijskim izvještajima

13.1. Objavljivanja u konsolidiranim financijskim izvještajima matice koja primjenjuje HSFI-e

U konsolidiranim financijskim izvještajima matično društvo, ulagatelj u društva povezanog sudjelujućim interesom i pothvatnik trebaju objaviti sljedeće informacije, za svako ulaganje koje je provedeno tijekom razdoblja:

- a) imena i opise poduzetnika koja se spajaju, sudjeluju u interesu ili udružuju,
- b) datum stjecanja,
- c) postotak stečenih vlasničkih instrumenata s pravom glasa,
- d) trošak stjecanja i amortizaciju elemenata tog troška, uključujući bilo koji trošak koji se izravno može vezati uz to spajanje, sudjelovanje u interesu ili udruživanje. Kad se vlasnički instrumenti izdaju ili se mogu izdati kao dio troška nabave, treba se objaviti sljedeće:
 - i) broj izdanih vlasničkih instrumenata ili vlasničkih instrumenata koji se mogu izdati, i
 - ii) fer vrijednost tih instrumenata i osnovu za određivanje te fer vrijednosti (HSFI 2.93.).

Matično društvo je dužno u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti informacije čije objavljivanje zahtijevaju ostali HSFI, uzimajući u obzir nužna usklađenja koja proizlaze iz posebnih značajki konsolidiranih financijskih izvještaja u usporedbi s odvojenim financijskim izvještajima, te sljedeće:

- a) za poduzetnike obuhvaćene konsolidacijom, popis ulaganja u ovisna društva i zajednički kontrolirane poduzetnike, uključujući naziv i sjedište, zemlju osnivanja, omjer vlasničkih udjela (udio kapitala koji se drži, omjer kapitala koji u tim poduzetnicima, osim u matičnom društvu, drže poduzetnici obuhvaćeni konsolidacijom ili osobe koje djeluju u svoje ime a za račun takvih poduzetnika) i, ako je drugačije, omjer posjedovane glasačke moći,
- b) informaciju o tome na temelju kojeg je uvjeta izvršena konsolidacija, osim matično društvo ima većinu glasačkih pra-

- va dioničara ili članova u ovisnom društvu i u slučaju kada su omjer kapitala i omjer glasačkih prava jednaki,
- c) informaciju o tome na temelju kojeg uvjeta je poduzetnik izuzet od konsolidacije, kao i ako je izuzet na osnovi neznačajnosti, te je potrebno navesti obrazloženje izuzeća,
- d) naziv i sjedište, zemlju osnivanja svakog društva povezanog sudjelujućim interesom u kojem matično društvo, posjeduje sudjelujući interes, te iskazati udio kapitala koji se drži, sažete financijske informacije (iznos imovine, obveza, iznos kapitala i rezervi, prihoda i dobit ili gubitak). Informacije o kapitalu i rezervama i dobiti ili gubitku mogu se izostaviti u slučaju kada društvo povezano sudjelujućim interesom ne objavljuje svoju bilancu i ne kontrolira ga drugi poduzetnik, i ako je društvo povezano sudjelujućim interesom uključen u konsolidirane financijske izvještaje matičnog društva, ili u konsolidirane financijske izvještaje veće grupe poduzetnika. U tom slučaju objavljuju se nazivi i sjedišta društava povezanih sudjelujućim interesom koji su obuhvaćeni konsolidacijom te udio u njihovom kapitalu.
- e) naziv i sjedišta poduzetnika obuhvaćenih zajedničkim upravljanjem, čimbenike na kojima se temelji zajedničko upravljanje tim poduzetnicima, te omjer njihovog kapitala koji drže poduzetnici obuhvaćeni konsolidacijom ili osobe koje djeluju u svoje ime a za račun takvih poduzetnika,
- f) naziv, sjedište te pravni oblik svakog poduzetnika čiji je poduzetnik član koji ima neograničenu odgovornost,
- g) za sve poduzetnike u kojima poduzetnici obuhvaćeni konsolidacijom, bilo sami ili preko osoba koje djeluju u svoje ime a za račun tih poduzetnika, drže sudjelujući udjel potrebno je objaviti nazive i sjedišta tih poduzetnika, omjer kapitala koji drže, iznos kapitala i rezervi i dobit ili gubitak u posljednjoj financijskoj godini predmetnog poduzetnika za koji su usvojeni financijski izvještaji. Informacije o iznosu kapitala i rezervi i dobiti ili gubitka mogu se izostaviti ako predmetni poduzetnik ne objavljuje svoju bilancu,
- h) naziv i sjedište poduzetnika koji sastavlja konsolidirane financijske izvještaje najveće grupe poduzetnika u kojoj poduzetnik sudjeluje kao ovisno društvo,
- i) naziv i sjedište poduzetnika koji sastavlja konsolidirane financijske izvještaje najmanje grupe poduzetnika u kojoj poduzetnik sudjeluje kao ovisno društvo i koji je također uključen u grupu poduzetnika najveće grupe poduzetnika u kojoj poduzetnik sudjeluje kao ovisno društvo,
- j) mjesto na kojem je moguće dobiti primjerke konsolidiranih financijskih izvještaja najveće i najmanje grupe poduzetnika u kojoj poduzetnik sudjeluje kao ovisno društvo, pod uvjetom da su dostupni,
- k) prirodu, pravnu osnovu i poslovnu svrhu aranžmana poduzetnika koji nisu uključeni u bilancu i financijski utjecaj tih aranžmana na poduzetnika, pod uvjetom da su rizici ili koristi koji proizlaze iz takvih aranžmana materijalni i u mjeri u kojoj je objavljivanje takvih rizika ili koristi nužno za procjenu financijskog stanja poduzetnika,
- l) transakcije u koje je poduzetnik ušao s povezanim osobama, uključujući iznos takvih transakcija, prirodu odnosa s povezanim osobama i druge informacije o transakcijama potrebne za razumijevanje financijskog položaja poduzetnika, ako je ista sklopljena s:
 - i) vlasnicima koji u poduzetniku imaju sudjelujući interes,



- ii) poduzetnicima u kojima sam poduzetnik ima sudjelujuću interes, i
- iii) članovima administrativnih, rukovodećih ili nadzornih tijela poduzetnika, pri čemu se pri objavljivanju iznosa prihoda te predujmova i odobrenih kredita članovima administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela, objavljuju samo iznosi koje su matično društvo i ovisna društva odobrili članovima administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela matičnog društva.

Informacije o pojedinačnim transakcijama mogu se objediniti sukladno njihovoj prirodi, osim kada su odvojene informacije potrebne za razumijevanje učinaka transakcija s povezanim osobama na financijsko stanje poduzetnika.

Pri objavljivanju transakcija između povezanih osoba, ne uključuju se transakcije između povezanih stranaka obuhvaćenih konsolidacijom koje su uklonjene konsolidacijom.

Transakcije u koje je ušao jedan ili više članova grupe ne moraju se objavljivati, pod uvjetom da su ovisna društva koji su strana u toj transakciji u potpunom vlasništvu tog člana.

Izveštajni poduzetnik se izuzima od obveze objavljivanja podataka o transakcijama s povezanim osobama iz odnosa s vladom koja ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u izvještajnom poduzetniku i nekim drugim poduzetnikom koji je povezana osoba zato što ista vlada ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj i nad izvještajnim poduzetnikom i nad tim drugim poduzetnikom.

- m) konsolidirani neto-prihod prema kategorijama djelatnosti i geografskim tržištima
- n) prosječan broj zaposlenika tijekom izvještajnog razdoblja u poduzetnicima koji se uključuju u konsolidaciju te troškove zaposlenika koji se odnose na izvještajno razdoblje,
- o) računovodstvene politike koje se primjenjuju na različite stavke u konsolidiranim financijskim izvještajima, te metode koje se koriste u izračunu vrijednosnog usklađenja. Za stavke uključene u konsolidirane financijske izvještaje koje su, ilikoje su prvobitno bile izražene u stranoj valuti potrebno je iskazati osnovu konverzije korištenu za njihovo iskazivanje u izvještajnoj valuti konsolidiranih financijskih izvještaja,
- p) ukupni iznos iskazanih dugovanja u konsolidiranoj bilanci koja dospijevaju nakon pet godina, kao i ukupan iznos iskazanih dugovanja u konsolidiranoj bilanci pokriven vrijednim instrumentom osiguranja od strane poduzetnika uključenog u konsolidaciju, uz navođenje vrste i oblika instrumenta osiguranja,
- q) ukupni iznos svih financijskih obveza koje nisu uključene u konsolidiranu bilancu, ukoliko je taj podatak koristan za procjenu financijskog položaja poduzetnika uključenih u konsolidaciju, promatranih kao cjelina. Sve obveze koje se odnose namirovine i povezane poduzetnike koji se ne uključuju u konsolidaciju potrebno je iskazati zasebno (HSFI 2.94.).

Stavke slične prirode mogu se objaviti skupno, osim kad je odvojeno objavljivanje nužno za razumijevanje učinaka transakcija povezanih osoba na financijske izvještaje poduzetnika (HSFI 2.95.).

13.2. Objavljivanja u nekonsolidiranim financijskim izvještajima maticekoja primjenjuje MSFI-e i MRS-ove

Subjekt je u objavljivanju informacija u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima dužan primijeniti sve važeće MSFI-jeve, što uključuje i zahtjeve iz točaka 16. i 17. (MRS 27.15.).

Kad **matica** sukladno članku 4.a) MSFI-ja 10 odluči ne sastavljati konsolidirane financijske izvještaje i umjesto njih sastavi nekonsolidirane financijske izvještaje, dužna je u njima objaviti:

(a) činjenicu da su financijski izvještaji nekonsolidirani financijski izvještaji, da je primijenila izuzeće iz obveze konsolidacije, naziv i poslovno sjedište (te, ako je različita, državu osnutka) subjekta čiji konsolidirani financijski izvještaji sukladni MSFI-jevima su izrađeni za javnost i adresu na kojoj se konsolidirani financijski izvještaji mogu dobiti;

(b) popis značajnih ulaganja/udjela u ovisnim subjektima, zajedničkim pothvatima i pridruženim subjektima, uključujući:

xviii) nazive tih subjekata;

xix) poslovna sjedišta subjekata (i države osnutka ako su različite);

xx) svoj udjel u vlasništvu (i u glasačkim pravima ako je različit) u tim subjektima;

(c) opis metoda korištenih za obračunavanje ulaganja, tj. udjela pod b) (MRS 27.16.).

Kad **investicijski subjekt** koji je **vladajuće društvo** (različito od vladajućeg društva iz točke 16.) sastavlja nekonsolidirane financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje u skladu s točkom 8.A, investicijski je subjekt dužan tu činjenicu objaviti. Investicijski subjekt treba prikazati i informacije koje se odnose na investicijske subjekte, a koje se zahtijevaju u skladu s MSFI-jem 12 Objavljivanje udjela u drugim subjektima (MRS 27.16.A).

Kada **vladajuće društvo** (različito od vladajućeg društva iz točaka 16. – 16.A) ili ulagatelj koji ima zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad subjektom koji je predmet ulaganja sastavljaju nekonsolidirane financijske izvještaje, oni navode financijske izvještaje sastavljene u skladu s MSFI-jem 10, MSFI-jem 11 ili MRS-om 28 (kako je izmijenjen 2011.) s kojima su ti nekonsolidirani financijski izvještaji povezani. Vladajuće društvo ili ulagatelj u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima objavljuju i sljedeće:

(a) činjenicu da su oni nekonsolidirani financijski izvještaji te razloge zašto su oni sastavljeni ako to nije zakonska obveza;

(b) popis značajnih ulaganja/udjela u ovisnim subjektima, zajedničkim pothvatima i pridruženim subjektima, uključujući:

i) nazive tih subjekata;

ii) poslovna sjedišta subjekata (i države osnutka ako su različite);

iii) svoj udjel u vlasništvu (i u glasačkim pravima ako je različit) u tim subjektima;

(c) opis metoda korištenih za obračunavanje ulaganja, tj. udjela pod b).

Matica, odnosno ulagatelj dužan je također navesti financijske izvještaje sastavljene sukladno MSFI-ju 10, MSFI-ju 11 ili MRS-u 28 (s izmjenama iz 2011.) na koje se oni odnose (MRS 27.17.).



13.3. Objavljivanja stjecatelja koji primjenjuje MSFI 3-Poslovna spajanja

Stjecatelj je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju da ocijene prirodu i financijski učinak poslovnog spajanja do kojeg je došlo ili:

(a) tijekom tekućeg izvještajnog razdoblja; ili
(b) nakon kraja izvještajnog razdoblja, ali prije nego što je izdavanje financijskih izvještaja odobreno (MSFI 3.59.).

U svrhu navedenu u točki 59. **stjecatelj** je dužan objaviti informacije navedene u točkama B64.-B66 (MSFI 3.60.).

Radi postizanja cilja iz točke 59., **stjecatelj** je dužan o svakom poslovnom spajanju do kojeg je došlo u izvještajnom razdoblju objaviti sljedeće informacije:

- (a) naziv i opis stečenika;
- (b) datum stjecanja,
- (c) postotak stečenih vlasničkih udjela s pravom glasa;
- (d) glavne razloge za poslovno spajanje i opis načina na koji je stjecatelj stekao kontrolu nad stečenikom;
- (e) kvalitativan opis čimbenika koji sačinjavaju priznati goodwill, kao što su sinergije koje se očekuju od spajanja poslovanja stečenika i stjecatelja, nematerijalna imovina koja nije prihvatljiva za odvojeno priznavanje ili drugi čimbenici;
- (f) fer vrijednost na datum stjecanja ukupne prenesene naknade za stjecanje i fer vrijednost na datum stjecanja svake značajnije kategorije naknada za stjecanje, kao što je:

- i) novac;
- ii) druga materijalna ili nematerijalna imovina, uključujući poslovni subjekt ili ovisno društvo stjecatelja;
- iii) nastale obveze, primjerice obveza s naslova nepredviđene naknade za stjecanje; i
- iv) vlasnički udjeli stjecatelja, uključujući broj izdanih instrumenata ili udjela ili onih koji se mogu izdati te metodu za mjerenje fer vrijednosti tih instrumenata ili udjela;

(g) o sporazumima koji se odnose na nepredviđenu naknadu za stjecanje i imovinu s naslova obeštećenja:

- i) iznos priznat na datum stjecanja;
- ii) opis sporazuma i osnovu za utvrđivanje iznosa plaćanja; te
- iii) procjenu raspona rezultata (nediskontirano) ili, ako raspon nije moguće procijeniti, tu činjenicu, zajedno s razlozima zbog kojih raspon nije moguće procijeniti. Ako je najveći iznos plaćanja neograničen, stjecatelj je dužan tu činjenicu objaviti;
- (h) o stečenim potraživanjima:
 - i) fer vrijednost potraživanja;
 - ii) bruto ugovorene iznose potraživanja; i
 - iii) najbolju moguću procjenu ugovornih novčanih tokova na datum stjecanja za koje se ne očekuje da će biti naplaćeni.

Navedene podatke treba objaviti po glavnim kategorijama potraživanja, kao što su zajmovi, izravni financijski najmovi i druge kategorije potraživanja.

(i) iznose priznate na datum stjecanja po svakoj većoj kategoriji stečene imovine i preuzetih obveza;

(j) o svakoj nepredviđenoj obvezi priznatoj sukladno točki 23., informacije propisane točkom 85. MRS-a 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. Ako nepredviđena obveza nije priznata zbog toga što njezinu fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti, stjecatelj je dužan objaviti:

- i. informacije propisane u točki 86. MRS-a 37; i
- ii. razloge zbog kojih obvezu nije moguće pouzdano izmjeriti;
- (k) ukupan iznos goodwilla za koji se očekuje da će biti porezno odbitna stavka;

(l) o transakcijama koje se priznaju odvojeno od stjecanja imovine i preuzimanja obveza u poslovnom spajanju u skladu s točkom 51.:

- i) opis svake transakcije;
- ii) način na koji je stjecatelj obračunao svaku transakciju;
- iii) iznose priznate po svakoj transakciji te stavke u financijskim izvještajima unutar kojih je svaki od tih iznosa priznat; i
- iv) ako je transakcija efektivno poravnanje ranijeg odnosa, metodu korištenu za utvrđivanje iznosa poravnanja;
- (m) objavljivanje transakcija koje se priznaju odvojeno sukladno stavku (l) uključuje iznos troškova povezanih sa stjecanjem i odvojeno troškova priznatih kao rashod te stavki u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u sklopu kojih su ti troškovi priznati. Obvezno se objavljuju i iznos troškova izdavanja koji nije priznat kao rashod te način njihovog priznavanja;

(n) kod povoljne kupnje (vidjeti točke 34.–36.):

- i) iznos svake dobiti priznate sukladno točki 34. te stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u sklopu koje je dobit priznata; i
- ii) opis razloga zbog kojih je u transakciji ostvarena dobit;
- (o) o svakom poslovnom spajanju u kojem stjecatelj na datum stjecanja u stečeniku ima vlasnički udjel manji od 100 %:

- i) iznos nekontrolirajućeg interesa u stečeniku priznat na datum stjecanja te osnovu mjerenja toga iznosa; i
- ii) za svaki nekontrolirajući udjel u stečeniku mjeren po fer vrijednosti, tehniku, odnosno tehnike vrednovanja i ključne ulazne podatke korištene za određivanje te vrijednosti.

(p) u poslovnom spajanju provedenom u fazama:

- i) fer vrijednost na datum stjecanja vlasničkog udjela stjecatelja u stečeniku neposredno prije datuma stjecanja; i
- ii) iznos dobiti ili gubitka priznatog kao posljedica svođenja vlasničkog udjela stjecatelja u stečeniku prije poslovnog spajanja na fer vrijednost (vidjeti točku 42.) i stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u sklopu koje je ta dobit, odnosno taj gubitak priznat;

(q) sljedeće informacije:

- i) iznos prihoda te dobiti ili gubitka stečenika od datuma stjecanja koji je uključen u konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti izvještajnog razdoblja; i
- ii) prihode te dobiti ili gubitak spojenog subjekta u tekućem izvještajnom razdoblju kao da je datum stjecanja svih poslovnih spajanja tijekom godine datum početka godišnjeg izvještajnog razdoblja.

Ako je objavljivanje bilo koje informacije iz ovog stavka neizvedivo, stjecatelj je dužan objaviti tu činjenicu i obrazložiti zašto je objavljivanje neizvedivo. U ovome MSFI-ju izraz „neizvedivo” koristi se u istom značenju kao i u MRS-u 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške (MSFI 3.B 64.).

O poslovnim spajanjima tijekom izvještajnog razdoblja koja pojedinačno nisu materijalno značajna, ali su skupno materijalno značajna, stjecatelj je dužan objaviti objedinjene informacije propisane u točkama B64 (MSFI 3.B 65.).



Ako je datum poslovnog spajanja nakon kraja izvještajnog razdoblja, ali prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, stjecatelj je dužan objaviti informacije propisane točkom B64., osim ako je prvo knjiženje poslovnog spajanja u vrijeme odobrenja izdavanja financijskih izvještaja nedovršeno. U takvoj situaciji, stjecatelj je dužan opisati podatke koje nije mogao objaviti i razloge nemogućnosti njihovog objavljivanja (**MSFI 3.B 66.**).

Stjecatelj je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju da ocijene financijske učinke usklađenja priznatih u tekućem izvještajnom razdoblju, a odnose se na poslovna spajanja do kojih je došlo u tom razdoblju ili prethodnim izvještajnim razdobljima (**MSFI 3.61.**).

U svrhu navedenu u točki 61. stjecatelj je dužan objaviti informacije navedene u točki B67 (**MSFI 3.62.**).

Radi postizanja cilja iz točke 61., stjecatelj je dužan o svakom materijalno značajnom poslovnom spajanju ili ukupno za poslovna spajanja koja pojedinačno nisu materijalno značajna, ali su skupno materijalno značajna objaviti sljedeće informacije:

(a) ako je prvo knjiženje poslovnog spajanja nedovršeno (vidjeti točku 45.), o pojedinoj imovini, obvezama, nekontrolirajućim interesima ili stavkama naknade za stjecanje te iznosima priznatim u financijskim izvještajima o poslovnom spajanju koji su stoga tek provizorno utvrđeni:

- i) razloge zbog kojih prvo knjiženje poslovnog spajanja nije dovršeno;
- ii) imovinu, obveze, vlasničke udjele ili stavke naknade za stjecanje za koje nije dovršeno prvo knjiženje; i
- iii) prirodu i iznos usklađenja u razdoblju mjerenja priznatih u izvještajnom razdoblju u skladu s točkom 49.;

(b) za svako izvještajno razdoblje nakon datuma stjecanja do trenutka u kojem subjekt naplati, proda ili na neki drugi način izgubi pravo na sredstvo s naslova nepredviđene naknade za stjecanje ili podmiri obvezu s naslova nepredviđene naknade za stjecanje ili u kojem je ta obveza poništena ili je istekla:

- i) sve promjene priznatih iznosa, uključujući sve razlike proizašle iz namire;
- ii) sve promjene u rasponu rezultata (nediskontiranog) te razloge promjena; i
- iii) metode vrednovanja i glavne ulazne vrijednosti u modelu korištene za tvrdivanje nepredviđene naknade za stjecanje;

(c) za nepredviđene obveze priznate u sklopu poslovnog spajanja stjecatelj je dužan za svaku kategoriju rezerviranja objaviti informacije propisane točkama 84. i 85. MRS-a 37;

(d) usklađenje knjigovodstvenog iznosa goodwilla na početku i na kraju izvještajnog razdoblja, uz odvojen prikaz:

- i) bruto iznosa i kumulativnih gubitaka zbog umanjenja na početku izvještajnog razdoblja;
- ii) dodatan goodwill priznat tijekom izvještajnog razdoblja, osim goodwilla uključenog u skupinu za otuđenje koja prilikom stjecanja ispunjava kriterije za klasifikaciju u portfelj namijenjen prodaji u skladu s MSFI-jem 5

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja;

- iii) usklađenja proizašla iz kasnijeg priznavanja odgođene porezne imovine tijekom izvještajnog razdoblja u skladu s točkom 67.;

- iv) goodwill uključen u skupinu za otuđenje klasificiranu u portfelj namijenjen prodaji u skladu s MSFI-jem 5 te goodwill

koji se prestao priznavati tijekom izvještajnog razdoblja i koji prethodno nije bio uključen u skupinu za otuđenje klasificiranu u portfelj namijenjen prodaji;

- v) gubitke zbog umanjenja vrijednosti priznate tijekom izvještajnog razdoblja sukladno MRS-u 36 (uz ovaj zahtjev MRS 36 nalaže i objavljivanje informacija o nadoknadivom iznosu i umanjenju goodwilla).

- vi) neto tečajne razlike nastale tijekom izvještajnog razdoblja sukladno MRS-u 21 Učinci promjena tečajeva stranih valuta.

- vii) sve druge promjene knjigovodstvenog iznosa tijekom izvještajnog razdoblja;

- viii) bruto iznos i kumulativne gubitke zbog umanjenja vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja;

(e) iznos i obrazloženje dobiti ili gubitka priznatog u tekućem razdoblju koji:

- i) se odnosi na utvrđivu stečenu imovinu odnosno obveze preuzete poslovnim spajanjem koje je provedeno u tekućem ili prethodnom izvještajnom razdoblju; i

- ii) je takvog razmjera, vrste ili učestalosti da je njegovo objavljivanje relevantno za razumijevanje financijskih izvještaja spojenog subjekta (**MSFI 3.B 67.**).

Ako podaci čije objavljivanje nalaže ovaj MSFI ili neki drugi MSFI-jevi ne ispunjavaju svrhu iz točaka 59. i 61., stjecatelj je dužan objaviti bilo kakve druge informacije koje su neophodne kako bi svrha bila ispunjena (**MSFI 3.63.**).

14. Revizija i javna objava konsolidiranih financijskih izvještaja

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 (**čl.20.st.1. ZOR-a**).

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 (**čl.20.st.2. ZOR-a**).

Matična društva malih grupa koja nemaju obvezu sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja nisu obveznici revizije iz stavka 2. ovoga članka za te godišnje konsolidirane financijske izvještaje (**čl.20.st.3. ZOR-a**).

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 15.000.000,00 kuna
- iznos prihoda 30.000.000,00 kuna
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25 (**čl.20.st.4. ZOR-a**).

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 (**čl.20.st.5. ZOR-a**).

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 (čl.20.st.6. ZOR-a).

Iz navedenih odredbi proizlazi da reviziju godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja za 2016.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 active 15.000.000,00 kuna,
 - iznos prihoda 30.000.000,00 kuna,
 - prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25.

Revizorsko izvješće uključuje:

- 1) uvod u kojem se navode financijski izvještaji koji su predmetom revizije, zajedno s okvirom financijskog izvještavanja koji je uporabljen u njihovu sastavljanju,
- 2) opis opsega zakonske revizije, uz navođenje revizijskih standarda u skladu s kojima je revizija obavljena,
- 3) mišljenje revizora kojim se jasno izražava pružaju li godišnji financijski izvještaji istinit i fer prikaz financijskog položaja poduzetnika sukladno ovom Zakonu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, odnosno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, ili jesu li godišnji financijski izvještaji u skladu s propisima kojima se uređuje poslovanje poduzetnika ako propisi zahtijevaju takvo mišljenje revizora. Mišljenje revizora može biti pozitivno ili uvjetno mišljenje ili negativno ili se revizor može suzdržati od izražavanja mišljenja aka ga nije u mogućnosti izraziti,
- 4) isticanje pitanja i navođenje ostalih pitanja na koje revizor želi ukazati, ali bez izražavanja mišljenja s ogradom, ako to zahtijevaju Međunarodni revizijski standardi,
- 5) mišljenje o usklađenosti izvješća posloводства s godišnjim financijskim izvještajima za istu poslovnu godinu,
- 6) mišljenje o tome je li izvješće posloводства sastavljeno u skladu s ovim Zakonom,
- 7) izjavu o tome je li, a na temelju znanja i razumijevanja poslovanja poduzetnika i njegova okruženja stečenog u okviru revizije, revizor identificirao značajne pogrešne prikaze u izvješću posloводства te, ako ih ima, opisati prirodu takvih pogrešaka (čl.20.st.7. ZOR-a).

Odredbe stavka 7. točke 1. – 4. ovoga članka primjenjuju se i na godišnje konsolidirane financijske izvještaje (čl.20.st.8. ZOR-a).

Odredbe stavka 7. točke 5. – 7. ovoga članka primjenjuju se i na konsolidirana izvješća posloводства (čl.20.st.9. ZOR-a).

Revizor će obaviti reviziju dijelova izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja koji su navedeni u članku 22. stavku 1. točkama 3. i 4. ovoga Zakona i o tome izdati mišljenje na način koji je opisan u stavku 7. točkama 5., 6. i 7. ovoga članka. Revi-

zor će provjeriti jesu li u izjavi o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja uključene informacije iz članka 22. stavka 1. točaka 2., 5., 6. i 7. ovoga Zakona (čl.20.st.10. ZOR-a).

Zakonski zastupnik revizorskog društva, samostalni revizor ili ovlašteni revizori zajedničkog revizorskog ureda dužni su zajedno s ovlaštenim revizorom potpisati revizorsko izvješće i navesti datum sastavljanja (čl.20.st.11. ZOR-a).

Ako se revizor sukladno propisima kojima se uređuje revizija suzdrži od izražavanja mišljenja ili izda negativno mišljenje, smatra se da obveza poduzetnika iz ovoga članka nije ispunjena (čl.20.st.12. ZOR-a).

Revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i godišnjih izvješća i konsolidiranih godišnjih izvješća obavlja se u skladu s ovim Zakonom i zakonom kojim se uređuje revizija (čl.20.st.13. ZOR-a).

Revizorsko izvješće čuva se trajno u izvorniku (čl.20.st.14. ZOR-a).

Skupština pravne osobe bira i imenuje revizorsko društvo ili samostalnog revizora najkasnije do 30. rujna godine na koju se revizija odnosi (čl.6. st.1. Zakona o reviziji).

Revizorsko izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja sastavlja se u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (čl.17. st.1. Zakona o reviziji).

Ako reviziju godišnjega financijskog izvještaja koji ulazi u konsolidirani financijski izvještaj obavlja revizor iz treće zemlje, odnosno revizor ili revizorsko društvo ovlašteno u državi članici, revizorsko društvo odnosno samostalni revizor koji obavlja reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja obavit će pregled i voditi dokumentaciju o obavljenom pregledu nad radom revizora iz treće zemlje, odnosno revizora ili revizorskog društva ovlaštenog u državi članici, u svrhu revizije konsolidiranih financijskih izvještaja. Ovu dokumentaciju revizorsko društvo, odnosno samostalni revizor dužan je na zahtjev ustupiti Odboru za javni nadzor revizije (čl.17. st.2. Zakona o reviziji).

Ako reviziju godišnjega financijskog izvještaja koji ulazi u konsolidirani financijski izvještaj obavlja revizor iz treće zemlje, revizorsko društvo, odnosno samostalni revizor koji obavlja reviziju konsolidiranoga financijskog izvještaja dužan je držati primjerak dokumentacije o obavljenoj reviziji koju je obavio revizor iz treće zemlje te je na zahtjev dostaviti Odboru za javni nadzor revizije. Ako postoje pravna ili druga ograničenja koja proizlaze iz nacionalnog zakonodavstva treće zemlje za dostavom radne dokumentacije o obavljenoj reviziji revizora iz te zemlje, revizorsko društvo, odnosno samostalni revizor koji obavlja reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja dužan je u svojoj radnoj dokumentaciji o obavljenoj reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja navesti dokaze o svim poduzetim primjerenim mjerama u svrhu njezine dostave, kao i dokaze o postojanju navedenih pravnih i drugih ograničenja (čl.17. st.3. Zakona o reviziji).

Odredbe 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 čl.30. do 35. Zakona o računovodstvu, u Zakonu o sudskom registru i u Pravilniku o načinu vođenja Registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća.



Obveznici javne objave su:

- 1) trgovačko društvo i trgovac pojedinac određeni propisima kojima se uređuju trgovačka društva,
- 2) poslovna jedinica poduzetnika iz točke 1. ovoga stavka 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 poslovna jedinica poduzetnika iz države članice i treće države koji su obveznici poreza na dobit sukladno propisima kojima se uređuju porezi,
- 3) podružnica inozemnih poduzetnika u Republici Hrvatskoj, ako ista nije poslovna jedinica, kako je određeno propisima kojima se uređuju trgovačka društva (**čl.30. st.1. ZOR-a**).

Prema **čl.30.st.2. ZOR-a**, obveznici javne objave dostavljaju Financijskoj agenciji radi javne objave potpuna i točna konsolidirana godišnja izvješća s pripadajućim revizorskim izvješćem.

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 godišnje konsolidirane financijske izvještaje s pripadajućim revizorskim izvješćem.

Prema **čl.30.st.5. ZOR-a**, obveznici javne objave koji sastavljaju godišnje konsolidirane financijske izvještaje, odnosno konsolidirana godišnja izvješća, dužni sui 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 nakon što su objavili svoje izvještaje

utvrde da su isti u značajnoj mjeri pogrešni, odnosno odluče ih promijeniti, dužni su o tome dostaviti obavijest radi javne objave iste i to bez odgode, te su dužni u razumnom roku dostaviti promijenjene izvještaje zajedno s revizorskim izvješćem, ako su poduzetnici obveznici revizije.

Odredbe o odgovornosti za sastavljanje i javnu objavu konsolidiranih financijskih izvještaja ili konsolidiranog godišnjeg izvješća nalaze se u **čl.31. ZOR-a**.

Odredbe o sadržaju Registra godišnjih financijskih izvještaja nalaze se u **čl.33. ZOR-a**.

Odredbe o vođenju Registra godišnjih financijskih izvještaja nalaze se u **čl. 34. ZOR-a**.

Odredbe o korištenju podataka iz Registra godišnjih financijskih izvještaja nalaze se u **čl.35. ZOR-a**.

Detaljnije odredbe o sadržaju Registra godišnjih financijskih izvještaja, o vođenju Registra godišnjih financijskih izvještaja i o korištenju podataka iz Registra godišnjih financijskih izvještaja nalaze se u **Zakonu o sudskom registru** i u **Pravilniku o načinu vođenja Registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća**.

15. Konsolidirani izvještaj o plaćanjima javnom sektoru

Tko i kako sastavlja izvještaj o plaćanjima javnom sektoru određeno je **čl.27. ZOR-a**.

Tko i kako sastavlja konsolidirani izvještaj o plaćanjima javnom sektoru određeno je **čl.28. ZOR-a**.

Odredbe o javnoj objavi izvještaja o plaćanjima javnom sektoru određeni su **čl.29. ZOR-a**.

16. Primjeri izrade konsolidiranih financijskih izvještaja na kraju godine

Za primjer konsolidacije financijskih izvještaja dajemo sljedeće pretpostavke i podatke:

- 1) Konsolidacija se obavlja između matice i jednog ovisnog društva. Dajemo primjer konsolidacije samo za tekuću godinu;
- 2) Matica i ovisno društvo primjenjuju HSFI-e. Nekomolirajući (manjinski) interes utvrđuje u visini udjela u temeljnom kapitalu ovisnog društva;
- 3) Poduzetnik A (stjecatelj-matica) kupio je u 2016.g. 85% dionica od poduzetnika B (ovisno društvo) u iznosu od 1.632.000 kn. Podaci za izračun goodwilla na dan stjecanja su sljedeći:

Utvrđivanje goodwilla i nekontrolirajućeg (manjinskog) interesa na datum stjecanja:

Naknada za stjecanje dionica ovisnog društva	- 1.632.000 kn
Temeljni kapital ovisnog društva	- 1.600.000 kn
Zadržana dobit ovisnog društva	- 250.000 kn
Ukupna neto imovina ovisnog društva	- 1.850.000 kn
Nekomolirajući (manjinski) interes (15% od 1.600.000 kn)	- 240.000 kn
Goodwill = 1.632.000 + 240.000 - 1.850.000	= 22.000 kn

Eliminacije kod sastavljanja konsolidirane bilance na dan 31.12.2017.:

Na temelju navedenog obavljaju se navedene eliminacije i iskazivanja u konsolidiranoj bilanci:

- **eliminacija** ulaganja matice u ovisno društvo u iznosu od 1.632.000 kn,
 - **eliminacija** temeljnog kapitala ovisnog društva u iznosu od 1.600.000 kn i zadržane dobiti u iznosu od 250.000 kn,
 - **iskazivanje** nekontrolirajućeg interesa u iznosu od 240.000 kn i
 - **iskazivanje** goodwilla u iznosu od 22.000 kn;
- 4) **Utvrđivanje** nekontrolirajućeg (manjinskog) interesa u neto dobiti:

15% od 356.140 kn (neto dobiti ovisnog društva) iznosi 53.421 kn.

U konsolidiranoj bilanci obavlja se **eliminacija** neto dobiti ovisnog društva za dio koji pripada nekontrolirajućem (manjinskom) interesu u iznosu od 53.421 kn i **iskazivanje** nekontrolirajućeg (manjinskog) interesa u iznosu od 53.421 kn. Također se nekontrolirajući (manjinski) interes iskazuje i u računu dobiti i gubitka i za toliko se umanjuje neto dobit koja pripada grupi;

- 5) U siječnju 2017.g. matica je dala kratkotrajni kredit ovisnom društvu u iznosu od 2.000.000 kn. Tijekom 2017.g. ovisno društvo vratila je kredit u iznosu od 1.500.000 kn. Matica je za navedeni kredit obračunala kamate u iznosu od 98.565 kn. Ovisno društvo je platilo dug za kamate u iznosu od 87.238 kn i na dan 31.12.2017. ostala je dužna još 11.327 kn. Na temelju navedenih transakcija obavljaju se sljedeće eliminacije:

- a) **eliminira se** potraživanje matice od ovisnog društva i obveza ovisnog društva za nevraćeni kratkotrajni kredit u iznosu od 500.000 kn u konsolidiranoj bilanci,



- b) **eliminira se** prihod od kamata kod matice i rashod od kamata kod ovisnog društva u iznosu od 98.565 kn u konsolidiranom računu dobiti i gubitka,
- c) eliminira se potraživanje matice od ovisnog društva i obveza ovisnog društva prema matici za neplaćeni dio kamata u iznosu od 11.327 kn u konsolidiranoj bilanci;
- 6) Matica je prodala tijekom 2017.g. ovisnom društvu robe u vrijednosti od 1.250.000 kn (PDV iznosi 250.000 kn, a nabavna vrijednost prodane robe iznosi 800.000 kn). Ovisno društvo je u vezi navedenog posla na dan 31.12.2017. ostala dužna matici još 57.763 kn. Ovisno društvo tijekom 2017.g. prodalo je 70% navedene robe po prodajnoj cijeni od 947.100 kn (PDV iznosi 189.420 kn).

Utvrđivanje nerealizirane dobiti u zalihama i odgođene porezne imovine:

$$\text{Ner. dobit} = \text{ner. zalihe} - \text{ner. zalihe} \times \frac{\text{nab. vrijednost prodane robe}}{\text{prihod od prodaje}}$$

$$\text{Ner. zalihe} = 1.000.000 \times 30\% = 300.000$$

$$\text{Ner. dobit} = 300.000 - 300.000 \times \frac{800.000}{1.000.000} = 60.000$$

Za nerealiziranu dobit u konsolidiranoj bilanci smanjuje se zaliha robe (i smanjuje se neto dobit). Obzirom da je prema propisima o porezu na dobit smanjenje zaliha privremeno nepriznati rashod, treba na nerealiziranu dobit izračunati odgođenu poreznu imovinu i iskazati je u konsolidiranoj bilanci i za toliko povećati neto dobit.

Odgođena porezna imovina = 60.000 x 18% = 10.800

Eliminacije kod sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja na dan 31.12.2017.:

Na temelju navedenog obavljaju se sljedeće eliminacije i iskazivanja:

- a) **eliminira se** prihod od prodaje robe kod matice i rashod od nabave robe kod ovisnog društva u iznosu od 1.000.000 kn u konsolidiranom računu dobiti i gubitka,
- b) **eliminacija** nerealizirane dobiti iz zaliha u iznosu od 60.000 kn (smanjenje zaliha i smanjenje neto dobiti u konsolidiranoj bilanci i povećanje troškova nabave robe a to znači i smanjenje neto dobiti u konsolidiranom računu dobiti i gubitka),
- c) **iskazivanje** odgođene porezne imovine i **povećanje** neto dobiti u u konsolidiranoj bilanci u iznosu od 10.800 kn. U računu dobiti i gubitka nema pozicije gdje bi iskazali korekciju neto dobiti zbog odgođene porezne imovine. Prema uputstvima FINE navedenu korekciju povećanja neto dobiti zbog odgođene porezne imovine treba iskazati kao smanjenje poreza na dobit;
- d) **eliminira se** potraživanje matice od ovisnog društva i obveza ovisnog društva prema matici u konsolidiranom bilanci u iznosu od 57.763 kn;
- 7) Ovisno društvo je tijekom 2017.g. fakturiralo matici račune za obavljene usluge najma u vrijednosti od 2.460.000 kn (PDV iznosi 615.000 kn, a ukupna vrijednost računa 3.075.000 kn). Matica je na dan 31.12.2017. u vezi navedenih usluga ostala dužna ovisnom društvu 351.000 kn.

Na temelju navedenog obavljaju se sljedeće eliminacije:

- a) **eliminira se** prihod od usluga kod ovisnog društva i trošak usluga kod matice u iznosu od 2.460.000 kn,
- b) **eliminira se** potraživanje ovisnog društva od matice i obveza matice prema ovisnom društvu u konsolidiranom bilanci u iznosu od 351.000 kn.

Knjiženja kod matice za potrebe izrade konsolidiranih financijskih izvještaja:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Utvrđivanje goodwilla i nekontrolirajućeg interesa na datum stjecanja:			
	■ temeljni kapital kod ovisnog društva	1.600.000	9000	-
	■ zadržana dobit kod ovisnog društva	250.000	9402	-
	■ manjinski interes kod ovisnog društva	240.000	-	960
	■ dionice kod domaćih ovisnih poduzetnika	1.632.000	-	0600
	■ goodwill	22.000	0140	-
4.	Utvrđivanje nekontrolirajućeg interesa kod dobitka tekuće godine kod ovisnog društva	53.421	950	960
5.a	Eliminacije potraživanja i obveza u vezi danog zajma ovisnom društvu od strane matice	500.000	2410	15200
5.b	Eliminacije prihoda i rashoda od kamata u vezi danog zajma ovisnom društvu od strane matice	98.565	772	7200
5.c	Eliminacije potraživanja i obveza u vezi obračuna kamata na dani zajam ovisnom društvu od strane matice	11.327	2421	1312
6.a	Eliminacije prihoda i rashoda od prodaje robe od strane matice ovisnom društvu	1.000.000	7540	7090
6.b	Eliminacija zaliha neprodane robe na teret dobitka poslovne godine u vezi prodaje robe od strane matice ovisnom društvu	60.000	950	6600
6.c	Obračun odgođene porezne imovine na eliminaciju zaliha neprodane robe (18% od 60.000,00)	10.800	0800	950
6.d	Eliminacije potraživanja i obveza u vezi prodaje robe od strane matice ovisnom društvu	57.763	2400	1300
7.a	Eliminacije prihoda i rashoda od prodaje usluga ovisnog društva matici	2.460.000	7502	4140
7.b	Eliminacije potraživanja i obveza u vezi obavljenih usluga matičnom društvu od strane ovisnog društva	351.000	2402	1300

Pregled naziva korištenih konta:

9000 - Upisana dionička glavica (obične dionice) ➔ 9402-Zadržani dobiti ovisnog društva od 1.1.2005. ➔ 960-Manjinski interes ➔ 0600 - Dionice kod domaćih ovisnih poduzetnika ➔ 0140-Goodwill ➔ 950-Dobit poslovne godine ➔ 15200-Dani kratkoročni zajmovi domaćim poduzetnicima unutar grupe ➔ 2410-Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za kratkotrajne zajmove ➔ 772-Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe ➔ 7200-Rashodi od ugovoreni kamata od poduzetnika unutar grupe ➔ 1312-Potraživanja od poduzetnika unutar grupe u zemlji za ugovorne kamate ➔ 2421-Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za ugovorene kamate ➔ 7540-Prihodi od prodaje robe poduzetnicima unutar grupe na domaćem tržištu ➔ 7090-Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta ➔ 6600-Roba u skladištu ➔ 0800-Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih vrijednosnih usklađivanja zaliha ➔ 1300-Potraživanja od poduzetnika unutar grupe u zemlji od prodaje proizvoda, roba i usluga ➔ 2400-Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za kupljene proizvode i robu ➔ 7502-Prihodi od prodaje usluge najma na domaćem tržištu poduzetnicima unutar grupe ➔ 4140-Zakupnine - najmine za građevinske objekte ➔ 2402-Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za usluge



Tablica za izračunavanje iznosa po pozicijama konsolidirane bilance

Naziv pozicije	AOP	Balanca matice	Balanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
AKTIVA						
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI, A NEUPLAĆENI KAPITAL	001	-	-	-	-	-
B) DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 003+010+020+031+036)	002	3.844.400	1.922.200	32.800	1.632.000	4.167.400
I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 004 do 009)	003	24.000	-	22.000	-	46.000
1. Izdaci za razvoj	004	-	-	-	-	-
2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	005	24.000	-	-	-	24.000
3. Goodwill	006	-	-	(3) 22.000	-	22.000
4. Predumjovi za nabavu nematerijalne imovine	007	-	-	-	-	-
5. Nematerijalna imovina u pripremi	008	-	-	-	-	-
6. Ostala nematerijalna imovina	009	-	-	-	-	-
II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 011 do 019)	010	2.069.400	1.046.700	-	-	3.116.100
1. Zemljište	011	328.235	164.118	-	-	492.353
2. Građevinski objekti	012	338.186	169.093	-	-	507.279
3. Postrojenja i oprema	013	1.000.000	512.000	-	-	1.512.000
4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014	338.109	169.054	-	-	507.163
5. Biološka imovina	015	-	-	-	-	-
6. Predumjovi za materijalnu imovinu	016	-	-	-	-	-
7. Materijalna imovina u pripremi	017	-	-	-	-	-
8. Ostala materijalna imovina	018	-	-	-	-	-
9. Ulaganje u nekretnine	019	64.870	32.435	-	-	97.305
III. DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 021 do 030)	020	1.751.000	875.500	-	1.632.000	994.500
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	021	1.632.000	-	-	(3) 1.632.000	-
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	022	-	-	-	1-	-
3. Dani zajmovi depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	023	-	-	-	-	-
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	024	-	-	-	-	-
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	025	-	-	-	-	-
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	026	-	-	-	-	-
7. Ulaganja u vrijednosne papire	027	-	816.000	-	-	816.000
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	028	119.000	59.500	-	-	178.500
9. Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	029	-	-	-	-	-
10. Ostala dugotrajna financijska imovina	030	-	-	-	-	-
IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035)	031	-	-	-	-	-
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	032	-	-	-	-	-
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	033	-	-	-	-	-
3. Potraživanja od kupaca	034	-	-	-	-	-
4. Ostala potraživanja	035	-	-	-	-	-
V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	036	-	-	(6.c) 10.800	-	10.800
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 038+046+053+063)	037	4.739.074	2.369.537	-	980.090	6.128.521
I. ZALIHE (AOP 039 do 045)	038	2.663.960	1.331.980	-	60.000	3.935.940
1. Sirovine i materijal	039	662.219	331.110	-	-	993.329

Naziv pozicije	AOP	Balanca matice	Bilanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
2. Proizvodnja u tijeku	040	974.482	487.241	-	-	1.461.723
3. Gotovi proizvodi	041	198.166	99.083	-	-	297.249
4. Trgovačka roba	042	577.259	288.629	-	(6.b) 60.000	805.888
5. Predujmovi za zalihe	043	51.834	25.917	-	-	77.751
6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	044	62.454	31.227	-	-	93.681
7. Biološka imovina	045	137.546	68.773	-	-	206.319
II. POTRAŽIVANJA (AOP 047 do 052)	046	564.704	532.352	-	420.090	676.966
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	047	69.090	351.000	-	(5.c) 11.327 (6.d) 57.763 (7.b) 351.000	-
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	048	-	-	-	-	-
3. Potraživanja od kupaca	049	244.726	55.908	-	-	300.634
4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	050	18.733	9.367	-	-	28.100
5. Potraživanja od države i drugih institucija	051	48.328	24.164	-	-	72.492
6. Ostala potraživanja	052	183.827	91.913	-	-	275.740
III. KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 054 do 062)	053	503.256	1.628	-	500.000	4.884
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	054	-	-	-	-	-
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	055	-	-	-	-	-
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	056	500.000	-	-	(5.a) 500.000	-
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	057	-	-	-	-	-
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	058	-	-	-	-	-
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	059	-	-	-	-	-
7. Ulaganja u vrijednosne papire	060	3.256	-	-	-	3.256
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	061	-	1.628	-	-	1.628
9. Ostala financijska imovina	062	-	-	-	-	-
IV. NOVAC U BANC I BLAGAJNI	063	1.007.154	503.577	-	-	1.510.731
D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	064	16.800	8.400	-	-	25.200
E) UKUPNO AKTIVA (AOP 001+002+037+064)	065	8.600.274	4.300.137	32.800	2.612.090	10.321.121
F) IZVANBILANČNI ZAPISI	066	2.527.734	1.573.531	-	-	4.101.265
PASIVA						
A) KAPITAL I REZERVE (AOP 068 do 070 + 076 + 077 + 081 + 084 + 087)	067	5.878.134	2.206.140	1.963.421	305.421	6.426.274
I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	068	3.400.000	1.600.000	(3) 1.600.000	-	3.400.000
II. KAPITALNE REZERVE	069	9.500	-	-	-	9.500
III. REZERVE IZ DOBITI (AOP 071+072-073+074+077)	070	201.250	-	-	-	201.250
1. Zakonske rezerve	071	44.410	-	-	-	44.410
2. Rezerve za vlastite dionice	072	-	-	-	-	-
3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	073	-	-	-	-	-
4. Statutarne rezerve	074	-	-	-	-	-
5. Ostale rezerve	075	156.840	-	-	-	156.840
IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	076	104.000	-	-	-	104.000
V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI (AOP 078 do 080)	077	-	-	-	-	-



Naziv pozicije	AOP	Bilanca matice	Bilanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
1. Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju	078	-	-	-	-	-
2. Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova	079	-	-	-	-	-
3. Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu	080	-	-	-	-	-
VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (AOP 082-083)	081	1.321.810	250.000	250.000	-	1.321.810
1. Zadržana dobit	082	1.321.810	250.000	(3) 250.000	-	1.321.810
2. Preneseni gubitak	083	-	-	-	-	-
VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (AOP 085-086)	084	841.574	356.140	113.421	10.800	1.095.093
1. Dobit poslovne godine	085	841.574	356.140	(4) 53.421 (6.b) 60.000	(6.c) 10.800	1.095.093
2. Gubitak poslovne godine	086	-	-	-	-	-
VII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES	087	-	-	-	(3) 240.000 (4) 53.421	293.421
B) REZERVIRANJA (AOP 089 do 094)	088	-	-	-	-	-
1. Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	089	-	-	-	-	-
2. Rezerviranja za porezne obveze	090	-	-	-	-	-
3. Rezerviranja za započete sudske sporove	091	-	-	-	-	-
4. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	092	-	-	-	-	-
5. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	093	-	-	-	-	-
6. Druga rezerviranja	094	-	-	-	-	-
C) DUGOROČNE OBVEZE (AOP 096 do 106)	095	1.722.800	1.200.827	-	-	2.923.627
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	096	-	-	-	-	-
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	097	-	-	-	-	-
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	098	-	-	-	-	-
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	099	-	-	-	-	-
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	100	-	352.427	-	-	352.427
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	101	1.050.000	525.000	-	-	1.575.000
7. Obveze za predujmove	102	-	-	-	-	-
8. Obveze prema dobavljačima	103	646.800	323.400	-	-	970.200
9. Obveze po vrijednosnim papirima	104	-	-	-	-	-
10. Ostale dugoročne obveze	105	-	-	-	-	-
11. Odgođena porezna obveza	106	26.000	-	-	-	26.000
D) KRATKOROČNE OBVEZE (AOP 108 do 121)	107	982.820	884.910	920.090	-	947.640
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	108	351.000	69.090	(5.c) 11.327 (6.d) 57.763 (7.b) 351.000	-	-
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	109	-	500.000	(5.a) 500.000	-	-
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	110	-	-	-	-	-
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	111	-	-	-	-	-
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	112	-	-	-	-	-
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	113	-	-	-	-	-
7. Obveze za predujmove	114	-	-	-	-	-
8. Obveze prema dobavljačima	115	327.890	163.855	-	-	491.745
9. Obveze po vrijednosnim papirima	116	-	-	-	-	-

Naziv pozicije	AOP	Bilanca matice	Bilanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
10. Obveze prema zaposlenicima	117	214.640	107.320	-	-	321.960
11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	118	84.764	42.382	-	-	127.146
12. Obveze s osnove udjela u rezultatu	119	-	-	-	-	-
13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	120	-	-	-	-	-
14. Ostale kratkoročne obveze	121	4.526	2.263	-	-	6.789
E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	122	16.520	8.260	-	-	24.780
F) UKUPNO – PASIVA (AOP 067 + 088 + 095 + 107 + 122)	123	8.600.274	4.300.137	2.883.511	304.221	10.321.121
G) IZVANBILANČNI ZAPISI	124	2.527.734	1.573.531	-	-	4.101.265

Tablica za izračunavanje iznosa po pozicijama konsolidiranog računa dobiti i gubitka

Oznaka pozicije	Naziv pozicije	AOP	RDIG matice	RDIG ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirani RDIG
					Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7	8
I.	POSLOVNI PRIHODI (AOP 126 do 130)	125	12.936.827	6.468.413	3.460.000	-	15.945.240
1.	Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe	126	1.000.000	2.460.000	(6.a) 1.000.000 (7.a) 2.460.000	-	-
2.	Prihodi od prodaje (izvan grupe)	127	10.875.631	3.477.815	-	-	14.353.446
3.	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga	128	3.732	1.866	-	-	5.598
2.	Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe	129	-	-	-	-	-
5.	Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)	130	1.057.464	528.732	-	-	1.586.196
II.	POSLOVNI RASHODI (AOP 132 + 133 + 137 + 141 + 142 + 143 + 146 + 153)	131	11.085.905	5.645.255	-	3.460.000	13.271.160
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	132	-	-	-	-	-
2.	Materijalni troškovi (AOP 134 do 136)	133	7.571.880	3.785.940	-	3.460.000	7.897.820
a)	Troškovi sirovina i materijala	134	511.992	255.996	-	-	767.988
b)	Troškovi prodane robe	135	3.805.396	1.902.698	-	(6.a) 1.000.000	4.708.094
c)	Ostali vanjski troškovi	136	3.254.492	1.627.246	-	(7.a) 2.460.000	2.421.738
3.	Troškovi osoblja (AOP 138 do 140)	137	1.660.896	830.448	-	-	2.491.344
a)	Neto plaće i nadnice	138	958.104	479.052	-	-	1.437.156
b)	Troškovi poreza i dopinosa iz plaća	139	470.880	235.440	-	-	706.320
c)	Doprinosi na plaće	140	231.912	115.956	-	-	347.868
4.	Amortizacija	141	418.248	209.124	-	-	627.372
5.	Ostali troškovi	142	458.376	229.188	-	-	687.564
6.	Vrijednosna usklađenja (AOP 144 + 145)	143	169.056	84.528	-	-	253.584
d)	dugotrajne imovine osim financijske imovine	144	140.976	70.488	-	-	211.464
e)	kratkotrajne imovine osim financijske imovine	145	28.080	14.040	-	-	42.120
7.	Rezerviranja (AOP 147 do 152)	146	-	-	-	-	-
a)	Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	147	-	-	-	-	-
b)	Rezerviranja za porezne obveze	148	-	-	-	-	-
c)	Rezerviranja za započete sudske sporove	149	-	-	-	-	-
d)	Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	150	-	-	-	-	-
e)	Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	151	-	-	-	-	-
f)	Druga rezerviranja	152	-	-	-	-	-



Oznaka pozicije	Naziv pozicije	AOP	RDIG matice	RDIG ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirani RDIG
					Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7	8
8.	Ostali poslovni rashodi	153	807.449	506.027	-	-	1.313.476
III.	FINANCIJSKI PRIHODI (AOP 155 do 164)	154	177.153	88.577	98.565	-	167.165
1.	Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	155	-	-	-	-	-
2.	Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	156	-	-	-	-	-
3.	Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe	157	98.565	-	(5.b) 98.565	-	-
4.	Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	158	-	-	-	-	-
5.	Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	159	-	-	-	-	-
6.	Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova	160	35.341	18.592	-	-	53.933
7.	Ostali prihodi s osnove kamata	161	9.720	54.143	-	-	63.863
8.	Tečajne razlike i ostali financijski prihodi	134	22.775	10.466	-	-	33.241
9.	Nerealizirani dobiti (prihodi) od financijske imovine	163	10.752	5.376	-	-	16.128
10.	Ostali financijski prihodi	164	-	-	-	-	-
IV.	FINANCIJSKI RASHODI (AOP 166 do 172)	165	913.932	456.966	-	98.565	1.272.333
1.	Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe	166	-	98.565	-	(5.b) 98.565	-
2.	Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe	167	-	-	-	-	-
3.	Rashodi s osnove kamata i slični rashodi	168	348.984	125.919	-	-	474.903
4.	Tečajne razlike i drugi rashodi	169	253.836	76.926	-	-	330.762
5.	Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine	170	195.639	66.033	-	-	261.672
6.	Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto)	171	115.473	89.523	-	-	204.996
7.	Ostali financijski rashodi	172	-	-	-	-	-
V.	UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM	173	-	-	-	-	-
VI.	UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA	174	-	-	-	-	-
VII.	UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM	175	-	-	-	-	-
VIII.	UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA	176	-	-	-	-	-
IX.	UKUPNI PRIHODI (AOP 125+154+173+174)	177	13.113.980	6.556.990	3.558.565	-	16.112.405
X.	UKUPNI RASHODI (AOP 131+165+175+176)	178	11.999.837	6.102.221	-	3.558.565	14.543.493
XI.	DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 177-178)	179	1.114.143	454.769	-	-	1.568.912
1.	Dobit prije oporezivanja (AOP 177-178)	180	1.114.143	454.769	-	-	1.568.912
2.	Gubitak prije oporezivanja (AOP 178 -177)	181	-	-	-	-	-
XII.	POREZ NA DOBIT	182	272.569	98.629	(6b) 60.000	(6.c) 12.000	419.198
XIII.	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 179-182)	183	-	-	-	-	1.149.714
1.	Dobit razdoblja (AOP 179 -182)	184	-	-	-	-	1.149.714
2.	Gubitak razdoblja (AOP 182 -179)	185	-	-	-	-	-
DODATAK RDIG-u							
(popunjava poduzetnik koji sastavlja konsolidirani financijski izvještaj)							
XIX.	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 200 + 201)	199					
1.	Pripisan imateljima kapitala matice	200					1.096.293
2.	Pripisan manjinskom (nekontrolirajućem) interesu	201					(4) 53.421

Tablica za izračunavanje iznosa po pozicijama konsolidiranog izvješća o novčanom toku

Naziv pozicije	AOP oznaka	IONT Matice	IONT ovisnog društva	Eliminacije	Konsolidirani IONT
NOVČANI TOKOVI OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI					
1. Novčani primici od kupaca	001	8.089.200	6.914.740	(6) - 1.192.237 (7) - 2.724.000	11.087.703
2. Novčani primici od tantijema, naknada, provizija i sl.	002	-	-	-	-
3. Novčani primici od osiguranja za naknadu šteta	003	-	-	-	-
4. Novčani primici s osnove povrata poreza	004	-	-	-	-
5. Novčani izdaci dobavljačima	005	- 6.127.168	- 5.950.000	(6) 1.192.237 (7) 2.724.000	- 8.160.931
6. Novčani izdaci za zaposlene	006	- 1.114.000	- 985.450	-	- 2.099.450
7. Novčani izdaci za osiguranje za naknade šteta	007	-	-	-	-
8. Ostali novčani primici i izdaci	008	107.880	100.590	(5.c) - 87.238	121.232
I. Novac iz poslovanja (AOP 001 do 008)	009	955.912	79.880	- 87.238	948.554
9. Novčani izdaci za kamate	010	107.500	104.500	(5.c) 87.238	124.762
10. Plaćeni porez na dobit	011	111.080	98.000	-	209.080
A) NETO NOVČANI TOKOVI OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI (AOP 009 do 011)	012	737.332	- 122.620	-	614.712
NOVČANI TOKOVI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI					
1. Novčani primici od prodaje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	013	200.000	150.000	-	350.000
2. Novčani primici od prodaje financijskih instrumenata instrumenata	014	-	-	-	-
3. Novčani primici od kamata	015	3.500	2.200	-	5.700
4. Novčani primici od dividendi	016	-	-	-	-
5. Novčani primici s osnove povrata danih zajmova i štednih uloga	017	-	-	-	-
6. Ostali novčani primici od investicijskih aktivnosti	018	430.000	385.000	-	815.000
II. Ukupno novčani primici od investicijskih aktivnosti (AOP 013 do 018)	019	633.500	537.200	-	1.170.700
1. Novčani izdaci za kupnju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	020	-	-	-	-
2. Novčani izdaci za stjecanje financijskih instrumenata	021	-	-	-	-
3. Novčani izdaci s osnove danih zajmova i štednih uloga	022	-	-	-	-
4. Stjecanje ovisnog društva, umanjeno za stečeni novac	023	-	-	-	-
5. Ostali novčani izdaci od investicijskih aktivnosti	024	400.000	300.000	-	700.000
III. Ukupno novčani izdaci od investicijskih aktivnosti (AOP 020 do 024)	025	400.000	300.000	-	700.000
B) NETO NOVČANI TOKOVI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI (AOP 019 + 025)	026	233.500	237.200	-	470.700
NOVČANI TOKOVI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI					
1. Novčani primici od povećanja temeljnog (upisanog) kapitala	027	-	-	-	-
2. Novčani primici od izdavanja vlasničkih i dužničkih financijskih instrumenata	028	-	-	-	-
3. Novčani primici od glavnice kredita, pozajmica i drugih posudbi	029	4.550.000	4.450.000	(5.a) 2.000.000 (5.b) 1.500.000	5.500.000
3. Ostali novčani primici od financijskih aktivnosti	030	-	-	-	-
IV. Ukupno novčani primici od financijskih aktivnosti (AOP 027 do 030)	031	4.550.000	4.450.000	3.500.000	5.500.000
1. Novčani izdaci za otplatu glavnice kredita, pozajmica i drugih posudbi i dužničkih financijskih instrumenata	032	4.564.832	4.423.220	(5.a) 2.000.000 (5.b) 1.500.000	5.488.052
2. Novčani izdaci za isplatu dividendi	033	-	-	-	-
3. Novčani izdaci za financijski najam	034	-	-	-	-
4. Novčani izdaci za otkup vlastitih dionica i smanjenja temeljnog (upisanog) kapitala	035	120.000	95.000	-	215.000
5. Ostali novčani izdaci od financijskih aktivnosti	036	-	-	-	-
V. Ukupno novčani izdaci od financijskih aktivnosti (AOP 032 do 036)	037	4.684.832	4.518.220	3.500.000	5.703.052
C) NETO NOVČANI TOKOVI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI (AOP 031 + 037)	038	- 134.832	- 68.220	-	- 203.052
1. Nerealizirane tečajne razlike po novcu i novčanim ekvivalentima	039	-	-	-	-
D) NETO POVEĆANJE ILI SMANJENJE NOVČANIH TOKOVA (AOP 012 + 026 + 038 + 039)	040	836.000	46.360	-	882.360
E) NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA POČETKU RAZDOBLJA	041	171.154	457.217	-	628.371
F) NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA KRAJU RAZDOBLJA (AOP 040 + 041)	042	1.007.154	503.577	-	1.510.731