





Navedeni obrazac moraju popuniti matična društva koja su dušna sastaviti konsolidirana godišnja financijska izvješća, o čemu smo detaljno pisali u točkama 6. i 7. 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. st.1. ZOR-a).

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja su međunarodni računovodstveni standardi kako su uređeni člankom 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002 (čl. 16. st.2. 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 stavicama 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 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 ovog 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 ovog članka koristiti zbrojnu bilancu i račun dobiti i gubitka prije konsolidacijskih eliminacija s time da se u tom slučaju pokazatelji ukupne aktive i ukupnog prihoda iz stavaka 3. i 4. ovog 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 k 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, 120/16 i 116/18);
- 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 127/17);
- 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 potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća (NN 1/16 i 93/17).

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.).

Matrica 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 2.13.).



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 jesu financijski izvještaji koje prezentira subjekt, a u kojima je, podložno zahtjevima ovog standarda, subjekt mogao odlučiti da svoja ulaganja u ovisne subjekte, zajedničke pothvate i pridružene subjekte obračuna po trošku, u skladu s MSFI-jem 9 Financijski instrumenti, ili primjenom metode udjela iz MRS-a 28 Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima (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 objektivni 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. ZOR-a;
- 4) Iznimno, poslovna godina može se razlikovati od kalendarske godine ako je to uređeno drugim propisom ili za potrebe grupe;
- 5) Godišnje konsolidirani financijske izvještaje matrica 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 većinskom 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 većinskom 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 obavezan 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 financ. 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 glavnici 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 isplatama 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 odredbama



MSFI 10-Konsolidirani financijski izvještaji i odredbama HSFI 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 bilješka-ma uz godišnje konsolidirane financijske izvještaje navesti razloge zbog kojih financijski položaj i uspješnost poslovanja određene 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. 8. 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 društvo 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 HSFI 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 (HSFI 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:

- a) naziv i sjedište matičnog društva koje sastavlja konsolidirane godišnje financijske izvještaje iz točke 4. i
- b) navod o izuzeću od obveze sastavljanja konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja, odnosno konsolidiranog izvješća posloводства (HSFI 2.49.).

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

- 1) 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.
- 2) 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:*

(a) u iznimno rijetkim slučajevima u slučaju kada informacije potrebne za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja nisu dostupne bez pretjeranih troškova ili pretjeranog kašnjenja,

(b) dionice ili udjeli tog poduzetnika drže se isključivo s ciljem njihove naknadne prodaje, ili

(c) snažna dugoročna ograničenja bitno ometaju:

i. matično društvo u ostvarenju svojih prava nad imovinom ili upravljanjem tim poduzetnikom, ili

ii. provođenje jedinstvenog upravljanja tim poduzetnikom koje se nalazi u jednom od odnosa definiranih na jedinstvenoj osnovi u skladu s ugovorom sklopljenim s tim poduzetnikom, ili osnivačkim aktom ili statutom tih drugih poduzetnika, ili ako se tim poduzetnikom i jednim ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan, upravlja na jedinstvenoj osnovi, ili se administrativna, upravljačka ili nadzorna tijela predmetnog poduzetnika i jednog ili više drugih poduzetnika s kojima isti nije povezan sastoje uglavnom od istih osoba koje su na dužnosti u financijskoj godini dok se ne sastave konsolidirani financijski izvještaji (HSFI 2.50.).

Iz navedene odredbe proizlazi da matično društvo nije dužno uključiti godišnje financijske izvještaje ovisnog društva 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 obaviješteni da matica ne prezentira konsolidirane financijske izvještaje i tome se ne protive;
- njezinim se dužničkim ili glavnničkim instrumentima ne trguje na javnom tržištu (nacionalnoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta);

- nije podnijela ili nije u postupku podnošenja financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili nekoj drugoj regulatornoj agenciji radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu; i
- njezina krajnja ili posredna matica izrađuje financijske izvještaje koji su dostupni javnosti, u skladu su s MSFI-jima u kojima su ovisna društva konsolidirana ili mjerena po poštenoj vrijednosti s pomoću računa dobiti ili gubitka u skladu s ovim MSFI-jem (MSFI 10.4.a).

*Investicijski subjekt je subjekt:*

(a) koji od jednog ili više ulagatelja pribavlja sredstva kako bi tom ulagatelju odnosno ulagateljima pružao usluge upravljanja ulaganjima;

(b) koji se svom ulagatelju odnosno ulagateljima obvezuje da je njegov predmet poslovanja ulaganje sredstava isključivo radi ostvarivanja dobiti od povećanja vrijednosti kapitala, prihoda od ulaganja ili jednog i drugog; i

(c) koji uspješnost svojih ulaganja u pravilu mjeri i ocjenjuje na temelju poštene vrijednosti. (Dodatak A MSFI 10).

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

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

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

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

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

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

## 8. Načela konsolidacije

Načela konsolidacije su sljedeća:

- 1) 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) sraunjavaju 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 zalihе 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 se 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 5) do 8) 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 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 ovlašten*



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 2.45.).

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, 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.

*Pri sastavljanju nekonsolidiranih financijskih izvještaja subjekt je dužan ulaganja u ovisne subjekte, zajedničke pothvate i pridružene subjekte obračunavati ili:*

*(a) po trošku nabave*

*(b) u skladu s MSFI-jem 9 ili*

*(c) primjenom metode udjela iz MRS-a 28*

*Isti način obračuna subjekt je dužan primjenjivati na svaku kategoriju ulaganja. Ulaganja obračunana po trošku ili primjenom metode udjela obračunavaju se u skladu s MSFI-jem 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja ako su razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji ili imovinu namijenjenu raspodjeli (ili uključena u skupinu za otuđenje koja je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji odnosno raspodjeli). Mjerenje ulaganja obračunanih u skladu s MSFI-jem 9 u tim se okolnostima ne mijenja (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).*

*Dividende od ovisnog subjekta, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta priznaju se u nekonsolidiranim financijskim izvještajima ako je utvrđeno pravo subjekta na primanje dividende. Dividenda se priznaje u računu dobiti i gubitka osim ako subjekt odabere primjenu metode udjela te se u tom slučaju dividenda priznaje kao smanjenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja (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 izglasa na 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.

### Primjer - Ulaganje u dionice u ovisno društvo - primjena metode troška

- 1) U 2017.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 2018.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;
- 4) Poduzetniku A stigla je dividenda na žiro-račun u svoti od 30.000,00 kn.

#### Knjiženje:

R. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
	<b>Knjiženja u 2017.g.</b>			
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
	<b>Knjiženja u 2018.g.</b>			
3.	Obavijest o rasporedu dividende za 2017.g.	30.000,00	1310	7700
4.	Izvod žiro-računa - naplata dividende	30.000,00	1000	1310

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 :

- 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;

## 9.2. Goodwill

*Poslovno spajanje je spajanje dvaju poduzetnika ili poslova u jednog izvještajnog poduzetnika .*

*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 goodwilla 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 matica a stečenik postaje ovisno društvo) ne knjiži u knjigovodstvu matice već se iskazuje u konsolidiranoj bilanci u momentu stjecanja i na kraju svake poslovne godine u godišnjoj konsolidiranoj bilanci.

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

Prema točki 63. HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji, sva poslovna spajanja iz točke 2.35. 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, primjena metode stjecanja nalaže:

- a) određivanje stjecatelja,
- b) određivanje datuma stjecanja,
- c) priznavanje i mjerenje utvrđene stečene imovine, preuzetih obveza i nekontrolirajućeg interesa u stečeniku, te
- d) 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 faza, 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 stječe kontrolu nad stečenikom u pravilu je 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:*

*a) fer vrijednosti na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom i*

*b) 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:*

*a) u slučaju bilo koje imovine osim nematerijalne imovine, vjerojatno je da će bilo kakve povezane buduće ekonomske koristi pritići stjecatelju, i njihova fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena,*

*b) u slučaju obveza osim nepredviđenih obveza, vjerojatno je da će otklanjanje 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:*

*a) 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,*

*b) stjecatelj, kada alocira trošak stjecanja, ne smije priznavati obveze za buduće gubitke ili druge troškove koji se očekuju kao rezultat poslovnog spajanja (HSFI 2.69.).*

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

*Na datum stjecanja, stjecatelj je dužan utvrđivu stečenu imovinu odnosno utvrđive 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 utvrđivu stečenu imovinu i utvrđive 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 kapitalne i daje pravo vlasnicima na uravnoteženi dio neto sredstava subjekta u slučaju likvidacije po:*

*(a) poštenoj vrijednosti; ili*

*(b) razmjernom udjelu trenutnih vlasničkih instrumenata 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 utvrđive imovine i utvrđivih 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 (matica) 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 utvrđivoj neto imovini ovisnog društva, dok poduzetnik (matica) koji primjenjuje HSF-e, prema odredbi točke 76. HSF 2, nekontrolirajući (manjinski) interes može mjeriti samo u visini udjela u utvrđivoj 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:

(a) priznati goodwill stečen u poslovnom spajanju kao imovinu te

(b) početno vrednovati taj goodwill po trošku stjecanja, kao višak troška u odnosu na stjecateljev udio u neto fer vrijednosti određive 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):

a) ukupnog iznosa

i) prenesene naknade za stjecanje mjerene u skladu s ovim MSFI-jem, što općenito nalaže mjerenje po fer vrijednost na datum stjecanja (vidjeti točku 37.);

ii) eventualnog nekontrolirajućeg interesa u stečeniku mjerenog u skladu s ovim MSFI-jem; i

iii) kod poslovnog spajanja u fazama (vidjeti točke 41. i 42.), fer vrijednosti na datum stjecanja vlasničkog udjela koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku;

b) neto iznosa na datum stjecanja utvrđive stečene imovine i utvrđivih preuzetih obveza mjerenih 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 Nekontrolirajući 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
- 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
- Nekontrolirajući (manjinski) interes (15% od 1.600.000 kn) 240.000 kn

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

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
- 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

$$\begin{aligned} \text{Goodwill} &= 1.632.000 + 288.000 - 1.850.000 \\ &= 70.000 \text{ kn} \end{aligned}$$

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



#### ističemo...

Ovakvo 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 rashodu 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 dobiti 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 HSF-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 2.78.).*

*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 utvrđive 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) sraunjavaju 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 dobiti 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 glavnica 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 glavnica 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 stečenikovu 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 zalihe 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. Izvedeni konsolidacijski postupci koje mogu koristiti svi poduzetnici (neovisno o tome da li primjenjuju MSFI-e ili HSFI-e)

Iz navedenih odredbi i odredbi koje smo prikazali u točki 8. 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 zalihe 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 GFI-a

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 konsolidira-



nog 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:

- svi važniji poslovni događaji koji su se pojavili nakon proteka poslovne godine,
- očekivani razvoj tih društava u budućnosti uzetih kao cjelina,
- djelovanje tih društava uzetih kao cjelina na području istraživanja i razvoja,
- 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,
- 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,
- 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:

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

### 13. Objavljanje 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:*

- imena i opise poduzetnika koja se spajaju, sudjeluju u interesu ili udružuju,
- datum stjecanja,
- postotak stečenih vlasničkih instrumenata s pravom glasa,
- 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:
  - broj izdanih vlasničkih instrumenata ili vlasničkih instrumenata koji se mogu izdati, i
  - 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 prava 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 sudjelujući 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 obje-diniti 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, ili koje 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 dopijevaju nakon pet godina, kao i ukupan iznos iskazanih dugovanja u konsolidiranoj bilanci pokriven vrijednim instrumentom osiguranja od strane poduzetnika uključene 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 na mirovine 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.).*

## 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 2018.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.

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. 7. ZOR-a).

Revizorsko izvješće mora imati datum sastavljanja te sadržaj, oblik i ostale pojedinosti propisane zakonom kojim se uređuje revizija (čl. 20. st. 8. ZOR-a).

Revizor će obaviti reviziju dijelova izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja kako je utvrđeno zakonom kojim se uređuje revizija i o tome izdati mišljenje na način da ono uključuje mišljenje i izjavu je li izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja usklađena s godišnjim financijskim izvještajima za istu poslovnu godinu, sastavljena u skladu s ovim Zakonom i ostalim propisima te je li, a na temelju znanja i razumijevanja stečenih tijekom zakonske revizije o revidiranom subjektu i njegovu okruženju, revizor utvrdio značajne pogrešne prikaze u izjavi o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja uz opis prirode tih utvrđenih značajnih pogrešnih prikaza (čl. 20. st. 9. ZOR-a).

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

Revizorsko izvješće čuva se trajno u izvorniku (čl. 20. st. 11. ZOR-a).

Odredbe ovoga članka ne primjenjuje se na nefinancijsko izvješće iz čl. 21.a stavka 1. ovoga Zakona i konsolidirano nefinancijsko izvješće iz članka 24.a stavka 1. ovoga Zakona niti na zasebna izvješća i članka 21.a stavka 8. i članka 24.a stavka 8. ovoga Zakona (čl. 20. st. 12. ZOR-a).

Obveznici zakonske revizije imenuju revizorsko društvo za zakonsku reviziju najkasnije tri mjeseca prije završetka izvještajnog razdoblja na koje se zakonska revizija odnosi u skladu sa zakonom kojim se uređuju trgovačka društva (čl. 41. st. 1. Zakona o reviziji).

Revizorsko društvo dužno je sastaviti revizorsko izvješće o obavljenoj zakonskoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja ili godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, odredbama ovoga Zakona i drugim propisima (čl. 58. st. 1. Zakona o reviziji).

Revizorsko izvješće mora biti u pisanom obliku, a što mora sadržavati određeno je točkama 1. do 10. stavka 2. članka 58. Zakona o reviziji.

Revizorsko izvješće o godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima mora biti u skladu sa zahtjevima određenima u stavcima od 1. do 7. ovoga članka. Pri izvješćivanju o usklađenosti izvješća posloводства i godišnjih financijskih izvještaja kako je propisano u stavku 2. točki 7. ovoga članka, revizorsko društvo uzima u obzir godišnje konsolidirane financijske izvještaje i konsolidirano izvješće posloводства. Ako su godišnji financijski izvještaji matičnog društva priloženi godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima, revizorska izvješća, koja su obvezna na temelju ovoga članka, mogu se objediniti (čl. 58. st. 8. Zakona o reviziji).

Ostale odredbe o revizorskom izvješću nalaze se u stavcima 3. do 12. članka 58. 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) *podružnica poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi, u Republici Hrvatskoj, 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 ovoga članka koje se odnose na obvezu javne objave podružnice poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici iz stavka 1. točke 2. ovoga članka odnose se na računovodstvene dokumente trgovačkog društva osnivača podružnice, koji su izrađeni, na kojima je obavljena revizija i koji su objavljeni u skladu s pravom države članice kojim je trgovačko društvo osnivača podružnice uređeno, a u Republici Hrvatskoj se dostavljaju Financijskoj agenciji na hrvatskom jeziku i u ovjerenom prijevodu, radi javne objave sukladno rokovima iz članka 30. stavaka 5., 6. i 7. ovoga Zakona (čl. 30. st. 10. ZOR-a).

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 i objavljuje 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

### Primjer:

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 HSF-e. Nekomolirajući (manjinski) interes utvrđuje u visini udjela u temeljnom kapitalu ovisnog društva;
- 3) Poduzetnik A (stjecatelj-matica) kupio je u 2017.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

$$\text{Goodwill} = 1.632.000 + 240.000 - 1.850.000 = 22.000 \text{ kn}$$

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 2018.g. matica je dala kratkotrajni kredit ovisnom društvu u iznosu od 2.000.000 kn. Tijekom 2018.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 31.12.2018. ostala je dužna još 11.327 kn. Na temelju navedenih transakcija obavljaju se sljedeće eliminacije:

- eliminira se potraživanje matice od ovisnog društva i obveza ovisnog društva za nevraceni kratkotrajni kredit u iznosu od 500.000 kn u konsolidiranoj bilanci,
  - 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,
  - 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 2018.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 31.12.2018. ostala dužna matici još 57.763 kn. Ovisno društvo tijekom 2018.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.

$$\text{Odgođena porezna imovina} = 60.000 \times 18\% = 10.800$$

Eliminacije kod sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja na dan 31.12.2018.:

Na temelju navedenog obavljaju se sljedeće eliminacije i iskazivanja:

- 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,
- 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),
- 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;

- 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 2018.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 31.12.2018. u vezi navedenih usluga ostala dužna ovisnom društvu 351.000 kn.

Na temelju navedenog obavljaju se sljedeće eliminacije:

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

#### Knjiženje 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

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 - Gudwill  
 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 ugovorenih 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 - najamnine 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
<b>AKTIVA</b>						
<b>A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI, A NEUPLAĆENI KAPITAL</b>	<b>001</b>	-	-	-	-	-
<b>B) DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 003 + 010 + 020 + 031 + 036)</b>	<b>002</b>	<b>3.844.400</b>	<b>1.922.200</b>	<b>32.800</b>	<b>1.632.000</b>	<b>4.167.400</b>
<b>I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 004 do 009)</b>	<b>003</b>	<b>24.000</b>	-	<b>22.000</b>	-	<b>46.000</b>
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. Predumovi za nabavu nematerijalne imovine	007	-	-	-	-	-
5. Nematerijalna imovina u pripremi	008	-	-	-	-	-
6. Ostala nematerijalna imovina	009	-	-	-	-	-
<b>II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 011 do 019)</b>	<b>010</b>	<b>2.069.400</b>	<b>1.046.700</b>	-	-	<b>3.116.100</b>
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. Predumovi 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
<b>III. DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 021 do 030)</b>	<b>020</b>	<b>1.751.000</b>	<b>875.500</b>	-	<b>1.632.000</b>	<b>994.500</b>
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



Naziv pozicije	AOP	Balanca maticе	Balanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
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	–	–	–	–	–
<b>IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035)</b>	<b>031</b>	–	–	–	–	–
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	032	–	–	–	–	–
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	033	–	–	–	–	–
3. Potraživanja od kupaca	034	–	–	–	–	–
4. Ostala potraživanja	035	–	–	–	–	–
<b>V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA</b>	<b>036</b>	–	–	(6.c) 10.800	–	10.800
<b>C) KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 038 + 046 + 053 + 063)</b>	<b>037</b>	<b>4.739.074</b>	<b>2.369.537</b>	–	980.090	6.128.521
<b>I. ZALIHE (AOP 039 do 045)</b>	<b>038</b>	<b>2.663.960</b>	<b>1.331.980</b>	–	60.000	3.935.940
1. Sirovine i materijal	039	662.219	331.110	–	–	993.329
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
<b>II. POTRAŽIVANJA (AOP 047 do 052)</b>	<b>046</b>	<b>564.704</b>	<b>532.352</b>	–	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
<b>III. KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 054 do 062)</b>	<b>053</b>	<b>503.256</b>	<b>1.628</b>	–	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	–	–	–	–	–
<b>IV. NOVAC U BANC I BLAGAJNI</b>	<b>063</b>	<b>1.007.154</b>	<b>503.577</b>	–	–	1.510.731
<b>D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI</b>	<b>064</b>	<b>16.800</b>	<b>8.400</b>	–	–	25.200
<b>E) UKUPNO AKTIVA (AOP 001 + 002 + 037 + 064)</b>	<b>065</b>	<b>8.600.274</b>	<b>4.300.137</b>	<b>32.800</b>	<b>2.612.090</b>	<b>10.321.121</b>
<b>F) IZVANBILANČNI ZAPISI</b>	<b>066</b>	<b>2.527.734</b>	<b>1.573.531</b>	–	–	4.101.265

Naziv pozicije	AOP	Balanca matice	Bilanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
<b>PASIVA</b>						
<b>A) KAPITAL I REZERVE (AOP 068 do 070 + 076 + 077 + 081 + 084 + 087)</b>	<b>067</b>	<b>5.878.134</b>	<b>2.206.140</b>	<b>1.963.421</b>	<b>305.421</b>	<b>6.426.274</b>
<b>I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL</b>	<b>068</b>	<b>3.400.000</b>	<b>1.600.000</b>	<b>(3) 1.600.000</b>	<b>-</b>	<b>3.400.000</b>
<b>II. KAPITALNE REZERVE</b>	<b>069</b>	<b>9.500</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>9.500</b>
<b>III. REZERVE IZ DOBITI (AOP 071+072-073+074+077)</b>	<b>070</b>	<b>201.250</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>201.250</b>
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
<b>IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE</b>	<b>076</b>	<b>104.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>104.000</b>
<b>V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI (AOP 078 do 080)</b>	<b>077</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
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	-	-	-	-	-
<b>VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (AOP 082-083)</b>	<b>081</b>	<b>1.321.810</b>	<b>250.000</b>	<b>250.000</b>	<b>-</b>	<b>1.321.810</b>
1. Zadržana dobit	082	1.321.810	250.000	(3) 250.000	-	1.321.810
2. Preneseni gubitak	083	-	-	-	-	-
<b>VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (AOP 085-086)</b>	<b>084</b>	<b>841.574</b>	<b>356.140</b>	<b>113.421</b>	<b>10.800</b>	<b>1.095.093</b>
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	-	-	-	-	-
<b>VII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES</b>	<b>087</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>(3) (4) 240.000 53.421</b>	<b>293.421</b>
<b>B) REZERVIRANJA (AOP 089 do 094)</b>	<b>088</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
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	-	-	-	-	-
<b>C) DUGOROČNE OBVEZE (AOP 096 do 106)</b>	<b>095</b>	<b>1.722.800</b>	<b>1.200.827</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>2.923.627</b>
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



Naziv pozicije	AOP	Bilanca matice	Bilanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
<b>D) KRATKOROČNE OBEVEZE (AOP 108 do 121)</b>	<b>107</b>	<b>982.820</b>	<b>884.910</b>	<b>920.090</b>	–	<b>947.640</b>
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	–	–	–	–	–
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 osnovne udjela u rezultatu	119	–	–	–	–	–
13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	120	–	–	–	–	–
14. Ostale kratkoročne obveze	121	4.526	2.263	–	–	6.789
<b>E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA</b>	<b>122</b>	<b>16.520</b>	<b>8.260</b>	–	–	<b>24.780</b>
<b>F) UKUPNO – PASIVA (AOP 067 + 088 + 095 + 107 + 122)</b>	<b>123</b>	<b>8.600.274</b>	<b>4.300.137</b>	<b>2.883.511</b>	<b>304.221</b>	<b>10.321.121</b>
<b>G) IZVANBILANČNI ZAPISI</b>	<b>124</b>	<b>2.527.734</b>	<b>1.573.531</b>	–	–	<b>4.101.265</b>

### Tablica za izračunavanje iznosa po pozicijama konsolidiranog računa dobiti i gubitka

Pozicija	AOP	RDIG matice	RDIG ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirani RDIG	
				Duguje	Potražuje		
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>I. POSLOVNI PRIHODI (AOP 126 do 130)</b>	<b>125</b>	<b>12.936.827</b>	<b>6.468.413</b>	<b>3.460.000</b>	–	<b>15.945.240</b>	
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	
4. Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe	129	–	–	–	–	–	
5. Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)	130	1.057.464	528.732	–	–	1.586.196	
<b>II. POSLOVNI RASHODI (AOP 132 + 133 + 137 + 141 + 142 + 143 + 146 + 153)</b>	<b>131</b>	<b>11.085.905</b>	<b>5.645.255</b>	–	<b>3.460.000</b>	<b>13.271.160</b>	
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	

1	2	AOP	RDIG matice	RDIG ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirani RDIG
					Duguje	Potražuje	
3	4	5	6	7	8		
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
a)	dugotrajne imovine osim financijske imovine	144	140.976	70.488	–	–	211.464
b)	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	–	–	–	–	–
8.	Ostali poslovni rashodi	153	807.449	506.027	–	–	1.313.476
<b>III.</b>	<b>FINANCIJSKI PRIHODI (AOP 155 do 164)</b>	<b>154</b>	<b>177.153</b>	<b>88.577</b>	<b>98.565</b>	<b>–</b>	<b>167.165</b>
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	162	22.775	10.466	–	–	33.241
9.	Nerealizirani dobici (prihodi) od financijske imovine	163	10.752	5.376	–	–	16.128
10.	Ostali financijski prihodi	164	–	–	–	–	–
<b>IV.</b>	<b>FINANCIJSKI RASHODI (AOP 166 do 172)</b>	<b>165</b>	<b>913.932</b>	<b>456.966</b>	<b>–</b>	<b>98.565</b>	<b>1.272.333</b>
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	–	–	–	–	–
<b>V.</b>	<b>UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM</b>	<b>173</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>–</b>
<b>VI.</b>	<b>UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA</b>	<b>174</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>–</b>
<b>VII.</b>	<b>UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM</b>	<b>175</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>–</b>	<b>–</b>

