



Pripajanja društava kapitala koja su kapitalno povezana

mr. sc. Zdravko Baica

U RiPup-u br.10/2017 objavili smo članak "Pripajanja društva kapitala - računovodstveni, porezni i pravni aspekti", u kojem smo pisali o pripajanju društava kapitala koja nisu kapitalno povezana, a u ovom članku pisati ćemo o pripajanju društava kapitala koja su kapitalno povezana.

1. Uvod

Prilikom pripajanja društava kapitala potrebno je pridržavati se pravnih odredbi Zakona o trgovačkim društvima, računovodstvenih pravila i poreznih propisa.

U ovom članku ne pišemo o pravnim odredbama o pripajanju društava kapitala već čitaocima upućujemo na točku 3. navedenog članka o pripajanju društava kapitala koja su kapitalno nepovezana.

U ovom članku ne pišemo o računovodstvenim aspektima pripajanja društava kapitala već čitaocima upućujemo na točku 4. navedenog članka o pripajanju društava kapitala koja su kapitalno nepovezana.

U ovom članku ne pišemo o poreznom aspektu pripajanja društava kapitala već čitaocima upućujemo na točku 5. navedenog članka o pripajanju društava kapitala koja su kapitalno nepovezana.

2. Ciljevi i vrste pripajanja društava kapitala

Pripajanje društava kapitala obavlja se radi postizanja boljih poslovnih ili drugih ciljeva članova društava kapitala.

Dva su osnovna cilja zbog kojega dolazi do pripajanja društava kapitala:

- 1) restrukturiranje poslovanja zbog ekonomske koristi (smanjenje troškova, povećanje prihoda, postizanje određenih poreznih prednosti, povećanje profita) i/ili
- 2) promjena odnosa vlasništva udjela ili dionica društava kapitala.

Postoje četiri vrste pripajanja društava kapitala:

- 1) Pripajanja dva ili više dioničkih društava koja prestaju postojati postojećem dioničkom društvu;
- 2) Pripajanja dva ili više društava s ograničenom odgovornošću koja prestaju postojati postojećem društvu s ograničenom odgovornošću:

- 3) Pripajanja dva ili više dioničkih društava koja prestaju postojati postojećem društvu s ograničenom odgovornošću;
- 4) Pripajanja dva ili više društava s ograničenom odgovornošću koja prestaju postojati postojećem dioničkom društvu.

3. Računovodstveno pripajanje društava koja su kapitalno povezana

Jedno ili više društava s ograničenom odgovornošću mogu se pripojiti drugome društvu s ograničenom odgovornošću bez da se provede postupak likvidacije prijenosom cijele imovine jednoga ili više društava (pripojenih društava) drugome društvu (društvu preuzimatelju) u zamjenu za udjele u tome društvu.

Pripojena društva nakon pripajanja prestaju postojati odnosno brišu se iz sudskog registra.

Hoće li se kod postupka pripajanja prije samog pripajanja povećavati temeljni kapital ili neće ovisi o kapitalnoj povezanosti društava.

Ako je društvo kojemu se pripaja drugo društvo odnosno društvo preuzimatelj 100% vlasnik udjela društva koje mu se pripaja tada nema povećanja temeljnog kapitala društva preuzimatelja jer se tada samo zamjenjuju ulaganja društva preuzimatelja s neto imovinom društva koje se pripaja. Međutim, u slučaju da društvo preuzimatelj nije 100% vlasnik udjela društva koje se pripaja, iako je kapitalno povezan s društvom koje se pripaja, potrebno je prije pripajanja povećati temeljni kapital i odrediti omjere zamjene prema kojima članovi pripojenog društva za svoje udjele u pripojenom društvu dobivaju udjele društva preuzimatelja. Isto vrijedi i u slučaju kada društvo koje se pripaja i društvo preuzimatelj nisu kapitalno povezani, odnosno prije pripajanja društvo preuzimatelj uopće nije vlasnik udjela društva koje će se pripojiti. Ako treba povećati temeljni kapital društva preuzimatelja tada se pripajanje ne može upisati u sudski registar dok se prije toga ne upiše povećanje temeljnog kapitala.

Kod pripajanja kapitalno nepovezanih društava temeljni kapital društva preuzimatelja povećava se za vrijednost neto imovine pripojenih društava a kod pripajanja kapitalno povezanih društava temeljni kapital društva preuzimatelja povećava se za vrijednost neto imovine pripojenih društava umanjena za obveze.

U nastavku dajemo primjere pripajanja društava s ograničenom odgovornošću društvu s ograničenom odgovornošću s kojim su kapitalno povezani.

Primjer 1. - Pripajanje ovisnog društva ograničene odgovornosti matičnom društvu s ograničenom odgovornošću

Kada matično društvo ima ulaganje u dionice ili udjele u ovisno društvo (preko 50% temeljnog kapitala odnosno preko 50% glasačke moći) tada matično društvo to ulaganje u svom računovodstvu i u financijskim izvještajima iskazuje po trošku stjecanja ulaganja u dionice ili udjele.

S danom 1. ožujka 2017. u sudskom registru upisano je pripajanje ovisnog društva "X" d.o.o. matičnom društvu "Z" d.o.o.

U **Tablici 1.** u **stupcu 2.** prikazujemo bilancu društva s ograničenom odgovornošću-preuzimatelja (matičnog društva) na dan 31. prosinca 2016., u **stupcu 3.** prikazujemo bilancu društva s ograničenom odgovornošću koje se pripaja (ovisnog društva) na dan 31. prosinca 2016., a u **stupcu 4.** prikazujemo bilancu društva s ograničenom odgovornošću koje se pripaja (ovisnog društva) na dan prije datuma upisa tog pripajanja u sudski registar odnosno na dan 28. veljače 2017.

Tablica 1.: Bilance društva preuzimatelja i društva koje se pripaja

Naziv pozicije	Bilanca matičnog društva "Z" d.o.o. na dan 31.12.2016.	Bilanca ovisnog društva "X" d.o.o. na dan 31.12.2016.	Bilanca ovisnog društva "X" d.o.o. na dan 28.2.2017.
1	2	3	4
Potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital	-	-	-
Dugotrajna nematerijalna imovina	263.500,00	222.400,00	253.500,00
Dugotrajna materijalna imovina	264.000,00	233.600,00	239.500,00
Ulaganja u udjele u društvu "X" d.o.o.	620.000,00	-	-
Ostala dugotrajna financijska imovina	218.000,00	163.200,00	160.000,00
Dugotrajna potraživanja	54.500,00	160.800,00	57.000,00
Odgodena porezna imovina	-	-	-
Zalihe	480.000,00	160.000,00	140.000,00
Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	220.000,00	-	-
Ostala kratkotrajna potraživanja	298.000,00	160.000,00	275.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	142.000,00	100.000,00	145.000,00
Novac u banci i blagajni	60.000,00	80.000,00	90.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-	-	-
UKUPNA AKTIVA	2.620.000,00	1.280.000,00	1.360.000,00
Temeljni (upisani) kapital	1.200.000,00	600.000,00	600.000,00
Kapitalne rezerve	40.000,00	-	-
Rezerve za vlastite dionice i udjele	-	-	-
Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	-	-	-

Naziv pozicije	Bilanca matičnog društva "Z" d.o.o. na dan 31.12.2016.	Bilanca ovisnog društva "X" d.o.o. na dan 31.12.2016.	Bilanca ovisnog društva "X" d.o.o. na dan 28.2.2017.
1	2	3	4
Ostale rezerve iz dobiti	100.000,00	40.000,00	40.000,00
Revalorizacijske rezerve	220.000,00	120.000,00	120.000,00
Rezerve fer vrijednosti	-	-	-
Zadržana dobit	120.000,00	200.000,00	280.000,00
Preneseni gubitak	-	-	-
Dobit poslovne godine	240.000,00	80.000,00	40.000,00
Gubitak poslovne godine	-	-	-
Rezerviranja	-	-	-
Dugoročne obveze	250.000,00	-	-
Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	-	220.000,00	200.000,00
Ostale kratkoročne obveze	450.000,00	20.000,00	80.000,00
Odgodeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-	-	-
UKUPNO PASIVA	2.620.000,00	1.280.000,00	1.360.000,00

Vlasnik udjela "A" posjeduje 20% vrijednosti udjela u matičnom društvu "Z" d.o.o. odnosno 240.000,00 kn.

Vlanik udjela "B" posjeduje 40% vrijednosti udjela u matičnom društvu "Z" d.o.o. odnosno 480.000,00 kn.

Vlanik udjela "C" posjeduje 40% vrijednosti udjela u matičnom društvu "Z" d.o.o. odnosno 480.000,00 kn.

Vlanik udjela "C" posjeduje 40% vrijednosti udjela u ovisnom društvu "X" d.o.o. odnosno 240.000,00 kn.

Matično društvo "Z" d.o.o. posjeduje 60% vrijednosti udjela u ovisnom društvu "X" d.o.o. odnosno 360.000,00 kn i to stjecanje je obavljeno 1. siječnja 2016.

U **Tablici 2.** prikazujemo učešće vlasnika udjela u nominalnoj svoti udjela kod ovisnog društva koje se pripaja i kod matičnog društva kojemu se pripaja ovisno društvo na dan 31. prosinca 2016.

Tablica 2.: Imatelji udjela i nominalne svote udjela na dan 31. Prosinca 2016. kod ovisnog društva koje se pripaja i kod matičnog društva kome se pripaja ovisno društvo

Vlasnici udjela	Temeljni kapital matičnog društva "Z" d.o.o. prije pripajanja na dan 31.12.2016.	Temeljni kapital ovisnog društva "X" d.o.o. prije pripajanja na dan 31.12.2016.
1	2	3
Vrijednost udjela člana "A"	240.000,00	-
Vrijednost udjela člana "B"	480.000,00	-
Vrijednost udjela člana "C"	480.000,00	240.000,00
Vrijednost udjela matičnog društva "Z" d.o.o. (60%)	-	360.000,00
Ukupna vrijednost udjela	1.200.000,00	600.000,00

U **Tablici 3.** dajemo izračun povećanja kapitala nakon pripajanja ovisnog društva matičnom društvu.



Tablica 3.: Izračun povećanja kapitala nakon pripajanja ovisnog društva matičnom društvu

Opis	Matično društvo "Z" d.o.o. - preuzimatelj	Ovisno društvo "X" d.o.o. koje se pripaja	Ukupno
1	2	3	4
Neto imovina na dan 31. prosinca 2016.	1.920.000,00	1.040.000,00	2.960.000,00
Umanjenje neto imovine konsolidacijom ulaganja društva "Z" d.o.o. u društvo "X" d.o.o.	-	- 576.000,00	- 576.000,00
Udio u dobitima društva "Z" d.o.o. u društvo "X" d.o.o.	48.000,00	- 48.000,00	0,00
Ukupna vrijednost neto imovine društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja društva "X" d.o.o.	1.968.000,00	416.000,00	2.384.000,00
Postotak udjela u neto imovini	82,55%	17,45%	100,00%

U **red. broju 2. Tablice 3.** iskazujemo umanjeње neto imovine konsolidacijom ulaganja društva "Z" d.o.o. u društvo "X" d.o.o. koje iznosi **576.000,00 kn**. Podatak smo dobili tako što smo izračunali 60% (koliko iznosi učešće vrijednosti udjela matičnog društva "Z" d.o.o. u ovisno društvo "X" d.o.o. na dan 31. prosinca 2016.) od 960.000,00 kn (koliko iznosi ukupni kapital društva "X" d.o.o. bez dobitka tekuće godine na dan 31. prosinca 2016.). Obzirom da su troškovi stjecanja ulaganja u udjele društva "Z" d.o.o. u društvo "X" d.o.o. 620.000,00 kn, umanjeњem neto imovine konsolidacijom ulaganja društva "Z" d.o.o. u društvo "X" d.o.o. koje iznosi 576.000,00 kn, **proizlazi goodwill u iznosu od 44.000,00 kn** (620.000,00 minus 576.000,00).

U **red. broju 3. Tablice 3.** iskazujemo udio matičnog društva "Z" d.o.o. u dobitima ovisnog društva "X" d.o.o. nakon stjecanja udjela (nakon 1. siječnja 2016.) odnosno u dobitku ovisnog društva "X" d.o.o. za 2016.g. koji iznosi **48.000,00 kn** (80.000,00 x 60%).

U **red. broju 4. stupcu 4. Tablice 3.** iskazujemo vrijednost neto imovine preuzimatelja matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja ovisnog društva "X" d.o.o. u iznosu od 2.384.000,00 kn, nakon što je obavljena konsolidacija ulaganja i kapitala.

U **red. broju 4. stupcu 2. Tablice 3.** iskazujemo vrijednost neto imovine preuzimatelja matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja ovisnog društva "X" d.o.o. u iznosu od 1.968.000,00 kn, nakon što je obavljena konsolidacija ulaganja i kapitala, **koja pripada članovima matičnog društva "Z" d.o.o.**

U **red. broju 4. stupcu 3. Tablice 3.** iskazujemo vrijednost neto imovine preuzimatelja matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja ovisnog društva "X" d.o.o. u iznosu od 416.000,00 kn, nakon što je obavljena konsolidacija ulaganja i kapitala, **koja pripada manjinskim članovima ovisnog društva "X" d.o.o.**

Za navedeni iznos od 416.000,00 kn povećava se temeljni kapital matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja ovisnog društva "X" d.o.o.

U **red. broju 5. stupcu 2. Tablice 3.** iskazujemo da je postotak učešća članova preuzimatelja matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja ovisnog društva "X" d.o.o. u ukupnoj neto vrijednosti imovine matičnog društva "Z" d.o.o. 82,55%.

U **red. broju 5. stupcu 3. Tablice 3.** iskazujemo da je postotak učešća manjinskih članova ovisnog društva "X" d.o.o. u ukupnoj neto vrijednosti imovine matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja 17,45%.

U **Tablici 4.** izračunavamo nominalne svote udjela članova "A", "B" i "C" svih društava koja sudjeluju u pripajanju u društvu "Z" na temelju postotka udjela neto imovine društava koja sudjeluju u pripajanju u ukupnoj neto imovini društava iz **Tablice 3.** i na temelju postotka vlasništva udjela člana društva u svakom društvu koja sudjeluju u pripajanju iz **Tablice 2.**

Tablica 4.: Izračunavanje nominalne svote udjela svakog člana u ukupnim udjelima društva "Z" d.o.o. str. 1.

Vlasnici udjela	Postotak učešća članova društva u kapitalu prije pripajanja u pojedinom društvu	Postotak udjela neto imovine društava koja sudjeluju u pripajanju u ukupnoj neto imovini društava poslije pripajanja	Postotak učešća članova društva u kapitalu poslije pripajanja u društvu preuzimatelju	Učešće članova društva u kapitalu prije pripajanja
1	2	3	4	5
Matično društvo "Z" d.o.o.	100,00	82,55		1.200.000,00
Član "A"	20,00		16,51	240.000,00
Član "B"	40,00		33,02	480.000,00
Član "C"	40,00		33,02	480.000,00
Ovisno društvo "X" d.o.o.	100,00	17,45		240.000,00
Član "C"	100,00		17,45	240.000,00
Ukupno		100,00	100,00	

Podatke za **stupac 3. Tablice 4.** unjeli smo iz **Tablice 3.**

Članovima "A", "B" i "C" koji su imatelji udjela u matičnom društvu "Z" d.o.o. koje je preuzimatelj pripada 82,55% udjela u matičnom društvu "Z" d.o.o. nakon pripajanja.

Članu "C" koji je imatelj udjela u ovisnom društvu "X" d.o.o. koje se pripaja pripada 17,45% udjela u matičnom društvu "Z" d.o.o. nakon pripajanja.

Podatke za **stupac 4. Tablice 4.** dobili smo tako da smo podatke iz **stupca 2. Tablice 4.** pomnožili sa podacima iz **stupca 3. Tablice 4.**

Podatke za **stupac 5. Tablice 4.** unjeli smo iz **Tablice 2.**

Podatak o ukupnom temeljnom kapitalu matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja ovisnog društva "X" d.o.o. u iznosu od 1.616.000,00 kn koji je iskazan u **stupcu 6. Tablice 4.** dobili smo tako što smo temeljnom kapitalu matičnog društva "Z" d.o.o. prije pripajanja ovisnog

društva "X" d.o.o. u iznosu od 1.200.000,00 kn pridodali povećanje temeljnog kapitala matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja ovisnog društva "X" d.o.o. u iznosu od 416.000,00 kn.

Učešće pojedinog člana matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja iskazan u **stupcu 6. Tablice 4.** dobili smo primjenom postotka iz **stupca 4.** na ukupan kapital matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja, odnosno na iznos od 1.616.000,00 kn.

Tablica 4.: Izračunavanje nominalne svote udjela svakog člana u ukupnim udjelima društva "Z" d.o.o. str. 2.

Vlasnici udjela	Učešće članova matičnog društva "Z" d.o.o. u kapitalu nakon pripajanja	Doplate nominalnih svota udjela	Nominalne svote udjela nakon doplate	Povećanje nominalnih svota udjela članova matičnog društva "Z" d.o.o. nakon pripajanja i nakon doplata nominalnih svota udjela
1	6	7	8	9
Matično društvo "Z" d.o.o.				
Član "A"	266.801,60			
Član "B"	533.603,20			
Član "C"	533.603,20			
Ovisno društvo "X" d.o.o.				
Član "C"	281.992,00			
Ukupno	1.616.000,00			
Rekapitulacija				
Član "A"	266.801,60	98,40	266.900,00	26.900,00
Član "B"	533.603,20	96,80	533.700,00	53.700,00
Član "C"	815.595,20	4,80	815.600,00	95.600,00
Ukupno	1.616.000,00	200,00	1.616.200,00	176.200,00

U **stupcu 7. Tablice 4.** dali smo podatak o doplatama nominalnih svota udjela koje su članovi uplatili u matično društvo „Z“ d.o.o. nakon pripajanja. Naime, prema čl.390. st.1. ZTD-a, nominalni iznos poslovnog udjela mora biti izražen cijelim brojem koji je višekratnik broja sto.

U **stupcu 8. Tablice 4.** dali smo nominalne svote udjela članova matičnog društva „Z“ nakon pripajanja i nakon doplata nominalnih svota udjela kako bi se zadovoljila odredba čl.390. st.1. ZTD-a.

Kao što je vidljivo iz **stupca 8. Tablice 4.** članu "A" koji je imao 20% temeljnog kapitala u matičnom društvu "Z" d.o.o. prije pripajanja, nakon pripajanja pripada dio temeljnog kapitala matičnog društva "Z" d.o.o. u iznosu od 266.900,00 kn (nakon doplate od 98,40 kn) zbog čega je njegovu dosadašnju nominalnu svotu udjela od 240.000,00 kn koju je imao u matičnom društvu "Z" prije pripajanja potrebno povećati za 26.900,00 kuna, što smo iskazali u **stupcu 9. Tablice 4.**

Kao što je vidljivo iz **stupca 8. Tablice 4.** članu "B" koji je imao 40% temeljnog kapitala u matičnom društvu "Z" d.o.o. prije pripajanja, nakon pripajanja pripada dio temeljnog kapitala matičnog društva "Z" d.o.o. u iznosu od 533.700,00 kn (nakon doplate od 96,80 kn) zbog čega je njegovu dosadašnju nominalnu svotu udjela od 480.000,00 kn koju je imao u matičnom društvu "Z" prije pripajanja potrebno povećati za 53.700,00 kuna, što smo iskazali u **stupcu 9. Tablice 4.**

Kao što je vidljivo iz **stupca 8. Tablice 4.** članu "C" koji je imao 40% temeljnog kapitala u matičnom društvu "Z" d.o.o. prije pripajanja i 40% temeljnog kapitala u ovisnom društvu "X" d.o.o. , nakon pripajanja pripada dio temeljnog kapitala matičnog društva "Z" d.o.o. u iznosu od 815.600,00 kn (nakon doplate od 4,80 kn) zbog čega je njegovu dosadašnju nominalnu svotu udjela od 720.000,00 kn (480.000,00 kn u matičnom društvu "Z" d.o.o. i 240.000,00 kn u ovisnom društvu "X" d.o.o.) koju je imao prije pripajanja potrebno povećati za 95.600,00 kuna, što smo iskazali u **stupcu 9. Tablice 4.**

U **Tablici 5.** prikazujemo postupak pripajanja ovisnog društva „X“ d.o.o. matičnom društvu „Z“ d.o.o. na temelju bilanci sa stanjem na dan 31. prosinca 2016.

Tablica 5.: Postupak pripajanja ovisnog društva „X“ d.o.o. matičnom društvu „Z“ d.o.o.

Naziv pozicije	Bilanca matičnog društva "Z" d.o.o. prije pripajanja na dan 31.12.2016.	Konsolidacija matičnog društva i ovisnog društva	Pripajanje neto imovine ovisnog društva "X" d.o.o. matičnom društvu "Z" d.o.o.	Doplata nominalnih svota udjela od članova	Konsolidacija međusobnih potraživanja i obveza	Bilanca matičnog društva "Z" d.o.o. poslije pripajanja
1	2	3	4	5	6	7
Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital	-	-	-	200,00		200,00
Goodwill		44.000,00	-			44.000,00
Ostala dugotrajna nematerijalna imovina	263.500,00		222.400,00			485.900,00
Dugotrajna materijalna imovina	264.000,00		233.600,00			497.600,00
Ulaganja u udjele u društvu "X" d.o.o.	620.000,00	-620.000,00	-			0,00
Ostala dugotrajna financijska imovina	218.000,00		163.200,00			381.200,00
Dugotrajna potraživanja	54.500,00		160.800,00			215.300,00
Odgođena porezna imovina	-		-			-



Naziv pozicije	Bilanca matičnog društva "Z" d.o.o. prije pripajanja na dan 31.12.2016.	Konsolidacija matičnog društva i ovisnog društva	Pripajanje neto imovine ovisnog društva "X" d.o.o. matičnom društvu "Z" d.o.o.	Doplata nominalnih svota udjela od članova	Konsolidacija međusobnih potraživanja i obveza	Bilanca matičnog društva "Z" d.o.o. poslije pripajanja
1	2	3	4	5	6	7
Zalihe	480.000,00		160.000,00			640.000,00
Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	220.000,00		-		- 220.000,00	0,00
Ostala kratkotrajna potraživanja	298.000,00		160.000,00			458.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	142.000,00		100.000,00			242.000,00
Novac u banci i blagajni	60.000,00		80.000,00			140.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-		-			-
UKUPNA AKTIVA	2.620.000,00	- 576.000,00	1.280.000,00	200,00	- 220.000,00	3.104.200,00
Temeljni (upisani) kapital	1.200.000,00	- 624.000,00	1.040.000,00	200,00		1.616.200,00
Kapitalne rezerve	40.000,00					40.000,00
Rezerve iz dobiti	100.000,00					100.000,00
Revalorizacijske rezerve	220.000,00					220.000,00
Rezerve fer vrijednosti	-					-
Zadržana dobit	120.000,00	48.000,00				168.000,00
Preneseni gubitak	-					-
Dobit poslovne godine	240.000,00					240.000,00
Gubitak poslovne godine	-					-
Rezerviranja	-					-
Dugoročne obveze	250.000,00					250.000,00
Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	-		220.000,00		-220.000,00	0,00
Ostale kratkoročne obveze	450.000,00		20.000,00			470.000,00
Odgodeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-					-
UKUPNO PASIVA	2.620.000,00	- 576.000,00	1.280.000,00	200,00	-220.000,00	3.104.200,00

U stupcu 3. Tablice 5. korigiramo bilančne stavke matičnog društva „Z“ d.o.o. zbog konsolidacije ulaganja i kapitala s ovisnim društvom „X“ d.o.o. i zbog preuzimanja udjela u dobitku.

Zbog pripajanja konsolidacijom u aktivi treba stornirati vrijednost ulaganja u udjele u ovisno društvo „X“ d.o.o. u iznosu od 620.000,00 kn i proknjižiti goodwill u iznosu od 44.000,00 kn. Goodwill je nastao kao razlika između vrijednosti ulaganja i prava na udio u kapitalu ovisnog društva „X“ d.o.o. koji iznosi 576.000,00 kn. Naime, učešće vrijednosti udjela matičnog društva „Z“ d.o.o. u ovisno društvo „X“ d.o.o. na dan 31. prosinca 2016. iznosi 60% kapitala. Vrijednost ukupnog kapitala ovisnog društva na dan 31. prosinca 2016., bez dobitka tekuće godine, iznosi 960.000,00 kn, pa prava na udio u kapitalu ovisnog društva „X“ d.o.o. iznosi 576.000,00 kn (960.000,00 x 60%).

Zbog pripajanja konsolidacijom u pasivi treba povećati zadržanu dobit za 60% učešća u dobiti koje ima matično društvo „Z“ d.o.o. u dobiti ovisnog društva „X“ d.o.o. za 2016.g. koja iznosi 80.000,00 kn, pa povećanje zadržane dobiti iznosi 48.000,00 kn (80.000,00 x 60%). Obzirom na navedeno povećanje zadržane dobiti, konsolidacijom u pasivi treba umanjiti temeljni kapital za 624.000,00 kn (576.000,00 + 48.000,00).

U stupcu 4. Tablice 5. aktivu matičnog društva „Z“ povećavamo za imovinu pripojenog ovisnog društva „X“ d.o.o. prema vrstama imovine sa stanjem na dan 31. prosinca 2016. u ukupnom iznosu od 1.280.000,00 kn, a pasivu matičnog društva „Z“ povećavamo također u ukupnom iznosu od 1.280.000,00 kn i to temeljni kapital za neto imovinu (imovina umanjena za obveze) u iznosu od 1.040.000,00 kn (1.280.000,00 minus 240.000,00), obveze prema poduzetnicima unutar grupe u iznosu od 220.000,00 kn i ostale kratkoročne obveze u iznosu od 20.000,00 kn.

U stupcu 5. Tablice 5. aktivu matičnog društva „Z“ povećavamo za doplate nominalnih svota udjela svih članova u svoti od 200,00 kn pod stavkom „Potraživanja za upisani kapital“ i za istu svotu pasivu matičnog društva „Z“ povećavamo pod stavkom „Temeljni kapital“.

U stupcu 6. Tablice 5. aktivu matičnog društva „Z“ umanjujemo za konsolidaciju međusobnih potraživanja i obveza u svoti od 220.000,00 kn pod stavkom „Potraživanja od poduzetnika unutar grupe“, i za istu svotu pasivu matičnog društva „Z“ umanjujemo pod stavkom „Obveze prema poduzetnicima unutar grupe“.

U stupcu 7. Tablice 5. prikazujemo bilancu matičnog društva „Z“ d.o.o. nakon pripajanja ovisnog društva „X“ d.o.o.

U Tablici 6. prikazujemo u knjigovodstvu matičnog društva „Z“ d.o.o. knjiženje preuzimanje imovine i obveza od ovisnog društva „X“ d.o.o. iz bilance na dan 28. veljače 2017. (obzirom da je pripajanje upisano u sudski registar na dan 1. ožujka 2017.), konsolidaciju ulaganja i kapitala, prijenos udjela matičnog društva „Z“ d.o.o. u dobitak 2016.g. ovisnog društva „X“ d.o.o., knjiženje doplate nominalnih svota udjela od strane članova matičnog društva „Z“ d.o.o. i prijebaj međusobnih potraživanja i obveza.

Tablica 6: Temeljica za knjiženje preuzete imovine ovisnog društva „X“ d.o.o. koje se pripaja na dan upisa pripajanja u sudski registar i ostala knjiženja u knjigovodstvu matičnog društva „Z“ d.o.o. na dan 1. ožujka 2017.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Knjiženje imovine i obveza od ovisnog društva "X" d.o.o. na dan upisa u sudski registar 1.3.2017., na temelju Bilance na dan 28.2.2017.			
	Dugotrajna nematerijalna imovina	253.500,00	01	-
	Dugotrajna materijalna imovina	239.500,00	02, 03, 04 i 05	-
	Dugotrajna financijska imovina	160.000,00	06	-
	Dugotrajna potraživanja	57.000,00	07	-
	Zalihe	140.000,00	31, 32, 35, 36, 60, 63, 66, 67 i 68	-
	Kratkotrajna potraživanja	275.000,00	12, 13, 14, 16, 17 i 18	-
	Kratkotrajna financijska imovina	145.000,00	11 i 15	-
	Novac u banci i blagajni	90.000,00	10	-
	Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	200.000,00	-	240
	Ostale kratkoročne obveze	80.000,00	-	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 i 28
	Temeljni kapital	1.040.000,00	-	901
	Kapitalne rezerve	40.000,00	-	91
2.	Konsolidacija ulaganja i kapitala			
	Ulaganja u udjele u ovisno društvo "X" d.o.o.	620.000,00	-	0602
	Smanjenje temeljnog kapitala	576.000,00	901	-
	Goodwill	44.000,00	0140	-
3.	Za učešće u dobiti 2016.g. kod ovisnog društva "X" d.o.o.	48.000,00	901	940
4.	Doplata temeljnih uloga od strane članova matičnog društva "Z" d.o.o.	200,00	000	901
5.	Prijeboj međusobnih potraživanja i obveza	200.000,00	240	130

- 901 - Temeljni kapital
 91 - Kapitalne rezerve
 0602 - Udjeli kod domaćih poduzetnika unutar grupe
 0140 - Goodwill
 940 - Zadržana dobit
 000 - Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital
 240 - Obveze prema poduzetnicima unutar grupe
 130 - Potraživanja prema poduzetnicima unutar grupe

Obrazloženja knjiženja iz **Tablice 6.:**

- 5) U **knjiženju br.1.** proknjižili smo kao dugovne stavke ukupnu imovinu (aktivu) ovisnog društva "X" koji je pripojen iz Bilance na dan 28. veljače 2017. koja je prikazana u stupcu 4. Tablice 1. U pasivi su proknjižene obveze, a ostatak pasive umanjeno za dobitak za 2017.g. proknjižen je kao povećanje temeljnog

kapitala, dok je dobitak za 2017.g. proknjižen kao kapitalna rezerva;

- 6) U **knjiženju br.2.** proknjižili smo konsolidaciju ulaganja i kapitala i to tako da smo umanjili (razdužili) vrijednost ulaganja matičnog društva "Z" u udjele u ovisno društvo "X" d.o.o. na dan 31. prosinca 2016.g., temeljni kapital smo umanjili za vrijednost učešća matičnog društva "Z" u ukupnom kapitalu (umanjeno za dobitak 2016.g.) ovisnog društva "X" na dan 31. 12. 2016., a razliku smo proknjižili kao goodwill (vidi obrazloženja uz red.br. 2. Tablice 3. i uz red.br. 3. Tablice 5.);
- 7) U **knjiženju br.3.** proknjižili smo konsolidaciju ulaganja i kapitala za učešće u dobitku ovisnog društva "X" za 2016.g. u iznosu od 48.000,00 kn, i to tako da smo umanjili (razdužili) temeljni kapital i za isti iznos povećali zadržanu dobit (vidi obrazloženja uz red.br. 3. Tablice 3.);
- 8) U **knjiženju br.4.** proknjižili smo doplatu temeljnih uloga od strane svih članova matičnog društva "Z" iz stupca 7. Tablice 4. u korist konta 000-Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital i na teret konta 901-Temeljni kapital (vidi obrazloženje uz stupac 7. Tablice 4.);
- 9) U **knjiženju br.5.** proknjižili smo prijeboj potraživanja i obveza prema društvima unutar grupe.

Primjer 2. - Pripajanje društava povezanih sudjelujućim interesom (pridruženih društava)

Kada društvo ima ulaganje u dionice ili udjele u drugo društvo (učešće u kapitalu od 20% do 50% temeljnog kapitala odnosno glasačke moći od 20% do 50%) tada društvo ulagatelj to ulaganje u svom računovodstvu i u financijskim izvještajima iskazuje po metodi udjela.

S danom 1. ožujka 2017. u sudskom registru upisano je pripajanje društva "Y" d.o.o. društvu "S" d.o.o.

Društvo "S" d.o.o. ima 40% udjela u temeljnom kapitalu društva "Y" d.o.o.

Društvo "S" d.o.o. vlasnik je udjela od društva "Y" d.o.o. od 1. siječnja 2016. a troškovi stjecanja iznose 240.000,00 kn. Na dan stjecanja fer vrijednost neto imovine društva "Y" d.o.o. bila je 600.000,00 kn.

Pripajanje društva "Y" d.o.o. društvu "S" d.o.o. obavljeno je na temelju bilančnih podataka tih društava na dan 31. prosinca 2016. i na temelju bilančnih podataka društva "Y" d.o.o. na dan 28. veljače 2016. (s datumom jedan dan prije upisa pripajanja u sudski registar).

U **Tablici 1.** u **stupcu 2.** prikazujemo bilancu društva s ograničenom odgovornošću-preuzimatelja na dan 31. prosinca 2016., u **stupcu 3.** prikazujemo bilancu društva s ograničenom odgovornošću koje se pripaja na dan 31. prosinca 2016., a u **stupcu 4.** prikazujemo bilancu društva s ograničenom odgovornošću koje se pripaja na dan prije datuma upisa tog pripajanja u sudski registar odnosno na dan 28. veljače 2017.



Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)

Ponedjeljkom i četvrtkom od 11.00 do 15.30 h,
utorkom, srijedom i petkom od 8.30 do 13.00 h.

Tablica 1.: Bilance društva preuzimatelja i društva koje se pripaja

Naziv pozicije	Bilanca društva "S" d.o.o. (preuzimatelja) na dan 31.12.2016.	Bilanca društva "Y" d.o.o. (koji se pripaja) na dan 31.12.2016.	Bilanca društva "Y" d.o.o. (koji se pripaja) na dan 28.2.2017.
1	2	3	4
Potraživanja za upisani a neplaćeni kapital	-	-	-
Dugotrajna nematerijalna imovina	163.500,00	222.400,00	213.500,00
Dugotrajna materijalna imovina	264.000,00	233.600,00	229.500,00
Ulaganja u udjele u društvu "Y" d.o.o.	318.000,00	-	-
Ostala dugotrajna financijska imovina	118.000,00	113.200,00	106.000,00
Dugotrajna potraživanja	36.500,00	50.800,00	47.000,00
Odgođena porezna imovina	-	-	-
Zalihe	400.000,00	160.000,00	170.000,00
Potraživanja od društva poveznana sudjelujućim interesom	100.000,00	-	-
Ostala kratkotrajna potraživanja	298.000,00	50.000,00	75.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	142.000,00	70.000,00	65.000,00
Novac u banci i blagajni	60.000,00	80.000,00	76.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-	-	-
UKUPNA AKTIVA	1.900.000,00	980.000,00	982.000,00
Temeljni (upisani) kapital	800.000,00	400.000,00	400.000,00
Kapitalne rezerve	20.000,00	-	-
Rezerve iz dobiti	40.000,00	10.000,00	10.000,00
Revalorizacijske rezerve	180.000,00	30.000,00	30.000,00
Rezerve fer vrijednosti	-	-	-
Zadržana dobit	100.000,00	160.000,00	230.000,00
Preneseni gubitak	-	-	-
Dobit poslovne godine	200.000,00	70.000,00	32.000,00
Gubitak poslovne godine	-	-	-
Rezerviranja	-	-	-
Dugoročne obveze	250.000,00	-	-
Obveze prema društvima poveznanim sudjelujućim interesom	-	100.000,00	90.000,00
Ostale kratkoročne obveze	310.000,00	210.000,00	190.000,00
Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-	-	-
UKUPNO PASIVA	1.900.000,00	980.000,00	982.000,00

Vlasnik udjela „A“ posjeduje 31,25% vrijednosti udjela u društvu-preuzimatelju „S“ d.o.o. odnosno 250.000,00 kn (800.000,00 x 31,25%).

Vlasnik udjela „B“ posjeduje 31,25% vrijednosti udjela u društvu-preuzimatelju „S“ d.o.o. odnosno 250.000,00 kn (800.000,00 x 31,25%).

Vlasnik udjela „C“ posjeduje 18,75% vrijednosti udjela u društvu-preuzimatelju „S“ d.o.o. odnosno 150.000,00 kn (800.000,00 x 18,75%).

Vlasnik udjela „D“ posjeduje 18,75% vrijednosti udjela u društvu-preuzimatelju „S“ d.o.o. odnosno 150.000,00 kn (800.000,00 x 18,75%).

Vlasnik udjela „D“ posjeduje 60% vrijednosti udjela u društvu „Y“ d.o.o., koje se pripaja društvu „S“ d.o.o., odnosno 240.000,00 kn (400.000,00 x 60%).

Društvo-preuzimatelj „S“ d.o.o. posjeduje 40% vrijednosti udjela u društvu „Y“ d.o.o., koje se pripaja društvu „S“ d.o.o., odnosno 160.000,00 kn (400.000,00 x 40%) i to stjecanje je obavljeno 1. siječnja 2016.

U **Tablici 2.** prikazujemo učešće vlasnika udjela u nominalnoj svoti udjela kod društva koje se pripaja i kod društva-preuzimatelja na dan 31. prosinca 2016.

Tablica 2.: Imatelji udjela i nominalne svote udjela na dan 31. prosinca 2016. kod društva koje se pripaja i kod društva-preuzimatelja

Vlasnici udjela	Temeljni kapital društva-preuzimatelja "S" d.o.o. prije pripajanja na dan 31.12.2016.	Temeljni kapital društva "Y" d.o.o., koje se pripaja prije pripajanja na dan 31.12.2016.
1	2	3
Vrijednost udjela člana "A"	250.000,00	-
Vrijednost udjela člana "B"	250.000,00	-
Vrijednost udjela člana "C"	150.000,00	-
Vrijednost udjela člana "D"	150.000,00	240.000,00
Vrijednost udjela društva-preuzimatelja "Z" d.o.o.	-	160.000,00
Ukupna vrijednost udjela	800.000,00	400.000,00

U **Tablici 3.** dajemo izračun povećanja kapitala nakon pripajanja društva "Y" d.o.o. društvu "S" d.o.o.

Tablica 3.: Izračun povećanja kapitala nakon pripajanja društva "Y" d.o.o. društvu "S" d.o.o.

Opis	Društvo "S" d.o.o. - preuzimatelj	Društvo "Y" d.o.o. koje se pripaja	Ukupno
1	2	3	4
Neto imovina na dan 31. prosinca 2016.	1.340.000,00	670.000,00	2.010.000,00
Umanjenje neto imovine konsolidacijom ulaganja društva "S" d.o.o. u društvo "Y" d.o.o.	-	- 240.000,00	- 240.000,00
Udio u dobitima društva "S" d.o.o. u društvu "Y" d.o.o.	-	- 28.000,00	- 28.000,00
Ukupna vrijednost neto imovine društva "S" d.o.o. nakon pripajanja društva "Y" d.o.o.	1.340.000,00	402.000,00	1.742.000,00
Postotak udjela u neto imovini	76,92%	23,08%	100,00%

U **red. broju 2. Tablice 3.** iskazujemo umanjeње neto imovine konsolidacijom ulaganja društva "S" d.o.o. u društvo "Y" d.o.o. koje iznosi **240.000,00 kn**. Podatak smo dobili tako što smo izračunali 40% (koliko iznosi učešće vrijednosti udjela društva "S" d.o.o. u društvu "Y" d.o.o. na dan 31. prosinca 2016.) od 600.000,00 kn (koliko iznosi ukupni kapital društva "Y" d.o.o. bez dobitka tekuće godine na dan 31. prosinca 2016.). Obzirom da su troškovi stjecanja ulaganja u udjele društva "S" d.o.o. u društvo "Y" d.o.o. 290.000,00 kn odnosno vrijednost ulaganja na dan 1. siječnja 2016. (vrijednost ulaganja 31.12.2016. koja iznosi 318.000,00 kn umanjena za 28.000,00 kn

što predstavlja 40% dobiti društva "Y" d.o.o. za 2016.g u iznosu od 70.000,00 kn), umanjnjem neto imovine konsolidacijom ulaganja društva "S" d.o.o. u društvo "Y" d.o.o. koje iznosi 240.000,00 kn, **proizlazi goodwill u iznosu od 50.000,00 kn** (290.000,00 minus 240.000,00).

U **red. broju 3. Tablice 3.** iskazujemo udio društva "S" d.o.o. u dobitima društva "Y" d.o.o. nakon stjecanja udjela (nakon 1. siječnja 2016.) odnosno u dobitku društva "Y" d.o.o. za 2016.g. **koji iznosi 28.000,00 kn** (70.000,00 x 40%).

U **red. broju 4. stupcu 4. Tablice 3.** iskazujemo vrijednost neto imovine preuzimatelja društva "S" d.o.o. nakon pripajanja društva "Y" d.o.o. u iznosu od 1.742.000,00 kn, nakon što je obavljena konsolidacija ulaganja i kapitala.

U **red. broju 4. stupcu 2. Tablice 3.** iskazujemo vrijednost neto imovine preuzimatelja društva "S" d.o.o. nakon pripajanja društva "Y" d.o.o. u iznosu od 1.340.000,00 kn, nakon što je obavljena konsolidacija ulaganja i kapitala, **koja pripada članovima matičnog društva "Z" d.o.o.**

U **red. broju 4. stupcu 3. Tablice 3.** iskazujemo vrijednost neto imovine preuzimatelja društva "S" d.o.o. nakon pripajanja društva "Y" d.o.o. u iznosu od 402.000,00 kn, nakon što je obavljena konsolidacija ulaganja i kapitala, **koja pripada manjinskim članovima društva "Y" d.o.o.**

Za navedeni iznos od 402.000,00 kn povećava se temeljni kapital društva-preuzimatelja "S" d.o.o. nakon pripajanja društva "Y" d.o.o.

U **red. broju 5. stupcu 2. Tablice 3.** iskazujemo da je postotak učešća članova društva-preuzimatelja "S" d.o.o. (odnosno članova "A", "B", "C" i "D" nakon pripajanja društva "Y" d.o.o. u ukupnoj neto vrijednosti imovine društva-preuzimatelja "S" d.o.o. 76,92%.

U **red. broju 5. stupcu 3. Tablice 3.** iskazujemo da je postotak učešća manjinskih članova društva "Y" d.o.o. (odnosno člana "D") koji se pripojio u ukupnoj neto vrijednosti imovine društva-preuzimatelja "Z" d.o.o. nakon pripajanja 23,08%.

U **Tablici 4.** izračunavamo nominalne svote udjela članova "A", "B", "C" i "D" društava koja sudjeluju u pripajanju u društvu-preuzimatelju "S" na temelju postotka udjela neto imovine društava koja sudjeluju u pripajanju u ukupnoj neto imovini društava iz **Tablice 3.** i na temelju postotka vlasništva udjela člana društva u svakom društvu koja sudjeluju u pripajanju iz **Tablice 2.**

Tablica 4.: Izračunavanje nominalne svote udjela svakog člana u ukupnim udjelima društva-preuzimatelja "S" d.o.o. str. 1.

Vlasnici udjela	Postotak učešća članova društva u kapitalu prije pripajanja u pojedinom društvu	Postotak udjela neto imovine društava koja sudjeluju u pripajanju u ukupnoj neto imovini društava poslije pripajanja	Postotak učešća članova društva u kapitalu poslije pripajanja u društvu preuzimatelju	Učešće članova društva u kapitalu prije pripajanja
1	2	3	4	5
Društvo-preuzimatelj "S" d.o.o.	100,00	76,9200		800.000,00
Član "A"	31,25		24,0375	250.000,00
Član "B"	31,25		24,0375	250.000,00
Član "C"	18,75		14,4225	150.000,00
Član "D"	18,75		14,4225	150.000,00
Društvo "Y" d.o.o. koje se pripaja	100,00	23,0800		240.000,00
Član "D"	100,00		23,0800	240.000,00
Ukupno		100,0000	100,0000	

Podatke za **stupac 3. Tablice 4.** unjeli smo iz **Tablice 3.**

Članovima "A", "B", "C" i "D" koji su imatelji udjela u društvu "S" d.o.o. koje je preuzimatelj pripada 76,92% udjela u društvu-preuzimatelju "S" d.o.o. nakon pripajanja.

Članu "D" koji je imatelj udjela i u društvu "Y" d.o.o. koje se pripaja pripada 23,08% udjela u društvu-preuzimatelju "S" d.o.o. nakon pripajanja.

Podatke za **stupac 4. Tablice 4.** dobili smo tako da smo podatke iz **stupca 2. Tablice 4.** pomnožili sa podacima iz **stupca 3. Tablice 4.**

$76,92\% \times 31,25\% = 24,0375\%$
$76,92\% \times 18,75\% = 14,4225\%$
$23,08\% \times 100,00\% = 23,08\%$

Podatke za **stupac 5. Tablice 4.** unjeli smo iz **Tablice 2.**

Podatak o ukupnom temeljnom kapitalu društva-preuzimatelja "S" d.o.o. nakon pripajanja društva "Y" d.o.o. u iznosu od 1.202.000,00 kn koji je iskazan u **stupcu 6. Tablice 4.** dobili smo tako što smo temeljnom kapitalu društva-preuzimatelja "S" d.o.o. prije pripajanja društva "Y" d.o.o. u iznosu od 800.000,00 kn pridodali povećanje temeljnog kapitala društva-preuzimatelja "S" d.o.o. nakon pripajanja društva "S" d.o.o. u iznosu od **402.000,00 kn.**

Učešće pojedinog člana društva-preuzimatelja "S" d.o.o. nakon pripajanja iskazan u **stupcu 6. Tablice 4.** dobili smo primjenom postotka iz **stupca 4.** na ukupan kapital društva-preuzimatelja "S" d.o.o. nakon pripajanja, odnosno na iznos od 1.202.000,00 kn.



Tablica 4.: Izračunavanje nominalne svote udjela svakog člana u ukupnim udjelima društva-preuzimatelja "S" d.o.o. str.2.

Vlasnici udjela	Učešće članova društva-preuzimatelja "S" d.o.o. u kapitalu nakon pripajanja	Doplate nominalnih svota udjela	Nominalne svote udjela nakon doplate	Povećanje nominalnih svota udjela članova društva-preuzimatelja "S" d.o.o. nakon pripajanja i nakon doplata nominalnih svota udjela
1	6	7	8	9
Društvo-preuzimatelj "S" d.o.o.				
Član "A"	288.930,75			
Član "B"	288.930,75			
Član "C"	173.358,45			
Član "D"	173.358,45			
Društvo "Y" d.o.o. koje se pripaja				
Član "D"	277.421,60			
Ukupno	1.202.000,00			
Rekapitulacija				
Član "A"	288.930,75	69,25	289.000,00	39.000,00
Član "B"	288.930,75	69,25	289.000,00	39.000,00
Član "C"	173.358,45	41,55	173.400,00	23.400,00
Član "D"	450.780,05	19,95	450.800,00	60.800,00
Ukupno	1.202.000,00	200,00	1.202.200,00	162.200,00

U **stupcu 7. Tablice 4.** dali smo podatak o doplatama nominalnih svota udjela koje su članovi uplatili u društvo-preuzimatelj „S“ d.o.o. nakon pripajanja. Naime, prema čl.390. st.1. ZTD-a, nominalni iznos poslovnog udjela mora biti izražen cijelim brojem koji je višekratnik broja sto.

U **stupcu 8. Tablice 4.** dali smo nominalne svote udjela članova društva-preuzimatelja „S“ nakon pripajanja i nakon doplata nominalnih svota udjela kako bi se zadovoljila odredba čl.390. st.1. ZTD-a.

Kao što je vidljivo iz **stupca 8. Tablice 4.** članu "A" koji je imao 31,25% temeljnog kapitala u društvu-preuzimatelju "S" d.o.o. prije pripajanja, nakon pripajanja pripada dio temeljnog kapitala društva-preuzimatelja "S" d.o.o. u iznosu od 289.000,00 kn (nakon doplate od 69,25 kn) zbog čega je njegovu dosadašnju nominalnu svotu udjela od 250.000,00 kn koju je imao u društvu-preuzimatelju "S" prije pripajanja potrebno povećati za 39.000,00 kuna, što smo iskazali u **stupcu 9. Tablice 4.**

Kao što je vidljivo iz **stupca 8. Tablice 4.** članu "B" koji je imao 31,25% temeljnog kapitala u društvu-preuzimatelju "S" d.o.o. prije pripajanja, nakon pripajanja pripada dio temeljnog kapitala društva-preuzimatelja "S" d.o.o. u iznosu od 289.000,00 kn (nakon doplate od 69,25 kn) zbog čega je njegovu dosadašnju nominalnu svotu udjela od 250.000,00 kn koju je imao u društvu-preuzimatelju "S" prije pripajanja potrebno povećati za 39.000,00 kuna, što smo iskazali u **stupcu 9. Tablice 4.**

Kao što je vidljivo iz **stupca 8. Tablice 4.** članu "C" koji je imao 18,75% temeljnog kapitala u društvu-preuzimatelju "S" d.o.o. prije pripajanja, nakon pripajanja pripada dio temeljnog kapitala društva-preuzimatelja "S" d.o.o. u iznosu od 173.400,00 kn (nakon doplate od 41,55 kn) zbog čega je njegovu dosadašnju nominalnu svotu udjela od 150.000,00 kn koju je imao u društvu-preuzimatelju "S" prije pripajanja potrebno povećati za 23.400,00 kuna, što smo iskazali u **stupcu 9. Tablice 4.**

Kao što je vidljivo iz **stupca 8. Tablice 4.** članu "D" koji je imao 18,75% temeljnog kapitala u društvu-preuzimatelju "S" d.o.o. i 23,08% temeljnog kapitala u društvu "Y" d.o.o. prije pripajanja, nakon pripajanja pripada dio temeljnog kapitala društva-preuzimatelja "S" d.o.o. u iznosu od 450.800,00 kn (nakon doplate od 19,95 kn) zbog čega je njegovu dosadašnju nominalnu svotu udjela od 390.000,00 kn koju je imao u društvu-preuzimatelju "S" i u društvu "Y" d.o.o. koji se pripaja prije pripajanja (150.000,00 + 240.000,00) potrebno povećati za 60.800,00 kuna, što smo iskazali u **stupcu 9. Tablice 4.**

U **Tablici 5.** prikazujemo postupak pripajanja društva „Y“ d.o.o. društvu-preuzimatelju „S“ d.o.o. na temelju bilanci sa stanjem na dan 31. prosinca 2016.

Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046

01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)



Ponedjeljkom i četvrtkom

od 11.00 do 15.30 sati,

utorkom, srijedom i petkom

od 8.30 do 13.00 sati.

Tablica 5.: Postupak pripajanja društva „Y” d.o.o. društvu „S” d.o.o.

Naziv pozicije	Bilanca društva-preuzimatelja „S” d.o.o. prije pripajanja na dan 31.12.2016.	Konsolidacija ulaganja i kapitala i preuzimanja udjela kod pripajanja društva povezanog sudjelujućim interesom	Pripajanje neto imovine društva „Y” d.o.o. koji se pripaja društvu-preuzimatelju „S” d.o.o.	Doplata nominalnih svota udjela od članova	Konsolidacija međusobnih potraživanja i obveza	Bilanca društva-preuzimatelja „S” d.o.o. poslije pripajanja društva „Y” d.o.o.
1	2	3	4	5	6	7
Potraživanja za upisani a neplaćeni kapital	-	-	-	200,00		200,00
Goodwill		50.000,00	-			50.000,00
Oatala dugotrajna nematerijalna imovina	163.500,00		222.400,00			385.900,00
Dugotrajna materijalna imovina	264.000,00		233.600,00			497.600,00
Ulaganja u udjele u društvu „Y” d.o.o.	318.000,00	- 318.000,00	-			0,00
Ostala dugotrajna financijska imovina	118.000,00		113.200,00			231.200,00
Dugotrajna potraživanja	36.500,00		50.800,00			87.300,00
Odgodena porezna imovina	-		-			-
Zalihe	400.000,00		160.000,00			560.000,00
Potraživanja od društva povezana sudjelujućim interesom	100.000,00		-		- 100.000,00	0,00
Ostala kratkotrajna potraživanja	298.000,00		50.000,00			348.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	142.000,00		70.000,00			212.000,00
Novac u banci i blagajni	60.000,00		80.000,00			140.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-		-			-
UKUPNA AKTIVA	1.900.000,00	- 268.000,00	980.000,00	200,00	- 100.000,00	2.512.200,00
Temeljni (upisani) kapital	800.000,00	- 268.000,00	670.000,00	200,00		1.202.200,00
Kapitalne rezerve	20.000,00		-			20.000,00
Rezerve iz dobiti	40.000,00		-			40.000,00
Revalorizacijske rezerve	180.000,00		-			180.000,00
Rezerve fer vrijednosti	-		-			-
Zadržana dobit	100.000,00		-			100.000,00
Preneseni gubitak	-		-			-
Dobit poslovne godine	200.000,00		-			200.000,00
Gubitak poslovne godine	-		-			-
Rezerviranja	-		-			-
Dugoročne obveze	250.000,00		-			250.000,00
Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	-		100.000,00		- 100.000,00	0,00
Ostale kratkoročne obveze	310.000,00		210.000,00			520.000,00
Odgodeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-					-
UKUPNO PASIVA	1.900.000,00	- 268.000,00	980.000,00	200,00	- 100.000,00	2.512.200,00

U **stupcu 3. Tablice 5.** korigiramo bilančne stavke društva-preuzimatelja „S” d.o.o. zbog konsolidacije ulaganja i kapitala s društvom „Y” d.o.o. koji se pripaja i zbog preuzimanja udjela u dobitku.

Zbog pripajanja konsolidacijom u aktivi treba stornirati vrijednost ulaganja u udjele u društvo „Y” d.o.o. koje se pripaja u iznosu od 318.000,00 kn i proknjižiti goodwill u iznosu od 50.000,00 kn. Obzirom da su troškovi stjecanja ulaganja u udjele društva „S” d.o.o. u društvo „Y” d.o.o. 290.000,00 kn odnosno vrijednost ulaganja na dan 1. siječnja 2016. (vrijednost ulaganja 31.12.2016. koja iznosi 318.000,00 kn umanjena za 28.000,00 kn što predstavlja 40% dobiti društva „Y” d.o.o. za 2016.g u iznosu od 70.000,00 kn), umanjem neto imovine konsolidacijom ulaganja društva „S” d.o.o. u društvo „Y” d.o.o. koje iznosi 240.000,00 kn, **proizlazi goodwill u iznosu od 50.000,00 kn** (290.000,00 minus 240.000,00).

Zbog navedenih promjena konsolidacijom u aktivi u pasivi treba umanjiti temeljni kapital za razliku između umanjenja ulaganja i goodwilla, odnosno u iznosu od 268.000,00 kn (318.000,00 - 50.000,00).

U **stupcu 4. Tablice 5.** aktivu društva-preuzimatelja „S” povećavamo za imovinu pripojenog društva „Y” d.o.o. prema vrstama imovine sa stanjem na dan 31. prosinca 2016. u ukupnom iznosu od 980.000,00 kn, a pasivu društva-preuzimatelja „S” povećavamo također u uku-

pnom iznosu od 980.000,00 kn i to temeljni kapital za neto imovinu (imovina umanjena za obveze odnosno ukupni kapital uključujući i dobit u 2016.g.) u iznosu od 670.000,00 kn (980.000,00 minus 310.000,00), obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom u iznosu od 100.000,00 kn i ostale kratkoročne obveze u iznosu od 200.000,00 kn.

U **stupcu 5. Tablice 5.** aktivu društva-preuzimatelja „S” povećavamo za doplate nominalnih svota udjela svih članova u svoti od 200,00 kn pod stavkom „Potraživanja za upisani kapital” i za istu svotu pasivu društva-preuzimatelja „S” povećavamo pod stavkom „Temeljni kapital”.

U **stupcu 6. Tablice 5.** aktivu društva-preuzimatelja „S” umanjujemo za konsolidaciju međusobnih potraživanja i obveza u svoti od 100.000,00 kn pod stavkom „Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom” i za istu svotu pasivu društva-preuzimatelja „S” umanjujemo pod stavkom „Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom”.

U **stupcu 7. Tablice 5.** prikazujemo bilancu društva-preuzimatelja „S” d.o.o. nakon pripajanja društva „Y” d.o.o.

U **Tablici 6.** prikazujemo u knjigovodstvu društva-preuzimatelja „S” d.o.o. knjiženje preuzimanja imovine i obveza od društva „Y” d.o.o. iz bilance na dan 28. veljače 2017. (obzirom da je pripajanje upisano u sudski registar na dan 1. ožujka 2017.), konsolidaciju ulaganja i kapitala, prijenos udjela društva-preuzimatelja „S” d.o.o. u dobitku 2016.g. društva „Y” d.o.o., knjiženje doplate nominalnih svota udjela od strane članova društva-preuzimatelja „S” d.o.o. i prijebom međusobnih potraživanja i obveza.

Tablica 6: Temeljica za knjiženje preuzete imovine društva „Y” d.o.o. koje se pripaja na dan upisa pripajanja u sudski registar i ostala knjiženja u knjigovodstvu društva-preuzimatelja „S” d.o.o. na dan 1. ožujka 2017.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Knjiženje imovine i obveza od društva „Y” d.o.o. koje se pripaja na dan upisa u sudski registar 1.3.2017., na temelju Bilance na dan 28.2.2017.			
	Dugotrajna nematerijalna imovina	213.500,00	01	-
	Dugotrajna materijalna imovina	229.500,00	02, 03, 04 i 05	-
	Dugotrajna financijska imovina	106.000,00	06	-
	Dugotrajna potraživanja	47.000,00	07	-
	Zalihe	170.000,00	31, 32, 35, 36, 60, 63, 66, 67 i 68	-
	Kratkotrajna potraživanja	75.000,00	12, 13, 14, 16, 17 i 18	-
	Kratkotrajna financijska imovina	65.000,00	11 i 15	-
	Novac u banci i blagajni	76.000,00	10	-
	Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	90.000,00	-	243
	Ostale kratkoročne obveze	190.000,00	-	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 i 28
	Temeljni kapital	670.000,00	-	901
	Kapitalne rezerve	32.000,00	-	91

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Konsolidacija ulaganja i kapitala			
	Ulaganja u udjele u društvo povezano sudjelujućim interesom „Y” d.o.o. koje se obračunava metodom udjela	290.000,00	-	0632
	Smanjenje temeljnog kapitala	240.000,00	901	-
	Goodwill	50.000,00	0140	-
3.	Za učešće u dobiti 2016.g. kod društva „Y” d.o.o. koje se pripaja prema metodi udjela	28.000,00	901	0632
4.	Doplata temeljnih uloga od strane članova društva-preuzimatelja „S” d.o.o. nakon pripajanja	200,00	000	901
5.	Prijeboj međusobnih potraživanja i obveza	90.000,00	243	140

- 901 - Temeljni kapital
- 91 - Kapitalne rezerve
- 0632 - Udjeli kod domaćih poduzetnika povezanih sudjelujućim interesom
- 0140 - Goodwill
- 940 - Zadržana dobit
- 000 - Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital
- 243 - Obveze prema poduzetnicima povezanim sudjelujućim interesom
- 140 - Potraživanja prema poduzetnicima povezanim sudjelujućim interesom

Objasnenja knjiženja iz **Tablice 6.:**

- 1) U **knjiženju br.1.** proknjižili smo kao dugovne stavke ukupnu imovinu (aktivu) društva „Y” koji je pripojen iz Bilance na dan 28. veljače 2017. koja je prikazana u stupcu 4. Tablice 1. U pasivi su proknjižene obveze, a ostatak pasive umanjen za dobitak za 2017.g. proknjižen je kao povećanje temeljnog kapitala, dok je dobitak za 2017.g. proknjižen kao kapitalna rezerva;
- 2) U **knjiženju br.2.** proknjižili smo konsolidaciju ulaganja i kapitala i to tako da smo umanjili (razdužili) vrijednost ulaganja društva „S” u udjele u društvo „Y” d.o.o. na dan 1. siječnja 2016.g., temeljni kapital smo umanjili za vrijednost učešća društva „S” u ukupnom kapitalu (umanjenom za dobitak 2016.g.) društva „Y” na dan 31. 12. 2016., a razliku smo proknjižili kao goodwill (vidi obrazloženja uz red.br. 2. Tablice 3. i uz red.br. 3. Tablice 5.);
- 3) U **knjiženju br.3.** proknjižili smo konsolidaciju ulaganja i kapitala proknjiženog povećanja ulaganja u udjele društva „S” za učešće u dobitku društva „Y” za 2016.g. u iznosu od 28.000,00 kn, i to tako da smo umanjili (razdužili) vrijednost ulaganja u udjele za navedeno povećanje i za isti iznos umanjili temeljni kapital (vidi obrazloženja uz red.br. 2. i 3. Tablice 3.);
- 4) U **knjiženju br.4.** proknjižili smo doplatu temeljnih uloga od strane svih članova društva-preuzimatelja „S” iz stupca 7. Tablice 4. u korist konta 000-Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital i na teret konta 901-Temeljni kapital (vidi obrazloženje uz stupac 7. Tablice 4.);
- 5) U **knjiženju br. 5.** proknjižili smo prijebom potraživanja i obveza prema društvima povezanim sudjelujućim interesom.



4. Pripajanje matičnog društva ovisnom društvu (obrnuto pripajanje)

Kada matično društvo ima ulaganje u dionice ili udjele u ovisno društvo (preko 50% temeljnog kapitala odnosno preko 50% glasačke moći) tada matično društvo to ulaganje u svom računovodstvu i u financijskim izvještajima iskazuje po trošku stjecanja ulaganja u dionice ili udjele.

U praksi je najčešći slučaj kod pripajanja kapitalno povezanih društava da se jedno ili više ovisnih društava pripoji matičnom društvu, što smo prikazali u Primjeru br. 1. Međutim, može se dogoditi da se matično društvo pripoji ovisnom društvu, što prikazujemo u ovom primjeru.

Upute koje se odnose na obrnuto stjecanje nalaze se u točkama B 19 do B 27 MSFI 3-Poslovna spajanja.

Do obrnutog stjecanja dolazi kada je subjekt koji izdaje vrijednosnice (zakonski stjecatelj) utvrđen u računovodstvene svrhe kao stečenik na temelju uputa iz točaka B13.-B18. Subjekt čiji se vlasnički udjeli stječu (zakonski stečenik) mora u računovodstvene svrhe biti stjecatelj kako bi se transakcija mogla smatrati obrnutim stjecanjem. Primjerice, do obrnutog stjecanja ponekad dolazi kada privatni subjekt želi postati javni subjekt, ali ne želi registrirati svoje vlasničke udjele. Da bi to ostvario, privatni subjekt s javnim subjektom sklapa sporazum kojim javni subjekt preuzima njegove vlasničke udjele u zamjenu za vlasničke udjele u javnom subjektu. U ovome primjeru, javni subjekt je zakonski stjecatelj jer je izdao svoje vlasničke udjele, a privatni subjekt je zakonski stečenik jer su njegovi vlasnički udjeli stečeni. Međutim, primjenom uputa iz točaka B13.-B18.:

- javni subjekt utvrđuje se kao stečenik u računovodstvene svrhe (računovodstveni stečenik); a
- privatni subjekt utvrđuje se kao stjecatelj u računovodstvene svrhe (računovodstveni stjecatelj).

Računovodstveni stečenik mora udovoljiti definiciji poslovanja da bi transakcija mogla biti obračunata kao obrnuto stjecanje i primjenjuju se sva načela priznavanja i mjerenja u ovome MSFI-ju, uključujući zahtjev da se prizna goodwill (Točka B 19 MSFI 3).

U obrnutom stjecanju računovodstveni stjecatelj obično ne daje naknadu za stečenika. Umjesto toga, računovodstveni stečenik obično izdaje svoje vlasničke udjele vlasnicima računovodstvenog stjecatelja. U skladu s tim, fer vrijednost naknade za stjecanje na dan stjecanja koju računovodstveni stjecatelj prenosi u zamjenu za svoj udjel u računovodstvenom stečeniku temelji se na broju vlasničkih udjela koje bi zakonsko ovisno društvo trebalo izdati kako bi vlasnicima zakonske matice dalo isti postotak udjela u vlasništvu spojenog subjekta koji nastaje obrnutim stjecanjem. Fer vrijednost tako izračunatih vlasničkih udjela može se koristiti kao fer vrijednost naknade prenesene u zamjenu za stečenika (Točka B 20 MSFI 3).

Konsolidirani financijski izvještaji sastavljeni nakon obrnutog stjecanja izdaju se pod imenom zakonske matice (računovodstvenog stečenika), ali se u napomenama opisuju kao nastavak financijskih izvještaja zakonskog ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja), uz jedno usklađenje, a to je retroaktivno usklađenje obračuna temeljnog kapitala računovodstvenog stjecatelja radi prikaza temeljnog kapitala računovodstvenog stečenika. Usklađenje je potrebno kako bi se prikazao kapital zakonske matice (računovodstvenog stečenika). Retroaktivno se usklađuju i usporedne informacije prezentirane u konsolidiranim financijskim izvještajima, kako bi odrazile temeljni kapital zakonske matice (računovodstvenog stečenika) (Točka B 21 MSFI 3).

Budući da su konsolidirani financijski izvještaji nastavak na financijske izvještaje pravno ovisnog društva, osim u dijelu koji se odnosi na njegovu strukturu kapitala, konsolidirani financijski izvještaji predočavaju:

- imovinu i obveze zakonskog ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja) priznate i mjerene u njihovim knjigovodstvenim iznosima prije spajanja;
- imovinu i obveze zakonske matice (računovodstvenog stečenika) priznate i mjerene u skladu s ovim MSFI-jem,
- zadržanu dobit i druge iznose iskazane u glavnici zakonskog ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja) prije poslovnog spajanja,
- iznos priznat u konsolidiranim financijskim izvještajima kao izdani vlasnički udjel dobiven pribrajanjem izdanog vlasničkog udjela pravno ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja) neposredno prije poslovnog spajanja fer vrijednosti pravne matice (računovodstvenog stečenika). Međutim, ta struktura kapitala (tj. broj i vrsta izdanih vlasničkih udjela) odražava strukturu kapitala zakonske matice (računovodstvenog stečenika), uključujući vlasničke udjele koje je zakonska matica izdala kako bi provela spajanje. Sukladno tomu, struktura kapitala zakonskog ovisnog društva (računovodstvenog stjecatelja) prepravljiva se koristeći omjer zamjene utvrđen u ugovoru o pripajanju kako bi se prikazao broj dionica, tj. udjela koje je zakonska matica (računovodstveni stečenik) izdala u sklopu obrnutog stjecanja;
- razmjerni udjel nekontrolirajućih interesa u knjigovodstvenim iznosima zadržane dobiti i drugih vlasničkih udjela prije spajanja u zakonskom ovisnom društvu (računovodstvenom stjecatelju) kako je navedeno u točkama B23. i B24 (Točka B 22 MSFI 3).*

U obrnutom stjecanju neki vlasnici zakonskog stečenika (računovodstvenog stjecatelja) ne moraju razmijeniti svoje vlasničke udjele za vlasničke udjele u zakonskoj matici (računovodstvenom stečeniku). S tim se vlasnicima u konsolidiranim financijskim izvještajima nakon obrnutog stjecanja postupa kao s nekontrolirajućim interesima. Razlog tomu je što vlasnici zakonskog stečenika koji ne razmjenjuju svoje vlasničke udjele za vlasničke udjele zakonskog stjecatelja imaju svoj udjel samo u rezultatima i neto imovini zakonskog stečenika, a ne u rezultatima i neto imovini spojenog subjekta. Suprotno tome, premda je zakonski stjecatelj stečenik u računovodstvene svrhe, vlasnici zakonskog stjecatelja imaju udjel u rezultatu i neto imovini spojenog subjekta (Točka B 23 MSFI 3).

Imovina i obveze zakonskog stečenika mjere se i priznaju u konsolidiranim financijskim izvještajima u knjigovodstvenim iznosima prije spajanja (vidjeti točku B22.(a)). Prema tome, u obrnutom spajanju nekontrolirajući interes odražava razmjerni interes nekontrolirajućih dioničara u knjigovodstvenim iznosima neto imovine zakonskog stečenika prije spajanja, čak i ako su nekontrolirajući interesi u drugim transakcijama stjecanja mjereni po fer vrijednosti na datum stjecanja (Točka B 24 MSFI 3).

Kako je navedeno u točki B22.(d), struktura kapitala u konsolidiranim financijskim izvještajima nakon obrnutog stjecanja odražava strukturu kapitala zakonskog stjecatelja (računovodstvenog stečenika), uključujući vlasničke udjele koje je zakonski stjecatelj izdao kako bi proveo poslovno spajanje (Točka B 25 MSFI 3).

Kod izračunavanja prosječnog ponderiranog broja redovnih dionica (nazivnik u razlomku kojim se izračunava zarada po dionici) tijekom razdoblja u kojem je došlo do obrnutog stjecanja:

- a) broj redovnih dionica na početku tog razdoblja do datuma stjecanja izračunava se na temelju prosječnog ponderiranog broja redovnih dionica zakonskog stečenika (računovodstvenog stjecatelja) u tom razdoblju koji se množi omjerom zamjene utvrđenim u ugovoru o spajanju; i
- b) broj redovnih dionica od datuma stjecanja do kraja tog razdoblja stvaran je broj redovnih dionica zakonskog stjecatelja (računovodstvenog stečenika) u tom razdoblju (**Točka B 26 MSFI 3**).

Osnovna zarada po dionici za svako usporedno razdoblje prije datuma stjecanja koje je prikazano u konsolidiranim financijskim izvještajima nakon obrnutog stjecanja izračunava se tako da se:

- a) dobit ili gubitak zakonskog stečenika koji pripada redovnim dioničarima u svakom tom razdoblju podijeli;
- b) prosječnim ponderiranim brojem redovnih dionica zakonskog stečenika u prethodnim razdobljima pomnoženim omjerom zamjene koji je utvrđen u ugovoru o stjecanju (**Točka B 27 MSFI 3**).

Primjer 3. - Pripajanje matičnog društva ograničene odgovornosti ovisnom društvu s ograničenom odgovornošću (obrnuto pripajanje)

Kada matično društvo ima ulaganje u dionice ili udjele u ovisno društvo (preko 50% temeljnog kapitala odnosno preko 50% glasačke moći) tada matično društvo to ulaganje u svom računovodstvu i u financijskim izvještajima iskazuje po trošku stjecanja ulaganja u dionice ili udjele.

Društvo „M“ d.o.o. 1. siječnja 2016. kupilo je 100% udjela u društvu „O“ d.o.o. Troškovi stjecanja udjela u društvu „O“ d.o.o. bili su 1.400.000,00 kn. Na dan stjecanja kontrole društva „M“ d.o.o. nad društvom „O“ d.o.o. goodwill iznosi 400.000,00 kn.

S danom 1. ožujka 2017. u sudskom registru upisano je pripajanje matičnog društva „M“ d.o.o. ovisnom društvu „O“ d.o.o. Prilikom upisa pripajanja matičnog društva „M“ d.o.o. ovisnom društvu „O“ d.o.o. u ovisnom društvu „O“ d.o.o. upisano je i povećanje temeljnog kapitala u iznosu od 2.100.000,00 kn.

U **Tablici 1.** u **stupcu 2.** prikazujemo bilancu društva s ograničenom odgovornošću-preuzimatelja (ovisnog društva) na dan 28. veljače 2017., a u **stupcu 3.** prikazujemo bilancu društva s ograničenom odgovornošću koje se pripaja (matičnog društva) na dan 28. veljače 2017.

Tablica 1.: Bilance društva preuzimatelja i društva koje se pripaja na dan 28. veljače 2017.

Naziv pozicije	Bilanca matičnog društva "M" d.o.o. koje se pripaja na dan 28.2.2017.	Bilanca ovisnog društva "O" d.o.o. - preuzimatelja na dan 28.2.2017.
1	2	4
Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital	-	-
Dugotrajna nematerijalna imovina	163.500,00	453.500,00
Dugotrajna materijalna imovina	164.000,00	539.500,00
Ulaganja u udjele unutar grupe - kod "O" d.o.o.	1.400.000,00	-
Dani dugoročni zajmovi poduzetnicima unutar grupe - kod "O" d.o.o.	600.000,00	-
Ostala dugotrajna financijska imovina	118.000,00	360.000,00
Dugotrajna potraživanja	84.500,00	257.000,00
Odgodena porezna imovina	-	-

Naziv pozicije	Bilanca matičnog društva "M" d.o.o. koje se pripaja na dan 28.2.2017.	Bilanca ovisnog društva "O" d.o.o. - preuzimatelja na dan 28.2.2017.
1	2	4
Zalihe	148.000,00	340.000,00
Potraživanja od poduzetnika unutar grupe - od "O" d.o.o.	400.000,00	-
Ostala kratkotrajna potraživanja	78.000,00	230.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	32.000,00	45.000,00
Novac u banci i blagajni	42.000,00	95.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-	-
UKUPNA AKTIVA	3.230.000,00	2.320.000,00
Temeljni (upisani) kapital	3.100.000,00	1.000.000,00
Kapitalne rezerve	-	-
Rezerve iz dobiti	-	-
Revalorizacijske rezerve	-	-
Rezerve fer vrijednosti	-	-
Zadržana dobit	-	200.000,00
Preneseni gubitak	-	-
Dobit poslovne godine	130.000,00	120.000,00
Gubitak poslovne godine	-	-
Rezerviranja	-	-
Dugoročne obveze prema poduzetnicima unutar grupe - prema matičnom društvu "M" d.o.o.	-	600.000,00
Ostale dugoročne obveze	-	-
Kratkoročne obveze prema poduzetnicima unutar grupe - prema matičnom društvu "M" d.o.o.	-	400.000,00
Ostale kratkoročne obveze	-	-
Odgodeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-	-
UKUPNO PASIVA	3.230.000,00	2.320.000,00

U **Tablici 2.** prikazujemo u knjigovodstvu ovisnog društva-preuzimatelja „O“ d.o.o. knjiženje preuzimanje imovine i obveza od matičnog društva „M“ d.o.o. koje se pripaja iz bilance na dan 28. veljače 2017. (obzirom da je pripajanje upisano u sudski registar na dan 1. ožujka 2017.), konsolidaciju ulaganja i kapitala i knjiženje goodwilla i prijebaj međusobnih potraživanja i obveza.



Telefon za konzultacije
01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739
 (isključivo putem PIN-a)

Ponedjeljkom i četvrtkom od 11.00 do 15.30 h,
utorkom, srijedom i petkom od 8.30 do 13.00 h.

Tablica 2: Temeljica za knjiženje preuzete imovine matičnog društva „M“ d.o.o. koje se pripaja na dan upisa pripajanja u sudski registar i ostala knjiženja u knjigovodstvu ovisnog društva-preuzimatelja „O“ d.o.o. na dan 1. ožujka 2017.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Knjiženje imovine i obveza od matičnog društva "M" d.o.o. koje se pripaja na dan upisa u sudski registar 1.3.2017., na temelju Bilance na dan 28.2.2017.			
	Dugotrajna nematerijalna imovina	163.500,00	01	-
	Dugotrajna materijalna imovina	164.000,00	02, 03, 04 i 05	-
	Ulaganja u udjele unutar grupe - kod "O" d.o.o.	1.400.000,00	0602	
	Dani dugoročni zajmovi poduzetnicima unutar grupe - kod "O" d.o.o.	600.000,00	0620	
	Ostala dugotrajna financijska imovina	118.000,00	06	-
	Dugotrajna potraživanja	84.500,00	07	-
	Zalihe	148.000,00	31, 32, 35, 36, 60, 63, 66, 67 i 68	-
	Potraživanja od poduzetnika unutar grupe - od "O" d.o.o.	400.000,00	130	
	Ostala kratkotrajna potraživanja	78.000,00	12, 13, 14, 16, 17 i 18	-
	Kratkotrajna financijska imovina	32.000,00	11 i 15	-
	Novac u banci i blagajni	42.000,00	10	-
	Temeljni kapital	3.100.000,00	-	901
	Zadržana dobit	130.000,00	-	940
2.	Konsolidacija ulaganja i kapitala i iskazivanje goodwilla			
	Ulaganja u udjele u ovisno društvo "O" d.o.o.	1.400.000,00	-	0602
	Smanjenje temeljnog kapitala	1.000.000,00	901	-
	Goodwill	400.000,00	0140	-
3.	Prijeboj međusobnih potraživanja i obveza			
	- dugoročni zajmovi	600.000,00	9801	0620
	- kratkoročna potraživanja	400.000,00	240	130

- 901 - Temeljni kapital
 940 - Zadržana dobit
 0602 - Udjeli kod domaćih poduzetnika unutar grupe
 0140 - Goodwill
 0620 - Dugoročni zajmovi poduzetnicima unutar grupe
 9801 - Obveze za dugoročne zajmove poduzetnicima unutar grupe
 240 - Obveze prema poduzetnicima unutar grupe
 130 - Potraživanja prema poduzetnicima unutar grupe

Obrazloženja knjiženja iz **Tablice 2.:**

- 1) U **knjiženju br.1.** proknjižili smo kao dugovne stavke ukupnu imovinu (aktivu) matičnog društva "M" d.o.o. koji je pripojen

iz Bilance na dan 28. veljače 2017. koja je prikazana u stupcu 2. Tablice 1. U pasivi proknjižen je temeljni kapitala, dok je dobitak za 2017.g. proknjižen kao zadržana dobit;

- 2) U **knjiženju br.2.** proknjižili smo konsolidaciju ulaganja i kapitala i to tako da smo umanjili (razdužili) vrijednost ulaganja matičnog društva "M" d.o.o. u udjele u ovisno društvo "O" d.o.o. na dan 31. prosinca 2016.g. Obzirom da su troškovi stjecanja udjela u društvu "O" d.o.o. na dan 1. siječnja 2016. bili 1.400.000,00 kn goodwill je iznosio 400.000,00 kn pa ga sada i knjižimo. Za razliku između vrijednosti udjela i goodwilla u iznosu od 1.000.000,00 kn umanjujemo temeljni kapital.
- 3) U **knjiženju br.3.** proknjižili smo prijeboj potraživanja i obveza prema društvima unutar grupe.

Nakon proknjiženja imovine i kapitala pripojenog matičnog društva "M" d.o.o. u knjigovodstvu ovisnog društva-preuzimatelja "O" d.o.o., Bilancu ovisnog društva-preuzimatelja "O" d.o.o. na dan upisa pripajanja u sudski registar odnosno na dan 1. ožujka 2017. prikazujemo u Tablici 3.

Tablica 3.: Bilanca ovisnog društva-preuzimatelja "O" d.o.o. na dan 1. ožujka 2017. nakon pripajanja matičnog društva "M" d.o.o.

Naziv pozicije	Bilanca ovisnog društva - preuzimatelja "O" d.o.o. - na dan 1.3.2017.
1	4
Potraživanja za upisani a neplaćeni kapital	-
Goodwill	400.000,00
Dugotrajna nematerijalna imovina	617.000,00
Dugotrajna materijalna imovina	703.500,00
Ulaganja u udjele unutar grupe - kod "O" d.o.o.	-
Dani dugoročni zajmovi poduzetnicima unutar grupe - kod "O" d.o.o.	-
Ostala dugotrajna financijska imovina	478.000,00
Dugotrajna potraživanja	341.500,00
Odgodena porezna imovina	-
Zalihe	488.000,00
Potraživanja od poduzetnika unutar grupe - od "O" d.o.o.	-
Ostala kratkotrajna potraživanja	308.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	77.000,00
Novac u banci i blagajni	137.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-
UKUPNA AKTIVA	3.550.000,00
Temeljni (upisani) kapital	3.100.000,00
Kapitalne rezerve	-
Rezerve iz dobiti	-
Revalorizacijske rezerve	-
Rezerve fer vrijednosti	-
Zadržana dobit	330.000,00
Preneseni gubitak	-
Dobit poslovne godine	120.000,00
Gubitak poslovne godine	-
Rezerviranja	-
Dugoročne obveze prema poduzetnicima unutar grupe - prema matičnom društvu "M" d.o.o.	-

