



Sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja

mr. sc. Zdravko Baica

U ovom članku pojašnjavamo računovodstvena pravila i načela koja se odnose na eliminacijske i druge postupke koje treba provesti pri sastavljanju dijela konsolidiranih godišnjih financijskih izvješća, točnije konsolidirane bilance i konsolidiranog računa dobiti i gubitka. Na kraju članka pojašnjavamo što obveznik sastavljanja konsolidiranih GFI-a treba unijeti u bilješke uz konsolidirane GFI-e.

1. Uvod

U članku koji se bavi utvrđivanjem obveze konsolidacije za 2022. kada nastaje obveza konsolidacije, te smo pojasnili koje sve obveze ima matrica u pogledu konsolidacije raznih izvještaja i izvješća kao posljedica utvrđene kontrole nad drugim poduzetnicima koji se nazivaju društvima kćerima. Pri tome smo detaljno prenijeli sve relevantne odredbe temeljnog propisa koji utvrđuje obvezu konsolidacije - **Zakona o računovodstvu** (Nar. nov., br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20-ispravak i 114/22, u daljnjem tekstu **ZOR**).

Izvještaje možemo podijeliti na odvojene financijske izvještaje i konsolidirane financijske izvještaje.

Prema članku 23. stavkom 1. **ZOR-a**, **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.**

Iz odredbi **ZOR-a** proizlazi da konsolidirane godišnje financijske izvještaje čine:

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

U članku koja se bavi obvezom konsolidacije pojasnili smo koji poduzetnici matrice su obvezni pristupiti izradi godišnjih financijskih izvještaja, ali i godišnjeg izvješća, te ostalih izvještaja i podataka koje je potrebno iskazati u konsolidiranoj formi, uvažavajući grupu koju čini matrica i njegova ovisna društva kao cjelinu. U tom članku pojasnili smo i iznimke od obveze, kao i u kojem slučaju se neko ovisno društvo može isključiti iz konsolidacije. U tom članku pojasnili smo i sve druge detalje vezane uz konsolidaciju, obveza prijavljivanja obveze provođenja konsolidacije, obveza revizije konsolidiranog fi-

nancijskog izvještaja i konsolidiranog izvješća te smo pisali o obvezi i rokovima javne objave konsolidiranih GFI-a

U ovom članku govorimo o računovodstvenim postupcima koja treba primijeniti pri sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, pri čemu težište dajemo na postupke bitne za ispravno sastavljanje konsolidirane bilance i konsolidiranog računa dobiti i gubitka. Zbog cjeline izvještavanja mikro i malih poduzetnika u sklopu ovog članka prenijeli smo i računovodstvena pravila objave, odnosno pojasnili smo što sve treba unijeti u bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje.

1.1. Izvori računovodstvenih pravila konsolidacije

Za utvrđivanje obveze konsolidacije za 2022. te za sve postupke koji su vezani za konsolidaciju godišnjih financijskih izvještaja, godišnjeg izvješća i ostalih izvještaja i podataka propisanih odredbama **ZOR-a**, što uključuje obvezu javne objave i reviziju potrebno je konzultirati odredbe brojnih propisa.

Sam računovodstveni postupak sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja nalazi se u računovodstvenim standardima. Stoga ćemo se u ovom članku baviti računovodstvenim pravilima konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja koje možemo pronaći u točkama **Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja¹** i **Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja²**.

Detaljni uvjeti i pravila konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja za poduzetnike koji primjenjuju **HSFI-e** uređeni su odredbama **HSFI**

- 1 Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (u daljnjem tekstu **HSFI**) su računovodstvena načela i pravila priznavanja, mjerenja i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja u skladu s **ZOR-om** i objavljuju se u "Narodnim novinama" (čl. 16. st.1. **ZOR-a**). Hrvatski standardi financijskog izvještavanja na temelju kojih su evidentirane poslovne promjene koje ulaze u konsolidirane GFI-e za 2022. objavljeni su u Nar. nov., br. 86/2015, 105/2020, 9/2021-ispravak i 150/2022)
- 2 Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (u daljnjem tekstu **MSFI** ili **MRS**) su međunarodni računovodstveni standardi kako su uređeni člankom 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002 (čl. 16. st.2. **ZOR-a**). Izmjenjeni i dopunjeni **MSFI** objavljuju se na stranicama **EUR Lex-a**.



2 - Konsolidirani financijski izvještaji, U MSFI-ima većina odredbi bitnih za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja nalaze se u točkama **MSFI-a 10 - Konsolidirani financijski izvještaji**. Međutim, odredbe bitne za sastavljanje ovih izvještaja možemo pronaći i u točkama drugim međunarodnih standarda i to:

- MRS-a 21 - Učinci promjena tečaja stranih valuta,
- MRS-a 24 - Objavljivanje povezanih osoba,
- MRS-a 27 - Nekonsolidirani financijski izvještaji
- MRS-a 28 - Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima,
- MRS-a 32 - Financijski instrumenti: prezentiranje,
- MRS-a 36 - Umanjenje imovine,
- MRS-a 39 - Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje,
- MSFI-a 3 - Poslovna spajanja,
- MSFI-a 7 - Financijski instrumenti: objavljivanje,
- MSFI-a 9 - Financijski instrumenti.

1.1. Kratki pregled činjenica bitnih za konsolidaciju

Jednu od značajnijih uputa u svezi konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja možemo detektirati u odredbi članku 23. stavka 5. ZOR-a:

Na godišnje konsolidirane financijske izvještaje na odgovarajući način primjenjuje se članak 19. ovoga Zakona.

Članak 19. dio je glave VII. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI, poglavlja pod nazivom «Godišnji financijski izvještaji». Navedeno znači da i konsolidirani godišnje financijske izvještaje čine:

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

To znači i da se **na strukturu i sadržaj** konsolidiranih navedenih godišnjih financijskih izvještaja odnose iste odredbe i ista pravila koja vrijede i za godišnje financijske izvještaje. Isto vrijedi i za obuhvat izvještavanja, o čemu detaljnije pišemo u kasnijim poglavljima. Obzirom da smo već detaljno pisali o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja u člancima koji se bave gore navedenim pojedinačnim godišnjim financijskim izvještajima, u ovom članku neće mo se detaljno baviti strukturom i sadržajem konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja, osim u dijelu koji je bitan za razumijevanje njegova sastavljanja.

Za razliku od godišnjih financijskih izvještaja koje su dužni sastavljati svi aktivni poduzetnici, **konsolidirane financijske izvještaje obvezni su sastavljati samo oni poduzetnici koji se prema odredbama ZOR-a i računovodstvenih standarda smatraju maticom**. Da li se neki poduzetnik smatra maticom nije sasvim jednostavno pitanje što se vidi iz velikog broja odredbi ZOR-a i računovodstvenih standarda koji reguliraju ovu problematiku.

Detaljno o tome tko je obvezan sastavljati konsolidirane financijske izvještaje za 2022. godinu pisali smo u članku koji se bavi utvrđivanjem obveze konsolidacije a koji je objavljen u ovom broju časopisa. U ovom članku bavimo se računovodstvenim pravilima bitnim za sastavljanje konsolidiranih GFI-a, te kroz praktičan primjer pojašnjavamo izradu konsolidirane bilance i konsolidiranog računa dobiti i gubitka. Na kraju ovog članka pojašnjavamo što sve trebaju sadržavati bilješke uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje.

2. Temeljna pravila konsolidacije i goodwill

Odredbama ZOR-a propisano je tko je i u kojem opsegu obvezan sastavljati konsolidirane godišnje financijske izvještaje, te što se sve smatra godišnjim financijskim izvještajima. Sam postupak sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja možemo pronaći isključivo u računovodstvenim standardima.

U nastavku, podijeljeno na pojedine logične cjeline prenosimo pravila i načela bitna za ispravno sastavljanje konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja. S tom svrhom u cijelosti prenosimo pravila dana točkama HSFI-a, dok iz MSFI-a koristimo samo neka relevantna pojašnjenja ovih pravila i načela. Na kraju ovog poglavlja pojašnjavamo pojam goodwilla koji se javlja kao rezultat konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja.

Temeljna pravila konsolidacije financijskih izvještaja možemo prepoznati u odredbama točaka HSFI-a 2.73 do 2.75. koje citiramo u cijelosti:

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 stjecateljevom računu dobiti i gubitka, a koji se odnosi na stečenicovu imovinu koja se amortizira bit će temeljena na fer vrijednosti imovine koja se amortizira na datum stjecanja, tj. trošak stjecanja (HSFI 2.74.).

Transakcije između poduzetnika grupe tj. unutargrupna salda i transakcije, uključujući prihode, rashode i dividende, eliminiraju se u cijelosti. Dobici i gubici proizašli iz unutargrupnih transakcija, koji su priznati u knjigovodstvenu vrijednost imovine, kao što su zalih i dugotrajna imovina, u cijelosti se eliminiraju. Unutargrupni gubici mogu ukazati na umanje 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.).



Kako bi detaljnije razjasnili pravila koja treba primijeniti pri konsolidaciji godišnjih financijskih izvještaja prenosimo i relevantne točke iz MSFI-a 10 i Dodatka B MSFI-a 10.

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

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

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

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

Kod promjene udjela u vlasničkoj glavnici koji pripada vlasnicima nekontrolirajućih udjela, subjekt je dužan knjigovodstvenu vrijednost kontrolnog i nekontrolirajućeg udjela uskladiti na način da prikaže promjene njihovih relativnih udjela u ovisnom društvu. Subjekt je dužan svaku razliku između iznosa za koji su usklađeni nekontrolirajući udjeli i fer vrijednosti plaćene ili primljene naknade iskazati izravno u vlasničku glavicu i pripisati je vlasnicima matice (MSFI 10.B.96).

Iz navedenih odredbi računovodstvenih standarda i drugih do sada nespomenutih odredbi mogu se izvući pojedinačna zasebna pravila koja uvjetno možemo nazvati i temeljnim pravilima. Iznosimo ih u poglavljima koja slijede:

2.1. Temeljna pravila i načela konsolidacije

U potpogavljima koja slijede upućujemo na temeljna pravila konsolidacije iz računovodstvenih propisa koja su od pomoći u sagledavanju značaja i svrhe konsolidacije, te ujedno upućuju u sam postu-

pak izrade konsolidiranih financijskih izvještaja. Uvjetno rečeno, takva pravila možemo smatrati i načelima konsolidacije.

2.1.1. Početak i prestanak provođenja konsolidacije

Matica je obvezna sastaviti konsolidirana financijska izvještaja na datum stjecanja ulaganja u ovisno društvo i na kraju svake poslovne godine kod sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja. Kada počinje, a kada prestaje obveza konsolidacije jasno je propisano točkom 20. MSFI-a 10:

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.

2.1.2. Objedinjavanje sličnih stavki (načelo cjeline)

Konsolidirana financijska izvještaja grupe prezentiraju se kao da su izvještaja jedne ekonomske cjeline. Navedeno proizlazi iz same definicije što su konsolidirani financijski izvještaji koja je dana točkom HSF-a 2.11:

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.

Jednoznačno je propisano i točkom 4. MRS-a 27:

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.

Koje sve stavke treba objediniti u konsolidiranim financijskim izvještajima pojašnjeno je u točkama Dodatke B MSFI-a 10. Tako se u konsolidiranim financijskim izvještajima:

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

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

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

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



koja je iskazana u konsolidiranim financijskim izvještajima na datum stjecanja (MSFI 10.B.88).

2.1.3. Pravilo istog izvještajnog datuma i duljine razdoblja izvještavanja

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. Na navedeno jasno upućuje prva rečenica točke HSFI-a 2.59. Postupanje u slučaju kada izvještajni datum nije isti pojašnjeno je u nastavku iste točke:

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.

Za potvrdu svega navedenog prenosimo i odredbe točaka 92. i 93. Dodatka B MSFI-a 10:

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.

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.

2.1.4. Pravilo primjene istih računovodstvenih politika i osnova mjerenja.

Točkom HSFI-a 2.61. propisano je da se **konsolidirani financijski izvještaji trebaju 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 skla-

du s osnovama korištenima pri konsolidaciji. Svako odstupanje kao i razlozi za to navode se u bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje.

Jednoznačno je propisano točkom 19. MSFI-a 10, a u točki 87., dodatka B MSFI-a 10 ističe se slijedeće:

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.

2.1.5. Pravilo kada je ovisno društvo inozemno poslovanje

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. ovo pravilo pojašnjeno je točkama HSFI-a 2.71 i 2.72:

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).

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.

Prema točki 3.b **MRS 21**, 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**.

2.1.6. Načelo usporedivosti i dosljednosti

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. **Konsolidacijske metode primjenjuju se dosljedno** iz jedne financijske godine na drugu.



2.2. Konsolidacijski postupci

Za potrebe sastavljanja konsolidirane bilance i konsolidiranog računa dobiti i gubitka potrebno je obaviti slijedeće konsolidacijske postupke:

- 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.

2.3. Goodwill - rezultat konsolidacije u užem smislu

U prethodnom poglavlju, pri pojašnjavanju pravila i načela konsolidacije GFI-a spomenuli smo pojam goodwilla. Goodwill je definiran točkom HSFI-a 2.8. na slijedeći način:

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

No, da bi u potpunosti razumjeli goodwill potrebno je sagledati širu sliku pojma konsolidacije, odnosno goodwilla, za što ćemo upotrijebiti odredbe HSFI-a koje više nisu na snazi. Brisanim odredbama HSFI-a bilo je propisano slijedeće:

*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.

Premda je ova terminologija napuštena, tek se iz navedenih brisanih odredbi HSFI-a jasno vidi da se konsolidacijom smatra i matično-podružnički odnos i slučaj spajanja ili pripajanja u pravnom smislu. Navedena činjenica je bitna jer kod obje vrste konsolidacije nastaje goodwill. kojeg na temelju ovih činjenica možemo podijeliti na dvije vrste:

- **goodwill u širem smislu** - goodwill koji proizlazi iz spajanja i pripajanja u pravnom smislu i
- **goodwill u užem smislu** - goodwill koji proizlazi iz konsolidacije financijskih izvještaja



ističemo...

Premda iste odredbe računovodstvenih standarda vrijede i za utvrđivanje goodwilla u širem smislu i za utvrđivanje goodwilla u užem smislu, razlika između ta dva goodwilla je suštinska.

Naime, utvrđeni **goodwill u širem smislu** koji se utvrđuje kod poslovnog spajanja kada pravno nastaje jedan izvještajni subjekt iskazuje u knjigovodstvu stjecatelja kao **dugotrajna nematerijalna imovina** (pozitivni goodwill) ili kao **prihod** (negativni goodwill).

S druge strane **goodwill u užem smislu** nastaje kod konsolidiranja izvještaja matice i svih njezinih društava kćeri pri čemu sva društva i dalje ostaju samostalni izvještajni subjekti. Takav goodwill ne evidentira se u poslovnim knjigama (ne knjiži se) već se samo iskazuje kao imovinska stavka u momentu stjecanja i na kraju svake poslovne godine u godišnjoj konsolidiranoj bilanci.

Detaljno o goodwillu iz poslovnih spajanja bavili smo se u člancima koji se bave poslovnim spajanjima i pripajanjima. U ovom članku isključivo se bavimo goodwillom u užem smislu, te prikazujemo njegovo iskazivanje kroz praktični primjer.

Zahvaljujemo na vašem povjerenju!

Preplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi

3. Primjeri izrade konsolidirane bilance i RDG-a

Za primjer konsolidacije financijskih izvještaja dajemo sljedeće pretpostavke i podatke:

(1) Konsolidacija se obavlja između matice i jednog ovisnog društva. Dajemo primjer konsolidacije samo za tekuću godinu;

(2) Matica i ovisno društvo primjenjuju HSFI-e. Nekomontrolirajući (manjinski) interes utvrđuje u visini udjela u temeljnom kapitalu ovisnog društva;

(3) Poduzetnik A (stjecatelj-matica) kupio je u 2021.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
- Nekomontrolirajući (manjinski) interes (15% od 1.600.000 kn) 240.000 kn

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

Na temelju navedenog obavljaju se navedene eliminacije i iskazivanja u **konsolidiranoj bilanci** na dan 31.12.2022.:

- **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 2022.g. matica je dala kratkotrajni kredit ovisnom društvu u iznosu od 2.000.000 kn. Tijekom 2022.g. ovisno društvo vratilo 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 31.12.2022. ostala je dužna još 11.327 kn. Na temelju navedenih transakcija obavljaju se sljedeće eliminacije:

- a) **eliminira se** potraživanje matice od ovisnog društva i obveza ovisnog društva za nevraćeni kratkotrajni kredit u iznosu od 500.000 kn u konsolidiranoj bilanci,
- b) **eliminira se** prihod od kamata kod matice i rashod od kamata kod ovisnog društva u iznosu od 98.565 kn u konsolidiranom računu dobiti i gubitka,
- c) **eliminira se** potraživanje matice od ovisnog društva i obveza ovisnog društva prema matici za neplaćeni dio kamata u iznosu od 11.327 kn u konsolidiranoj bilanci;

(6) Matica je prodala tijekom 2022.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 31.12.2022. ostala dužna matici još 57.763

kn. Ovisno društvo tijekom 2022.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 31.12.2022.:

Na temelju navedenog obavljaju se sljedeće eliminacije i iskazivanja:

- a) **eliminira se** prihod od prodaje robe kod matice i rashod od nabave robe kod ovisnog društva u iznosu od 1.000.000 kn u konsolidiranom računu dobiti i gubitka,
- b) **eliminacija** nerealizirane dobiti iz zaliha u iznosu od 60.000 kn (smanjenje zaliha i smanjenje neto dobiti u konsolidiranoj bilanci i povećanje troškova nabave robe a to znači i smanjenje neto dobiti u konsolidiranom računu dobiti i gubitka),
- c) **iskazivanje** odgođene porezne imovine i **povećanje** neto dobiti u konsolidiranoj bilanci u iznosu od 10.800 kn. U računu dobiti i gubitka nema pozicije gdje bi iskazali korekciju neto dobiti zbog odgođene porezne imovine. Prema uputstvima FINE navedenu korekciju povećanja neto dobiti zbog odgođene porezne imovine treba iskazati kao smanjenje poreza na dobit;
- d) **eliminira se** potraživanje matice od ovisnog društva i obveza ovisnog društva prema matici u konsolidiranom bilanci u iznosu od 57.763 kn;

(7) Ovisno društvo je tijekom 2022.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 31.12.2022. u vezi navedenih usluga ostala dužna ovisnom društvu 351.000 kn.

Na temelju navedenog obavljaju se sljedeće eliminacije:

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



Knjiženja kod matice za potrebe izrade konsolidiranih financijskih izvještaja:

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

9000 - Upisana dionička glavica (obične dionice)

9402 - Zadržani dobitci ovisnog društva

960 - Manjinski interes

0600 - Dionice kod domaćih poduzetnika unutar grupe

0140 - Goodwill

950 - Dobit poslovne godine

15200 - Dani kratkoročni zajmovi domaćim poduzetnicima unutar grupe

2410 - Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za kratkotrajne zajmove

772 - Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe

7200 - Rashodi od 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	Bilanca matice	Bilanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
AKTIVA						
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI, A NEUPLAĆENI KAPITAL	001	-	-	-	-	-
B) DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 003+010+020+031+036)	002	3.844.400	1.922.200	32.800	1.632.000	4.167.400
I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 004 do 009)	003	24.000	-	22.000	-	46.000
1. Izdaci za razvoj	004	-	-	-	-	-
2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	005	24.000	-	-	-	24.000
3. Goodwill	006	-	-	(3) 22.000	-	22.000
4. Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine	007	-	-	-	-	-
5. Nematerijalna imovina u pripremi	008	-	-	-	-	-
6. Ostala nematerijalna imovina	009	-	-	-	-	-

Naziv pozicije	AOP	Balanca matice	Bilanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 011 do 019)	010	2.069.400	1.046.700	–	–	3.116.100
1. Zemljište	011	328.235	164.118	–	–	492.353
2. Građevinski objekti	012	338.186	169.093	–	–	507.279
3. Postrojenja i oprema	013	1.000.000	512.000	–	–	1.512.000
4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014	338.109	169.054	–	–	507.163
5. Biološka imovina	015	–	–	–	–	–
6. Predujmovi za materijalnu imovinu	016	–	–	–	–	–
7. Materijalna imovina u pripremi	017	–	–	–	–	–
8. Ostala materijalna imovina	018	–	–	–	–	–
9. Ulaganje u nekretnine	019	64.870	32.435	–	–	97.305
III. DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 021 do 030)	020	1.751.000	875.500	–	1.632.000	994.500
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	021	1.632.000	–	–	(3) 1.632.000	–
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	022	–	–	–	–	–
3. Dani zajmovi depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	023	–	–	–	–	–
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	024	–	–	–	–	–
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	025	–	–	–	–	–
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	026	–	–	–	–	–
7. Ulaganja u vrijednosne papire	027	–	816.000	–	–	816.000
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	028	119.000	59.500	–	–	178.500
9. Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	029	–	–	–	–	–
10. Ostala dugotrajna financijska imovina	030	–	–	–	–	–
IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035)	031	–	–	–	–	–
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	032	–	–	–	–	–
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	033	–	–	–	–	–
3. Potraživanja od kupaca	034	–	–	–	–	–
4. Ostala potraživanja	035	–	–	–	–	–
V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	036	–	–	(6.c) 10.800	–	10.800
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 038 + 046 + 053 + 063)	037	4.739.074	2.369.537	–	980.090	6.128.521
I. ZALIHE (AOP 039 do 045)	038	2.663.960	1.331.980	–	60.000	3.935.940
1. Sirovine i materijal	039	662.219	331.110	–	–	993.329
2. Proizvodnja u tijeku	040	974.482	487.241	–	–	1.461.723
3. Gotovi proizvodi	041	198.166	99.083	–	–	297.249
4. Trgovačka roba	042	577.259	288.629	–	(6.b) 60.000	805.888
5. Predujmovi za zalihe	043	51.834	25.917	–	–	77.751
6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	044	62.454	31.227	–	–	93.681
7. Biološka imovina	045	137.546	68.773	–	–	206.319
II. POTRAŽIVANJA (AOP 047 do 052)	046	564.704	532.352	–	420.090	676.966
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	047	69.090	351.000	–	(5.c) 11.327 (6.d) 57.763 (7.b) 351.000	–
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	048	–	–	–	–	–
3. Potraživanja od kupaca	049	244.726	55.908	–	–	300.634
4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	050	18.733	9.367	–	–	28.100



Naziv pozicije	AOP	Bilanca maticice	Bilanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
5. Potraživanja od države i drugih institucija	051	48.328	24.164	–	–	72.492
6. Ostala potraživanja	052	183.827	91.913	–	–	275.740
III. KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 054 do 062)	053	503.256	1.628	–	500.000	4.884
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	054	–	–	–	–	–
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	055	–	–	–	–	–
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	056	500.000	–	–	(5.a) 500.000	–
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	057	–	–	–	–	–
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	058	–	–	–	–	–
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	059	–	–	–	–	–
7. Ulaganja u vrijednosne papire	060	3.256	–	–	–	3.256
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	061	–	1.628	–	–	1.628
9. Ostala financijska imovina	062	–	–	–	–	–
IV. NOVAC U BANC I BLAGAJNI	063	1.007.154	503.577	–	–	1.510.731
D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	064	16.800	8.400	–	–	25.200
E) UKUPNO AKTIVA (AOP 001+002+037+064)	065	8.600.274	4.300.137	32.800	2.612.090	10.321.121
F) IZVANBILANČNI ZAPISI	066	2.527.734	1.573.531	–	–	4.101.265
PASIVA						
A) KAPITAL I REZERVE (AOP 068 do 070 + 076 + 077 + 081 + 084 + 087)	067	5.878.134	2.206.140	1.963.421	304.221	6.425.074
I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	068	3.400.000	1.600.000	(3) 1.600.000	–	3.400.000
II. KAPITALNE REZERVE	069	9.500	–	–	–	9.500
III. REZERVE IZ DOBITI (AOP 071+072-073+074+077)	070	201.250	–	–	–	201.250
1. Zakonske rezerve	071	44.410	–	–	–	44.410
2. Rezerve za vlastite dionice	072	–	–	–	–	–
3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	073	–	–	–	–	–
4. Statutarne rezerve	074	–	–	–	–	–
5. Ostale rezerve	075	156.840	–	–	–	156.840
IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	076	104.000	–	–	–	104.000
V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI (AOP 078 do 080)	077	–	–	–	–	–
1. Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju	078	–	–	–	–	–
2. Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova	079	–	–	–	–	–
3. Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu	080	–	–	–	–	–
VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (AOP 082-083)	081	1.321.810	250.000	250.000	–	1.321.810
1. Zadržana dobit	082	1.321.810	250.000	(3) 250.000	–	1.321.810
2. Preneseni gubitak	083	–	–	–	–	–
VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (AOP 085-086)	084	841.574	356.140	113.421	10.800	1.095.093
1. Dobit poslovne godine	085	841.574	356.140	(4) 53.421 (6.b) 60.000	(6.c) 10.800	1.095.093
2. Gubitak poslovne godine	086	–	–	–	–	–
VII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES	087	–	–	–	(3) 240.000 (4) 53.421	293.421
B) REZERVIRANJA (AOP 089 do 094)	088	–	–	–	–	–

Naziv pozicije	AOP	Balanca matice	Bilanca ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirana bilanca
				Duguje	Potražuje	
1	2	3	4	5	6	7
1. Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	089	-	-	-	-	-
2. Rezerviranja za porezne obveze	090	-	-	-	-	-
3. Rezerviranja za započete sudske sporove	091	-	-	-	-	-
4. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	092	-	-	-	-	-
5. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	093	-	-	-	-	-
6. Druga rezerviranja	094	-	-	-	-	-
C) DUGOROČNE OBVEZE (AOP 096 do 106)	095	1.722.800	1.200.827	-	-	2.923.627
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	096	-	-	-	-	-
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	097	-	-	-	-	-
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	098	-	-	-	-	-
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	099	-	-	-	-	-
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	100	-	352.427	-	-	352.427
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	101	1.050.000	525.000	-	-	1.575.000
7. Obveze za predujmove	102	-	-	-	-	-
8. Obveze prema dobavljačima	103	646.800	323.400	-	-	970.200
9. Obveze po vrijednosnim papirima	104	-	-	-	-	-
10. Ostale dugoročne obveze	105	-	-	-	-	-
11. Odgođena porezna obveza	106	26.000	-	-	-	26.000
D) KRATKOROČNE OBVEZE (AOP 108 do 121)	107	982.820	884.910	920.090	-	947.640
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	108	351.000	69.090	(5.c) 11.327 (6.d) 57.763 (7.b) 351.000	-	-
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	109	-	500.000	(5.a) 500.000	-	-
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	110	-	-	-	-	-
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	111	-	-	-	-	-
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	112	-	-	-	-	-
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	113	-	-	-	-	-
7. Obveze za predujmove	114	-	-	-	-	-
8. Obveze prema dobavljačima	115	327.890	163.855	-	-	491.745
9. Obveze po vrijednosnim papirima	116	-	-	-	-	-
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
E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	122	16.520	8.260	-	-	24.780
F) UKUPNO – PASIVA (AOP 067 + 088 + 095 + 107 + 122)	123	8.600.274	4.300.137	2.883.511	304.221	10.321.121
G) IZVANBILANČNI ZAPISI	124	2.527.734	1.573.531	-	-	4.101.265



Zahvaljujemo na vašem povjerenju!

Pretplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi




Tablica za izračunavanje iznosa po pozicijama konsolidiranog računa dobiti i gubitka

1	2 Pozicija	3 AOP	4 RDIG Matice	5 RDIG ovisnog društva	6 Eliminacije		8 Konsolidirani RDIG
					6 Duguje	7 Potražuje	
I.	POSLOVNI PRIHODI (AOP 126 do 130)	125	12.936.827	6.468.413	3.460.000	-	15.945.240
1.	Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe	126	1.000.000	2.460.000	(6.a) 1.000.000 (7.a) 2.460.000	-	-
2.	Prihodi od prodaje (izvan grupe)	127	10.875.631	3.477.815	-	-	14.353.446
3.	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga	128	3.732	1.866	-	-	5.598
4.	Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe	129	-	-	-	-	-
5.	Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)	130	1.057.464	528.732	-	-	1.586.196
II.	POSLOVNI RASHODI (AOP 132 + 133 + 137 + 141 + 142 + 143 + 146 + 153)	131	11.085.905	5.645.255	-	3.460.000	13.271.160
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	132	-	-	-	-	-
2.	Materijalni troškovi (AOP 134 do 136)	133	7.571.880	3.785.940	-	3.460.000	7.897.820
a)	Troškovi sirovina i materijala	134	511.992	255.996	-	-	767.988
b)	Troškovi prodane robe	135	3.805.396	1.902.698	-	(6.a) 1.000.000	4.708.094
c)	Ostali vanjski troškovi	136	3.254.492	1.627.246	-	(7.a) 2.460.000	2.421.738
3.	Troškovi osoblja (AOP 138 do 140)	137	1.660.896	830.448	-	-	2.491.344
a)	Neto plaće i nadnice	138	958.104	479.052	-	-	1.437.156
b)	Troškovi poreza i dopinosa iz plaća	139	470.880	235.440	-	-	706.320
c)	Doprinosi na plaće	140	231.912	115.956	-	-	347.868
4.	Amortizacija	141	418.248	209.124	-	-	627.372
5.	Ostali troškovi	142	458.376	229.188	-	-	687.564
6.	Vrijednosna usklađenja (AOP 144 + 145)	143	169.056	84.528	-	-	253.584
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
III.	FINANCIJSKI PRIHODI (AOP 155 do 164)	154	177.153	88.577	98.565	-	167.165
1.	Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	155	-	-	-	-	-
2.	Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	156	-	-	-	-	-
3.	Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe	157	98.565	-	(5.b) 98.565	-	-
4.	Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	158	-	-	-	-	-
5.	Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	159	-	-	-	-	-
6.	Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova	160	35.341	18.592	-	-	53.933

1	2	AOP	RDIG Matice	RDIG ovisnog društva	Eliminacije		Konsolidirani RDIG
					Duguje	Potražuje	
3	4	5	6	7	8		
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	–	–	–	–	–
IV.	FINANCIJSKI RASHODI (AOP 166 do 172)	165	913.932	456.966	–	98.565	1.272.333
1.	Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe	166	–	98.565	–	(5.b) 98.565	–
2.	Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe	167	–	–	–	–	–
3.	Rashodi s osnove kamata i slični rashodi	168	348.984	125.919	–	–	474.903
4.	Tečajne razlike i drugi rashodi	169	253.836	76.926	–	–	330.762
5.	Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine	170	195.639	66.033	–	–	261.672
6.	Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto)	171	115.473	89.523	–	–	204.996
7.	Ostali financijski rashodi	172	–	–	–	–	–
V.	UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM	173	–	–	–	–	–
VI.	UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA	174	–	–	–	–	–
VII.	UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM	175	–	–	–	–	–
VIII.	UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA	176	–	–	–	–	–
IX.	UKUPNI PRIHODI (AOP 125+154+173+174)	177	13.113.980	6.556.990	3.558.565	–	16.112.405
X.	UKUPNI RASHODI (AOP 131+165+175+176)	178	11.999.837	6.102.221	–	3.558.565	14.543.493
XI.	DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 177–178)	179	1.114.143	454.769	–	–	1.568.912
1.	Dobit prije oporezivanja (AOP 177–178)	180	1.114.143	454.769	(6b) 60.000	–	1.508.912
2.	Gubitak prije oporezivanja (AOP 178 –177)	181	–	–	–	–	–
XII.	POREZ NA DOBIT	182	272.569	98.629	–	(6.c) 10.800	360.398
XIII.	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 179–182)	183	–	–	–	–	1.148.514
1.	Dobit razdoblja (AOP 179 –182)	184	–	–	–	–	–
2.	Gubitak razdoblja (AOP 182 –179)	185	–	–	–	–	–
DODATAK RDG–u							
(popunjava poduzetnik koji sastavlja konsolidirani financijski izvještaj)							
XIX.	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 200 + 201)	199	–	–	–	–	–
1.	Pripisan imateljima kapitala matice	200	–	–	–	–	1.095.093
2.	Pripisan manjinskom (nekontrolirajućem) interesu	201	–	–	–	–	(4) 53.421

Napomene:

- lako smo kod knjiženja pod br. 6.b smanjili dobit prije oporezivanja u Bilanci za 60.000,00 kuna, to trebamo napraviti i u Računu dobiti i gubitka, ali ne kao knjiženje već u svrhu izračuna dobitka prije oporezivanja;
- lako smo kod knjiženja pod br. 6.c povećali dobit u Bilanci zbog odgođene porezne imovine za 10.800,00 kuna, to trebamo napraviti i u Računu dobiti i gubitka, ali ne kao knjiženje već u svrhu povećanja dobiti tekuće godine jer smo zbog odgođene porezne imovine umanjili porez na dobit;
- lako smo kod knjiženja pod br. 4 proknjižili smanjeni dobitak tekuće godine za nekontrolirajući interes, a proknjižili nekontrolirajući interes u Bilanci za 53.421,00 kuna, to trebamo iskazati i u Računu dobiti i gubitka, ali ne kao knjiženje već u svrhu iskazivanja konsolidirajućeg dobitka tekuće godine na dio koji pripada matici i ovisnom društvu i na dio koji pripada ostalim vlasnicima (nekontrolirajući interes);


Zahvaljujemo na vašem povjerenju!

Pretplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi



4. Bilješke uz konsolidirane GFI-e (objavljivanja)

I uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje sastavljaju se bilješke kao što je to slučaj i kod pojedinačnog godišnjeg financijskog izvještaja. Međutim bilješke za godišnje financijske izvještaje nisu prijepis i zbroj bilješki svih bilješki uz pojedinačne godišnje financijske izvještaje matice i svih ovisnih društava. Za potrebe sastavljanja bilješki uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje točkama HSFI-a 2.93. do 2.95. propisane su dodatne i posebne informacije koje matica mora uključiti u bilješke uz konsolidirane GFI-e. Navedene odredbe citiramo:

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

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

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

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

vještaje 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 objediniti sukladno njihovoj prirodi, osim kada su odvojene informacije potrebne za razumijevanje učinaka transakcija s povezanim osobama na financijsko stanje poduzetnika.

