

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 27

Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji

Djelokrug

1. Ovaj se Standard primjenjuje u sastavljanju i prikazivanju konsolidiranih financijskih izvještaja za grupu subjekata pod kontrolom matice.
2. Ovaj se Standard ne bavi metodama računovodstva poslovnih spajanja i njihovim učincima na konsolidaciju, uključujući goodwill proizišao poslovnim spajanjem (v. MSFI 3 - *Poslovna spajanja*).
3. Ovaj se Standard također primjenjuje u računovodstvu ulaganja u povezana društva, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte, kad poslovni subjekt odabere ili je temeljem domaćih propisa dužan prikazati odvojene financijske izvještaje.

Definicije

4. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjima:
Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe, prikazani kao da je riječ o jednom gospodarskom subjektu.
Kontrola je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.
Grupa je matica i svi njezina ovisna društva.
Nekontrolirajući interes je dio kapitala (glavnice) koji ne pripada, izravno ili neizravno, matici.
Matica je subjekt koji ima jedno ili više ovisnih društava.
Odvojeni financijski izvještaji su izvještaji koje prikazuje matica, ulagatelj u pridruženo društvo ili zajednički kontrolirani subjekt, u kojima su ulaganja iskazana na temelju vlasničkog udjela radije nego na temelju objavljenih rezultata i neto imovine subjekta u koji se ulaže.
Ovisno društvo je društvo, uključujući i ostale poslovne subjekte poput partnerstva, koje kontrolira drugi subjekt (znan kao matica).
5. Matica ili njezino ovisno društvo mogu biti ulagač u pridruženo društvo ili pothvatnik zajednički kontroliranog subjekta. U takvim slučajevima se također pripremaju konsolidirani financijski izvještaji pripremljeni i prezentirani u skladu s ovim Standardom radi usklađenosti s MRS-om 28 - *Ulaganja u pridružena društva* i MRS-om 31 - *Udjeli u zajedničkim pothvatima*.
6. Za subjekt opisan pod točkom 5. odvojeni financijski izvještaji su oni pripremljeni i prikazani pored financijskih izvještaja navedenih u točki 5. Odvojeni financijski izvještaji ne trebaju biti pridodani ili priloženi tim izvještajima.

7. Financijski izvještaji subjekta koji nema ovisno društvo, pridruženo društvo ili udjel zajednički kontroliranom subjektu nisu odvojeni financijski izvještaji.
8. Matica koja je sukladno točki 10. izuzeta od prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja može prikazati odvojene financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje.

Prikazivanje konsolidiranih financijskih izvještaja

9. **Matica, osim matice spomenute u točki 10., je dužna prikazati konsolidirane financijske izvještaje u kojima konsolidira svoja ulaganja u ovisna društva u skladu s ovim standardom.**
10. **Matica nije obvezna prikazati konsolidirane financijske izvještaje onda, i samo onda ako:**
 - a) **je matica i ovisno društvo u potpunom vlasništvu ili djelomičnom vlasništvu drugog subjekta i njegovih drugih vlasnika, uključujući one koje koji inače nemaju pravo glasovanja i koji su obaviješteni o tome da matica neće prikazati konsolidirane financijske izvještaje i tome se ne protive**
 - b) **se matičinim dužničkim ili vlasničkim instrumentima ne trguje na javnom tržištu (tuzemnoj ili inozemnoj burzi vrijednosnih papira ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna regionalna tržišta)**
 - c) **matica nije podnijela, niti je u postupku podnošenja svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji radi izdavanja bilo koje vrste instrumenata na javnom tržištu i**
 - d) **krajnji ili bilo koja posredni vlasnik matice sastavlja konsolidirane financijske izvještaje za javnu uporabu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
11. Matica koja u skladu s točkom 10. izabere ne prikazati konsolidirane financijske izvještaje i koja prikaže samo odvojene financijske izvještaje, postupa u skladu je s točkama 38-43.

Obuhvat konsolidiranih financijskih izvještaja

12. **Konsolidirani financijski izvještaji obuhvaćaju sva ovisna društva matice.***
13. Pretpostavka je da kontrola postoji kad matica posjeduje, izravno ili neizravno preko ovisnog društva, više od polovine glasačke moći nekog subjekta, osim ako se u iznimnim slučajevima može jasno dokazati da takvo vlasništvo nije kontrola. Kontrola također postoji i kada matica posjeduje polovinu ili manje od polovine glasačke moći subjekta kada postoji:**
 - a) moć nad više od polovine glasačkih prava na temelju sporazuma s drugim ulagačima

* Ako ovisno društvo prilikom stjecanja ispunjava kriterije za razvrstavanje u imovinu namijenjenu prodaji sukladno MSFI-ju 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i ukinuti dijelovi poslovanja*, obračunava se u skladu s tim MSFI-jem.

** Vidi i Tumačenje SIC-12 - *Konsolidacija - subjekti posebne namjene*.

- b) moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta na temelju statuta ili sporazuma
 - c) moć imenovanja ili smjene većine članova uprave ili istovjetnog upravnog tijela ili
 - d) moć davanja odlučujućeg glasa na sastancima uprave ili istovjetnog upravnog tijela.
14. Subjekt može posjedovati varante, opcije kupnje dionica, dužničke ili vlasničke instrumente koji se mogu zamijeniti za redovne dionice, ili druge slične instrumente koje subjektu, ako se iskoriste ili zamijene, omogućuju glasačku moć ili umanjuju glasačku moć druge strane nad financijskim i poslovnim politikama drugog poslovnog subjekta (potencijalna prava glasa). Postojanje i utjecaj potencijalnih prava glasa koja se trenutno mogu iskoristiti ili zamijeniti, uključujući potencijalna prava glasa koja drži drugi subjekt, se razmatraju kod procjene da li subjekt ima moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta. Potencijalna prava glasa ne mogu se trenutno iskoristiti ili zamijeniti kad se, primjerice, ne mogu iskoristiti ili zamijeniti do nekog budućeg datuma ili do nastanka budućeg događaja.
 15. Kod procjenjivanja da li potencijalna prava glasa pridonose kontroli, subjekt provjerava sve činjenice i okolnosti (uključujući i uvjete iskorištenja potencijalnih prava glasa i nekih drugih ugovornih aranžmana sagledanih bilo pojedinačno ili u kombinaciji) koje utječu na potencijalna prava glasa, osim namjere uprave i financijske sposobnosti da se ona iskoriste ili zamjene.
 16. Ovisno društvo se ne isključuje iz konsolidacije samo zbog toga što je ulagač subjekt u zajedničkom pothvatu, otvorenom fondu ili sličnom subjektu.
 17. Ovisno društvo se ne isključuje iz konsolidacije zbog toga što njegove poslovne aktivnosti nisu slične onima drugih subjekata unutar grupe. Relevantne informacije se pružaju konsolidiranjem takvih ovisnih društava i objavljivanjem u konsolidiranim financijskim izvještajima dodatnih informacija o različitim poslovnim aktivnostima ovisnih društava. Primjerice, podaci čije objavljivanje nalaže IFRS 8 „Poslovni segmenti” pomažu u objašnjenju važnosti različitih poslovnih aktivnosti unutar grupe.

Konsolidacijski postupci

18. U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, subjekt objedinjava financijske izvještaje matice i njenih ovisnih društava stavku po stavku, zbrajanjem istih stavki imovine, obveza, glavnice, prihoda i rashoda. Nakon toga se, da bi konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da je ona jedan subjekt, poduzimaju sljedeći koraci:
 - a) knjigovodstveni iznos matičinog ulaganja u svako ovisno društvo i matičinog udjela u glavnici svakog ovisnog društva se eliminiraju (v. MSFI 3, koji opisuje postupak s proizašlim goodwillom)
 - b) utvrđuju se nekontrolirajući interesi u dobiti ili gubitku konsolidiranih ovisnih društava za izvještajno razdoblje i
 - c) nekontrolirajući interesi u neto imovini konsolidiranih ovisnih društava se utvrđuju odvojeno od matičinog vlasničkog udjela u njima. Nekontrolirajući interesi u neto imovini se sastoje od:

- i. iznosa nekontrolirajućih interesa na datum prvotnog spajanja izračunanog u skladu s MSFI-jem 3 i
 - ii. udjela nekontrolirajućih interesa u promjenama vlasničke glavnice od datuma spajanja.
19. Kad postoje potencijalna prava glasa, udjeli u dobiti ili gubitku te promjenama vlasničke glavnice koji pripadaju matici i nekontrolirajućim interesima se utvrđuju na temelju postojećih vlasničkih udjela i ne odražavaju moguće iskorištenje ili zamjenu potencijalnih glasačkih prava.
20. **Salda, transakcije, prihodi i rashodi unutar grupe se eliminiraju u cijelosti.**
21. Salda i transakcije unutar grupe, uključujući prihode, rashode i dividende, eliminiraju se u cijelosti. Dobici i gubici proizašli iz unutargrupnih transakcija koji su priznati u knjigovodstveni iznos imovine, kao što su zalihe i dugotrajna sredstva, u cijelosti se eliminiraju. Unutargrupni gubici mogu ukazati na umanjenje koje zahtijeva priznavanje u konsolidiranim financijskim izvještajima. MRS 12 – *Porezi na dobit* se primjenjuje na vremenske razlike koje nastaju uslijed eliminiranja dobiti ili gubitaka iz unutargrupnih transakcija.
22. **Financijski izvještaji matice i njenih ovisnih društava koji se koriste u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja se pripremaju na isti izvještajni datum. Kad su izvještajni datumi matice i ovisnih društava različiti, ovisno društvo priprema za potrebe konsolidacije dodatne financijske izvještaje na isti datum kao matičini financijski izvještaji, osim ako to nije izvedivo.**
23. Kad se, u skladu s točkom 22., financijski izvještaji ovisnog društva koji se koriste za pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja pripremaju na datum različit od datuma financijskih izvještaja matice, provode se usklade po učincima značajnih transakcija ili drugih poslovnih događaja koji nastaju između tog datuma i datuma matičinih financijskih izvještaja. U svakom slučaju, razlika između izvještajnih datuma ovisnog društva i matice ne smije biti veća od tri mjeseca. Duljina izvještajnog razdoblja i svaka razlika između kraja izvještajnog razdoblja trebaju biti isti iz razdoblja u razdoblje.
24. **Konsolidirani financijski izvještaji se sastavljaju primjenom trebaju se sastavljati korištenjem istih računovodstvenih politika za slične transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima.**
25. Ako neki član grupe za slične transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima koristi računovodstvene politike drukčije od onih koje su usvojene u konsolidiranim financijskim izvještajima, u svojim financijskim izvještajima provodi usklađenja primjerena za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
26. Prihodi i rashodi ovisnog društva se uključuju u konsolidirane financijske izvještaje od datuma stjecanja, kako je određeno u MSFI-ju 3. Prihodi i rashodi ovisnog društva se temelje na vrijednostima imovine i obveza koje su priznate u konsolidiranim financijskim izvještajima matice na datum stjecanja. Primjerice, trošak amortizacije priznat u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti nakon datuma stjecanja se temelji na fer vrijednostima na datum stjecanja pripadajuće imovine koja podliježe amortizaciji.

Prihodi i rashodi ovisnog društva se uključuju u konsolidirane financijske izvještaje do datuma na koji prestaje kontrola matice nad ovisnim društvom.

27. **Nekontrolirajući interesi se u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju iskazuju unutar glavnice, odvojeno od dijela vlasničke glavnice koji pripada vlasnicima matice.**
28. Dobit ili gubitak te svaka komponenta ostale sveobuhvatne dobiti se raspoređuju na vlasnike matice i vlasnike nekontrolirajućih interesa. Ukupna sveobuhvatna dobit se raspoređuje na vlasnike matice i vlasnike nekontrolirajućih interesa, čak i ako to ima za posljedicu negativan saldo nekontrolirajućih interesa.
29. **Ako ovisno društvo ima kumulativne povlaštene dionice koje su razvrstane u glavicu i koje su u posjedu vlasnika nekontrolirajućih interesa, matica izračunava svoj udio u dobiti ili gubitku nakon usklađivanja za dividendu po tim dionicama, bez obzira jesu li dividende izglasane ili ne.**
30. **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.**
31. U tim okolnostima se knjigovodstveni iznosi vladajućih i nekontrolirajućih interesa usklađuju kako bi se iskazala promjena u njihovim relativnim udjelima u ovisnom društvu. Svaka razlika između iznosa za koji se nekontrolirajući interesi usklađuju i fer vrijednosti plaćene ili primljene naknade se priznaje izravno u vlasničku glavicu i pripisuje vlasnicima matice.

Gubitak kontrole

32. Matica može izgubiti kontrolu nad ovisnim društvom sa promjenom ili bez promjene apsolutnog ili relativnog vlasništva. To je, primjerice, moguće kad ovisno društvo potpadne pod kontrolu vlade, suda, stečajnog upravitelja ili regulatornog tijela. Moguće je i kao posljedica ugovornog sporazuma.
33. Matica može izgubiti kontrolu nad ovisnim društvom temeljem dvaju ili više sporazuma (transakcija). Međutim, ponekad okolnosti ukazuju na to da bi više sporazuma trebalo obračunati kao jednu transakciju. Kod utvrđivanja da li sporazume obračunati kao jednu transakciju, matica je dužna razmotriti sve uvjete sporazuma i njihove ekonomske učinke. Na to da bi matica više sporazuma trebala obračunati kao jednu transakciju ukazuje jedna ili više sljedećih okolnosti:
 - a) sporazumi su zaključeni istovremeno ili na način da jedan podrazumijeva očekivanje drugog
 - b) sporazumi sačinjavaju jednu transakciju strukturiranu s ciljem postizanja općeg komercijalnog učinka
 - c) jedan sporazum ovisi o nastanku barem jednog drugog sporazuma
 - d) jedan sporazum se sam po sebi ne smatra ekonomski opravdanim, no ekonomski je opravdan kad se razmatra zajedno s drugim sporazumima. Primjer je prodaja dionica po cijeni ispod tržišne u jednom navratu koja je kompenzirana kasnijom prodajom po cijeni iznad tržišne.

34. **Ako matica izgubi kontrolu nad ovisnim društvom, ona:**
- a) **prestaje priznavati imovinu, uključujući goodwill, i obveze ovisnog društva po njihovim knjigovodstvenim iznosima na datum gubitka kontrole**
 - b) **prestaje priznavati knjigovodstveni iznos svakog nekontrolirajućeg interesa u bivšem ovisnom društvu na datum gubitka kontrole, uključujući svaku komponentu ostale sveobuhvatne dobiti po tim udjelima**
 - c) **priznaje:**
 - i. **fer vrijednost naknade, ako je primljena, po transakciji, događaju ili okolnostima koji su doveli do gubitka kontrole i**
 - ii. **ako transakcija koja je dovela do gubitka kontrole obuhvaća raspodjelu dionica ovisnog društva vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika, tu raspodjelu**
 - d) **priznaje svako ulaganje zadržano u bivšem ovisnom društvu po njegovoj fer vrijednosti na datum gubitka kontrole**
 - e) **reklasificira iznose navedene u točki 35. ili ih, ako to nalažu drugi MSFI-jevi, prenosi izravno u zadržanu dobit i**
 - f) **svaku proizašlu razliku priznaje kao dobit ili gubitak koji pripada matici.**
35. Ako matica izgubi kontrolu nad ovisnim društvom, dužna je sve iznose priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti povezane s tim ovisnim društvom obračunati po istoj osnovi koja bi važila da je matica izravno otuđila povezanu imovinu ili obveze. Prema tome, ako se dobit ili gubitak ranije priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti otuđenjem povezane imovine ili povezanih obveza u dobit ili gubitak, matica dobit ili gubitak preknjižuje iz glavnice u dobit ili gubitak (kao reklasifikacijsku uskladu) kad izgubi kontrolu nad ovisnim društvom. Primjerice, ako ovisno društvo ima imovinu raspoloživu za prodaju i matica izgubi kontrolu nad njim, matica je dužna dobit ili gubitak priznat prethodno u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u vezi s tom imovinom preknjižiti u dobit ili gubitak. Slično tomu, ako se prilikom otuđenja sredstva višak nastao revalorizacijom koji je prethodno bio priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti prenosi izravno u zadržanu dobit, matica taj revalorizacijski višak prenosi izravno u zadržanu dobit kad izgubi kontrolu nad ovisnim društvom.
36. **Gubitkom kontrole nad ovisnim društvom se svako zadržano ulaganje u bivšem ovisnom društvu te svi iznosi potraživanja od bivšeg ovisnog društva ili obveza prema njemu od datuma gubitka kontrole obračunavaju sukladno drugim MSFI-jevima.**
37. Fer vrijednost svakog zadržanog ulaganja u bivšem ovisnom društvu se na datum gubitka kontrole smatra fer vrijednošću pri prvom priznavanju financijskog sredstva sukladno MRS-u 39 - *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* ili, ako je primjereno, troškom kod prvog priznavanja ulaganja u pridruženo društvo ili zajednički kontrolirani subjekt.

Računovodstvo ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružena društva u odvojenim financijskim izvještajima

38. Kad subjekt sastavlja odvojene financijske izvještaje, dužan je ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirana društva i pridružena društva obračunati:

- a) po trošku, ili
- b) u skladu s MRS-om 39.

Subjekt je dužan isti način obračunavanja primijeniti za svaku kategoriju ulaganja. Ulaganja obračunata po trošku se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* ako su razvrstana u portfelj namijenjen prodaji (ili uključena u grupu za otuđenje koja je razvrstana u portfelj namijenjen prodaji) u skladu s MSFI-jem 5. U tim okolnostima se način vrednovanja ulaganja obračunatih u skladu s MRS-om 39 ne mijenja.

38.A Subjekt je dužan dividende od ovisnog društva, zajednički kontroliranog društva ili pridruženog društva u svojim odvojenim financijskim izvještajima priznati u dobit ili gubitak kada je utvrđeno pravo na primitak dividende.

38.B Kad matica preustrojava svoju grupu osnivanjem novog subjekta kao matice grupe na način da su ispunjeni sljedeći kriteriji:

- a) nova matica dobiva kontrolu nad prvotnom maticom izdavanjem vlasničkih instrumenata u zamjenu za postojeće vlasničke instrumente prvotne matice
- b) imovina i obveze nove grupe i prvotne grupe su isti neposredno prije i nakon reorganizacije
- c) vlasnici prvotne matice prije preustroja imaju iste apsolutne i relativne udjele u neto imovini prvotne grupe i nove grupe neposredno prije i nakon reorganizacije

i nova matica svoja ulaganja u prvotnu maticu u svojim odvojenim financijskim izvještajima iskazuje u skladu s točkom 38.(a), nova matica je dužna trošak iskazati kao knjigovodstveni iznos svog udjela u stavkama glavnice iskazanima u odvojenim financijskim izvještajima prvotne matice na datum reorganizacije.

38.C Slično tomu, subjekt koji nije matica može osnovati nov subjekt kao svoju maticu na način da ispunjava kriterije iz točke 38.B. Zahtjevi iz točke 38.B primjenjuju se jednako i na takvu vrstu reorganizacije. U tom slučaju se izrazi „prvotna matica” i „prvotna grupa” odnose na „prvotni subjekt”.

39. Ovaj standard ne propisuje koji subjekti izdaju odvojene financijske izvještaje za javnu uporabu. Točke 38. i 40.-43. se primjenjuju kad jedno društvo priprema odvojene financijske izvještaje koji su u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Subjekt također izdaje konsolidirane financijske izvještaje za javnu uporabu kako to nalaže točka 9., osim kod primjene izuzeća iz točke 10.

40. Ulaganja u zajednički kontrolirane i pridružene subjekte koja su u konsolidiranim financijskim izvještajima obračunata u skladu s MRS-om 39 se na isti način obračunavaju u ulagačevim odvojenim financijskim izvještajima.

Objavljivanje

41. U konsolidiranim financijskim izvještajima se objavljuje sljedeće:
- a) priroda odnosa između matice i ovisnog društva u kojem matica ne posjeduje, posredno ili neposredno preko ovisnog društva, više od polovine glasačke moći,
 - b) razloge zbog kojih posjedovanje, posredno ili neposredno preko ovisnog društva, više od polovine glasačke moći ili potencijalne subjekta u kojeg se investira ne omogućava kontrolu,
 - c) kraj izvještajnog razdoblja financijskih izvještaja ovisnog društva kad se ona koriste u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja i na datum su ili za razdoblje različito od financijskih izvještaja matice, kao i razlog korištenja različitog datuma ili razdoblja,
 - d) prirodu i razmjer značajnih ograničenja (npr. nastalih zbog ugovora o pozajmljivanju ili regulatornih zahtjeva) u mogućnosti ovisnog društva da prenosi sredstva matici u obliku dividendi isplaćenih u novcu ili za otplatu zajmova ili predujmova;
 - e) analizu s prikazom utjecaja svake promjene u vlasničkom udjelu matice u ovisnom društvu koja nije imala za posljedicu gubitak kontrole na vlasničku glavnica koja pripada vlasnicima matice i
 - f) ako je izgubljena kontrola nad ovisnim društvom, matica je dužna objaviti dobit ili gubitak, ako postoji, u skladu s točkom 43. i
 - i. dio te dobiti odnosno tog gubitka povezan s priznavanjem zadržanog ulaganja u bivšem ovisnom društvu po fer vrijednosti na datum gubitka kontrole te
 - ii. stavku ili stavke u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u kojem je ta dobit, odnosno taj gubitak priznat (ako u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti nisu odvojeno iskazane).
42. Kod pripreme odvojenih financijskih izvještaja za maticu koja u skladu s točkom 10. izabere da ne priprema konsolidirane financijske izvještaje, u odvojenim financijskim izvještajima se objavljuje:
- a) činjenica da su ti financijski izvještaji odvojeni financijski izvještaji, da je primijenjeno izuzeće iz konsolidacije; ime i zemlju osnutka ili sjedište društva čiji su financijski izvještaji, u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja objavljeni za javnu uporabu i adresu na kojoj se konsolidirani financijski izvještaji mogu dobiti
 - b) popis značajnih ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirane subjekte i pridružena društva, uključujući ime, zemlju osnutka ili sjedište, vlasnički udjel i udjel u glasačkoj moći, ako je različit, i
 - c) opis metode korištene za obračunavanje ulaganja navedenih pod (b).
43. Kad matica (osim matice opisane u točki 42.), pothvatnik s udjelom u zajednički kontroliranom ili pridruženom subjektu priprema odvojene financijske izvještaje, u tim odvojenim financijskim izvještajima objavljuje:

- a) činjenicu da su ti financijski izvještaji odvojeni financijski izvještaji i razloge zbog kojih se oni pripremaju ako to nije zakonom propisano
 - b) popis značajnih ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirane subjekte i pridružena društva, uključujući ime, zemlju osnutka ili sjedište, vlasnički udjel i udjel u glasačkoj moći, ako je različit, i
 - c) opis metode korištene za obračunavanje ulaganja navedenih pod (b)
- i navodi financijske izvještaje pripremljene u skladu s točkom 9. ovoga standarda, MRS-om 28 i MRS-om 31 na koje se oni odnose.

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

44. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Subjekti se potiču na njegovo ranije usvajanje. Subjekt koji ovaj standard primijeni na razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2005. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti.
45. Subjekt je dužan izmjene i dopune točke 4., 18., 19., 26.-37. i 41.(e) i (f) MRS-a 27 koje je 2008. godine donio Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Međutim, subjekt spomenute izmjene i dopune ne smije primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. srpnja 2009. godine ako istovremeno ne primijeni MSFI 3 (koji je Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde revidirao 2008. godine). Ako subjekt izmjene i dopune primijeni prije 1. srpnja 2009. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti. Subjekt je dužan izmjene i dopune primijeniti retroaktivno, uz iznimku:
- a) Izmjena i dopuna točke 28. koje se tiču pripisivanja ukupne sveobuhvatne dobiti vlasnicima matice i vlasnicima nekontrolirajućih interesa, čak i ako to ima za posljedicu negativan saldo. Prema tome, ne smije prepraviti raspodjelu dobiti ili gubitka u izvještajnim razdobljima prije usvajanja izmjena i dopuna.
 - b) Zahtjeva iz točke 30. i 31. koji se tiču obračunavanja promjena vlasničkih udjela u ovisnom društvu nakon stjecanja kontrole. Prema tome, zahtjevi iz točke 30. i 31. ne primjenjuju se na promjene nastale prije nego što je subjekt primijenio izmjene i dopune.
 - c) Zahtjeva iz točke 34.-37. koji se tiču gubitka kontrole nad ovisnim društvom. Subjekt ne smije prepravljati knjigovodstveni iznos ulaganja u bivše ovisno društvo ako je kontrolu izgubio prije nego što je primijenio ove izmjene i dopune. Nadalje, subjekt ne smije ponovno izračunavati dobit ili gubitak s naslova gubitka kontrole nad ovisnim društvom prije primjene izmjena i dopuna.
- 45.A Točka 38. izmijenjena je u sklopu Poboljšanja MSFI-jeva izdanih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine, i to prospektivno od datuma prve primjene MSFI-ja 5. Dopuštena je njezina ranija primjena. Ako subjekt izmjenu primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti.
- 45.B Trošak ulaganja u ovisno društvo, subjekt pod zajedničkom kontrolom i pridruženo društvo temeljem izmjena i dopuna MSFI-ja 1 i MRS-a 27 izdanih u svibnju 2008.

godine, ima za posljedicu brisanje definicije metode troška iz točke 4. i dodavanje točke 38.A. Subjekt je spomenute izmjene i dopune dužan primijeniti prospektivno na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt te izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti te istovremeno primijeniti povezane izmjene i dopune MRS-a 18, MRS-a 21 i MRS-a 36.

- 45.C Trošak ulaganja u ovisno društvo, subjekt pod zajedničkom kontrolom i pridruženo društvo (temeljem izmjena i dopuna MSFI-ja 1 i MRS-a 27 izdanih u svibnju 2008. godine, ima za posljedicu dodavanje točke 38.B i 38.C. Subjekt je spomenute točke dužan primijeniti prospektivno na reorganizacije u godišnjim razdobljima koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Pored toga, subjekt može izabrati da točke 38.B i 38.C primijeni retroaktivno na reorganizacije u prošlim razdobljima koje potpadaju u djelokrug tih točaka. Međutim, ako subjekt prepravlja bilo koju reorganizaciju radi usklađenosti s točkom 38.B ili 38.C, dužan je prepraviti sve kasnije reorganizacije iz djelokruga tih točaka. Ako subjekt točku 38.B ili 38.C primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti.

Povlačenje MRS-a 27 (iz 2003.)

46. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 27 - *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (revidiran 2003. godine).