



Razlike med konsolidiranimi in posamičnimi računovodskimi izkazi po standardih SRS

MARUŠA HAUPTMAN,
BDO REVIZIJA
finance@finance.si

V praksi večinoma zasledimo termin konsolidirani računovodski izkazi, ki ga uporablja tudi zakon (ZGD-1), ali pa skupinski računovodski izkazi, ki ga uporabljajo Slovenski računovodski standardi (SRS). Vsebinsko med njima ni razlik.

Meril v zvezi z zavezanostjo konsolidaciji tu ne bomo navajali, temveč se bomo posvetili glavnim razlikam med posamičnimi in konsolidiranimi računovodskimi izkazi ter letnim poročanjem, pripravljenim skladno s SRS in zakonom o gospodarskih družbah (ZGD-1).

Konsolidirani računovodski izkazi se sestavljajo za skupino podjetij, ki jo sestavljajo družba, ki je nadrejena eni ali več družbam s sedežem v Sloveniji ali zunaj nje, če so bodisi nadrejena družba bodisi ena ali več podrejenih družb kapitalne družbe ali imajo drugo istovrstno pravnoorganizacijsko obliko po pravu države sedeža družbe.

ZGD-1 natančneje določa, kdaj je družba nadrejena drugi družbi, hkrati pa SRS prepoveda določitev natančnejših meril, kdaj je družba podrejena in predvsem v katerih primerih nadrejeni družbi ni treba izdelovati konsolidiranih računovodskih izkazov in posledično konsolidiranega letnega poročila. SRS nato uporablja termin obvladujoče podjetje (nadreje-

na družba) in odvisno podjetje.

Kako nastanejo konsolidirani računovodski izkazi

Bistvo konsolidiranih računovodskih izkazov je prikazati finančni položaj in uspešnost poslovanja skupine podjetij tako, kot bi šlo za eno samo podjetje. To pomeni, da se najprej seštejejo vse sorodne postavke sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov vseh podjetij v skupini. Temu sledi izločanje naložb in kapitala odvisnih podjetij ter izločanje vseh transakcij, ki so jih v obdobju, za katero se sestavljajo računovodski izkazi, med seboj opravila podjetja, vključena v skupino.

Izločijo se vsi prihodki in odhodki, do katerih je prišlo zaradi prodaj in nakupov med podjetji znotraj skupine, saj ti niso pripomogli k uspešnosti skupine. Izločijo se tudi vsi dobički in izgube, ki so posledica transakcij znotraj skupine, ki se pripoznajo v sredstvih. Največkrat se to zgodi, ko eno podjetje drugemu podjetju v skupini prodaja zaloge ali osnovno sredstvo, saj ta sredstva še niso zapustila skupine.

Prav tako se izločijo vse medsebojne terjatve in obveznosti, ki so sicer izkazane v bilanci stanja posameznega podjetja, ki je del skupine. Poleg tega je treba izločiti naložbo obvladujočega podjetja v vsakem odvisnem podjetju in delež obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu vsakega od odvisnih podjetij. Če ima družba manjšinske lastnike, je treba ugotoviti manjšinski delež teh lastnikov in ga ločeno izkazati.

Pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov morajo podjetja, ki so vključena v skupino, uporabiti enake računovodske usmeritve za podobne transakcije. Konkretno to pomeni, da se uporabijo računovodske usmeritve obvladujočega podjetja. Prav tako je treba računovodske izkaze družb v tujini prevesti v predstavitveno valuto in upoštevati računovodske izkaze odvisnih družb za enako poslovno leto oziroma opraviti preračune pomembnih poslovnih dogodkov, če to ni mogoče.

Pri izdelavi računovodskih izkazov posameznega podjetja seveda ni nobenih izločitev in se prikažejo vse transakcije, ki jih je opravilo podjetje v določenem obdobju.

Razlike v primerjavi s posamičnim poročilom

ZGD-1 določa, da konsolidirano letno poročilo kot celoto sestavljata konsolidirano računovodsko poročilo in konsolidirano poslovno poročilo družb, ki so vključene v konsolidacijo. Za obliko, vsebino, obveznost zagotavljanja sestavitve in objave ter sprejetje konsolidiranega letnega poročila se smiselno uporabljajo določbe ZGD-1 o letnem poročilu.

Konsolidirane računovodske izkaze oziroma konsolidirano računovodsko poročilo po ZGD-1 zaobjemajo:

- konsolidirana bilancastanja,
- konsolidirani izkaz poslovnega izida,
- konsolidirani izkaz drugega vseobsegajočega donosa,
- izkaz gibanja kapitala skupine,
- konsolidirani izkaz denar-

nih tokov in

- priloga s pojasnili h konsolidiranim računovodskim izkazom v obsegu, določenem z 69. členom ZGD-1 in SRS.

Vsebinsko torej velja enako kot za računovodske izkaze posamezne družbe, le da tu govorimo o skupini.

Dodatna razkritja

Priloga s pojasnili h konsolidiranim računovodskim izkazom mora v skladu s 13. točko uvoda v SRS vsebovati vsa razkritja, in sicer smiselno v enakem obsegu, kot velja za posamične računovodske izkaze. Zahteve SRS po dodatnih razkritjih se vežejo predvsem na postopek konsolidiranja, saj morajo družbe v konsolidiranem letnem poročilu pojasniti pobotanje terjatev z dolгови drugih podjetij v skupini in pa nastanek uskupinjevalnih razlik ter enaka pojasnila, vezana na dolgoročne dolgeve. Prav tako je treba pojasniti nastanek uskupinjevalnih razlik v zvezi z uskupinjevanjem rezervacij, dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev ter kratkoročnih razmejitev.

V skladu z ZGD-1 je treba v prilogi h konsolidiranim računovodskim izkazom smiselno upoštevati 69. člen ZGD-1, ki opredeljuje njeno vsebino, po mnenju Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije pa je treba vključiti tudi opis metod, ki so bile uporabljene pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov.

Page: 14

Reach: 51000

Country: SLOVENIA

Size: 441 cm2

2 / 2



Maruša Hauptman,
BDO Revizija:
Bistvo konsolidiranih
računovodskih izkazov
je prikazati finančni
položaj in uspešnost
poslovanja skupine
podjetij tako, kot bi šlo
za eno samo podjetje.

Izločanje vpliva enega podjetja na drugo znotraj skupine

■ Tako ZGD-1 kot SRS zahtevata, da se določila, ki urejajo posamično letno poročilo, uporabljajo tudi za konsolidirana letna poročila. Dodatne zahteve po razkritjih h konsolidiranim izkazom se nanašajo predvsem na postopek uskupinjevanja, kar uporabniku daje jasnejšo sliko o medsebojnih transakcijah družb v skupini, posledično pa bolj realno prikaže finančni položaj in uspešnost poslovanja skupine. Izločen je namreč morebitni vpliv enega podjetja na poslovanje drugega podjetja znotraj skupine.