

mag. Darinka Kamenšek



Glavne značilnosti konsolidiranih računovodskih izkazov

Prikaz praktičnih primerov za takojšnjo uporabo

Glavne značilnosti konsolidiranih računovodskih izkazov

Mag. Darinka Kamenšek, pooblaščená revizorka, certificirani poslovodni računovodja
Visokošolski učbenik

Copyright © VŠR – Visoka šola za računovodstvo in finance; Ljubljana 2021

Vse pravice pridržane, še posebej do razmnoževanja in razširjanja. Noben del te knjige se brez soglasja založnika ne sme v nobeni obliki reproducirati, kopirati, predelati, razmnoževati ali razširjati.

Izdal in založil:	Visoka šola za računovodstvo in finance Stegne 21c, 1000 Ljubljana www.vsr.si
Recenzija:	dr. Branko Mayr dr. Mojca Gornjak
Naklada:	200 kosov
Tisk:	Tiskarna HUTTER Aleksander Hutter s.p. Ulica svobode 1 2204 Miklavž na Dravskem Polju
Cena:	35€
Oblikoval:	Mark Šeško

Ljubljana, november 2021

CIP – Kataložni zapis o publikaciji
Narodna in univerzitetna knjižnica, Ljubljana

657.375.6(075.8)

KAMENŠEK, Darinka

Glavne značilnosti konsolidiranih računovodskih izkazov : prikaz
praktičnih primerov za takojšnjo uporabo : [visokošolski učbenik] /
Darinka Kamenšek. - Ljubljana : Visoka šola za računovodstvo in finance,
2021

ISBN 978-961-07-0875-9
COBISS.SI-ID 85191427

Kazalo vsebine

1	Komu je priročnik namenjen?	9
2	Uvod	10
3	Zavezanci za konsolidacijo	11
3.1	Zavezanci na osnovi Zakona o gospodarskih družbah.....	11
3.1.1	Obvladovanje	11
3.1.2	Velikost skupine	13
3.1.3	Pomembnost odvisne družbe.....	15
3.1.4	Ostale možnosti izvzetja iz konsolidacije	17
3.2	Prostovoljni zavezanci oz. izdelovalci konsolidiranih računovodskih poročil 17	
4	Računovodska pravila, načela in metode konsolidiranja	19
4.1	Splošne računovodske zahteve za konsolidacijo po ZGD.....	19
4.2	Načela konsolidiranja.....	20
4.2.1	Načelo celovitosti.....	20
4.2.2	Predstavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov.....	22
4.2.3	Načelo popolnosti.....	25
4.2.4	Načelo bilanciranja.....	27
4.2.5	Enotna računovodska usmeritev.....	27
4.2.6	Datum poročanja.....	27
4.2.7	Stalnost vrednotenja.....	28
4.2.8	Načeli pomembnosti in gospodarnosti	28
4.3	Metode konsolidiranja	28
4.4	Postopki konsolidiranja	30
5	POPOLNO KONSOLIDIRANJE – odvisne družbe	33
5.1	Konsolidacija kapitala	35
5.1.1	Problematika in metodika	35
5.1.2	Dobro ime ali dobiček pri izpogajanem nakupu.....	38
5.1.3	Prva konsolidacija pri 100 % udeležbi na kapitalu.....	59
5.1.4	Prva konsolidacija kapitala v primeru manjšinskih lastnikov.....	63
5.1.5	Konsolidacije knjižbe kapitala v naslednjih letih.....	68
5.1.6	Ostale posebnosti pri potencialnih glasovalnih pravicah, neobvladujočem deležu in spremembi deleža.....	70
5.2	Konsolidacija terjatev in obveznosti.....	72

5.2.1	Problematika in metodika	72
5.2.2	Obseg konsolidacije terjatev in obveznosti.....	73
5.2.3	Ugotovitev razlik in njihova obravnava.....	74
5.3	Konsolidacija vmesnih dobičkov ali izgub	75
5.4	Konsolidacija v izkazu poslovnega izida	77
5.4.1	Konsolidacija internih prihodkov in odhodkov iz poslovanja	78
5.4.2	Konsolidacija drugih prihodkov in drugih odhodkov	79
5.4.3	Konsolidacija pripadajočih dobičkov na udeležbi v kapitalu	80
6	KAPITALSKA METODA – pridružene družbe in skupni aranžmaji	83
6.1	Pridružene družbe	83
6.2	Skupni aranžmaji.....	84
6.3	Primeri kapitalske metode	89
6.3.1	Prva konsolidacijska knjižba	89
6.3.2	Konsolidacijske knjižbe v naslednjih letih	89
6.3.3	Konsolidiranje vmesnih dobičkov	90
7	Odloženi davki v konsolidiranih računovodskih izkazih.....	94
7.1	Vzrok, koncept in značilnosti odloženih davkov.....	94
7.2	Pripoznavanje odloženih davkov	97
7.3	Vrednotenje odloženih davkov.....	99
7.4	Prikazovanje odloženih davkov	100
8	Preračun tečajev v konsolidiranih računovodskih izkazih	105
9	Ostale sestavine konsolidiranega letnega poročila.....	107
9.1	Konsolidirani izkaz denarnih tokov	107
9.2	Konsolidirani izkaz gibanja kapitala.....	109
10	Praktični primeri konsolidacijskih knjižb	111
10.1	Praktični primer 1: Ustanovitev odvisnega podjetja, kjer smo 100 % lastniki in ki deluje v euroobmočju.....	111
10.2	Praktični primer 2: Konsolidacijske knjižbe v naslednjem letu v podjetju, ki smo ga ustanovili v euroobmočju	113
10.3	Praktični primer 3: Ustanovitev odvisnega podjetja, kjer smo 100 % lastniki in ki deluje izven euroobmočja.....	114
10.4	Praktični primer 4: Konsolidacijske knjižbe v naslednjem letu v podjetju, ki smo ga ustanovili izven euroobmočja	116
10.5	Praktični primer 5: Prva konsolidacijska knjižba ob nakupu naložbe v višini 75 % deleža	117
10.6	Praktični primer 6: Konsolidacijska knjižba naložbe in kapitala pri 75 % deležu v naslednjem letu	119

10.7	Praktični primer 7: Odvisna družba poroča v tuji valuti – preračun po tečaju	128
10.8	Praktični primer 8: Prodaja nepremičnine znotraj skupine	135
10.9	Praktični primer 9: Prodaja trgovskega blaga znotraj skupine	144
10.10	Praktični primer 10: Odvisna družba je pridobila delnice matičnega podjetja	144
10.11	Praktični primer 11: Pridobitev deleža v pridruženem podjetju.....	147
10.12	Praktični primer 12: Pridobitev deleža v pridruženem podjetju – za naložbo smo plačali več, kot je knjigovodska vrednost pripadajočega kapitala...	147
10.13	Praktični primer 13: Pridobitev deleža v pridruženem podjetju – za naložbo smo plačali manj, kot je knjigovodska vrednost pripadajočega kapitala	149
10.14	Praktični primer 14: Naložbene nepremičnine znotraj skupine.....	150
11	Kako se praktično lotiti izdelave konsolidiranih računovodskih poročil za skupino podjetij, ki nimajo enotnega računovodskega programa	154
11.1	Vsebina poročevalskega paketa.....	154
11.2	Konsolidacijski postopki na osnovi zbranih poročevalskih paketov	158
11.3	Konsolidirane bilance MSRP	163
11.4	Tehnični pripomoček za izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov	164
	Literatura in viri	166

Kazalo tabel

Tabela 1: Primer 1 ugotavljanja zavezanosti h konsolidaciji	14
Tabela 2: Primer 2 ugotavljanja zavezanosti h konsolidaciji	15
Tabela 3: Primer 3 ugotavljanja zavezanosti h konsolidaciji	16
Tabela 4: Primer 4 ugotavljanja zavezanosti h konsolidaciji	16
Tabela 5: Prikaz nastanka dobrega imena	40
Tabela 6: Prikaz nastanka slabega imena – dobiček pri izpogajanem nakupu	41
Tabela 7: Izkaz finančnega položaja družb A in B na dan prevzema.....	51
Tabela 8: Prikaz knjigovodskih in poštenih vrednosti postavk v izkazu finančnega položaja podjetja B	52
Tabela 9: Ugotovitev razlike med finančno naložbo in pošteno vrednostjo kapitala pridobljenega podjetja – dobro ime	53
Tabela 10: Prikaz konsolidacijskih knjižb pri ugotoviti dobrega imena po predhodni prilagoditvi knjigovodskih vrednosti odvisnega podjetja na poštene vrednosti.....	54
Tabela 11: Ocenjene vrednosti sredstev in obveznosti podjetja B v drugem primeru	55
Tabela 12: Ugotovitev razlike med finančno naložbo in pošteno vrednostjo kapitala pridobljenega podjetja – slabo ime oz. dobiček iz izpogajanega nakupa.....	56

Tabela 13: Prikaz konsolidacijskih knjižb pri ugotoviti slabega imena po predhodni prilagoditvi knjigovodske vrednosti odvisnega podjetja na poštene vrednosti	57
Tabela 14: Ravni odloženih davkov glede na bilančno perspektivo	96
Tabela 15: Ravni odloženih davkov glede na perspektivo, usmerjeno v izkaz poslovnega izida.....	96
Tabela 16: Spremembe v matični družbi ob ustanovitvi odvisnega podjetja	111
Tabela 17: Računovodski izkazi novoustanovljenega podjetja v Italiji	111
Tabela 18: Prva konsolidacijska knjižba ob ustanovitvi odvisnega podjetja s 100 % lastništva (EUR)	112
Tabela 19: Prikaz konsolidacije konec leta (EUR).....	113
Tabela 20: Računovodski izkazi novoustanovljenega podjetja na Hrvaškem, prikazani v kunah (nacionalni valuti)	114
Tabela 21: Prva konsolidacijska knjižba in pojav tečajne razlike (EUR).....	115
Tabela 22: Konsolidacijska knjižba v naslednjem letu, kadar imamo tečajne razlike	116
Tabela 23: Postavke kapitala kupljenega podjetja na dan 1. 1. X (EUR)	117
Tabela 24: Priprava konsolidacije knjižbe (EUR).....	118
Tabela 25: Prikaz konsolidiranega izkaza finančnega položaja po opravljeni konsolidacijski knjižbi na dan 31. 12. X (EUR)	119
Tabela 26: Povzetek vrednosti finančne naložbe (a)	120
Tabela 27: Postavke kapitala v tekočem letu (a) (EUR)	120
Tabela 28: Postavke kapitala za preteklo leto glede na leto X (a) (EUR)	121
Tabela 29: Razlike v postavkah kapitala v primerjavi s preteklim letom (a) (EUR)	121
Tabela 30: Konsolidacijska knjižba za naslednje leto (a) (EUR)	122
Tabela 31: Prikaz konsolidiranega izkaza finančnega položaja po opravljeni konsolidacijski knjižbi na dan 31. 12. X+1 (a) (EUR).....	123
Tabela 32: Povzetek vrednosti finančne naložbe (b).....	124
Tabela 33: Postavke kapitala v tekočem letu (b) (EUR)	124
Tabela 34: Postavke kapitala za preteklo leto (b) (EUR)	124
Tabela 35: Razlike v postavkah kapitala v primerjavi s preteklim letom (b) (EUR)	124
Tabela 36: Prikaz popravka postavk kapitala odvisnega podjetja (ba)	125
Tabela 37: Popravljen konsolidacijska knjižba za leto X+1 (bb).....	126
Tabela 38: Prikaz konsolidiranega izkaza finančnega položaja po opravljeni konsolidacijski knjižbi na dan 31. 12. X+1 (ba – prerazporeditev v posamičnih izkazih) (EUR)	127
Tabela 39: Prikaz konsolidiranega izkaza finančnega položaj po opravljeni konsolidacijski knjižbi na dan 31. 12. X+1 (bb – popravek prve konsolidacijske knjižbe).....	128
Tabela 40: Preračun postavk izkaza finančnega položaja v valuto matične družbe	129
Tabela 41: Preračun postavk izkaza poslovnega izida v valuto matične družbe	130
Tabela 42: Postavke kapitala odvisnega podjetja v izvornih izkazih (v izvorni valuti)	131
Tabela 43: Postavke kapitala matične in odvisne družbe za tekoče leto (EUR)	131
Tabela 44: Postavke kapitala matične in odvisne družbe za preteklo leto (EUR)..	131
Tabela 45: Razlike v postavkah kapitala v primerjavi s preteklim letom (EUR)....	132

Tabela 46: Prikaz konsolidiranega izkaza finančnega položaja v valuti matične družbe po konsolidacijski knjižbi (EUR).....	133
Tabela 47: Uskladitev dolgoročnih posojil družbam v skupini z dolgoročnimi finančnimi obveznostmi do družb v skupini (EUR).....	134
Tabela 48: Uskladitev kratkoročnih terjatev družbam v skupini s kratkoročnimi poslovnimi obveznostmi do družb v skupini (EUR)	135
Tabela 49: Ugotovitev in povzetek vrednosti pri prodaji nepremičnine (EUR)	135
Tabela 50: Konsolidacijska knjižba v bilanci stanja pri prodaji nepremičnine (EUR)	136
Tabela 51: Konsolidacijska knjižba prodaje nepremičnine v izkazu poslovnega izida po bruto principu (EUR)	137
Tabela 52: Konsolidacijska knjižba prodaje nepremičnine v izkazu poslovnega izida po neto principu (EUR).....	137
Tabela 53: Konsolidacijska knjižba prodaje nepremičnine v bilanci stanja v naslednjem letu (EUR)	137
Tabela 54: Konsolidirani izkaz finančnega položaja konec leta po prodaji nepremičnin znotraj skupine (EUR)	138
Tabela 55: Obračun amortizacije v dvojnih analitičnih evidencah – sprememba nabavne vrednosti – različica I (EUR).....	139
Tabela 56: Konsolidacijske knjižbe za razliko v amortizaciji in dobiček ob prodaji – različica I (EUR)	140
Tabela 57: Izkaz finančnega položaja konec leta X1 po izločitvi vmesnih dobičkov od prodaje OS in razlike v amortizaciji – različica I (EUR)	141
Tabela 58: Obračun amortizacije v dvojnih analitičnih evidencah – sprememba nabavne vrednosti in ocenjene življenjske dobe osnovnega sredstva (EUR)	142
Tabela 59: Konsolidacijske knjižbe za razliko v amortizaciji in dobiček ob prodaji – različica II (EUR).....	142
Tabela 60: Izkaz finančnega položaja konec leta X1 po izločitvi vmesnih dobičkov od prodaje OS in razlike v amortizaciji – različica II (EUR).....	143
Tabela 61: Prikaz knjižb za konsolidacijo pri prodaji trgovskega blaga znotraj skupine (EUR)	144
Tabela 62: Konsolidirani izkaz finančnega položaja po pridobitvi delnic matičnega podjetja (EUR).....	146
Tabela 63: Konsolidirani izkaz finančnega položaja – nepremičnine znotraj skupine (EUR)	152
Tabela 64: Izsek iz izkaza finančnega položaja	155
Tabela 65: Organizacija poročevalskih paketov v povezavi z odvisnimi družbami	158
Tabela 66: Prikaz vsebine nekaterih delovnih listov iz datoteke Konsolidacija – postopki MSRP.....	159

Kazalo slik

Slika 1: Enostavna skupina podjetij	12
Slika 2: Načelo popolnosti.....	26
Slika 3: Primer skupine, ki bo uporabila metodo verižnega konsolidiranja	29

Slika 4: Primer skupine, ki bo uporabila metodo hkratnega (simultanega) konsolidiranja	30
Slika 5: Metode konsolidiranja glede na status odvisne družbe	31
Slika 6: Obravnava neopredmetenih sredstev v posameznih Mednarodnih standardih računovodskega poročanja.....	42
Slika 7: Pripoznavanje neopredmetenih sredstev v procesu prvega konsolidiranja ..	44
Slika 8: Oblike neopredmetenih sredstev	45
Slika 9: Dobro ime pripoznamo kot neopredmeteno sredstvo, a po vsebini to ni.....	46
Slika 10: Zabilančna evidenca znotraj skupine	74
Slika 11: Definicija vmesnih dobičkov in izgub	77
Slika 12: Strukture skupnega aranžmaja	87
Slika 13: Nastanek odloženih davkov po fazah	94
Slika 14: Odloženi davki v okviru konsolidacije kapitala	98
Slika 15: Odloženi davki pri konsolidaciji terjatev in obveznosti	99
Slika 16: Povezava treh ključnih računovodskih izkazov.....	108
Slika 17: Izsek tabelarično pripravljenih podatkov za osnovna sredstva	157

Seznam kratic

- ZGD – Zakon o gospodarskih družbah
- PSR – Pravila skrbnega računovodenja
- MSRP – Mednarodni standardi računovodskega poročanja
- SRS – Slovenski računovodski standardi
- MSOV – Mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti
- MRS – Mednarodni računovodski standardi
- RNVP – rezerve nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
- NDR - neobvladujoči delež kapitala
- DpIN – dobiček pri izpogajanem nakupu
- A – aktiva
- P – pasiva
- D- debet
- K – kredit
- NDS – neopredmetena osnovna sredstva
- OOS – opredmetena osnovna sredstva
- FN – finančne naložbe
- OK - osnovni kapital
- BD – bilančni dobiček

1 Komu je priročnik namenjen?

Pri svojem delu kot revizorka sem se srečevala z veliko stisko vseh tistih, ki so bili pred dejstvom, da je potrebno prvič sestaviti konsolidirane računovodske izkaze, ali pa so se srečevali s poslovnimi dogodki, ki so se v njihovi skupini zgodili prvič. Prav tako je bil velik izziv pri sestavi konsolidiranih računovodskih izkazov tudi to, da se jih najpogosteje pripravi samo enkrat na leto in si je potrebno vsako leto znova malo osvežiti spomin glede samih postopkov in knjižb. Vedno je bilo eno izmed ključnih vprašanj tudi, kako zabeležiti (dokumentirati) pretekle konsolidacijske knjižbe glede na to, da konsolidacije ne knjižimo v poslovne knjige, kot smo tega vajeni pri vseh ostalih poslovnih dogodkih, ki se zgodijo v posamezni gospodarski družbi znotraj skupine. Konsolidacijo torej začnemo vsako leto znova in moramo vse konsolidacije knjižbe preteklih let, ki so smiselne, ponoviti.

Pred 25 leti, ko sem začela svojo poklicno pot in uporaba računalnika še ni bila tako razširjena, kot je danes, smo konsolidacijo izvajali na velikih polah papirja, kjer smo lahko vse zabeležili. Danes seveda tega ne počnemo več na ta način, je pa lahko pri tem v veliko pomoč Excel ali kak drug podoben tabelarni program. Le redke večje skupine so razvile posebne programe za izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov, pa še te ugotavljajo, da popolnega avtomatizma ni, saj je potrebno nekatere medsebojne poslovne dogodke znotraj skupine vsebinsko ustrezno umestiti in jih program ne prepozna.

Torej kakor koli se organiziramo glede konsolidacije, dejstvo je, da bomo morali vsebino posameznim medsebojnim poslovnim dogodkom še vedno dati sami in jih ustrezno umestiti. In to je razlog, da je nastal učbenik, ki je pred vami. Če ste se našli v zgoraj zapisanem in bi želeli prebrati in spoznati rešitve, ki jih ponujam v tem učbeniku, potem ostanite z nami in vas vabim, da se nam pridružite na našem potovanju po konsolidaciji.

Pa začnimo.