

Pravila skrbnega računovodenja 10 (2016)

KONSOLIDIRANJE

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov za organizacije, ki po zakonu niso zavezane k pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov. Organizacije, ki so zakonsko zavezane izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov, le te izdelajo na podlagi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP). Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo in so povezana predvsem z Uvodom v slovenske računovodske standarde in okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Postopki pri konsolidiranju in računovodska obravnava konsolidiranja

10.1. Za skupino organizacij sestavlja obvladujoča organizacija konsolidirane računovodske izkaze.

10.2. V primeru obvladujoče organizacije in od nje odvisnih organizacij gre za popolno konsolidiranje. Popolno konsolidiranje je združevanje računovodskih izkazov obvladujoče organizacije in od nje odvisnih organizacij od postavke do postavke, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Ker pa je treba skupino predstaviti, kot da gre za eno samo organizacijo, je treba

- izločiti finančne naložbe obvladujoče organizacije v kapital oziroma dolgove odvisnih organizacij in deleže obvladujoče organizacije v kapitalu oziroma dolgovih odvisnih organizacij, pa tudi druge medsebojne finančne naložbe in deleže v kapitalu oziroma dolgovih drugih organizacij v skupini ter v tej zvezi obračunati razlike,
- izločiti medsebojne poslovne terjatve in poslovne dolgove,
- izločiti medsebojne prihodke in odhodke,
- izločiti neiztržene čiste dobičke in čiste izgube, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine,
- ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti ter
- posebej izkazati neobvladujoče deleže v kapitalu, čistem dobičku (izgubi) in celotnem vseobsegajočem donosu.

Za izvedbo popolnega konsolidiranja je treba zagotoviti, da

- so v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih organizacij za podobne poslovne dogodke uporabljene enotne računovodske usmeritve,
- so postavke v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih organizacij enako formalno predstavljene, če niso, pa, da odvisne organizacije sestavijo posebne računovodske izkaze za potrebe konsolidiranja, ki se razlikujejo od njihovih uradnih računovodskih izkazov,

- so posamični računovodski izkazi konsolidiranih organizacij sestavljeni za poslovno leto, ki se konča z istim dnem, če to ni mogoče, pa, da se opravijo preračuni za učinke pomembnih poslovnih dogodkov v odvisnih organizacijah, nastale v vmesnem obdobju, ki ne sme biti daljše od treh mesecev, oziroma da odvisne organizacije sestavijo vmesne posamične računovodske izkaze (velja tudi za pridružene organizacije in skupne podvige),
- je določena metoda prevedbe iz tuje valute, v kateri so predstavljeni posamični računovodski izkazi odvisnih organizacij, v predstavitveno valuto obvladujoče organizacije; to so praviloma pri sredstvih in obveznostih referenčni tečaj Evropske centralne banke (ECB) na dan računovodskih izkazov, pri prihodkih in odhodkih pa povprečni tečaji ECB, ki so veljali ob njihovem nastanku in pri postavkah kapitala tečaji, ki so veljali ob nastanku posameznih postavk kapitala. Tečajne razlike zaradi uporabe različnih tečajev se pripoznajo v rezervah za tečajne razlike in drugem vseobsegajočem donosu.

10.3. Postopek, v katerem se prvič, to je ob vstopu odvisne organizacije v skupino, opravijo konsolidacijski postopki, se imenuje prvo konsolidiranje oziroma poslovna kombinacija (združitve). Prvo konsolidiranje se opravi na datum, ko vpliv obvladujoče organizacije prevlada, in sicer ne samo neposredno, temveč tudi prek odvisnih organizacij. Za obračun prvega konsolidiranja oz. poslovne združitve se uporabi prevzemna metoda, za mikro organizacije pa lahko tudi metoda knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzete organizacije. Več o prvem konsolidiranju oz. poslovnih kombinacijah (združitvah), je potrebno brati v točki B 9. Uvoda v SRS in okvira SRS.

Pri naslednjih konsolidiranjih je treba najprej preveriti spremembe v deležih obvladujoče organizacije v kapitalu odvisnih organizacij. Če se deleži dokupijo, jih je treba konsolidirati prvič, če se prodajo, pa zadnjič in dokončno; preveriti je tudi treba, ali so organizacije še vedno odvisne ali ne več.

Pri vsakem naslednjem konsolidiranju je treba ponoviti prvotne prevedbene popravke in jih dopolniti z novimi, ki spremenijo začetno stanje. Preračunane pozitivne in negativne razlike, ugotovljene pri prvem konsolidiranju, se obravnavajo enako kot sredstva oziroma dolgovi, pri katerih so bile obračunane. Preračunane pozitivne razlike pri amortizirljivih sredstvih se amortizirajo med preostalo dobo koristnosti sredstev, katerim so bile pripisane, pri njihovi trajni oslabitvi pa jih je treba odpisati. Če se sredstva, ki so jim bile pripisane preračunane pozitivne razlike, odtujijo, je treba izločiti tudi preračunane pozitivne razlike, ki so jim bile pripisane med prvim konsolidiranjem, in njihov odpis do trenutka odtujitve. Deleži lastnikov neobvladujočega deleža v kapitalu odvisne organizacije se obračunavajo vsako leto na novo. Če odvisna organizacija posluje z izgubami in te v nekem trenutku presežejo vrednost njenega kapitala, se v skupinski bilanci stanja lahko pojavi negativen kapital lastnikov neobvladujočega deleža. Za začetno merjenje neobvladujočega deleža veljata dve možnosti in sicer merjenje po pošteni vrednosti ali merjenje po proporcionalnem deležu neobvladujočega deleža v vrednosti čistih sredstev (ta možnost je za vsak posel posebej). Naknadne spremembe oz. posli z neobvladujočimi deleži, kjer ne gre za izgubo obvladovanja, se obračunajo kot posli v okviru kapitala (dobički in izgube se ne pripoznajo). Pri delni odtujitvi naložbe v odvisno organizacijo, ki privede do izgube obvladovanja, se preostali delež ponovno izmeri na podlagi poštene vrednosti. Morebitna razlika med pošteno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo predstavlja dobiček ali izgubo pri odtujitvi, ki se pripozna v poslovnem izidu, za preostali delež v naložbi pa se ustrezno uporablja SRS 3. Kadar je obvladujoča organizacija ali od nje odvisna organizacija naložbenica v pridruženo organizacijo, se v konsolidiranih računovodskih izkazih naložba v pridruženo organizacijo obračuna z uporabo kapitalske metode.

10.4. Po kapitalški metodi se finančna naložba najprej evidentira po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna naložbenikov delež v dobičku ali izgubi organizacije, v kateri ima naložbenik pomemben vpliv, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Znesek, dobljen iz razdelitve čistega dobička organizacije, v kateri ima naložbenik pomemben vpliv, zmanjšuje knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Preračuni knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebni, če se spremeni naložbenikov sorazmerni delež v kapitalu druge organizacije, a te spremembe niso vključene v izkaz poslovnega izida. Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, finančnih naložb in tečajnih razlik. Tudi za pridružene organizacije pri uporabi kapitalške metode velja, da so v posamičnih računovodskih izkazih pridruženih organizacij za podobne poslovne dogodke uporabljene enotne računovodske usmeritve, sicer so potrebne pri uporabi kapitalške metode konsolidacijske prilagoditve.

10.5. Kadar je obvladujoča organizacija ali od nje odvisna organizacija naložbenica v skupnih podvigih, se v skupinskih računovodskih izkazih naložba v skupne podvige obračuna po kapitalški metodi. Ko gre za naložbe v skupne dogovore, ki so opredeljeni kot skupna dejavnost, se sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki v konsolidiranih računovodskih izkazih pripoznajo, kot je to določeno v točki B. 8. Uvoda v SRS in okvira SRS.

10.6. V primeru izgube pomembnega vpliva ali skupnega podviga se naložba ponovno izmeri po poštenu vrednosti, dobiček ali izguba se pripozna v izkazu poslovnega izida, preostanek naložbe pa se izmeri v skladu s SRS 3.

10.7. Za morebitne slabitve sredstev odvisnih organizacij ter naložb v pridružene organizacije ter skupne podvige se uporablja SRS 3.

10.8. Kadar so odvisne organizacije namenjene prodaji, se sredstva in obveznosti vrednotijo v skladu s SRS, ki obravnavajo to področje. V primeru, da gre za pridruženo organizacijo ali skupni podvig se vrednoti naložba v skladu s SRS, ki obravnavajo to področje.

b) Razkritja

10.9. Določbe o razkritjih v posamičnih računovodskih izkazih veljajo smiselno v enakem obsegu tudi za konsolidirane računovodske izkaze. Cilj razkritij v konsolidiranih računovodskih izkazih je uporabniku omogočiti ovrednotenje:

- narave vlaganja in tveganj povezanih z naložbami v odvisne organizacije, pridružene organizacije in skupne podvige, ter
- učinkov takšnih naložb na konsolidirano bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz denarnih tokov.

10.10. V konsolidiranih računovodskih izkazih je potrebno glede vpliva razkriti vsaj naslednje zadeve:

- razloge, zakaj v določeni organizaciji obstaja prevladujoč ali pomemben vpliv ali gre za skupen podvig,
- razloge, zakaj kljub obstoju več kot 50% glasovalnih pravic, prevladujoč vpliv ne obstaja,
- razloge, zakaj prevladujoč vpliv obstaja, kljub obstoju manj kot 50% glasovalnih pravic,
- razloge, zakaj kljub obstoju več kot 20% glasovalnih pravic, pomemben vpliv ne obstaja,
- razloge, zakaj pomemben vpliv obstaja, kljub obstoju manj kot 20% glasovalnih pravic,

10.11. V konsolidiranih računovodskih izkazih je potrebno glede odvisnih organizacij razkriti vsaj naslednje zadeve:

- ime odvisne organizacije,
- naravo poslovanja odvisne organizacije,
- neobvladujoče deleže,
- delež v dobičku oziroma izgubi lastnikov neobvladujočega deleža,
- izplačane dividende lastnikom neobvladujočega deleža,
- skupno višino neobvladujočega deleža na dan poročanja,
- finančne informacije (sredstva, obveznosti, prihodki, odhodki, poslovni izid) odvisnih organizacij pred izločitvami internih razmerij,
- morebitne omejitve pri izvrševanju prevladujočega vpliva v odvisnih organizacijah,
- spremembe v obdobju poročanja v deležu odvisne organizacije, ki ne pomeni izgube prevladujočega vpliva,
- spremembe v obdobju poročanja v deležu odvisne organizacije, ki pomeni izgubo prevladujočega vpliva.
- morebitne razlike in razloge v datumih poročanja posameznih odvisnih organizacij znotraj skupine.

10.12. V konsolidiranih računovodskih izkazih je potrebno glede pridruženih organizacij in skupnih podvigov razkriti vsaj naslednje zadeve:

- ime pridružene organizacije oziroma skupnega podviga,
- naravo poslovanja pridružene organizacije oziroma skupnega podviga,
- deleže lastništva v pridruženi organizaciji oziroma skupnem podvigu,
- izplačane dividende pridruženih organizacij in skupnih podvigov,
- pošteno vrednost pridruženih organizacij in skupnih podvigov, če obstaja,
- pomembne finančne informacije (sredstva, obveznosti, prihodki, odhodki, poslovni izid) za pridružene organizacije in skupne podvige.
- razkritje glede uporabe kapitalne metode (nabavna vrednost, pripis dobička in drugega vseobsegajočega donosa),
- morebitne omejitve pri izvrševanju pomembnega vpliva v pridruženih organizacijah oziroma omejitve pri izvrševanju skupnega obvladovanja pri skupnih podvigih,
- morebitne razlike in razloge v datumih poročanja posameznih pridruženih organizacij in skupnih podvigov znotraj skupine.

10.13. V PSR 10.10. so 10.12. navedenih razkritja veljajo za pomembne zadeve. Poleg naštetih razkritij je pri razkrivanju potrebno upoštevati še vsa ostala razkritja, v kolikor so pomembna za uporabnika konsolidiranih računovodskih izkazov.

C. Opredelitve ključnih pojmov

10.14. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izkazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

- a) **Skupina organizacij** je gospodarska enota, ne pa tudi pravna enota, ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V konsolidiranih računovodskih izkazih je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo organizacijo. Konsolidirani računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi posamičnih računovodskih izkazov organizacij v skupini z ustreznimi konsolidacijskimi popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih organizacij v skupini. Skupino sestavljajo:
- obvladujoča organizacija,
 - organizacije, odvisne od nje zaradi deleža v kapitalu,
 - organizacije, odvisne od nje zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.
- b) **Odvisna organizacija** je organizacija, ki jo obvladuje druga obvladujoča organizacija.
- c) **Pridružena organizacija** je organizacija, v kateri ima naložbenik pomemben vpliv in ki ni niti odvisna organizacija niti naložbenikov skupni podvig.
- č) **Skupni podvig** je skupni dogovor, praviloma organizacije, ki jo ustanovi več sopodvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu), ki imajo pravico do čistih sredstev skupnega podviga. Sopodvižniki na podlagi pogodbenega sporazuma skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšne organizacije.

Č. Pojasnila

10.15. Obvladujoča organizacija obvladuje odvisno organizacijo, če je izpostavljena spremenljivemu donosu v odvisni organizaciji ali ima iz svoje udeležbe v tej organizaciji pravice do spremenljivega donosa ter lahko s svojim vplivom, ki ga ima nad to organizacijo, vpliva na donos. Obvladujoča organizacija ima vpliv nad odvisno organizacijo, če lahko na podlagi obstoječih pravic trenutno usmerja pomembne dejavnosti te organizacije, tj. dejavnosti, ki bistveno vplivajo na donos te organizacije.

10.16. Če ima naložbenik neposredno ali posredno, prek odvisnih organizacij, 20% ali več glasovalnih pravic v organizaciji, v katero investira, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da takega vpliva nima. Velja tudi obratno: če ima naložbenik neposredno ali posredno, prek odvisnih organizacij, manj kot 20% glasovalnih pravic v organizaciji, v katero investira, velja predpostavka, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Dokaz za naložbenikov pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev: a) zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem odločevalnem organu organizacije, v katero investira; b) sodelovanje pri odločanju; c) bistveni posli med naložbenikom in organizacijo, v katero investira; č) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja in/ali d) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

10.17. Ta PSR 10 je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxxx 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2016, preostale organizacije pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati točko 13 Uvoda v SRS (2006).

