Mateja Vrankar*

KONSOLIDACIJA (USKUPINJENJE) V LUČI NOVE ZAKONODAJE

Consolidation and the New Legislation

POVZETEK ● *Novela Zakona o gospodarskih družbah in prenovljeni slovenski računovodski standardi (SRS) prinašajo na področje konsolidacije vrsto sprememb. Medtem ko zakon podaja temeljni okvir za izdelavo konsolidiranega letnega poročila, prenovljeni SRS podrobno določajo vsebino in način izvedbe konsolidiranja. Razširjena je opredelitev skupine, natančno so navedene metode in postopki konsolidiranja, razširjena pa so tudi določila glede razkritij, ki morajo biti del konsolidiranega letnega poročila. S tem se bistveno povečuje informacijska vrednost za uporabnike konsolidiranih letnih poročil.*

Ključne besede ● *konsolidiranje, uskupinjenje, konsolidirano letno poročilo, konsolidirani računovodski izkazi, skupina, revidiranje, popolno konsolidiranje, kapitalska metoda, sorazmerno konsolidiranje, razmejevanje davka od dobička.*

1. UVOD

Sprejem novele Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-F ali zakon) ter prenovljeni Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) prinašajo na področje izdelave in revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov vrsto sprememb. Gre za spremembe vsebinske kakor tudi oblikovne narave. V tem prispevku bom predstavila glavne novosti, s katerimi se bomo srečali pri izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov za poslovno leto, ki se bo pričelo s 1.1.2002 ali kasneje. Predstavila bom tudi spremenjene zahteve po revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov.

* univ.dipl.ekon.; pooblaščena revizorka; Confidas d.o.o., Ljubljana.

2. RAZMERJE MED ZGD-F IN PRENOVLJENIMI SRS

ZGD-F predstavlja osnovni okvir za konsolidiranje, SRS pa podajajo podrobnejša določila o vsebini in načinu izvedbe konsolidiranja.

Vsa zakonska določila glede konsolidiranja so združena v 53. členu, katerega naslov je Konsolidirano letno poročilo. Ta člen natančno opredeljuje:

- kdo mora izdelati konsolidirano letno poročilo,
- kriterije za določanje nadrejenih oziroma podrejenih družb,
- vsebino konsolidiranega letnega poročila,
- družbe, ki jih ni potrebno vključiti v konsolidacijo.

Hkrati tudi določa vprašanja oziroma primere, ki jih naj podrobneje urejajo SRS.

Prenovljeni SRS v uvodu v točki 9. Uskupinjenje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih določajo:

- kdo sestavlja skupino podjetij,
- katera podjetja so izključena iz konsolidiranja,
- kdaj obvladujočemu podjetju ni potrebno sestavljati konsolidiranih računovodskih izkazov,
- metode uskupinjevanja,
- vsebino razkritij v skupinskih računovodskih izkazih.

V okviru posameznih standardov so v posebnem poglavju podrobno določene posebnosti vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij.

Ko prvič prebiramo in primerjamo določila zakona in prenovljenih SRS lahko dobimo vtis, da vsebinsko niso usklajena. Menim da gre to pripisati zlasti uporabi različnih izrazov za vsebinsko enake ali podobne pojme. Po natančnejši proučitvi ugotovimo, da je vsebina zakona in prenovljenih SRS (razen morda določil o tem, katerih družb ni potrebno vključiti v konsolidacijo) med seboj vsebinsko konsistentno povezana.

Medtem ko zakon uporablja pojem konsolidacija, prenovljeni SRS uporabljajo pojem uskupinjenje. Zakon govori o nadrejenih in podrejenih družbah, prenovljeni SRS pa o obvladujočem podjetju ter o odvisnih, pridruženih in skupaj obvladovanih podjetjih. Obvladujoče podjetje vsebinsko ustreza nadrejeni družbi, odvisna, pridružena in skupaj obvladovana podjetja pa predstavljajo podrejene družbe.

3. VSEBINA KONSOLIDIRANEGA LETNEGA POROČILA

Zakon določa, da konsolidirano letno poročilo kot celoto tvorijo:

- konsolidirana bilanca stanja,
- konsolidiran izkaz poslovnega izida,
- priloge h konsolidiranim izkazom,
- konsolidirani izkaz gibanja kapitala,
- konsolidiran izkaz finančnega izida,
- poslovno poročilo družb, ki so vključene v konsolidacijo.

Menim, da je glede prilog h konsolidiranim računovodskim izkazom treba smiselno upoštevati 65. člen zakona, ki opredeljuje vsebino prilog k izkazom, vključiti pa je potrebno tudi opis metod, ki so bile uporabljene pri izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov.

Poslovno poročilo družb, ki so vključene v konsolidacijo mora v skladu s 66. členom zakona podajati najmanj pošten prikaz razvoja poslovanja in položaja skupine ter prikazati tudi:

- pomembne poslovne dogodke, ki so nastopili po koncu poslovnega leta,
- pričakovani razvoj družb v skupini,
- aktivnosti družb v skupini na področju raziskav in razvoja,
- podružnice družb v skupini.
- Aktivnosti podružnic družb v tujini.

Prenovljeni SRS v uvodu določajo, da vse določbe o razkritjih v posamičnih računovodskih izkazih veljajo smiselno v enakem obsegu tudi za skupinske računovodske izkaze.

4. KDO SESTAVLJA KONSOLIDIRANO LETNO POROČILO

Po zakonu izdeluje konsolidirano letno poročilo družba s sedežem v Republiki Sloveniji, ki je nadrejena družba eni ali več družbam s sedežem v Republiki Sloveniji ali izven nje (podrejene družbe) če so organizirane kot kapitalske družbe oziroma v drugi istovrstni pravnoorganizacijski obliki po pravu države sedeža družbe.

Zakon nalaga SRS, da določijo primere, v katerih nadrejena družba ni dolžna izdelati konsolidiranega letnega poročila. Na podlagi tega prenovljeni SRS opredeljujejo dva primera, ko izdelava konsolidiranega letnega poročila ni obvezna:

- Obvladujočemu podjetju, ki je samo odvisno podjetje, ni treba sestavljati skupinskih računovodskih izkazov, če pridobi privolitev manjšinskih lastnikov kapitala; mora pa pojasniti razloge, iz katerih jih ni sestavilo, skupaj s podlagami, na katerih so zasnovani računovodski izkazi odvisnih podjetij v njihovih ločenih računovodskih izkazih.
- Obvladujočemu podjetju, ki skupaj z odvisnimi podjetji, ki sestavljajo celoto, v seštevku zbirno ne dosega zakonsko določenih pogojev za razvrstitev med srednja podjetja, ni treba sestavljati skupinskih računovodskih izkazov; mora pa razkriti zakonsko določene informacije in podatke o podjetjih v skupini.

5. OPREDELITEV SKUPINE

Po zakonu tvorijo skupino nadrejena družba ter bodisi ena ali več podrejenih družb, organiziranih kot kapitalske družbe oziroma v drugi istovrstni pravnoorganizacijski obliki po pravu države sedeža družbe.

Družba je nadrejena drugi družbi (podrejeni družbi):

- če ima večino glasovalnih pravic v drugi družbi, ali
- če ima pravico imenovati oziroma odpoklicati večino članov uprave ali nadzornega sveta druge družbe, ali
- če ima pravico izvrševati prevladujoč vpliv nad drugo družbo na podlagi podjetniške pogodbe oziroma na podlagi drugega pravnega temelja, ali

- če ima v drugi družbi najmanj 20% glasovalnih pravic in je bila večina članov uprave ali nadzornega sveta te družbe, ki so opravljali to funkcijo v preteklem poslovnem letu in jo še opravljajo takrat, ko je treba izdelati konsolidirana poročila, imenovana izključno zaradi izvrševanja glasovalnih pravic nadrejene družbe, ali
- če je delničar oziroma družbenik v drugi družbi in če na podlagi dogovora z drugim delničarjem oziroma družbenikom te družbe nadzoruje večino glasovalnih pravic v tej družbi, ali
- če je udeležena v kapitalu druge družbe z najmanj 20% in bodisi dejansko izvršuje prevladujoč vpliv v tej družbi, bodisi sta obe s to družbo podrejeni enotnemu vodenju druge nadrejene družbe.

Zgoraj naštetim pravicam nadrejene družbe se prištejejo tudi glasovalne pravice oziroma pravice imenovanja in odpoklica, ki jih ima druga družba, ki je podrejena nadrejeni družbi in navedene pravice oseb, ki delujejo za račun nadrejene družbe.

Prenovljeni SRS uporabljajo drugačne izraze in sicer po njih skupino sestavljajo:

- obvladujoče podjetje,
- podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu,
- podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov,
- pridružena podjetja, v katerih ima pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv,
- podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Prenovljeni SRS bolj ohlapno opredeljujejo merila za vključitev v skupino kot zakon. Temeljijo predvsem na strokovnih računovodskih izhodiščih v skladu s katerimi se podjetja vključujejo v konsolidiranje glede na velikost vpliva, ki ga obvladujoče podjetje lahko uresničuje v drugem podjetju.

Menim, da opredelitev skupine po SRS vsebinsko sovpada z zakonsko opredelitvijo, s tem da zakon podaja mejo 20% glasovalnih pravic kot tisto, nad katero se predpostavlja pomemben vpliv na drugo podjetje.

Glede primerov, ko neke podrejene družbe oziroma odvisnega podjetja ni potrebno ali dopustno vključiti v konsolidacijo se zakon in prenovljeni SRS nekoliko razlikujejo.

Zakon dopušča možnost, da se v konsolidacijo ne vključi ene ali več podrejenih družbe, če to ni pomembno za resničen in pošten prikaz finančnega položaja in poslovnega izida skupine.

Prenovljeni SRS te možnosti ne omenjajo, določajo le, katera odvisna podjetja se ne vključijo v konsolidacijo in sicer:

- odvisna podjetja, ki jih namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker jih ima v svoji lasti zgolj z namenom, da jih bo v bližnji prihodnosti odtujilo,
- odvisna podjetja, poslujoča v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njihovo zmožnost, da bi svoja sredstva prenesla na obvladujoče podjetje.

Z možnostjo izpustitve nepomembnih družb iz konsolidiranja se približujemo praksi v drugih evropskih državah. Prednost je lahko v nižjih stroških konsolidiranja, slabost pa v tem, da je presojanje o pomembnosti vedno povezano s subjektivnimi ocenami, ki so lahko precej različne v očeh lastnikov, upnikov, izdelovalcev konsolidiranih izkazov in pa revizorjev.

6. NOVOSTI GLEDE METOD IN POSTOPKOV KONSOLIDIRANJA

Ena glavnih značilnosti prenovljenih SRS je, da natančno opredeljujejo konsolidiranje; podrobno navajajo metode konsolidiranja in postopke pri posameznih metodah.

Do sedaj so po SRS skupino sestavljala le obvladujoče podjetje in odvisna podjetja tako da smo poznali le popolno uskupinjevanje. Vključevanje v skupino tudi pridruženih podjetij in skupaj obvladovanih podjetij pa prinaša tudi nove metode konsolidiranja oziroma obračunavanja teh podjetij v skupinskih računovodskih izkazih. Po novem se pridružena podjetja v skupinskih računovodskih izkazih upoštevajo po kapitalski metodi, skupaj obvladovana podjetja pa se upoštevajo po metodi sorazmernega konsolidiranja ali po kapitalski metodi.

6.1. Popolno konsolidiranje

Popolno konsolidiranje se uporablja za konsolidiranje obvladujočega in od njega odvisnih podjetij in je edino konsolidiranje, ki smo ga poznali do sedaj. Metoda ni bila natančno določena, tako da je bilo potrebno pri praktičnem delu izhajati iz strokovne literature ali podrobnejših določil Mednarodnih računovodskih standardov (MRS) in 7. smernice EU. Prenovljeni SRS natančno opredeljujejo metodo popolnega konsolidiranja.

Najprej so našteti postopki, ki so potrebni, da se skupino predstavi, kot da gre za eno samo podjetje:

- konsolidiranje kapitala (izločitev finančne naložbe obvladujočega podjetja v kapital odvisnega podjetja in sorazmernega kapitala odvisnega podjetja ter obračun razlike),
- izločitev medsebojnih terjatev in dolgov,
- izločitev medsebojnih prihodkov in odhodkov,
- izločitev neiztrženih čistih dobičkov in čistih izgub, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine,
- izkazovanje manjšinskih deležev v kapitalu in v čistem dobičku,
- ponoven obračun davkov in njihova časovna razmejitev.

Prvih pet postopkov konsolidiranja smo poznali že do sedaj. Zadnji, to je ponoven obračun davkov in njihova časovna razmejitev je v Sloveniji novost, po MRS in 7. smernici EU pa je to sestavni del konsolidiranja. Z uvedbo razmejevanja davkov smo tako odstranili eno pomembnih razlik v primerjavi z MRS.

Prenovljeni SRS podajajo natančen opis postopka konsolidiranja kapitala, tako prvega kot naslednjih konsolidiranj. Določena je uporaba nakupne metode in sicer metode knjigovodske vrednosti. Ta metoda določa, da je treba izločiti finančno naložbo obvladujočega podjetja ter sorazmerni kapital odvisnega podjetja ter razliko med njima v konsolidirani bilanci stanja pripoznati kot popravek razpoznavnih sredstev in dolgov oziroma kot dobro ali slabo ime. Preračunane pozitivne in negativne razlike, ki se nanašajo na razpoznavna sredstva in dolgove se upoštevajo samo do velikosti deleža obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega podjetja.

Novost je, da lahko uskupinjevalno dobro ime amortiziramo najpozneje v petih letih, v kolikor ni utemeljitve za amortiziranje v daljšem obdobju, ki pa ne sme presegati dvajset let. Prav tako je treba slabo ime všteti med poslovne prihodke v konsolidiranem izkazu poslovnega izida v petih letih, razen če obstaja utemeljitev za podaljšanje tega obdobja, ki pa ne sme presegati dvajset let.

6.1.1. Razmejevanje davka iz dobička

Zamisel o razmejevanju davka iz dobička izvira iz dejstva, da se dobiček, ugotovljen po davčni zakonodaji, mnogokrat razlikuje od dobička ugotovljenega na podlagi računovodskih načel in standardov[1]. Posledica je, da čisti dobiček, izkazan v računovodskih izkazih, ni v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, ugotovljenim po računovodskih načelih in

[1] Vrankar, 1995, str. 101

standardih. Namen razmejitve davkov je odpraviti to razliko in uveljaviti načelo medobdobnega razporejanja davka (angl. interperiod tax allocation). Po tem načelu se stroški za davek, izkazani v računovodskih izkazih, računajo na podlagi poslovnih računovodskih izkazov, in ne na podlagi davčnih računovodskih izkazov. Če je poslovni dobiček v poslovnem letu višji od davčnega, je treba prihodnje davčne obremenitve predvideti v obliki rezervacij za davke. Če je poslovni dobiček manjši od davčnega, nastane z vidika podjetja terjatev do davčne uprave, ki je utemeljena s prihodnjimi zmanjšanji davčne obremenitve v primerjavi s poslovnim dobičkom.

Zgolj razlike med poslovnim in davčnim dobičkom pa še niso zadosten pogoj za oblikovanje terjatev ali obveznosti za davke. Pogoj za njihovo oblikovanje je, da se bodo te razlike v prihodnjih obdobjih preobrnile in izenačile, oziroma, povedano drugače, da bo višina celotne davčne obremenitve v opazovanem obdobju nespremenjena, vendar pa v poslovnih in davčnih računovodskih izkazih posameznih poslovnih let časovno različno razporejena.

Iz te razlage sledi, da se razmejitev davkov obračunava samo za začasne razlike v davčni obremenitvi med poslovnimi in davčnimi računovodskimi izkazi, torej za tiste, ki se v opredeljivem obdobju izenačijo.

Začasne razlike v davčni obremenitvi, ki se pojavljajo pri konsolidiranju, so glede na svoj izvor lahko:

- začasne razlike, ki izvirajo iz razlik med uradnimi računovodskimi izkazi odvisnega podjetja in njegovimi računovodskimi izkazi, prilagojenimi na računovodske predpise obvladujočega podjetja;
- začasne razlike, ki izvirajo iz konsolidacijskih postopkov.

Za obračun razmejenih davkov, ki izvirajo iz prvih razlik se običajno uporabljajo davčne stopnje, veljavne za posamezno podjetje, za obračunavanje razmejenih davkov, ki izvirajo iz konsolidacijskih postopkov pa se najpogosteje uporablja povprečna stopnja davka iz dobička v skupini.

6.2. Kapitalska metoda

Kapitalska metoda se uporablja pri upoštevanju pridruženih podjetij v konsolidiranih računovodskih izkazih. Ko govorimo o kapitalski metodi v povezavi s konsolidiranjem, ne gre za konsolidiranje v pravem pomenu besede, saj se v konsolidirane računovodske izkaze ne vključujejo posamezna sredstva in obveznosti pridruženih podjetij, temveč se delež obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega podjetja vsako leto na novo ovrednoti in izkaže v samostojni bilančni postavki. Zaradi tega se metoda pogosto označuje kot metoda enovrstične konsolidacije (angl. one-line consolidation) oziroma kot posebna metoda vrednotenja, in ne konsolidacije.

Ob prvem konsolidiranju pridruženega podjetja je treba ugotoviti morebitno razliko med nabavno vrednostjo deleža in sorazmernim delom poštene vrednosti čistega razpoznavnega premoženja pridruženega podjetja. Ta razlika so pozitivne ali negativne razlike pri razpoznavnih sredstvih ter dobro ali slabo ime.

Podobno kot pri nakupni metodi popolnega konsolidiranja moramo v naslednjih letih gibanje razlike ustrezno obračunavati. Za obračunavanje moramo voditi posebno evidenco. Obračunavanje vrednosti naložbe lahko prikažemo takole:

+ nabavna vrednost oziroma vrednost deleža na začetku leta

+ sorazmerni dobiček poslovnega leta

- sorazmerna izguba poslovnega leta

- prejeta izplačila dobička

- amortizacija pozitivnih razlik, ki so pripisane posameznim sredstvom

+ sprostitev slabega imena

= vrednost deleža na koncu leta.

Če postane pri nadaljnjem obračunavanju vrednost deleža negativna, se v literaturi priporoča, da se v konsolidiranih računovodskih izkazih izkazuje po vrednosti 0, ki se poveča šele takrat, ko prihodnji dobički pokrijejo neobračunane izgube.

6.3. Sorazmerno konsolidiranje

Sorazmerno uskupinjevanje se uporablja za konsolidiranje podjetij, ki jih obvladujoče podjetje obvladuje skupaj z nekom drugim. Postopki pri sorazmernem konsolidiranju so smiseno enaki postopkom pri popolnem konsolidiranju, le da se vsa sredstva in dolgovi ter prihodki in odhodki zajemajo samo do velikosti sorazmernega deleža, ki pripada obvladujočemu podjetju.

7. SPREMEMBE PRI REVIDIRANJU

ZGD-F tudi v povezavi s konsolidiranjem (enako kot velja za posamezne računovodske izkaze) določa, da mora revizor pregledati konsolidirano letno poročilo in ne, kot je bila praksa do sedaj, le konsolidirane računovodske izkaze. Revizor bo moral v prihodnje pregledati tudi priloge h konsolidiranim izkazom ter konsolidirano poslovno poročilo, in sicer v obsegu, potrebnem da

bo preveril, ali je njihova vsebina v skladu z drugimi sestavinami računovodskih izkazov. Menim, da se bo s tem obseg dela pri revidiranju močno povečal, saj bo moral revizor preveriti precej več razkritij v povezavi z računovodskimi izkazi in poslovanjem družb v skupini, da bo lahko podal svoje mnenje o celotnem konsolidiranem letnem poročilu.

Novost ZGD-F je krajši rok izdelave in revidiranja konsolidiranih letnih poročil, saj morajo biti ti revidirani v šestih mesecih po koncu poslovnega leta.

Prejšnji ZGD je določal, da je potrebno revidirati računovodske izkaze vseh povezanih družb. Za povezane družbe so se štele med drugim obvladujoče in odvisne družbe iz česar je sledilo, da je bilo obvezno revidirati računovodske izkaze vseh podjetij v skupini, ne glede na njihovo velikost in pomen za skupino. Novela zakona je izpustila obvezo po revidiranju povezanih družb in vsebuje le zahtevo po revidiranju konsolidiranega letnega poročila. Iz tega izhaja, da ni več nujno potrebno revidirati računovodske izkaze prav vsake družbe v skupini. Glede na velikost posamezne družbe in njeno pomembnost za celo skupino bo morda zadoščalo, da se opravi le preiskovanje (limited review) njenih računovodskih izkazov ali občasna revizija.

8. ZAKLJUČEK

Zaradi natančnih zakonskih določil ter zelo podrobno opredeljenih izhodišč, metod in postopkov konsolidiranja v prenovljenih SRS bo po mojem mnenju v prihodnje konsolidiranje lahko potekalo brez vrste vprašanj, s katerimi smo se srečali ob samem pričetku izdelave konsolidiranih računovodskih izkazov.

Menim, da je za lastnike, upnike, potencialne investitorje in drugo strokovno javnost zelo dobrodošla novost, da je za skupine družb potrebno izdelati tudi konsolidirana letna poročila in ne le konsolidirane računovodske izkaze. Uporabna vrednost konsolidiranih letnih poročil bo bistvena večja od sedaj razpoložljivih podatkov o poslovanju skupin tudi zaradi dejstva, da bodo njihova letna poročila morala vsebovati prav vsa razkritja, ki so predpisana za posamične računovodske izkaze.

9. VIRI IN LITERATURA

1. Zakon o gospodarskih družbah (vključno z novelo ZGD-F) / Uvodna pojasnila Marijan Kocbek, GV Založba, Ljubljana, 2001

2. Prenovljeni slovenski računovodski standardi, stanje 22.9.2001, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2001
3. VRANKAR Mateja, Izdelovanje konsolidiranih računovodskih izkazov – postopki in zgledi, Gradivo za metodiko revidiranja, Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 1995

SUMMARY ● *The new Companies' Act and the revised Slovene Accounting Standards (SAS) bring a number of changes to consolidation. While the law represents the basis for preparation of consolidated annual reports, the SAS determine, in detail, the contents and methods for preparing consolidated accounts. The definition of the group is extended, as well are the disclosures, which must form an integral part of the consolidated annual report. As a result, the information value of consolidated annual reports will increase considerably.*

Key words ● *consolidation, consolidated annual report, consolidated financial statements, group, auditing, full consolidation, equity method, proportional consolidation, deferred taxes.*