

# A konszolidáció folyamata az IFRS konszolidált beszámolót készítő vállalkozások esetében

## Consolidation Process in The Case of the IFRS Reporting Entities

I. DÉKÁN TAMÁSNÉ ORBÁN

Debreceni Egyetem, Gazdaságtudományi Kar, Számviteli és Pénzügyi Intézet, orban.ildiko@econ.unideb.hu

### Bevezetés

A XXI. században a globalizáció és a szabad tőkeáramlás idején egyre nagyobb a nemzetközi igény egy egységes számviteli rendszer iránt, amelynek megteremtése segítheti a befektetőket döntéseik megalapozásában. Az egységes számviteli rendszerhez történő elmozdulást napjainkban a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (International Financial Reporting Standards, továbbiakban IFRS) elterjedése segíti, melynek alkalmazása az 1606/2002 EK rendelet alapján minden európai tőzsdén jegyzett vállalatnak kötelező a konszolidált beszámolók összeállítása során, illetve világviszonylatban egyre több ország engedi meg, hogy a vállalkozások egyedi beszámolóikat is a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok alapján készítsék el. Az IFRS rendszerének elsődleges célja, hogy a befektetőknek hasznos és megbízható információt nyújtson üzleti kockázatuk csökkentése érdekében, elsősorban a különböző országokban lévő cégek beszámolóinak egységes értelmezése, az adatok összehasonlíthatóságának megteremtése révén. Az IFRS alapján készült beszámolók azonban nem csak a befektetők számára tartalmaznak fontos információkat, ezen kimutatásokból egyéb érintettek, többek között a menedzserek, hitelezők, dolgozók, szállítók, vevők, az egyes nemzetek minisztériumai, valamint a hozzájuk tartozó intézmények is tájékozódhatnak. Ezen személyek, vállalkozások, szervezetek számára a rendelkezésre álló adatok esetlegesen további elemzések, vizsgálódások, döntéseik megalapozásának alapjául szolgálnak, ezért kiemelten fontos, hogy ezen információ hiteles képet biztosítsanak a vállalkozásról. (Zéman et al, 2016)

Napjainkban az Európai Unióban egyértelműen megfigyelhető az IFRS szerepének növekedése. Ebből adódóan az elmúlt években hazánk is lépéseket tett a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok elterjesztése érdekében. A 2016-os üzleti évtől kezdődően bizonyos vállalkozási kör számára megnyílt a lehetőség, hogy egyedi beszámolójukat IFRS alapon készítsék el. Fenti események miatt az elmúlt időszakban az egyedi beszámolók IFRS alapú elkészítése és annak feltételrendszere, folyamata és adóhatása volt az érdeklődés és a szakcikkek fókuszában. Az Európai Unió tagállamainak tőzsdéin jegyzett társaságok már 2005 óta IFRS alapon készítik konszolidált beszámolóikat. Ahogy azonban az egyedi IFRS beszámolót készítők köre bővül, úgy várhatóan egyre nagyobb kör fog IFRS alapon

konzolidált beszámolót is készíteni. E tendencia miatt újra az érdeklődés homlokterébe kerülhet az IFRS konszolidáció módszertana is.

## A konszolidált beszámoló

Az összevont (konszolidált) beszámoló a vállalatkonzernbe tartozó vállalkozások együttes vagyoni, pénzügyi és jövedelmi viszonyait tükröző dokumentum, amit konzern-beszámolónak is neveznek. Az egyedi beszámolók összevonásával keletkezett halmazódások kiszűrését nevezzük konszolidálásnak (Kozma, 2002).

Az IFRS rendszert elfogadó országok, illetve szerveződések, így többek között az Európai Unió is, megkövetelik a gazdálkodó szervezetektől, hogy konszolidált pénzügyi kimutatásaikat IFRS alapon készítsék. A konszolidáció folyamatának első lépése a vállalatcsoporton belüli kontroll meghatározása, a befektető anyavállalatnak kell konszolidálnia valamennyi alárendelt, kontrollált egységet és az egész csoportra vonatkozóan úgy kell elkészítenie a pénzügyi kimutatásokat, mintha az egyetlen gazdasági egységet jelentene. (Gluzova, 2015)

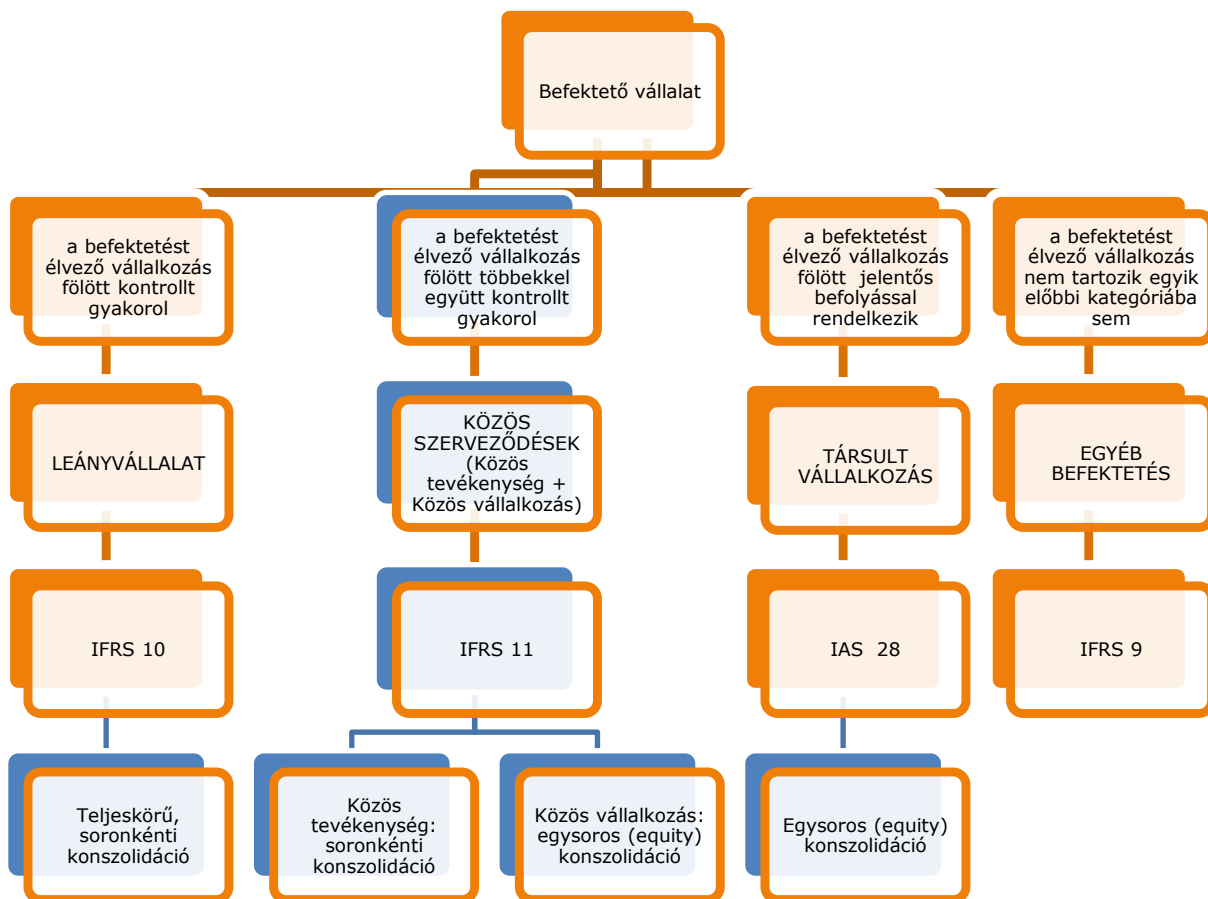
A nemzetközi szabályozásban a konszolidáláshoz elsősorban az IFRS 10 és az IFRS 3 standard nyújt segítséget (társult vállalkozások esetében IAS28, közös szerveződések esetében IFRS 11, ahogy az az 1. ábrán látszik). Az IFRS-ek szerint készített konszolidált beszámolóval kapcsolatos fogalmi keretet az IFRS 10 - Consolidated Financial Statements, Konszolidált pénzügyi kimutatások (továbbiakban: IFRS 10) nevű standard határozza meg, abban az esetben, ha a konszolidált beszámolót készítő vállalkozás leányvállalatnak minősülő befektetésekkel rendelkezik. Az IFRS 10 standard magában foglalja a következő kulcsfogalmakat, melyek elengedhetetlenek a standard helyes alkalmazásához: konszolidált beszámoló, anyavállalat, leányvállalat, ellenőrzés és kontroll, irányítás, jogosultság és kitettség, valamint a tényleges képesség fogalma. (Rózsa, 2015.)

Konszolidált beszámolónak nevezzük azt a beszámolót, amely az anyavállalat és annak leányvállalatainak eszközeit, kötelezettségeit, tőkéjét, bevételeit, ráfordításait és pénzáramait úgy jeleníti meg, mintha az egyetlen gazdasági egység lennének. Anyavállalatnak tekinthető az a vállalat, amely egy vagy több vállalat felett ellenőrzést gyakorol, leányvállalatról pedig abban az esetben van szó, amikor egy vállalat azt az ellenőrzése alatt tartja. Az IFRS 10 standard szerint akkor beszélhetünk ellenőrzésről, azaz kontrollról, ha az irányítás, a jogosultság és kitettség, valamint a tényleges képesség fogalma egyaránt teljesülnek. Az irányítás által egy vállalat meglévő képessége révén befolyásolni tudja egy másik vállalat működését és ezáltal a vállalat által termelt hasznot is módosítani tudja. A jogosultság és kitettség a vállalat által termelt haszonra vonatkozik, ugyanis a befektetőnek joga van az irányítása alatt álló vállalat által termelt haszon megszerzésére és kötelezettsége van a működésével járó kockázati terhek viselésére. A tényleges képesség pedig arra utal, hogy a befektető képes legyen ezeket a hasznokat befolyásolni. (Lakatos et al, 2018.)

Míg a magyar számviteli törvény (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, továbbiakban Sztv.) szerint a szavazati arányok és a tulajdoni hányad alapján kerülnek besorolásra az anyavállalat befektetései egyes vállalkozásokban, addig az IFRS-ek alkalmazása során egy vállalatcsoport meghatározásakor az számít, hogy az anyavállalat jelenlegi képességei és lehetőségei alapján mely más vállalatok felett

rendelkezik a kontroll képességével, azaz nem feltétel az 50% + 1 szavazat tulajdonlása az anyavállalat-leányvállalati viszony létrejöttéhez. A gyakorlatban előfordulhatnak olyan esetek is, amikor egy anya befektetésének mértéke nem éri el az 50%-ot, mégis ő tartja ellenőrzése alatt a vállalatot, ugyanis a többi részesedés elaprózódott az övéhez képest, ezt nevezzük úgynevezett de facto kontrollnak. (IFRS 10) Az irányítás, kontroll képessége kialakulhat más módon is, szerződésen alapuló opciós joggal, vétójoggal való rendelkezéskor, vagy más tulajdonosokkal kötött szerződésen alapuló plusz jogosultságok megszerzésével. Ha bármely fent említett eset megvalósulása vagy egyéb feltételek fennállása esetén egy vállalkozás kontrollt gyakorol egy másik vállalkozás felett, mindig be kell vonnia a vállalkozást a konszolidációs körébe és azokat a konszolidált beszámolójában szerepeltetnie kell. A leányvállalatnak minősülő befektetések esetében mindig teljes, soronkénti konszolidációt kell végrehajtani.

A következő, 1. ábra a befektető holdingvállalat szemszögéből mutatja be a kontroll szempontjából meghatározásra kerülő lehetséges vállalati kapcsolatrendszer.



*Forrás: Saját szerkesztés Lakatos et al. 2018. alapján*

A konszolidáció módszertanával az IFRS 3 – Business Combinations, Üzleti kombinációkról szóló standard (továbbiakban IFRS 3) foglalkozik részletesen. Az akvizíciós, azaz felvásárlási módszer nevesítése, lépéseinek leírása ebben a standardban jelenik meg. Az üzleti kombináció nem más, mint

egy olyan tranzakció vagy esemény, amelyek révén a felvásárló megszerzi egy vagy több üzleti tevékenység felett a kontrollt. (Lakatos et al, 2018) A standard előírja, hogy az üzleti kombináció létrejöttkor az elkülönült gazdálkodó egységeket, üzleti tevékenységeket egy beszámolót készítő gazdálkodó egységbe kell egységesíteni (IFRS 3), amelyet a később bemutatásra kerülő felvásárlási módszer segítségével kell kezelni. Az üzleti kombináció létrejöhet tőkeinstrumentumok megszerzésével, jogi egyesülés által vagy a nettó eszközök kivásárlásával. (Jakus, 2015) Az üzleti kombináció létrejöttének megítélése során meg kell vizsgálni, hogy az ellenőrzést üzleti tevékenység(ek) felett szereztük-e meg vagy sem. Üzletnek a tevékenységek és eszközök olyan integrált összességét nevezi a standard, amely alkalmas arra, hogy szeparáltan menedzseljék, és hogy a befektetőknek és egyéb szereplőknek megtérülést biztosítson osztalék, költségmegtakarítás vagy más gazdasági előny formájában (Lakatos et al, 2018.) Abban az esetben, ha a tranzakció következtében üzleti kombináció jött létre, akkor az akvizíciós (felvásárlási) számviteli módszert kell alkalmazni a standard szerint. A felvásárlási módszer alkalmazása során számos lépés elvégzését fogalmazza meg a standard. Fontos kiemelni, hogy a hazai szabályozás módszertanához képest a IFRS szerinti tőkekonzolidálásra minden esetben a megszerzés (felvásárlás) időpontjában kerül sor, és a megszerzett vagyonelemeket ebben az időpontban, valós értéken kell kimutatni (fresh start accounting, továbbiakban FSA). A módszer lépései a következők:

- felvásárló azonosítása
- a felvásárlás időpontjának meghatározása: a felvásárlás napjának (az a nap, amikor „a felvásárló ténylegesen megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést”, IFRS 3) meghatározása a konszolidálás fontos részét képezi, hiszen teljes körű konszolidálás során a leányvállalatok konszolidálásba történő bevonásának kezdeti időpontja stock értékekre (pl. mérlegtételek, illetve a nettó eszközérték, goodwill, NCI kezdeti értékelése, megállapítása) vonatkozóan az a nap, amikor a kontroll először fennáll, míg flow értékekre (pl. átfogó eredménykimutatás) vonatkozóan az időszak, ami a kontroll megszerzésének napjától kezdődik.
- az ellenérték meghatározása: az IFRS 3 értelmében az ellenérték megfizetése történhet tőkeinstrumentumok kibocsátásával és/vagy pénzeszközök, pénzeszköz-egyenértékesek és/vagy más egyéb eszközök átadásával, gyakorlatilag ez az összeg a szerződésből eredő tényleges, függő és halasztott ellenértékek összesített értéke, a később kifizetésre kerülő összegek diszkontálásával, a következő konszolidációs lépésben ez a fizetett ellenérték kerül összevetésre a felvásárolt vállalat nettó eszközértékével az esetleges goodwill megállapítása érdekében,
- a megszerzett, átvett eszközök és kötelezettségek (leányvállalati nettó eszközérték), illetve ebből az anyavállalatra, illetve bármely ellenőrzést nem biztosító részesedésre (NCI, non-controlling interest: minden olyan részesedés vagy érdekeltség, ami egy leányvállalatban van, és közvetlenül vagy közvetve nem az anyavállalatnak tulajdonítható (IFRS 3)) jutó rész értékelése és elszámolása: a felvásárlás napjával a megszerzett vagyonelemek (akár szerepeltek a felvásárolt egyedi mérlegében, akár nem, mert nála nem volt mérlegképes tétel, de a felvásárló szemszögéből értéket képvisel, pl. belső előállítású márkanev) valós értéken újraértékelésre kerülnek (FSA) és meg kell állapítani, hogy az így kiszámított nettó eszközértékből az anyavállalaton kívül a többi befektetőre mekkora rész jut, vagyis megosztásra kerül az anyavállalat és a vállalatcsoporton kívüli tulajdonosok között a leányvállalati saját tőke,
- a goodwill és a negatív goodwill elszámolása: ha a részesedésért fizetett ellenérték valós értéke és a felvásárolt leányvállalat anyavállalatra jutó nettó eszközértéke valós értéke között különbség keletkezik, akkor jellegetől függően goodwillként vagy badwillként (negatív goodwill) kerül elszámolásra. (IFRS 3, és Lakatos et al, 2018, Kiss, 2013 és Kiss, 2014 alapján)

Az összevont beszámolóra vonatkozó alapfeltevés szerint, ha a befektető megszerzi a kontrollt a befektetést élvező vállalat felett, akkor annak vagyont, jövedelmét a kontroll alapján teljes mértékben megszerzi, azaz az anyavállalat beszámolóival össze kell vonni az ily módon bevonandó vállalkozások beszámolóit (Jakus, 2015) Egy vállalatcsoporton belüli egységek (az 1. táblázatnak megfelelő pozíciókban) bonyolult összefüggésrendszerben működhetnek, a felek között különböző tranzakciók bonyolódhatnak le, melyek az egyik félnél vagyon-, esetleg jövedelemnövekedést eredményeznek, míg a másik fél számára -csökkenést okoznak. Ha a vállalatok összességét egyetlen egészként kívánjuk a beszámolóban bemutatni a vállalatcsoporton belül, az ilyen tranzakciók halmozódásoknak minősülnek. A pusztán „összevont” beszámolónál a konszolidált beszámoló több, több a beszámoló egyes sorainak, a pénzügyi kimutatások pusztán összefésülésénél, hiszen a vállalkozások, vállalatok egymás közötti tranzakcióit eliminálni kell, elkerülve azt a helyzetet, hogy az érdekhordozók számára inkonzisztens információkat nyújtson a pénzügyi kimutatás (Fridrich et al, 2008).

A konszolidáció logikája, módszertana, sőt még az előkészítő feladatok is e gondolatkör alapján határozódnak meg mind a nemzetközi, mind a nemzeti szabályozásokban, így az IFRS-ekben és az Sztv-ben, bár országok között azért lehetnek eltérések pl. a részesedések kiszűrésének módszereiben.

## A konszolidáció folyamata, gyakorlata

Amennyiben felmerül a vállalatcsoport léte, és így a konszolidáció szükségessége, az első feladat a hatályos IFRS-ek alapján kialakítandó konszolidált számvetési politika meghatározása, ahol rögzítésre kerülnek a vállalatcsoport jellemzőihez leginkább igazodó számvetési módszerek, értékelési eljárások, a beszámoló összeállítása érdekében szükséges egyéb előírások is. A konszolidáció lefolytatásához a konszolidálásba bevont vállalatoknál továbbá olyan számvetési információs rendszer kialakítása és működtetése, esetleg a meglévő rendszerek harmonizálása szükséges, ami megteremti annak a lehetőségét, hogy az anyavállalat felé történő adatszolgáltatási kötelezettségüknek eleget tegyenek.

A konszolidációs feladatrészek egymásutánisága és összekapcsolódása a folyamat megértésének lényege. Az egymás után végrehajtott konszolidációs lépéseknek a folyamat végén az eredmény beépítését követően a saját tőke változás kimutatás elkészítésével a konszolidált mérlegben is egyezőséget kell eredményeznie. A konszolidált beszámoló összeállítása tulajdonképpen a szabályozási rendszerek jogforrásaiban megfogalmazott lépések egymásra épülő sorozatának az eredménye (Fridrich et al,2008).

A konszolidáció szükségességének felmerülése esetén először meg kell vizsgálni, hogy fennáll-e a konszolidált éves beszámoló készítésének a kötelezettsége, majd megállapítani, hogy kik kerülnek a konszolidációs körbe bevonásra. Ha ezek alapján megalapozottá válik, hogy vállalati viszonyrendszere alapján az ily módon anyavállalatnak nevezhető vállalat konszolidált beszámoló összeállítására köteles, a teljeskörűen bevonandó vállalkozások egyedi beszámolóit alkalmassá kell tenni arra, hogy összevonható legyen az anyavállalat beszámolójával. A konszolidáció előkészítő feladatai nagyjából megegyeznek minden nemzet konszolidációs szabályaival, így az Sztv. szabályaival is: a mérlegképesség vizsgálata, vagyis a mérlegbeállítási gyakorlat egységesítése, egységes értékelés elvégzése, devizaátszámítás (melyre csak abban az esetben van szükség, ha van olyan vállalat a csoporton belül, amely egyedi beszámolójának pénzneme (funkcionális pénzneme) eltér a konszolidált

éves beszámoló könyvvezetési pénznemétől, a beszámolási pénznemtől, IAS 21), valamint a teljes körűen bevont vállalkozások mérleg és eredménykimutatásainak formai egységesítése. Ezen előkészítő feladatok végrehajtására minden számviteli rendszerben szükség van, azonban az IFRS-ek és az egyes nemzeti szabályok közötti eltérő értékelési és megjelenítésbeli sajátosságok miatt az IFRS konszolidált beszámoló összeállítása során kiemelt figyelemmel kell elvégeznie ezen feladatokat annak érdekében, hogy az egyedi beszámolókból származó adatok formailag és tartalmilag egységessé váljanak, és így lehetővé váljon az anyavállalat megfelelő mérleg, átfogó eredménykimutatás sorainak összevonása a teljes körűen bevont vállalatok előkészített egyedi beszámolóival.

Tekintettel arra, hogy IFRS konszolidált beszámoló készítése az Európai Unió tagországaiban a tőzsdén jegyzett társaságok számára 2005 óta kötelező, viszont ugyanezen vállalatok egyedi beszámolóinak tekintetében nem, így sok esetben a nemzeti szabályok alapján összeállított egyedi beszámolókat kell alkalmassá tenni az IFRS-ek szerinti konszolidáció lefolytatására. Az így kapott adatok halmaza a konszolidálás alapadatbázisa, azonban ez az adatbázis bár a konszolidálás céljának megfelelően egységesítve lett, halmozódásokat takar (Nemes, 2001), melyeket a konszolidált beszámoló egyes kimutatásainak összeállítása során ki kell szűrni az IFRS módszertannak megfelelően (melynek részletes bemutatásától e cikkben terjedelmi okokból eltekintek).

Az IFRS konszolidált beszámoló készítésének folyamatát az alábbi lépésekben foglalom össze:

- A csoportszerkezet meghatározása
- A leányvállalatok egyedi beszámolóinak előkészítése konszolidálási célokra (többek között a saját számviteli rendszerről IFRS-re való átszámítása).
- Intercompany, azaz cégcsoporton belüli ügyletek, tranzakciók (IC, intercompany) beazonosítása: tekintettel arra, hogy a teljes körű konszolidálás célja éppen ezeknek az egymás közötti ügyleteknek, halmozódásoknak a kiszűrése.
- A konszolidált átfogó eredménykimutatás elkészítése a leányvállalati eredménykimutatások összefésülésével, és IFRS-eknek megfelelő kiigazításokkal, a beazonosított, eredményt érintő IC-tételek kiszűrésevel:
  - az átfogó eredménykimutatást érintő adjusments (azaz kiigazítások) elvégzése, átsorolások kezelése, halasztott adó számítása, minősítési kérdések (pl. lízing, ingatlanok), valós értékelés kezelése, stb.: azon tételek felvétele korrekciós tételekként, amelyek a leányvállalati eredménykimutatásokban nem vagy nem IFRS-eknek megfelelően szerepeltek, de az IFRS-ek szerinti besorolás és értékelés miatt szükséges, pl. átsorolások és IFRS szerinti minősítések, valós érték módosítások, illetve az ennek kapcsán esetlegesen felmerülő halasztott adóhatások kezelése,
  - hozam-ráfordítás konszolidációja (Sztv. szerint bevételek és ráfordítások kiszűrése): pl. vállalatcsoporton belül a kapott kamat az egyik félnél, és a fizetendő kamat a másik félnél,
  - közbelső eredmény kiszűrése: amennyiben vállalatcsoporton belül áruk, szolgáltatások, és egyéb eszközök (pl. ingatlanok, gépek, berendezések, immateriális javak, stb.) eladásra, illetve a vállalatcsoport egy másik tagja szempontjából megvásárlásra kerülnek, előfordulhat, hogy más az eszköz eredeti, nyilvántartás szerinti, azaz könyv szerinti értéke az átadónál és a bekerülési értéke az átvevőnél; a konszolidálás céljából és alapelvéből következően az eszköz átadással, mozgással járó

tranzakciók esetében a csoportnak nem keletkezhet eredménye, ha mégis, azt ki kell szűrni,

- a kapott, konszolidált nettó eredmény, teljes átfogó eredmény megosztása az anyavállalat és az NCI között.
- A konszolidált mérleg elkészítése a leányvállalati mérlegek összefésülésével, a mérlegtételeket érintő IC-tételek kiszűrésével
  - a mérleget érintő adjusments (azaz kiigazítások) elvégzése, átsorolások kezelése, halasztott adó számítása, minősítési kérdések (pl. lízing, ingatlanok), valós értékelés kezelése, stb.: azon tételek felvétele korrekciós tételekként, amelyek a leányvállalati mérlegekben nem vagy nem IFRS-eknek megfelelően szerepeltek, de az IFRS-ek szerinti besorolás és értékelés miatt szükséges, pl. átsorolások és IFRS szerinti minősítések, valós érték módosítások, illetve az ennek kapcsán esetlegesen felmerülő halasztott adóhatások kezelése,
  - leányvállalat nettó eszközértékének meghatározása,
  - a goodwill esetleges felvétele,
  - a nem-kontrolláló érdekeltség, az NCI felvétele: egyetlen soron szerepeltetve a vállalatcsoport mérlegében,
  - a vállalatcsoport tartalékainak meghatározása: az anyavállalat tartalékain túl a leányvállalat akvizíció utáni tartalékai szerepelnek itt, az esetleges konszolidációs módosítások figyelembevételével,
  - tőkekonszolidálás keretében: melynek során az anyavállalat leányvállalatban levő részesedése értékének a kiszűrésére kerül sor, azaz az anyavállalatnál kimutatott befektetett pénzügyi eszközök értékét csökkenteni kell a leányvállalati befektetés értékével, ezzel szemben pedig kiszűrésre kerül a leányvállalati tőke értéke az összevont saját tőke (nettó eszköz) értékéből,
  - adósságkonszolidálás keretében: a vállalatcsoporton belüli tranzakciók egymás között követeléseket, kölcsönöket és kötelezettségeket eredményezhetnek, viszont ezen ügyletekből származó tételek a tartalmukat veszítik, amennyiben az egész céget egy egységként tekintjük, így szükséges az ilyen tranzakciókból származó, fent említett tételek eliminálása, törlése,
  - a konszolidált átfogó eredménykimutatáson keresztül folyó tételek figyelembevétele a konszolidált mérleg összeállításánál (pl. egyes tranzakciók hatásainak szűrése, hiszen az egymás között keletkezett eredmény eszközben is felhalmozódhat, a csoporton belül fizetett osztalék kezelése, illetve a kialakult konszolidált eredmény átvezetése az eredménytartalékba).
- A konszolidált saját tőke változás kimutatás elkészítése (anyavállalati sajáttőke, valamint a nem kontrolláló érdekeltség, azaz az NCI (non-controlling interest) meghatározása a leányvállalati eredménykimutatásokat, mérlegeket, tőkét érintő gazdasági eseményeket alapul véve): mozgástábla összeállítása a saját tőke módosító tételeinek, a tulajdonosokat érintő tranzakciók levezetésével nyitó értékétől a záró értékig levezetve.
- A konszolidált Cash-flow kimutatás elkészítése az anyavállalati és a leányvállalati cash-flow-kat alapul véve, a cash-flowra hatást gyakorló gazdasági események összegyűjtése és kezelése a vállalati cash-flowkat, és analitikákat alapul véve.
- Notes (Megjegyzések) számszaki adatainak, táblázatainak elkészítése.

- Notes és a Mérleg, Átfogó Eredménykimutatás, Saját tőke változás kimutatás, Cash-flow sorainak egyeztetése, megfeleltetése: az egyes sorokra történő egyértelmű utalásokkal, a hozzájuk tartozó magyarázatok pontos jelölésével a cél a rendszerszemléletű kép biztosítása.
- Notes szöveges részének összeállítása.
- Könyvvizsgálói, közgyűlési jóváhagyás.
- Tőzsdei közzététel. (Saját összegzés Fridrich et al, 2008., Lakatos et al 2018, Kaliczka-Mohl, 2016, IFRS 3 alapján)

Az első tőkekonszolidáláskor kerül sor a bevont vállalkozás saját tőkéjének és az anyavállalat részesedésének kiszűrésére, a későbbiekben már csak ezen adatok újrafelvétele, nyomon követése történik. Ha szükséges, akkor ezen adatok korrekcióját kell elvégezni a követő-tőkekonszolidálás során. (Jakus, 2018)

## Összefoglalás

Napjaink gazdaságában egyre nagyobb teret nyernek a vállalati konglomerációk, melyek akár több országban működő leányvállalatok, társult vállalkozások és közös szerveződések révén érik el üzleti sikereiket. E vállalkozások külön-külön, a saját nemzetük jogi és számviteli szabályozásai alapján készítik el teljesítményüket, vagyoni helyzetüket leíró beszámolóikat, ám megítélésük csak a vállalatkonszernbe tartozó vállalkozások együttes vagyoni, pénzügyi és jövedelmi viszonyait tükröző, egymás közötti kapcsolataikból eredő halmozódásokat kiszűrő, úgynevezett konszolidált beszámoló, konszern-beszámoló alapján ítéltető meg teljeskörűen,

A világ legtöbb tőkepiacán, és az Európai Unióban is a szabályozó szervezetek megkövetelik hogy a vállalatcsoportok konszolidált pénzügyi kimutatásaikat az IFRS-ek (International Financial Reporting Standards, Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok) alapján készítsék el, ezáltal nyújtva hasznos és megbízható információt nyújtson üzleti kockázatuk csökkentése érdekében a befektetőknek. Magyarországon a 2016-os üzleti évtől kezdődően bizonyos vállalkozási kör számára megnyílt a lehetőség, hogy egyedi beszámolójukat is IFRS alapon készítsék el, így várhatóan egyre nagyobb kör fog IFRS alapon konszolidált beszámolót is készíteni. A cikk az IFRS konszolidációs logika és gyakorlat rövid összefoglalását tartalmazza.

## Hivatkozások

- [1] *A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.)*
- [2] Fridrich – Sztanó – Simon (2008) *A konszolidáció módszertana*. Perfekt Zrt., Budapest.
- [3] Gluzová (2015) *Consolidation Exemptions under IFRS (2015)*. Procedia Economics and Finance. 25. pp. 32-40, 28 August 2015. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00710-8](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00710-8)
- [4] *IFRS 10 Consolidated Financial Statements, Konszolidált pénzügyi kimutatások*
- [5] *IFRS 3 Business Combinations, Üzleti kombinációk*
- [6] Jakus (2015) *Teljes körű tőkekonszolidálás módszertana a magyar és a nemzetközi szabályozás tükrében*. [http://szak-ma.hu/data/cikk/10/881/cikk\\_100881/hosszu-Jakus\\_Szabolcs\\_SZEPT.doc](http://szak-ma.hu/data/cikk/10/881/cikk_100881/hosszu-Jakus_Szabolcs_SZEPT.doc)



- [7] Kaliczka – Mohl (2016) *IFRS szerinti konszolidált mérleg és átfogó eredménykimutatás összeállításának bemutatása egy egyszerű példán keresztül*. Számviteli tanácsadó. 8 (11) pp. 16-20.
- [8] Á. Kiss (2013) *A valós értékelés létjogosultsága a tőzsdei vállalatok éves és a konszolidált beszámolóiban*. E-CONOM. 2 (2) pp. 116-127. 12 p.
- [9] Á. Kiss (2014) *Evaluation of the characteristics of goodwill in IFRS*. Annals of the University of Oradea Economic Science. 23 (1) pp. 641-648.
- [10] Kozma (2002) *Vázlatok a számvitel tanulásához III. kötet*. Keletlombard Kiadó, Debrecen.
- [11] Lakatos – Kovács – Mohl – Rózsa - Szirmai (2018) *A Nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok elmélete és gyakorlata. II. kötet*. Magyar Könyvvizsgálói Kamara, Budapest.
- [12] Rózsa (2015) *Nemzetközi számvitel II*. Hessyn Informatikai és Oktatási, Budapest
- [13] Zéman – Bács – Bán – Fenyves (2016) *Hiteles vagy "félrevezető" számviteli információk értékelése a nemzetközi és magyar gyakorlat összehasonlításában*. Controller Info. 3. pp. 52-57.