



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

TFAS® 10 Konsoliduotosios finansinės ataskaitos



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

10-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

2011 m. gegužės mėnesį Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (toliau – TASV) paskelbė penkių standartų paketą, kuriame nustatyti reikalavimai įmonių grupių apskaitai: konsolidavimas, jungtinės veiklos ir asocijuotųjų įmonių apskaita. Šie standartai yra žinomi kaip „konsolidavimo paketas“, įskaitant:

- 10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“;
- 11-asis TFAS „Jungtinė veikla“;
- 12-asis TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“;
- 27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“;
- 28-asis TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“.

Įmonių grupė – tai ekonominis vienetas, kurį sudaro tos pačios įmonės valdoma įmonių visuma. Konsoliduotosios finansinės ataskaitos yra labai svarbios sprendimus priimančioms asmenims, nes tai yra pagrindinis informacijos šaltinis, kurį suinteresuotosios šalys naudoja priimdamos sprendimus dėl įmonių grupių.

10-asis TFAS reikalauja, kad patronuojanti įmonė pateiktų konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Patronuojanti įmonė apibrėžiama kaip „subjektas, valdantis vieną ar daugiau subjektų“. Konsoliduotos finansinės ataskaitos apibrėžiamos kaip „grupės finansinės ataskaitos, kuriose patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai yra pateikiami taip, lyg jie būtų vieno subjekto“.

10-ajame TFAS pateikiama konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo metodika. Be konsolidavimo metodikos, 10-ajame TFAS pateikiamos gairės, kaip nustatyti ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolės lygį.

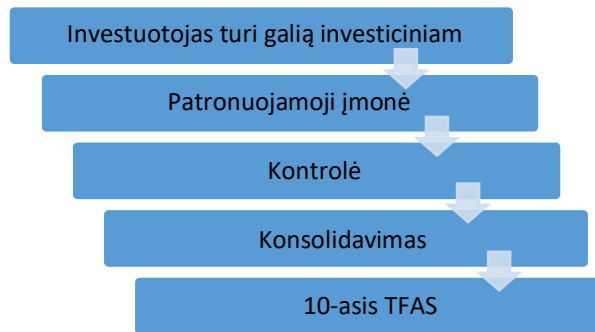
10-ajame TFAS reikalaujama, kad patronuojanti įmonė pateiktų konsoliduotąją finansinę atskaitomybę, atspindinčią tiek patronuojančios, tiek visų patronuojamųjų įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Patronuojamoji įmonė yra „įmonė, kurią kontroliuoja kita įmonė“. Grupė yra patronuojanti įmonė ir jos patronuojamosios įmonės. Valdžios lygis ūkio subjekto, į kurį investuojama, atžvilgiu yra pagrindinis kriterijus nustatant kontrolę. Galia valdyti apibrėžiama kaip „naudojimasis teisėmis, einamuju metu suteikiančiomis galimybe vadovauti svarbiai veiklai“, o svarbi veikla yra „subjekto, į kurį investuojama, veikla, kuri daro reikšmingą poveikį subjekto, į kurį investuojama, grąžai“.

PAGRINDINIAI KLAUSIMAI

Kontrolė

10-ajame TFAS pateiktas konsolidavimo modelis yra pagrįstas kontrole. Pagrindinis konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo principas yra tiesiogiai susijęs su patronuojamosios įmonės, kuri yra patronuojanti įmonė, galia valdyti. Duomenis teikiantis ūkio subjektas privalo konsoliduoti ūkio subjektą, į kurį investuojama, kai tas ūkio subjektas kontroliuoja subjektą, į kurį investuojama. 10-asis TFAS taikomas visoms įmonėms, kurios kontroliuoja vieną ar daugiau įmonių. Tačiau 10-asis TFAS apima kontrolės apibrėžimą ir padidina reikalavimus, į kuriuos reikia atsižvelgti sprendžiant, ar ūkio subjektas (investuotojas) kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama.

Kontrolės principas yra konsolidavimo pagrindas. Investuotojas, vadovaudamasis kontrolės principu, nuspręs, ar jis yra patronuojanti įmonė, ar ne. Kontrolės principo vaidmuo konsolidavimo procese pateiktas 1 pav.

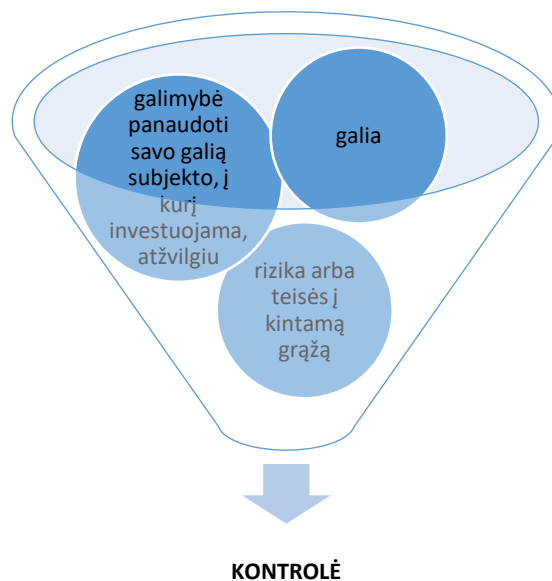


1 pav. Kontrolė ir konsolidavimas

Jei investuotojas turi galią investiciniam subjektui, investuotojas vadinamas „patronuojančiu“; investicijų subjektas vadinamas „patronuojamoji įmone“, o investuotojas kontroliuoja patronuojamąją įmonę. Apskaitos metodas bus „konsolidavimas“ pagal 10-ąjį TFAS.

Pagal 10-ąjį TFAS investuotojas turi kontroliuoti ūkio subjektą, į kurį investuojama, kai jis gali gauti kintamą grąžą arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo galios subjekto, į kurį investuojama. Investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jei jis turi tris pagrindinius kontrolės elementus (10-asis TFAS, 7 straipsnis), taip pat žr. 2 pav.:

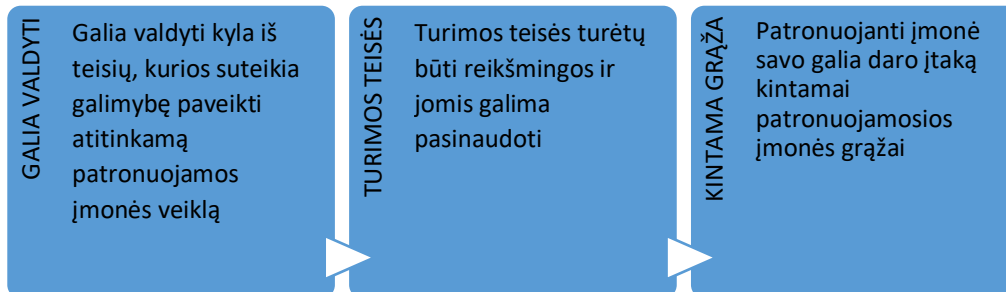
- galia subjekto, į kurį investuojama, atžvilgiu – esamos teisės, suteikiančios jam šiuo metu galimybę vadovauti veiklai, kuri turi reikšmingos įtakos ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai (atitinkama veikla);
- rizika arba teisės į kintamą grąžą iš dalyvavimo ūkio subjekte, į kurį investuojama;
- galimybė panaudoti savo galią subjekto, į kurį investuojama, atžvilgiu, siekiant paveikti investuotojo grąžos dydį.



2 pav. Kontrolės principas

Kontrolę sudaro galia, rizika arba teisės į kintamą grąžą ir galimybė panaudoti savo galią subjektui, į kurį investuojama.

10-asis TFAS susieja galią ir grąžą, įvesdamas reikalavimą, kad investuotojas galėtų naudotis šia galia, kad paveiktų grąžą. 10-ajame TFAS kontrolės apibrėžime išlaikoma „galios ir grąžos“ sąvoka, bet taip pat dėmesys sutelkiamas į gebėjimą pakreipti atitinkamą veiklą, kuri turi įtakos ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai.



3 pav. Valdymo komponentai

Kaip pateikta 3 pav. galia valdyti kyla iš teisių. Kyla klausimas – kas daro esamas teises reikšmingomis ir ar galima įgyvendinti tai kaip teisinę galią? Tokios teisės gali būti paprastos (pvz., balsavimo teisės ir (arba) potenciali balsavimo teisė) arba sudėtingos (pvz., įtrauktos į sutartinius susitarimus). Naudojimas esamomis teisėmis (ir jų esmė) gali atsirasti (bet neabejotinai) turint balsavimo teises patrunuojančioje įmonėje. Tačiau kartais teisės gali būti reikšmingos, net jei jomis šiuo metu negalima pasinaudoti. Pavyzdžiui, kai balsavimo teisės yra susijusios tik su administracinėmis užduotimis, jos negali turėti reikšmingos įtakos ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, o rezultatą kontroliuoja patrunuojanti įmonė.

Investuotojas gali lengvai nustatyti, ar jis turi galią, ar ne, jei turi daugumą balsavimo teisių. Tuo atveju, kai negalima aiškiai nustatyti kontrolės balsavimo teisėmis, investuotojas turi atsižvelgti į subjekto, į kurį investuojama, tikslą ir struktūrą, aiškiau – į atitinkamą ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklą. Atitinkama veikla yra ūkio subjekto, į kurį investuojama, veikla, kuri turi reikšmingos įtakos ūkio subjekto, į kurį investuojama, kintamajai grąžai. Daugelio investicinių subjektų grąžai didelę įtaką daro įvairios veiklos, tame tarpe ir finansinės veiklos. Kintamoji patrunuojamosios įmonės grąža daugiausia yra dividendai. Tokia grąža turi turėti galimybę kisti dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų ir gali būti teigiama, ir neigiama. Jei patrunuojanti įmonė turi teisę daryti įtaką šios grąžos dydžiui, tai reiškia, kad patrunuojanti įmonė kontroliuoja patrunojamąją įmonę.

Atitinkama patrunuojamosios įmonės veikla gali apimti prekių ar paslaugų pardavimą ir pirkimą, finansinio turto valdymą per visą jų gyvavimo laikotarpį, turto parinkimą, įsigijimą ar realizavimą, naujų produktų ar procesų tyrimą ir kūrimą, finansavimo struktūros nustatymą arba finansavimo gavimą. Siekiant paveikti šią svarbią veiklą, turimos pagrindinės įmonės teisės turėtų būti reikšmingos.

Vertindamas, ar investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, sprendimų priėmimo teisę turintis investuotojas nustato (ne per balsavimo teisę), ar jis veikia kaip pagrindinė šalis, ar kaip agentas kitoms šalims atstovauti. Atliekant šį vertinimą atsižvelgiama į keletą veiksnių. Pavyzdžiui, sprendžiant, ar tai yra sprendimą priimančias asmuo ar agentas atsižvelgiama į atlygį.

Investuotojas, turintis tik apsaugos teises, negali turėti galios ūkio subjektui, į kurį investuojama, ir todėl negali kontroliuoti ūkio subjekto, į kurį investuojama. Aktyvios teisės yra skirtos apsaugoti šalies, turinčios tas teises, interesus, nesuteikiant šiai šaliai valdžios ūkio subjektui, su kuriuo tos teisės susijusios.

1 pavyzdys: kontrolė pagal sutartį

Įmonė „Mėlyna žvaigždė“ valdo įmonės „Raudonas mėnulis“ 30 % paprastųjų akcijų. Akcijos yra susietos su balsavimo teisėmis. Likusios suinteresuotosios šalys atskirai neturi daugiau nei 3 %. Įmonė „Mėlyna žvaigždė“ yra sudariusi sutartinį susitarimą su įmone „Raudonas mėnulis“, kuris suteikia galią vadovauti įmonės „Raudonas mėnulis“ gamybos procesui.

Ar įmonė „Mėlyna žvaigždė“ valdo įmonę „Raudonas Mėnulis“?

Įmonė „Mėlyna žvaigždė“ neturi daugumos balsavimo teisių. Tačiau įmonė „Mėlyna žvaigždė“ kontroliuoja įmonę „Raudonas mėnulis“ pagal sutartinius susitarimus, kurie suteikia įmonei „Mėlyna žvaigždė“ galią priimti sprendimus dėl gamybos proceso (atitinkama veikla).

Apskaitos reikalavimai

Jei patronuojanti įmonė kontroliuoja savo patronuojamąją įmonę (patronuojamąsias įmones), 10-ajame TFAS reikalaujama, kad patronuojanti įmonė pateiktų grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimas

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos apima įmonės partnerės atskirų finansinių ataskaitų ir patronuojamosios įmonės (patronuojamųjų įmonių) atskirų finansinių ataskaitų konsolidavimą, remiantis konsolidavimo procedūromis pagal 10-ojo TFAS apskaitos reikalavimus. Patronuojanti įmonė rengia konsoliduotąsias finansines ataskaitas taikydama vienodą apskaitos politiką sandoriams ir kitiems įvykiams panašiomis aplinkybėmis.

Konsolidavimo procedūros

Konsolidavimo metu patronuojančios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių finansinės ataskaitos sujungiamos eilute po eilutės. Patronuojanti įmonė ir jos patronuojamosios įmonės turi turėti vienodą apskaitos politiką ir atskaitomybės datas.

Konsolidavimo procedūra apima (10-asis TFAS, B 86 straipsnis):

- patronuojančios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių tokių elementų kaip turtas, įsipareigojimai, nuosavas kapitalas, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai sujungimas;
- patronuojančios įmonės investicijų į kiekvieną patronuojamąją įmonę balansinės vertės ir patronuojančios įmonės nuosavybės dalies kiekvienoje patronuojamojoje įmonėje eliminavimą ir prestižo arba pirkimo pigiau rinkos kainos (nuostolingą pirkimo) pripažinimą;
- visiškai eliminuojamas grupės vidaus turtas ir įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai, susiję su sandoriais tarp grupės įmonių.

Norint, kad įmonių grupė ataskaitoje būtų kaip vienas verslas, sandoriai grupės viduje turi būti eliminuoti. Taigi į konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtraukiami tik į finansines ataskaitas įtrauktų įmonių sandoriai su grupe nepriklausančiomis šalimis.

2 pavyzdys: konsoliduotosios finansinės būklės ataskaitos parengimas

Rengiant konsoliduotąją finansinės būklės ataskaitą, galimi įvairūs variantai, atsižvelgiant į skirtumą tarp patronuojančios įmonės investicijų į kiekvieną patronuojamąją įmonę balansinės vertės ir kiekvienos patronuojamosios įmonės nuosavybės dėl prestižo ar nekontroliuojamos dalies. Toliau pateikti pavyzdžiai paaiškina šias skirtingas situacijas, kurios gali kilti.

Patronuojančios įmonės investicijos balansinė vertė = Patronuojamosios įmonės nuosavybė

Patronuojančiai įmonei A priklauso 100 % patronuojamosios įmonės B akcijų. Atskiros A ir B finansinės būklės ataskaitos prieš konsolidavimą yra pateiktos žemiau.

Patronuojančios įmonės A finansinės būklės ataskaita (PV*)

Pinigai	5 000	Mokėtinos sumos	3 000
Gautinos sumos (B)	6 000	Akcinis kapitalas	11 000
Investicijos (B)	10 000	Nepaskirstytasis pelnas	7 000
Turtas iš viso	21 000	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	21 000

Patronuojamosios įmonės B finansinės būklės ataskaita (PV)

Pinigai	10 000	Mokėtinos sumos (A)	6000
Atsargos	7000	Kiti įsipareigojimai	1000
		Akcinis kapitalas	9 000
		Nepaskirstytasis pelnas	1000
Turtas iš viso	17 000	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	17 000

Eliminavimas įsigijimo dieną: patronuojančios įmonės investicijų į patronuojamąją įmonę balansinė vertė ir patronuojamosios įmonės nuosavybė yra eliminuojami. Taigi patronuojančios įmonės investicijų suma ir patronuojamosios įmonės nuosavas kapitalas nėra įtraukiami į konsoliduotąją finansinės būklės ataskaitą. Darant prielaidą, kad patronuojamosios įmonės B turtas ir įsipareigojimai atspindi jų tikrąją vertę, o patronuojamoji įmonė B yra skolinga 6 000 PV patronuojančiai A patronuojančiai įmonei. Eliminavimo darbinė lentelė pateikiama žemiau.

Darbinė lentelė (PV)

	Patronuojanti įmonė A	Patronuojamoji įmonė B	Eliminavimas		Konsoliduoti finansinės būklės ataskaita
			D	K	
Pinigai	5000	10 000			15 000
Gautinos sumos (B)	6000			6000	-
Atsargos		7000			7000
Investicijos (B)	10 000			10 000	-
Mokėtinos sumos	3000	6000	6000		3000
Kiti įsipareigojimai		1000			1000
Akcinis kapitalas	11 000	9 000	9 000		11 000
Nepaskirstytasis pelnas	7000	1000	1000		7000

Remiantis darbine lentele, eliminuojantys įrašai bus tokie:

D Mokėtinos sumos	6 000 PV
D Akcinis kapitalas	9 000 PV
D Nepaskirstytasis pelnas	1 000 PV
K Gautinos sumos	6 000 PV
K Investicijos	10 000 PV

* PV – piniginiai vienetai.

Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita (PV)

Pinigai	15 000	Mokėtinos sumos	3000
Atsargos	7000	Kiti įsipareigojimai	1000
		Akcinis kapitalas	11 000
		Nepaskirstytasis pelnas	7000
Turtas iš viso	22 000	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	22 000

Patruojančios įmonės investicijos balansinė vertė > patruojamosios įmonės nuosavybė

Patruojančiai įmonei priklauso 100 % patruojamosios įmonės B akcijų. Atskiros A ir B finansinės būklės ataskaitos prieš konsolidavimą yra tokios:

Patruojančios įmonės A finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	4 000	Mokėtinos sumos	2 100
Investicijos (B)	1 500	Akcinis kapitalas	3 250
		Nepaskirstytasis pelnas	150
Turtas iš viso	5 500	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	5 500

Patruojamosios įmonės B finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	2 000	Mokėtinos sumos	750
		Akcinis kapitalas	1 200
		Nepaskirstytasis pelnas	50
Turtas iš viso	2 000	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	2 000

Tokiu atveju, patruojančios įmonės investicijų balansinė vertė (1 500 PV) yra didesnė nei patruojamosios įmonės B nuosavybė (1 250 PV). Dėl šios situacijos turi būti pripažintas prestižas konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje.

Patruojančiosios įmonės A investicijos ir patruojamosios įmonės B nuosavas kapitalas eliminuojami, o patruojančios įmonės A įrašas darbinėje lentelėje pateiktas žemiau (darant prielaidą, kad patruojamosios įmonės B grynojo turto balansinė vertė yra lygi tikrajai vertei):

Darbinė lentelė (PV)

	Patruojanti įmonė A	Patruojamoji įmonė B	Eliminavimas		Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita
			D	K	
Turtas	4 000	2 000			6 000
Investicijos (B)	1 500			1 500	-
Mokėtinos sumos	2 100	750			2 850
Akcinis kapitalas	3 250	1 200	1 200		3 250
Nepaskirstytasis pelnas	150	50	50		150
Prestižas (1 500–1 250)			250		250

Remiantis darbine lentele, eliminuojantys įrašai bus tokie:

D Akcinis kapitalas	1 200 PV
D Nepaskirstytasis pelnas	50 PV
D Prestižas	250 PV
K Investicijos	1500 PV

Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	6 000	Mokėtinos sumos	2 850
Prestižas	250	Akcinis kapitalas	3 250
		Nepaskirstytasis pelnas	150
Turtas iš viso	6 250	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	6 250

Darant prielaidą, kad patronuojamosios įmonės B grynojo turto tikroji vertė yra 1 300 PV, o tai yra 50 PV daugiau už balansinę vertę – eliminavimo darbinė lentelė ir konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita pateikiama žemiau.

Darbinė lentelė (PV)

	Patronuojanti įmonė A	Patronuojamoji įmonė B	Eliminavimas		Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita
			D	K	
Turtas	4000	2000	50		6 050
Investicijos (B)	1500			1500	-
Mokėtinos sumos	2100	750			2 850
Akcinis kapitalas	3 250	1 200	1 200		3 250
Nepaskirstytasis pelnas	150	50	50		150
Tikrosios vertės koregavimai			50	50	
Prestižas (1 500–1 300)			200		200

Remiantis darbine lentele, eliminuojantys įrašai bus tokie:

D Turtas	50 PV
K Tikrosios vertės koregavimai	50 PV
D Akcinis kapitalas	1200 PV
D Nepaskirstytasis pelnas	50 PV
D Prestižas	200 PV
D Tikrosios vertės koregavimai	50 PV
K Investicijos	1500 PV

Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	6 050	Mokėtinos sumos	2 850
Prestižas	200	Akcinis kapitalas	3 250
		Nepaskirstytasis pelnas	150
Turtas iš viso	6 250	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	6 250

Patruojančios įmonės investicijos balansinė vertė < patruojamosios įmonės nuosavybė

Patruojančiai įmonei A priklauso 100 % patruojamosios įmonės B akcijų. A ir B atskiros finansinės būklės ataskaitos prieš konsolidavimą pateiktos žemiau.

Patruojančios įmonės A finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	4 000	Mokėtinos sumos	2 100
Investicijos (B)	1 250	Akcinis kapitalas	3 000
		Nepaskirstytasis pelnas	150
Turtas iš viso	5 250	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	5 250

Patruojamoji įmonė B finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	2 250	Mokėtinos sumos	750
		Akcinis kapitalas	1 400
		Nepaskirstytasis pelnas	100
Turtas iš viso	2 250	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	2 250

Dėl pirkimo pigiau nei rinkos kaina patruojančios įmonės investicijų balansinė vertė (1 250 PV) yra didesnė nei patruojamosios įmonės B nuosavybė (1 500 PV). Peržiūrėjusi procedūras, taikomas sumoms įvertinti, patruojanti įmonė turi pripažinti susidariusį pirkimo sandorio rezultatą įsigijimo datos pelnu arba nuostoliais.

Eliminavimo darbinė lentelė ir konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita pateikta žemiau.

Darbinė lentelė (PV)

	Patruojan ti įmonė A	Patruojamoji įmonė B	Eliminavima s		Konsoliduotoj i finansinės būklės ataskaita
			D	K	
Turtas	4000	2 250			6 250
Investicijos (B)	1 250			1 250	
Mokėtinos sumos	2100	750			2 850
Akcinis kapitalas	3000	1 400	1 400		3000
Nepaskirstytasis pelnas	150	100	100		150
Pirkimo žemiau rinkos kaina rezultatas				250	250

Remiantis darbine lentele, eliminuojantys įrašai bus tokie:

D Akcinis kapitalas	1 400 PV
D Nepaskirstytasis pelnas	100 PV
K Investicijos	1 250 PV
K Pirkimo žemiau rinkos kaina rezultatas	250 PV

Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	6 250	Mokėtinos sumos	2 850
		Akcinis kapitalas	3 000
		Nepaskirstytasis pelnas	150
		Pirkimo žemiau rinkos kaina rezultatas	250
Turtas iš viso	6 250	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	6 250

Nekontroliuojamos dalys

Ataskaitas teikiantis ūkio subjektas priskiria pelną arba nuostolius ir kiekvieną kitų bendrųjų pajamų komponentą patronuojančios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims. Proporcija, paskirstyta patronuojančiai įmonei ir nekontroliuojamoms dalims, nustatoma remiantis dabartinėmis nuosavybės dalimis (10-asis TFAS, B 94 ir B 89 straipsnis)

Ataskaitas teikiantis ūkio subjektas visas bendrąsias pajamas taip pat priskiria patronuojančios įmonės savininkams ir nekontroliuojančiai daliai, net jei dėl to nekontroliuojama dalis turi deficitinį balansą (10-asis TFAS, B 94 straipsnis).

Prestižo ir nekontroliuojamų dalių nustatymas įsigijimo dieną

Įsigijimo dieną prestižo ir nekontroliuojamų dalių apskaičiavimas prieš sandorius, kuriuos reikia eliminuoti tarp grupės priklausančių įmonių, yra konsolidavimo proceso pradžia. 10-asis TFAS teikia nuorodą į 3-ąjį TFAS „Verslo jungimai“ tokiems sandoriams įsigijimo dieną.

Patronuojanti įmonė įsigytą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus vertina tikrąja verte įsigijimo dieną.

Nekontroliuojama dalis yra „nuosavybės patronuojamojoje įmonėje dalis, nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nepriskirtina patronuojančiajai įmonei“.

Jeigu patronuojančiai įmonei priklauso mažiau nei 100 % patronuojamosios įmonės akcijų, rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas atsiranda atskira procedūra. Tokiu atveju nekontroliuojama dalis turėtų būti identifikuojama ir pateikiama konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje. Nekontroliuojama dalis konsoliduotosios finansinės būklės ataskaitos nuosavybės dalyje yra įtraukta kaip atskiras straipsnis. Yra du skirtingi nekontroliuojamos dalies įvertinimo konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje metodai (3-iasis TFAS, 19 straipsnis):

- (a) tikroji vertė (pagal patronuojamosios įmonės akcijų rinkos kainą);
- (b) proporcinga patronuojamosios įmonės grynojo turto tikrosios vertės dalis;

Kadangi nekontroliuojama dalis gali būti skaičiuojama dviem skirtingais būdais, prestižo dydis taip pat skirsis priklausomai nuo taikomo metodo.

3 pavyzdys: Nekontroliuojamos dalys

Patronuojančiai įmonei A priklauso 80 % patronuojamosios įmonės B akcijų. 20 % patronuojamosios įmonės B akcijų priklauso nekontroliuojančiai daliai. Įsigijimo dieną įmonės B grynoji turto balansinė

vertė yra 4 000 PV. Tikroji grynojo turto vertė yra 4 800 PV. Įmonė A nusprendžia pripažinti nekontroliuojamą dalį naudodamas proporcingos grynojo turto dalies metodą, o ne tikrąją vertę.

Pagal konsolidavimo procedūras nekontroliuojama dalis turi būti apskaičiuojama ir pateikiama konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje. Atskiros A ir B finansinės būklės ataskaitos prieš konsolidavimą yra tokios:

Patronuojančios įmonės A finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	7000	Mokėtinos sumos	1000
Investicijos (B)	5000	Akcinis kapitalas	9 000
		Nepaskirstytasis pelnas	2000
Turtas iš viso	12 000	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	12 000

Patronuojamosios įmonės B finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	4000		
		Akcinis kapitalas	2500
		Nepaskirstytasis pelnas	1500
Turtas iš viso	4000	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	4000

Darbinė lentelė (PV)

	Patronuojanti įmonė A	Patronuojamoji įmonė B	Eliminavimas		Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita
			D	K	
Turtas	7000	4000	800		11 800
Investicijos (B)	5000			5000	
Mokėtinos sumos		1000			1000
Akcinis kapitalas	9 000	2500	2500		9 000
Nepaskirstytasis pelnas	2000	1500	1500		2000
Prestižas (5 000 – 80 % x 4 800)			1 160		1 160
Tikrosios vertės koregavimai (4 800–4 000)			800	800	-
Nekontroliuojama dalis (20 % x 4 800)				960	960

Remiantis darbine lentele, eliminuojantys įrašai bus tokie:

D Turtas	800 PV
K Tikrosios vertės koregavimai	800 PV
D Akcinis kapitalas	2500 PV
D Nepaskirstytasis pelnas	1500 PV
D Prestižas	1 160 PV
D Tikrosios vertės koregavimai	800 PV
K Investicijos	5000 PV
K Nekontroliuojama dalis	960 PV

Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	11 800	Mokėtinos sumos	1000
Prestižas	1 160	Akcinis kapitalas	9 000
		Nepaskirstytasis pelnas	2000
		Nekontroliuojantys interesai	960
Turtas iš viso	12 960	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	12 960

Tarkime, kad A nusprendžia pripažinti nekontroliuojančią dalį naudodama tikrosios vertės metodą, o B rinkos kaina yra 5 000 PV.

Darbinė lentelė (PV)

	Patronuojanti įmonė A	Patronuojamoji įmonė B	Eliminavimas		Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita
			D	K	
Turtas	7000	4000	1000		12 000
Investicijos (B)	5000			5000	
Mokėtinos sumos		1000			1000
Akcinis kapitalas	9 000	2500	2500		9 000
Nepaskirstytasis pelnas	2000	1500	1500		2000
Prestižas (5 000 – 80 % x 5 000)			1000		1000
Tikrosios vertės koregavimai (5 000 – 4 000)			1000	1000	-
Nekontroliuojama dalis (20 % x 5 000)				1000	1000

Remiantis darbine lentele, eliminuojantys įrašai bus tokie:

D Turtas	1000 PV
K Tikrosios vertės koregavimai	1 000 PV
D Akcinis kapitalas	2500 PV
D Nepaskirstytasis pelnas	1500 PV
D Prestižas	1000 PV
D Tikrosios vertės koregavimai	1000 PV
K Investicijos	5000 PV
K Nekontroliuojama dalis	1000 PV

Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita (PV)

Turtas	12 000	Mokėtinos sumos	1000
Prestižas	1000	Akcinis kapitalas	9 000
		Nepaskirstytasis pelnas	2000
		Nekontroliuojama dalis	1000
Turtas iš viso	13 000	Iš viso įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo	13 000

Nuosavybės interesų pasikeitimai

Jei patronuojanti įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, patronuojanti įmonė:

- Nurašo buvusios patronuojamosios įmonės turto ir įsipareigojimų pripažinimą iš konsoliduotosios finansinės būklės ataskaitos.
- Pripažįsta visas investicijas į buvusią patronuojamąją įmonę, kai kontrolė prarandama, ir vėliau apskaito jas bei visas buvusios patronuojamosios įmonės ar jai skolingas sumas pagal atitinkamus TFAS. Tokia nepaskirstyta dalis yra iš naujo įvertinama, o iš naujo įvertinta vertė yra laikoma tikrąja verte pirminio finansinio turto pripažinimo metu pagal 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“ arba, kai tinkama, investicijos į asocijuotą ar bendrą įmonę pirminio pripažinimo savikaina.
- Pripažįsta pelną arba nuostolius, susijusį su kontrolės praradimu, priskirtiną buvusiai kontroliuojamai daliai.

Konsolidavimo išimtys

Patronuojanti įmonė neprivalo teikti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, jei ji atitinka visas šias sąlygas (10-asis TFAS, 4 straipsnis):

- ji yra visiškai arba iš dalies priklausanti patronuojamoji įmonė kitai patronuojančiajai įmonei ir visi jos savininkai buvo informuoti apie tai, kad patronuojanti įmonė nepateikia konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, ir jie neprieštarauja;
- jos skolos ar nuosavybės priemonėmis viešoje rinkoje neprekiuojama;
- ji nepateikė ir neteikia savo finansinių ataskaitų vertybinių popierių komisijai ar kitai reguliavimo organizacijai, siekdama išleisti bet kokios rūšies priemones viešoje rinkoje, ir
- jos galutinė arba bet kuri tarpinė patronuojanti įmonė sudaro viešai prieinamas finansines ataskaitas, atitinkančias TFAS, kuriose patronuojamos įmonės yra konsoliduojamos arba vertinamos tikrąja verte per pelną arba nuostolius pagal 10-ąjį TFAS.

Investicinių subjektų konsolidavimo išimtis

Investiciniams subjektams draudžiama konsoliduoti konkrečias patronuojamąsias įmones. Jei ūkio subjektas atitinka „investicinio subjekto“ reikalavimus, jis nekonsoliduoja savo patronuojamųjų įmonių. Patronuojamųjų įmonių dalis turi būti vertinama tikrąja verte per pelną arba nuostolius, o ne jas konsoliduojant.

Investicinis subjektas (10-asis TFAS, A priedas):

- gauna lėšas iš vieno ar kelių investuotojų, siekdamas teikti tiems investuotojams investicijų valdymo paslaugas;
- pažada savo investuotojui (-jams), kad jo verslo tikslas yra investuoti lėšas tik siekiant grąžos iš kapitalo vertės padidėjimo, investicijų pajamų arba abiejų kartu;
- iš esmės visų savo investicijų rezultatus matuoja ir vertina tikrąja verte.

Kitos tipinės investicinio subjekto charakteristikos yra šios (10-asis TFAS, 28 straipsnis):

- daugiau nei viena investicija;
- daugiau nei vienas investuotojas;
- jis turi investuotojų, kurie nėra su įmone susijusios šalys;

- turi nuosavybės dalių nuosavo kapitalo ar panašių dalių forma.

Investicinio ūkio subjekto patrunuojanti įmonė turi konsoliduoti visas savo kontroliuojamas įmones, įskaitant tas, kurios kontroliuojamos per investicinio ūkio subjekto patrunuojamąją įmonę, nebent pati patrunuojanti įmonė yra investicinė įmonė.

Atskleidimai

10-ajame TFAS nenurodytas jokios informacijos atskleidimas. Vietoj to, 12-asis TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“ apibrėžia būtiną atskleidimą.

PAVYZDŽIAI:

Sandorių grupės viduje eliminavimas ir konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos parengimas

Patrunuojančiai įmonei A priklauso 100 % patrunuojamosios įmonės B akcijų. Patrunuojančios įmonės A ir patrunuojamosios įmonės B atskiros pelno (nuostolių) ataskaitos prieš konsolidavimą ir jų grupės vidaus sandoriai yra pateikti žemiau.

Pelno (nuostolių) ataskaitos (PV)

Straipsniai	Patrunuojanti įmonė A	Patrunuojamoji įmonė B
Pardavimo pajamos	500	250
Parduotų prekių savikaina	(200)	(130)
Bendrasis pelnas	300	120
Palūkanų pajamos	50	-
Palūkanų sąnaudos	-	(50)
Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių pardavimo pelnas	50	-
Grynosios pajamos	550	70

- Patrunuojanti įmonė A pardavė atsargas patrunuojamajai įmonei B už 120 PV, kaina 100 PV
- Patrunuojamoji įmonė B pardavė šias atsargas už grupės ribų už 150 PV pardavimo kainą.

D Pardavimo pajamos 120 PV

K Parduotų prekių savikaina 120 PV

- Patrunuojanti įmonė A uždirbo 50 PV palūkanų pajamų iš patrunuojamosios įmonės B.

D Palūkanų pajamos 50 PV

K Palūkanų sąnaudos 50 PV

- Patrunuojanti įmonė A pardavė savo mašiną (200 PV balansinė vertė), kurios nusidėvėjimo laikotarpis baigėsi, patrunuojamajai įmonei B už 220 PV pardavimo kainą.

D Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių pardavimo pelnas 20 PV

K Nekilnojamas turtas, įranga ir įrenginiai 20 PV

Pelno (nuostolių) ataskaita (PV)

Straipsnis	Patronuojanti įmonė A	Patronuojamoji įmonė B	Eliminavimas		Konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita
			D	K	
Pardavimo pajamos	500	250	120		630
Parduotų prekių savikaina	200	130		120	210
Bendrasis pelnas	300	120			420
Palūkanų pajamos	50		50		-
Palūkanų sąnaudos	-	50		50	-
Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių pardavimo pelnas	50	-	20		30
Grynosios pajamos	400	70			450

Konsoliduotosios finansinės būklės ataskaitos rengimas

Patronuojanti įmonė X sumokėjo 1 000 000 PV, kad įsigytų 100 % patronuojamosios įmonės Y įstatinio kapitalo, ir sumokėjo 800 000 PV, kad įsigytų 100 % patronuojamosios įmonės Z akcinio kapitalo. Iš karto po pirkimo dvių bendrovių finansinės būklės ataskaitos pateiktos žemiau.

Finansinės būklės ataskaitos (PV)

Straipsniai	Patronuojanti įmonė X	Patronuojamoji įmonė Y	Patronuojamoji įmonė Z
TURTAS			
Pinigai	900 000	300 000	400 000
Gautinos sumos	500 000	250 000	200 000
Atsargos	400 000	100 000	150 000
Investicijos į Y ir Z	1 900 000	-	-
Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai	1 000 000	400 000	500 000
Iš viso	4 700 000	1 050 000	1 250 000
ĮSIPAREIGOJIMAI IR NUOSAVAS KAPITALAS			
Mokėtinos sumos	300 000	150 000	200 000
Kiti įsipareigojimai	400 000	100 000	100 000
Akcinis kapitalas	3 150 000	700 000	800 000
Nepaskirstytasis pelnas	850 000	100 000	150 000
Iš viso	4 700 000	1 050 000	1 250 000

Įsigijimo dieną patronuojamųjų įmonių Y ir Z grynujų aktyvų tikroji vertė yra tokia:

Straipsniai	Patronuojamoji įmonė Y	Patronuojamoji įmonė Z
Pinigai	300 000	400 000
Gautinos sumos	290 000	250 000
Atsargos	120 000	180 000

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai	450 000	550 000
Mokėtinos sumos	170 000	250 000
Kiti įsipareigojimai	120 000	120 000

Reikalaujama: parengti patrunuojančios įmonės X, patrunuojamųjų įmonių Y ir Z įrašus, eliminavimo darbinę lentelę ir konsoliduotąją finansinės būklės ataskaitą.

Patrunuojamosios įmonės Y akcinio kapitalo panaikinimas:

D Gautinos sumos	40 000 PV
D Atsargos	20 000 PV
D Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai	50 000 PV
K Mokėtinos sumos	20 000 PV
K Kiti įsipareigojimai	20 000 PV
K Tikrosios vertės koregavimai	70 000 PV
D Akcinis kapitalas	700 000 PV
D Nepaskirstytasis pelnas	100 000 PV
D Prestižas	130 000 PV
D Tikrosios vertės koregavimai	70 000 PV
K Investicijos	1 000 000 PV

Patrunuojamosios įmonės Z akcinio kapitalo panaikinimas:

D Gautinos sumos	50 000 PV
D Atsargos	30 000 PV
D Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai	50 000 PV
K Mokėtinos sumos	50 000 PV
K Kiti įsipareigojimai	20 000 PV
K Tikrosios vertės koregavimai	60 000 PV
D Akcinis kapitalas	800 000 PV
D Nepaskirstytasis pelnas	150 000 PV
D Tikrosios vertės koregavimai	60 000 PV
K Investicijos	900 000 PV
K Pirkimo žemiau rinkos kainos rezultatas	110 000 PV

Darbinė lentelė (PV)

Straipsniai	Patronuojanti įmonė X	Patronuojamoji įmonė Y	Patronuojamoji įmonė Z	Eliminavimas		Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita
				D	K	
Pinigai	900 000	300 000	400 000			1 600 000
Gautinos sumos	500 000	250 000	200 000	40 000 50 000		1 040 000
Atsargos	400 000	100 000	150 000	20 000 30 000		700 000
Investicijos į Y ir Z	1 900 000	-	-		1 000 000 900 000	-
Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai	1 000 000	400 000	500 000	50 000 50 000		2 000 000
Prestižas				130 000		130 000
Mokėtinos sumos	300 000	150 000	200 000		20 000 50 000	720 000
Kiti įsipareigojimai	400 000	100 000	100 000		20 000 20 000	640 000
Akcinis kapitalas	3 150 000	700 000	800 000	700 000 800 000		3 150 000
Nepaskirstytasis pelnas	850 000	100 000	150 000	100 000 150 000		850 000
Tikrosios vertės koregavimai				70 000 60 000	70 000 60 000	-
Pirkimo žemiau rinkos kainos rezultatas					110 000	110 000

Patronuojančios įmonės X konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita (PV)

TURTAS	
Pinigai	1 600 000
Gautinos sumos	1 040 000
Atsargos	700 000
Prestižas	130 000
Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai	2 000 000
Iš viso	5 470 000
ĮSIPAREIGOJIMAI IR NUOSAVAS KAPITALAS	
Mokėtinos sumos	720 000
Kiti įsipareigojimai	640 000
Akcinis kapitalas	3 150 000
Nepaskirstytasis pelnas	850 000
Pirkimo žemiau rinkos kainos rezultatas	110 000
Iš viso	5 470 000