

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugpjūčio 12 d. įsakymu Nr. V2-6

**14-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „VERSLO JUNGIMAI“
METODINĖS REKOMENDACIJOS**

Parengtos pagal standartą su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. gegužės 28 d., galiojančiais nuo 2016 m. sausio 1 d. (Žin. 2013, Nr. 28-1375; TAR, 2015-05-29, i. k. 2015-08350).

Paryškintu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Pavyzdžiai ir rekomendacijos nepakeičia standarto nuostatų, tik paaiškina, kaip jos gali būti taikomos praktiškai.

Pastaba. Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip apskaitoje turi būti registruojamas ir finansinėse ataskaitose parodomas verslo jungimas.

2. Šis standartas taikomas verslo jungimui, kai:

2.1. viena įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei;

2.2. viena įmonė, ketindama tęsti kitos įmonės vykdytą veiklą, įsigyja tos įmonės turtą ar jo dalį ir prisiima išipareigojimus ar jų dalį (toliau – verslo ar jo dalies įsigijimas);

2.3. reorganizuojamos įmonės prijungimo ar sujungimo būdu.

3. Šis standartas, išskyrus prestižo apskaičiavimo ir apskaitos nuostatas, netaikomas investicijų į asocijuotąsias ir pagal jungtinės veiklos sutartis kontroliuojamas bendrąsias įmones apskaitai, nes jų įsigijimas pagal šį standartą nelaikomas verslo jungimu.

4. Šiame standarte žodis „akcininkas“ suprantamas kaip pelno siekiantis juridinis ir (ar) fizinis asmuo, įgijęs įmonės akcijų, pajų ar kitų nuosavybės teisių (toliau - akcijos).

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

5. Pagrindinės šio standarto sąvokos:

5.1. Bendro pavaldumo įmonė – viena iš dviejų ar daugiau įmonių, kurioms lemiamą poveikį daro tie patys juridiniai ar fiziniai asmenys.

5.2. Patronuojamoji (dukterinė) įmonė – įmonė, kuriai kita įmonė gali daryti tiesioginį ar netiesioginį lemiamą poveikį.

5.3. Grynasis turtas – turtas, kurio vertė yra verslo jungimo būdu įsigytų, tikrąja verte įvertintų turto ir įsipareigojimų skirtumas.

5.4. Isigijusioji įmonė – įmonė, kuri įsigijo verslą, prisijungė įsigytąją įmonę, susijungė su ja ar įgijo teisę daryti lemiamą poveikį įsigytajai įmonei.

5.5. Įsigytoji įmonė – įmonė, prijungta prie įsigijusiosios įmonės ar sujungta su ja ir dėl to nustojusi veikti, arba įmonė, kuriai lemiamą poveikį daro įsigijusioji įmonė.

5.6. Lemiamas poveikis imonei – teisė valdyti įmonės finansinę ir ūkinę veiklą siekiant gauti naudos.

5.7. Mažumos dalis – patronuojamosios įmonės akcininkų, negalinčių daryti lemiamo poveikio įmonės veiklai, nuosavo kapitalo dalis, nurodyta konsoliduotajame balanse, ir pelno (nuostolių) dalis, nurodyta konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje.

5.8. Patronuojančioji įmonė – įmonė, kuri kitai įmonei gali daryti tiesioginį ar netiesioginį lemiamą poveikį.

5.9. Prestižas – neidentifikuojamas turtas, kuris pirminio pripažinimo metu įvertinamas kaip teigiamas skirtumas tarp įsigijimo savikainos ir įsigyto grynojo turto vertės ir kurio vertė parodo iš verslo jungimo tikėtiną gauti ekonominę naudą.

5.10. Tikroji vertė – suma, už kurią vertės nustatymo dieną sandorio šalys viena kitai įprastomis rinkos sąlygomis gali parduoti turtą ar paslaugas arba perleisti įsipareigojimą.

5.11. Verslas – fizinio asmens, juridinio asmens arba kitos organizacijos ir jų filialų veikla, kuria siekiama gauti pajamų ir pelno naudojant ekonominius išteklius.

5.12. Verslo jungimas – teisės daryti tiesioginį ar netiesioginį lemiamą poveikį kitai įmonei įgijimas, verslo įsigijimas, įmonių reorganizavimas prijungimo ar sujungimo būdu.

III. VERSLO JUNGIMO APSKAITA

6. Verslas gali būti jungiamas įvairiais būdais. Verslo jungimo būdai:

Verslas gali būti jungiamas įsigyjant visas kitos įmonės akcijas ar jų dalį, suteikiančią teisę daryti lemiamą poveikį šiai įmonei įsigyjant kitos įmonės verslą, dvi ar daugiau įmonių jungiant į vieną, kai vienos ar kelių besijungiančių įmonių turtą ir įsipareigojimus perima kita įmonė arba kelių besijungiančių įmonių turtą ir įsipareigojimus perima steigiamą nauja įmonė.

6.1. Teisės daryti lemiamą poveikį kitai įmonei įgijimas.

Šiame standarte verslo jungimas apima ne tik įmonių reorganizavimą prijungiant ar sujungiant, bet ir kitos įmonės akcijų įsigijimą. Kai įmonė įsigyja tiek kitos įmonės akcijų, kad įgyja teisę daryti lemiamą poveikį tai įmonei, toks įsigijimas laikomas verslo jungimu.

Paprastai įmonė teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei įgyja tada, kai ji įsigyja kitos įmonės akcijų, suteikiančių daugiau kaip 50 proc. balsų.

Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad lemiamas poveikis gali būti tiesioginis ir netiesioginis. Laikoma, kad įmonė daro lemiamą poveikį kitai įmonei, jei ji yra tos įmonės akcininkė ir turi jos akcijų, suteikiančių daugiau kaip 50 proc. balsų, arba turi akcijų, suteikiančių mažiau kaip 50 proc. balsų, tačiau turi teisę rinkti ar atšaukti kitos įmonės vadovą, daugumą valdybos, stebėtojų tarybos narių arba pagal susitarimus, sudarytus su kitais akcininkais, turi balsų daugumą tos įmonės visuotiniame akcininkų susirinkime. Įgaliojimas, suteikiantis įmonei teisę atstovauti kitam akcininkui, už jį balsuoti ir priimti sprendimus, yra pakankamas tokio susitarimo įrodymas. Kai viena įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, abi įmonės toliau veikia kaip juridiniai asmenys, tačiau tarp jų atsiranda patronuojančiosios ir patronuojamosios įmonių santykiai.

Pavyzdys

AB „A“ už 36 000 EUR įsigijo 60 proc. balsų suteikiančių UAB „C“ paprastųjų vardinių akcijų. Už akcijas ji sumokėjo pinigais. UAB „C“ įstatinį kapitalą sudaro 1 000 akcijų. Vienos akcijos nominalioji vertė yra 60 EUR. Akcijos įsigijimo kaina sutampa su jos nominaliąja verte.

Registruojant finansinio turto įsigijimą AB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1601 Patronuojamųjų įmonių akcijų vertė	36 000
K 271 Sąskaitos bankuose	36 000

Abi įmonės toliau tęsia veiklą kaip savarankiški ūkio subjektai ir, finansiniams metams pasibaigus, sudaro finansines ataskaitas, tačiau AB „A“ turės sudaryti ne tik atskiras savo įmonės, bet ir konsoliduotąsias įmonių grupės finansines ataskaitas, nes įgijo teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, su kuria atsirado patronuojančiosios ir patronuojamosios įmonių santykiai.

6.2. Įmonių reorganizavimas prijungimo ar sujungimo būdu.

Įmonės gali būti reorganizuojamos Lietuvos Respublikos civilinio kodekso ir tų įmonių veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatytais būdais. Įmonių reorganizavimo būdai yra prijungimas, sujungimas, išdalijimas ir padalijimas. Šis standartas nustato tik įmonių prijungimo ir sujungimo apskaitos tvarką. Jis nereguliuoja įmonių išdalijimo ir padalijimo apskaitos, nes tai nėra verslo jungimas, todėl nėra šio standarto objektas. Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse numatyti įmonių jungimo būdai yra prijungimas ir sujungimas.

Prijungimas – vienos ar daugiau įmonių prijungimas prie kitos įmonės, kuri po reorganizavimo tęsia savo veiklą ir kuri perima reorganizuojamų įmonių turtą, įsipareigojimus, visas jų teises ir pareigas, o kitų įmonių veikla nutraukiama.

Sujungimas – dviejų ar daugiau įmonių sujungimas į naują įmonę, kuri perima reorganizuojamų įmonių turtą, įsipareigojimus, visas jų teises ir pareigas, o sujungtų įmonių veikla nutraukiama.

Reorganizuojamos įmonės iki sujungimo gali būti viena nuo kitos nepriklausomos, bendro pavaldumo ar vienai įmonių grupei priklausančios įmonės. Jų verslo jungimo ypatumai aptariami atitinkamuose skyriuose.

6.3. Kitos įmonės verslo ar jo dalies įsigijimas.

Kitos įmonės verslo ar jo dalies įsigijimas taip pat yra verslo jungimas. Kai įsigyjamas verslas, verslą įsigijusioji įmonė turi tęsti tą patį verslą naudodama įsigytą turtą. Jei verslą įsigijusioji įmonė iš kitos įmonės įsigyto verslo netęsia, toks įsigijimas nelaikomas verslo jungimu ir jo apskaita tvarkoma ne pagal šį standartą, o pagal verslo apskaitos standartus, kurie nustato nematerialiojo, ilgalaikio materialiojo turto ar atsargų įsigijimo apskaitos tvarką. Pavyzdžiui, UAB „A“ veikla yra sportinių drabužių siuvimas ir sportinės avalynės gamyba. Įmonės akcininkai nusprendžia parduoti sportinių drabužių siuvimo verslą kitai įmonei, UAB „B“. Pirkimo ir pardavimo sutartyje numatyta, kad pirkėjui perduodama visų pastatų, įrenginių, atsargų ir įsipareigojimų, susijusių su siuvimo veikla, nuosavybės teisė, o pirkėjas sumoka sutartyje numatytą pinigų sumą. UAB „B“ ketina plėtoti sportinių drabužių siuvimo verslą. Šis įsigijimas UAB „B“ apskaitoje registruojamas kaip verslo jungimas.

Jei UAB „B“, įsigijusi sportinių darbužių siuvimo verslą, toliau neužsiima juo, įsigytus pastatus išnuomoja, o įrenginius parduoda, toks įsigijimas nebus laikomas verslo jungimu, nes tai tik paprastas turto arba turto ir įsipareigojimų pirkimas.

Pavyzdys

UAB „C“, kurios veikla yra didmeninė prekyba maisto produktais, nusprendžia plėsti savo veiklą, t. y. įsigyti UAB „D“ verslą ir pradėti didmeninę prekybą kanceliarinėmis prekėmis. UAB „C“ įsigyja visą UAB „D“ turtą ir įsipareigojimus, išskyrus prekybos kanceliarinėmis prekėmis pinigus.

Daroma prielaida, kad bendrovės iki šio sandorio neturėjo jokių tarpusavio ryšių ir įsipareigojimų viena kitai. UAB „D“ vertėsi tik kanceliarinių reikmenų prekyba.

Įmonių balansų duomenys iki sandorio

Straipsniai	UAB „C“ (EUR)		UAB „D“ (EUR)	
Ilgalaikis materialusis turtas	30 000		9 000	
Atsargos	13 000		3 000	
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	12 000		1 000	
Turto iš viso	55 000		13 000	
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas		35 000		7 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		9 000		3 000
Mokėtinos sumos ir kiti įsipareigojimai		11 000		3 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso		55 000		13 000

UAB „D“ parduodamą verslą sudaro ilgalaikis materialusis turtas, atsargos ir įsipareigojimai. Už įsigytą verslą UAB „C“ sumoka 9 000 EUR, kuriuos perveda į UAB „D“ sąskaitą banke.

Daroma prielaida, kad UAB „D“ turto ir įsipareigojimų balansinė vertė atitinka jų tikrąją vertę.

Sumokėjusi pinigus ir perėmusi iš UAB „D“ turtą ir įsipareigojimus UAB „C“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 12XX	Materialiojo turto įsigijimo savikaina	9 000
D 201-207	Atsargos	3 000
K 4XXX	Įsipareigojimai	3 000
K 271	Sąskaitos bankuose	9 000

Gavusi pinigus iš UAB „C“ ir perdavusi jai turtą ir įsipareigojimus, UAB „D“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271	Sąskaitos bankuose	9 000
D 4XXX	Įsipareigojimai	3 000
K12XX	Materialiojo turto įsigijimo savikaina	9 000
K 201-207	Atsargos	3 000

Įvykdžiusios verslo jungimo sandorį abi įmonės toliau tęsia veiklą ir lieka viena nuo kitos nepriklausomos. UAB „D“ savo verslą pardavė ir už gautus pinigus gali pradėti kitą verslą.

Įmonių balanso duomenys po verslo jungimo

Straipsniai	UAB „C“ (EUR)		UAB „D“ (EUR)	
Ilgalaikis materialusis turtas	39 000			
Atsargos	16 000			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	3 000		10 000	
Turto iš viso	58 000		10 000	
Straipsniai	UAB „C“		UAB „D“	
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas		35 000		7 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		9 000		3 000
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai		14 000		
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso		58 000		10 000

7. Data, kada įsigijusioji įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį įsigytosios įmonės veiklai arba ketindama tęsti įsigytą verslą perima su verslu susijusį turtą ir (ar) įsipareigojimus, arba perima reorganizuojamos įmonės turtą ir įsipareigojimus, yra

laikoma verslo jungimo data (toliau – jungimo data). Nustatant jungimo datą, turi būti atsižvelgiama į verslo jungimo būdą ir lemiamo poveikio kitai įmonei atsiradimą, bet ne į formalius reikalavimus.

Data, kada įsigijusioji įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį įsigytosios įmonės grynajam turtui, priklauso nuo akcijų pirkimo sutartyje numatytų sąlygų. Jeigu sutartyje nenumatyta jokių papildomų sąlygų, jungimo data galima laikyti tą datą, kada įsigijusioji įmonė perima akcijų nuosavybės teisę ir turi teisę valdyti įsigytosios įmonės veiklą siekdama gauti naudos iš šios veiklos. Jei akcijos įsigyjamose etapais, įsigijusioji įmonė teisę daryti lemiamą poveikį įgyja tą datą, kai įsigytos akcijos visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia daugiau kaip 50 proc. balsų.

Teisė daryti lemiamą poveikį kitai įmonei nelaikoma įgyta tol, kol neįvykdytos visos sutartyje numatytos įsigijimo sąlygos. Sprendžiant, ar teisė daryti lemiamą poveikį buvo įgyta, būtina atsižvelgti į įsigijimo sandorio esmę.

1 pavyzdys

UAB „P“ įsigijo UAB „D“ akcijas keliais etapais: 20X1 m. vasario 1 d. įsigijo akcijų, suteikiančių 15 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime; 20X1 m. gegužės 15 d. įsigijo akcijų, suteikiančių 10 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime; 20X1 m. lapkričio 2 d. įsigijo akcijų, suteikiančių 28 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime ir 20X2 m. kovo 1 d. įsigijo likusias akcijas, suteikiančias 47 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime.

Teisės daryti lemiamą poveikį kitai įmonei įsigijimo data bus laikoma 20X1 m. lapkričio 2 d., kai įsigijusioji įmonė turi akcijų, suteikiančių 53 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime.

2 pavyzdys

AB „C“ 20X1 m. sausio 11 d. pasirašė su UAB „D“ sutartį, pagal kurią įsigijo UAB „D“ akcijų, suteikiančių 87 proc. balsų UAB „D“ visuotiniame akcininkų susirinkime. Sutartyje numatyta, kad už įsigytas akcijas bus sumokėta per 3 mėnesius nuo sutarties pasirašymo dienos, tačiau nuosavybės teisė perduodama sutarties pasirašymo dieną, todėl AB „C“ įgyja teisę dalyvauti UAB „D“ akcininkų susirinkime ir balsuoti. Nors už akcijas dar nesumokėta, jungimo data yra 20X1 m. sausio 11 d.

Kai jungiamos dvi ir daugiau įmonių į vieną arba kai steigama nauja įmonė, kad tęstų kitos įmonės vykdytą veiklą, arba kai įsigytas tik kitos įmonės verslas ir su tuo verslu susijęs turtas ir įsipareigojimai, verslo jungimo data yra tada, kai įsigijusioji įmonė, ketindama tęsti kitos įmonės vykdytą veiklą, perima tos įmonės turtą ar jo dalį ir prisiima jos įsipareigojimus ar jų dalį.

Nustatant verslo jungimo datą turi būti atsižvelgiama į tai, ar verslą įsigijusi įmonė perėmė su kitos įmonės turtu susijusią riziką, naudą ir prievolę vykdyti su įsigytu verslu susijusius tos įmonės įsipareigojimus, ar ne.

3 pavyzdys

UAB „F“ 20X1 m. kovo 3 d. pasirašė su UAB „G“ sutartį, pagal kurią įsigijo dalį UAB „G“ verslo. Sutartyje numatyta, kad parduodamą verslą sudaro ilgalaikis materialusis turtas ir

trumpalaikiai įsipareigojimai tiekėjams. Už įsigytą verslą bus mokama dalimis per 6 mėnesius nuo sutarties pasirašymo dienos, tačiau su UAB „G“ turtu susijusi nauda, rizika ir prievolė vykdyti su įsigytu verslu susijusius UAB „G“ įsipareigojimus pereina sutarties pasirašymo dieną. Nors UAB „F“ už įsigytą verslą dar nesumokėjo, verslo jungimo data yra 20X1 m. kovo 3 d.

8. Įsigijusioji įmonė verslo jungimą privalo užregistruoti apskaitoje jungimo datą.

Verslo jungimas, kai viena įmonė įsigyja teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, įsigijusiosios įmonės apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina ir atskirose finansinėse ataskaitose parodomas taikant savikainos metodą. Pirkimo metodas taikomas tik sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Įsigijusiajai įmonei sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas pirkimo metodas taikomas nuo verslo jungimo, kai jungiamos dvi ir daugiau įmonių į vieną arba kai steigiamą naują įmonę, kad tęstų anksčiau kelių įmonių vykdytą veiklą, datos.

Kad įsigijusioji įmonė konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose galėtų parodyti įgytą teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei ar įmonių reorganizavimą prijungimo ar sujungimo būdu, įsigytoji įmonė finansines ataskaitas turi sudaryti pagal artimiausios iki jungimo datos duomenis ir pateikti papildomus duomenis, reikalingus perimtam turtui ir įsipareigojimams įvertinti. Prestižas apskaičiuojamas ir pripažįstamas jungimo datą tuo atveju, jeigu įmonę ar verslą įsigijusioji įmonė ateityje tikisi gauti ekonominės naudos. Jeigu įmonę ar verslą įsigijusioji įmonė ateityje nesitiki gauti ekonominės naudos, tada apskaičiuojami ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodomi nuostoliai dėl verslo jungimo.

Kai įmonė įsigyja kitos įmonės verslą ar jo dalį, verslą perleidusi įmonė neturi sudaryti finansinių ataskaitų pagal artimiausios verslo ar jo dalies įgijimo datos duomenis.

9. Įgijus teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, atsiranda patronuojančiosios ir patronuojamosios įmonių santykiai. Įsigijusioji įmonė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudaro konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jei pagal kitų teisės aktų reikalavimus ji privalo tokias ataskaitas sudaryti.

Jei įsigijusioji įmonė įsigyja tiek kitos įmonės akcijų, kad įgyja teisę daryti lemiamą poveikį tai įmonei, nuo jungimo datos ji tampa patronuojančiąja įmone ir privalo sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jei teisės aktai nenustato kitaip. Konsoliduotajame balanse ji turi parodyti patronuojamosios įmonės turtą, įsipareigojimus ir jungimo metu susidariusį prestižą arba pelną, arba nuostolį.

Įmonių grupės, kurią sudaro patronuojančioji ir patronuojamosios įmonės, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo tvarką nustato 16-asis verslo apskaitos standartas „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patronuojamąsias įmones“.

10. Verslo jungimo apskaitai turi būti taikomas pirkimo metodas, išskyrus atvejus, kai bendro pavaldumo įmonių verslo jungimas apskaitoje registruojamas įsigytosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansines vertes pridedant prie įsigijusiosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansinių verčių. Bendro pavaldumo įmonių verslo jungimo apskaitai taikomos šio standarto VII skyriaus nuostatos.

Pirkimo metodas įsigijusiosios įmonės apskaitoje taikomas nuo verslo jungimo, kai jungiamos dvi ir daugiau įmonių į vieną arba kai steigama nauja įmonė arba įsigytas verslas, kad būtų tęsiama anksčiau kelių įmonių vykdyta veikla, datos. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pripažintas prestižas dėl kitos įmonės įsigijimo įsigijusiosios įmonės atskirose finansinėse ataskaitose parodomas tik tuo atveju, jei šios įmonės reorganizuojamos jungimo būdu.

Registruojant apskaitoje kitos įmonės turto, įsipareigojimų ar akcijų įsigijimą, reikia vadovautis turinio svarbos principu. Verslo jungimu laikomas tik toks kitos įmonės turto ir įsipareigojimų įsigijimas, kai naudojant tą turtą ir toliau bus plėtojamas įsigytas verslas.

Verslo jungimu nelaikomas kitos įmonės turto ir įsipareigojimų įsigijimas, jei įsigytasis turtas ir įsipareigojimai nebus naudojami įsigytam verslui vystyti, o panaudojami kitiems tikslams.

11. Jei viena įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei ir savo atskirose finansinėse ataskaitose investicijas į patronuojamąsias įmones rodo savikainos metodu, pirkimo metodą ji taiko tik konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.

Kadangi įsigijusioji įmonė investicijas į patronuojamąsias įmones apskaitoje registruoja ir atskirose finansinėse ataskaitose parodo taikydama savikainos metodą, įgijusi teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, pirkimo metodą ji taiko tik sudarydama konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Įsigijusiosios įmonės apskaitoje investicijų į patronuojamąsias įmones įsigijimo savikaina koreguojama tik tais atvejais, kai investicijų atsiperkamoji vertė sumažėja.

12. Kai įgyjama teisė daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, jos turtas ir įsipareigojimai įsigijusiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose įvertinami tikrąja verte. Jei įmonė, kurios veiklai daromas lemiamas poveikis, tačiau jos finansiniai duomenys Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymo nustatyta tvarka neįtraukiami į sudaromas konsoliduotąsias finansines ataskaitas, yra reorganizuojama po jungimo datos ir įsigijusiosios įmonės apskaitoje registruojant šį verslo jungimą taikomas pirkimo metodas, įsigytos įmonės turtas ir įsipareigojimai jungimo datą įvertinami tikrąja verte. Tolesnė įsigyto turto ir įsipareigojimų apskaitos tvarka priklauso nuo įsigijusiosios įmonės patvirtintos apskaitos politikos.

13. Verslą įsigijusiosios įmonės perimtas su verslu susijęs turtas ir (ar) įsipareigojimai pirminio pripažinimo metu įvertinami tikrąja verte. Tolesnė su įsigytu verslu susijusio turto ir įsipareigojimų apskaitos tvarka priklauso nuo įsigijusiosios įmonės patvirtintos apskaitos politikos.

Pavyzdys

UAB „S“ pagrindinė veikla yra konditerinių gaminių gamyba. UAB „D“ pagrindinė veikla yra pakavimo paslaugos. UAB „S“ 20X1 metais įsigijo iš UAB „D“ verslą su pastato dalimi ir pakavimo įrenginiais. Įsigyti įrenginiai ateityje teiks ekonominės naudos, nes UAB „S“ ketina panaudoti juos savo ir kitų įmonių konditerijos gaminiams pakuoti. Pardavimo dieną UAB „D“ apskaitoje pakavimo įrenginių likutinė vertė buvo 95 000 EUR, pastato dalies likutinė vertė – 195 000 EUR. UAB „S“ pasamdyti turto vertintojai įvertino parduodamą pastatą ir pakavimo įrenginius tikrąja verte ir nustatė, kad pastato tikroji vertė yra 225 000

EUR, pakavimo įrenginių tikroji vertė yra 112 500 EUR. Įsigijus šį pastatą ir pakavimo įrenginius, UAB „S“ apskaitoje pirmą kartą juos turėtų užregistruoti savikaina, kuri yra lygi nustatytai tikrajai vertei. Toliau ilgalaikio materialiojo turto apskaita tvarkoma vadovaujantis verslo apskaitos standartais pagal patvirtintą UAB „S“ apskaitos politiką.

14. Įmonės akcijų įsigijimas gali būti vykdomas keliais etapais. Tą etapą, kai įgyjama teisė daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, apskaičiuojama bendra visų etapų investicijų įsigijimo savikaina. Įsigytai nuosavybės daliai tenkanti grynojo turto dalies vertė nustatoma jungimo datą. Jei įsigytosios įmonės įsigijimo savikaina yra didesnė už įsigytos grynojo turto dalies vertę, gautas skirtumas konsoliduotuosiose finansinėse ataskaitose parodomas kaip prestižas arba nuostoliai dėl teisės daryti lemiamą poveikį įmonei įsigijimo. Jei įsigijimo savikaina yra mažesnė už įsigytai nuosavybės daliai tenkančią grynojo turto dalies vertę, gautas skirtumas pripažįstamas pelnu dėl investicijos įsigijimo.

Laipsniškas akcijų įsigijimas yra labai dažnas reiškinys. Ne visada iš anksto būna žinoma, kiek akcijų bus įsigyjama, tai yra ar bus siekiama įgyti teisę daryti lemiamą poveikį įmonei, ar investicija liks tik paprasta investicija.

Nepaisant to, kiek akcijų įsigyta, įsigytos akcijos registruojamos įsigijimo savikaina. Įsigijimo savikaina nustatoma prie sumokėtos (mokėtinės) pinigų sumos, kito perduoto turto ar išleistų nuosavybės vertybinių popierių vertės pridėdant tiesiogines kitos įmonės akcijų įsigijimo išlaidas. Įsigijusioji įmonė finansinio turto apskaitos politikoje turėtų numatyti, kokias tiesiogines kitos įmonės akcijų įsigijimo išlaidas priskiria įsigijimo savikainai. Jei įsigytas akcijų skaičius suteikia tiek balsų, kad įsigijusioji įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį, įsigijimo datą apskaičiuojama investuotojui tenkanti įsigytosios įmonės grynojo turto dalies vertė.

Apskaičiuojant įsigyto grynojo turto vertę, įmonės, kurios akcijos įsigytos, turtas ir įsipareigojimai įvertinami tikrosiomis vertėmis. Jei tikroji turto vertė skiriasi nuo balansinės vertės, įsigijusioji įmonė turto tikrąją vertę parodo tik konsoliduotajame balanse. Jei įsigijimo savikainos suma yra mažesnė už įsigytai nuosavybės daliai tenkančią grynojo turto dalies vertę, gautas skirtumas pripažįstamas pelnu dėl investicijos įsigijimo. Tačiau, jeigu įsigijusioji įmonė ateityje nesitiki gauti ekonominės naudos, tai įsigijimo savikainos ir įsigytai nuosavybės daliai tenkančios grynojo turto dalies vertės skirtumas pripažįstamas nuostoliais dėl verslo jungimo. Įsigytosios įmonės apskaitoje turto vertės padidėjimas ar sumažėjimas, susijęs su verslo jungimu, neregistruojamas.

Pavyzdys

1 etapas. Įmonė „C“ 20X1 m. sausio 1 d. už 100 000 EUR įsigijo įmonės „D“ akcijų, kurios jai suteikė 40 proc. balsų įmonės „D“ visuotiniame akcininkų susirinkime. Už įsigytas akcijas sumokėjo pinigais.

Šios akcijos yra apskaitoje pripažįstamos investicija į asocijuotąją įmonę ir registruojamos įsigijimo savikaina, t. y. 100 000 EUR.

2 etapas. Įmonė „C“ 20X2 m. sausio 1 d. už 600 000 EUR įsigijo įmonės „D“ akcijų, kurios suteikė dar 45 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime, ir įgijo teisę daryti lemiamą poveikį įmonei „D“.

Įmonės „D“ bendra grynojo turto vertė yra 795 000 EUR.

Kai akcijų įsigijimas vykdomas etapais, pirkimo metodas taikomas tik paskutiniajame etape, kai įsigyjama teisė daryti lemiamą poveikį. Šiuo atveju lemiamo poveikio įsigijimo datą yra apskaičiuojamas prestižas, kurio atsiranda įsigyjant akcijas kiekvieno etapo metu, kai sumokėta suma viršija įsigytosios įmonės grynojo turto dalies vertę.

Įgijus teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, turi būti nustatoma įsigytos grynojo turto dalies vertė. Įmonės „D“ turtą sudaro žemė ir pinigai.

Šiame pavyzdyje investicijos į patrunuojamąją įmonę „D“ įsigijimo savikaina yra už akcijas, kurios suteikė 40 proc. ir 45 proc. balsų, sumokėta suma. Nustatant įsigijimo savikainą, už akcijas sumokėtos sumos sudedamos, todėl bendra akcijų įsigijimo savikaina yra 700 000 EUR.

Įsigijimo datą įsigytas turtas ir įsipareigojimai vertinami tikrąja verte ir apskaičiuojamas prestižas.

Įsigytai daliai tenkanti grynojo turto vertė sudarė 675 750 EUR (795 000 EUR X 0,85), o prestižas buvo 24 250 EUR.

Mažumos daliai (15 proc.) tenkanti grynojo turto dalis 20X2 m. sausio 1 d. yra 119 250 EUR (795 000 EUR X 0,15).

2 etapas	
Po antro etapo iš viso	
Investicijos (40 proc. + 45 proc.) savikaina	700 000 (100 000 + 600 000)
Investicijai tenkanti grynojo turto vertė (85 proc.)	675 750 (795 000 x 85 proc.)
Prestižas (85 proc.)	24 250 (700 000 – 675 750)
Mažumos dalis (15 proc.)	119 250 (795 000 x 15 proc.)

3 etapas. Įmonė „D“ 20X2 m. uždirbo pelno, todėl užregistruota mažumos dalies vertė konsoliduotajame balanse buvo padidinta iki 127 500 EUR.

Įmonė „C“ 20X3 m. sausio 1 d. už 200 000 EUR įsigijo likusias įmonės „D“ akcijas, kurios suteikė 15 proc. balsų visuotiniame įmonės „D“ akcininkų susirinkime, ir įgijo teisę daryti lemiamą poveikį įmonei. Šis akcijų įsigijimas nėra verslo jungimas, nes įmonė „C“ jau gali daryti lemiamą poveikį įmonei „D“ nuo 20X2 m. sausio 1 d. ir įsigyto turto ir įsipareigojimų vertinti tikrąja verte nereikia.

Įsigytos mažumos dalies konsoliduotajame balanse vertė įsigijimo datą buvo 127 500 EUR. Konsoliduotajame balanse apskaičiuotas sumokėtos sumos ir mažumos dalies vertės

skirtumas nėra pripažįstamas prestižu, o parodomas konsoliduotajame balanse *Nepaskirstytojo pelno (nuostolio)* straipsnyje ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos eilutėje *Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)*.

Vertinimo duomenys pateikti lentelėje.

Investicijos (15 proc.) savikaina	200 000
Mažumos dalies balansinė vertė (15 proc.)	127 500
Rezultatas	72 500 (200 000 – 127 500)

15. Ne kiekvienas sandoris pripažįstamas verslo jungimu. Prieš pripažįstant verslo jungimą, anksčiau galėjo būti įgyta paprastoji investicija arba investicija į asocijuotąją įmonę. Pirmą kartą pripažįstant paprastas investicijas, tvarkant jų apskaitą ir parodant finansinėse ataskaitose, taikomas 18-asis verslo apskaitos standartas „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“, o investicijas į asocijuotąsias įmones – 15-asis verslo apskaitos standartas „Investicijos į asocijuotąsias įmones“.

Kitos įmonės akcijų įsigijimas verslo jungimu laikomas tik tada, kai įsigytos akcijos suteikia tiek balsų, kad įsigijusioji įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei. Laikoma, kad įsigijusioji įmonė įgijo teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, kai įsigyja tiek akcijų, kurios suteikia daugiau kaip 50 proc. balsų visuotiniame tos įmonės akcininkų susirinkime.

Pavyzdys

Pavyzdys pateiktas neįvertinus galimo atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokesčiai“ nustatyta tvarka, poveikio.

1 etapas. Įmonė „P“ 20X1 m. sausio 1 d. už 3 500 EUR įsigijo įmonės „A“ akcijų, kurios suteikia 18 proc. balsų įmonės „A“ visuotiniame akcininkų susirinkime. Už įsigytas akcijas sumokėjo pinigais.

Registruojant finansinio turto įsigijimą įmonės „P“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1660 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	3 500
K 271 Sąskaitos bankuose	3 500

Įmonė „P“ neturi teisės daryti reikšmingo ar lemiamo poveikio įmonei „A“, todėl investicija į įmonę „A“ apskaitoje registruojama kaip paprastoji investicija ir vertinama tikrąja verte. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje 18 proc. balsų įmonės „A“ visuotiniame akcininkų susirinkime suteikiančios akcijos turi būti įvertinamos tikrąja verte, tačiau įmonės „A“ akcijomis neprekiuojama vertybinių popierių biržoje, todėl jų tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta ir jų apskaitai įmonė „P“ taiko savikainos metodą.

Įmonės „P“ įstatinis kapitalas – 30 000 EUR. Jos turtą sudaro investicija į įmonę „A“ ir pinigai.

Įmonės „P“ 20X1 m. gruodžio 31 d. balanso ištrauka

Straipsniai	Balansinė vertė (EUR)
Finansinis turtas (investicija į įmonę „A“)	3 500
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	31 000
Turto iš viso	34 500
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas	30 000
Rezervai ir nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	4 500
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	34 500

2 etapas. Įmonė „P“ 20X2 m. sausio 1 d. už 22 000 EUR dar įsigijo įmonės „A“ akcijų, kurios suteikia 60 proc. balsų visuotiniame įmonės „A“ akcininkų susirinkime, ir įgijo teisę daryti lemiamą poveikį šiai įmonei. Registruojant įgytą teisę daryti lemiamą poveikį įmonei „A“ įmonės „P“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1601 Patronuojamųjų įmonių akcijų vertė	25 500
K 1660 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	3 500
K 271 Sąskaitos bankuose	22 000

Kai akcijos įgyjamos etapais, jas registruojant apskaitoje pirkimo metodas taikomas, kai įgyjama teisė daryti lemiamą poveikį. Šiuo atveju lemiamo poveikio įsigijimo datą yra apskaičiuojamas prestižas, kurio atsiranda atskirų akcijų įsigijimo etapų metu, kai visa sumokėta suma viršija įsigytosios įmonės grynojo turto dalies vertę. Pirmojo sandorio metu įsigyto grynojo turto vertė ir prestižas nebuvo skaičiuojami, nes nebuvo įsigyta teisė daryti nei lemiamo, nei reikšmingo poveikio.

Įgijus teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, turi būti nustatoma įsigytos grynojo turto dalies vertė. Įmonės „A“ turtą sudaro žemė ir pinigai.

Pagal turto vertinimo duomenis tikroji žemės vertė yra 5 000 EUR didesnė ir sudaro 11 000 EUR. Įmonės „A“ apskaitos politikoje numatyta, kad ilgalaikio materialiojo turto apskaita tvarkoma įsigijimo savikaina, todėl žemės vertės padidėjimas įmonės apskaitoje neregistruojamas ir įmonės „A“ balanse žemės vertė nepasikeičia.

Įmonė „A“ yra išleidusi 1 000 paprastųjų akcijų. Vienos akcijos nominalioji vertė yra 10 EUR.

Įmonės „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. balanso ištrauka

Straipsniai	Balansinė vertė (EUR)	Tikroji vertė (EUR)
Žemė	6 000	11 000
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	13 000	13 000

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

Turto iš viso	19 000	24 000
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas	10 000	
Rezervai ir nepaskirstytasis pelnas	9 000	
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	19 000	

Šiame pavyzdyje investicijos į patrunuojamąją įmonę „A“ įsigijimo savikaina yra 18 proc. ir 60 proc. balsų suteikiančių akcijų įsigijimo savikainų suma. Nustatant įsigijimo savikainą, abiejų etapų akcijų įsigijimo savikainos sudedamos.

Įsigijus 18 proc. balsų suteikiančių akcijų, nebuvo nustatyta tikroji įmonės „A“ grynojo turto vertė ir nebuvo apskaičiuota, kokia grynojo turto suma tenka investuotojui, nes įsigyto grynojo turto vertė skaičiuojama tik tada, kai yra įsigyta akcijų, suteikiančių 78 proc. balsų, t. y. teisė daryti lemiamą poveikį kitai įmonei. Likusios akcijos, suteikiančios 22 proc. balsų (100 proc. – 78 proc.), priklauso mažumos dalies akcininkams.

Akcijų įsigijimo datos ir jų suteikiami balsai	Įsigijimo savikaina (EUR)	Įsigyto grynojo turto vertė (EUR)	Prestižas (2 – 3) (EUR)
1	2	3	4
20X1-01-01 įsigyta 18 proc.	3 500		
20X2-01-01 įsigyta 60 proc.	22 000	18 720 (24 000 EUR x 78 proc.)	
	25 500	18 720	6 780

Įmonė „P“ daro lemiamą poveikį įmonei „A“ ir pagal įstatymus turi sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas 16-ojo verslo apskaitos standarto „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patrunuojamąsias įmones“ nustatyta tvarka.

Įmonių grupės 20X2 m. sausio 1 d. (lemiamo poveikio įsigijimo datos) balanso darbinė lentelė

Straipsniai	Įmonė „P“ (EUR)	Įmonė „A“ (EUR)	Eliminavimas ir koregavimas (EUR)		Konso-liduo-tasis balan-sas (EUR)	Paiškinimas
			D	K		
Prestižas			2) 6 780		6 780	2) Parodomas prestižas
Žemė		6 000	1) 5 000		11 000	1) Žemės tikrosios vertės padidėjimas
Finansinis turtas (investicija į įmonę „A“)	25 500			2) 25 500		2) Eliminuo-jama investicijos savikaina
Pinigai	9 000	13 000			22 000	
Turto iš viso	34 500	19 000			39 780	
Įstatinis kapitalas	30 000	10 000	2) 7 800		30 000	2) Eliminuo-jama investicijai tenkanti

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

			3) 2 200			įstatinio kapitalo dalis (10 000 EUR x 78 proc.) 3) Eliminuojama mažumai tenkanti įstatinio kapitalo dalis (10 000 EUR x 22 proc.)
Perkainojimo rezervas			2) 3 900 3) 1 100	1) 5 000		1) Žemės tikrosios vertės padidėjimas. 2) Eliminuojama investicijai tenkanti perkainojimo rezervo dalis (5 000 EUR x 78 proc.) 3) Eliminuojama mažumai tenkanti perkainojimo rezervo dalis (5 000 EUR x 22 proc.)
Rezervai ir nepaskirstytasis pelnas	4 500	9 000	2) 7 020 3) 1 980		4 500	2) Eliminuojama investicijai tenkanti rezervų ir pelno dalis (9 000 EUR x 78 proc.) 3) Eliminuojama mažumai tenkanti rezervų ir pelno dalis (9 000 EUR x 22 proc.)
Mažumos dalis				3) 5 280	5 280	3) Parodoma mažumos dalis
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	34 500	19 000	35 780	35 780	39 780	

Toliau pateikiamas 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotojo balanso sudarymo aiškinimas.

Įmonė „A“ per 20X2 m. uždirbo 8 000 EUR grynojo pelno, bet dividendų neskyrė, todėl tokia pat suma padidėjo įmonės pinigai.

Įmonės „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. balanso ištrauka

Straipsniai	Balansinė vertė (EUR)	Tikroji vertė (EUR)
Žemė	6 000	11 000
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	21 000	21 000
Turto iš viso	27 000	32 000
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas	10 000	

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

Rezervai ir nepaskirstytasis pelnas	17 000	
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	27 000	

Daroma prielaida, kad įmonė „P“ 20X2 metais pelno neuždirbo ir jos įstatinis kapitalas nepasikeitė.

Mažumos dalis apskaičiuojama iš naujo.

Mažumos dalis padidėja jai tenkančia įmonės „A“ per 20X2 metus uždirbto grynojo pelno dalimi:

8 000 EUR x 22 proc. = 1 760 EUR.

Mažumos dalis 20X2 m. gruodžio 31 d. sudaro 7 040 EUR (5 280 EUR + 1 760 EUR).

Prestižo amortizacijos laikotarpis yra 5 metai. Prestižo amortizacijos sąnaudų suma per 20X2 metus sudaro 1 243 EUR (6 780 EUR : 60 mėn. x 11 mėn.).

Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotojo balanso darbinė lentelė

Straipsniai	Įmonė „P“ (EUR)	Įmonė „A“ (EUR)	Eliminavimas ir koregavimas (EUR)		Konso- liduotasis balansas (EUR)	Paaiškinimas
			D	K		
Prestižas			2) 6 780	4) 1 243	5 537	4) Prestižo amortizacijos suma
Žemė		6 000	1) 5 000		11 000	
Finansinis turtas (investicija į įmonę „A“)	25 500			2) 25 500		
Pinigai	9 000	21 000			30 000	
Turto iš viso	34 500	27 000			46 537	
Įstatinis kapitalas	30 000	10 000	2) 7 800 3) 2 200		30 000	
Perkainojimo rezervas			2) 3 900 3) 1 100	1) 5 000		
Rezervai ir nepaskirstytasis pelnas	4 500	17 000	2) 7 020 3) 1 980 4) 1 243 5) 1 760		9 497	4) Prestižo amortizacijos suma 5) Eliminuojama mažumai tenkanti pelno dalis (8 000 EUR x22 proc.)
Mažumos dalis				3) 5 280 5) 1 760	7 040	5) Parodoma mažumai tenkanti pelno dalis (8 000

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

						EUR x22 proc.)
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	34 500	27 000	38 783	38 783	46 537	

3 etapas. Trečiajame etape įsigyjamos visos likusios įmonės „A“ akcijos, tai yra įsigyjama mažumos dalis.

Įmonė „P“ 20X3 m. sausio 1 d. už 7 500 EUR įsigijo likusias akcijas, suteikiančias 22 proc. balsų. Už akcijas sumokėjo pinigais. Šis paskutinių akcijų įsigijimas nėra verslo jungimas, nes įmonė „P“ jau galėjo daryti lemiamą poveikį įmonei „A“ ir įsigyto turto ir įsipareigojimų vertinti tikrąja verte jau nereikia.

Įsigydama likusias akcijas, suteikiančias 22 proc. balsų, įmonė „P“ sumokėjo 7 500 EUR. Už šią sumą buvo įsigyta mažumos dalis, kurios vertė mažumos dalies įsigijimo datą buvo 7 040 EUR. Konsoliduotajame balanse apskaičiuotas sumokėtos sumos ir mažumos dalies vertės skirtumas nepripažįstamas prestižu, o parodomas konsoliduotajame balanse *Nepaskirstytojo pelno (nuostolio)* straipsnyje ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos eilutėje *Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)*.

Nuostolis sudaro 460 EUR (7 500 EUR – 7 040 EUR).

Įmonių grupės 20X3 m. sausio 1 d. (mažumos dalies įsigijimo datos) konsoliduotojo balanso darbinė lentelė

Straipsniai	Įmonė „P“ (EUR)	Įmonė „A“ (EUR)	Eliminavimas ir koregavimas (EUR)		Konsoliduotasis balansas (EUR)	Paaškinimas
			D	K		
Prestižas			2) 6 780	4) 1 243	5 537	
Žemė		6 000	1) 5 000		11 000	
Finansinis turtas (investicija į įmonę „A“)	33 000			2) 25 500 6) 7 500		6) Eliminuojama naujai įsigytos investicijos dalies įsigijimo savikaina
Pinigai	1 500	21 000			22 500	
Turto iš viso	34 500	27 000			39 037	
Įstatinis kapitalas	30 000	10 000	2) 7 800 3) 2 200		30 000	
Perkainojimo rezervas			2) 3 900 3) 1 100	1) 5 000		
Rezervai ir nepaskirstytasis pelnas	4 500	17 000	2) 7 020 3) 1 980 4) 1 243		9 037	

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

			5) 1 760 6) 460			6) Nuostolis dėl mažumos dalies įsigijimo
Mažumos dalis			6) 7 040	3) 5 280 5) 1 760		6) Eliminuojama mažumos dalis
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	34 500	27 000	46 283	46 283	39 037	

Įmonė „P“ 20X3 sausio 15 d. pardavė 15 proc. įmonės „A“ akcijų už 8 000 EUR. Iki pardavimo dienos patrunuojamojoje ir patrunuojančiojoje įmonėse jokių operacijų nebuvo vykdoma.

Įmonių grupės 20X3 m. sausio 15 d. konsoliduotojo balanso darbinė lentelė

Straipsniai	Įmonė „P“ (EUR)	Įmonė „A“ (EUR)	Eliminavimas ir koregavimas (EUR)		Konsoliduotasis balansas (EUR)	Paiškinimas
			D	K		
Prestižas			2) 6 780	4) 1 243	5 537	
Žemė		6 000	1) 5 000		11 000	
Finansinis turtas (investicija į įmonę „A“)	28 050		7) 4 950	2) 25 500 6) 7 500		7) Eliminuojama parduota investicijos dalis (33 000 x 15proc.)
Pinigai	9 500	21 000			30 500	
Turto iš viso	37 550	27 000			47 037	
Įstatinis kapitalas	30 000	10 000	2) 7 800 3) 2 200		30 000	
Perkainojimo rezervas			2) 3 900 3) 1 100	1) 5 000		
Rezervai ir nepaskirstytasis pelnas	7 550	17 000	2) 7 020 3) 1 980 4) 1 243 5) 1 760 6) 460	7) 150	12 237	7) Parodomas investicijos dalies

						pelnas
Mažumos dalis			6) 7 040	3) 5 280 5) 1 760 7) 4 800	4 800	7) Parodoma mažumos dalis (32 000 x 15proc.)
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	37 550	27 000	51 233	51 233	47 037	

IV. NEPRIKLAUSOMŲ ĮMONIŲ REORGANIZAVIMAS PRIJUNGIMO AR SUJUNGIMO BŪDU

16. Viena ar daugiau nepriklausomų įmonių gali būti reorganizuojamos prijungiant jas prie įmonės, kuri po reorganizavimo tęsia savo veiklą, arba sujungiant dvi ar daugiau įmonių, kurių turtą ir įsipareigojimus perima įsteigta nauja įmonė. Šiame standarte nepriklausomos įmonės neapima patronuojančiosios, patronuojamosios ar bendro pavaldumo įmonių.

Viena nuo kitos nepriklausomos yra tokios įmonės, kurios neturi viena kitos akcijų ir kurioms nedaro lemiamo poveikio tie patys juridiniai ar fiziniai asmenys.

17. Nepriklausomų įmonių reorganizavimas jungimo būdu yra:

17.1. Prijungimas, kai viena ar daugiau nepriklausomų įmonių prijungiamos prie įmonės, kuri po reorganizavimo tęsia savo veiklą ir kuri perima reorganizuojamų įmonių turtą, įsipareigojimus, visas jų teises ir pareigas, o šios įmonės nustoja veikti.

17.2. Sujungimas, kai dvi ar daugiau nepriklausomų įmonių sujungiamos ir įsteigiama nauja įmonė, kuri perima reorganizuojamų įmonių turtą, įsipareigojimus, visas jų teises ir pareigas, o reorganizuojamos įmonės nustoja veikti.

Pavyzdys

UAB „A“ nusprendė plėsti savo veiklą ir prisijungti UAB „B“. Po prijungimo UAB „A“ tęsia savo veiklą ir perima visą UAB „B“ turtą ir įsipareigojimus, o UAB „B“ nutraukia veiklą („A“ + „B“ = „A“).

Pavyzdys

UAB „A“ ir UAB „B“ akcininkai susitarė sujungti įmones. Po sujungimo UAB „A“ ir UAB „B“ nutraukia veiklą, o jų turtą ir įsipareigojimus perima įsteigta nauja UAB „C“. Akcininkai tampa įsteigtos naujos UAB „C“ akcininkais („A“ + „B“ = „C“).

18. Po reorganizavimo veiksianti įmonė įsigytą turtą ir įsipareigojimus apskaitoje privalo užregistruoti jungimo datą ir parodyti finansinėse ataskaitose.

19. Reorganizuojant įmones prijungimo ar sujungimo būdu, verslo jungimo apskaitai turi būti taikomas pirkimo metodas.

20. Reorganizuojant nepriklausomas įmones jungimo būdu, viena iš jų turi būti laikoma įsigijusiaja. Įsigijusioji įmonė nustatoma pagal šio standarto 26 punkte nurodytus požymius.

V. PIRKIMO METODO TAIKYMAS

21. Kai įgyjama teisė daryti lemiamą poveikį įmonei, pirkimo metodas taikomas tokia tvarka:

21.1. Nustatoma įsigijusioji įmonė.

21.2. Nustatoma įsigytosios įmonės įsigijimo savikaina.

21.3. Įvertinamas įsigytosios įmonės turtas ir įsipareigojimai.

21.4. Apskaičiuojamas įsigytosios įmonės įsigijimo savikainos ir įsigijusiai įmonei tenkančios grynojo įsigytosios įmonės turto vertės skirtumas, kuris pripažįstamas prestižu, pelnu arba nuostoliais dėl įmonės įsigijimo ir parodomas konsoliduotose finansinėse ataskaitose.

22. Kai įsigyjamą verslą, pirkimo metodas taikomas tokia tvarka:

22.1. Nustatoma verslo įsigijimo savikaina.

22.2. Įvertinamas su įsigytu verslu susijęs turtas ir įsipareigojimai.

22.3. Apskaičiuojamas įsigyto verslo įsigijimo savikainos ir įsigyto verslo grynojo turto vertės skirtumas, kuris pripažįstamas prestižu, pelnu arba nuostoliais dėl verslo jungimo.

23. Kai įmonės reorganizuojamos prijungimo ar sujungimo būdu, jungimo datą pirkimo metodas taikomas tokia tvarka:

23.1. Nustatoma įsigijusioji įmonė.

23.2. Nustatoma įsigytosios įmonės įsigijimo savikaina.

23.3. Įvertinamas įsigytosios įmonės turtas ir įsipareigojimai.

23.4. Apskaičiuojamas įsigytosios įmonės įsigijimo savikainos ir įsigijusiai įmonei tenkančios grynojo įsigytosios įmonės turto vertės skirtumas, kuris pripažįstamas prestižu, pelnu arba nuostoliais dėl įmonių reorganizavimo.

24. Jungiant verslą, turi būti nustatoma įsigijusioji įmonė.

25. Paprastai teisė daryti lemiamą poveikį kitai įmonei įgyjama, kai įsigyjamą daugiau kaip 50 procentų balsų suteikiančių akcijų. Tačiau ir tais atvejais, kai įmonė įsigyja akcijų, suteikiančių mažiau kaip 50 procentų balsų, ji gali būti įsigijusioji įmonė, jei dėl verslo jungimo įgyja:

25.1. susitarusi su kitais tos įmonės akcininkais teisę valdyti kitos įmonės akcijas, suteikiančias daugiau kaip pusę balsų;

25.2. teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei pagal įstatus ar sutartį;

25.3. teisę skirti arba atšaukti kitos įmonės pagrindinius vadovaujančiuosius darbuotojus;

25.4. balsų daugumą kitos įmonės valdybos ar kito valdymo organo susirinkimuose.

26. Jei pagal anksčiau nurodytus kriterijus sunku nustatyti, kuri įmonė yra įsigijusioji, įgijus teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei arba reorganizuojant įmones prijungimo ar sujungimo būdu, kiekvienu konkrečiu atveju reikia atsižvelgti į papildomus požymius:

26.1. Kai, jungiant verslą, už įsigytas akcijas atsiskaitoma pinigais, įsigijusioji įmonė yra ta, kuri sumoka (turi sumokėti) pinigus.

26.2. Esant skirtingai jungiamų įmonių grynojo turto vertei, įsigijusiaja įmone gali būti laikoma ta, kurios grynojo turto vertė didesnė.

26.3. Kai, skiriant po reorganizavimo veiksiančios įmonės pagrindinius vadovaujančiuosius darbuotojus, vienos iš jungiamų įmonių akcininkai gali daryti lemiamą poveikį, ta įmonė gali būti laikoma įsigijusiaja.

Įsigijusioji įmonė turi būti nustatoma visais verslo jungimo atvejais. Pirkimo metodą taiko įsigijusioji įmonė, todėl, jei nebus nustatyta, kuri įmonė yra įsigijusioji, nebus aišku, kas turi taikyti pirkimo metodą.

Įsigijusioji įmonė turi būti nustatoma ir tuo atveju, kai dviejų ar daugiau nepriklausomų įmonių turtas ir įsipareigojimai perduodami steigiamai naujai įmonei. Kai nauja įmonė įsteigiama sujungiant dvi ar daugiau nepriklausomų įmonių, kurių akcijos keičiamos į naujos įmonės akcijas, ir nauja įmonė perima jungiamų įmonių turtą ir įsipareigojimus, gali būti neaišku, kurią laikyti įsigijusiaja įmone. Paprastai jungiant verslą įsigijusiaja įmone laikoma ta, kuri išleidžia savo nuosavybės vertybinius popierius, tačiau jei įsteigta nauja įmonė būtų laikoma įsigijusiaja, būtų pažeistas turinio svarbos principas, kadangi būtų vadovaujamosi tik jungimo forma neatsižvelgiant į ekonominę prasmę, nes paprastai, jungiant dvi ar daugiau įmonių, naujos įmonės steigiamos dėl teisinių, mokesčių ar kitų verslo pertvarkymo priežasčių, nesusijusių su įsigijusiosios įmonės nustatymo kriterijais. Todėl įsigijusiaja turi būti laikoma viena iš jungiamų įmonių, bet ne įsteigta nauja įmonė. Nustatant, kuri iš įmonių yra įsigijusioji, atsižvelgiama į tai, kurios iš jų akcininkai inicijavo jungimą, kuri iš jų yra didesnė ar kitokius kriterijus, padedančius nustatyti įsigijusiają įmonę.

Pavyzdys

UAB „A“ pagrindinė veikla yra moteriškos avalynės gamyba pagal individualius užsakymus. UAB „B“ yra viena didžiausių šalies avalynės gamybai reikalingų žaliavų tiekėjų.

UAB „B“ pradeda derybas su UAB „A“ dėl verslo sujungimo, siūlydama steigti naują įmonę UAB „N“, kurioje UAB „A“ akcininkams vietoj dabar turimų akcijų bus suteikiama naujos įmonės „N“ akcijų, kurios suteiktų 22 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Įsigijusioji įmonė būtų UAB „B“, nes ji inicijavo verslo jungimą ir sujungus verslą jos akcininkai turės UAB „N“ akcijų, suteikiančių 78 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime.

Gali būti ir atvirkštinio verslo jungimo atveju, kai teisinis įsigijimo įforminimas skiriasi nuo įsigijimo registravimo apskaitoje. Tokiais atvejais, pavyzdžiui, mažesnė įmonė gali formaliai įgyti teisę daryti lemiamą poveikį didesnei įmonei, už didesnės įmonės akcininkų turimą akcijų paketą perleisdama mažesnės įmonės išleistą naują akcijų emisiją. Jei tokių mainų pabaigoje buvę didesnės įmonės akcininkai įgyja teisę daryti lemiamą poveikį po reorganizavimo veiklą tęsiančiai įmonei, laikoma, kad nepaisant teisinio tokio sandorio įforminimo, didesnė įmonė įsigijo mažesnę įmonę.

Pavyzdys

UAB „P“ užsiima silikatinių plytų gamyba ir ketina plėsti veiklą kitose statybinių medžiagų gamybos srityse sujungdama savo veiklą su šiferio gamyba užsiimančia UAB „D“. UAB „P“ metinių pardavimo pajamų suma sudaro 50 mln. EUR, turtas – 30 mln. EUR, o įstatinis kapitalas – 8 mln. EUR (įmonė yra išleidusi 8 tūkst. 1 000 EUR nominaliosios vertės akcijų). O UAB „D“ metinės pardavimo pajamos sudaro tik 10 mln. EUR, turtas – 5 mln. EUR ir įstatinis kapitalas – 2 mln. EUR (įmonė yra išleidusi 2 tūkst. 1 000 EUR nominaliosios vertės akcijų). Kadangi UAB „D“ akcininkai kaip vieną iš verslo sujungimo sąlygų nustatė UAB „D“ vardo išlaikymą, teisiškai įmonių sujungimas yra įforminamas kaip įmonių reorganizavimas, kai sujungiamas įmonių turtas ir įsipareigojimai ir panaikinama UAB „P“, o išleidus naują 6 tūkst. akcijų emisiją, buvusiems UAB „P“ akcininkams suteikiama jų turėtų akcijų vertę atitinkanti UAB „D“ akcijų dalis.

Kadangi po reorganizavimo buvę UAB „P“ akcininkai naujoje įmonėje valdys 75 proc. akcijų suteiktų balsų (6 tūkst. iš 8 tūkst.), t. y. darys jos valdymui lemiamą poveikį, šis sandoris turėtų būti apskaitoje registruojamas kaip atvirkštinis įsigijimas ir įsigijusiaja įmone bus laikoma UAB „P“, o įsigytąja įmone UAB „D“. Tikraja verte vertinamas įsigytosios įmonės, t. y. UAB „D“, turtas ir įsipareigojimai.

Jeigu įsigytai nuosavybei tenkanti grynojo turto dalies vertė skiriasi nuo akcijų balansinės vertės, tai susidaręs skirtumas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pripažįstamas prestižu, nuostoliu arba pelnu dėl verslo jungimo.

27. Įsigijimo savikaina nustatoma jungimo datą prie sumokėtos (mokėtinės) pinigų ar jų ekvivalentų sumos, kito perduoto turto, prisiimtų įsipareigojimų ar išleistų akcijų tikrosios vertės pridėdant visas tiesiogiai įsigijimui priskiriamas išlaidas.

Kai įsigytosios įmonės įsigijimo savikaina registruojama įsigijusiosios įmonės apskaitoje, ji įvertinama sumokėta pinigų suma, kito turto, kuris yra perduodamas įsigyjant įmonę, prisiimtų įsipareigojimų ar išleistų akcijų tikraja verte. Į įsigijimo savikainą taip pat įtraukiamos kitos tiesioginės išlaidos, susijusios su verslo jungimu. Tokių išlaidų pavyzdžiai gali būti:

- teisinių paslaugų išlaidos;
- turto vertinimo paslaugų išlaidos;
- konsultacijų išlaidos;
- komisiniai ir pan.

Netiesioginės išlaidos, pvz., administracijos darbuotojų atlyginimai, ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir pan., įmonės įsigijimo savikainai neturi būti priskiriamos.

28. Kai, įsigyjant verslą arba akcijas, sudaromi keli sandoriai, įsigijimo savikainą sudarys bendra visų sandorių vertė (įsigijimo savikainų suma).

Jei kitos įmonės akcijos įsigytos iš kelių pardavėjų, net jei jos įsigytos tuo pačiu metu, akcijų kaina gali skirtis. Tokiu atveju įsigijimo savikaina bus bendra visų sandorių vertė, t. y. visų sandorių įsigijimo savikainų suma, pridėjus visas tiesiogiai su įsigijimu susijusias išlaidas.

Pavyzdys

AB „A“ įsigijo UAB „X“ akcijų:

- iš UAB „B“ 300 akcijų už 1 200 EUR;
- iš fizinio asmens V. Pavardenio 300 akcijų už 1 300 EUR;
- iš AB „M“ 300 akcijų už 1 500 EUR.

Kitų su akcijų įsigijimu susijusių išlaidų AB „A“ nepatyrė, todėl akcijų įsigijimo savikaina yra 4 000 EUR (1 200 EUR + 1 300 EUR + 1 500 EUR).

29. Kai atsiskaitoma dalimis, svarbu atskirti jungimo ir atsiskaitymo datas:

29.1. Jei įgyjama teisė daryti lemiamą poveikį įmonei ar įmonės reorganizuojamos prijungimo ar sujungimo būdu, pirkimo metodas taikomas nuo jungimo datos, kada įsigijusioji įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį įsigytajai įmonei ar po reorganizavimo veiksianti įmonė perima prijungiamų ar sujungiamų įmonių turtą, įsipareigojimus, visas jų teises ir pareigas.

29.2. Jei įsigyjamas verslas, pirkimo metodas taikomas nuo jungimo datos, kada įsigijusioji įmonė perima su kitos įmonės turtu susijusią riziką, naudą ir prievolę vykdyti tos įmonės įsipareigojimus, susijusius su įsigytu verslu.

Jungimo data ir atsiskaitymo diena gali būti ta pati, tačiau jos gali ir skirtis. Jei už įsigytas akcijas atsiskaitoma tuo pačiu metu, kai sudaromas pirkimo sandoris, ir nėra jokių kitų apribojimų dėl akcijų nuosavybės teisių ir teisės daryti lemiamą poveikį įsigijimo, jungimo data ir atsiskaitymo diena sutampa. Jei pirkimo sutartyje numatyta, kad nuosavybės teisė į akcijas bus perimta tik visiškai atsiskaičius, jungimo data ir atsiskaitymo diena taip pat sutaps. Tačiau, jei sutartyje numatyta, kad nuosavybės teisė, o kartu ir teisė daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, perimama sutarties pasirašymo momentu, o atsiskaitymas atidedamas vėlesniam laikui, jungimo data bus ta, kai įgyjama teisė daryti lemiamą poveikį įmonei.

30. Jungimo datą perduodamas turtas ir prisiimami įsipareigojimai vertinami tikrąja verte. Jei mokėjimas atidedamas ilgiau kaip 12 mėnesių nuo jungimo datos, įsigijimo savikaina yra apskaičiuojama atsiskaitymo dieną mokėtiną sumą diskontuojant iki dabartinės vertės ir atsižvelgiant į visas priemokas ar nuolaidas, kurios gali būti taikomos sumokant.

Jei už įsigytas kitos įmonės akcijas atsiskaitoma pinigais, nėra numatyta nuolaidų ir mokėjimas nėra atidėtas ilgesniam kaip 12 mėnesių laikotarpiui, įsigijimo savikainą nustatyti nesudėtinga.

Jei numatytos nuolaidos, atsiskaitoma kitu turtu ar prisiimami įsipareigojimai, nustatant įsigijimo savikainą reikia įvertinti nuolaidas, perduodamo turto ir prisiimamų įsipareigojimų tikrąją vertę.

Jungiant verslą, dažniausiai atsiskaitoma pinigais ar jų ekvivalentais. Įsigijimo savikaina nustatoma pagal sumokėtą (mokėtiną) pinigų ar jų ekvivalentų sumą. Jei mokėjimas atidedamas ilgiau kaip 12 mėnesių nuo įsigijimo datos, įsigijimo savikaina apskaitoje turi būti registruojama atsiskaitymo dieną mokėtina suma, kuri diskontuojama iki dabartinės vertės. Be to, reikėtų atsižvelgti į visas priemokas ar nuolaidas, kurios atsiskaitant gali būti taikomos. Mokėtina suma diskontuojama iki dabartinės vertės taikant rinkos palūkanų normą. Mokėtiną sumą diskontuojama iki dabartinės vertės taikant rinkos palūkanų normą. Mokėtiną sumą diskontuojama iki dabartinės vertės taikant rinkos palūkanų normą. Mokėtiną sumą diskontuojama iki dabartinės vertės taikant rinkos palūkanų normą. Mokėtiną sumą diskontuojama iki dabartinės vertės taikant rinkos palūkanų normą. Mokėtiną sumą diskontuojama iki dabartinės vertės taikant rinkos palūkanų normą.

Pavyzdys

AB „K“ 20X1 m. sausio 2 d. pasirašė su UAB „M“ akcininku sutartį, pagal kurią už 300 000 EUR įsigijo 100 proc. balsų suteikiančių UAB „M“ akcijų. Sutartyje numatyta, kad už įsigytas akcijas bus sumokėta po 2 metų nuo sutarties pasirašymo dienos, tačiau nuosavybės teisė perduodama sutarties pasirašymo dieną, AB „K“ įgyja teisę dalyvauti UAB „M“ akcininkų susirinkime ir balsuoti. Nors už akcijas dar nesumokėta, UAB „M“ teisės daryti lemiamą poveikį įmonei įsigijimo data yra 20X1 m. sausio 2 d.

AB „K“ apskaičiuoja akcijų įsigijimo savikainą, taikydama 5 proc. rinkos palūkanų normą diskontuoja mokėtiną sumą iki dabartinės vertės.

Akcijų įsigijimo savikaina diskontuojant visus būsimus mokėjimus bus tokia:

$$300\ 000\ \text{EUR} : (1 + 0,05)^2 = 272\ 108,84\ \text{EUR}.$$

AB „K“ apskaitoje registruoja akcijų įsigijimo savikainą:

D 1601 Patronuojamųjų įmonių akcijų vertė	272 108,84
---	------------

K 428 Kitos mokėtiną sumą ir ilgalaikiai įsipareigojimai	272 108,84
--	------------

Kiekvieno mėnesio pabaigoje AB „K“ apskaičiuoja per tą mėnesį sukauptą palūkanų sumą ir registruoja palūkanų sąnaudas, kurios 20X1 m. sausio 31 d. yra 1 133,79 EUR (272 108,84 EUR x 5 % : 12 mėn.):

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	1 133,79
--	----------

K 428 Kitos mokėtiną sumą ir ilgalaikiai įsipareigojimai	1 133,79
--	----------

Per 20X1 metus AB „K“ įregistruos 13 605,44 EUR palūkanų (1 133,79 EUR x 12 mėn.).

20X2 metais palūkanos skaičiuojamos nuo 285 714,28 EUR (272 108,84 EUR + 13 605,44 EUR).

Apskaičiuotos palūkanos 20X2 m. sausio 31 d. sudaro 1 190,48 EUR (285 714,28 EUR x 5 % : 12 mėn.).

31. Jei atsiskaitoma akcijomis, nustatant įsigijimo savikainą, įsigijusiosios ar po reorganizavimo veikiančios įmonės išleistos reguliuojamose ar aktyviosiose rinkose parduodamos akcijos atsiskaitymo dieną vertinamos tikrąja verte. Jei atsiskaitymo dieną aktyviojoje rinkoje skelbiama kaina nepatikima, būtina atsižvelgti į šioje rinkoje skelbiamos kainos pokyčius per visą laikotarpį iki įsigijimo sąlygų paskelbimo ir po jo. Jei

rinka yra nepatikima arba aktyvioje rinkoje kainos neskelbiamos, įsigijusiosios įmonės išleidžiamų akcijų tikroji vertė apskaičiuojama remiantis kitų rinkų kaina. Akcijų tikroji vertė gali būti nustatyta atlikus nepriklausomą vertinimą arba pagal vertinimo metodą, kuriam naudojamus duomenis galima patikimai įvertinti, nes jie gaunami iš aktyviosios rinkos.

Įsigijusiosios ar po reorganizavimo veikiančios įmonės išleistų, reguliuojamose ar aktyviosiose rinkose parduodamų akcijų tikroji vertė atsiskaitymo dieną nustatoma pagal atsiskaitymo dieną aktyviojoje rinkoje skelbiamą kainą, kuri turėtų būti koreguojama atsižvelgiant į naują šių akcijų emisiją, jei tokia yra, o taip pat į šios kainos pokyčius per laikotarpį iki įsigijimo sąlygų paskelbimo ir po jo.

32. Akcijų išleidimo išlaidomis mažinami akcijų priedai, o jei jų nėra, mažinamas nepaskirstytasis pelnas ar didinamas nuostolis. Bendrosios, administravimo ir tos išlaidos, kurių negalima tiesiogiai priskirti akcijų įsigijimui, neįtraukiamos į įsigijimo savikainą, bet pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada jos buvo patirtos.

Pavyzdys

AB „R“ išleidžia 1 000 paprastųjų akcijų, kuriomis bus atsiskaitoma už įsigytas 12 000 EUR vertės AB „K“ akcijas. Išleidžiamų AB „R“ akcijų nominalioji vertė yra 8 EUR, emisijos kaina – 12 EUR. Išleisdama naujas ir įsigydama AB „K“ akcijas, AB „R“ patyrė šias išlaidas:

- AB „K“ akcijų įsigijimo sandorio užregistravimo 200 EUR;
- AB „R“ naujos akcijų emisijos įregistravimo 800 EUR;
- naujų akcijų pažymėjimų spausdinimo 1 200 EUR;
- konsultantų ir verslo vertintojų darbo, susijusio su AB „K“ akcijų įsigijimu, užmokesčio 3 000 EUR;
- AB „R“ vadybininkų ir kitų darbuotojų atlyginimų per derybų laikotarpį 2 500 EUR.

AB „K“ akcijų įsigijimo savikainą sudaro už jas perduotų AB „R“ akcijų 12 000 EUR (1 000 akcijų x 12 EUR) emisijos kaina. Tiesiogiai AB „K“ akcijų įsigijimui galima priskirti tik įsigijimo sandorio užregistravimo (200 EUR) ir su sandoriu susijusio konsultantų ir verslo vertintojų darbo užmokesčio (3 000 EUR) išlaidas.

Investicijos įsigijimo savikaina yra 15 200 EUR (12 000 EUR + 200 EUR + 3 000 EUR).

Išleistų akcijų įregistravimo (800 EUR) ir pažymėjimų spausdinimo (1 200 EUR) išlaidų sumomis turi būti mažinami AB „R“ akcijų priedai.

AB „R“ vadybininkų ir kitų darbuotojų atlyginimų išlaidos, patirtos per derybų laikotarpį, negali būti tiesiogiai priskirtos AB „K“ įsigytų akcijų savikainai, todėl jos turėtų būti pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.

Registruojant finansinio turto įsigijimą ir naują akcijų emisiją AB „R“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1660 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	15 200
D 31 Akcijų priedai (1 200 EUR + 800 EUR)	2 000
D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	2 500

K 271	Sąskaitos bankuose ar K 4494 Kitos mokėtinos sumos	5 200
K 448	Su darbo santykiais susiję išpareigojimai	2 500
K 301	Išstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	8 000
K 31	Akcijų priedai (12 000 EUR – 8 000 EUR)	4 000

33. Jei įsigijimo sutartyje numatytos sąlygos, kurioms susidarius už įsigytąją įmonę ateityje turėtų būti papildomai sumokama ar mokėtina suma koreguojama ir jungimo datą šią sumą galima patikimai įvertinti, įsigijusioji įmonė koreguoja įsigijimo savikainą ir prestižo sumą. Jeigu pagal tokią sutartį jungimo datą šios sumos negalima patikimai įvertinti, į įsigijimo savikainą ji neįtraukiama, o pripažįstama neapibrėžtuoju išpareigojimu arba neapibrėžtuoju turtu. Kai mokėtina suma patikimai įvertinama iki paskutinės kitų finansinių metų dienos (koregavimo laikotarpis), kad būtų atspindėta nauja informacija, gauta apie faktus ir aplinkybes, egzistavusius jungimo datą, įsigijimo savikaina ir prestižo suma koreguojama retrospektyviai. Dėl įvykių, paaiškėjusių po koregavimo laikotarpio pabaigos, įsigijimo savikaina ir prestižo suma nekoreguojamos, o papildomos įsigijimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis arba atgautina suma pripažįstama pajamomis.

Įsigijimo savikaina gali būti koreguojama, jei pirkimo sutartyje numatytos sąlygos, kad įsigijusiosios įmonės mokama suma priklauso nuo tam tikrų įvykių ateityje. Įsigijimo savikainos ir prestižo sumos koregavimas gali priklausyti nuo vertybinių popierių, kuriais atsiskaityta už pirkinį, rinkos kainos, pajamų, kurios bus uždirbamos būsimais laikotarpiais, ir pan. Jei sutartyje numatytų sąlygų poveikį galima įvertinti jau įsigijimo metu, įsigijusioji įmonė apskaičiuotą sumą iš karto įtraukia į įsigijimo savikainą. Dažnai būna sunku iš anksto įvertinti būsimus pokyčius, todėl vėliau, patikimai įvertinus mokėtiną sumą, turėtų būti koreguojama įsigijimo savikaina ir prestižo suma. Tačiau įsigijimo savikaina ir prestižas gali būti koreguojami tik iki paskutinės kitų finansinių metų dienos (koregavimo laikotarpis). Vėliau, t. y. po koregavimo laikotarpio pabaigos, įsigijimo savikaina ir prestižas jau nekoreguojami, o papildomos įsigijimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis arba atgautina suma pripažįstama pajamomis.

Pavyzdys

Įmonė „L“ 20X1 m. rugsėjo 30 d. įsigijo įmonės „N“ akcijų, suteikiančių 100 proc. balsų. Įmonė „L“ žinojo, kad įmonė „N“ teisiiasi su nemokiais pirkėjais, kurių skolos buvo pripažintos abejotinomis skolomis, ir siekia susigrąžinti 1 270 000 EUR skolų. Įmonė „N“ teismo sprendimą turėtų gauti 20X2 m. balandžio mėnesį. Akcijų įsigijimo sutartyje buvo numatyta sąlyga, įmonei „N“ laimėjus teismo bylą ir susigrąžinus skolas, įmonė „L“ papildomai sumokės 270 000 EUR.

Įsigijimo metu buvo apskaičiuotas 1 500 000 EUR prestižas. Įmonė „L“ 20X1 m. gruodžio 31 d. sudarė konsoliduotąsias finansines ataskaitas ir parodė balanse 1 500 000 EUR prestižą. Įmonė „N“ 20X2 m. balandžio mėn. laimėjo teismo bylą ir susigrąžino iš pirkėjų skolas, o įmonė „L“ pagal sutartas sąlygas papildomai sumokėjo 270 000 EUR. Įmonė „L“ jungimo datą turėtų koreguoti grynojo turto vertę ir padidinti ją 1 270 000 EUR, įsigijimo savikainą padidinti 270 000 EUR, o prestižą sumažinti 1 000 000 EUR. Sudarydama 20X2 metų konsoliduotąsias finansines ataskaitas įmonė „L“ turi pateikti patikslintą lyginamąją

informaciją ir patikslinti 20X2 m. sausio 1 d. likučius. Aiškinamajame rašte turi būti nurodyta patikslinta įsigijimo suma ir prestižo suma.

34. Įsigijusioji įmonė įsigytą kitos įmonės turtą ir įsipareigojimus, kuriuos įsigytoji įmonė turėjo jungimo datą, pripažįsta tik tada, jei:

34.1. pagrįstai tikėtina, kad ateinančiais laikotarpiais ji iš turto gaus ekonominės naudos;

34.2. galima patikimai nustatyti jų įsigijimo savikainą, tai yra tą savikainą, kuria turtas ir įsipareigojimai bus registruojami įsigijusiosios įmonės apskaitoje.

35. Įsigytas turtas ir įsipareigojimai turi būti įvertinami jų tikraja verte jungimo datą.

Tikroji vertė gali būti rinkos kaina, tačiau jei aktyviosios tam tikro turto rinkos nėra, tikroji vertė gali būti tokio pat ar panašaus turto pardavimo kaina, nustatyta paskutiniame įmonės sandoryje, o kai kuriais atvejais – turto balansinė vertė.

Nustatyti įsigyto kitos įmonės turto ir įsipareigojimų vertę gali būti labai sudėtinga, todėl dalis šio darbo atliekama vos tik pradėjus derybas dėl kitos įmonės akcijų ar verslo įsigijimo. Paprastai įsigytajam turtui įvertinti įmonės naudojami nepriklausomų turto vertintojų paslaugomis. Derybų dėl įsigijimo procesas gali būti ilgas, todėl turto vertė nuo derybų pradžios iki įsigijimo datos gali pasikeisti ir sudaryti sąlygas prestižui atsirasti ir turėti įtakos jo dydžiui.

Pavyzdys

UAB „A“ 20X1 m. sausio mėn. nusprendė įsigyti UAB „B“ akcijų, kurios suteikia 55 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Metų pradžioje UAB „B“ grynojo turto vertė buvo 330 000 EUR ir buvo sutarta, kad UAB „A“ mokėtina suma bus lygi grynojo turto vertei. Derybos dėl mokamos kainos ir grynojo turto vertės tęsėsi iki 20X1 m. lapkričio mėn., nes turto vertintojai nustatė mažesnę UAB „B“ turto vertę. Galutinė įvertinta UAB „B“ grynojo turto vertė buvo 290 000 EUR. Kadangi sumažėjo grynojo turto vertė, UAB „A“ su UAB „B“ sutarė dėl mokėtinos už akcijas 315 000 EUR sumos. Tokiu atveju įsigijimo metu susidarytų 25 000 EUR prestižas.

36. Kai įgyjama teisė daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, bet neįsigyjamos visos jos akcijos, mažumos daliai, taip pat kaip ir įsigijusiai įmonei, konsoliduotajame balanse priskiriama turto ar įsipareigojimų vertės pokyčio, susidariusio jungimo datą dėl turto ir įsipareigojimų įvertinimo tikraja verte, dalis.

Norint įgyti teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei ir ją valdyti, nebūtina turėti 100 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime suteikiančių akcijų. Mažumos dalis atsiranda, kai patronuojančioji įmonė daro lemiamą poveikį patronuojamajai įmonei, bet neturi 100 proc. balsų suteikiančių akcijų. Įmonių grupės finansinės ataskaitos turi ne tik parodyti, kokiam turtui ir įsipareigojimams daro lemiamą poveikį patronuojančioji įmonė, bet ir tai, kokia grynojo turto dalis priklauso kitiems akcininkams. Patronuojamosios įmonės grynojo turto dalis, parodyta konsoliduotajame balanse, arba ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) dalis, parodyta

konsoliduotoje pelno (nuostolių) ataskaitoje, tenkanti savininkams, kurie nėra nei patronuojančioji įmonė, nei kita tai įmonių grupei priklausanti patronuojamoji įmonė, yra vadinama mažumos dalimi.

Pavyzdys

UAB „P“ 20X1 m. gruodžio 31 d. už 400 000 EUR įsigijo 80 proc. UAB „D“ akcijų. UAB „D“ turto ir įsipareigojimų balansinė vertė atitinka turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę.

Įmonių 20X1 m. gruodžio 31 d. balansų ištrauka

Straipsniai	UAB „P“ (EUR)		UAB „D“ (EUR)	
Ilgalaikis materialusis turtas	150 000		300 000	
Investicijos į patronuojamąsias įmones	400 000			
Atsargos	100 000		100 000	
Per vienus metus gautinos sumos	300 000		200 000	
Pinigai	200 000			
Turto iš viso	1 150 000		600 000	
Įstatinis kapitalas		100 000		200 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		600 000		300 000
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai		450 000		100 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso		1 150 000		600 000

Patronuojamosios įmonės grynasis turtas yra 500 000 EUR (600 000 EUR – 100 000 EUR).

Patronuojančioji įmonė įsigijo 80 proc. akcijų, todėl jai tenkanti grynojo turto dalis yra 400 000 EUR (500 000 EUR x 80 proc.).

Mažumos dalis sudaro 100 000 EUR (500 000 EUR x 20 proc.).

37. Įsigytas turtas ir įsipareigojimai įvertinami taip:

37.1. Nematerialusis turtas įvertinamas tikrąja verte. Jei nematerialiojo turto tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, jis įvertinamas balansine verte.

Nematerialusis turtas įvertinamas atsižvelgiant į tai, ar jį numatoma naudoti įmonės veikloje ar parduoti. Nematerialųjį turtą dažniausiai sudaro patentai, licencijos ar kitos panašios teisės. Jei įsigytosios įmonės balanse yra nurodyta prestižo, jis nelaikomas turtu, nes jis neatskiriamas nuo viso įmonės įsigyto turto, todėl ir neregistruojamas kaip atskiras turtas.

37.2. Žemė ir pastatai įvertinami tikrąja verte. Jei žemės ir pastatų tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, žemė ir pastatai įvertinami išlaidų, kurios tiesiogiai susijusios su jų įsigijimu ir paruošimu naudoti, suma.

37.3. Įrengimai ir įranga įvertinami tikrąja verte. Kai duomenų apie jų vertę rinkoje nėra dėl specifinio įrengimų ir įrangos pobūdžio ar todėl, kad objektai retai parduodami, išskyrus pardavimą kartu su veiklą tęsiančia įmone, jie vertinami jų atkuriamąja verte.

Atkuriamoji vertė apskaičiuojama atsižvelgiant į išlaidas, kurios būtų patirtos tokių pat ar panašių fizinių ir eksploatacinių savybių turtui sukurti, pagaminti, pastatyti (įrengti) ar įsigyti.

37.4. Vertybiniai popieriai, kuriais prekiaujama reguliuojamose ar aktyviosiose vertybinių popierių rinkose, įvertinami tikrąja verte, kuri nustatoma pagal aktyviojoje rinkoje skelbiamą rinkos kainą, t. y. pagal jungimo datą aktyviojoje rinkoje esančią uždarymo kainą.

Uždarymo kaina – paskutinė už vertybinius popierius mokėta kaina. Paskutinė mokėta kaina biržoje yra laikoma vertybinių popierių rinkos kaina. Pavyzdžiui, jei įmonė sausio 5 d. įsigytų kitos įmonės akcijas, tai nustatant įsigytos grynojo turto dalies vertę, akcijų rinkos vertė turėtų būti nustatoma pagal sausio 4 d. uždarymo kainą, t. y. sausio 4 d. paskutinę už akcijas sumokėtą kainą.

Aktyviojoje rinkoje esančias uždarymo kainas galima rasti biržų, kurios prekiauja vertybiniais popieriais, interneto svetainėse, taip pat jas galima sužinoti iš finansų tarpininkų, per kuriuos yra įsigyti vertybiniai popieriai.

37.5. Kiti vertybiniai popieriai įvertinami verte, nustatoma pagal kainą, kuria vertybiniais popieriais buvo prekiauta anksčiau, jeigu nepasikeitė reikšmingos aplinkybės, ar kuria buvo prekiaujama panašių (palyginamų) bendrovių akcijomis, ar nustatyta atlikus nepriklausomą vertinimą arba pagal vertinimo metodą, kuriam naudojamus duomenis galima patikimai įvertinti, nes jie gaunami iš aktyviosios rinkos.

Vertybinių popierių, kuriais nebuvo prekiaujama biržoje, pavyzdžiui, uždaryjū akcinių bendrovių akcijų, vertė gali būti nustatoma pagal turimą informaciją apie įsigytosios įmonės finansinę būklę, jos nuosavo kapitalo dydį ir pan.

37.6. Atsargos įvertinamos grynąja galimo realizavimo verte.

37.7. Gautinos sumos įvertinamos tikrąja verte. Kai tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, ji nustatoma iš gautinų sumų balansinės vertės atėmus sumas, kurių nesitikima atgauti, ir, jei reikia, išieškojimo išlaidas.

37.8. Mokėtinos sumos, vekseliai, ilgalaikės skolos, įsipareigojimai, sukauptos sumos ir kiti mokėjimo reikalavimai įvertinami sumų, kurių reikėtų nustatytiems įsipareigojimams padengti, tikrosiomis vertėmis. Kai mokėtinų sumų tikrosios vertės patikimai nustatyti neįmanoma, mokėtinos sumos apskaitoje registruojamos balansine verte.

37.9. Atidėjiniai, skirti įsigytosios įmonės veiklai nutraukti ar susiaurinti, įvertinami šio standarto 43 punkte nustatyta tvarka.

38. Jei po įsigijimo įsigijusioji įmonė gauna papildomų duomenų, kurie padeda tiksliau nustatyti įsigyto turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę, ji turi atitinkamai koreguoti užregistruotą turto, įsipareigojimų ir prestižo vertę. Toks koregavimas gali būti

atliekamas iki paskutinės kitų finansinių metų dienos. Vėliau paaiškėjusi koregavimo suma turi būti pripažįstama pajamomis arba sąnaudomis, o prestižas nekoreguojamas.

Pavyzdys

UAB „A“ 20X1 m. kovo mėn. įsigijo UAB „B“ akcijų, kurios suteikia 70 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Metų pradžioje UAB „B“ grynojo turto vertė buvo 475 000 EUR ir UAB „A“ sumokėjo sumą, lygią grynojo turto vertei. Vadinasi, įsigijimo datą nesudarė prestižo dėl verslo jungimo.

UAB „A“ 20X2 m. sausio mėnesį gavo papildomų duomenų, kurie UAB „B“ įsigijimo datą padėjo nustatyti tikslesnes turto ir įsipareigojimų tikrąsias vertes ir atitinkamai tenkančios grynojo turto dalies vertę.

Galutinė įvertinta UAB „B“ grynojo turto vertė buvo 425 000 EUR, nes įsigijimo datą UAB „A“ neturėjo informacijos apie UAB „B“ vieno užsienio pirkėjo nemokumą ir todėl nebuvo pripažinta abejotina skola. Kadangi 20X2 metų finansinės ataskaitos dar nesudarytos, turto ir prestižo vertės turėtų būti koreguojamos nuo įsigijimo datos. Įsigijimo datą turėtų būti apskaičiuotas 50 000 EUR prestižas ir parodytas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.

Jeigu papildomi duomenys būtų gauti vėliau kaip 20X2 m. gruodžio 31 d., 50 000 EUR koregavimo suma turėtų būti pripažįstama sąnaudomis ir prestižas nekoreguojamas.

39. Įsigijusioji įmonė gali pripažinti turtą ir įsipareigojimus, kurie nebuvo pripažinti įsigytosios įmonės finansinėse ataskaitose todėl, kad iki įsigijimo jie neatitiko pripažinimo kriterijų.

Įsigijimo metu gali būti pripažintas turtas, kuris nebuvo pripažintas įsigytosios įmonės turtu, nes neatitiko turto pripažinimo kriterijų. Jei šio turto negalima patikimai įvertinti ir pripažinti kaip atskiro turto, jo vertė bus įskaičiuojama į prestižo, pelno arba nuostolių dėl verslo jungimo sumą. Dažniausiai tai yra įmonės sukurtas nematerialusis turtas, kuris negalėjo būti pripažintas turtu, nes neatitiko 13-ajame verslo apskaitos standarte „Nematerialusis turtas“ nustatytų pripažinimo kriterijų. Tokio turto pavyzdžiai gali būti prekių ženklai, gaminių receptūros, licencijos ir pan.

40. Jungimo datą negali būti pripažįstami įsipareigojimai, kurie kyla dėl įsigijusiosios įmonės ketinimų ar veiksmų, siejamų su būsimais nuostoliais ar kitomis išlaidomis, kurių tikimasi patirti dėl įsigijimo, nesvarbu, ar jie susiję su įsigijusiaja, ar su įsigytąja įmone.

41. Kai kuriais atvejais įsigijusioji įmonė turi pripažinti įsipareigojimus, kuriuos įsigytoji įmonė laikė neapibrėžtaisiais ir nerodė savo finansinėse ataskaitose.

Jei po įsigijimo, bet iki kitų finansinių metų finansinių ataskaitų sudarymo, įsigijusioji įmonė gauna informacijos apie neapibrėžtuosius įsigytosios įmonės įsipareigojimus arba turtą ir įsipareigojimus, kurie buvo įsigijimo datą, tačiau nebuvo parodyti įsigytosios įmonės finansinėse ataskaitose, įsigijusioji įmonė turi juos pripažinti. Tokie įsipareigojimai pripažįstami pagal šio standarto 43 punkto nuostatas.

42. Jei įsigijusioji įmonė sudaro su įsigijimu susijusius planus ir įsipareigojimai yra neatsiejama tų planų dalis, tada gali būti pripažįstami atidėjiniai šio standarto 43 punkte nurodytoms išlaidoms.

43. Jungimo datą įsigijusioji įmonė gali pripažinti atidėjinius įsipareigojimams, kurie nebuvo įsigytosios įmonės įsipareigojimai, vykdyti tik tada, jei jungimo datą ji turi sudarytą ir įgalioto įmonės valdymo organo patvirtintą verslo planą, kuriame numatyta nutraukti ar susiaurinti įsigytosios įmonės veiklą ir kuris susietas, pavyzdžiui, su:

43.1. kompensacijomis įsigytosios įmonės darbuotojams dėl darbo sutarties nutraukimo;

43.2. įsigytosios įmonės gamybinių pajėgumų sumažinimu;

43.3. įsigytosios įmonės gaminių asortimento sumažinimu;

43.4. įsigytosios įmonės sutarčių, kurios tapo nuostolingos, nutraukimu, nes jungimo datą ar anksčiau įsigytoji įmonė pranešė kitai šaliai, kad sutartis bus nutraukiama.

VI. PRESTIŽO APSKAITA IR PATEIKIMAS FINANSINĖSE ATASKAITOSE

44. Įsigytosios įmonės ar įsigyto verslo įsigijimo savikaina, viršijanti įsigijusiajai įmonei tenkančią įsigytosios įmonės grynojo turto dalies ar įsigyto verslo grynojo turto vertę, pripažįstama prestižu, jei įmonę ar verslą įsigijusioji įmonė ateityje tikisi gauti ekonominės naudos. Kitu atveju tai laikoma nuostoliais dėl verslo jungimo, kurie parodomi pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Įmonės įsigijimo savikaina paprastai nesutampa su tos įmonės nuosavo kapitalo suma, o verslo įsigijimo savikaina – su įsigytu verslu susijusio turto ir įsipareigojimų balansinių verčių skirtumu. Balansas parodo įmonės turtą ir įsipareigojimus, jos finansinę būklę tam tikrą datą, tačiau jis neparodo įmonės vertės, t. y. kiek ta įmonė yra verta kaip ūkio subjekto, kuris tęs savo veiklą neribotą laiką. Net ir tada, kai tikrosiomis vertėmis įvertinamas visas įmonės turtas ir įsipareigojimai ir apskaičiuojama įmonės grynojo turto vertė, balansas neparodo, kokia įmonės, kaip neribotą laiką veiklą tęsiančio ūkio subjekto, vertė. Siekiant nustatyti, kokia yra įmonės ar verslo vertė, reikia įvertinti įmonės ar verslo grynuosius pinigų srautus, kuriuos numatoma gauti ateityje. Ekonominė nauda, kurią įmonę ar verslą įsigijusioji įmonė tikisi gauti, priklausys nuo dviejų svarbių veiksnių:

- pelno normos, kurią tikimasi gauti iš investicijos į tos šakos įmones ar tęsiant tos šakos įmonės vykdytą veiklą;

- pelno, kurio galima tikėtis iš tos įmonės veiklos ar tęsiant tos įmonės vykdytą veiklą.

Veiksnių, kurie daro įtaką įsigijusiosios įmonės sprendimams įsigyti įmonę arba verslą, šis standartas nenustato, todėl tai nebus nagrinėjama ir metodinėse rekomendacijose, tačiau, tvarkant verslo jungimo apskaitą, svarbu suprasti, kad įmonės, kaip neribotą laiką veiklą tęsiančio ūkio subjekto, kaina daugeliu atvejų skirsis nuo apskaičiuotos jos grynojo turto vertės. Sumokėtos kainos ir įsigyto grynojo turto vertės skirtumas yra prestižas, pelnas arba nuostoliai

dėl verslo jungimo. Jis apskaičiuojamas įsigijimo data, t. y. tada, kai įsigijusioji įmonė pradeda daryti lemiamą poveikį įsigytai įmonei, kai verslą įsigijusioji įmonė perima su kitos įmonės turtu susijusią riziką, naudą ir prievolę vykdyti kitos įmonės įsipareigojimus, susijusius su įsigytu verslu, arba kai po reorganizavimo veikianti įmonė perima reorganizuojamų įmonių turtą, įsipareigojimus, visas jų teises ir pareigas. Jei susidaro įsigijimo savikainos ir įsigyto grynojo turto vertės skirtumas, jis registruojamas kaip prestižas, pelnas arba nuostoliai dėl verslo jungimo.

Gali būti atvejų, kai įsigytoji įmonė įsigijusiai įmonei ar įsigytas verslas verslą įsigijusiai įmonei yra vertingesni nei pardavėjui, tai yra kai įsigijusioji įmonė ar verslą įsigijusioji įmonė, sujungusi įsigytą turtą su savo turtu, gali gauti didesnę pelną, negu gauna pardavėjas.

Pavyzdys

AB „K“ 20X1 m. gruodžio 27 d. įsigijo 100 proc. balsų visuotiniame UAB „L“ akcininkų susirinkime suteikiančių akcijų, už kurias sumokėjo 140 000 EUR. Kitų akcijų įsigijimo išlaidų nebuvo patirta.

UAB „L“ turto ir įsipareigojimų 20X1 m. gruodžio 27 d. balansinė ir tikroji vertė

Straipsniai	Balansinė vertė (EUR)	Tikroji vertė (EUR)
Nematerialusis turtas	5 000	7 000
Ilgalaikis materialusis turtas	60 000	100 000
Atsargos	20 000	23 000
Gautinos sumos	10 000	9 000
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	5 000	5 000
Turto iš viso	100 000	144 000
Po vieno metų mokėtinos sumos ir kiti ilgalaikiai įsipareigojimai	10 000	10 000
Per vienus metus mokėtinos sumos ir kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	15 000	15 000
Mokėtinų sumų ir kitų įsipareigojimų iš viso	25 000	25 000
Grynojo turto vertė		119 000

Kadangi įmonė tikisi ateityje gauti ekonominės naudos iš verslo, ji apskaičiuoja prestižą. Jeigu nesitikėtų, būtų pripažįstamas nuostolis dėl verslo jungimo.

Iš įsigijimo savikainos atėmus įsigytos grynojo turto dalies vertę, gaunamas prestižas:
 $140\,000\text{ EUR} - 119\,000\text{ EUR} = 21\,000\text{ EUR}$.

45. Įsigyto kitos įmonės grynojo turto ar verslo grynojo turto vertės dalis, viršijanti įmonę ar verslą įsigijusiosios įmonės sumokėtą kainą, pripažįstama pelnu dėl verslo jungimo.

Praktikoje gali pasitaikyti atvejų, kai investicija ar verslas įsigyjami už kainą, kuri yra mažesnė už įsigyto grynojo turto vertę. Taip gali atsitikti tada, kai pardavėjui labai trūksta pinigų ir ši pinigų stygių pašalinti jis gali tik pardavęs turta, o tai žinodamas pirkėjas siūlo mažesnę kainą.

Pavyzdys

AB „M“ 20X1 m. spalio 15 d. įsigijo 100 proc. balsų visuotiniame UAB „N“ akcininkų susirinkime suteikiančių akcijų, už kurias sumokėjo 80 000 EUR.

UAB „N“ turto ir įsipareigojimų 20X1 m. spalio 15 d. balansinė ir tikroji vertė

Straipsniai	Balansinė vertė (EUR)	Tikroji vertė (EUR)
Nematerialusis turtas	4 000	5 000
Ilgalaikis materialusis turtas	60 000	80 000
Atsargos	21 000	20 000
Gautinos sumos	11 000	10 000
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	10 000	10 000
Turto iš viso	106 000	125 000
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir kiti ilgalaikiai įsipareigojimai	10 000	10 000
Per vienus metus mokėtinos sumos ir kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	15 000	15 000
Mokėtinų sumų ir kitų įsipareigojimų iš viso	25 000	25 000
Grynojo turto vertė		100 000

Iš įsigyto grynojo turto dalies vertės atėmus įsigijimo savikainą, gaunamas pelnas dėl verslo jungimo:

$$100\,000\text{ EUR} - 80\,000\text{ EUR} = 20\,000\text{ EUR.}$$

46. Prieš pelno dėl verslo jungimo pripažinimą, įmonę arba verslą įsigijusioji įmonė turi įsitikinti, ar teisingai įvertinti įsigytosios įmonės turtas ir įsipareigojimai arba su įsigytu verslu susijęs turtas ir įsipareigojimai.

47. Prestižas jungimo datą pripažįstamas įsigijimo savikaina.

48. Prestižas turi būti amortizuojamas. Prestižo amortizacijos laikas visada ribotas. Rekomenduojama nustatyti 5 metų prestižo amortizacijos laiką, tačiau išimtiniais atvejais gali būti nustatomas ir ilgesnis, jeigu įmonė turi patikimų įrodymų, kad šio turto naudingo tarnavimo laikas bus ilgesnis.

Norint apskaičiuoti prestižo amortizacijos sumą per ataskaitinį laikotarpį, turi būti nustatytas jo amortizacijos laikotarpis. Kadangi prestižas parodo, kokią būsimąją ekonominę naudą tikimasi gauti iš turto, kuris balanse atskirai nepripažintas ir neidentifikuotas, tiksliai nustatyti jo amortizacijos laikotarpį yra sudėtinga.

Prestižo amortizacijos laikotarpis parodo, kokią būsimąją ekonominę naudą tikisi gauti įsigijusioji įmonė dėl įsigytosios įmonės turto ir įsipareigojimų įsigijimo ar verslą įsigijusioji įmonė dėl su įsigytu verslu susijusio turto ir įsipareigojimų įsigijimo.

Kuo ilgesnis prestižo amortizacijos laikotarpis, tuo jo įvertinimas pasidaro mažiau patikimas. Rekomenduojamas prestižo amortizacijos laikotarpis – 5 metai nuo pirminio pripažinimo, tačiau išimtiniais atvejais įmonė gali nustatyti ilgesnį prestižo amortizacijos laikotarpį. Nustatant jį, reikia vadovautis atsargumo ir kitais bendraisiais apskaitos principais, todėl paprastai prestižui nustatomas ne ilgesnis kaip 20 metų amortizacijos laikotarpis.

49. Prestižas amortizuojamas taikant tiesiogiai proporcingą amortizacijos skaičiavimo metodą. Kiekvieną ataskaitinį laikotarpį amortizacijos suma pripažįstama veiklos sąnaudomis.

Prestižo amortizacija skaičiuojama tiesiogiai proporcingu metodu, taikant šią formulę:

$$N = \frac{V}{T}, \text{ kur:}$$

N – metinė amortizacijos suma;

V – prestižo įsigijimo savikaina;

T – amortizacijos laikotarpis metais.

Prestižo negalima parduoti, todėl jo likvidacinė vertė visada lygi nuliui. Apskaičiuota amortizacijos suma kiekvieną ataskaitinį laikotarpį priskiriama veiklos sąnaudoms, kurios 11-jame verslo apskaitos standarte „Sąnaudos“ apibrėžtos kaip bendrosios ir administracinės sąnaudos. Tiesiogiai proporcingas metodas taikomas remiantis nuostata, kad prestižas yra tolygiai naudojamas visą jo amortizacijos laikotarpį ir kasmet teikia tokią pat naudą. Todėl kiekvienais metais į bendrąsias ir administracines sąnaudas įtraukiama vienoda amortizacijos suma.

50. Nustatant prestižo amortizacijos laiką, reikia atsižvelgti į šiuos veiksnius:

50.1. Įsigyto verslo pobūdį ir numatomą gyvavimo laiką.

50.2. Pramonės šakos, kuriai priklauso įsigytas verslas, pastovumą ir numatomą gyvavimo laiką.

50.3. Produkcijos senėjimo, paklausos pokyčių ir kitų ekonominių veiksnių poveikį įsigytam verslui.

50.4. Numatomą galimybę pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams po jungimo tęsti darbą įmonėje.

50.5. Reikalingą išlaidų ir finansavimo lygį, kad iš įsigyto verslo būsimais laikotarpiais būtų gaunama tikėtina nauda, įmonės sugebėjimus ir norą siekti šio lygio.

50.6. Laukiamus konkurentų ar galimų konkurentų veiksmus.

50.7. Laikotarpį, per kurį įmonė darys lemiamą poveikį, teises ar sutarčių nuostatas, turinčias įtakos veiklos trukmei.

Prestižo amortizacijos laikotarpį įmonė nustato atsižvelgdama į šiame standarto punkte išvardytus veiksnius ir savo patirtį. Vertinant amortizacijos laikotarpį, visada išlieka tam tikro neapibrėžtumo ir netikrumo, todėl tikslinga nustatyti trumpesnį prestižo amortizacijos laikotarpį, tačiau svarbu, kad jis nebūtų pasirinktas nepagrįstai trumpas. Įmonė turi įvertinti realų laikotarpį, per kurį prestižas teiks ekonominę naudą.

Jeigu nustatomas ilgas prestižo amortizacijos laikotarpis, jo įvertinimas tampa nelabai patikimas, nes sunku įvertinti ilgalaikius rinkos ir ekonominės naudos pokyčius.

51. Prestižo amortizacijos laikas turi būti peržiūrimas kiekvienais metais. Turėtų būti tikrinama, ar nėra nustatytas nepagrįstai ilgas jo amortizacijos laikas. Jei tikėtinas amortizacijos laikas reikšmingai skiriasi nuo anksčiau nustatyto, jis ataskaitinį laikotarpį turi būti atitinkamai tikslinamas.

Dažnai sudėtinga įvertinti būsimą prestižo teikiamą ekonominę naudą ir jo amortizacijos laikotarpį. Pirmą kartą vertinant būsimą prestižo teikiamą naudą, gali būti nustatytas nepagrįstai ilgas amortizacijos laikotarpis. Pavyzdžiui, turto vertės mažėjimas kartais gali parodyti, kad nustatytas nepagrįstai ilgas amortizacijos laikotarpis. Todėl atsižvelgdama į pokyčius, kiekvienų finansinių metų pabaigoje įmonė turi patikrinti apskaitoje nurodytą prestižo amortizacijos laikotarpį. Jeigu patikrinus paaiškėja, kad amortizacijos laikotarpis dėl pasikeitusių aplinkybių ar dėl nepagrįsto įvertinimo reikšmingai skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, jis turi būti patikslintas. Amortizacijos laikotarpio pakeitimas laikomas apskaitinio įvertinimo pakeitimu ir apskaitoje parodomas perspektyviniu būdu 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatyta tvarka.

52. Nustačiusi, kad prestižo vertė sumažėjo, įmonė taiko tuos pačius apskaitos principus, kaip ir registruodama kito turto vertės sumažėjimą pagal 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatytą tvarką. Amortizacija skaičiuojama nuo naujos likutinės jo vertės.

53. Tais atvejais, kai nustatytas prestižo amortizacijos laikas yra ilgesnis kaip 5 metai, kiekvienais metais turi būti peržiūrima, ar nesumažėjo prestižo vertė.

Jei nustatytas ne trumpas prestižo amortizacijos laikotarpis, kiekvienų finansinių metų pabaigoje, net jei nėra požymių, kad prestižo vertė mažėja, įmonė turi patikrinti, ar jis nenuvertėjo. Jei prestižas nuvertėjo, pripažįstamas jo vertės sumažėjimas pagal 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ reikalavimus.

54. Prestižas balanse pateikiamas likutine verte, kuri nustatoma iš įsigijimo savikainos atimant amortizacijos sumą ir vertės sumažėjimą.

55. Įgijus teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, prestižas, nuostoliai arba pelnas dėl verslo jungimo rodomi tik konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Kai įgyjama teisė daryti lemiamą poveikį įmonei ir įsigijusioji įmonė investicijų apskaitai taiko savikainos metodą, jos balanse verslo jungimo prestižas nerodomas. Konsoliduotajame balanse su konsoliduojamomis patronuojamosiomis įmonėmis susijęs prestižas parodomas nematerialiojo turto dalyje.

Prestižas, pelnas arba nuostoliai dėl verslo jungimo apskaičiuojami ir tada, kai įsigytas kitos įmonės akcijų paketas, suteikiantis teisę daryti lemiamą poveikį tai įmonei, nors abi įmonės ir toliau tęsia veiklą kaip atskiri juridiniai asmenys. Šiuo atveju apskaičiuotas prestižas, pelnas arba nuostoliai dėl verslo jungimo gali būti registruojami nebalansinėse sąskaitose. Sudarant atskiras patronuojančiosios įmonės finansines ataskaitas, prestižas, nuostoliai arba pelnas dėl verslo jungimo nerodomi.

Jei investicija suteikia teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei ir bus sudaromos konsoliduotosios finansinės ataskaitos, konsoliduotajame balanse prestižas bus parodomas nematerialiojo turto dalies atskirame straipsnyje. Konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje rodomi nuostoliai (pelnas) dėl verslo jungimo, jei tokių yra.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. pabaigoje už 25 000 EUR įsigijo UAB „B“ akcijų, suteikiančių 100 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Kai AB „A“ įsigijo akcijas, UAB „B“ tapo jos patronuojamąja įmone.

AB „A“ atskirose finansinėse ataskaitose investiciją į UAB „B“ parodo įsigijimo savikaina. Atskirame AB „A“ balanse prestižas dėl verslo jungimo nerodomas. Daroma prielaida, kad nuo UAB „B“ akcijų įsigijimo iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos investicijos vertė nesumažėjo.

AB „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. balanso ištrauka

Eil. Nr.	TURTAS	Pastabos Nr.	Finansiniai metai (EUR)	Praėję finansiniai metai (EUR)
A.	Ilgalaikis turtas			
3.	Finansinis turtas			
3.1.	Įmonių grupės įmonių akcijos		25 000	

Pagal įstatymus AB „A“ privalo sudaryti ne tik savo atskiras, bet ir įmonių grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Įsigyto grynojo turto vertė yra 20 000 EUR. Šiuo atveju prestižas sudaro 5 000 EUR (25 000 EUR – 20 000 EUR).

Sudarydama įmonių grupės konsoliduotąjį balansą, AB „A“ prestižą, susidariusį dėl UAB „B“ akcijų įsigijimo, rodo nematerialiojo turto dalies atskirame straipsnyje.

Įmonių grupės 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotojo balanso ištrauka

Eil. Nr.	TURTAS	Pastabos Nr.	Finansiniai metai (EUR)	Praėję finansiniai metai (EUR)
A.	Ilgalaikis turtas			
1.	Nematerialusis turtas			
1.2.	Prestižas		5 000	

56. Prestižas, susidaręs dėl tokio verslo jungimo, kai įsigytas kitos įmonės verslas ar jo dalis, įsigijusiosios įmonės balanse parodomas nematerialiojo turto dalyje.

57. Kai įmonės reorganizuojamos prijungimo ar sujungimo būdu, prestižas, susidarantis dėl tokio verslo jungimo, po reorganizavimo veikiančios įmonės balanse parodomas nematerialiojo turto dalyje.

Prestižas apskaičiuojamas visais verslo jungimo atvejais, tačiau atskirame balanso nematerialiojo turto straipsnyje jis parodomas tik tada, kai įsigytas kitos įmonės verslas ar jo dalis arba po reorganizavimo vienos ar kelių iš besijungiančių įmonių veikla nutraukiama.

Pavyzdys

UAB „C“ ir UAB „D“ reorganizuojamos, UAB „C“ prijungiama prie UAB „D“. Po reorganizavimo UAB „C“ veikla nutraukiama, o UAB „D“ tęsia veiklą. Prijungiant UAB „C“, jos akcininkams buvo sumokėta 50 000 EUR, prijungtos įmonės grynojo turto vertė yra 47 000 EUR. Susidaręs 3 000 EUR (50 000 EUR – 47 000 EUR) skirtumas yra prestižas. Užbaigus reorganizavimą, į UAB „D“ balansą bus įtrauktas visas iš UAB „C“ perimtas turtas, visi perimti jos įsipareigojimai ir prestižas.

UAB „D“ balanso, sudaryto po reorganizavimo prijungus UAB „C“, kai buvo apskaičiuotas prestižas, ištrauka

Eil. Nr.	TURTAS	Pastabos Nr.	Finansiniai metai (EUR)	Praėję finansiniai metai (EUR)
A.	Ilgalaikis turtas			
1.	Nematerialusis turtas			
1.2.	Prestižas		3 000	

Jei už prijungtos UAB „C“ grynąjį turtą būtų sumokėta ne 50 000 EUR, o 44 000 EUR, tai įsigytos grynojo turto vertės ir sumokėtos kainos skirtumas būtų pripažįstamas pelnu:

$$44\,000\text{ EUR} - 47\,000\text{ EUR} = -3\,000\text{ EUR}$$

UAB „D“ apskaitoje būtų registruojamas 3 000 EUR pelnas.

VII. BENDRO PAVALDUMO ĮMONIŲ VERSLO JUNGIMAS

58. Bendro pavaldumo įmonių jungimas – toks verslo jungimas, kai jungiamos įmonės, kurioms iki ir po jungimo lemiamą poveikį turi teisę daryti tas pats asmuo ar asmenų grupė.

Jei sujungiamos arba viena prie kitos prijungiamos įmonės, kurioms iki ir po reorganizavimo lemiamą poveikį turi teisę daryti ta pati įmonė (įmonių grupė) arba tas pats fizinis asmuo (asmenų grupė), viena iš jų įgyja teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei arba įsigyja kitos įmonės verslą ar jo dalį, toks verslo jungimas laikomas bendro pavaldumo įmonių verslo jungimu.

59. Jei viena iš bendro pavaldumo įmonių įgyja teisę daryti lemiamą poveikį kitai bendro pavaldumo įmonei, toks įsigijimas laikomas verslo jungimu. Rengiant

konsoliduotąsias finansines ataskaitas, gali būti taikomas pirkimo metodas arba įmonių balansai sujungiami nevertinant turto ir įsipareigojimų tikrosiomis vertėmis, t. y. įsigytosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansinės vertės pridedamos prie įsigijusiosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansinių verčių.

60. Jei viena iš bendro pavaldumo įmonių įsigyja kitos bendro pavaldumo įmonės verslą ar jo dalį, toks įsigijimas laikomas verslo jungimu. Jo apskaitai gali būti taikomas pirkimo metodas arba su įsigytu verslu susijusio turto ir įsipareigojimų balansinės vertės pridedamos prie įsigijusiosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansinių verčių.

Pavyzdys

Fizinis asmuo V. Pavardenis valdo 100 proc. UAB „A“ akcijų ir 100 proc. UAB „B“ akcijų. UAB „A“ veikla – avalynės didmeninė ir mažmeninė prekyba, UAB „B“ – batų taisymas. V. Pavardenis nusprendė, kad UAB „A“ toliau prekiaus tik avalynės didmenomis, o dalį jos verslo – mažmeninę prekybą – perims UAB „B“ ir per 12 mėnesių nuo verslo įsigijimo datos sumokės 50 000 EUR.

Su įsigytu verslu susijusį turtą ir įsipareigojimus sudaro:

- parduotuvės įranga – 80 000 EUR;
- prekės, skirtos parduoti – 200 000 EUR;
- skola tiekėjams už prekes – 200 000 EUR;
- su darbo santykiais susiję įsipareigojimai – 25 000 EUR;
- skola už komunalines ir ryšio paslaugas – 5 000 EUR;
- skola už parduotuvės nuomą – 8 000 EUR.

Įsigyjant verslą, nuspręsta netaikyti pirkimo metodo, o perimti su įsigytu verslu susijusį turtą ir įsipareigojimus balansinėmis vertėmis ir pridėti prie UAB „B“ turto ir įsipareigojimų balansinių verčių. Perimant su įsigytu verslu susijusį turtą ir įsipareigojimus balansinėmis vertėmis, prestižo nepripažįstama ir apskaitoje neregistruojamas.

Įmonių balansų prieš verslo dalies įsigijimą ištrauka

Straipsniai	UAB „A“ (EUR)		UAB „B“ (EUR)	
Ilgalaikis materialusis turtas	180 000		10 000	
Atsargos	250 000		2 000	
Per vienus metus gautinos sumos	30 000			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	40 000		3 000	
Turto iš viso	500 000		15 000	
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas		10 000		10 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		157 000		(1 000)
Mokėtinos sumos ir kiti įsipareigojimai		333 000		6 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso		500 000		15 000

Perdavusi turtą ir įsipareigojimus UAB „A“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 2446 Kitos gautinos skolos	50 000
D 443 Skolos tiekėjams	200 000
D 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	25 000
D 4494 Kitos mokėtinos sumos	8 000
K 124 Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	80 000
K 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	200 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	3 000

Įsigijus verslą UAB „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 124 Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	80 000
D 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	200 000
D 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	3 000
K 443 Skolos tiekėjams	200 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	25 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos (perimtos iš UAB „A“)	8 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos (už įsigytą verslą mokėtina suma)	50 000

Įmonių balansų po verslo dalies įsigijimo ištrauka

Straipsniai	UAB „A“ (EUR)		UAB „B“ (EUR)	
Ilgalaikis materialusis turtas	100 000		90 000	
Atsargos	50 000		202 000	
Per vienus metus gautinos sumos	80 000			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	40 000		3 000	
Turto iš viso	270 000		295 000	
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas		10 000		10 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		160 000		(4 000)
Mokėtinos sumos ir kiti įsipareigojimai		100 000		289 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso		270 000		295 000

61. Jei bendro pavaldumo įmonės reorganizuojamos prijungimo ar sujungimo būdu, tokio verslo jungimo apskaitai gali būti taikomas pirkimo metodas arba įsigytosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansinės vertės pridedamos prie įsigijusiosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansinių verčių.

Jei jungimo būdu reorganizuojamos įmonės, kurios iki jungimo nebuvo tarpusavyje susijusios (neturėjo viena kitos akcijų), bet joms darė lemiamą poveikį ta pati įmonė (įmonių grupė) arba tas pats fizinis asmuo (asmenu grupė), ir po reorganizavimo veiksiančiai įmonei lemiamą poveikį daro ta pati įmonė (įmonių grupė) arba tas pats fizinis asmuo (asmenu grupė), pagal šio standarto nuostatas verslo jungimas įvyksta tada, kai viena įmonė perima kitos įmonės

turtą ir įsipareigojimus. Reorganizuojant tokias įmones jų balansai sujungiami pridendant įsigytosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansines vertes prie įsigijusiosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansinių verčių.

Bendro pavaldumo įmonių verslo jungimo pavyzdžiai:

- Reorganizuojamos dvi ar daugiau įmonių, kurioms lemiamą poveikį daro tas pats fizinis asmuo (asmenų grupė), po reorganizavimo veiksiančiai įmonei ir toliau daro lemiamą poveikį tas pats fizinis asmuo (asmenų grupė), o kitos įmonės likviduojamos.
- Dvi ar daugiau patrunuojamųjų įmonių, kurios buvo savarankiški juridiniai asmenys, sujungiamos į vieną įmonę, kuri po reorganizavimo ir toliau lieka tos pačios įmonių grupės patrunuojamoji įmonė, kitos įmonės likviduojamos.

Pavyzdys

UAB „A“ įsigijo 100 proc. balsų suteikiančių UAB „B“ ir 100 proc. balsų suteikiančių UAB „C“ akcijų. Įsigijimo metu UAB „B“ ir UAB „C“ turtas ir įsipareigojimai buvo įvertinti tikrąja verte ir buvo apskaičiuotas įmonių įsigijimo prestižas. UAB „B“ įstatinį kapitalą sudaro 1 000 akcijų, vienos akcijos nominalioji vertė 15 EUR. UAB „C“ įstatinį kapitalą sudaro 1 000 akcijų, vienos akcijos nominalioji vertė 10 EUR. Po akcijų įsigijimo UAB „B“ ir UAB „C“ tapo UAB „A“ patrunuojamosiomis įmonėmis. UAB „A“ šį įsigijimą apskaitoje registravo kaip investiciją į patrunuojamąsias įmones.

Praėjus metams po įsigijimo buvo nuspręsta UAB „B“ ir UAB „C“ reorganizuoti ir prijungti UAB „C“ prie UAB „B“. Reorganizavimo projekte numatyta, kad UAB „B“ akcijų skaičius nebus keičiamas, tačiau vienos akcijos nominalioji vertė bus didinama iki 25 EUR. Po reorganizavimo UAB „B“ tęs savo veiklą, o UAB „C“ veiklą nutrauks.

Patrunuojamųjų įmonių balansų iki reorganizavimo ištrauka

Straipsniai	UAB „B“		UAB „C“	
	(EUR)		(EUR)	
Ilgalaikis materialusis turtas	18 000		5 000	
Atsargos	3 000		6 000	
Per vienus metus gautinos sumos	5 000		4 000	
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	2 000		3 000	
Turto iš viso	28 000		18 000	
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas		15 000		10 000
Rezervai		6 000		5 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		2 000		(2 000)
Mokėtinos sumos ir kiti įsipareigojimai		5 000		5 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso		28 000		18 000

Kadangi verslo jungimas jau buvo užregistruotas, kai UAB „A“ įsigijo UAB „B“ ir UAB „C“ akcijas, reorganizuojant dvi bendro pavaldumo įmones, kurios buvo savarankiški

juridiniai asmenys, jos tik jungiamos į vieną įmonę. Viena iš jų po reorganizavimo nutraukia veiklą, o kita ir toliau lieka tos pačios įmonių grupės patronuojamoji įmonė. Po reorganizavimo tęsiančios veiklą UAB „B“ sąskaitose UAB „C“ turtas ir įsipareigojimai registruojami balansinėmis vertėmis, o įstatinis kapitalas padidinamas pagal reorganizavimo sąlygas.

Užbaigus reorganizavimą ir perėmus UAB „C“ turtą ir įsipareigojimus, UAB „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D12X	Materialusis turtas	5 000
D 20X	Atsargos	6 000
D 24X	Per vienus metus gautinos sumos	4 000
D 27X	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	3 000
D 34X	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 000
K 301	Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	10 000
K 33X	Rezervai	5 000
K 41-49	Atidėjiniai, mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	5 000

Perdavusi turtą ir įsipareigojimus UAB „C“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 301	Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	10 000
D 41-49	Atidėjiniai, mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	5 000
D 33X	Rezervai	5 000
K 34X	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 000
K 12X	Materialusis turtas	5 000
K 20X	Atsargos	6 000
K 24X	Per vienus metus gautinos sumos	4 000
K 27X	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	3 000

UAB „B“ balanso po UAB „C“ turto ir įsipareigojimų prijungimo ištrauka

Straipsniai	UAB „B“ (EUR)	
Ilgalaikis materialusis turtas	23 000	
Atsargos	9 000	
Per vienus metus gautinos sumos	9 000	
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	5 000	
Turto iš viso	46 000	
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas		25 000
Rezervai		11 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		
Mokėtinos sumos ir kiti įsipareigojimai		10 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso		46 000

Patronuojančiosios UAB „A“ balanse investicijos vertė nesikeičia, UAB „B“ ir toliau lieka UAB „A“ patronuojamoji įmonė.

61¹. Gali būti atveju, kai viena įmonių grupės patronuojamoji įmonė turi įsigijusi kitos patronuojamosios įmonės akcijų. Jungiant šias bendro pavaldumo įmones, turi būti eliminuojama įsigytosios patronuojamosios įmonės, kurios akcijas yra įsigijusi kita patronuojamoji įmonė, nuosavo kapitalo dalis, proporcinga įsigijusiai įmonei priklausančių įsigytosios įmonės akcijų daliai, ir įsigijusios patronuojamosios įmonės balansinė tų akcijų vertė. Jei akcijų balansinė vertė buvo didesnė ar mažesnė negu jų nominali vertė, eliminuojant investiciją, susidariusiu skirtumu atitinkamai mažinama ar didinama nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

Pavyzdys

20X1 m. sausio 2 d. patronuojamoji įmonė „D1“ įsigijo kitos patronuojamosios įmonės „D2“ 20 proc. naujos emisijos akcijų už 15 000 EUR, kai nominalioji akcijų vertė – 10 000 EUR. Įmonės „D1“ apskaitoje užregistruotas finansinio turto padidėjimas:

D 16010 Patronuojamųjų įmonių akcijų įsigijimo savikaina	15 000
K 271 Sąskaitos bankuose	15 000

Kadangi akcijų emisijos kaina viršija jų nominaliąją vertę, nominaliosios vertės perviršis 5 000 EUR įmonės „D2“ apskaitoje registruojamas akcijų priedų sąskaitoje:

D 271 Sąskaitos bankuose	15 000
K 3011 Paprastosios akcijos	10 000
K 31 Akcijų priedai	5 000

20X2 metais „D1“ pastebėjo, kad „D2“ akcijų rinkos vertė mažėja dėl nuostolingos jos veiklos ir „D1“ 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja 4 000 EUR nuostolį dėl investicijos nuvertėjimo iki 11 000 EUR:

D 6701 Ilgalaikio finansinio turto vertės sumažėjimo sąnaudos	4 000
K 16019 Patronuojamųjų įmonių akcijų vertės sumažėjimas (–)	4 000

Kadangi įmonėje „D1“ finansinio turto, t. y. investicijos į „D1“, balansinė vertė 20X2 metų pabaigoje buvo didesnė negu „D2“ akcijų nominalioji vertė, sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas „D1“ investicija į „D2“ turėtų būti eliminuojama, o susidariusiu skirtumu didinamas nepaskirstytasis pelnas:

K 16010 Patronuojamųjų įmonių akcijų įsigijimo savikaina	15 000
K 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	4 000
D 16019 Patronuojamųjų įmonių akcijų vertės sumažėjimas (–)	4 000
D 3011 Paprastosios akcijos (įmonės „D2“)	10 000
D 31 Akcijų priedai	5 000

VIII. PATRONUOJANČIOSIOS IR PATRONUOJAMŲJŲ ĮMONIŲ REORGANIZAVIMAS JUNGIMO BŪDU

62. Patronuojančiosios ir patronuojamosios įmonių reorganizavimas jungiant į vieną įmonę yra teisinis ankstesnio verslo jungimo registravimas, todėl nauju verslo jungimu nelaikomas. Verslo jungimas įvyko įgijus teisę daryti lemiamą poveikį patronuojamajai įmonei.

63. Taip pat, kaip ir reorganizuojant nepriklausomas įmones prijungimo ar sujungimo būdu, patronuojančiųjų ir patronuojamųjų įmonių reorganizavimas prijungimo ar sujungimo būdu yra:

63.1. Prijungimas, kai patronuojamoji prijungiama prie patronuojančiosios įmonės ar patronuojančioji prie patronuojamosios įmonės, kuri po reorganizavimo tęsia savo veiklą ir kuri perima po reorganizavimo nustosiančios veikti įmonės turta, įsipareigojimus, visas jos teises ir pareigas.

63.2. Sujungimas, kai patronuojančioji ir patronuojamoji įmonės sujungiamos ir įkuriama nauja įmonė, kuri perima reorganizuojamų įmonių turta, įsipareigojimus, visas jų teises ir pareigas, o reorganizuojamos įmonės nustoja veikti.

64. Reorganizuojant patronuojančiąją ir patronuojamąją įmones į vieną įmonę, kai po jungimo viena iš jų nustoja veikti, jungimo datą sudaromos konsoliduotosios finansinės ataskaitos, į kurias įtraukiami tik reorganizuojamų įmonių duomenys.

65. Jungimo datą sujungtų įmonių sudarytos konsoliduotosios finansinės ataskaitos laikomos po reorganizavimo tęsiančios veiklą ar naujos įmonės finansinėmis ataskaitomis neatsižvelgiant, koks įmonės pavadinimas bus po jungimo.

Prijungus patronuojamąją įmonę prie patronuojančiosios įmonės turėtų būti sudaromos tik reorganizuojamų įmonių konsoliduotosios finansinės ataskaitos, kurios tampa po prijungimo toliau veikiančios patronuojančiosios įmonės atskiromis finansinėmis ataskaitomis. Šios finansinės ataskaitos sudaromos vadovaujantis tais pačiais konsolidavimo principais, kaip ir iki to laiko rengtos konsoliduotosios finansinės ataskaitos. Jei patronuojamoji įmonė prijungiama 20X1 m. rugpjūčio 1 d., tai nuo šios datos konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenys tampa toliau veikiančios patronuojančiosios įmonės pradiniais duomenimis. Patronuojančiosios įmonės atskiroje 20X1 m. rugpjūčio 1 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje turėtų būti parodytos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių nuo 20X1 m. sausio 1 d. iki 20X1 m. rugpjūčio 1 d. konsoliduotos sumos. Vadinasi, patronuojančiosios įmonės atskiroje 20X1 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitoje bus parodomi visų 20X1 finansinių metų konsoliduoti duomenys.

Kaip po prijungimo veikiančios įmonės finansinių ataskaitų lyginamoji informacija 20X1 m. gruodžio mėn. 31 d. finansinių ataskaitų skiltyje *Praėję finansiniai metai* gali būti pateikiami nekonsoliduoti arba konsoliduoti praėjusių finansinių metų duomenys. Vidutinių, didelių ir viešojo intereso įmonių finansinių ataskaitų duomenų pokyčiai dėl verslo jungimo turėtų būti atskleidžiami aiškinamajame rašte.

Jeigu įstatymų nustatyta tvarka patronuojančioji įmonė nesudarė praėjusių finansinių metų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, tai po prijungimo turėtų būti sudaromos tik reorganizuojamų įmonių konsoliduotosios finansinės ataskaitos, kurios prijungus įmones tampa toliau veikiančios patronuojančiosios įmonės atskiromis finansinėmis ataskaitomis. Finansinių ataskaitų konsolidavimo principai išlieka tie patys. Patronuojančioji įmonė turi apskaičiuoti įsigijimo datą susidariusį prestižą, pelną arba nuostolius dėl verslo jungimo ir parodyti

konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Kaip lyginamoji informacija gali būti pateikiami nekonsoliduoti arba konsoliduoti praėjusių finansinių metų duomenys. Svarbu, kad vidutinių, didelių ir viešojo intereso įmonių finansinių ataskaitų duomenų pokyčiai dėl verslo jungimo būtų atskleidžiami aiškinamajame rašte.

Pavyzdys

Įsteigta nauja įmonė „C“, kurios įstatinis kapitalas 10 000 EUR, gavo 200 000 EUR banko paskolą, už kurią įsigijo 100 proc. įmonės „D“ akcijų. Abi įmonės ir toliau veikia kaip atskiri juridiniai asmenys, tačiau jas pradėjo sieti patronuojančiosios ir patronuojamosios įmonių santykiai. Įmonė „C“ yra patronuojančioji, o įmonė „D“ – jos patronuojamoji įmonė.

Daroma prielaida, kad įmonės „D“ turto ir įsipareigojimų balansinė vertė lygi jų tikrajai vertei.

Įmonių balansų akcijų įsigijimo datą ištrauka

Straipsniai	Įmonė „C“ (EUR)	Įmonė „D“ (EUR)
Ilgalaikis materialusis turtas		200 000
Finansinis turtas (investicija į įmonę „D“)	200 000	
Atsargos		20 000
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	10 000	
Turto iš viso	210 000	220 000
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas	10 000	150 000
Rezervai		40 000
Mokėtinos sumos ir kiti įsipareigojimai	200 000	30 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	210 000	220 000

Įmonės „D“ grynasis turtas sudaro 190 000 EUR (220 000 EUR – 30 000 EUR).

Iš įsigijimo savikainos atėmus įsigytos grynojo turto dalies vertę, gaunamas prestižas:
200 000 EUR – 190 000 EUR = 10 000 EUR.

Jungiant įmonę „C“ ir įmonę „D“ į vieną įmonę sudaromos konsoliduotosios finansinės ataskaitos, į kurias įtraukiami įmonių duomenys.

Po akcijų įsigijimo nuspręsta įmones „C“ ir „D“ sujungti. Pagal parengtą įmonių reorganizavimo planą sujungus įmones, įmonės „C“ veikla nutraukiama, o įmonė „D“ tęsia veiklą. Šis teisinis įmonių „C“ ir „D“ sujungimas į vieną juridinį asmenį ekonomine prasme yra įsigijus akcijas įvykdyto verslo jungimo tęsinys, todėl įmonių jungimo datą sudaromos konsoliduotosios finansinės ataskaitos, kurios tampa po reorganizavimo tęsiančios veiklą įmonės finansinėmis ataskaitomis.

Įmonės „D“ balanso po reorganizavimo ištrauka

Straipsniai	Įmonė „D“ (EUR)	
Prestižas	10 000	
Ilgalaikis materialusis turtas	200 000	
Atsargos	20 000	
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	10 000	
Turto iš viso	240 000	
Įstatinis (pasirašytasis) arba pagrindinis kapitalas		10 000
Mokėtinos sumos ir kiti įsipareigojimai		230 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso		240 000

66. Likusi neamortizuota prestižo, pripažinto įgijus teisę daryti lemiamą poveikį patronuojamajai įmonei, dalis po reorganizavimo tęsiančios veiklą ar naujos įmonės finansinėse ataskaitose parodoma nematerialiojo turto dalyje.

IX. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

67. Šis standartas taikomas sudarant 2014 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Standartas gali būti taikomas ir sudarant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.

68. Pradėdamos taikyti šį standartą įmonės, kurių balanse yra ne visiškai amortizuoto neigiamo prestižo, jį turi panaikinti koreguodamos nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį ataskaitinio laikotarpio pradžioje, o aiškinamajame rašte pateikti atitinkamus paaiškinimus.