

PATVIRTINTA

Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos
tarnybos direktoriaus 2009 m. birželio
19 d. įsakymu Nr. VAS-6

16-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „KONSOLIDUOTOSIOS FINANSINĖS ATASKAITOS IR INVESTICIJOS Į DUKTERINES ĮMONES“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

*Parengtos pagal standartą su pakeitimais, galiojančiais nuo 2014 m. sausio 1 d.
(Žin., 2013, Nr. 42-2088).*

Pusjuodžiu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Jų tikslas – parodyti, kaip apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos investicijos į dukterines įmones, kaip sudaromos konsoliduotosios finansinės ataskaitos. Pavyzdžiai nepakeičia standarto nuostatų, tačiau paaiškina, kaip jos gali būti taikomos.

Pastaba. Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šis standartas nustato įmonių grupės, kurią sudaro patronuojanti ir dukterinės įmonės, konsoliduotųjų finansinių atskaitų sudarymo tvarką.

Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme nurodyta, kad konsoliduotąsias finansines ataskaitas turi sudaryti akcinės ir uždarnosios akcinės bendrovės, galinčios daryti tiesioginį ar netiesioginį lemiamą poveikį vienam ar keliems pelno siekiantiems juridiniams asmenims. Pelno siekiantis juridinis asmuo gali būti akcinė bendrovė, uždaroji akcinė bendrovė, ūkinė bendrija, kooperatinė bendrovė, žemės ūkio bendrovė.

2. Šis standartas reglamentuoja investicijų į dukterines įmones apskaitą ir pateikimą įmonių grupės ir patronuojančios įmonės finansinėse ataskaitose.

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

Kadangi kiekvieno pelno siekiančio juridinio asmens – akcinės bendrovės, uždarnosios akcinės bendrovės, ūkinės bendrijos, kooperatinės bendrovės, žemės ūkio bendrovės – nuosavybės dalys teisės aktuose vadinamos skirtingai, t. y. akcijos, įnašai, pajai, kad paprasčiau būtų aiškinti standartą ir metodines rekomendacijas, pelno siekiantys juridiniai asmenys vadinami „akcininkais“, o jų nuosavybės dalys – „akcijomis“.

4. Jei patronuojanti įmonė sudaro metines konsoliduotąsias finansines ataskaitas, tai jos, kaip atskiros įmonės, rengiamos finansinės ataskaitos šiame standarte vadinamos įmonės atskiromis finansinėmis ataskaitomis. Jei investuotojas nesudaro metinių konsoliduotųjų finansinių atskaitų, tai jo rengiamos finansinės ataskaitos šiame standarte taip pat vadinamos įmonės atskiromis finansinėmis ataskaitomis.

Patronuojanti įmonė rengia du finansinių atskaitų rinkinius: vadovaudamasi Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymu – įmonių grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, o Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu – įmonės finansines ataskaitas. Kad paprasčiau būtų aiškinti standartą ir metodines rekomendacijas, patronuojančios įmonės finansinės ataskaitos, rengiamos pagal Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą, vadinamos atskiromis finansinėmis ataskaitomis.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

Dukterinė įmonė – įmonė, kuriai kita įmonė gali daryti tiesioginį ar netiesioginį lemiamą poveikį.

Įmonių grupė – patronuojanti įmonė ir jos dukterinės įmonės.

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

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

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

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar paslaugomis arba už kurią gali būti įskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti arba parduoti turtą arba įskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

III. ĮSIGIJIMO DATA

5. Kai patronuojanti įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį dukterinei įmonei, tai ir yra dukterinės įmonės įsigijimo data. Įsigijimo data gali nesutapti su nuosavybės teisės perdavimo ar pinigų sumokėjimo data.

Data, kada įsigyjančioji įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį įsigyjamai įmonei, priklauso nuo sąlygų, numatytų akcijų pirkimo sutartyje. Jeigu sutartyje nenumatyta jokių papildomų sąlygų, įsigijimo data galima laikyti tą datą, kada pirkėjas įgyja akcijų nuosavybės teisę.

1 pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. vasario 4 d. pasirašė sutartį dėl 70% UAB „Z“ akcijų pirkimo. Sutartyje numatyta, kad AB „A“ įgis teisę daryti lemiamą poveikį UAB „Z“ tik tada, kai bus sumokėjusi visą sutartą sumą. Sutartyje taip pat numatytas galutinis atsiskaitymo terminas – 20X1 m. kovo 31 d.

Lentelėje pateikiami keli galimi atvejai, kada AB „A“ gali įgyti teisę daryti lemiamą poveikį UAB „Z“. Šios teisės įgijimas priklauso nuo visiško atsiskaitymo už akcijas datos.

Visiško akcijų apmokėjimo data	Dukterinės įmonės įsigijimo data
20X1 m. vasario 4 d.	20X1 m. vasario 4 d.
20X1 m. vasario 5 d.	20X1 m. vasario 5 d.
20X1 m. vasario 15 d.	20X1 m. vasario 15 d.

AB „A“ dukterinę įmonę įgis tą datą, kai visiškai apmokės UAB „Z“ akcijas.

2 pavyzdys

UAB „X“ pasirašė sutartį dėl 85% UAB „Y“ akcijų pirkimo. Akcijų pirkimo sutartyje, pasirašytoje 20X0 m. birželio 15 d., numatytas laikotarpis, per kurį turi būti apmokėtos akcijos.

Kadangi sutartyje papildomų sąlygų nėra, tai įsigijimo data bus sutarties pasirašymo data, t. y. 20X0 m. birželio 15 d.

Jeigu tos pačios įmonės akcijos įsigyjamos ne iš karto, o dalimis, dukterinės įmonės įsigijimo data bus laikoma ta diena, kai susidariusios sąlygos rodytų, kad įsigijusioji įmonė pradeda daryti lemiamą poveikį įsigytajai, t. y. kai atsiranda bent viena iš sąlygų:

1. Įmonė turi daugiau kaip pusę kitos įmonės akcininkų balsų.
2. Įmonė, būdama kitos įmonės akcininkė, turi teisę rinkti arba atšaukti tos, kitos, įmonės vadovą, daugumą valdymo ar priežiūros organo narių.
3. Įmonė turi teisę kitai įmonei daryti lemiamą poveikį pagal su šia įmone sudarytą sutartį arba pagal steigimo sutartį, arba įstatus.
4. Įmonė, būdama kitos įmonės akcininkė, pagal susitarimus su kitais tos, kitos, įmonės akcininkais gali spręsti, kaip panaudoti daugiau kaip pusę tos įmonės akcininkų balsų.

3 pavyzdys

AB „A“ kelis kartus pirko UAB „Z“ akcijų. Akcijų pirkimo sutartyse nebuvo numatyta jokių papildomų sąlygų, todėl galima laikyti, kad ji akcijų suteikiamą balsavimo teisę gauna akcijų nuosavybės perdavimo momentu.

Akcijų pirkimo data	Įsigyta UAB „Z“ akcijų (%)	Balsai, kuriuos suteikia tą datą pirktos akcijos (%)	Visi balsai, kuriuos turi AB „A“ UAB „Z“ akcininkų susirinkime (%)	UAB „Z“ įsigijimo data
20X1 m. vasario 15 d.	10	10	10	
20X1 m. vasario 28 d.	8	8	18	
20X1 m. kovo 30 d.	35	35	53	20X1 m. kovo 30 d.
20X1 m. birželio 15 d.	4	4	57	

Kadangi nėra jokių kitų UAB „Z“ akcijų nuosavybės teisės įgijimo sąlygų, dukterinės įmonės įsigijimo data yra 20X1 m. kovo 30 d., nes nuo tos dienos AB „A“ turi daugiau kaip 50% balsų UAB „Z“ akcininkų susirinkime, tai yra ima daryti lemiamą poveikį.

6. Dukterinės įmonės veiklos rezultatai, turtas ir įsipareigojimai į konsoliduotąsias finansines ataskaitas turi būti įtraukiami nuo įsigijimo datos.

Jei patronuojanti įmonė dukterinę įmonę įsigyja ataskaitiniais metais, pvz., 20X1 m. kovo 31 d., sudarant įmonių grupės finansinių metų konsoliduotąjį balansą, į jį įtraukiama dukterinės įmonės turtas ir įsipareigojimai, turėti 20X1 m. gruodžio 31 d. Į konsoliduotąjį pelno (nuostolių) ataskaitą įtraukiamos tik tos dukterinės įmonės uždirbtos pajamos ir patirtos sąnaudos, kurios susidarė nuo įsigijimo datos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos, o į konsoliduotąjį pinigų srautų ataskaitą – tik tos įplaukos ir išmokos, kurias dukterinė įmonė gavo ar išmokėjo nuo įsigijimo datos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. kovo 31 d. įsigijo 100% UAB „Z“ akcijų ir ketina plėtoti UAB „Z“ veiklą. AB „A“ ir UAB „Z“ finansiniai metai baigiasi ir konsoliduotosios finansinės ataskaitos sudaromos

20X1 m. gruodžio 31 d. Įsigijimo datą dukterinės įmonės turto ir įsipareigojimų balansinės vertės yra lygios jų tikrosioms vertėms.

UAB „Z“ balanso ištrauka

				Lt
		20X1 m. gruodžio 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.	<i>Duomenys, įtraukiami į konsoliduotąjį balansą¹</i>
A.	Ilgalaikis turtas	50 000	34 000	50 000
B.	Trumpalaikis turtas	22 000	15 000	22 000
	Turto iš viso	72 000	49 000	
C.	Nuosavas kapitalas	17 000	13 000	4000 ²
E.	Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	55 000	36 000	55 000
I.	Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	40 000	20 000	40 000
II.	Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	15 000	16 000	15 000
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	72 000	49 000	

UAB „Z“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

				Lt
		20X1 m. gruodžio 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.	<i>Duomenys, įtraukiami į konsoliduotąją pelno (nuostolių) ataskaitą¹</i>
I.	Pardavimo pajamos	35 000	8 000	27 000
II.	Pardavimo savikaina	28 000	5 000	23 000
XIII.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	7 000	3 000	4000 ²

Jeigu UAB „Z“ bus AB „A“ dukterinė įmonė ir 20X2 metais, į konsoliduotąją 20X2 metų pelno (nuostolių) ataskaitą turės būti įtrauktos visos per 20X2 metus UAB „Z“ uždirbtos pajamos ir patirtos sąnaudos.

7. Kai patronuojanti įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį dukterinei įmonei, dukterinės įmonės veiklos rezultatai, turtas ir įsipareigojimai į konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtraukiami ne nuo finansinių metų pradžios, o nuo tos datos, kai įgyjama teisė daryti jai poveikį. Kada patronuojanti įmonė įgyja teisę daryti dukterinei įmonei lemiamą poveikį, dukterinė įmonė turi sudaryti finansines ataskaitas, kurių data sutampa su lemiamo poveikio pradžios data arba skiriasi ne daugiau kaip dviem mėnesiais.

¹ Nuo įsigijimo datos tarp patronuojančios ir dukterinės įmonių nebuvo jokių tarpusavio sandorių.

² Konsoliduotojo balanso nuosavo kapitalo straipsnyje ir konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje bus parodomas atskaitinio laikotarpio rezultatas – 4000 Lt.

Pavyzdys

Tarkime, 20X0 m. gegužės 15 d. patronuojanti įmonė įgijo teisę daryti lemiamą poveikį dukterinei įmonei. Pagal šį standarto punktą, dukterinės įmonės veiklos rezultatai, turtas ir įsipareigojimai į konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtraukiami ne nuo finansinių metų pradžios, o nuo tos datos, kai buvo įgyta teisė daryti dukterinei įmonei lemiamą poveikį.

Vadovaudamasi šiuo standarto punktu, dukterinė įmonė finansines ataskaitas turėtų sudaryti lemiamo poveikio pradžios datą, tačiau jų sudaryti nereikia, jei ji rengia tarpines finansines ataskaitas ir jos nuo lemiamo poveikio pradžios datos skiriasi ne daugiau kaip dviem mėnesiais.

Jei lemiamo poveikio atsiradimo data yra 20X0 m. gegužės 15 d., tai į konsoliduotąsias finansines ataskaitas gali būti įtraukiami dukterinės įmonės 20X0 m. kovo 31 d. (I ketv.) arba 20X0 m. birželio 30 d. (pusmečio) tarpinių finansinių ataskaitų duomenys.

Jei į konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtraukiami kitos datos dukterinės įmonės finansinių ataskaitų duomenys, o ne lemiamo poveikio pradžios datos, tai turi būti nurodyta konsoliduotųjų finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte. Tačiau šiuo atveju iš konsoliduotųjų finansinių ataskaitų turi būti eliminuojami arba į konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtraukiami visi nebūdingi, bet reikšmingi dukterinės įmonės sandoriai, įvykę nuo lemiamo poveikio pradžios iki tarpinių dukterinės įmonės finansinių ataskaitų datos.

IV. ĮMONIŲ GRUPEI PRIKLAUSANTIS BALSŲ SKAIČIUS KITOS ĮMONĖS VISUOTINIAME AKCININKŲ SUSIRINKIME

8. Kitos įmonės visuotiniame akcininkų susirinkime (toliau – akcininkų susirinkimas) balsų skaičius apskaičiuojamas iš kitos įmonės išleistų akcijų suteikiamų balsų atimant:

8.1. tos, kitos, įmonės savų akcijų suteikiamus balsus;

8.2. ne visiškai apmokėtų akcijų suteikiamus balsus.

Vienas iš kriterijų, pagal kuriuos nustatoma, ar viena įmonė daro lemiamą poveikį kitai, yra akcijų suteikiamų balsų dalis kitos įmonės akcininkų susirinkime. Be to, lemiamas poveikis nustatomas ne pagal valdomą akcijų dalį, o pagal valdomų akcijų suteikiamą balsų dalį.

Norint apskaičiuoti valdomų akcijų suteikiamą balsų dalį, pirmiausia reikia žinoti, kiek iš viso balsų gali būti įmonės akcininkų susirinkime. Jeigu įmonė, kurios akcijos įsigytos, turi supirkusi savų akcijų, tų akcijų suteikiami balsai neįtraukiami į bendrą balsų skaičių šios įmonės akcininkų susirinkime. Jeigu įmonė, kurios akcijų įsigyta, pati išleido akcijų emisiją ir dar ne visos šios emisijos akcijos yra apmokėtos, neapmokėtų akcijų suteikiami balsai taip pat neįtraukiami į bendrą įmonės akcininkų susirinkimo balsų skaičių.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. balandžio 15 d. iš AB „B“ akcininko įsigijo 550 paprastųjų vardinių akcijų. AB „B“ įstatinį kapitalą tą dieną sudarė 1 150 paprastųjų vardinių akcijų. Kiekviena akcija AB „B“ akcininkų susirinkime suteikia 1 balsą. AB „B“ yra supirkusi 100 savų akcijų. Be to, 20X1 m. sausio mėnesį AB „B“ išleido naują 200 paprastųjų vardinių akcijų emisiją, tačiau 50 šios emisijos akcijų 20X1 m. balandžio 15 d. nebuvo apmokėtos.

Nustatant AB „B“ akcininkų susirinkimo bendrą balsų skaičių, bus skaičiuojama taip:

$$1\,150 - 100 - 50 = 1\,000$$

Akivaizdu, kad AB „A“ daro lemiamą poveikį AB „B“, nes turi įsigijusi 550 jos akcijų, kurios suteikia 550 balsų akcininkų susirinkime, tai yra 55%.

9. Bendras įmonių grupės balsų skaičius kitos įmonės akcininkų susirinkime apskaičiuojamas sudedant balsus:

9.1. tiesiogiai priklausančius patronuojančiai įmonei;

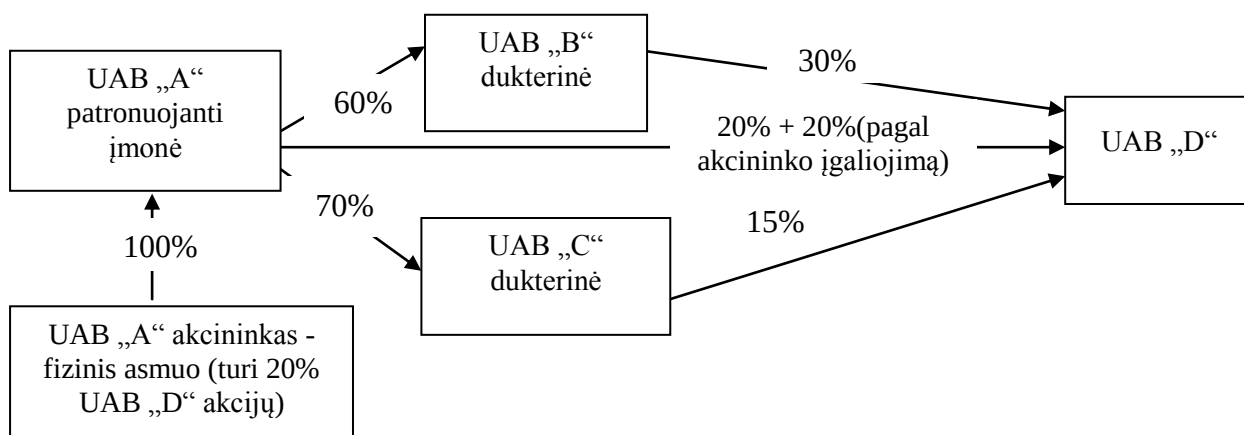
9.2. turimus visų šios grupės įmonių;

9.3. asmenų, veikiančių tos įmonių grupės patronuojančios arba dukterinės įmonės vardu ir (ar) jų naudai.

Dažnai pasitaiko, kad vienos konkrečios įmonės akcijas valdo kelios įmonės, priklausančios tai pačiai įmonių grupei, ir, vertinant kiekvieno investuotojo požiūriu, nė viena iš šių įmonių nedaro lemiamo poveikio įmonei. Kai reikia nustatyti, ar tai įmonei daromas lemiamas poveikis, vertinamas balsų skaičius, kurį toje įmonėje turi visos įmonių grupei priklausančios įmonės. Be to, tokios įmonės akcijos gali priklausyti ne pačioms įmonėms, o kitiems su įmonių grupe susijusiems asmenims (pavyzdžiui, patronuojančios įmonės akcininkams – fiziniams asmenims), kurie šių akcijų suteikiamus balsus naudoja įmonių grupės naudai. Paprastai pasirašoma sutartis, įgaliojimas ar koks nors kitas dokumentas, kuris patronuojančiai ar kitai įmonių grupės įmonei suteikia teisę naudoti susijusiems asmenims priklausančių akcijų suteikiamus balsus. Nustatant bendrą įmonių grupės balsų skaičių kitos įmonės akcininkų susirinkime, sudedami visi dukterinių įmonių valdomų akcijų suteikiami balsai, neatsižvelgiant į tai, kiek balsų turima tų dukterinių įmonių akcininkų susirinkimuose.

Pavyzdys

Vienai įmonių grupei priklausančios įmonės (UAB „A“, UAB „B“ ir UAB „C“) turi UAB „D“ akcijų. Dar 20% UAB „D“ akcijų turi fizinis asmuo, kuris yra vienintelis UAB „A“ akcininkas, ir kuris parašė jai ilgalaikį įgaliojimą naudotis jo turimų UAB „D“ akcijų suteikiamais balsais.



Nustatant, ar įmonių grupė daro lemiamą poveikį UAB „D“, sudedami UAB „A“, UAB „B“ ir UAB „C“ turimų akcijų suteikiami balsai šios įmonės akcininkų susirinkime. Kadangi UAB „A“ vienintelis jos akcininkas parašė ilgalaikį įgaliojimą naudotis jo turimų UAB „D“ akcijų suteikiamais balsais, UAB „A“ priklausys 40% (20% jai priklausančių + 20% pagal akcininko ilgalaikį įgaliojimą gautų) akcijų suteikiamų balsų UAB „D“ akcininkų susirinkime.

Įmonių grupei tenkanti balsų dalis UAB „D“ akcininkų susirinkime yra:

$$20\% + 20\% + 30\% + 15\% = 85\%$$

Suskaičiavus įmonių grupei tenkančius balsus paaiškėja, kad įmonių grupė daro lemiamą poveikį UAB „D“.

10. Į bendrą įmonių grupės balsų skaičių kitos įmonės akcininkų susirinkime neįtraukiami:

10.1. balsai, akcininkų susirinkime priklausantys asmenims, kurie nėra nei tos įmonių grupės patronuojanti įmonė, nei jos dukterinė įmonė, nei susiję asmenys;

10.2. tos, kitos, įmonės savų akcijų suteikiami balsai;

10.3. įmonių grupės įmonių pasirašytų, bet ne visiškai apmokėtų akcijų suteikiami balsai.

Į bendrą įmonių grupės balsų skaičių negalima įtraukti balsų, kurie nesuteikia jokių teisių įmonių grupės įmonėms, kadangi jie priklauso kitiems akcininkams. Nustatant, ar kitai įmonei yra daromas lemiamas poveikis, tos, kitos, įmonės, kurios akcijos valdomos, savų akcijų suteikiami balsai neturi būti įtraukiami nei į bendrą tos įmonės balsų skaičių, nei į įmonių grupei priklausančių balsų skaičių. Jei įmonių grupės įmonės turi pasirašytų tos įmonės išleistų akcijų, tačiau jų visiškai neapmokėjo, tokių akcijų suteikiami balsai neįtraukiami į bendrą įmonių grupės balsų skaičių, nes pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymą neapmokėtos akcijos nesuteikia balso teisės.

11. Kai sutartyje yra numatyta, kad akcijų, kurios gautos prievolių vykdymui užtikrinti, balsai bus naudojami kito asmens interesams, jie kitos įmonės akcininkų susirinkime neįskaičiuojami į bendrą įmonių grupės balsų skaičių, apskaičiuojamą 9 punkte nurodyta tvarka.

Jeigu akcijos buvo gautos kaip užstatas prievolėms garantuoti ir sutartyje numatyta, kad užstatą gavusi įmonė negali naudoti šių akcijų suteikiamų balsų savo interesams, tokių akcijų suteikiami balsai neįtraukiami į bendrą įmonių grupės balsų skaičių, apskaičiuojamą 9 straipsnyje nustatyta tvarka.

V. TURTO VERTINIMO TVARKA SUDARANT ĮMONIŲ GRUPĖS KONSOLIDUOTĄSIAS FINANSINES ATASKAITAS

12. Sudarant įmonių grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, turi būti taikomi tie patys apskaitos ir turto vertinimo metodai, kaip ir sudarant įmonės finansines ataskaitas (1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“), ir laikomasi verslo jungimo reikalavimų (14-asis verslo apskaitos standartas „Verslo jungimai“).

13. Jeigu dukterinėje įmonėje buvo taikomi kitokie apskaitos ir turto vertinimo metodai negu patronuojančioje įmonėje, turi būti atliktas naujas vertinimas, išskyrus tuos atvejus, kai naujo vertinimo rezultatai būtų nereikšmingi.

Jei dukterinė įmonė taiko kitokius apskaitos ir turto vertinimo metodus negu patronuojanti įmonė, sudarydama konsoliduotąsias finansines ataskaitas, patronuojanti arba dukterinė įmonė (pagal susitarimą) turi atlikti naują vertinimą. Jei dukterinė įmonė nekeičia apskaitos politikos ir toliau taiko tuos pačius apskaitos ir turto vertinimo metodus, atlikto vertinimo rezultatai neregistruojami jos finansinėse ataskaitose. Šie duomenys naudojami tik sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Pavyzdys

Patronuojanti įmonė ilgalaikiu materialiuoju turtu laiko turtą, kuris tarnaus ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo savikaina yra didesnė kaip 5 000 Lt, o dukterinė įmonė – kurio įsigijimo savikaina didesnė kaip 400 Lt. Jeigu dukterinės įmonės turto balansinė vertė yra reikšminga įmonių grupės požiūriu, jos finansinių ataskaitų duomenis įtraukiant į konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jie turi būti koreguojami taip, tarsi minimali dukterinės įmonės ilgalaikio turto

vertė būtų 5 000 Lt. Jei dukterinės įmonės turto vertinimo rezultatai patronuojančios įmonės atžvilgiu nereikšmingi, dukterinės įmonės finansinių ataskaitų duomenų koreguoti nereikės.

Kas yra reikšminga įmonių grupės požiūriu, turi nustatyti patronuojanti įmonė.

Tiek atskiros įmonės, tiek ir įmonių grupės apskaitos politika neturi būti dažnai keičiama, kad būtų galima palyginti skirtingų laikotarpių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenis.

VI. KONSOLIDUOTŲJŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ RINKINIO SUDĖTIS

14. Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį sudaro įmonių grupės finansinių ataskaitų, sudarytų ir pateiktų kaip vienos įmonės finansinės ataskaitos, visuma.

15. Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį sudaro:

15.1. konsoliduotasis balansas;

15.2. konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita;

15.3. konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita;

15.4. konsoliduotoji nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;

15.5. konsoliduotųjų finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas.

VII. REIKALAVIMAI KONSOLIDUOTOSIOMS FINANSINĖMS ATASKAITOMS

16. Konsoliduotosios finansinės ataskaitos turi būti sudarytos aiškiai ir visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodyti įmonių grupės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.

17. Jei išskirtiniais atvejais pagal kai kurių verslo apskaitos standartų nuostatas būtų nepakankamai teisingai parodyta įmonių grupės finansinė būklė, veiklos rezultatai ar pinigų srautai, tokių standartų nuostatų gali būti nesilaikoma. Kiekvienas toks atvejis, jo priežastys ir poveikis finansinei būklei, veiklos rezultatams ir pinigų srautams turi būti atskleistas aiškinamajame rašte.

18. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose turi būti parodomas konsoliduojamų įmonių grupės turtas, įsipareigojimai ir nuosavas kapitalas balanso datą, ataskaitinio laikotarpio, kurio pelno (nuostolių) ataskaita yra sudaroma, pajamos ir sąnaudos, pinigų įplaukos ir išmokos per ataskaitinį laikotarpį, kurio pinigų srautų ataskaita yra sudaroma.

Kai sudaromas konsoliduotasis balansas, pirmiausia į jį turi būti įtraukiamas konsoliduojamų įmonių visas turtas, įsipareigojimai ir nuosavas kapitalas. Po to turi būti eliminuojami visi tarpusavio sandorių likučiai, nerealizuotas pelnas (nuostoliai), o investicijos į dukterines įmones eliminuojamos kartu su dukterinių įmonių nuosavo kapitalo dalimi. Į sudaromą konsoliduotąją pelno (nuostolių) ataskaitą pirmiausiai įtraukiamos visos pajamos ir sąnaudos, po to eliminuojamos pajamos ir sąnaudos, nerealizuotas pelnas (nuostoliai), susiję su tarpusavio sandoriais. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdus įmonė gali pasirinkti pati. Sudarant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą gali būti naudojami du būdai. Sudarant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą tiesioginiu būdu, pirmiausiai sudedamos visos įmonių grupės įmonių įplaukos ir išmokos, o po to eliminuojamos įplaukos ir išmokos, susijusios su tarpusavio sandoriais. Sudarant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą netiesioginiu būdu, konsoliduotasis ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai) perskaičiuojamas į ataskaitinio laikotarpio pinigų kiekį, gautą ar išleistą pagrindinėje įmonių grupės veikloje.

19. Konsoliduotosios finansinės ataskaitos turi būti sudarytos tą pačią datą, kaip ir patronuojančios įmonės finansinės ataskaitos.

Dažniausiai konsoliduotųjų finansinių ataskaitų data sutampa su patronuojančios įmonės atskirų finansinių ataskaitų data. Jeigu patronuojančios ir vienos ar kelių dukterinių įmonių finansinių metų pabaigos datos skiriasi, patronuojanti įmonė gali (bet neprivalo) pasinaudoti savo teise daryti lemiamą poveikį ir nustatyti vienodą finansinių metų pradžios ir pabaigos datą visai įmonių grupei.

Jeigu patronuojančios ir dukterinių įmonių finansiniai metai skiriasi, patronuojanti įmonė turi pareikalauti, kad dukterinės įmonės sudarytų papildomas finansines ataskaitas tą pačią datą ir to paties ataskaitinio laikotarpio, kurio yra sudaromos konsoliduotosios finansinės ataskaitos. Į konsoliduotąsias finansines ataskaitas negalima įtraukti, pavyzdžiui, vieno įmonių 12 mėnesių, o kitų – 9 mėnesių laikotarpio finansinių ataskaitų duomenų, išskyrus atvejus, kai dukterinė įmonė pradeda veiklą arba likviduojama.

20. Konsoliduotosios finansinės ataskaitos gali būti sudaromos ir pagal kitos datos duomenis, jeigu pagal tos datos duomenis sudaromi daugumos reikšmingiausių dukterinių įmonių balansai. Jei įmonių grupės įmonių finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų datos skirtingos ir jei įmonių grupės įmonėms parengti finansinės ataskaitos iki konsolidavimo datos sudėtinga, tada galima konsoliduoti įmonių grupės įmonių finansines ataskaitas, sudarytas pagal kitos datos duomenis. Laikotarpis tarp atskiros įmonės metinių finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų metinių finansinių ataskaitų datų negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai.

Kai kurioms dukterinėms įmonėms sunku parengti finansines ataskaitas tą pačią datą. Tada į konsoliduotąsias finansines ataskaitas gali būti įtraukiami dukterinės įmonės duomenys kitos finansinių ataskaitų datos, tačiau tai turi būti nurodyta konsoliduotųjų ataskaitų aiškinamajame rašte. Šiuo atveju taikomi du apribojimai:

1. Finansinių ataskaitų datos negali skirtis daugiau kaip trimis mėnesiais.
2. Iš konsoliduotųjų finansinių ataskaitų turi būti eliminuoti arba į konsoliduotąsias finansines ataskaitas papildomai įtraukiami visi nebūdingi bet reikšmingi dukterinės įmonės sandoriai, įvykę per laikotarpį, skiriantį konsoliduotųjų ir dukterinės įmonės finansinių ataskaitų laikotarpius.

Jei į konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtrauktų dukterinės įmonės duomenų finansinių ataskaitų ataskaitinis laikotarpis skiriasi nuo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio, tai turi būti nurodyta aiškinamajame rašte.

1 pavyzdys

Įmonių grupę sudaro patronuojanti įmonė UAB „P“ ir trys jos dukterinės įmonės UAB „A“, UAB „B“, UAB „C“. Patronuojančios įmonės UAB „P“ ir dukterinės įmonės UAB „C“ finansiniai metai baigiasi 20X1 m. kovo 31 d., o kitų dukterinių įmonių – 20X0 m. gruodžio 31 d.

Atsižvelgdama į tai, kad dukterinių įmonių UAB „A“ ir UAB „B“ veikla per paskutiniuosius metus smarkiai išsiplėtė, patronuojanti įmonė priėmė sprendimą pakeisti įmonių grupės finansinius metus ir įmonių grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudaryti pagal UAB „A“ ir UAB „B“ balansų datos duomenis, t. y. 20X0 m. gruodžio 31 d.

2 pavyzdys

Įmonių grupės finansiniai metai baigiasi 20X1 m. gruodžio 31 d. Į konsoliduotąjį balansą gali būti įtraukiami dukterinės įmonės balanso duomenys, jei jos finansiniai metai baigiasi ir balansas parengiamas bet kurią datą nuo 20X1 m. rugsėjo 30 d. iki 20X2 m. kovo 31 d. Atitinkamai į

konsoliduotąją pelno (nuostolių) ir pinigų srautų ataskaitas gali būti įtraukiami dukterinės įmonės finansinių metų, kurie baigiasi nuo 20X1 m. rugsėjo 30 d. iki 20X2 m. kovo 31 d., duomenys.

3 pavyzdys

Patronuojančios įmonės finansiniai metai baigiasi 20X1 m. gruodžio 31 d., o dukterinės įmonės – 20X2 m. kovo 31 d. ir pastaroji negali parengti metinių finansinių ataskaitų 20X1 m. gruodžio 31 d.

Dukterinės įmonės metinių finansinių ataskaitų duomenys 20X2 m. kovo 31 d.

Balanso ištrauka

		Lt	
		20X2 m. kovo 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.
A.	Ilgalaikis turtas	12 000	20 000
B.	Trumpalaikis turtas	18 000	15 000
	Turto iš viso	30 000	35 000
C.	Nuosavas kapitalas	13 000	14 000
E.	Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	17 000	21 000
I.	Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	8 000	9 000
II.	Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	9 000	12 000
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	30 000	35 000

Pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

		Lt	
		20X2 m. kovo 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.
I.	Pardavimo pajamos	35 000	35 000
II.	Pardavimo savikaina	37 000	31 000
III.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)	(2 000)	4 000
VI.	Kita veikla	5 000	
XIII.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	3 000	4 000

Į konsoliduotąsias finansines ataskaitas turi būti įtraukiami dukterinės įmonės 20X2 m. kovo 31 d. balanso likučiai, metinės pajamos ir sąnaudos iki 20X2 kovo 31 d.

Tačiau žinoma, kad 20X2 m. kovo mėnesį dukterinė įmonė už 11 000 Lt pardavė ilgalaikio turto, kurio likutinė vertė buvo 6 000 Lt, ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodė šios operacijos pelną 5 000 Lt. Pirkėjo skola už tą turtą 20X2 m. kovo 31 d. buvo 8 000 Lt.

Aprašytoji operacija nėra būdinga dukterinės įmonės veiklai ir buvo atlikta jau pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, kurio konsoliduotosios finansinės ataskaitos yra sudaromos. Vadinasi, šios operacijos rezultatai neturi būti įtraukiami į konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, eliminuojami šios operacijos rezultatai iš 20X1 m. gruodžio 31 d. metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų:

D Ilgalaikis turtas	6 000
D Pajamos (turto pardavimo pelnas)	5 000
K Trumpalaikis turtas (pirkėjo skola)	8 000
K Trumpalaikis turtas (pinigai)	3 000

Dukterinės įmonės metinių finansinių ataskaitų duomenys, įtraukiami į 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Balanso ištrauka

		Lt	
		20X2 m. kovo 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.
A.	Ilgalaikis turtas	18 000	20 000
B.	Trumpalaikis turtas	7 000	15 000
	Turto iš viso	25 000	35 000
C.	Nuosavas kapitalas	8 000	14 000
E.	Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	17 000	21 000
I.	Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	8 000	9 000
II.	Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	9 000	12 000
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	25 000	35 000

Pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

		Lt	
		20X2 m. kovo 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.
I.	Pardavimo pajamos	35 000	35 000
II.	Pardavimo savikaina	37 000	31 000
III.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)	(2 000)	4 000
VI.	Kita veikla		
XIII.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	(2 000)	4 000

21. Įmonė laikoma dukterine ir jos finansinės ataskaitos turi būti konsoliduojamos, jei jos veiklai gali būti daromas tiesioginis arba netiesioginis lemiamas poveikis.

22. Tiesioginis lemiamas poveikis įmonei gali atsirasti dėl bent vienos iš šių sąlygų:

22.1. Įmonė turi daugiau kaip pusę kitos įmonės akcininkų balsų.

Nustatant, ar viena įmonė (įmonių grupė) daro lemiamą poveikį kitai, atsižvelgiama į visus balsus, kuriuos ji gali panaudoti priimant sprendimus akcininkų susirinkime. Tuo tarpu apskaičiuojant įmonei (įmonių grupei) tenkančią dukterinės įmonės nuosavo kapitalo ir ataskaitinių metų veiklos rezultato dalį bei prestižą ir išskiriant mažumos dalį, remiamasi tik ta dalimi balsų, kuriuos suteikia akcijos, priklausančios įmonei (įmonių grupei) nuosavybės teise.

22.2. Įmonė, būdama kitos įmonės akcininkė, turi teisę rinkti arba atšaukti tos, kitos, įmonės vadovą, daugumą valdymo ar priežiūros organo narių.

22.3. Įmonė turi teisę kitai įmonei daryti lemiamą poveikį pagal su šia įmone sudarytą sutartį arba pagal steigimo sutartį, arba įstatus.

Neturint daugiau kaip pusės kitos įmonės akcininkų balsų, tiesioginį lemiamą poveikį galima daryti ir kitais būdais. Tarkime, steigdamas naują UAB „X“ steigėjas UAB „A“ įsigijo akcijų, suteikiančių 45% balsų UAB „X“ akcininkų susirinkime, tačiau steigimo sutartyje numatė išimtinę teisę tam tikrą laikotarpį skirti įmonės vadovą, formuoti valdybą ir pan. Dėl šios priežasties UAB „A“ įgyja teisę daryti lemiamą poveikį UAB „X“.

22.4. Įmonė, būdama kitos įmonės akcininkė, pagal susitarimus su kitais tos, kitos, įmonės akcininkais gali spręsti, kaip panaudoti daugiau kaip pusę tos įmonės akcininkų balsų.

Tiesioginis lemiamas poveikis gali būti daromas ir tada, kai įmonė pagal susitarimus, sudarytus su kitais akcininkais, turi daugumą akcijų suteikiamų balsų kitos įmonės akcininkų susirinkime. Tokia situacija dažnai susidaro, kai įmonė gauna kitų akcininkų įgaliojimus jiems atstovauti, už juos balsuoti ir priimti sprendimus. Pažymėtina, kad tokie įgaliojimai turi būti ilgalaikiai. Dėl vienkartinio įgaliojimo atstovauti kitam akcininkui akcininkų susirinkime įmonė netampa dukterine įmone.

Pavyzdys

AB „A“ įsigijo akcijų, suteikiančių 40% balsų UAB „B“ akcininkų susirinkime. Dar 15% UAB „B“ akcijų priklauso AB „A“ pagrindiniam akcininkui Vardeniui Pavardeniui, kuris suteikė ilgalaikį įgaliojimą AB „A“ balsuoti už jį UAB „B“ akcininkų susirinkime.

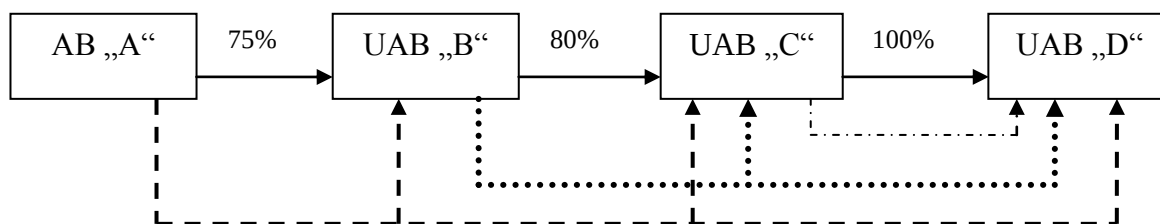
Nustatant, ar AB „A“ daro lemiamą poveikį UAB „B“, AB „A“ ir Vardeniui Pavardeniui priklausančių akcijų suteikiami balsai sudedami ($40\% + 15\% = 55\%$). Balsai parodo, kad AB „A“ daro lemiamą poveikį UAB „B“ ir kad UAB „B“ yra AB „A“ dukterinė įmonė. Apskaičiuojant dukterinės įmonės UAB „B“ nuosavo kapitalo ir metų rezultatų dalį, tenkančią AB „A“, galima remtis tik tomis akcijomis, kurios nuosavybės teise priklauso AB „A“, t. y. 40%.

23. Netiesioginis lemiamas poveikis įmonei gali būti daromas kitos įmonės per savo dukterines įmones arba dukterinių įmonių dukterines įmones dėl bent vienos iš 22 punkte nustatytų sąlygų.

Netiesioginis lemiamas poveikis įmonei gali būti daromas, kai įmonė tiesiogiai turi balsų daugumą kitoje įmonėje, kuri tiesiogiai ar netiesiogiai turi balsų daugumą trečiojoje įmonėje.

Pavyzdys

AB „A“ turi UAB „B“ akcijų, suteikiančių 75% balsų akcininkų susirinkime. UAB „B“ turi UAB „C“ akcijų, suteikiančių 80% balsų akcininkų susirinkime. UAB „C“ turi UAB „D“ akcijų, suteikiančių 100% balsų akcininkų susirinkime.



Tai reiškia, kad:

1. UAB „C“ turi vieną dukterinę įmonę UAB „D“, kuriai daro tiesioginį lemiamą poveikį;
2. UAB „B“ turi dvi dukterines įmones: UAB „C“, kuriai daro tiesioginį lemiamą poveikį, ir UAB „D“, kuriai netiesioginį lemiamą poveikį daro per UAB „C“;
3. AB „A“ turi tris dukterines įmones: UAB „B“, kuriai daro tiesioginį lemiamą poveikį, UAB „C“, kuriai netiesioginį lemiamą poveikį daro per UAB „B“, ir UAB „D“, kuriai netiesioginį lemiamą poveikį daro per UAB „B“ ir UAB „C“.

24. Įmonių grupei tenkanti dukterinės įmonės nuosavo kapitalo ir ataskaitinių metų rezultato dalis nustatoma pagal įmonių grupei tenkančių balsų skaičių dukterinės įmonės akcininkų susirinkime.

Apskaičiuojant įmonių grupei tenkančią dukterinės įmonės nuosavo kapitalo ir ataskaitinių metų veiklos rezultatų dalį, būtina įvertinti ir tai, kiek balsų patronuojanti įmonė turi kitose įmonių grupės dukterinėse įmonėse, kurioms priklauso minėtos dukterinės įmonės akcijos.

Pavyzdys

Vienai įmonių grupei priklausančios įmonės (AB „A“, UAB „B“ ir UAB „C“) turi UAB „D“ akcijų.

Įmonių grupei priklausančios įmonės	Balsų dalis, tenkanti patronuojančiai įmonei dukterinėse įmonėse (UAB „B“, UAB „C“) (%)	UAB „D“ balsų dalis, tenkanti įmonių grupės įmonėms (%)	UAB „D“ nuosavo kapitalo ir ataskaitinių metų rezultatų dalis, tenkanti įmonių grupės įmonėms (%)
1	2	3	4 (2 x 3 : 100%)
AB „A“ – patronuojanti		20	20
UAB „B“ – dukterinė	60	30	18
UAB „C“ – dukterinė	70	15	10,5
Įmonių grupės dalis UAB „D“		65	48,5 ³

Apskaičiuojant įmonių grupės UAB „D“ akcininkų susirinkime turimus balsus, sudedami patronuojančios įmonės UAB „A“ ir jos dukterinių įmonių UAB „B“ ir UAB „C“ turimi balsai nepaisant to, kiek procentų balsų patronuojanti įmonė UAB „A“ turi dukterinėse įmonėse UAB „B“ ir UAB „C“. Šiame pavyzdyje UAB „D“ yra įmonių grupės dukterinė įmonė, nes įmonių grupei priklauso 65% balsų.

Tačiau sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas ir apskaičiuojant įmonių grupei tenkančią UAB „D“ grynojo turto dalį, turi būti atsižvelgiama į patronuojančios įmonės UAB „A“ turimą balsų skaičių dukterinėse UAB „B“ ir UAB „C“. Vadinasi, įmonių grupei tenkanti grynojo UAB „D“ turto dalis (48,5%) yra mažesnė negu jai tenkanti balsų dalis įmonės UAB „D“ akcininkų susirinkime.

25. Jei patronuojanti įmonė praranda galimybę daryti lemiamą poveikį vienai dukterinei įmonei, bet turi investicijų kitose ir ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas, į tas konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtraukiamos

³ Sudedama dalis, kuri toje dukterinėje įmonėje tiesiogiai priklauso patronuojančiai įmonei, ir dalys, kurios jai priklauso ne tiesiogiai, o per dukterines įmones.

dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos, įplaukos ir išmokos tik iki lemiamo poveikio praradimo dienos. Jei patronuojanti įmonė praranda galimybę daryti lemiamą poveikį dukterinei įmonei, bet dar turi dalį jos akcijų, tai šios akcijos į apskaitą nuo tos dienos turi būti įtraukiamos pagal 15-ojo verslo apskaitos standarto „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ nuostatas arba pagal 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ reikalavimus kaip ilgalaikė ar trumpalaikė investicija. Investicijos apskaitos būdas priklauso nuo turimų balsų ir akcijas valdančios įmonės ketinimų.

1 pavyzdys

AB „A“ turi keturias dukterines įmones. Visų dukterinių įmonių finansinių ataskaitų duomenys įtraukiami į konsoliduotąsias įmonių grupės finansines ataskaitas. AB „A“ 20X1 m. kovo 31 d. už 10 000 Lt pardavė 100% dukterinės UAB „Z“ akcijų, suteikiančių 100% balsų. UAB „Z“ akcijų įsigijimo savikaina buvo 10 000 Lt. Įsigyjant UAB „Z“ akcijas, prestižo, pelno ar nuostolių nesusidarė, nes jos grynasis turtas buvo lygus akcijų įsigijimo savikainai. Dukterinės įmonės UAB „Z“ finansinių ataskaitų duomenys buvo įtraukti į praėjusių metų konsoliduotąsias finansines ataskaitas, o atskirose AB „A“ finansinėse ataskaitose investicija į dukterinę įmonę parodyta savikainos metodu.

UAB „Z“ balanso ištrauka

		20X1 m. kovo 31 d.	Lt Duomenys, įtraukiami į 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąjį balansą
A.	Ilgalaikis turtas	34 000	
B.	Trumpalaikis turtas	15 000	
	Turto iš viso	49 000	
C.	Nuosavas kapitalas	13 000	
E.	Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	36 000	
I.	Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	20 000	
II.	Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	16 000	
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	49 000	

UAB „Z“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

		20X1 m. kovo 31 d.	Lt Duomenys, įtraukiami į 20X1 metų konsoliduotąjį pelno (nuostolių) ataskaitą
I.	Pardavimo pajamos	8 000	8 000
IV.	Veiklos sąnaudos	5 000	5 000
XIII.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	3 000	

Kadangi UAB „Z“ akcijos buvo parduotos už kainą, lygią UAB „Z“ akcijų įsigijimo savikainai, tai atskiroje AB „A“ pelno (nuostolių) ataskaitoje nebus nei pelno, nei nuostolio dėl dukterinės įmonės pardavimo.

Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pardavimo datą apskaičiuotas dukterinės įmonės grynasis turtas buvo 13 000 Lt.

Pardavus dukterinės įmonės akcijas, AB „A“ įmonių grupės 20X1 m. konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje bus parodomas finansinės ir investicinės veiklos nuostolis dėl dukterinės įmonės pardavimo:

$$10\,000\text{ Lt} - (13\,000\text{ Lt} \times 100\%) = (3\,000\text{ Lt}).$$

2 pavyzdys

AB „A“ turi keturias dukterines įmones. Visų dukterinių įmonių finansinių ataskaitų duomenys įtraukiami į konsoliduotąsias įmonių grupės finansines ataskaitas. AB „A“ priklausė 100% UAB „Z“ akcijų, kurių įsigijimo savikaina buvo 10 000 Lt. Įsigyjant UAB „Z“ akcijas, prestižo, pelno ar nuostolių nesusidarė, nes jos grynasis turtas buvo lygus akcijų įsigijimo savikainai. AB „A“ 20X1 m. kovo 31 d. už 14 000 Lt pardavė 90% dukterinės įmonės UAB „Z“ akcijų, suteikiančių 90% balsų. Nėra jokių kitų požymių, kurie rodytų, kad pardavusi akcijas AB „A“ daro reikšmingą arba lemiamą poveikį UAB „Z“. Dukterinės įmonės finansinių ataskaitų duomenys buvo įtraukti į praėjusių metų konsoliduotąsias finansines ataskaitas, o atskirose AB „A“ finansinėse ataskaitose investicija į dukterinę įmonę parodyta savikainos metodu.

UAB „Z“ balanso ištrauka

				Lt
		20X1 m. gruodžio 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.	Duomenys, įtraukiami į 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąjį balansą
A.	Ilgalaikis turtas	50 000	34 000	
B.	Trumpalaikis turtas	22 000	15 000	
	Turto iš viso	72 000	49 000	
C.	Nuosavas kapitalas	17 000	13 000	
E.	Mokėtinų sumų ir įsipareigojimai	55 000	36 000	
I.	Po vienerių metų mokėtinų sumų ir ilgalaikiai įsipareigojimai	40 000	20 000	
II.	Per vienerius metus mokėtinų sumų ir trumpalaikiai įsipareigojimai	15 000	16 000	
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	72 000	49 000	

UAB „Z“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

				Lt
		20X1 m. gruodžio 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.	Duomenys, įtraukiami į 20X1 metų konsoliduotąjį pelno (nuostolių) ataskaitą
I.	Pardavimo pajamos	35 000	8 000	8 000
IV.	Veiklos sąnaudos	28 000	5 000	5 000
XIII.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	7 000	3 000	

Atskiroje AB „A“ pelno (nuostolių) ataskaitoje bus parodomas pelnas, gautas pardavus 90 % dukterinės įmonės UAB „Z“ akcijų.

Dukterinės įmonės pardavimo pelnas (nuostoliai) gaunamas iš pardavimo kainos atimant investicijos vertę, apskaičiuotą 20X1 m. kovo 31 d. taikant savikainos metodą, tenkančią parduotų akcijų daliai:

$$14\,000 \text{ Lt} - (10\,000 \text{ Lt} \times 90\%) = 5\,000 \text{ Lt}$$

Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pardavimo datą apskaičiuotas dukterinės įmonės grynasis turtas buvo 13 000 Lt.

Pardavus dukterinės įmonės akcijas, AB „A“ įmonių grupės 20X1 m. konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje bus parodomas finansinės ir investicinės veiklos pelnas dėl dukterinės įmonės pardavimo:

$$14\,000 \text{ Lt} - (13\,000 \times 90\%) = 2\,300 \text{ Lt}$$

Po akcijų pardavimo AB „A“ priklauso UAB „Z“ akcijų, suteikiančių 10 % balsų akcininkų susirinkime, ir investicija į UAB „Z“ (buvusios dukterinės įmonės) akcijas turi būti klasifikuojama, apskaitoje registruojama ir finansinėse ataskaitose parodoma kaip investicija į kitų įmonių vertybinius popierius. AB „A“ atskirose ir AB „A“ įmonių grupės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose ji turės būti parodoma tikrąja verte pagal 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ reikalavimus.

AB „A“ apskaitoje 20X1 m. kovo 31 d. (data, nuo kurios AB „A“ prarado galimybę daryti lemiamą poveikį UAB „Z“) investicija į 10% UAB „Z“ akcijų perkeliama iš 1600 sąskaitos „Investicijos į dukterines įmones“ į 1631 sąskaitą „Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai“. Perkeliant investiciją, 1631 sąskaitoje „Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai“ ji užregistruojama įsigijimo savikaina, o vėliau įvertinama tikrąja verte. Investicijos į 10% UAB „Z“ akcijų vertė, apskaičiuota 20X1 m. kovo 31 d. savikainos metodu (iš 1600 sąskaitos „Investicijos į dukterines įmones“ perkeliamas likutis), perkėlimo datą laikoma šios investicijos įsigijimo savikaina ir yra lygi 1 000 Lt (10 000 Lt x 10%).

Tiek AB „A“ atskirose, tiek AB „A“ įmonių grupės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose 20X1 m. gruodžio 31 d. investicija į 10% UAB „Z“ akcijų bus parodoma tikrąja verte, t. y. investicijos į 10% UAB „Z“ akcijų vertė atskirame AB „A“ ir AB „A“ įmonių grupės konsoliduotajame balansuose bus vienodos.

3 pavyzdys

AB „A“ turi keturias dukterines įmones. Visų dukterinių įmonių finansinių ataskaitų duomenys įtraukiami į konsoliduotąsias įmonių grupės finansines ataskaitas. AB „A“ priklausė 100% UAB „Z“ akcijų, kurių įsigijimo savikaina buvo 10 000 Lt. Įsigyjant UAB „Z“ akcijas, prestižo, pelno ar nuostolių nesusidarė, nes jos grynasis turtas buvo lygus akcijų įsigijimo savikainai. AB „A“ 20X1 m. kovo 31 d. už 14 000 Lt pardavė 70% dukterinės įmonės UAB „Z“ akcijų, suteikiančių 70% balsų. Likusių 30% akcijų AB „A“ neketina parduoti. Dukterinės įmonės finansinių ataskaitų duomenys buvo įtraukti į ankstesniųjų metų konsoliduotąsias finansines ataskaitas, o atskirose AB „A“ finansinėse ataskaitose investicija į dukterinę įmonę buvo parodyta savikainos metodu.

UAB „Z“ balanso ištrauka

				Lt
		20X1 m. gruodžio 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.	Duomenys, įtraukiami į 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąjį balansą
A.	Ilgalaikis turtas	50 000	34 000	
B.	Trumpalaikis turtas	22 000	15 000	

	Turto iš viso	72 000	49 000	
C.	Nuosavas kapitalas	17 000	13 000	
E.	Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	55 000	36 000	
I.	Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	40 000	20 000	
II.	Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	15 000	16 000	
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	72 000	49 000	

UAB „Z“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

				Lt
		20X1 m. gruodžio 31 d.	20X1 m. kovo 31 d.	Duomenys, įtraukiami į 20X1 metų konsoliduotąją pelno (nuostolių) ataskaitą
I.	Pardavimo pajamos	35 000	8 000	8 000
IV.	Veiklos sąnaudos	28 000	5 000	5 000
XIII.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	7 000	3 000	

Atskiroje AB „A“ pelno (nuostolių) ataskaitoje bus parodomas pelnas, gautas pardavus 70% dukterinės įmonės UAB „Z“ akcijų.

Dukterinės įmonės pardavimo pelnas (nuostoliai) gaunamas iš pardavimo kainos atimant investicijos vertę, apskaičiuotą 20X1 m. kovo 31 d. taikant savikainos metodą, tenkančią parduotų akcijų daliai:

$$14\,000 \text{ Lt} - (10\,000 \text{ Lt} \times 70\%) = 7\,000 \text{ Lt}$$

Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pardavimo datą apskaičiuotas dukterinės įmonės grynasis turtas buvo 13 000 Lt.

Pardavus dukterinės įmonės akcijas, 20X1 m. AB „A“ įmonių grupės konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje bus parodomas finansinės ir investicinės veiklos pelnas dėl dukterinės įmonės pardavimo:

$$14\,000 \text{ Lt} - (13\,000 \times 70\%) = 4\,900 \text{ Lt}$$

Po akcijų pardavimo UAB „Z“ tampa AB „A“ asocijuotąja įmone, nes AB „A“ vis dar priklauso 30% UAB „Z“ akcijų, suteikiančių 30% balsų, ir tai rodo, kad AB „A“ daro reikšmingą poveikį UAB „Z“. Investicija į UAB „Z“ (buvusios dukterinės įmonės) akcijas nuo 20X1 m. kovo 31 d. turi būti klasifikuojama, apskaitoje registruojama ir finansinėse ataskaitose parodoma kaip investicija į asocijuotąsias įmones pagal 15-ojo verslo apskaitos standarto „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ nuostatus.

AB „A“ investiciją į asocijuotąją įmonę UAB „Z“ apskaitoje užregistruos ir atskirose 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose parodys savikainos metodu.

20X1 m. kovo 31 d. UAB „Z“ tapo AB „A“ asocijuotąja įmone, todėl sudarant įmonių grupės konsoliduotąsias 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas investicijai į UAB „Z“ akcijas bus taikomas nuosavybės metodas.

Pardavus UAB „Z“ akcijų, suteikiančių 70% balsų, investicija į UAB „Z“ akcijas AB „A“ apskaitoje 20X1 m. kovo 31 d. perkeliama iš 1600 sąskaitos „Investicijos į dukterines įmones“ į 1601 sąskaitą „Investicijos į asocijuotąsias įmones“. Perkeliant investiciją, 1601 sąskaitoje „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ ji užregistruojama įsigijimo savikaina. Investicijos vertė į 30% UAB „Z“ akcijų, 20X1 m. kovo 31 d. apskaičiuota savikainos metodu (iš 1600 sąskaitos „Investicijos į dukterines įmones“ perkeliamas likutis), perkėlimo datą laikoma šios investicijos įsigijimo savikaina ir yra lygi 3 000 Lt (10 000 Lt x 30%).

Konsoliduotosiose ataskaitose investicijos į UAB „Z“ akcijas, suteikiančias 30% balsų, vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu 20X1 m. kovo 31 d., yra lygi UAB „Z“ grynojo turto⁴ ir po pardavimo likusios akcijų dalies sandaugai:

$$13\,000\text{ Lt} \times 30\% = 3\,900\text{ Lt}$$

Nuo 20X1 m. kovo 31 d. iki 20X1 m. gruodžio 31 d. UAB „Z“ uždirbo 4 000 Lt pelno. Į 20X1 m. konsoliduotąjį pelno (nuostolių) ataskaitą nuo 20X1 m. kovo 31 d., taikant nuosavybės metodą, bus įtraukiama AB „A“ tenkanti UAB „Z“ pelno dalis (4 000 Lt x 30% = 1 200 Lt). Investicija į UAB „Z“ akcijas, apskaičiuojama nuosavybės metodu, 20X1 m. konsoliduotajame balanse bus lygi:

$$3\,900\text{ Lt} + 1\,200\text{ Lt} = 5\,100\text{ Lt}$$

26. Išimtiniais atvejais, nurodytais Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme (Žin., 2001, Nr. 99-3517; 2008, Nr. 79-3099), dukterinių įmonių finansinės ataskaitos gali būti nekonsoliduojamos. Investicijos į dukterines įmones, kurių finansinės ataskaitos į konsoliduotąsias finansines ataskaitas neįtraukiamos, parodomos:

26.1. Jei akcijos įsigytos numatant jas perparduoti, investicija į tokias akcijas apskaitoje užregistruojama ir konsoliduotosiose įmonių grupės ir atskirose įmonės finansinėse ataskaitose parodoma kaip skirtas parduoti finansinis turtas 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nustatyta tvarka, kai ji atitinka visus šiuos kriterijus:

26.1.1. Esant įprastoms pardavimo sąlygoms, tokią investiciją į dukterinę įmonę galima greitai parduoti.

26.1.2. Investicijų į dukterines įmones pardavimas turi būti labai tikėtinas. Investicijų pardavimas yra labai tikėtinas, kai yra abi šios sąlygos:

26.1.2.1. tų investicijų pardavimas yra pradėtas, vykdoma aktyvi pirkėjo paieška ir neketinama atsisakyti jas parduoti;

26.1.2.2. investicijas planuojama parduoti per 12 mėnesių nuo jų užregistravimo trumpalaikio finansinio turto sąskaitoje datos.

Pirmą kartą pripažįstant finansinį turtą, įmonės apskaitoje jis registruojamas įsigijimo savikaina. Kiekvieną kartą sudarant finansines ataskaitas finansinis turtas, skirtas parduoti, turi būti įvertinamas tikrąja verte.

1 pavyzdys

UAB „A“ 20X0 m. balandžio 30 d. už 10 000 litų įsigijo 100% UAB „C“ akcijų, suteikiančių 100% balsų. Įsigytas akcijas UAB „A“ priskyrė skirtam parduoti turtui, nes planavo jas parduoti artimiausiu metu esant įprastoms pardavimo sąlygoms. UAB „C“ 100% akcijų rinkos kaina 20X0 m. gruodžio 31 d. buvo 15 000 litų.

UAB „A“ 20X0 m. balandžio 30 d. apskaitoje registruoja:

⁴ Šiame pavyzdyje UAB „Z“ grynasis turtas lygus jos nuosavam kapitalui.

D 2611X Nuosavybės vertybiniai popieriai, skirti parduoti	10 000
K 271 Sąskaitos bankuose	10 000

Parduoti skirtą finansinį turtą 20X0 m. gruodžio 31 d. UAB „A“ įvertina tikrąja verte ir apskaitoje registruoja:

D 2611X Nuosavybės vertybiniai popieriai, skirti parduoti	5 000
K 539 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos	5 000

Jei akcijos įsigyjamos numatant artimiausiu laiku jas perparduoti, pirminio pripažinimo metu apskaitoje jos registruojamos įsigijimo savikaina, o finansinėse ataskaitose parodomos tikrąja verte kaip parduoti skirtas finansinis turtas neatsižvelgiant į tai, ar investuotojas turi teisę daryti lemiamą poveikį ar ne.

2 pavyzdys

AB „A“ 20X0 m. rugsėjo 15 d. įsigijo 85% AB „B“ akcijų. Šios akcijos suteikia investuotojui teisę daryti lemiamą poveikį. AB „A“ įsigijo AB „B“ akcijas ne ilgalaikio investavimo tikslu, o numatydamas jas artimiausiu laiku perparduoti.

AB „B“ akcijos 20X0 m. gruodžio 31 d. dar nebuvo parduotos, tačiau AB „A“ vadovai nepakeitė investavimo tikslo. Po aktyvios pirkėjo paieškos yra vedamos derybos su konkrečiu pirkėju, su kuriuo yra pasirašytas akcijų pirkimo ir pardavimo ketinimų protokolas. Vadovaudamasis ketinimų protokolo nuostatomis, pirkėjas numato AB „B“ akcijas nupirkti iki 20X1 m. rugsėjo 15 d., kai tik bus palankios sąlygos, todėl AB „A“ finansinėse ataskaitose investicija į UAB „B“ akcijas bus parodoma tikrąja verte. Balanse investicija bus parodoma trumpalaikio turto dalyje.

26.2. Konsoliduotosiose įmonių grupės ir atskirose įmonės finansinėse ataskaitose savikainos metodu, jei dukterinės įmonės veiklai taikomi reikšmingi ilgalaikiai apribojimai, kurie suvaržo jos galimybę perleisti patronuojančiai įmonei turtą ir lėšas ir įgyvendinti valdymą, arba jei konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms parengti reikalingiems duomenims gauti reikia daug lėšų ir laiko.

Įmonės, į kurią investuota, veiklai gali būti taikomi griežti ilgalaikiai apribojimai, dėl kurių sumažėja šios įmonės galimybės pervesti patronuojančiai įmonei pinigus, arba gali būti kitų priežasčių, trukdančių patronuojančiai įmonei daryti lemiamą poveikį dukterinei įmonei. Tokių apribojimų pavyzdžiai gali būti:

1. Dukterinei įmonei yra iškelta bankroto byla ir teismo sprendimu jos valdymas yra perduotas bankroto administratoriui.
2. Dukterinė įmonė yra valstybėje, kurios politinė ir ekonominė padėtis yra nestabili ir kuri yra uždraudusi pervesti į užsienį bet kokias lėšas.

Tokiu atveju investicija įmonių grupės konsoliduotosiose ir atskirose patronuojančios įmonės finansinėse ataskaitose parodoma savikainos metodu. Sudarydamas kiekvieno laikotarpio finansines ataskaitas, investuotojas privalo taip pat įvertinti, ar nėra sumažėjusi investicijos vertė ir ar nereikia apskaičiuoti jos vertės sumažėjimo nuostolio.

26.3. Konsoliduotosiose įmonių grupės finansinėse ataskaitose ir atskirose įmonės finansinėse ataskaitose – savikainos metodu, jei dukterinės įmonės rezultatai nereikšmingi įmonių grupės požiūriu. Įmonių grupės požiūriu dukterinė įmonė laikoma nereikšminga, jeigu jos turtas finansinių metų pabaigoje neviršija 5 procentų patronuojančios įmonės turto, o pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius metus neviršija 5 procentų patronuojančios

įmonės pardavimo grynujų pajamų per tą patį laikotarpį. Ši nuostata netaikoma, jeigu toje pačioje įmonių grupėje yra keletas tokių dukterinių įmonių ir jų finansinių ataskaitų nekonsolidavus būtų pažeistas reikšmingumo principas ir reikalavimas teisingai parodyti įmonių grupės finansinę būklę ir jos veiklos rezultatus.

Pavyzdys

Įmonių grupę sudaro patronuojanti įmonė AB „A“ ir trys jos dukterinės įmonės: UAB „Z“, UAB „Y“ ir UAB „X“. Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų data sutampa su atskirų patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansinių ataskaitų data.

Įmonių grupės įmonių metinių finansinių ataskaitų duomenys, įtraukiami į konsoliduotąsias ataskaitas:

Įmonių grupės įmonių balansų duomenys

Lt

	AB „A“	UAB „Z“	UAB „Y“	UAB „X“
	Patronuojanti	Dukterinė	Dukterinė	Dukterinė
Ilgalaikis turtas	596 000	54 000	12 000	15 500
Trumpalaikis turtas	354 000	35 000	9 000	9 500
Turto iš viso	950 000	89 000	21 000	25 000
Nuosavas kapitalas	190 000	23 000	10 000	10 000
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	496 000	40 000	7 000	9 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	264 000	26 000	4 000	6 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	950 000	89 000	21 000	25 000

Įmonių grupės įmonių pelno (nuostolių) ataskaitų duomenys

Lt

	AB „A“	UAB „Z“	UAB „Y“	UAB „X“
	Patronuojanti	Dukterinė	Dukterinė	Dukterinė
Pajamos	531 000	23 000	7 000	11 000
Sąnaudos	397 000	14 000	5 500	7 500
Grynasis pelnas (nuostoliai)	134 000	9 000	1 500	3 500

Įmonių grupės požiūriu dukterinė įmonė laikoma nereikšminga, jeigu jos turtas finansinių metų pabaigoje neviršija 5 procentų patronuojančios įmonės turto, o pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius metus neviršija 5 procentų patronuojančios įmonės pardavimo grynujų pajamų per tą patį laikotarpį.

Iš pateiktų duomenų matyti, kad dukterinės įmonės UAB „Y“ ir UAB „X“ įmonių grupės požiūriu yra nereikšmingos. Kiekvienos iš jų ir sudėtas abiejų kartu turtas finansinių metų pabaigoje neviršija 5% patronuojančios įmonės turto, t. y. 47 500 Lt, pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius metus taip pat neviršija 5% patronuojančios įmonės to paties laikotarpio pardavimo grynujų pajamų, t. y. 26 550 Lt. Atsižvelgiant į tai, į konsoliduotąsias įmonių grupės finansines ataskaitas minėtų dukterinių įmonių finansinių ataskaitų duomenys gali būti netraukiami. Investicijos į šias dukterines įmones konsoliduotosiose įmonių grupės finansinėse ataskaitose ir

atskirose patronuojančios įmonės AB „A“ finansinėse ataskaitose būtų parodomos savikainos metodu.

Ši nuostata negalioja, jeigu sudėjus dukterinių įmonių turtą, jis viršytų 5% patronuojančios įmonės turto, o pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius metus viršytų 5% patronuojančios įmonės pardavimo grynujų pajamų per tą patį laikotarpį. Tokiu atveju UAB „Y“ ir UAB „X“ finansinių ataskaitų duomenys būtų įtraukiami į konsoliduotąsias įmonių grupės finansines ataskaitas.

27. Konsoliduotosios finansinės ataskaitos nesudaromos, kai lemiamą poveikį įmonei daro fizinis asmuo ar pagal susitarimą veikianti fizinių asmenų grupė, kuri įstatymų nustatyta tvarka neprivalo sudaryti finansinių ataskaitų.

Tokios įmonės, kurioms lemiamą poveikį daro tie patys fiziniai asmenys, vadinamos bendro pavaldumo įmonėmis ir joms netaikomas Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas ir šis standartas. Fiziniai asmenys, kurie turi įmonių akcijų, nerengia ir neteikia finansinių ataskaitų pagal verslo apskaitos standartus, todėl bendro pavaldumo įmonių konsoliduotosios finansinės ataskaitos nerengiamos.

Kartais investuotojas ar kreditorius nori, kad visų bendro pavaldumo įmonių, kurioms daro lemiamą poveikį tie patys fiziniai asmenys, būtų sudarytas vienas finansinių ataskaitų rinkinys. Galima parengti reikalaujamas finansines ataskaitas sudedant visų įmonių turtą, nuosavą kapitalą, išipareigojimus, pajamas, sąnaudas, įplaukas ir išmokas bei eliminuojant tarpusavio sandorius, tačiau šios ataskaitos nebus parengtos pagal verslo apskaitos standartus, ir jų negalima vadinti konsoliduotosiomis finansinėmis ataskaitomis.

28. Tuo atveju, kai konsoliduotąsias finansines ataskaitas savo nuožiūra nusprendžia sudaryti Lietuvoje įregistruota įmonė, kuri pagal Lietuvos Respublikos įstatymus neprivalo rengti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, ji privalo vadovautis šiuo standartu.

Jeigu įmonė neprivalo, tačiau pageidauja rengti konsoliduotąsias finansines ataskaitas, ji turi laikytis Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymo ir šio standarto reikalavimų. Negalima vadinti finansinių ataskaitų konsoliduotomis, jei buvo taikyta tik dalis standarto nustatytų reikalavimų ir procedūrų.

VIII. KONSOLIDUOTŲJŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ SUDARYMAS

29. Konsolidavimas yra įmonių grupei priklausančių įmonių finansinių ataskaitų sujungimas į vieną finansinių ataskaitų rinkinį.

Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, įmonių grupei priklausančių įmonių finansinės ataskaitos sujungiamos taikant verslo apskaitos standartuose nustatytus metodus. Finansinėms ataskaitoms parengti gali būti naudojamos darbinės lentelės. Atskira konsolidavimo apskaita gali būti netvarkoma.

30. Iki finansinių ataskaitų konsolidavimo būtina:

30.1 įsitikinti, kad įmonių grupėje buvo taikyti tie patys apskaitos, turto ir išipareigojimų vertinimo metodai;

Kiekviena įmonių grupės įmonė gali turėti savo atskirą įmonės apskaitos politiką, tačiau patronuojanti įmonė turėtų nustatyti vienodą apskaitos politiką visoms įmonių grupės įmonėms. Tai palengvintų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą, nes nereikėtų kasmet koreguoti dukterinių įmonių finansinių ataskaitų.

Pavyzdys, kada patronuojančios ir dukterinės įmonės apskaitos politika skiriasi, pateiktas šio standarto 13 punkto paaiškinime.

30.2. suderinti įmonių grupės įmonių tarpusavio sandorių rezultatus ir likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

Įprasta, kad norėdamos įsitikinti, ar gautinos ir mokėtinos sumos apskaitoje užregistruotos teisingai, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonės pasirašo skolų suderinimo aktus. Tačiau norint tinkamai atlikti konsolidavimą, suderinimo aktuose pateikiamos informacijos nepakanka. Norint sudaryti konsoliduotąjį balansą, reikia žinoti ne tik skolos sumą, bet ir balanso straipsnį, kuriame parodyta ši skola. Sudarant pelno (nuostolių) ataskaitą, reikia žinoti ne tik pajamas ir sąnaudas, uždirbtas ar patirtas dėl operacijų tarp įmonių grupės įmonių, pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnius, kuriuose jos parodytos, bet ir turėti informacijos apie tai, ar ataskaitinio laikotarpio pabaigoje balansų turto straipsniuose nėra nerealizuoto pelno (nuostolių), susidariusio dėl šių operacijų.

30.3. perskaičiuoti užsienio šalyse įregistruotų dukterinių įmonių finansines ataskaitas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų valiuta.

Užsienio šalyse registruotų dukterinių įmonių finansinių ataskaitų duomenys perskaičiuojami į litus 22-ojo verslo apskaitos standarto „Užsienio valiutos kurso pasikeitimas“ nustatyta tvarka.

Pavyzdys

Patronuojanti įmonė „A“ 20X0 m. sausio 15 d. įsigijo 75% įmonės „B“ akcijų už 918 tūkst. litų. Įmonė „B“ įregistruota užsienyje. Įsigyjant įmonės „B“ akcijas, prestižo, pelno ar nuostolių nesusidarė, nes jos grynasis turtas buvo lygus akcijų įsigijimo savikainai, t. y. 918 tūkst. litų.

Pavyzdžiui, įmonės „B“ finansinių ataskaitų valiuta yra T. Valiutų santykis buvo toks:

20X0-01-15	1 T lygus 3 Lt;
20X0-12-31	1 T lygus 2 Lt;
Vidutinis 20X0 m.	1 T lygus 2,5 Lt.

Kad būtų paprasčiau perskaičiuoti dukterinės įmonės „B“ duomenis, pateiktus pelno (nuostolių) ataskaitoje, imamas vidutinis metinis valiutos kursas.

Įmonių „A“ ir „B“ 20X0 m. gruodžio 31 d. balansų darbinė lentelė

	Įmonė „A“	Įmonė „B“			tūkst.
		T valiuta	T valiutos kursas	Lt	Bendras balansas Lt
Ilgalaikis turtas	3 500	250	2	500	4 000
Investicijos į dukterines įmones	918				918
Trumpalaikis turtas	1 100	380	2	760	1 860
TURTO IŠ VISO	5 518	630		1 260	6 778
Nuosavas kapitalas	3 900	560		1 120	5 020

Išstatinis kapitalas	1 500	330	3	990	2 490
Rezervai (prieš įmonei „A“ įsigyjant įmonės „B“ akcijų)		48	3	144	144
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) (įsigijus įmonės „B“ akcijų)	2 400	152	2,5	380	2 780
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) (prieš įmonei „A“ įsigyjant įmonės „B“ akcijų)		30	3	90	90
Valiutos kurso pokyčio įtaka				(484)	(484)
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	1 618	70	2	140	1 758
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	5 518	630		1 260	6 778

Konsoliduotojo balanso straipsnyje *Valiutos kurso pokyčio įtaka* parodomas gautas skirtumas perskaičiavus įmonės „B“:

1. įstatinį kapitalą, rezervus ir nepaskirstytąjį pelną (nuostolius) iki lemiamo poveikio atsiradimo datos pagal valiutos kursą, buvusį akcijų įsigijimo datą, kai 1 T kainavo 3 Lt, ir valiutos kursą konsoliduotųjų finansinių ataskaitų datą, kai 1 T buvo lygus 2 Lt:

$$408 \times (2 - 3) = -408;$$

2. ataskaitinių metų pelną (nuostolius) pagal vidutinį 20X0 metų valiutos kursą ir valiutos kursą konsoliduotųjų finansinių ataskaitų datą:

$$152 \times (2 - 2,5) = -76$$

Įmonių „A“ ir „B“ 20X0 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) darbinė lentelė

	Įmonė „A“ duomenys	Įmonė „B“ duomenys nuo 20X0-01-15 iki 20X0-12-31			tūkst. Bendra pelno (nuostolių) ataskaita
	Lt	T valiuta	T valiutos kursas	Lt	Lt
Pardavimo pajamos	2 900	440	2,5	1 100	4 000
Pardavimo savikaina	1 580	180	2,5	450	2 030
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	1 320	260	2,5	650	1 970
Veiklos sąnaudos	410	56	2,5	140	550
Kitos veiklos pajamos	120				120
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	1 030	204	2,5	510	1 540
Pelno mokestis	430	52	2,5	130	560
Grynasis pelnas (nuostoliai)	600	152		380	980

Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas:

1. eliminuojama įmonės „A“ investicija į įmonės „B“ akcijas ir įsigijimo dieną buvusi įmonės „B“ grynojo turto dalis:

D Įstatinis kapitalas	742,50 (t. y. 990 x 75%)
D Rezervai	108 (t. y. 144 x 75%)
D Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	67,50 (t. y. 90 x 75%)
K Investicija į įmonės „B“ akcijas	918

2. išskiriama mažumos dalis, buvusi įsigijimo datą:

D Įstatinis kapitalas	247,50 (t. y. 990 x 25%)
D Rezervai	36 (t. y. 144 x 25%)
D Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	22,50 (t. y. 90 x 25%)
K Mažumos dalis (balanse)	306

3. apskaičiuojama mažumos dalis nuo įsigijimo datos iki finansinių metų pabaigos:

D Mažumos dalis (pelno(nuostolių) ataskaitoje)	95 (t. y. 380 x 25%)
K Mažumos dalis (balanse)	95

3. apskaičiuojama valiutos kurso pokyčio įtaka, tenkanti mažumos daliai:

D Valiutos kurso pokyčio įtaka	121 (t. y. 484 x 25%)
K Mažumos dalis (balanse)	121

20X0 m. gruodžio 31 d. konsoliduotojo balanso darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Bendras balansas	1 konsolidavimo įrašas	2 konsolidavimo įrašas	3 konsolidavimo įrašas	4 konsolidavimo įrašas	Konsoliduo- tasis balansas
Ilgalaikis turtas	4 000					4 000
Investicijos į dukterines įmones	918	(918)				
Trumpalaikis turtas	1 860					1 860
TURTO IŠ VISO	6 778					5 860
Nuosavas kapitalas	5 020					3 822
Įstatinis kapitalas	2 490	(742,50)	(247,50)			1 500
Rezervai	144	(108)	(36)			
Nepaskirstytasis pelnas	2 870	(67,50)	(22,50)	(95)		2 685
Valiutos kurso pokyčio įtaka	(484)				121	(363)
Mažumos dalis			306	95	(121)	280
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	1 758					1 758
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	6 778					5 860

20X0 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita	Konsolidavimo įrašai	Konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita
Pardavimo pajamos	4 000		4 000
Pardavimo savikaina	2 030		2 030
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	1 970		1 970
Veiklos sąnaudos	550		550
Kitos veiklos pajamos	120		120
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	1 540		1 540
Pelno mokestis	560		560
Pelnas (nuostoliai) prieš išskiriant mažumos dalį	980		980
Mažumos dalis		95 (380 x 25%)	95
Grynasis pelnas (nuostoliai)			885

31. Konsoliduotosios finansinės ataskaitos sudaromos, laikantis šių konsolidavimo procedūrų:

31.1. Patronuojančios ir dukterinių įmonių finansinės ataskaitos sujungiamos nuosekliai sudedant analogiškų straipsnių sumas.

31.2. Eliminuojami visi konsoliduojamų įmonių tarpusavio operacijų ir sandorių rezultatai (pajamos ir sąnaudos, įplaukos ir išmokos): įmonių grupei priklausančių įmonių dividendai, skirti kitoms tos grupės įmonėms, ar kitos tiesioginės išmokos, gautos paskirsčius dukterinių įmonių pelną, iš įmonių grupei priklausančių įmonių gautinos ir mokėtinos sumos, pelnas (nuostoliai), uždirbtas (patirti) iš įmonių grupei priklausančių įmonių tarpusavio sandorių, kuris balanse yra įskačiuotas į turto ar įsipareigojimų vertę, ir pan.

Tai reiškia, kad konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose neturi būti parodyta jokių likučių, pajamų ir sąnaudų, įplaukų ir išmokų, susijusių su visų įmonių grupės įmonių tarpusavio operacijomis.

1 pavyzdys

Tarpusavio sandorių eliminavimas, kai patronuojanti įmonė parduoda prekes (paslaugas) dukterinei įmonei ir metų pabaigoje prekės yra dukterinės įmonės atsargos.

Patronuojanti įmonė turi dukterinės įmonės akcijų, suteikiančių 80% balsų akcininkų susirinkime. Patronuojanti įmonė pardavė dukterinei įmonei prekių už 100 000 Lt (pardavimo kainomis) taikydama 15% antkainį. Metų pabaigoje visos prekės dar buvo neparduotos (apskaitoje užregistruotos ir parodytos kaip dukterinės įmonės atsargos).

Šių įmonių finansinių ataskaitų darbinės lentelės, pateikiamos toliau.

Balansų darbinės lentelės

tūkst. Lt

	Patronuojanti įmonė	Dukterinė įmonė	Bendras balansas
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	1 200	500	1 700
Trumpalaikis turtas	6 180	420	6 600
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	6 000	200	6 200
Kitas trumpalaikis turtas	180	220	400
Turto iš viso	7 380	920	8 300
Nuosavas kapitalas	6 580	420	7 000
Istatinis kapitalas	1 000	100	1 100
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 580	320	5 900
Mokėtinės sumos ir įsipareigojimai	800	500	1 300
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	7 380	920	8 300

Pelno (nuostolių) ataskaitų darbinės lentelės

tūkst. Lt

	Patronuojanti įmonė	Dukterinė įmonė	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	2 + 3
Pajamos	25 000	1 600	26 600
Sąnaudos	21 000	1 300	22 300
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 000	300	4 300

Kadangi prekės, kurias patronuojanti įmonė pardavė dukterinei įmonei, dar neparduotos už įmonių grupės ribų, į dukterinės įmonės atsargas įtrauktas nerealizuoti pelnas, susijęs su atsargų įsigijimu iš patronuojančios įmonės.

Tarpusavio sandorių poveikis apskaičiuojamas taip:

Patronuojančios įmonės prekių pardavimas dukterinei įmonei	100
Antkainis	15%
Prekių, kurias patronuojanti įmonė pardavė dukterinei įmonei, savikaina	87
Nerealizuotas pelnas (atsargos dukterinės įmonės balanse)	13

Eliminavimo įrašai:

D Pardavimo pajamos	100
K Pardavimo savikaina	87
K Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys (nerealizuotas pelnas)	13

Tarpusavio sandorių eliminavimas ir įmonių grupės konsoliduotosios finansinės ataskaitos po tarpusavio sandorių eliminavimo:

Balanso darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Bendras balansas	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendras balansas po tarpusavio sandorių eliminavimo
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	1 700		1 700

Trumpalaikis turtas	6 600		6 587
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	6 200	(13)	6 187
Kitas trumpalaikis turtas	400		400
Turto iš viso	8 300		8 287
Nuosavas kapitalas	7 000		6 987
Istatinis pasirašytasis kapitalas	1 100		1 100
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 900	(13)	5 887
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	1 300		1 300
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	8 300		8 287

Pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita po tarpusavio sandorių eliminavimo
1	2	3	2 + 3
Pajamos	26 600	(100)	26 500
Sąnaudos	22 300	(87)	22 213
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 300		4 287

Konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje duomenys būtų tokie (daroma prielaida, kad nebuvo nei kitų tarpusavio sandorių, nei prestižo amortizacijos):

tūkst. Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita prieš eliminavimą	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita po tarpusavio sandorių eliminavimo
Grynasis pelnas (nuostoliai) prieš išskiriant mažumos dalį	4 300	(13)	4 287
Mažumos dalis 20%	60 ⁵	-	60
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 240	(13)	4 227

2 pavyzdys

Tarpusavio sandorių eliminavimas, kai dukterinė įmonė parduoda prekes (paslaugas) patronuojančiai įmonei.

Patronuojanti įmonė turi dukterinės įmonės akcijų, suteikiančių 80% balsų akcininkų susirinkime. Dukterinė įmonė pardavė patronuojančiai įmonei prekių už 220 000 Lt (pardavimo kaina) taikydama 15% atkainį. Metų pabaigoje visos prekės dar buvo neparduotos (parodomos kaip patronuojančios įmonės atsargos).

Šių įmonių finansinių ataskaitų darbinės lentelės pateikiamos toliau.

Balansų darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Patronuojanti įmonė	Dukterinė įmonė	Bendras balansas
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	1 200	500	1 700

⁵ 300 x 20% = 60

Trumpalaikis turtas	6 180	420	6 600
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	6 000	200	6 200
Kitas trumpalaikis turtas	180	220	400
Turto iš viso	7 380	920	8 300
Nuosavas kapitalas	6 580	420	7 000
Istatinis pasirašytasis kapitalas	1 000	100	1 100
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 580	320	5 900
Mokėtinės sumos ir įsipareigojimai	800	500	1 300
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	7 380	920	8 300

Pelno (nuostolių) ataskaitų darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Patronuojanti įmonė	Dukterinė įmonė	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	2 + 3
Pajamos	25 000	1 600	26 600
Sąnaudos	21 000	1 300	22 300
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 000	300	4 300

Tarpusavio sandorių poveikis paskirstomas taip:

Patronuojančiai įmonei tenka 80% dalis.

Mažumai tenkanti 20% dalis.

	Eliminuojama
Dukterinės įmonės prekių pardavimas patronuojančiai įmonei	220
Antkainis	15%
Prekių, kurias dukterinė įmonė pardavė patronuojančiai įmonei, savikaina	191
Nerealizuotas pelnas (atsargose, patronuojančios įmonės balanse)	29

Eliminavimo įrašai:

D Pardavimo pajamos (dukterinės įmonės) 220

K Pardavimo savikaina (dukterinės įmonės) 191

K Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos

vykdyti sutartys (nerealizuotas pelnas)

(patronuojančios įmonės) 29

Tarpusavio sandorių eliminavimas ir įmonių grupės finansinės ataskaitos po tarpusavio sandorių eliminavimo:

Balanso darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Bendras balansas	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendras balansas po tarpusavio sandorių eliminavimo
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	1 700		1 700
Trumpalaikis turtas	6 600		6 571
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir	6 200	(29)	6 171

nebaigtos vykdyti sutartys			
Kitas trumpalaikis turtas	400		400
Turto iš viso	8 300		8 271
Nuosavas kapitalas	7 000		6 971
Išstatinis pasirašytasis kapitalas	1 100		1 100
Nepaskirstytasis pelnas	5 900	(29)	5 871
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	1 300		1 300
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	8 300		8 271

Pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita po tarpusavio sandorių eliminavimo
1	2	3	2 + 3
Pajamos	26 600	(220)	26 380
Sąnaudos	22 300	(191)	22 109
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 300		4 271

Jeigu dukterinė įmonė pardavė prekes patronuojančiai įmonei, apskaičiuojant dukterinės įmonės mažumos dalį (konsoliduotojoje ataskaitinių metų pelno (nuostolių) ataskaitoje), dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos koreguojamos tarpusavio sandorių pajamomis ir sąnaudomis.

Konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje duomenys būtų tokie (daroma prielaida, kad nebuvo nei kitų tarpusavio sandorių, nei prestižo amortizacijos):

tūkst. Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita prieš eliminavimą	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita po tarpusavio sandorių eliminavimo
Grynasis pelnas (nuostoliai) prieš išskiriant mažumos dalį	4 300	(29)	4 271
Mažumos dalis 20%	60	(5,8)	54,2 ⁶
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 240	(23,2)	4 216,8

3 pavyzdys

Tarpusavio sandorių eliminavimas, kai įmonių grupei priklausanti dukterinė įmonė parduoda prekes (paslaugas) kitai dukterinei įmonei.

Patronuojanti įmonė „P“ turi dvi dukterines įmones „A“ ir „B“. Dukterinės įmonės „A“ akcijos patronuojančiai įmonei suteikia 90% balsų akcininkų susirinkime, o dukterinės įmonės „B“ – 80%. Dukterinė įmonė „A“ pardavė įmonei „B“ prekių už 180 000 Lt (pardavimo kaina) taikydama 20% antkainį. Metų pabaigoje visos prekės dar nebuvo parduotos (parodomos kaip dukterinės įmonės „B“ atsargos).

⁶ (300 – 29) x 20% = 54,2

Šių įmonių finansinių ataskaitų darbinės lentelės pateikiamos toliau.

Balansų darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Patronuojanti įmonė „P“	Dukterinė įmonė „A“	Dukterinė įmonė „B“	Bendras balansas
1	2	3	4	2 + 3 + 4
Ilgalaikis turtas	1 200	500	440	2 150
Trumpalaikis turtas	6 180	420	400	6 990
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	6 000	200	190	6 380
Kitas trumpalaikis turtas	180	220	210	610
Turto iš viso	7 380	920	840	9 140
Nuosavas kapitalas	6 580	420	380	7 380
Istatinis pasirašytasis kapitalas	1 000	100	100	1 200
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 580	320	280	6 180
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	800	500	460	1 760
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	7 380	920	840	9 140

Pelno (nuostolių) ataskaitų darbinės lentelės

tūkst. Lt

	Patronuojanti įmonė „P“	Dukterinė įmonė „A“	Dukterinė įmonė „B“	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	4	2 + 3 + 4
Pajamos	25 000	1 600	1 400	28 000
Sąnaudos	21 000	1 300	1 200	23 500
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 000	300	200	4 500

Tarpusavio sandorių poveikis apskaičiuojamas taip:

Dukterinės įmonės „A“ prekių pardavimas dukterinei įmonei „B“	180
Pardavimo pelningumas	20%
Prekių, kurias dukterinė įmonė „A“ pardavė dukterinei įmonei „B“, savikaina	150
Nerealizuotas pelnas (dukterinės įmonės „B“ balanso atsargose)	30

Eliminavimo įrašai:

D Pardavimo pajamos (dukterinės įmonės „A“)	180
K Pardavimo savikaina (dukterinės įmonės „A“)	150
K Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys (nerealizuotas pelnas dukterinės įmonės „B“ atsargose)	30

Tarpusavio sandorių eliminavimas ir įmonių grupės finansinės ataskaitos po tarpusavio sandorių eliminavimo:

Balanso darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Bendras balansas	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendras balansas po tarpusavio sandorių eliminavimo
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	2 150		2 150
Trumpalaikis turtas	6 990		6 960

Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	6 380	(30)	6 350
Kitas trumpalaikis turtas	610		610
Turto iš viso	9 140		9 110
Nuosavas kapitalas	7 380		7 350
Istatinis pasirašytasis kapitalas	1 200		1 200
Nepaskirstytasis pelnas	6 180	(30)	6 150
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	1 760		1 760
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	9 140		9 110

Pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita po tarpusavio sandorių eliminavimo
1	2	3	2 + 3
Pajamos	28 000	(180)	27 820
Sąnaudos	23 500	(150)	23 350
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 500		4 470

Jeigu dukterinė įmonė „A“ pardavė prekes dukterinei įmonei „B“, apskaičiuojant dukterinės įmonės „A“ mažumos dalį (konsoliduotojoje ataskaitinių metų pelno (nuostolių) ataskaitoje), dukterinės įmonės „A“ pajamos ir sąnaudos koreguojamos tarpusavio sandorių pajamomis ir sąnaudomis.

Konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje duomenys būtų tokie (daroma prielaida, kad nebuvo nei kitų tarpusavio sandorių, nei prestižo amortizacijos):

tūkst. Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita prieš eliminavimą	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita po tarpusavio sandorių eliminavimo
Grynasis pelnas (nuostoliai) prieš išskiriant mažumos dalį	4 500	(30)	4 470
Dukterinės įmonės „A“ mažumos dalis 10%	30	(3)	27 ⁷
Dukterinės įmonės „B“ mažumos dalis 20%	40 ⁸		40
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 430	(27)	4 403

⁷ (300 – 30) x 10% = 27

⁸ 200 x 20% = 40

31.3. Eliminuojama kiekvienos dukterinės įmonės, kurios finansinės ataskaitos konsoliduojamos, nuosavo kapitalo dalis, proporcinga šiai įmonių grupei priklausančių jos akcijų daliai, ir balansinė tų akcijų vertė įmonėse, kurios turi dukterinės įmonės akcijų. Kiekvienos dukterinės įmonės, kurios finansinės ataskaitos konsoliduojamos, nuosavo kapitalo ir ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) dalis, tenkanti akcininkams, kurie nėra tos įmonių grupės įmonės, konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose turi būti išskirta ir parodyta kaip mažumos dalis.

Šios operacijos paprastai vadinamos konsolidavimo įrašais. Eliminuojant dukterinės įmonės nuosavą kapitalą, iš įmonių grupės balanso eliminuojama ta jo dalis, kuri buvo įsigijimo data, kitaip sakant, eliminuojama dukterinės įmonės įsigijimo dieną buvusi grynojo turto vertė. Grynuoju turtu vadinamas turto ir įsipareigojimų, įvertintų tikrąja verte, skirtumas. Nuosavo kapitalo pokyčiai, susiję su ūkinėmis operacijomis, įvykusiomis po įsigijimo, rodomi konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.

Konsoliduotajame balanse neturi būti rodoma nei investicija į dukterinę įmonę, nei dukterinės įmonės nuosavo kapitalo dalis, tenkanti patronuojančiai įmonei ar įmonių grupei, išskyrus pelną (nuostolius), kurį uždirbo (patyrė) dukterinė įmonė po įsigijimo.

1 pavyzdys

Įmonių grupę sudaro patronuojanti įmonė AB „A“ ir dukterinė įmonė UAB „B“. Ši įmonių grupė turi parengti 20X1 m. gruodžio 31 d. pasibaigusį finansinių metų konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Dukterinės įmonės UAB „B“ akcijų, suteikiančių 100% balsų akcininkų susirinkime, įsigyta 20X1 m. sausio mėnesį už 10 000 Lt. Peržiūrėjus UAB „B“ turtą ir įsipareigojimus, buvo nustatyta, kad UAB „B“ turtas ir įsipareigojimai balanse parodyti tikrąja verte, o jos nuosavas kapitalas lygus 10 000 Lt. Atskirose AB „A“ finansinėse ataskaitose investicija į dukterinę įmonę UAB „B“ parodyta taikant savikainos metodą. Be to žinoma, kad AB „A“ pardavė UAB „B“ prekių už 5 000 Lt, kurias UAB „B“ metų pabaigoje irgi jau buvo pardavusi, o UAB „B“ suteikė AB „A“ paslaugų už 1 000 Lt. Metų pabaigoje UAB „B“ už prekes AB „A“ buvo skolinga 2 000 Lt.

Įmonių grupės 20X1 m. gruodžio 31 d. balansų darbinė lentelė

	AB „A“	UAB „B“	Bendras balansas
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	50 000	34 000	84 000
Trumpalaikis turtas	22 000	15 000	37 000
Turto iš viso	72 000	49 000	121 000
Nuosavas kapitalas	17 000	13 000	30 000
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	40 000	20 000	60 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	15 000	16 000	31 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	72 000	49 000	121 000

Įmonių grupės 20X1 metų pelno (nuostolių) ataskaitų darbinė lentelė

Lt

	AB „A“	UAB „B“	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	2 + 3
Pajamos	35 000	8 000	43 000
Sąnaudos	28 000	5 000	33 000
Grynasis pelnas (nuostoliai)	7 000	3 000	10 000

Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas:

1. Eliminuojamas tarpusavio prekių pardavimo sandoris. Kadangi visos prekės parduotos už įmonių grupės ribų, todėl nerealizuoto pelno (nuostolių) nėra ir jo eliminuoti nereikia:

D Pardavimo pajamos	5 000
K Parduotų prekių savikaina	5 000

2. Eliminuojamas suteiktų paslaugų tarpusavio sandoris:

D Suteiktų paslaugų pajamos	1 000
K Bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 000

3. Eliminuojamos gautinos ir mokėtinos sumos:

D Skolos tiekėjams	2 000
K Dukterinių įmonių skolos	2 000

20X1 m. gruodžio 31 d. balansų darbinė lentelė

Lt

	Bendras balansas	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendras balansas po tarpusavio sandorių eliminavimo
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	84 000		84 000
Trumpalaikis turtas	37 000	(2 000)	35 000
Turto iš viso	121 000		119 000
Nuosavas kapitalas	30 000		30 000
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	60 000		60 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	31 000	(2 000)	29 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	121 000		119 000

20X1 metų pelno (nuostolių) ataskaitų darbinė lentelė

Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita	Tarpusavio sandorių eliminavimas	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita po tarpusavio sandorių eliminavimo
1	2	3	2 + 3
Pajamos	43 000	(6 000)	37 000
Sąnaudos	33 000	(6 000)	27 000
Grynasis pelnas (nuostoliai)	10 000		10 000

Eliminuojamas dukterinės įmonės kapitalas įsigijimo datą ir investicija į dukterinę įmonę.	
D Nuosavas kapitalas	10 000
K Investicijos į dukterines įmones	10 000

Kadangi nagrinėtame pavyzdyje nebuvo nei prestižo (sumokėta suma buvo lygi įsigytos įmonės grynajam turtui), nei mažumos dalies (turima įsigytos įmonės akcijų, suteikiančių 100% balsų akcininkų susirinkime), konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenys bus tokie:

20X1 m. gruodžio 31 d. balanso darbinė lentelė

Lt			
	Bendras balansas po tarpusavio sandorių eliminavimo	Konsolidavimo įrašai	Konsoliduotasis balansas
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	84 000	(10 000)	74 000
Trumpalaikis turtas	35 000		35 000
Turto iš viso	119 000		109 000
Nuosavas kapitalas	30 000	(10 000)	20 000
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	60 000		60 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	29 000		29 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	119 000		109 000

20X1 metų pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

Lt			
	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita po tarpusavio sandorių eliminavimo	Konsolidavimo įrašai	Konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	2+3
Pajamos	37 000		37 000
Sąnaudos	27 000		27 000
Grynasis pelnas (nuostoliai)	10 000		10 000

Jeigu po dukterinės įmonės įsigijimo datos buvo dar nupirkta dukterinės įmonės akcijų arba dalis jos akcijų buvo parduota, tačiau ta įmonė ir toliau liko dukterinė, tai eliminuojama dukterinės įmonės nuosavo kapitalo dalis, priklausanti įmonių grupei po paskutinio akcijų įsigijimo ar perleidimo.

2 pavyzdys

AB „P“ 20X1 m. sausio 5 d. už 30 000 Lt įsigijo 60% UAB „B“ akcijų, suteikiančių 60% balsų. Nuo tos datos AB „P“ tapo patronuojančia UAB „B“ įmone ir akcininkų sprendimu turi parengti įmonių grupės 20X1 metų konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Įmonių grupę sudaro tik

AB „P“ ir UAB „B“. Konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms sudaryti reikalingi duomenys bus apskaičiuojami pagal 20X0 m. gruodžio 31 d. duomenis.

Įvertinus UAB „B“ turtą ir įsipareigojimus 20X0 m. gruodžio 31 d., buvo nustatyta, kad jos turtas ir įsipareigojimai balanse parodyti tikrąja verte, o nuosavas kapitalas lygus 50 000 Lt. Atskirose AB „P“ finansinėse ataskaitose investicija į dukterinę įmonę UAB „B“ parodyta savikainos metodu.

UAB „P“ 20X2 m. gruodžio 28 d. iš kitų akcininkų už 85 000 Lt nusipirko dar 30% UAB „B“ akcijų, suteikiančių 30% balsų. UAB „B“ iki 20X2 metų pabaigos jokių neįprastų sandorių nevykdė.

Nė viena iš šių bendrovių nei 20X1, nei 20X2 m. dividendų neskyrė ir nemokėjo. Šios įmonės nei 20X1, nei 20X2 m. tarpusavio sandorių neturėjo.

Įmonių grupės 20X1 m. gruodžio 31 d. balansų darbinė lentelė

	AB „P“	UAB „B“	Bendras balansas
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	30 000	200 000	230 000
Trumpalaikis turtas	160 000	30 000	190 000
Turto iš viso	190 000	230 000	420 000
Nuosavas kapitalas	150 000	150 000	300 000
Įstatinis kapitalas ir rezervai	100 000	50 000	150 000
Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	30 000	100 000	130 000
Ankstesniųjų metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	20 000	0	20 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	40 000	80 000	120 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	190 000	230 000	420 000

Įmonių grupės 20X1 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

	AB „P“	UAB „B“	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	2 + 3
Pajamos	400 000	150 000	550 000
Sąnaudos	370 000	50 000	420 000
Grynasis pelnas (nuostoliai)	30 000	100 000	130 000

Kadangi 20X1 metais šios įmonės tarpusavio sandorių neturėjo, tarpusavio sandorių eliminavimo įrašų nedaroma.

Konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms sudaryti reikalingų duomenų apskaičiavimas.

20X1 metais nuo akcijų įsigijimo iki gruodžio 31 d. grupės valdoma akcijų dalis nesikeitė: grupei priklausė 60% akcijų, mažumai – 40% akcijų.

Sudarant AB „P“ įmonių grupės 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias ataskaitas:

1. Pagal 20X0 m. gruodžio 31 d. duomenis (įsigijimo data 20X1 m. sausio 5 d.) apskaičiuojamas prestižas, pelnas arba nuostoliai dėl akcijų įsigijimo:

$$30\,000\text{ Lt} - (50\,000\text{ Lt} \times 60\%) = 0\text{ Lt}$$

2. Įsigijimo datą apskaičiuojama mažumai tenkanti UAB „B“ grynojo turto dalis (šiam pavyzdyje UAB „B“ grynasis turtas lygus nuosavam kapitalui):

$$50\,000 \text{ Lt} \times 40\% = 20\,000 \text{ Lt}$$

3. Apskaičiuojama mažumai tenkanti UAB „B“ 20X1 m. pelno (nuostolių) dalis, kuri bus parodoma 20X1 m. konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje:

$$100\,000 \text{ Lt} \times 40\% = 40\,000 \text{ Lt}$$

4. Mažumos dalis 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse yra:

$$20\,000 \text{ Lt} + 40\,000 \text{ Lt} = 60\,000 \text{ Lt}$$

20X1 m. rezultatų konsolidavimo įrašai.

1. Eliminuojamas dukterinės įmonės kapitalas įsigijimo datą ir investicija į dukterinę įmonę:

D Įstatinis kapitalas ir rezervai	50 000
D Nepaskirstytasis ankstesniųjų metų pelnas (nuostoliai)	0
K Investicijos į dukterines įmones	30 000
K Mažumos dalis (balanse)	20 000

2. Išskiriama UAB „B“ mažumai tenkanti 20X1 m. rezultatų dalis:

D Mažumos dalis (pelno (nuostolių) ataskaitoje) ⁹	40 000
K Mažumos dalis (balanse)	40 000

Įmonių grupės 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotojo balanso darbinė lentelė

Lt

	Bendras balansas	Konsolidavimo įrašai	Konsoliduotasis balansas
1	2 + 3	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	230 000	(30 000)	200 000
Trumpalaikis turtas	190 000		190 000
Turto iš viso	420 000		390 000
Nuosavas kapitalas	300 000		270 000
Įstatinis kapitalas ir rezervai	150 000	(50 000)	100 000
Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	130 000	(40 000)	90 000
Ankstesniųjų metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	20 000		20 000
Mažumos dalis		60 000	60 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	120 000		120 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	420 000		390 000

⁹ Balanse taip pat mažinamas ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

Įmonių grupės 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita	Konsolidavimo įrašai	Konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	2+3
Pajamos	550 000		550 000
Sąnaudos	420 000		420 000
Grynasis pelnas (nuostoliai) prieš išskiriant mažumos dalį	130 000		130 000
Mažumos dalis		40 000	40 000
Grupės grynasis pelnas (nuostoliai)			90 000

Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. balansų darbinė lentelė

Lt

	AB „P“	UAB „B“	Bendras balansas
1	2	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	120 000	180 000	300 000
Trumpalaikis turtas	130 000	170 000	300 000
Turto iš viso	250 000	350 000	600 000
Nuosavas kapitalas	190 000	300 000	490 000
Išstatinis kapitalas ir rezervai	100 000	50 000	150 000
Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	40 000	150 000	190 000
Ankstesniųjų metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	50 000	100 000	150 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	60 000	50 000	110 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	250 000	350 000	600 000

Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

Lt

	AB „P“	UAB „B“	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	2 + 3
Pajamos	600 000	250 000	850 000
Sąnaudos	560 000	100 000	660 000
Grynasis pelnas (nuostoliai)	40 000	150 000	190 000

Kadangi ir 20X2 metais šios įmonės tarpusavio sandorių neturėjo, jokių eliminavimo įrašų nedaroma.

Konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms sudaryti reikalingų 20X2 m. duomenų apskaičiavimas.

Visus 20X2 metus įmonių grupei priklausė 60%, mažumai – 40% akcijų, o 20X2 m. gruodžio 31 d. grupei priklauso 90%, mažumai – 10% akcijų.

Sudarant įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias ataskaitas:

1. Apskaičiuojama įsigytos naujos 30% akcijų dalies pelnas arba nuostoliai.

Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 28 d. už 85 000 Lt įsigytos mažumos dalies vertė įsigijimo datą yra 90 000 Lt ($50\,000 \times 30\% + 100\,000 \times 30\% + 150\,000 \times 30\%$). Sandorio rezultatas yra 5 000 Lt pelno (90 000 Lt (mažumos dalies vertė 20X2 m. gruodžio 28 d.) – 85 000 Lt (sumokėta suma)).

Dar prieš AB „P“ įsigyjant UAB „B“ akcijų dalį, pastaroji buvo įmonių grupės dukterinė įmonė. Mažumos dalis konsoliduotajame balanse rodo mažumos teisę į grupės grynojo turto dalį, t. y. grupės įsipareigojimą mažiesiems akcininkams. Jei įmonių grupės už akcijas sumokėta kaina mažesnė už įsigytos mažumos dalies vertę, pripažįstamas pelnas dėl mažumos dalies įsigijimo, jei kaina didesnė – nuostoliai dėl mažumos dalies įsigijimo. Pelnas ar nuostoliai dėl akcijų įsigijimo parodomi konsoliduotojo balanso *Nepaskirstytojo pelno (nuostolių)* straipsnyje ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos *Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)* eilutėje.

2. Apskaičiuojama mažumai tenkanti UAB „B“ 20X2 m. pelno (nuostolių) dalis, kuri bus parodoma konsoliduotojoje 20X2 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje (visus metus mažumai priklausė 40% akcijų, todėl pelno (nuostolių) ataskaitoje mažumai priskiriama 40% UAB „B“ metinių rezultatų):

$$150\,000 \text{ Lt} \times 40\% = 60\,000 \text{ Lt}$$

3. Apskaičiuojamas mažumos dalies (balanse) sumažėjimas, nes jos akcijų įsigijo AB „P“:

$$300\,000 \text{ Lt} \times 30\% = 90\,000 \text{ Lt}$$

Prie mažumos dalies 20X1m. gruodžio 31 d. pridėjus mažumai tenkančią UAB „B“ 20X2 m. rezultatų dalį ir atėmus mažumos dalies sumažėjimą dėl akcijų pardavimo, gaunama mažumos dalis, kuri parodoma 20X2 m. gruodžio 31 d. balanse:

$$60\,000 \text{ Lt} + 60\,000 \text{ Lt} - 90\,000 \text{ Lt} = 30\,000 \text{ Lt}$$

20X2 m. rezultatų konsolidavimo įrašai.

Pakartojami 20X1 m. rezultatų konsolidavimo įrašai balanso lentelėje:

D Įstatinis kapitalas ir rezervai	50 000
D Nepaskirstytasis ankstesniųjų metų pelnas (nuostoliai)	40 000
K Investicijos į dukterines įmones	30 000
K Mažumos dalis (balanse)	60 000

Išskiriama mažumai tenkanti UAB „B“ 20X2 m. rezultatų dalis:

D Mažumos dalis (pelno (nuostolių) ataskaitoje) ¹⁰	60 000
K Mažumos dalis (balanse)	60 000

Eliminuojamas investicijų padidėjimas ir parodomas mažumos dalies pokytis dėl akcijų pirkimo ir pardavimo per 20X2 m.:

D Mažumos dalis (balanse)	90 000
K Investicijos į dukterines įmones	85 000
K Pelnas (nuostoliai) nepripažinti pelno (nuostolių) ataskaitoje	5 000

Arba:

D Įstatinis kapitalas ir rezervai	50 000
D Nepaskirstytasis ankstesniųjų metų pelnas (nuostoliai)	40 000
D Mažumos dalis (pelno (nuostolių) ataskaitoje) ¹¹	60 000
K Investicijos į dukterines įmones	115 000
K Mažumos dalis (balanse)	30 000
K Pelnas (nuostoliai) nepripažinti pelno (nuostolių) ataskaitoje	5 000

¹⁰ Balanse taip pat mažinamas ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

¹¹ Balanse taip pat mažinamas ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

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

Lt

	Bendras balansas	Konsolidavimo įrašai	Konsoliduotasis balansas
1	2 + 3	3	2 + 3
Ilgalaikis turtas	300 000	(115 000)	185 000
Trumpalaikis turtas	300 000		300 000
Turto iš viso	600 000		485 000
Nuosavas kapitalas	490 000		375 000
Įstatinis kapitalas ir rezervai	150 000	(50 000)	100 000
Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	190 000	(55 000)	135 000
Ankstesniųjų metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	150 000	(40 000)	110 000
Mažumos dalis		30 000	30 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	110 000		110 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	600 000		485 000

20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

Lt

	Bendra pelno (nuostolių) ataskaita	Konsolidavimo įrašai	Konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	2+3
Pajamos	850 000		850 000
Sąnaudos	660 000		660 000
Grynasis pelnas (nuostoliai) prieš išskiriant mažumos dalį	190 000		190 000
Mažumos dalis		60 000	60 000
Grupės grynasis pelnas (nuostoliai)			130 000

AB „P“ įmonių grupės 20X2 m. konsoliduotosios nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

Lt

	Įstatinis kapitalas ir rezervai	Nepaskirs- tytasis pelnas (nuostoliai)	Mažumos dalis	Iš viso
1. Likutis 20X0 m. gruodžio 31 d.	100 000	20 000		120 000
9. 20X1 m. grynasis pelnas (nuostoliai)		90 000	40 000	130 000
17. Mažumos dalies padidėjimo (sumažėjimo) suma			20 000	20 000 ¹²
18. Likutis 20X1 m. gruodžio 31 d.	100 000	110 000	60 000	270 000
22. Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)		5 000		5 000
23. 20X2 m. grynasis pelnas (nuostoliai)		130 000	60 000	190 000

¹² Mažumos dalis, apskaičiuota įsigijimo datą.

31. Mažumos dalies padidėjimo (sumažėjimo) suma			(90 000)	(90 000) ¹³
32. Likutis 20X2 m. gruodžio 31 d.	100 000	245 000	30 000	375 000

32. Įsigijus dukterinės įmonės akcijų, prestižas, pelnas arba nuostoliai dėl investicijos įsigijimo, apskaičiuojami ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodomi 14-ojo verslo apskaitos standarto „Verslo jungimai“ nustatyta tvarka. Įgijus teisę daryti lemiamą poveikį dukterinei įmonei, prestižas, pelnas arba nuostoliai dėl verslo jungimo, parodomi tik konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Su konsoliduojamomis dukterinėmis įmonėmis susijęs prestižas konsoliduotajame balanse parodomas nematerialiojo turto dalyje.

Už kitos įmonės akcijas mokama kaina (įsigijimo savikaina) priklauso nuo daugelio veiksnių, ypač nuo pirkėjo tikslų ir susitarimo su pardavėju. Sumokėta kaina dažniausiai neatitinka nei įsigytos įmonės nuosavo kapitalo, nei grynojo turto dalies, tenkančios įsigytoms akcijoms, vertės. Prestižas apskaičiuojamas ir pripažįstamas lemiamo poveikio įgijimo datą tuo atveju, jeigu akcijas įsigijusi įmonė tikisi ateityje gauti ekonominės naudos. Jeigu akcijas įsigijusi įmonė nesitiki ateityje gauti ekonominės naudos, tada apskaičiuojami ir pripažįstami nuostoliai dėl akcijų įsigijimo.

Norėdama nustatyti prestižą, pelną arba nuostolius, akcijas įsigijusi įmonė turi žinoti įsigytosios įmonės nuosavo kapitalo dydį, turto ir įsipareigojimų tikrąsias vertes įsigijimo datą. Nuosavo kapitalo dydį parodys įsigytosios įmonės finansinės ataskaitos. Jeigu įsigytoji įmonė rengia tarpines finansines ataskaitas, patronuojanti įmonė gali naudotis įsigijimo datai artimiausių tarpinių finansinių ataskaitų duomenimis. Be to, patronuojanti įmonė turėtų įsitikinti, ar dukterinės įmonės turtas ir įsipareigojimai balanse parodyti tikrosiomis vertėmis. Jei dukterinė įmonė savo finansinėse ataskaitose turtą ir įsipareigojimus parodo tikrosiomis vertėmis, jos grynasis turtas bus lygus nuosavam kapitalui.

Dukterinės įmonės turtas ir įsipareigojimai įsigijimo dieną įvertinami ir į konsoliduotąjį balansą turi būti įtraukiami tikrosiomis vertėmis. Jei kurios nors dukterinės įmonės turto ar įsipareigojimų balansinė vertė neatitinka jų tikrosios vertės, dukterinė įmonė turi pateikti papildomą informaciją apie turto ir įsipareigojimų tikrąsias vertes arba patronuojanti įmonė, gavusi dukterinės įmonės finansines ataskaitas, pati koreguoja turto ir įsipareigojimų vertes. Šie patikslinti dukterinės įmonės finansinių ataskaitų duomenys, t. y. turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės, naudojami tik sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

1 pavyzdys

AB „P“ 20X1 m. gruodžio 27 d. įsigijo UAB „L“ akcijų, suteikiančių 100% balsų akcininkų susirinkime. Už UAB „L“ akcijas AB „P“ sumokėjo 140 000 Lt.

Įsigijimo dieną UAB „L“ turto ir įsipareigojimų balansinės ir tikrosios vertės lentelė

Kai kurie balanso straipsniai	Balansinė vertė	Tikroji vertė
Nematerialusis turtas	5 000	7 000
Materialusis turtas	60 000	100 000
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	20 000	23 000
Per vienerius metus gautinos sumos	10 000	9 000
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	5 000	5 000

¹³ Mažumos dalis sumažėjo, nes patronuojanti įmonė papildomai įsigijo UAB „B“ akcijų.

TURTO IŠ VISO	100 000	151 000
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	10 000	10 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	15 000	15 000
MOKĖTINŲ SUMŲ IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	25 000	25 000
GRYNASIS TURTAS		126 000

Kadangi įmonė tikisi ateityje gauti ekonominės naudos iš verslo, ji apskaičiuoja prestižą:

140 000 Lt (už investiciją sumokėta suma) – 126 000 Lt (grynojo turto vertė) = 14 000 Lt

Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose su dukterine įmone susijusio prestižo likutinė vertė parodoma nematerialiojo turto dalyje.

2 pavyzdys

AB „P“ 20X1 m. gruodžio 27 d. įsigijo UAB „D“ akcijų, suteikiančių 100% balsų akcininkų susirinkime. Už UAB „D“ akcijas AB „P“ sumokėjo 80 000 Lt.

Įsigijimo dieną UAB „D“ turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės lentelė

Kai kurie balanso straipsniai	Tikroji vertė
Nematerialusis turtas	5 000
Ilgalaikis materialusis turtas	80 000
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	20 000
Per vienerius metus gautinos sumos	10 000
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	10 000
TURTO IŠ VISO:	125 000
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	10 000
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	15 000
ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:	25 000
GRYNASIS TURTAS	100 000

Įmonė pripažįsta pelną dėl akcijų įsigijimo:

100 000 Lt (grynojo turto vertė) – 80 000 Lt (už investiciją sumokėta suma) = 20 000 Lt

Pelnas dėl akcijų įsigijimo parodomas konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje.

33. Siekdama užtikrinti, kad dukterinės įmonės laiku pateiktų informaciją, kuri būtina vykdant šio verslo apskaitos standarto reikalavimus, patronuojanti įmonė privalo pasinaudoti teise daryti joms tiesioginį ar netiesioginį lemiamą poveikį.

Norint tinkamai parengti konsoliduotąsias finansines ataskaitas, reikia turėti pakankamai informacijos apie tarpusavio sandorius ir jų rezultatus. Už konsoliduotųjų finansinių ataskaitų

sudarymą atsakinga patronuojanti įmonė, todėl turėtų nurodyti, kokią informaciją apie tarpusavio sandorius dukterinės įmonės turėtų kaupti ir kada, pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, ją pateikti patronuojančiai įmonei. Norėdamos kaupti informaciją apie tarpusavio sandorius, dukterinės įmonės turi žinoti, kokios įmonės priklauso įmonių grupei. Be to, patronuojanti įmonė turėtų gauti informaciją apie visas dukterinių įmonių per metus įsigytas ir parduotas akcijas, nes dėl to gali keistis įtakos pobūdis (tiesioginis arba netiesioginis lemiamas poveikis, reikšmingas poveikis) ir įmonių grupės struktūra (dukterinė įmonė, asocijuota įmonė, paprasta ilgalaikė ar trumpalaikė investicija).

33¹. Pirmą kartą sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, šių finansinių ataskaitų skiltyje *Praėję finansiniai metai* pateikiami atskirų patronuojančios įmonės finansinių ataskaitų duomenys, išskyrus atvejį, kai daryti lemiamą poveikį dukterinei įmonei patronuojanti įmonė turėjo teisę jau praėjusiais finansiniais metais. Tokiu atveju finansinių ataskaitų skiltyje *Praėję finansiniai metai* pateikiami konsoliduoti patronuojančios ir dukterinių įmonių finansinių ataskaitų duomenys.

1 pavyzdys

UAB „P“ 20X1 m. kovo 1 d. įsigijo UAB „D“ akcijų, suteikiančių 100% balsų akcininkų susirinkime. Finansinių metų pabaigoje UAB „P“ privalėjo sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymo nuostatas, nes neturėjo galimybių pasinaudoti įstatymo suteiktomis išimtimis. Pirmą kartą sudarydama įmonių grupės metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį, šių finansinių ataskaitų skiltyse *Praėję finansiniai metai* UAB „P“ pateiks savo 20X0 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų duomenis, o skiltyje *Finansiniai metai* – konsoliduotus įmonių grupės 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų duomenis.

2 pavyzdys

UAB „P“ 20X1 m. kovo 1 d. įsigijo UAB „D“ akcijų, suteikiančių 100% balsų akcininkų susirinkime. 20X1 m. gruodžio 31 d. įmonių grupės finansinių ataskaitų rodikliai neviršijo dydžių, nurodytų Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme, todėl UAB „P“ konsoliduotųjų finansinių ataskaitų nesudarė.

Įmonių grupė 20X2 finansinių metų pabaigoje jau neatitiko minėtų įstatymo nuostatų, negalėjo pasinaudoti šia ir kitomis išimtimis, todėl UAB „P“ privalėjo sudaryti įmonių grupės metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį.

Kadangi UAB „P“ dukterinei įmonei UAB „D“ lemiamą poveikį įgijo teisę daryti jau 20X1 m. kovo 1 d., nors konsoliduotosios įmonių grupės ataskaitos bus sudaromos pirmą kartą, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų skiltyse *Praėję finansiniai metai* ir *Finansiniai metai* pateikiami patronuojančios UAB „P“ ir dukterinės įmonės UAB „D“ konsoliduoti finansinių ataskaitų duomenys.

IX. MAŽUMOS DALIS

34. Įmonių grupei nepriklausantiems akcininkams tenkanti dukterinių įmonių ataskaitinių metų rezultato dalis konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti išskirta ir parodyta straipsnyje „Mažumos dalis“.

Konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
XIII.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ IŠSKIRIANT MAŽUMOS DALĮ			
XIV.	MAŽUMOS DALIS			
XV.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)			

35. Įmonių grupei nepriklausantiems akcininkams tenkanti dukterinių įmonių nuosavo kapitalo dalis turi būti parodoma balanso straipsnyje „Mažumos dalis“.

Konsoliduotojo balanso ištrauka

	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
C.	NUOSAVAS KAPITALAS			
I.	KAPITALAS			
...				
V.	VALIUTOS KURSO POKYČIO ĮTAKA			
VI.	MAŽUMOS DALIS			
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS			
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			

36. Mažumai tenkančią dukterinės įmonės nuosavo kapitalo dalį sudaro:

36.1. įsigijimo datą apskaičiuota mažumai tenkanti nuosavo kapitalo dalis (grynąjį turtą įvertinus tikrąja verte);

36.2. po įsigijimo datos įvykusių nuosavo kapitalo pokyčių mažumai tenkanti dalis.

Mažuma laikomi dukterinės įmonės akcininkai, kurie nėra nei patronuojanti įmonė, nei bet kuri kita dukterinė įmonių grupės įmonė. Pasitaiko (ypač netiesioginio lemiamo poveikio atveju), kad mažumai priklauso daugiau kaip 50% įmonių grupės, darančios dukterinei įmonei lemiamą poveikį, balsų. Dukterinės įmonės akcininkai – fiziniai asmenys, kurių balsai naudojami įmonių grupės naudai, sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas taip pat priskiriami mažumai. Jiems tenkanti dukterinės įmonės grynojo turto ir ataskaitinių metų rezultato dalis konsoliduotajame balanse ir konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomi straipsniuose „Mažumos dalis“.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. gruodžio 23 d. įsigijo UAB „B“ paprastųjų vardinių akcijų, suteikiančių 80% balsų akcininkų susirinkime ir sumokėjo 25 000 Lt. UAB „B“ nuosavas kapitalas 20X1 m. gruodžio 31 d. buvo lygus 30 000 Lt, o turtas ir įsipareigojimai įvertinti tikrąja verte. Skaičiuojama pagal 20X1 m. gruodžio 31 d. metinių finansinių ataskaitų duomenis.

Mažumos dalis apskaičiuojama taip:

$$100\% - 80\% = 20\%$$

Mažumai tenkanti UAB „B“ nuosavo kapitalo dalis lygi:

$$30\,000\text{ Lt} \times 20\% = 6\,000\text{ Lt}$$

AB „A“ tenkanti UAB „B“ nuosavo kapitalo dalis lygi:
 $30\,000\text{ Lt} \times 80\% = 24\,000\text{ Lt}$

Sudarant 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias finansines ataskaitas, mažumos dalis balanse bus išskiriama į atskirą eilutę:

D UAB „B“ nuosavas kapitalas	6 000
K Mažumos dalis	6 000

20X1 m. konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje mažumos dalis neišskiriama, nes į konsoliduotąją pelno (nuostolių) ataskaitą neįtrauktos nei dukterinės įmonės pajamos, nei sąnaudos (tiesioginis lemiamas poveikis atsirado tik metų pabaigoje ir UAB „B“ rezultatai nepriklauso nuo patronuojančios įmonės įtakos).

Per 20X2 metus UAB „B“ uždirbo 8 000 Lt pelno. Nei patronuojanti, nei dukterinė įmonė viena iš kitos prekių ar paslaugų nepirko. Iš uždirbto pelno mažumai tenka 20%, arba 1 600 Lt.

Sudarant 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias finansines ataskaitas, mažumos dalis bus parodoma:

D Mažumos dalis (pelno (nuostolių) ataskaitoje)	1 600
K Mažumos dalis (balanse)	1 600

Mažumos dalis 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotajame balanse bus lygi 7 600 Lt. Konsoliduotosios 20X2 m. pelno (nuostolių) ataskaitos eilutėje *Mažumos dalis* bus parodoma 1 600 Lt suma, kuria bus mažinama eilutės *Pelnas (nuostoliai) prieš išskiriant mažumos dalį* suma, gauta sudėjus visas AB „A“ ir UAB „B“ pajamas ir sąnaudas, eliminavus tarpusavio sandorius ir pripažinus prestižo amortizaciją.

37. Konsoliduotajame balanse parodoma dukterinės įmonės mažumos dalis negali būti neigiama. Jeigu dukterinė įmonė per ataskaitinį laikotarpį patyrė nuostolių, dėl kurių balanse parodoma tos įmonės mažumos dalis taptų neigiama, susidaręs neigiamas skirtumas turi būti laikomas įmonių grupės nuostoliu, išskyrus atvejus, kai mažumos akcininkai taip pat prisiima įsipareigojimą padengti dukterinės įmonės nuostolius. Jei ir kitais metais dukterinė įmonė patiria nuostolių, visi patirti nuostoliai turi būti laikomi įmonių grupės nuostoliais, išskyrus atvejus, kai mažumos akcininkai taip pat prisiima įsipareigojimą padengti dukterinės įmonės nuostolius. Kai dukterinė įmonė pradės gauti pelno, įmonių grupei priskirti mažumos dalies nuostoliai turės būti padengiami iš mažumai tenkančios pelno dalies.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. gruodžio 23 d. įsigijo 80% paprastųjų vardinių UAB „B“ akcijų ir sumokėjo 3 000 Lt. UAB „B“ nuosavas kapitalas 20X1 m. gruodžio 31 d. buvo lygus 4 000 Lt, o turtas ir įsipareigojimai balanse parodyti tikrąja verte. Skaičiavimai atliekami pagal 20X1 m. gruodžio 31 d. metinių finansinių ataskaitų duomenis.

Mažumos dalis apskaičiuojama taip:
 $100\% - 80\% = 20\%$
 Mažumai tenkanti UAB „B“ nuosavo kapitalo dalis lygi:
 $4\,000\text{ Lt} \times 20\% = 800\text{ Lt}$
 AB „A“ tenkanti UAB „B“ nuosavo kapitalo dalis lygi:
 $4\,000\text{ Lt} \times 80\% = 3\,200\text{ Lt}$

Sudarant 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias finansines ataskaitas, mažumos dalis bus parodoma taip:

D UAB „B“ nuosavas kapitalas	800
K Mažumos dalis (balanse)	800

20X1 m. konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje mažumos dalis neišskiriama, nes į konsoliduotąją pelno (nuostolių) ataskaitą neįtrauktos nei dukterinės įmonės pajamos, nei sąnaudos (tiesioginis lemiamas poveikis atsirado tik metų pabaigoje ir UAB „B“ rezultatai nepriklauso nuo patronuojančios įmonės įtakos).

Per 20X2 metus UAB „B“ patyrė 5 000 Lt nuostolių. Iš jų mažumai tenka 20%, t. y. 1 000 Lt. Mažumos akcininkai nėra prisiėmę įsipareigojimo padengti UAB „B“ nuostolius. Kadangi mažumos dalis 20X1 m. buvo 800 Lt, tai 20X2 m., pripažinus mažumai tenkanti 1 000 Lt nuostolį, mažumos dalis balanse būtų neigiama. Todėl galima pripažinti tik 800 Lt mažumai tenkanti nuostolį.

Sudarant 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotąsias finansines ataskaitas, mažumos dalis bus parodoma taip:

D Mažumos dalis (balanse)	800
K Mažumos dalis (pelno (nuostolių) ataskaitoje)	800

Informacija apie įmonių grupės prisiimtus mažumos dalies nuostolius (200 Lt), kurie nebuvo parodyti konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje, turi būti atskleista konsoliduotųjų finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Per 20X3 metus UAB „B“ uždirbo 6 000 Lt pelno. Iš jo mažumai tenka 20%, t. y. 1 200 Lt. Kadangi ankstesniais metais įmonių grupė buvo prisiėmusi 200 Lt mažumos nuostolius, sudarant konsoliduotąsias 20X3 metų finansines ataskaitas, jie turi būti panaikinti pirmiausiai (apskaičiuojant mažumos dalį 20X3 metais, mažumai tenkanti pelno dalis – 1 200 Lt – mažinama 20X2 metais įmonių grupės prisiimtų nuostolių suma).

Likusi 1 000 Lt (1 200 Lt – 200 Lt) mažumai tenkančio pelno dalis pripažįstama mažumos dalimi konsoliduotojoje 20X3 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje ir konsoliduotajame balanse.

D Mažumos dalis (pelno (nuostolių) ataskaitoje)	1 000
K Mažumos dalis (balanse)	1 000

X. KONSOLIDUOTOJO BALANSO IR KONSOLIDUOTOSIOS PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS SUDARYMAS

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo pavyzdys pateikiamas šių metodinių rekomendacijų priede.

38. Pagal faktinius tų finansinių metų, kurių konsoliduotosios finansinės ataskaitos yra sudaromos, duomenis apskaičiuojama kiekvienos dukterinės įmonės mažumos dalis, proporcinga tos įmonės akcininkų, nepriklausančių įmonių grupei, akcijų daliai. Mažumai tenkanti dukterinės įmonės nuosavo kapitalo dalis parodoma konsoliduotojo balanso nuosavo kapitalo dalies eilutėje „Mažumos dalis“. Mažumai tenkanti ataskaitinių metų pelno (nuostolių) dalis konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje parodoma atskiroje eilutėje.

39. Sudarant konsoliduotąjį balansą ir konsoliduotąją pelno (nuostolių) ataskaitą, sudedamos tų pačių finansinių metų patronuojančios ir dukterinių įmonių balansų ir pelno (nuostolių) ataskaitų atitinkamų eilučių sumos.

40. Iš sujungtų balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių atimami įmonių grupės įmonių visų tarpusavio sandorių rezultatai.

41. Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, įsigijimo datą įmonių grupei tenkanti dukterinių įmonių nuosavo kapitalo dalis ir balansinė investicijų į tas dukterines įmones vertė eliminuojama. Prestižas, pelnas arba nuostoliai dėl investicijos įsigijimo pripažįstami 14-ojo verslo apskaitos standarto „Verslo jungimai“ nustatyta tvarka.

Dukterinės įmonės įsigijimo datą patronuojanti įmonė apskaičiuoja investicijos ir jai tenkančios dukterinės įmonės grynojo turto dalies vertės skirtumą, tai yra prestižą, pelną arba nuostolius dėl akcijų įsigijimo. Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, įvertinamas dukterinės įmonės nuosavo kapitalo pokytis, apskaičiuojama prestižo vertės amortizacija.

42. Apskaičiuojama ir konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje parodoma ataskaitinių metų prestižo amortizacija. Prestižo amortizacijos suma didina ataskaitinių metų sąnaudas ir sukaupą prestižo amortizacijos sumą.

Jei įsigijus dukterinės įmonės akcijų apskaičiuojamas prestižas, jis turi būti amortizuojamas per nustatytą jo naudingo tarnavimo laiką. Rekomenduojamas prestižo naudingo tarnavimo laikas ne ilgesnis kaip 5 metai nuo pirminio pripažinimo, tačiau išimtiniais atvejais investuotojas gali nustatyti ilgesnį prestižo naudingo tarnavimo laiką. Nustatant prestižo naudingo tarnavimo laiką, reikia įvertinti įmonės, į kurią investuota, verslo pobūdį ir numatomą gyvavimo laiką, pramonės šakos, kuriai priklauso dukterinės įmonės verslas, raidą ateityje, produkcijos senėjimo, paklausos pokyčių ir kitų ekonominių veiksnių poveikį dukterinės įmonės verslui.

Prestižas amortizuojamas taikant tiesiogiai proporcingą amortizacijos metodą. Metų, kuriais buvo įsigyta dukterinė įmonė, pabaigoje turi būti patikrinama, ar nėra sumažėjusi prestižo vertė. Vėliau prestižo nuvertėjimą reikia vertinti periodiškai kas kelerius metus arba jei atsiranda prestižo vertės sumažėjimo požymių. Jei pripažįstamas vertės sumažėjimas, jis mažina prestižo likutinę vertę konsoliduotajame balanse ir didina veiklos sąnaudas konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje.

43. Prestižo vertės sumažėjimas pripažįstamas 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatyta tvarka.

Pavyzdys

UAB „P“ 20X0 m. birželio 30 d. už 25 000 Lt įsigijo 60% UAB „X“ akcijų, suteikiančių 60% balsų. UAB „X“ teikia su UAB „P“ veikla susijusias paslaugas, todėl UAB „P“ šią įmonę įsigijo tikėdamasi išplėsti teikiamų paslaugų sritį, t. y. gauti naudos ateityje.

Prieš įsigydama UAB „X“ akcijų, UAB „P“ analizavo UAB „X“ veiklą ir, atsižvelgdama į ekonominę situaciją, sudarė UAB „X“ veiklos prognozes artimiausiems penkeriems metams. Prognozėse numatyta, kad UAB „X“ grynasis pelnas turėtų būti ne mažesnis kaip 2 500 Lt kasmet.

Įsigijimo datą UAB „X“ grynasis turtas buvo lygus 25 000 Lt. UAB „P“ apskaičiuoja prestižą, pelną ar nuostolius 20X0 m. birželio 30 d., t. y. įsigijimo datą.

UAB „X“ 20X0 m. birželio 30 d. grynojo turto dalis, tenkanti UAB „P“:

$$25\,000 \times 60\% = 15\,000 \text{ Lt}$$

Įsigijimo datą susidaręs prestižas bus:

$$25\,000 - 15\,000 = 10\,000 \text{ Lt}$$

Kadangi UAB „P“ ateityje tikisi naudos iš UAB „X“, tai sumokėtos sumos ir jai tenkančios UAB „X“ grynojo turto dalies vertės skirtumą ji pripažins prestižo įsigijimo savikaina. UAB „P“ nusprendė, kad prestižas, susijęs su UAB „X“ akcijų įsigijimu, turi būti amortizuotas per 4 metus.

Numatoma, kad metinė prestižo amortizacijos suma neviršys planuojamo uždirbti dukterinės įmonės grynojo pelno.

Planuojamas prestižo amortizacijos grafikas

	20X0-06-30	20X0-12-31	20X1-12-31	20X2-12-31	20X3-12-31	20X4-12-31
Prestižo įsigijimo savikaina	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Amortizacijos sąnaudos		1 250	2 500	2 500	2 500	1 250
Sukaupta amortizacija	0	1 250	3 750	6 250	8 750	10 000
Prestižo likutinė vertė	10 000	8 750	6 250	3 750	1 250	0

Dėl pablogėjusios šalies ekonominės padėties UAB „X“ 20X0 m. antrame pusmetyje nepasiekė planuotų rezultatų. Tai yra prestižo nuvertėjimo požymis. Išanalizavusi situaciją UAB „P“ nustatė, kad 20X1 ir vėlesniais metais UAB „X“ pelnas nebus didesnis kaip 2 000 Lt. Atsižvelgdama į tai, rengdama 20X0 m. konsoliduotąsias finansines ataskaitas, UAB „P“ apskaičiuoja prestižo nuvertėjimo sumą:

$$(2\,500_{\text{minimalus planuotas pelnas}} - 2\,000_{\text{iš naujo nustatytas}}) \times 4 \text{ metai} = 2\,000 \text{ Lt}$$

UAB „P“, 20X0 m. pabaigoje pripažinusi prestižo nuvertėjimą, patikslina prestižo amortizacijos grafiką ir prestižo amortizacijos sąnaudas, kurios bus pripažintos 20X1 ir vėlesniais metais.

20X0-12-31 patikslintas prestižo amortizacijos grafikas

	20X0-06-30	20X0-12-31	20X1-12-31	20X2-12-31	20X3-12-31	20X4-12-31
Prestižo įsigijimo savikaina	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Amortizacijos sąnaudos		1 250	1 800	1 850	1 850	1 250
Sukaupta amortizacija	0	1 250	3 150	5 050	6 950	8 000
Prestižo nuvertėjimo sąnaudos		2 000				
Sukaupta prestižo vertės sumažėjimo suma		2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
Prestižo likutinė vertė	10 000	6 750	4 950	3 100	1 250	0

XI. KONSOLIDUOTOSIOS PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS SUDARYMAS

44. Jeigu konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita rengiama tiesioginiu metodu, į ją įtraukiamos įmonių grupės įmonių visos pinigų įplaukos ir išmokos, išskyrus įplaukas ir išmokas, susijusias su tarpusavio operacijomis ir sandoriais.

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo pavyzdys pateiktas šių metodinių rekomendacijų priede.

45. Jeigu konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita rengiama netiesioginiu metodu, pagrindinės veiklos pinigų srautai apskaičiuojami pagal konsoliduotojo balanso duomenų pokyčius.

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdus konsoliduotąsias finansines ataskaitas rengianti įmonė gali pasirinkti pati. Ji gali sudėti atskirų įmonių pinigų srautų ataskaitų duomenis ir koreguoti juos tarpusavio sandorių rezultatais arba sudaryti konsoliduotąjį balansą ir konsoliduotąją pelno (nuostolių) ataskaitą, o vėliau pagal gautus grupės duomenis parengti konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą. Ir vienu, ir kitu atveju rezultatas gaunamas tas pats, nes pinigų srautų ataskaita parodo pinigų judėjimą.

46. Pinigų srautai turi parodyti visas įplaukas ir išmokas, išskyrus įmonių grupės įmonių tarpusavio įplaukas ir išmokas.

47. Jei per ataskaitinį laikotarpį buvo įsigyta kitos įmonės, kuri atitinka dukterinės įmonės kriterijus, akcijų, konsoliduotojoje pinigų srautų ataskaitoje už akcijas sumokėta suma turi būti parodoma kaip investicinės veiklos pinigų srautas, lygus už dukterinės įmonės akcijas sumokėtos sumos ir dukterinės įmonės pinigų likučių skirtumui.

Pavyzdys

AB „A“ 20X1 m. pabaigoje už 20 000 Lt įsigijo 60% UAB „B“ akcijų, suteikiančių 60% balsų. Pateikiami kai kurie UAB „B“ 20X1 m. gruodžio 31 d. balanso duomenys:

Ilgalaikis materialusis turtas	17 000
Atsargos	13 000
Pinigai	4 000
Turto iš viso	34 000
Nuosavas kapitalas	20 000
Įsipareigojimai	14 000
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	34 000

Vadinasi, už dukterinės įmonės turtą ir įsipareigojimus, kurie parodyti konsoliduotajame balanse, buvo sumokėta 20 000 Lt, tačiau dalis gauto turto (4 000 Lt) yra pinigai, kurie taip pat bus įtraukti į konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą.

Konsoliduotojoje 20X1 metų pinigų srautų ataskaitoje dukterinės įmonės įsigijimas turi būti parodytas taip:

$$20\,000\text{ Lt} - 4\,000\text{ Lt} = 16\,000\text{ Lt}$$

Investicinės veiklos pinigų srautai

Dukterinės įmonės įsigijimas – 16 000 Lt

XII. KONSOLIDUOTOSIOS NUOSAVO KAPITALO POKYČIŲ ATASKAITOS SUDARYMAS

48. Konsoliduotoji nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita turi apimti visus per ataskaitinį laikotarpį įvykusius įmonių grupės nuosavo kapitalo pokyčius. Konsoliduotojoje nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje įstatinis kapitalas lygus patronuojančios įmonės įstatiniam kapitalui. Į konsoliduotąją nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą neturi būti įtraukiama ta dukterinės įmonės (dukterinių įmonių) rezervų ir nepaskirstytojo pelno (nuostolių) dalis, kurią dukterinė įmonė turėjo iki patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės santykių atsiradimo. Taip pat neparodomi grupės įmonėms skirti dividendai arba kitos tiesioginės išmokos, gautos paskirsčius dukterinės įmonės pelną.

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo pavyzdys pateiktas šių metodinių rekomendacijų priede.

XIII. KONSOLIDUOTŲJŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ FORMOS

49. Pavyzdinės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų formos pateikiamos standarto prieduose. Norėdama išsamiau parodyti savo turta, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, įmonių grupė gali išskaidyti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų straipsnių sumas į smulkesnes ir parodyti atskirose eilutėse. Pavyzdinėse formose pateikti straipsniai, kurie nėra privalomi pagal 2-ojo verslo apskaitos standarto „Balansas“ 11 punktą ir 3-iojo verslo apskaitos standarto „Pelno (nuostolių) ataskaita“ 11 punktą, gali būti praleidžiami, jeigu jų reikšmės ataskaitiniais ir praėjusiais ataskaitiniais metais lygios nuliui.

XIV. PATRONUOJANČIOS ĮMONĖS INVESTICIJŲ Į DUKTERINES ĮMONES PATEIKIMAS ATSKIROSE FINANSINĖSE ATASKAITOSE

50. Registruodama apskaitoje investiciją į dukterinę įmonę, patronuojanti įmonė turi ją įvertinti įsigijimo savikaina. Įsigijimo savikaina nustatoma pagal sumokėtą (mokėtiną) už investiciją pinigų ar pinigų ekvivalentų sumą, perduoto turto ar prisiimtų įsipareigojimų tikrąją vertę. Jei už investiciją atsiskaitoma konkrečiu verslu, jos įsigijimo savikaina yra kartu su verslu perduoto turto ir įsipareigojimų, įvertintų tikrąja verte, skirtumas, t. y. verslo vertė.

50¹. Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną patronuojanti įmonė turi nustatyti, ar nėra objektyvių prieštara, kad investicijos vertė yra sumažėjusi. Jei investicijos balansinė vertė yra didesnė už tą investiciją tikėtiną atgauti sumą, tai investicijos vertės sumažėjimas apskaitoje registruojamas 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nustatyta tvarka.

Pavyzdys

Įmonė „P“ už 10 000 Lt 20X0 m. sausio 10 d. įsigijo 80% dukterinės įmonės „M“ akcijų. Šią investiciją savo apskaitoje ji užregistravo įsigijimo savikaina. Likusios įmonės „M“ akcijos parduodamos aktyviojoje rinkoje.

Sudarydama finansines ataskaitas, įmonė „P“ nustatė, kad investicijos vertė sumažėjo 2 000 Lt, nes 20X0 m. gruodžio 31 d. sumažėjo įmonės „M“ akcijų vertė aktyviojoje rinkoje. Atsižvelgiant į tai turi būti registruojamas nuostolis dėl investicijos į dukterinę įmonę vertės sumažėjimo.

Investicijos vertė mažinama iki tikėtinai atgauti už ją sumos:

D 631 kl. Investicijų vertės sumažėjimo sąnaudos	2 000
K 1600 kl. Investicijos į dukterines įmones	2 000

50². Patronuojanti įmonė investicijas į dukterines įmones savo atskirose finansinėse ataskaitose pateikia taikydama savikainos metodą, išskyrus 26 punkte nurodytas investicijas, kurios įsigytos numatant jas parduoti. Pagal šį metodą investicijos apskaitoje užregistruojamos įsigijimo savikaina, iš kurios atimta nuvertėjimo suma, o pelno (nuostolių) ataskaitoje parodoma tik dividendai ar kitos tiesioginės išmokos, gautos paskirsčius dukterinės įmonės pelną.

51. Prestižas, pelnas arba nuostoliai, susidarę įgijus teisę daryti lemiamą poveikį dukterinei įmonei, atskirose patronuojančios įmonės finansinėse ataskaitose nerodomi.

Jei patronuojančiai įmonei įsigijus dukterinės įmonės akcijų susidaro prestižas, pelnas arba nuostoliai, patronuojančios įmonės apskaitoje jie neregistruojami ir atskirose finansinėse ataskaitose nerodomi. Prestižas, pelnas arba nuostoliai skaičiuojami rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas ir parodomi tik jose.

XV. INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS KONSOLIDUOTŲJŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ AIŠKINAMAJAME RAŠTE

52. Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte (toliau – konsoliduotasis aiškinamasis raštas) turi būti atskleisti ir paaiškinti visi svarbiausi konsoliduotųjų finansinių ataskaitų straipsniai.

53. Konsoliduotasis aiškinamasis raštas turi būti rengiamas kaip vienos įmonės, teikiančios finansines ataskaitas, aiškinamasis raštas. Bendroji ir apskaitos politikos dalis rengiama pagal 6-ojo verslo apskaitos standarto „Aiškinamasis raštas“ nustatytus reikalavimus. Konsoliduotojo aiškinamojo rašto pastabų dalyje pateikiama šio ir 6-ojo verslo apskaitos standarto „Aiškinamasis raštas“ reikalaujama informacija ir kita a reikšminga informacija, kuri nebuvo pateikta konsoliduotajame balanse, konsoliduotojoje pelno (nuostolių) ataskaitoje, konsoliduotojoje nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ir konsoliduotojoje pinigų srautų ataskaitoje, tačiau atskleidžia įmonių grupės veiklos pobūdį, finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.

54. Konsoliduotajame aiškinamajame rašte turi būti pateikiama tokia informacija:

Reikalaujamos informacijos apie įmonių grupę sudarančias įmones pateikimo aiškinamajame rašte būdą pasirenka patronuojanti įmonė. Informacija gali būti pateikiama ir lentelėmis.

54.1. Įmonių grupę sudarančių įmonių tikslūs pavadinimai, teisinė forma, struktūra, buveinių adresai, pagrindinės veiklos sritys.

54.2. Įmonių grupės valdoma dalis ir patronuojančios įmonės investicijų į dukterines ir reikšmingas asocijuotąsias įmones dydis.

Pavyzdys

Įmonių grupę sudaro patronuojanti įmonė AB „P“ ir trys dukterinės įmonės: UAB „J“, UAB „H“ ir UAB „Z“.

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

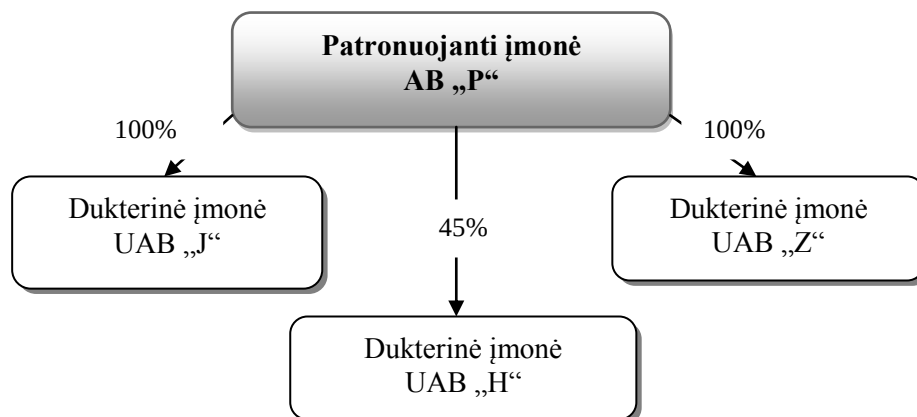
Patronuojanti įmonė AB „P“ yra Lietuvos Respublikoje registruota uždaroji akcinė bendrovė. Bendrovės buveinės adresas yra Sssssss g. 10, Vilnius, Lietuva. Bendrovės veiklos sritis – maisto produktų gamyba.

AB „P“ tiesiogiai valdomos įmonės:

	Registravimo vieta	Veiklos sritis
UAB „J“	Dddddd g. 25, Kaunas, Lietuva	miškininkystė ir medienos ruošą

UAB „Z“	Kkkkkkk g. 68, Šiauliai, Lietuva	popieriaus ir popieriaus gaminių gamyba
UAB „H“	Lllllllll g. 47, Klaipėda, Lietuva	gėrimų gamyba

Įmonių grupės struktūra 20X5 m. gruodžio 31 d.:



AB „P“ investicijos į dukterines įmones, valdoma jų akcijų dalis:

	20X5 m. gruodžio 31 d.			20X4 m. gruodžio 31 d.		
	AB „P“ dukterinių įmonių tenkanti nuosavo kapitalo dalis (%)	Balsai, kuriuos AB „P“ suteikia turimos akcijos (%)	AB „P“ investicijų suma (tūks. Lt)	AB „P“ dukterinių įmonių tenkanti nuosavo kapitalo dalis (%)	Balsai, kuriuos AB „P“ suteikia turimos akcijos (%)	AB „P“ investicijų suma (tūks. Lt)
Dukterinė UAB „J“	100	100	57	90	90	44
Dukterinė UAB „Z“	100	100	67	100	100	67
Dukterinė UAB „H“*	45	45	23	45	45	23

* Nors AB „P“ 20X4 m. vasario 1 d. įsigijo tik 45% UAB „H“ akcijų, ji turi teisę daryti UAB „H“ lemiamą poveikį pagal steigimo sutartyje numatytą išimtinę teisę 5 metus skirti įmonės vadovą ir formuoti valdybą. Naudodamasi šia teise, AB „P“ gali daryti lemiamą poveikį UAB „H“. Todėl į konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtraukiami ir šios įmonės finansinių ataskaitų duomenys.

54.3. Reikšmingi įmonių grupės apskaitos politikos pokyčiai.

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

Įmonių grupės 20X5 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir ją sudarančių įmonių finansinių ataskaitų rinkiniai parengti vadovaujantis tais pačiais apskaitos principais.

Investicinio turto apskaitos politikos keitimas

Iki 20X4 m. gruodžio 31 d. visas investicinis turtas apskaitoje buvo registruojamas savikainos metodu, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir vertės sumažėjimo nuostolius.

Nuo 20X5 m. sausio 1 d. patrunuojančios įmonės vadovybė pakeitė investicinio turto apskaitai taikomą savikainos metodą į tikrosios vertės, nes toks vertinimas parodo tikslesnę turto vertę pagal jo rūšį.

Turto tikrosios vertės pokyčiai patrunuojančios ir kitų grupės įmonių 20X5 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose parodomi perspektyviniu būdu, nes taisymo suma nereikšminga.

Šis apskaitos politikos pakeitimas neturi įtakos ataskaitinio laikotarpio konsoliduotųjų finansinių ataskaitų lyginamajai informacijai ir ankstesnių laikotarpių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenims, t. y. ankstesnių laikotarpių duomenys nekoreguojami, patvirtintos 20X3 ir 20X4 m. konsoliduotosios finansinės ataskaitos netaisomos.

54.4. Nuosavybės metodu apskaičiuotų investicijų į asocijuotąsias įmones vertė, prestižas, jo amortizacija, patikslinta prestižo amortizacijos suma, jei asocijuotųjų įmonių finansinių ataskaitų duomenys reikšmingi.

54.5. Kiekvienos reikšmingos asocijuotosios įmonės pelnas ar nuostoliai, tenkantys patrunuojančiai įmonei dėl nuosavybės metodu apskaičiuotų investicijų.

Pavyzdys

AB „A“ turi šias asocijuotąsias įmones ir 20X1 metais jos uždirbo pelno:

UAB „B“ – 100 000 Lt;

UAB „C“ – 80 000 Lt;

UAB „D“ – 200 000 Lt.

AB „A“ priklauso asocijuotųjų įmonių pelno (nuostolių) dalis, apskaičiuota nuosavybės metodu:

Nuosavybės forma	Įmonės pavadinimas	Teisinė forma	Investuotojui tenka įstatinio kapitalo dalis (%)	Pelno dalis (Lt)
Asocijuotoji	„B“	Uždaroji akcinė bendrovė	22	22 000
Asocijuotoji	„C“	Uždaroji akcinė bendrovė	35	28 000
Asocijuotoji	„D“	Uždaroji akcinė bendrovė	48	96 000

Investicijų į asocijuotąsias įmones bendra vertė, apskaičiuota nuosavybės metodu, konsoliduotajame balanse būtų didinama 146 000 Lt (22 000 + 28 000 + 96 000).

54.6. Konsoliduojamos įmonės, kurių finansinių ataskaitų datos skiriasi nuo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų datos. Taip pat turi būti atskleisti visi svarbūs faktai ir įvykiai, susiję su kiekvienos konsoliduojamos įmonės turtu, nuosavu kapitalu, išipareigojimais, pelnu (nuostoliais), ir nurodytos visos tos įmonės ir kitų konsoliduojamų įmonių operacijos nuo šios įmonės metinių finansinių ataskaitų iki konsoliduotųjų finansinių ataskaitų datos.

54.7. Priežastys, kodėl:

54.7.1. įmonė laikoma dukterine ir jos rezultatai įtraukiami į konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jeigu įmonių grupei priklauso penkiasdešimt arba mažiau procentų jos balsų;

54.7.2. dukterinės įmonės rezultatai neįtraukiami į konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Jei sudarant įmonių grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas į jas įtraukiami ne visų dukterinių įmonių finansinių ataskaitų duomenys, aiškinamajame rašte turi būti nurodomos priežastys, dėl kurių dukterinių įmonių finansinių ataskaitų duomenys nekonsoliduojami, pvz., dukterinės įmonės duomenys nekonsoliduojami atsižvelgiant į Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme nurodytas išimtis.

54.8. Priežastys, dėl kurių asocijuotųjų įmonių investicijos:

54.8.1. pateikiamos nuosavybės metodu, jeigu įmonių grupei priklauso mažiau kaip dvidešimt procentų jos balsų;

Nuosavybės metodas taikomas, jeigu investuotojui asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų duomenys yra reikšmingi. Viena iš priežasčių, nulemiančių asocijuotosios įmonės finansinių duomenų reikšmingumą, gali būti investuotojo ir asocijuotosios įmonės sudaryti reikšmingi sandoriai.

Pavyzdys

UAB „A“ įsigijo UAB „B“ akcijų, suteikiančių 18% balsų, ir sudarė bendradarbiavimo sutartį, pagal kurią UAB „B“ gamins sudedamąsias dalis investuotojo gaminamiems kompiuteriams. UAB „A“ yra vienintelis UAB „B“ produkcijos užsakovas.

54.8.2. nepateikiamos nuosavybės metodu, jeigu įmonių grupei priklauso dvidešimt arba daugiau procentų jos balsų.

Pavyzdys

UAB „A“, kurios turtas 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose yra 17 000 000 Lt, turi UAB „B“ akcijų, suteikiančių 25% balsų. Asocijuotosios įmonės UAB „B“ turtas 20X1 m. gruodžio 31 d. yra 100 000 Lt, kuris apytiksliai sudaro 0,06% investuotojo turto. UAB „A“ uždirbo 5 000 000 Lt pelno, o jai tenkanti UAB „B“ pelno dalis sudaro tik 5 000 Lt. Lyginant abiejų įmonių veiklos rezultatus akivaizdu, kad investuotojo požiūriu asocijuotoji įmonė nėra reikšminga, nes investuotojui tenkanti jos pelno dalis sudaro vos 0,01%.

54.9. Prestižo amortizacijos laikotarpiai.

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, kiek laiko būsimąją ekonominę naudą tikisi gauti įsigyjiančioji įmonė iš įsigytosios įmonės turto ir įsipareigojimų ar verslą įsigyjiančioji įmonė iš turto ir įsipareigojimų, susijusių su įsigytu verslu.

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

Skaiciuojant prestižo amortizaciją, taikomas tiesiogiai proporcingas skaičiavimo metodas.
Patronuojančios įmonės UAB „L“ tiesiogiai valdomų dukterinių įmonių nustatyti prestižo amortizacijos laikotarpiai:

Dukterinė įmonė	Prestižo amortizacijos laikotarpis (metais)
UAB „X“	4
UAB „T“	5
UAB „S“	2

54.10. Koregavimo suma, jeigu prestižo vertė buvo keičiama dėl koregavimo laikotarpiu pasikeitusios turto ir įsipareigojimų vertės.

Įsigijimo savikaina gali būti koreguojama, jei pirkimo sutartyje numatytos sąlygos, kad įsigyjančiosios įmonės mokama suma priklauso nuo tam tikrų įvykių ateityje. Įsigijimo savikainos ir prestižo sumos koregavimai 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, įsigyjančioji 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 kitų finansinių metų paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Vėliau, t. y. po koregavimo laikotarpio pabaigos, įsigijimo savikaina ir prestižas jau nekoreguojami, o papildomos įsigijimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis.

54.11. Prestižo amortizacijos suma ir per ataskaitinį laikotarpį sąnaudomis pripažinta suma.

Pavyzdys

UAB „A“ 20X3 m. sausio 1 d. pasirašė su UAB „B“ sutartį, pagal kurią įsigijo UAB „B“ akcijų, suteikiančių 100% balsų visuotiniame akcininkų susirinkime. Įmonė „A“ apskaičiavo ir konsoliduotosiose ataskaitose pripažino 12 000 Lt įsigytos įmonės prestižą, kurį nusprendė amortizuoti per 4 metus.

Įmonės „A“ konsoliduotųjų finansinių ataskaitų aiškinamojo rašto ištrauka

Prestižo amortizacijos suma ir per ataskaitinį laikotarpį sąnaudomis pripažinta suma:

	20X5 m. gruodžio 31 d.	20X4 m. gruodžio 31 d.
Prestižo įsigijimo savikaina	12 000	12 000
Prestižo amortizacijos sąnaudos	3 000	3 000
Sukaupta prestižo amortizacija	9 000	6 000
Likutinė prestižo vertė	3 000	6 000

55. Jei prestižo amortizacijos laikotarpis ilgesnis kaip 5 metai, tas laikotarpis turi būti nurodomas ir atskleidžiami motyvai, dėl kurių nustatytas toks laikotarpis.

Kuo ilgesnis prestižo amortizacijos laikotarpis, tuo jo įvertinimas pasidaro mažiau patikimas. Rekomenduojamas prestižo amortizacijos laikotarpis – 5 metai skaičiuojant nuo pirminio pripažinimo. Išimtiniais atvejais įmonė gali nustatyti ilgesnį prestižo amortizacijos laikotarpį vadovaudamasi atsargumo ir kitais bendraisiais apskaitos principais, tačiau paprastai nustatomas ne ilgesnis kaip 20 metų prestižo amortizacijos laikotarpis.

56. Jei per ataskaitinį laikotarpį įmonių grupės sudėtis labai pasikeitė, konsoliduotajame aiškinamajame rašte turi būti pateikta informacija, leidžianti palyginti ataskaitinio ir praėjusio ataskaitinio laikotarpių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenis.

Jei per ataskaitinį laikotarpį įmonių grupės sudėtis labai pasikeitė, įmonių grupės aiškinamajame rašte turi būti atskleidžiama informacija apie parduotas dukterines įmones arba apie tokias, kurioms daryti lemiamą poveikį galimybė per ataskaitinį laikotarpį buvo prarasta. Aiškinamajame rašte turi būti nurodoma priežastys, dėl kurių šių įmonių ataskaitinio laikotarpio finansinės ataskaitos nekonsoliduojamos, šių įmonių turtas ir įsipareigojimai (pagal stambiausius balanso straipsnius), kurie buvo įtraukti į praėjusio ataskaitinio laikotarpio konsoliduotąjį balansą, data, iki kurios ataskaitinio laikotarpio pajamos, sąnaudos, įplaukos ir išmokos įtraukiamos į konsoliduotąją pelno (nuostolių) ir pinigų srautų ataskaitas, į konsoliduotąją pelno (nuostolių) ataskaitą įtrauktas pelnas (nuostoliai), kuris buvo gautas pardavus dukterinę įmonę, kita įmonių grupės požiūriu reikšminga informacija. Taip pat nurodomos parduotų dukterinių įmonių arba įmonių, kurių finansinės ataskaitos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nekonsoliduojamos, pajamos ir sąnaudos, įplaukos ir išmokos, įtrauktos į ataskaitinių ir ankstesniųjų metų konsoliduotąsias pelno (nuostolių) ir pinigų srautų ataskaitas, jei šie duomenys yra reikšmingi įmonių grupės požiūriu. Prestižo pokyčiai turėtų būti atskleidžiami 14-ojo verslo apskaitos standarto „Verslo jungimai“ nustatyta tvarka.

57. Konsoliduotajame aiškinamajame rašte turi būti pateikta kita reikšminga informacija.

Aiškinamajame rašte taip pat turi būti pateikiama informacija apie reikšmingus apribojimus, atsirandančius, pavyzdžiui, dėl skolos sutarčių, suvaržančių dukterinės įmonės galimybę perleisti patronuojančiai įmonei grynus pinigus, dividendus, atsiskaityti už paskolas ar avansus.

XVI. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

58. Investuotojas, kuris savo atskirose finansinėse ataskaitose investicijas į dukterines įmones rodė nuosavybės metodu, šio standarto 50 punkto nuostatą turi taikyti visoms investicijoms į dukterines įmones. Anksčiau įsigytų investicijų į dukterines įmones apskaitos metodo pakeitimas yra laikomas apskaitos politikos pakeitimu ir parodomas 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatyta tvarka.

Pagal 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ 5.2 punktą tai būtų įmonės apskaitos politikos keitimas, nes investicijų į dukterines įmones apskaita keičiama dėl verslo apskaitos standartų reikalavimų. Pagal minėto standarto 6 punktą apskaitos politikos pakeitimai turi būti parodomi retrospektyviniu būdu, išskyrus

tuos atvejus, kai, taikant naują politiką, jos poveikio ankstesnių ataskaitinių laikotarpių rezultatams negalima tiksliai įvertinti. Tokiu atveju gali būti taikomas perspektyvinis būdas.

Kai apskaitos politikos pasikeitimo rezultatas gali būti tiksliai įvertintas, reikia taikyti retrospektyvinį būdą.

Taikant retrospektyvinį būdą, savininkų jau patvirtintų ankstesnių metų finansinių ataskaitų duomenų keisti nereikia, o reikia koreguoti lyginamųjų finansinių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį. Finansinės ataskaitos, taip pat ir lyginamoji ankstesnių laikotarpių informacija yra pateikiama tokia, kokia būtų, jeigu investicijos į dukterines įmones būtų į apskaitą įtraukiamos savikainos metodu. Kartu perskaičiuojami ir pateikiami ankstesnių ataskaitinių laikotarpių atitinkami finansinių ataskaitų straipsniai, o lyginamoji informacija atskleidžiama aiškinamajame rašte.

Pavyzdys

AB „P“ 2005 m. už 10 000 Lt įsigijo UAB „D“ akcijų, suteikiančių 100% balsų. AB „P“ pagal pasirinktą apskaitos politiką investicijos į dukterinę įmonę apskaitai taikė nuosavybės metodą iki 2008 m. gruodžio 31 d.

AB „P“ 2008 m. gruodžio 31 d. balanse nurodyta nuosavybės metodu apskaičiuota investicijos į AB „D“ vertė sudaro 55 000 litų.

Kadangi dėl verslo apskaitos standartų reikalavimų nuo 2009 m. sausio 1 d. keičiama investicijų į dukterines įmones apskaita, t. y. investicijos į dukterines įmones patronuojančios įmonės apskaitoje registruojamos tik savikainos metodu, tai AB „P“ finansinėse ataskaitose retrospektyviai turi būti parodytas apskaitos politikos pakeitimas. Investicijos vertė iki įsigijimo savikainos 2009 m. apskaitoje turėtų būti koreguojama tokiais įrašais:

D 3423 Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai) dėl apskaitos politikos keitimo	45 000
K 1600 Investicijos į dukterines įmones	45 000

Sudarant 2008 finansinių metų finansines ataskaitas (balansą, pelno (nuostolių) ataskaitą, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą), investicijos į dukterines įmones balanse būtų rodomos nuosavybės metodu, o sudarant 2009 finansinių metų finansines ataskaitas – savikainos metodu. Lyginamoji 2008 m. informacija yra pateikiama tokia, kokia būtų, jeigu investicijos į dukterines įmones būtų rodomos savikainos metodu. Kartu perskaičiuojami ir pateikiami 2008 m. finansinių ataskaitų atitinkami straipsniai, o lyginamoji informacija atskleidžiama aiškinamajame rašte.

59. Pagal šį standartą tvarkoma 2009 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių finansinių metų apskaita ir sudaromos 2009 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinės ataskaitos. Šis standartas gali būti taikomas ir sudarant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X2 m. birželio 30 d. iš įmonės „C“ įsigijo 40 000 įmonės „B“ paprastųjų vardinių akcijų (PVA) už 8 000 tūkst. litų. Įmonės „B“ išleistų paprastųjų vardinių akcijų iš viso yra 50 000, akcijos nominalioji vertė – 100 Lt. Įmonės „B“ tarpinių finansinių ataskaitų ištraukos (parengtos 20X2 m. birželio 30 d.) pateikiamos toliau. Įmonės „B“ balanse turtas ir įsipareigojimai parodyti tikrosiomis vertėmis (įmonės „B“ grynasis turtas lygus jos nuosavam kapitalui). Eilinis įmonės „B“ akcininkų susirinkimas, skirstęs 20X1 metų pelną, įvyko 20X2 m. balandžio 19 d. Akcininkai nusprendė 4 000 tūkst. litų skirti dividendams ir 100 tūkst. litų pervesti į rezervus.

Įmonės „B“ 20X2 m. birželio 30 d. balanso ištrauka

tūkst. Lt

	TURTAS	20X2 m. birželio 30 d.	20X1 m. gruodžio 31 d.
A.	Ilgalaikis turtas	8 425	8 460
I.	Nematerialusis turtas		
II.	Materialusis turtas	6 425	6 460
III.	Finansinis turtas	2 000	2 000
III.3.	Po vienerių metų gautinos sumos	0	0
B.	Trumpalaikis turtas	6 200	9 737
I.	Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	1 102	1 696
II.	Per vienerius metus gautinos sumos	4 828	4 500
III.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	270	3 541
	Turto iš viso	14 625	18 197
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	20X2 m. birželio 30 d.	20X1 m. gruodžio 31 d.
C.	Nuosavas kapitalas	9 402	12 270
I.	Kapitalas	5 000	5 000
III.	Rezervai	1 500	1 400
IV.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 902	5 870
IV.1.	Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 132	1 870
IV.2.	Ankstesniųjų metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 770	4 000
E.	Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai		
I.	Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	0	0
II.	Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	5 223	5 927
II.2.	Finansinės skolos	0	0
II.3.	Skolos tiekėjams	2 836	2 753
II.8.	Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	2 387	3 174
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	14 625	18 197

Įmonės „B“ 20X2 m. birželio 30 d. pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

tūkst. Lt

	Straipsniai	20X2 m. birželio 30 d.	20X1 m. birželio 30 d.
I.	Pardavimo pajamos	23 052	22 600
II.	Pardavimo savikaina	14 420	14 000
III.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)	8 632	8 600
IV.	Veiklos sąnaudos	7 500	7 500
V.	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	1 132	1 100
VI.	Kita veikla	0	0
VIII.	Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	1 132	1 100
XII.	Pelno mokestis	0	165
XV.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	1 132	935

Įmonės „B“ 6 mėn. pinigų srautų ataskaitos ištrauka

tūkst. Lt

Eil. Nr.	Straipsniai	20X2 m. birželio 30 d.	20X1 m. gruodžio 31 d.
I.	Pagrindinės veiklos pinigų srautai		
I.1.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	1 132	1 870
I.3.	Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	35	70
I.4.	Atsargų (padidėjimas) sumažėjimas	594	244
I.7.	Pirkėjų įsiskolinimo (padidėjimas) sumažėjimas	(328)	820
I.12.	Trumpalaikių skolų tiekėjams ir gautų išankstinių apmokėjimų padidėjimas (sumažėjimas)	83	(53)
I.16.	Kitų mokėtinų sumų ir įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)	(787)	405
I.19.	Finansinės ir investicinės veiklos rezultatų eliminavimas	0	0
	<u>Grynieji pagrindinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>729</u>	<u>3 356</u>
II.	Investicinės veiklos pinigų srautai		
II.1.	Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) įsigijimas		
	<u>Grynieji investicinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
III.	Finansinės veiklos pinigų srautai		
III.1.4.	Dividendų išmokėjimas	(4 000)	
III.2.1.1.	Paskolų gavimas		
III.2.2.1.	Paskolų grąžinimas		
III.2.2.3.	Sumokėtos palūkanos		
III.2.5.	Kiti finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimai		
III.2.6.	Kiti finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimai)		
	<u>Grynieji finansinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>(4 000)</u>	<u>0</u>
VI.	Grynasis pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)	(3 271)	3 356
VII.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje	3 541	185
VIII.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje	270	3 541

Įmonės „B“ 6 mėn. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

tūkst. Lt

	Apmokėtas įstatinis kapitalas	Rezervai	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
16. Likutis praėjusių finansinių metų pabaigoje (20X1 m. gruodžio 31 d.)	5 000	1 400	5 870	12 270
21. Ataskaitinio laikotarpio (20X2 m. 6 mėn.) grynasis pelnas (nuostoliai)			1 132	1 132
22. Dividendai (už 20X1 metus)			(4 000)	(4 000)
24. Sudaryta rezervų		100	(100)	0
28. Likutis ataskaitinių finansinių metų pabaigoje (20X2 m. birželio 30 d.)	5 000	1 500	2 902	9 402

Įmonė „A“ apskaičiuoja prestižą 20X2 m. birželio 30 d., t. y. įsigijimo datą.

Įmonei „A“ priklauso 80% įmonės „B“ balsų (40 000 PVA : 50 000 PVA x 100%). Akcijų įsigijimo savikaina – 8 000 tūkst. litų. 20X2 m. birželio 30 d. įmonės „B“ grynojo turto dalis, tenkanti įmonei „A“, yra 7 522 tūkst. litų (9 402 tūkst. Lt x 80%), prestižas – 478 tūkst. litų (8 000 tūkst. Lt – 7 522 tūkst. Lt).

Pasibaigus finansiniams metams, įmonė „A“ turi sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Nuo 20X2 m. birželio 30 d. iki 20X2 m. gruodžio 31 d. įmonės „A“ ir „B“ vykdė tokius tarpusavio sandorius: įmonė „A“ pardavė įmonei „B“ prekių už 12 000 tūkst. litų (parduotų prekių savikaina – 10 500 tūkst. litų), o įmonė „B“ visas jas pardavė su įmonių grupe nesusijusiems pirkėjams už 13 000 tūkst. litų. 20X3 metų pradžioje įmonė „B“ turės sumokėti už planuojamą įsigyti ilgalaikį materialųjį turtą, todėl įmonė „A“ 20X2 m. spalio 1 d. suteikė įmonei „B“ 10 000 tūkst. litų paskolą. Paskolos grąžinimo grafike numatyta, kad įmonė „B“ kasmet (nuo 20X3 metų) grąžins po 2 500 tūkst. litų. Įmonė „A“ 20X2 m. už paskolą apskaičiavo, o įmonė „B“ sumokėjo 250 tūkst. litų palūkanų. Abi įmonės metų pabaigoje savo balansuose šios paskolos dalis parodė atitinkamuose straipsniuose kaip ilgalaikes ir trumpalaikes gautinas arba mokėtinas sumas. Įmonių „A“ ir „B“ 20X2 metų finansinių ataskaitų duomenys pateikiami darbinėje lentelėje. Atskirose įmonės „A“ finansinėse ataskaitose investicija į įmonės „B“ akcijas parodyta įsigijimo savikaina.

Įmonių grupės įmonių 20X2 m. gruodžio 31 d. balansų darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Įmonės „A“ duomenys	Įmonės „B“ duomenys
Ilgalaikis turtas	41 006	8 390
Nematerialusis turtas		
Materialusis turtas	24 000	6 390
Finansinis turtas	17 006	2 000
Investicijos į dukterines įmones	8 000	
Paskolos dukterinėms įmonėms	7 500	
Kitas finansinis turtas	1 506	2 000
Trumpalaikis turtas	11 989	21 183
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	910	1 212
Per vienerius metus gautinos sumos	9 053	5 089

Pinigai ir pinigų ekvivalentai	2 026	14 882
Turto iš viso	52 995	29 573
Nuosavas kapitalas	20 954	13 091
Kapitalas	12 000	5 000
Rezervai	3 600	1 500
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 354	6 591
Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	4 332	4 821
Ankstesniųjų metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 022	1 770
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	17 600	7 500
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	14 441	8 982
Finansinės skolos	4 400	2 500
Skolos tiekėjams	5 584	2 978
Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	4 457	3 504
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	52 995	29 573

Įmonių grupės įmonių 20X2 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitų darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Įmonės „A“ duomenys	Įmonės „B“ duomenys
Pardavimo pajamos	66 150	51 104
Pardavimo savikaina	37 856	30 282
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	28 294	20 822
Veiklos sąnaudos	22 472	14 900
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	5 822	5 922
Finansinė ir investicinė veikla	(975)	(250)
Palūkanų pajamos		
Palūkanų sąnaudos	975	250
Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	5 097	5 672
Pelno mokestis	765	851
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 332	4 821

Įmonių grupės įmonių 20X2 m. gruodžio 31 d. pinigų srautų ataskaitų darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Įmonės „A“ duomenys	Įmonės „B“ duomenys
Pagrindinės veiklos pinigų srautai		
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 332	4 821
Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	200	70
Atsargų (padidėjimas) sumažėjimas	(156)	484
Pirkėjų įsiskolinimo (padidėjimas) sumažėjimas	443	(589)
Trumpalaikių skolų tiekėjams ir gautų išankstinių apmokėjimų padidėjimas (sumažėjimas)	(161)	225
Kitų mokėtinų sumų ir įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)	407	330
Finansinės ir investicinės veiklos rezultatų eliminavimas	725	250
<u>Grynieji pagrindinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>5 790</u>	<u>5 591</u>
Investicinės veiklos pinigų srautai		
Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) įsigijimas	(6 000)	

Investicijų į dukterines įmones įsigijimas	(8 000)	
Paskolų suteikimas	(10 000)	
Gauti dividendai, palūkanos	250	
<u>Grynieji investicinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>(23 750)</u>	<u>0</u>
Finansinės veiklos pinigų srautai		
Dividendų išmokėjimas	(3 000)	(4 000)
Paskolų gavimas	22 000	10 000
Paskolų grąžinimas	0	0
Sumokėtos palūkanos	(825)	(250)
Kiti finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimai (sumažėjimai)	(150)	0
<u>Grynieji finansinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>18 025</u>	<u>5 750</u>
Grynasis pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)	65	11 341
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje	1 961	3 541
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje	2 026	14 882

Įmonės „A“ 20X2 m. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

tūkst. Lt

	Apmokėtasis įstatinis kapitalas	Rezervai	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
16. Likutis praėjusių finansinių metų pabaigoje (20X1 m. gruodžio 31 d.)	12 000	3 500	4 122	19 622
21. Ataskaitinio laikotarpio (20X2 m.) grynasis pelnas (nuostoliai)			4 332	4 332
22. Dividendai (už 20X1 metus)			(3 000)	(3 000)
24. Sudaryta rezervų		100	(100)	0
28. Likutis ataskaitinių finansinių metų pabaigoje (20X2 m. gruodžio 31 d.)	12 000	3 600	5 354	20 954

Įmonės „B“ 20X2 m. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

tūkst. Lt

	Apmokėtasis įstatinis kapitalas	Rezervai	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
16. Likutis praėjusių finansinių metų pabaigoje (20X1 m. gruodžio 31 d.)	5 000	1 400	5 870	12 270
21. Ataskaitinio laikotarpio (20X2 m.) grynasis pelnas (nuostoliai)			4 821	4 821
22. Dividendai (už 20X1 metus)			(4 000)	(4 000)
24. Sudaryta rezervų		100	(100)	0
28. Likutis ataskaitinių finansinių metų pabaigoje (20X2 m. gruodžio 31 d.)	5 000	1 500	6 591	13 091

Tais metais, kai buvo įsigyta dukterinė įmonė, į konsoliduotąsias finansines ataskaitas įtraukiamos tik tos įmonės „B“ pajamos, sąnaudos, įplaukos ir išmokos, kurios susidarė nuo įsigijimo datos iki finansinių metų pabaigos.

Darbinėje lentelėje pateikiamos įmonės „B“ pajamos ir sąnaudos, įtraukiamos į 20X2 m. konsoliduotąsias finansines ataskaitas:

tūkst. Lt

	20X2 m. gruodžio 31 d. duomenys	20X2 m. birželio 30 d. duomenys (lemiamo poveikio atsiradimo data)	Duomenys, įtraukiami į konsoliduotąsias finansines ataskaitas
Pardavimo pajamos	51 104	23 052	28 052
Pardavimo savikaina	30 282	14 420	15 862
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	20 822	8 632	
Veiklos sąnaudos	14 900	7 500	7 400
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	5 922	1 132	
Finansinė ir investicinė veikla	(250)		(250)
Palūkanų pajamos		0	
Palūkanų sąnaudos	250	0	250
Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	5 672	1 132	
Pelno mokestis	851	0	851
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 821	1 132	

Darbinėje lentelėje pateikiamos įmonės „B“ įplaukos ir išmokos, įtraukiamos į 20X2 m. konsoliduotąsias finansines ataskaitas:

tūkst. Lt

	20X2 m. gruodžio 31 d. duomenys	20X2 m. birželio 30 d. duomenys (lemiamo poveikio atsiradimo data)	Duomenys, įtraukiami į konsoliduotąsias finansines ataskaitas
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 821	1 132	3 689
Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	70	35	35
Atsargų (padidėjimas) sumažėjimas	484	594	(110)
Pirkėjų įsiskolinimo (padidėjimas) sumažėjimas	(589)	(328)	(261)
Trumpalaikių skolų tiekėjams ir gautų išankstinių apmokėjimų padidėjimas (sumažėjimas)	225	83	142
Kitų mokėtinų sumų ir įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)	330	(787)	1 117
Finansinės ir investicinės veiklos rezultatų eliminavimas	250	0	250
<u>Grynieji pagrindinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>5 591</u>	<u>729</u>	
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) įsigijimas			
Investicijų į dukterines įmones įsigijimas			
Paskolų suteikimas			
Gauti dividendai, palūkanos			
<u>Grynieji investicinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	

Finansinės veiklos pinigų srautai			
Dividendų išmokėjimas	(4 000)	(4 000)	0
Paskolų gavimas	10 000		10 000
Paskolų grąžinimas	0		
Sumokėtos palūkanos	(250)		(250)
Kiti finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimai (sumažėjimai)	0		
Grynieji finansinės veiklos pinigų srautai	5 750	(4 000)	
Grynasis pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)	11 341	(3 271)	
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje	3 541	3 541	
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje	14 882	270	

Įmonių grupės įmonių 20X2 m. gruodžio 31 d. balansų darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Įmonės „A“ duomenys	Įmonės „B“ duomenys	Bendri duomenys
Ilgalaikis turtas	41 006	8 390	49 396
Nematerialusis turtas			
Materialusis turtas	24 000	6 390	30 390
Finansinis turtas	15 500		15 500
Investicijos į dukterines įmones	8 000	0	8 000
Paskolos dukterinėms įmonėms	7 500	0	7 500
Kitas finansinis turtas	1 506	2 000	3 506
Trumpalaikis turtas	11 989	21 183	33 172
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	910	1 212	2 122
Per vienerius metus gautinos sumos	9 053	5 089	14 142
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	2 026	14 882	16 908
Turto iš viso	52 995	29 573	82 568
Nuosavas kapitalas	20 954	13 091	34 045
Kapitalas	12 000	5 000	17 000
Rezervai	3 600	1 500	5 100
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 354	6 591	11 945
Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	4 332	4 821	9 153
Ankstesniųjų metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 022	1 770	2 792
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	17 600	7 500	25 100
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	14 441	8 982	23 423
Finansinės skolos	4 400	2 500	6 900
Skolos tiekėjams	5 584	2 978	8 562
Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	4 457	3 504	7 961
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	52 995	29 573	82 568

Įmonių grupės įmonių 20X2 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitų darbinė lentelė
tūkst. Lt

	Įmonės „A“ duomenys	Įmonės „B“ duomenys	Bendri duomenys
Pardavimo pajamos	66 150	28 052	94 202
Pardavimo savikaina	37 856	15 862	53 718
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	28 294	12 190	40 484
Veiklos sąnaudos	22 472	7 400	29 872
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	5 822	4 790	10 612
Finansinė ir investicinė veikla	(725)	(250)	(975)
Palūkanų pajamos	250	0	250
Palūkanų sąnaudos	975	250	1 225
Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	5 097	4 540	9 637
Pelno mokestis	765	851	1 616
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 332	3 689	8 021

Įmonių grupės įmonių 20X2 m. gruodžio 31 d. pinigų srautų ataskaitų darbinė lentelė
tūkst. Lt

	Įmonės „A“ duomenys	Įmonės „B“ duomenys	Bendri duomenys
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Grynasis pelnas (nuostoliai)	4 332	3 689	8 021
Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	200	35	235
Atsargų (padidėjimas) sumažėjimas	(156)	(110)	(266)
Pirkėjų įsiskolinimo (padidėjimas) sumažėjimas	443	(261)	182
Trumpalaikių skolų tiekėjams ir gautų išankstinių apmokėjimų padidėjimas (sumažėjimas)	(161)	142	(19)
Kitų mokėtinų sumų ir įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)	407	1 117	1 524
Finansinės ir investicinės veiklos rezultatų eliminavimas	725	250	975
<u>Grynieji pagrindinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>5 790</u>	<u>4 862</u>	<u>10 652</u>
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) įsigijimas	(6 000)	0	(6 000)
Investicijų į dukterines įmones įsigijimas	(8 000)	0	(8 000)
Paskolų suteikimas	(10 000)	0	(10 000)
Gauti dividendai, palūkanos	250	0	250
<u>Grynieji investicinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>(23 750)</u>	<u>0</u>	<u>(23 750)</u>
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Dividendų išmokėjimas	(3 000)	0	(3 000)
Paskolų gavimas	22 000	10 000	32 000
Paskolų grąžinimas	0	0	0
Sumokėtos palūkanos	(825)	(250)	(1 075)
Kiti finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimai (sumažėjimai)	(150)	0	(150)
<u>Grynieji finansinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>18 025</u>	<u>9 750</u>	<u>27 775</u>
Grynasis pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)	65	14 612	14 677
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje	1 961	270	2 231
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje	2 026	14 882	16 908

Per laikotarpį nuo 20X2 m. birželio 30 d. iki 20X2 m. gruodžio 31 d. įvykdytų tarpusavio sandorių ir jų rezultatų eliminavimo įrašai.

Balanso darbinėje lentelėje ir pinigų srautų darbinėje lentelėje eliminuojami įmonių pirmo tarpusavio sandorio rezultatai (tūkst. Lt):

D Finansinės skolos (ilgalaikiai įsipareigojimai)	7 500
D Finansinės skolos (trumpalaikiai įsipareigojimai)	2 500
K Paskolos dukterinėms įmonėms (ilgalaikis turtas)	7 500
K Gautinos sumos (trumpalaikis turtas)	2 500

Pelno (nuostolių) ataskaitos darbinėje lentelėje ir pinigų srautų darbinėje lentelėje eliminuojami įmonių antro tarpusavio sandorio rezultatai (tūkst. Lt):

D Palūkanų pajamos	250
K Palūkanų sąnaudos	250

Pelno (nuostolių) ataskaitos darbinėje lentelėje eliminuojami įmonių trečio tarpusavio sandorio rezultatai (tūkst. Lt):

D Pardavimai	12 000
K Pardavimo savikaina	12 000

**Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. balanso darbinė lentelė
(po tarpusavio sandorių eliminavimo)**

					tūkst. Lt
	Bendri duomenys	1 tarpusavio sandorio rezultatai	2 tarpusavio sandorio rezultatai	3 tarpusavio sandorio rezultatai	Duomenys po tarpusavio sandorių eliminavimo
Ilgalaikis turtas	49 396				41 896
Nematerialusis turtas					
Materialusis turtas	30 390				30 390
Finansinis turtas	15 500				8 000
Investicijos į dukterines įmones	8 000				8 000
Paskolos dukterinėms įmonėms	7 500	(7 500)			0
Kitas finansinis turtas	3 506				3 506
Trumpalaikis turtas	33 172				30 672
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	2 122				2 122
Per vienerius metus gautinos sumos	14 142	(2 500)			11 642
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	16 908				16 908
Turto iš viso	82 568				72 568
Nuosavas kapitalas	34 045				34 045
Kapitalas	17 000				17 000
Rezervai	5 100				5 100
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	11 945				11 945

Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	9 153				9 153
Ankstesniųjų metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 792				2 792
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	25 100	(7 500)			17 600
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	23 423				20 923
Finansinės skolos	6 900	(2 500)			4 400
Skolos tiekėjams	8 562				8 562
Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	7 961				7 961
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	82 568				72 568

**Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė
(po tarpusavio sandorių eliminavimo)**

tūkst. Lt

	Bendri duomenys	1 tarpusavio sandorio rezultatai	2 tarpusavio sandorio rezultatai	3 tarpusavio sandorio rezultatai	Duomenys po tarpusavio sandorių eliminavimo
Pardavimo pajamos	94 202			(12 000)	82 202
Pardavimo savikaina	53 718			(12 000)	41 718
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	40 484				40 484
Veiklos sąnaudos	29 872				29 872
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	10 612				10 612
Finansinė ir investicinė veikla	(975)				(975)
Palūkanų pajamos	250		(250)		0
Palūkanų sąnaudos	1 225		(250)		975
Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	9 637				9 637
Pelno mokestis	1 616				1 616
Grynasis pelnas (nuostoliai)	8 021				8 021

**Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. pinigų srautų ataskaitos darbinė lentelė
(po tarpusavio sandorių eliminavimo)**

		tūkst. Lt			
	Bendri duomenys	1 tarpusavio sandorio rezultatai	2 tarpusavio sandorio rezultatai	3 tarpusavio sandori rezultatai	Duomenys po tarpusavio sandorių eliminavimo
Pagrindinės veiklos pinigų srautai					
Grynasis pelnas (nuostoliai)	8 021		0	0	8 021
Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	235				235
Atsargų (padidėjimas) sumažėjimas	(266)				(266)
Pirkėjų išskolinimo (padidėjimas) sumažėjimas	182				182
Trumpalaikių skolų tiekėjams ir gautų išankstinių apmokėjimų padidėjimas (sumažėjimas)	(19)				(19)
Kitų mokėtinų sumų ir įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)	1 524				1 524
Finansinės ir investicinės veiklos rezultatų eliminavimas	975		0		975
<u>Grynieji pagrindinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>10 652</u>				<u>10 652</u>
Investicinės veiklos pinigų srautai					
Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) įsigijimas	(6 000)				(6 000)
Investicijų į dukterines įmones įsigijimas	(8 000)				(8 000)
Paskolų suteikimas	(10 000)	10 000			0
Gauti dividendai, palūkanos	250		(250)		0
<u>Grynieji investicinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>(23 750)</u>				<u>(14 000)</u>
Finansinės veiklos pinigų srautai					
Dividendų išmokėjimas	(3 000)				(3 000)
Paskolų gavimas	32 000	(10 000)			22 000
Paskolų grąžinimas	0				0
Sumokėtos palūkanos	(1 075)		250		(825)
Kiti finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimai (sumažėjimai)	(150)				(150)
<u>Grynieji finansinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>27 775</u>				<u>18 025</u>
Grynasis pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)	14 677				14 677
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje	2 231				2 231
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje	16 908				16 908

Apskaičiuojama įmonės „B“ mažumos daliai tenkanti nuosavo kapitalo dalis, buvusi įsigijimo datą (20X2 m birželio 30 d.). Skaičiavimams naudojami šie duomenys:

Įmonės „B“ įstatinis kapitalas	5 000 x 20% = 1 000 tūkst. Lt
Įmonės „B“ rezervai	1 500 x 20% = 300 tūkst. Lt
Įmonės „B“ nepaskirstytasis pelnas	2 902 x 20% = 580 tūkst. Lt

Apskaičiuojant mažumai tenkančią įmonės „B“ grynojo pelno dalį, naudojami šie duomenys:

Įmonės „B“ 20X2 m. II pusmečio pelnas:

	tūkst. Lt
Pardavimo pajamos	28 052
Pardavimo savikaina	15 862
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	12 190
Veiklos sąnaudos	7 400
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	4 790
Finansinė ir investicinė veikla	
Palūkanų pajamos	0
Palūkanų sąnaudos ¹⁴	0
Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	4 790
Pelno mokestis	851
Grynasis pelnas (nuostoliai)	3 939

Mažumos dalis, kuri bus rodoma įmonių grupės konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos darbinėje lentelėje, yra 788 tūkst. litų (3 939 tūkst. Lt x 20%).

Darbinėse konsoliduotųjų finansinių ataskaitų lentelėse atliekami tokie konsolidavimo įrašai.

1. Parodomas apskaičiuotas prestižas, eliminuojama įmonės „B“ grynojo turto dalis įsigijimo datą ir investicija į įmonės „B“ akcijas:

D Prestižas (įsigijimo savikaina)	478 tūkst. Lt
Įmonės „B“ grynojo turto dalis 20X2 m. birželio 30 d.:	
D Įstatinis kapitalas	4 000 tūkst. Lt
D Rezervai	1 200 tūkst. Lt
D Nepaskirstytas ataskaitinių metų pelnas	906 tūkst. Lt
D Nepaskirstytas ankstesniųjų metų pelnas	1 416 tūkst. Lt
K Investicija į įmonės „B“ akcijas	8 000 tūkst. Lt

2. Išskiriama mažumos dalis.

Mažumos dalis, apskaičiuota įsigijimo datą :

D Įstatinis kapitalas	1 000 tūkst. Lt
D Rezervai	300 tūkst. Lt
D Nepaskirstytas ankstesniųjų metų pelnas	354 tūkst. Lt
D Nepaskirstytas ataskaitinių metų pelnas	226 tūkst. Lt
K Mažumos dalis (balanse)	1 880 tūkst. Lt

Mažumos dalis, apskaičiuota nuo įsigijimo datos iki finansinių metų pabaigos:

D Mažumos dalis (pelno (nuostolių) ataskaitoje)	788 tūkst. Lt
K Mažumos dalis (balanse)	788 tūkst. Lt

3. Pripažįstama prestižo amortizacija (prestižo įsigijimo savikaina – 478 tūkst. Lt, naudingo tarnavimo laikas – 2 metai. Per 20X2 metus įmonė „A“ 6 mėn. darė lemiamą poveikį įmonei „B“).

D Prestižo amortizacijos sąnaudos	120 tūkst. Lt
K Sukaupta prestižo amortizacija	120 tūkst. Lt

¹⁴ Eliminuos įmonių tarpusavio antro sandorio rezultatas – 250 tūkst. litų palūkanų.

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

tūkst. Lt

	Duomenys po tarpusavio sandorių eliminavimo	1 konsolidavimo įrašas	2 konsolidavimo įrašas	3 konsolidavimo įrašas	Konsoliduoti duomenys
Ilgalaikis turtas	41 896				34 254
Prestižas		478		(120)	358
Nematerialusis turtas					
Materialusis turtas	30 390				30 390
Finansinis turtas					
Investicijos į dukterines įmones	8 000	(8 000)			0
Paskolos dukterinėms įmonėms	0				0
Kitas finansinis turtas	3 506				3 506
Trumpalaikis turtas	30 672				30 672
Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	2 122				2 122
Per vienerius metus gautinos sumos	11 642				11 642
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	16 908				16 908
Turto iš viso	72 568				64 926
Nuosavas kapitalas	34 045				23 735
Kapitalas	17 000	(4 000)	(1 000)		12 000
Rezervai	5 100	(1 200)	(300)		3 600
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	11 945				8 135
Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	9 153	(906)	(1 014)	(120)	7 113
Ankstesniųjų metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 792	(1 416)	(354)		1 022
Mažumos dalis			2 668		2 668
Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	17 600				17 600
Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	20 923				20 923
Finansinės skolos	4 400				4 400
Skolos tiekėjams	8 562				8 562
Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	7 961				7 961
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	72 568				64 926

Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Duomenys po tarpusavio sandorių eliminavimo	1 konsolidavimo įrašas	2 konsolidavimo įrašas	3 konsolidavimo įrašas	Konsoliduoti duomenys
Pardavimo pajamos	82 202				82 202
Pardavimo savikaina	41 718				41 718
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	40 484				40 484
Veiklos sąnaudos	29 872			120	29 992
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	10 612				10 492
Finansinė ir investicinė veikla	(975)				(975)
Palūkanų pajamos	0				0
Palūkanų sąnaudos	975				975
Įprastinės veiklos pelnas	9 637				9 517
Pelno mokestis	1 616				1 616
Pelnas (nuostoliai) prieš išskiriant mažumos dalį	8 021				7 901
Mažumos dalis			788		788
Grynasis pelnas (nuostoliai)					7 113

Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosios nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Apmokėtasis įstatinis kapitalas	Rezervai	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Mažumos dalis	Iš viso
18. Likutis praėjusių finansinių metų pabaigoje (20X1 m. gruodžio 31 d.)	12 000	3 500	4 122		19 622
23. Ataskaitinio laikotarpio įmonių grupės grynasis pelnas (nuostoliai)			7 113		7 113
24. Dividendai (už 20X1 metus)			(3 000)		(3 000)
26. Sudaryta rezervų		100	(100)		0
32. Mažumos dalies padidėjimo (sumažėjimo) suma				2 668	2 668
32. Likutis ataskaitinių finansinių metų pabaigoje (20X2 m. gruodžio 31 d.)	12 000	3 600	8 135	2 668	26 403

Įmonės „A“ sumokėta suma už dukterinės įmonės „B“ įsigijimą konsoliduotojoje 20X2 m. pinigų srautų ataskaitoje turi būti lygi už dukterinės įmonės akcijas sumokėtos sumos ir įsigijimo datą (20X2 m. birželio 30 d.) įmonėje „B“ buvusių pinigų skirtumui.

Įsigyjant dukterinę įmonę sumokėta suma 20X2 m. konsoliduotojoje pinigų srautų ataskaitoje bus 7 730 tūkst. litų (8 000 tūkst. Lt – 270 tūkst. Lt).

Įmonių grupės 20X2 m. gruodžio 31 d. konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos darbinė lentelė

tūkst. Lt

	Duomenys po tarpusavio sandorių eliminavimo	1 konsolidavimo įrašas	2 konsolidavimo įrašas	3 konsolidavimo įrašas	Konsoliduoti duomenys
Pagrindinės veiklos pinigų srautai					
Grynasis pelnas (nuostoliai)	8 021		(788)	(120)	7 113
Mažumos dalis			788		788
Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	235			120	355
Atsargų (padidėjimas) sumažėjimas	(266)				(266)
Pirkėjų įsiskolinimo (padidėjimas) sumažėjimas	182				182
Trumpalaikių skolų tiekėjams ir gautų išankstinių apmokėjimų padidėjimas (sumažėjimas)	(19)				(19)
Kitų mokėtinų sumų ir įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)	1 524				1 524
Finansinės ir investicinės veiklos rezultatų eliminavimas	975				975
<u>Gryniesiems pagrindinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>10 652</u>				<u>10 652</u>
Investicinės veiklos pinigų srautai					
Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) įsigijimas	(6 000)				(6 000)
Investicijų į dukterines įmones įsigijimas	(8 000)	(270)			(7 730)
Paskolų suteikimas	0				0
Gauti dividendai, palūkanos	0				0
<u>Gryniesiems investicinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>(14 000)</u>				<u>(13 730)</u>
Finansinės veiklos pinigų srautai					
Dividendų išmokėjimas	(3 000)				(3 000)
Paskolų gavimas	22 000				22 000
Paskolų grąžinimas	0				0
Sumokėtos palūkanos	(825)				(825)
Kiti finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimai (sumažėjimai)	(150)				(150)
<u>Gryniesiems finansinės veiklos pinigų srautai</u>	<u>18 025</u>				<u>18 025</u>
Grynasis pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)	14 677				14 947
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje	2 231	(270)			1 961
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje	16 908				16 908

(Pavyzdinė konsoliduotojo balanso forma)

(įmonių grupės pavadinimas)

(patronuojančios įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(Tvirtinimo žyma)

20... m. d. KONSOLIDUOTASIS BALANSAS

Nr. _____
(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis)

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

	TURTAS	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
A.	ILGALAIKIS TURTAS			
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS			
I.1.	Plėtros darbai			
I.2.	Prestižas			
I.3.	Patentai, licencijos			
I.4.	Programinė įranga			
I.5.	Kitas nematerialusis turtas			
II.	MATERIALUSIS TURTAS			
II.1.	Žemė			
II.2.	Pastatai ir statiniai			
II.3.	Mašinos ir įrenginiai			
II.4.	Transporto priemonės			
II.5.	Kita įranga			
II.6.	Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas			
II.7.	Kitas materialusis turtas			
II.8.	Investicinis turtas			
II.8.1.	Žemė, kaip investicinis turtas			
II.8.2.	Pastatai, kaip investicinis turtas			
III.	FINANSINIS TURTAS			
III.1.	Investicijos į dukterines ir asocijuotąsias įmones			
III.2.	Paskolos asocijuotosioms ir dukterinėms įmonėms			
III.3.	Po vienerių metų gautinos sumos			
III.4.	Kitas finansinis turtas			
IV.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS			
IV.1.	Atidėtojo pelno mokesčio turtas			
IV.2.	Kitas ilgalaikis turtas			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS			

I.	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI MOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS			
I.1.	Atsargos			
I.1.1.	Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės			
I.1.2.	Nebaigta gamyba			
I.1.3.	Pagaminta produkcija			
I.1.4.	Pirktos prekės, skirtos perparduoti			
I.2.	Išankstiniai mokėjimai			
I.3.	Nebaigtos vykdyti sutartys			
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS			
II.1.	Pirkėjų įsiskolinimas			
II.2.	Dukterinių ir asocijuotųjų įmonių skolos			
II.3.	Kitos gautinos sumos			
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS			
III.1.	Trumpalaikės investicijos			
III.2.	Terminuotieji indėliai			
III.3.	Iš išvestinės finansinės priemonės atsirandantis turtas			
III.4.	Kitas trumpalaikis turtas			
IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI			
	TURTO IŠ VISO:			
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
C.	NUOSAVAS KAPITALAS			
I.	KAPITALAS			
I.1.	Įstatinis pasirašytasis kapitalas			
I.2.	Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (-)			
I.3.	Akcijų priedai			
I.4.	Savos (-i) akcijos (pajai) (-)			
II.	PERKAINOJIMO REZERVAS (REZULTATAI)			
III.	REZERVAI			
III.1.	Privalomasis			
III.2.	Savoms akcijoms įsigyti			
III.3.	Kiti rezervai			
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
IV.1.	Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)			
IV.2.	Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)			
V.	VALIUTOS KURSO POKYČIO ĮTAKA			
VI.	MAŽUMOS DALIS			
D.	DOTACIJOS IR SUBSIDIJOS			
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
I.	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI			
I.1.	Finansinės skolos			
I.1.1.	Finansinės nuomos (lizingo) ar panašūs įsipareigojimai			
I.1.2.	Finansinės skolos kredito įstaigoms			
I.1.3.	Iš išvestinės finansinės priemonės atsirandantys įsipareigojimai			
I.1.4.	Kitos finansinės skolos			
I.2.	Skolos tiekėjams			
I.3.	Gauti išankstiniai mokėjimai			
I.4.	Atidėjiniai			

I.4.1.	Atidėjiniai įsipareigojimams ir reikalavimams padengti			
I.4.2.	Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai			
I.4.3.	Kiti atidėjiniai			
I.5.	Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai			
I.6.	Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai			
II.	PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI			
II.1.	Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis			
II.2.	Finansinės skolos			
II.2.1.	Finansinės skolos kredito įstaigoms			
II.2.2.	Kitos finansinės skolos			
II.2.3.	Iš išvestinės finansinės priemonės atsirandantys įsipareigojimai			
II.3.	Skolos tiekėjams			
II.4.	Gauti išankstiniai mokėjimai			
II.5.	Pelno mokesčio ir panašūs įsipareigojimai			
II.6.	Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai			
II.7.	Atidėjiniai			
II.8.	Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai			
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:			

(patronuojančios įmonės vadovo pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba galinčio tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

16-ojo verslo apskaitos standarto
„Konsoliduotosios finansinės ataskaitos
ir investicijos į dukterines įmones“
2 priedas

(Pavyzdinė konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos forma)

(įmonių grupės pavadinimas)

(patronuojančios įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(Tvirtinimo žyma)

20... m. d. KONSOLIDUOTOJI PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis)

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pasta- bos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
I.	PARDAVIMO PAJAMOS			
II.	PARDAVIMO SAVIKAINA			
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS			
IV.1.	Pardavimo			
IV.2.	Bendrosios ir administracinės			
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
VI.	KITA VEIKLA			
VI.1.	Pajamos			
VI.2.	Sąnaudos			
VII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA			
VII.1.	Pajamos			
VII.2.	Sąnaudos			
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
IX.	PAGAUTĖ			
X.	NETEKIMAI			
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ			
XII.	PELNO MOKESTIS			
XIII.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ IŠSKIRIANT MAŽUMOS DALĮ			
XIV.	MAŽUMOS DALIS			
XV.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)			

(patronuojančios įmonės vadovo pareigų
pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba
galinčio tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų
pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

16-ojo verslo apskaitos standarto
 „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos
 ir investicijos į dukterines įmones“
 3 priedas

(Pavyzdinė konsoliduotosios nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos forma)

(įmonių grupės pavadinimas)

(patronuojančios įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(Tvirtinimo žyma)

20... m. d. KONSOLIDUOTOJI NUOSAVO KAPITALO POKYČIŲ ATASKAITA

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis)

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

	Apmo- kėtas įstatinis kapitalas	Akcijų priedai	Savos akcijos (-)	Perkainojimo rezervas (rezultatai)		Įstatymo nustatyti rezervai		Kiti rezervai	Nepaskirs- tytasis pelnas (nuostoliai)	Valiutos kurso pokyčio įtaka	Mažumos dalis	Iš viso
				Ilgalaikio materialiojo turto	Finansinio turto	Privalo- masis	Savoms akcijoms įsigyti					
1. Likutis užpraėjusių finansinių metų pabaigoje												
2. Apskaitos politikos pakeitimo rezultatas												
3. Esminių klaidų taisymo rezultatas												

4. Perskaičiuotas likutis užpraėjusių finansinių metų pabaigoje												
5. Ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimo (sumažėjimo) suma												
6. Finansinio turto vertės padidėjimo (sumažėjimo) suma												
7. Įsigyta (parduota) savų akcijų												
8. Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)												
9. Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai)												
10. Dividendai												
11. Kitos išmokos												
12. Sudaryta rezervų												
13. Panaudota rezervų												
14. Įstatinio kapitalo padidėjimo (sumažėjimo) suma												
15. Įnašai nuostoliams padengti												
16. Valiutos kurso pokyčio įtaka												
17. Mažumos dalies padidėjimo (sumažėjimo) suma												
18. Likutis praėjusių finansinių metų pabaigoje												
19. Ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimo (sumažėjimo) suma												

20. Finansinio turto vertės padidėjimo (sumažėjimo) suma												
21. Įsigyta (parduota) savų akcijų												
22. Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)												
23. Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai)												
24. Dividendai												
25. Kitos išmokos												
26. Sudaryta rezervų												
27. Panaudota rezervų												
28. Įstatinio kapitalo padidėjimo (sumažėjimo) suma												
29. Įnašai nuostoliams padengti												
30. Valiutos kurso pokyčio įtaka												
31. Mažumos dalies padidėjimo (sumažėjimo) suma												
32. Likutis ataskaitinių finansinių metų pabaigoje												

(patrunuojančios įmonės vadovo pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba galinčio tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

**(Pavyzdinė konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos, sudaromos tiesioginiu būdu,
forma)**

(įmonių grupės pavadinimas)

(patronuojančios įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(Tvirtinimo žyma)

20... m. d. KONSOLIDUOTOJI PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITA

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis)

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
I.	Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
I.1.	Ataskaitinio laikotarpio pinigų įplaukos (su PVM)			
I.1.1.	Pinigų įplaukos iš klientų			
I.1.2.	Kitos įplaukos			
I.2.	Ataskaitinio laikotarpio pinigų išmokos			
I.2.1.	Pinigai, sumokėti žaliavų, prekių ir paslaugų tiekėjams (su PVM)			
I.2.2.	Pinigų išmokos, susijusios su darbo santykiais			
I.2.3.	Į biudžetą sumokėti mokesčiai			
I.2.4.	Kitos išmokos			
	<u>Grynieji pagrindinės veiklos pinigų srautai</u>			
II.	Investicinės veiklos pinigų srautai			
II.1.	Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) įsigijimas			
II.2.	Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) perleidimas			
II.3.	Ilgalaikių investicijų (išskyrus investicijų į dukterines įmones) įsigijimas			
II.4.	Ilgalaikių investicijų (išskyrus investicijų į dukterines įmones) perleidimas			
II.5.	Investicijų į dukterines įmones įsigijimas			
II.6.	Investicijų į dukterines įmones perleidimas			
II.7.	Paskolų suteikimas			
II.8.	Paskolų susigrąžinimas			

II.9.	Gauti dividendai, palūkanos		
II.10.	Kiti investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimai		
II.11.	Kiti investicinės veiklos pinigų srautų sumažėjimai		
	<u>Grynieji investicinės veiklos pinigų srautai</u>		
III.	Finansinės veiklos pinigų srautai		
III.1.	Pinigų srautai, susiję su įmonės savininkais		
III.1.1.	Akcijų išleidimas		
III.1.2.	Savininkų įnašai nuostoliams padengti		
III.1.3.	Savų akcijų supirkimas		
III.1.4.	Dividendų išmokėjimas		
III.2.	Pinigų srautai, susiję su kitais finansavimo šaltiniais		
III.2.1.	Finansinių skolų padidėjimas		
III.2.1.1.	Paskolų gavimas		
III.2.1.2.	Obligacijų išleidimas		
III.2.2.	Finansinių skolų sumažėjimas		
III.2.2.1.	Paskolų grąžinimas		
III.2.2.2.	Obligacijų supirkimas		
III.2.2.3.	Sumokėtos palūkanos		
III.2.2.4.	Finansinės nuomos (lizingo) mokėjimai		
III.2.3.	Kitų įmonės įsipareigojimų padidėjimas		
III.2.4.	Kitų įmonės įsipareigojimų sumažėjimas		
III.2.5.	Kiti finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimai		
III.2.6.	Kiti finansinės veiklos pinigų srautų sumažėjimai		
	<u>Grynieji finansinės veiklos pinigų srautai</u>		
IV.	Ypatingųjų straipsnių pinigų srautai		
IV.1.	Ypatingųjų straipsnių pinigų srautų padidėjimas		
IV.2.	Ypatingųjų straipsnių pinigų srautų sumažėjimas		
V.	Valiutų kursų pokyčio poveikis gryųjų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui		
VI.	Grynasis pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)		
VII.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje		
VIII.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje		

(patronuojančios įmonės vadovo pareigų
pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba
galinčio tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų
pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

16-ojo verslo apskaitos standarto
„Konsoliduotosios finansinės ataskaitos
ir investicijos į dukterines įmones“
5 priedas

**(Pavyzdinė konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos, sudaromos netiesioginiu būdu,
forma)**

(įmonių grupės pavadinimas)

(patronuojančios įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(Tvirtinimo žyma)

20... m. d. KONSOLIDUOTOJI PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITA

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis)

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. Nr.	Straipsniai	Pasta- bos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
I.	Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
I.1.	Grynasis pelnas (nuostoliai)			
I.2.	Mažumos dalis			
I.3.	Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos			
I.4.	Po vienerių metų gautinų sumų (padidėjimas) sumažėjimas			
I.5.	Atsargų (padidėjimas) sumažėjimas			
I.6.	Išankstinių apmokėjimų (padidėjimas) sumažėjimas			
I.7.	Nebaigtų vykdyti sutarčių (padidėjimas) sumažėjimas			
I.8.	Pirkėjų įsiskolinimo (padidėjimas) sumažėjimas			
I.9.	Asocijuotų įmonių skolų (padidėjimas) sumažėjimas			
I.10.	Kitų gautinų sumų (padidėjimas) sumažėjimas			
I.11.	Kito trumpalaikio turto (padidėjimas) sumažėjimas			
I.12.	Ilgalaikių skolų tiekėjams ir gautų išankstinių apmokėjimų padidėjimas (sumažėjimas)			
I.13.	Trumpalaikių skolų tiekėjams ir gautų išankstinių apmokėjimų padidėjimas (sumažėjimas)			
I.14.	Pelno mokesčio įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
I.15.	Su darbo santykiais susijusių įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
I.16.	Atidėjinių padidėjimas (sumažėjimas)			
I.17.	Kitų mokėtinų sumų ir įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
I.18.	Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimo rezultatų eliminavimas			
I.19.	Finansinės ir investicinės veiklos rezultatų eliminavimas			
I.20.	Kitų nepiniginių straipsnių eliminavimas			
	<u>Grynieji pagrindinės veiklos pinigų srautai</u>			

II.	Investicinės veiklos pinigų srautai		
II.1.	Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) įsigijimas		
II.2.	Ilgalaikio turto (išskyrus investicijas) perleidimas		
II.3.	Ilgalaikių investicijų (išskyrus investicijų į dukterines įmones) įsigijimas		
II.4.	Ilgalaikių investicijų (išskyrus investicijų į dukterines įmones) perleidimas		
II.5.	Investicijų į dukterines įmones įsigijimas		
II.6.	Investicijų į dukterines įmones perleidimas		
II.7.	Paskolų suteikimas		
II.8.	Paskolų susigrąžinimas		
II.9.	Gauti dividendai, palūkanos		
II.10.	Kiti investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimai		
II.11.	Kiti investicinės veiklos pinigų srautų sumažėjimai		
	<u>Grynieji investicinės veiklos pinigų srautai</u>		
III.	Finansinės veiklos pinigų srautai		
III.1.	Pinigų srautai, susiję su įmonės savininkais		
III.1.1.	Akcijų išleidimas		
III.1.2.	Savininkų įnašai nuostoliams padengti		
III.1.3.	Savų akcijų supirkimas		
III.1.4.	Dividendų išmokėjimas		
III.2.	Pinigų srautai, susiję su kitais finansavimo šaltiniais		
III.2.1.	Finansinių skolų padidėjimas		
III.2.1.1.	Paskolų gavimas		
III.2.1.2.	Obligacijų išleidimas		
III.2.2.	Finansinių skolų sumažėjimas		
III.2.2.1.	Paskolų grąžinimas		
III.2.2.2.	Obligacijų supirkimas		
III.2.2.3.	Sumokėtos palūkanos		
III.2.2.4.	Finansinės nuomos (lizingo) mokėjimai		
III.2.3.	Kitų įmonės įsipareigojimų padidėjimas		
III.2.4.	Kitų įmonės įsipareigojimų sumažėjimas		
III.2.5.	Kiti finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimai		
III.2.6.	Kiti finansinės veiklos pinigų srautų sumažėjimai		
	<u>Grynieji finansinės veiklos pinigų srautai</u>		
IV.	patingųjų straipsnių pinigų srautai		
IV.1.	Ypatingųjų straipsnių pinigų srautų padidėjimas		
IV.2.	Ypatingųjų straipsnių pinigų srautų sumažėjimas		
V.	Valiutų kursų pokyčio poveikis gryųjų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui		
VI.	Grynasis pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)		
VII.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje		
VIII.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje		

(patronuojančios įmonės vadovo pareigų
pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba galinčio
tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)