

# Praktiski padomi gada pārskatu konsolidācijā

Konsolidēto gada pārskatu likumā ir noteiktas pamata prasības šādu pārskatu sagatavošanā. IFINANCES.LV maija numurā izskatījām, kādiem uzņēmumiem ir jāveic konsolidācija, skaidrojām konsolidētā gada pārskata sastāvu un priekšdarbus, kas veicami pirms konsolidācijas uzsākšanas. Tagad ķeramies klāt praktiskiem piemēriem!

**SILVIJA GULBE**, SIA “Grant Thornton Rimess” partnere, zvērināta revidente

**K**onsolidēto gada pārskatu likumā (KGPL) noteikts, ka konsolidētie gada pārskati jāpamato ar aprēķiniem un tabulām, kā arī tie jāglabā 10 gadus (KGPL 14.panta 3.daļa). Konsolidācijai var izmantot elektronisku darba tabulu ar šādām kolonnām: konta numurs, konta nosaukums, mātes uzņēmums, meitas uzņēmums, kopā, konsolidācijas korekcijas, konsolidētais atlikums, komentārs.

Ieteicams konsolidācijas tabulā jau sākotnēji uzrādīt ierakstus ne tikai finanšu pārskatu posteņu līmenī, bet arī detalizētāk, lai būtu vieglāk sagatavot konsolidēto finanšu pārskatu pielikumu.

## Pašu kapitāla konsolidācija

Konsolidējot pašu kapitālu, savstarpēji izslēdz mātes sabiedrības ieguldījumu un līdzdalības daļu katras meitas sabiedrības pašu kapitālā. Svarīgi ir atdalīt pirmo konsolidāciju no pārējām. Jāsaprot arī, uz kuru datumu jāveic pašu kapitāla izslēgšana. Pirmajai konsolidācijai var izmantot dažādus datumus:

- datums, kad “meitu” pirmo reizi iekļauj konsolidācijā;
- “meitas” iegādes datums;
- datums, kad sabiedrība kļuva par koncerna meitas uzņēmumu.

Pareizi būtu pirmo konsolidāciju veikt uz datumu, kad meitas sabiedrība ir iegādāta, bet bieži ir grūtības noteikt pašu kapitālu uz to brīdi, tāpēc vienkāršības pēc izmanto datumu, kad meitas sabiedrība pirmo reizi tiek iekļauta konsolidācijā.

## Datumu, uz kuru tiek noteikta meitas sabiedrības pašu kapitāla vērtība, paskaidro konsolidētā pārskata pielikumā

05.11.2014. SIA “Māte” iegādājās 100% SIA “Meita” daļas par 5000 EUR. Iegādes brīdī SIA “Meita” aktīvu un saistību patiesā vērtība ir vienāda ar to bilances vērtību. Pirmajai konsolidācijai izvēlētais datums ir 31.12.2014. – diena, kad meitas uzņēmums pirmo reizi tiek iekļauts konsolidācijā. Darba dokumentā tiek koriģēta SIA “Māte” līdzdalība un SIA “Meita” pašu kapitāls.

	SIA “Māte”	SIA “Meita”	Kopā	Korekcijas	Konsolidētais atlikums
Līdzdalība	5000		5000	-5000	-
Pamatkapitāls	-4000	-3000	-7000	3000	-4000
Rezerves	-250	-500	-750	500	-250
Nesadalītā peļņa	-4000	-1500	-5500	1500	-4000



Līdzdalībai ir jābūt izslēgtai, jo koncernam nevar būt ieguldījums pašam sevī. Visbiežāk līdzdalība nav vienāda ar meitas sabiedrības pašu kapitālu, un tas ir loģiski.

05.11.2014. SIA “Māte” iegādājās 100% SIA “Meita” daļas par 8000 EUR. Iegādes brīdī ir zināms, ka SIA “Meita” zemes patiesā vērtība ir par 2000 EUR lielāka nekā tās bilances vērtība.

Lai vienkāršotu konsolidāciju, pirmajai konsolidācijai izvēlētais datums ir 31.12.2014. – diena, kad meitas uzņēmums pirmo reizi tiek iekļauts konsolidācijā. Svarīgi ir noteikt starpības iemeslus un to līdzdalības iegādes vērtības daļu, ko var attiecināt uz konkrētu aktīvu (iegādes brīdī ir zināma tā patiesā vērtība un faktiski aktīvu iegādājas par šo vērtību, nevis par tā bilances vērtību). Pārējo starpību iekļauj konsolidācijas starpībā.

Darba dokumentā tiek koriģēta SIA “Māte” līdzdalība un SIA “Meita” pašu kapitāls.

	SIA “Māte”	SIA “Meita”	Kopā	Korekcijas	Konsolidētais atlikums
Pozitīvā konsolidācijas starpība				1000	1000
Zeme		1000	1000	2000	3000
Līdzdalība	8000	-	8000	-8000	-
Pamatkapitāls	-4000	-3000	-7000	3000	-4000
Rezerves	-250	-500	-750	500	-250
Nesadalītā peļņa	-4000	-1500	-5500	1500	-4000

Var būt gadījumi, ka meitas sabiedrības daļas ir iegādātas par zemāku vērtību nekā tās pašu kapitāls. Tad arī ir jāanalizē starpības iemesli. Ja starpība ir saistīta ar to, ka kāda aktīva patiesā iegādes vērtība ir zemāka par tā bilances vērtību, starpība ir jāattiecinā uz šo aktīvu. Starpība var būt saistīta ar paredzamiem zaudējumiem vai maksājumiem. Tomēr nav izslēgts, ka tas ir veiksmīgs darījums un pircējam nes peļņu.

Lai noteiktu iegādes starpību, svarīgi noteikt meitas sabiedrības līdzekļu un saistību patieso vērtību. Tā ir vērtība, par kādu aktīvu var apmainīt starp labi informētām, savstarpēji ieinteresētām un finansiāli nesaistītām pusēm.

KGPL noteikts, ka līdzdalības un pašu kapitāla izslēgšanas rezultātā radušās starpības ieņēmamo, palielinot vai samazinot konsolidētās bilances posteņu vērtību, ja tā ir augstāka vai zemāka par sākotnēji bilancē norādīto. Taču nav skaidrots, kā to izdarīt. Starpības var attiecināt uz posteņiem, kuros ir būtiskākās novirzes, vai arī var izmantot citu attiecināšanas principu. Galvenais nosacījums: jāsauglabā paties un skaidrs priekšstats.

05.11.2014. SIA "Māte" iegādājās 100% SIA "Meita" daļas par 10 000 EUR. Iegādes brīdī SIA "Meita" pašu kapitāls ir 7000 EUR un aktīvu patiesā vērtība ir 11 000 EUR:	
Zeme	6000 EUR
Pārējie pamatlīdzekļi	3000 EUR
Krājumi	2000 EUR
Starpība starp iegādes vērtību un pašu kapitālu ir 3000 EUR. To var sadalīt proporcionāli starp aktīviem šādi:	
Zeme	$6000 / 11\ 000 \times 3000 = 1636$ EUR
Pārējie pamatlīdzekļi	$3000 / 11\ 000 \times 3000 = 818$ EUR
Krājumi	$2000 / 11000 \times 3000 = 546$ EUR
Konsolidācijas starpību, proporcionāli attiecinot uz visiem aktīviem, iegūst šādas bilances vērtības:	
Zeme	4000 EUR + 1636 EUR = 5636 EUR
Pārējie pamatlīdzekļi	2000 EUR + 818 EUR = 2818 EUR
Krājumi	1000 EUR + 546 EUR = 1546 EUR

Var attiecināt visu konsolidācijas starpību uz 1 vai vairākiem aktīviem, ievērojot patiesa un skaidra priekšstata principu.

Konsolidācijas procesā meitas sabiedrības pirms pievienošanas nesadalītā peļņa netiek apvienota ar mātes

sabiedrības nesadalīto peļņu. Konsolidētā nesadalītā peļņa ietver tikai mātes sabiedrības nesadalīto peļņu un meitas sabiedrības pēc pievienošanas nesadalīto peļņu. Pēc pievienošanas nesadalītā peļņa ir nesadalītā peļņa mīnus nesadalītā peļņa pirms pievienošanas.

### Savstarpējo norēķinu atlikumu izslēgšana

Vienkāršotā veidā konsolidācijas procesā vispirms mātes un katras meitas sabiedrības bilancēs izslēdz summas, kas vienā sabiedrībā parādās kā aktīvs, bet otrā – kā saistības, un pēc tam saskaita kopā visus neizslēgtos aktīvus un saistības.

SIA "Māte" ir pārdevusi preces 4000 EUR vērtībā savai meitas sabiedrībai SIA "Meita", par kurām vēl nav veikta apmaks. Abu sabiedrību bilances uz 31.12.2014. ir šādas:

	SIA "Māte"	SIA "Meita"	Kopā	Korekcijas	Konsolidētais atlikums
Pamatlīdzekļi	5000	2000	7000	-	7000
Līdzdalība	3000	-	3000	-3000	-
Krājumi	4000	5000	9000	-	9000
Debitori	7000	3000	10 000	-4000	6000
Nauda	1000	200	1200	-	1200
Pamatkapitāls	-4000	-3000	-7000	3000	-4000
Nesadalītā peļņa	-6000	-200	-6200	-	-6200
Kreditori	-10 000	-5000	-15 000	4000	-11 000
Kredītlīmija bankā	-	-1000	-1000	-	-1000

Veic šādas konsolidācijas procedūras:

- SIA "Māte" līdzdalība SIA "Meita" aktīvā (3000 EUR) tiek dzēsta ar SIA "Meita" pamatkapitālu pasīvā (3000 EUR);
- SIA "Māte" debitors SIA "Meita" (4000 EUR) tiek dzēsts ar tās kreditoru SIA "Māte" (4000 EUR);
- atlikušie aktīvi un pasīvi tiek saskaitīti.

**Visu konsolidācijas starpību var attiecināt uz 1 vai vairākiem aktīviem, ievērojot patiesa un skaidra priekšstata principu**

### SVARĪGI!

- No SIA “Māte” naudas līdzekļiem nav jāatņem SIA “Meita” kredītlīnijas atlikums. Savstarpējs ieskaits nesniegtu pietiekamu informāciju par mātes sabiedrības līdzekļiem un saistībām, kā arī būtu pretēji noteikumam, ka aktīvu un pasīvu nevar savstarpēji dzēst.
- Konsolidētā gada pārskata pamatkapitāls ir tikai mātes sabiedrības pamatkapitāls. Tā ir jābūt vienmēr neatkarīgi no tā, cik sarežģīta ir konsolidācija, jo meitas sabiedrību pamatkapitālam vienmēr jābūt pilnībā izslēgtam.

### Mazākuma akcionāru daļas aprēķināšana

Apskatījām gadījumus, kad meitas sabiedrība 100% pieder “mātei”, bet meitas sabiedrības aktīva un pasīva summas tiek iekļautas konsolidētajā gada pārskatā arī tad, ja meitas sabiedrība pieder tikai daļēji. Daļa no šādu meitas sabiedrības neto aktīviem pieder investoriem ārpus grupas (mazākuma akcionāru līdzdalības daļa).

Starptautiskie finanšu pārskatu standarti pieļauj 2 veidus, kā uzrādīt mazākuma akcionāru līdzdalības daļu finanšu pārskatā. Mazākuma akcionāru līdzdalības daļa var tikt novērtēta kā:

- meitas sabiedrības neto aktīvu vērtības proporcionālā daļa;
- patiesā vērtība (parasti balstīta uz akcijas tirgus cenu), kura pieder mazākuma akcionāru līdzdalības daļai.

Mazākuma līdzdalības daļu meitas sabiedrības pašu kapitālā aprēķina proporcionāli viņu ieguldījumam pašu kapitālā.

Piemēram, SIA “Meita” pamatkapitāls ir 3000 EUR, rezerves – 1000 EUR un nesadalītā peļņa – 2000 EUR. SIA “Māte” pieder 80% no SIA “Meita” pamatkapitāla, līdz ar to mazākumakcionāru līdzdalības daļa ir 1200 EUR jeb 20% no SIA “Meita” pašu kapitāla (20% x (3000 EUR + 1000 EUR + 2000 EUR)).

Bilancē mazākumakcionāru līdzdalības daļu uzrāda pasīvā aiz pašu kapitāla.

Apskatīsim piemēru mazākuma akcionāru līdzdalības daļas aprēķinam, ja veidojas konsolidācijas starpība!

SIA “Māte” pieder 80% no SIA “Meita” pašu kapitāla kopš SIA “Meita” pievienošanas brīža. Bilances uz

31.12.2014. ir šādas:

	SIA “Māte”	SIA “Meita”	Korekcijas	Konsolidētais atlikums
	EUR	EUR	EUR	EUR
Konsolidācijas starpība	-	-	100	100
Pamatlīdzekļi	500	2000	-	2500
Līdzdalība radniecīgā sabiedrībā	2500	-	-2500	-
Krājumi	4000	1000	-	5000
Debitori	7000	6000	-	13 000
Nauda	1000	200	-	1200
Pamatkapitāls	-4000	-3000	3000	-4000
Nesadalītā peļņa	-6000	-2000	400	-7600
Mazākuma līdzdalības daļa	-	-	-1000	-1000
Kreditori	-10 000	-4200	-	-14 200

Lai gan SIA “Māte” pieder tikai 80% sabiedrības, visi SIA “Meita” neto aktīvi tiek konsolidēti.

Mazākuma akcionāru līdzdalības daļu aprēķina šādi:

- mazākuma akcionāru daļa no SIA “Meita” pamatkapitāla ir 600 EUR (20% x 3000);
- mazākuma akcionāru daļa no nesadalītās peļņas ir 400 EUR (20% x 2000).

Tātad daļa SIA “Meita” pamatkapitāla un peļņas ir iekļauti mazākuma dalībnieku daļā. SIA “Māte” līdzdalība 2500 EUR ir dzēsta ar SIA “Meita” pašu pamatkapitālu 2400 EUR (3000 EUR – 600 EUR), un 100 EUR uzrāda kā konsolidācijas starpību.

Ja ir mazākuma akcionāru daļa, konsolidācijā veic šādas procedūras:

- apvieno bilances aktīva un pasīva posteņus 100% mātes sabiedrība + 100% meitas sabiedrība neatkarīgi no tā, cik liela daļa pieder mātes sabiedrībai;
- pamatkapitāls ir tikai mātes sabiedrības;
- aprēķina meitas sabiedrības mazākuma akcionāru līdzdalības daļas neto aktīvus (pamatkapitāls + nesadalītā peļņa);
- meitas sabiedrības nesadalītās peļņas atlikums tiek konsolidēts (pēc visu iekšējo grupu summu savstarpējās izslēgšanas).

Sākumā aprēķiniet meitas sabiedrības neto aktīvus un tikai pēc tam mazākuma akcionāru daļu!

Par neiegūtās (nerealizētās) peļņas izslēgšanu un citām praktiskām niansēm konsolidācijā lasiet nākamajā IFINANCES.LV numurā! 📌