

Praktiski padomi gada pārskatu konsolidācijā. 2.daļa

Konsolidēto gada pārskatu sagatavošana nonākusi finiša taisnē. Noslēdzot šo rakstu ciklu, apskatīsim, kā praktiski konsolidēt peļņas vai zaudējumu aprēķinu, kas jāiekļauj konsolidētā gada pārskata pielikumā un kā gatavo pārskatu svinīgi parakstīt un iesniegt.

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

Konsolidētā peļņas vai zaudējumu aprēķina (PZA) avots ir atsevišķu grupas sabiedrību individuālie pārskati. Konsolidējot PZA, arī sagatavo darba tabulu. Piemēram, var izmantot elektronisku darba tabulu ar šādām kolonnām: konta numurs, konta nosaukums, mātes uzņēmums, meitas uzņēmums, kopā, konsolidācijas korekcijas, konsolidētā summa, komentārs.

Konsolidētais peļņas vai zaudējumu aprēķins

Konsolidētajā PZA mazākuma daļa tiek izslēgta. To gada ienākumu daļa ir atskaitīta no peļņas pēc nodokļiem, bet nesadalītā peļņa konsolidācijas tabulā ietver tikai grupai piederošu daļu no meitas sabiedrības peļņas.

Sabiedrībai “Māte” pieder 80% sabiedrības “Meita” akciju no tās dibināšanas brīža 2012.gadā. 2014.gadā abu sabiedrību PZA un pašu kapitāla kustības pārskati ir šādi:

	“Māte”	“Meita”
	EUR	EUR
Neto apgrozījums	80 000	30 000
Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas	-30 000	-10 000
Bruto peļņa vai zaudējumi	50 000	20 000
Administrācijas izmaksas	-10 000	-5 000
Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	40 000	15 000
Uzņēmumu ienākuma nodoklis (UIN) par pārskata gadu	-6000	-2250
Pārskata gada peļņa vai zaudējumi	34 000	12 750

Nesadalītā peļņa perioda sākumā	78 000	17 000
Pārskata gadā peļņa	34 000	12 750
Nesadalītā peļņa perioda beigās	112 000	29 750

Konsolidētais PZA 31.12.2014. būs šāds:

	EUR
Neto apgrozījums (80 000 EUR + 30 000 EUR)	110 000
Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas (30 000 EUR + 10 000 EUR)	-40 000
Bruto peļņa vai zaudējumi	70 000
Administrācijas izmaksas (10 000 EUR + 5000 EUR)	-15 000
Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	55 000
UIN par pārskata gadu (6000 EUR + 2250 EUR)	-8250
Pārskata gada peļņa vai zaudējumi pēc nodokļiem	46 750
Mazākuma daļa (12 750 EUR x 20%)	-2550
Konsolidētā pārskata perioda peļņa	44 200

Koncerna sabiedrību savstarpējie darījumi

Konsolidētajā gada pārskatā norāda tikai to peļņu, kas gūta, piegādājot preces vai sniedzot pakalpojumus trešajām personām, un krājumus konsolidētajā gada pārskatā novērtē pēc to iegādes izmaksām visai grupai (sākotnējās iegādes).

Ieņēmumi no preču pārdošanas koncerna ietvaros

Preču pārdošanu koncerna ietvaros izslēdz no konsolidētā PZA. Konsolidētā PZA tāpat kā konsolidētā gada pārskata mērķis ir parādīt vairāku saistīto sabiedrību finansiālo stāvokli kā atsevišķu vienību. Ja viena sabiedrība pārdod

preces citai sabiedrībai grupā, tad pirmā sabiedrība piešķaita šo summu apgrozījumam, bet otra – pārdotās produkcijas ražošanas izmaksām. Tomēr, skatoties uz grupu kopumā, pārdošana nav notikusi.

Arī nerealizētā peļņa, kas radusies darījumos starp grupas sabiedrībām, jāatņem no grupas peļņas. Nerealizētā peļņa jāizslēdz, ja ar peļņu pārdotās preces gada beigās paliek krājumos citā koncerna sabiedrībā, kas tos nopirka. Nerealizētās peļņas izslēgšanai vislabāk ir saskaitīt nerealizēto peļņu no nepārdotās produkcijas gada beigās un atskaitīt to no konsolidētās bruto peļņas. Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas būs pareizā summa.

Koncerna sabiedrība A piegādāja krājumus koncerna sabiedrībai B, ko sabiedrība B pārdevusi ārpus koncerna	Konsolidētajā pārskatā uzrāda tikai sabiedrības B ieņēmumus un sabiedrības A pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas. Jāveic korekcija: - D “Neto apgrozījums” (A) - K “Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas” (B)
Koncerna sabiedrība A piegādāja krājumus koncerna sabiedrībai B, gada beigās krājumi ir sabiedrības B atlikumā	Krājumu piegāde ir iekšējā kustība, sabiedrība A izslēdz ieņēmumus un attiecīgi ražošanas izmaksas: - D “Neto apgrozījums” (A) - K “Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas” (A)

Konsolidētajos posteņos “Neto apgrozījums” un “Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas” jāiekļauj tikai darījumi ar sabiedrībām, kas neietilpst grupā

Ieņēmumi no savstarpēji sniegtiem pakalpojumiem

Koncerna ietvaros var būt ieņēmumi arī no pakalpojumu sniegšanas. Šādiem ieņēmumiem koncerna uzņēmumam, kurš sniedz pakalpojumus, jāsaņem arī pakalpojumu saņēmēja izdevumiem, tādējādi ieņēmumu un izdevumu par savstarpējiem darījumiem izslēgšanā nevajadzētu rasties nekādām problēmām. Savstarpējo darījumu izslēgšanas rezultātā var būt nepieciešamība koriģēt arī bilances posteņus “Nākamo periodu izmaksas”, “Uzkrātie ieņēmumi”, “Nākamo periodu ieņēmumi” un “Uzkrātās saistības”.



Cita problēma rodas, ja meitas sabiedrība, kas tikai daļēji pieder mātes sabiedrībai, ir iesaistīta iekšējā tirdzniecībā grupā.

Ja 75% meitas sabiedrības B pieder mātes sabiedrībai A un B pārdod preces A par 6000 EUR ar peļņu 1000 EUR (kopā par 7000 EUR), un šīs preces nav pārdotas līdz gada beigām, B nerealizētā peļņa 1000 EUR daļēji pieder mazākuma daļai. Mazākuma daļas peļņa no preču pārdošanas 250 EUR (25% no 1000 EUR) ir realizēta, jo no mazākuma akcionāru viedokļa pārdošana ir notikusi trešajām personām, tikai grupa neguva peļņu no preču pārdošanas.

Pastāv 3 dažādas iespējas grupas iekšējās peļņas uzskaiti un atspoguļojumam:

- izslēgt tikai grupas peļņas daļu;
- izslēgt visu peļņu un uzskaitīt proporcionālo mazākuma daļu (šo metodi uzskata par labāko praksi);
- izslēgt visu peļņu, neuzskaitot proporcionālo mazākuma daļu (samazināt grupas nesadalīto peļņu par visu peļņu).

Ilgtermiņa aktīvu pārdošana koncernā

Tāpat kā koncerna sabiedrības cita citai pārdod preces, līdzīgi var pārdot arī ilgtermiņa aktīvus. Konsolidētajos finanšu pārskatos, arī pārdodot ilgtermiņa aktīvus, piemēro minēto pamatprincipu – bilancē atspoguļo aktīvus tādā vērtībā, kādu par tiem samaksājis koncerns kopumā, savukārt nolietojuma aprēķinā izmanto iegādes cenu. Lai to izdarītu, sagatavojot konsolidēto bilanci, nepieciešams veikt 2 labojumus:

- nesadalītās peļņas un ilgtermiņa aktīva vērtības izmaiņas veikt tā, lai izslēgtu jebkādu nerealizētās peļņas vai zaudējumu elementu. Šis labojums būs līdzvērtīgs krājumu vērtības un nerealizētās peļņas labojumam;
- nesadalītās peļņas un uzkrātā nolietojuma izmaiņas veikt tā, lai konsolidētais uzkrātais nolietojums būtu aprēķināts no sākotnējās ilgtermiņa aktīva iegādes cenas.

Praktiski šos labojumus veic kombinēti, atņemot nerealizēto peļņu no tās sabiedrības nesadalītās peļņas, kurā tā ir iekļauta, un atņemot papildu aprēķināto nolietojumu.

SIA “Māte” pieder 80% SIA “Meita” kapitāla daļu. 01.01.2014. SIA “Meita” par 12 500 EUR pārdeva SIA “Māte” iekārtu, kuras iegādes vērtība bija 10 000 EUR. Sagatavojot finanšu pārskatus uz 31.12.2014., abu sabiedrību nesadalītās peļņas šajā datumā ir:

- SIA “Māte” (pēc nolietojuma aprēķina iegādātajai iekārtai 10%) – 27 000 EUR;
- SIA “Meita” (ietverot peļņu no iekārtas pārdošanas) – 18 000 EUR.

Nesadalītās peļņas aprēķins konsolidācijas vajadzībām:

	SIA “Māte”	SIA “Meita”
	EUR	EUR
Nesadalītā peļņa	27 000	18 000
Pārdotā iekārta:		
• izslēdz peļņu no iekārtas pārdošanas		-2500
• nolietojuma korekcija (samazina par nolietojuma daļu no peļņas) 10% x 2500 EUR		250
Nesadalītā peļņa kopā	27 000	15 750
SIA “Meita” daļa (15 750 EUR x 80%)	12 600	
Nesadalītā peļņa kopā (konsolidētā)	39 600	

Mazākuma daļa SIA “Meita” nesadalītajā peļņā ir 20% no 15 750 EUR, kas ir 3150 EUR.

Dividenžu izmaksa koncerna sabiedrību starpā

Grupas nesadalītā peļņa tiek koriģēta tikai par dividendēm, kas ir samaksātas mātes sabiedrībai. No meitas sabiedrības mātes sabiedrībai izmaksātās dividendes konsolidācijas rezultātā tiek izslēgtas, bet dividendes, kas samaksātas mazākuma daļas akcionāriem, ir aizstātas ar meitas sabiedrības peļņas mazākuma daļas aprēķinu.

Konsolidētajā PZA uzrāda tikai to meitas sabiedrības peļņu, kas gūta pēc tās iegādes.

Nesadalīto peļņu konsolidētajā gada pārskatā veido:

- visas mātes sabiedrības nesadalītā peļņa;
- meitas sabiedrības proporcionālā nesadalītās peļņas daļa. Proportcionālā daļa ir grupas nesadalītās peļņas daļa no meitas sabiedrības nesadalītās peļņas pēc tās iegādes.

No meitas sabiedrības nesadalītās peļņas vajag izslēgt gan kopējās nesadalītās peļņas mazākuma daļu, gan arī grupas daļu no nesadalītās peļņas pirms sabiedrības iegādes

Ja iegāde notiek pārskata perioda laikā, viss meitas sabiedrības PZA ir proporcionāli sadalīts pirms un pēc iegādes. Tikai pēc iegādes daļa jāiekļauj konsolidētajā PZA.

Tāpat, izmaksājot mātes sabiedrībai dividendes, kas tai pienākas no līdzdalības meitas sabiedrībā, ir svarīgi izlemēt, vai tās tiek izmaksātas no peļņas pirms vai pēc iegādes. Ja dividendes tiek izmaksātas no peļņas pēc iegādes – mātes sabiedrība tās uzrāda ieņēmumos savā PZA. Konsolidācijas rezultātā mātes sabiedrības saņemtās un meitas sabiedrības izmaksātās dividendes tiks savstarpēji izslēgtas. Ja dividendes tiek izmaksātas no peļņas pirms iegādes, tiek samazinātas mātes sabiedrības veiktā ieguldījuma izmaksas meitas sabiedrībā (D “Nauda”, K “Ieguldījums meitas sabiedrībā”).

Ja mātes sabiedrība iegādājas meitas sabiedrību pārskata perioda pirmajā datumā un dividendes ir attiecināmas uz iepriekšējiem pārskata periodiem, ir skaidrs, ka dividendes ir izmaksātas no peļņas pirms iegādes. Ja daļas tika iegādātas pārskata perioda laikā, ir jāveic laika perioda sadalījums.

Svarīgi noskaidrot, vai dividendes tiek izmaksātas par periodu līdz iegādei vai pēc iegādes

Koncerna meitas uzņēmuma atsavināšana vai likvidācija

Pārdodot ieguldījumu meitas uzņēmumā vai to likvidējot, meitas sabiedrības darbības rezultātus līdz tās pārdošanas vai likvidēšanas datumam iekļauj konsolidētajā PZA. Starpību no pārdošanas gan mātes uzņēmuma atsevišķajā gada pārskatā, gan arī konsolidētajā gada pārskatā atzīst kā peļņu vai zaudējumus no meitas sabiedrības atsavināšanas.

Ja mainās līdzdalības proporcija kapitālā un līdz ar to beidzas kontrole, ieguldījumu turpina uzrādīt kā līdzdalību asociētajā sabiedrībā vai pārējos ieguldījumus.

Konsolidētais naudas plūsmas pārskats

Sagatavojot konsolidēto naudas plūsmas pārskatu, piemēro tos pašus principus, ko izmanto atsevišķo sabiedrību naudas plūsmu pārskatu sagatavošanā, un izslēdz iekšējās naudas plūsmas. Praksē izmanto 2 dažādas pieejas konsolidētā naudas plūsmas pārskata sagatavošanā:

- konsolidē atsevišķos konsolidācijā iesaistīto sabiedrību naudas plūsmas pārskatus un veic attiecīgas korekcijas vai
- konsolidēto naudas plūsmas pārskatu sagatavo, balstoties jau uz konsolidēto PZA un bilanci.

Konsolidētajos pārskatos biežāk pielieto netiešo naudas plūsmas aprēķināšanas metodi, jo tai par pamatu var izmantot konsolidēto PZA un konsolidēto bilanci.

Konsolidētā gada pārskata pielikums

Pamatā konsolidētā gada pārskata pielikumā uzrāda informāciju atbilstoši Gada pārskatu likuma prasībām. Tomēr Konsolidēto gada pārskatu likums prasa uzrādīt vēl papildu informāciju par konsolidācijā iesaistītajām sabiedrībām.

Tāpat norāda, kādas grāmatvedības metodes pielietojušas konsolidācijā iesaistītās sabiedrības un vai pielietotās metodes ir vienādas. Konsolidācijā iesaistītās sabiedrības sadala pa grupām – meitas sabiedrības, asociētās sabiedrības, kopīgi pārvaldītās sabiedrības. Par katru konsolidācijā iesaistīto meitas sabiedrību norāda šādu informāciju:

- nosaukums;
- adrese;
- kapitāla daļas procentos, kas pieder konsolidācijā iesaistītām sabiedrībām;
- konsolidācijā iesaistīšanas vai neiesaistīšanas pamatojums.

Tādu pašu informāciju norāda arī par asociētajām un kopīgi pārvaldītajām sabiedrībām.

Ja tiek konsolidētas sabiedrības, kas uzskaiti veic ārvalstu valūtās, norāda gan valūtu kursu pārskata gada pēdējā dienā (bilances datumā), gan gada vidējo kursu, pēc kura tiek pārrēķināti dati PZA.

Ja nemateriālo aktīvu sastāvā ir ietverta konsolidācijas starpība, pielikumā apraksta to, kā tā veidojusies, un norakstīšanas kārtību.

Konsolidētais ziņojums

Konsolidētajā ziņojumā par visu grupu kā vienotu kopumu iekļauj šādu informāciju:

- attīstība pārskata gadā;
- galvenie finanšu rādītāji;
- svarīgi notikumi grupas darbībā pēc pārskata gada beigām;
- turpmākās attīstības perspektīvas;
- pētniecības darbi un attīstības pasākumi.

Konsolidēto gada pārskatu apstiprināšana un iesniegšana

Konsolidēto gada pārskatu un konsolidēto ziņojumu paraksta koncerna mātes sabiedrības vadība. Konsolidēto gada pārskatu kopā ar mātes sabiedrības atsevišķo pārskatu 7 mēnešu laikā pēc pārskata gada beigām apstiprina koncerna mātes sabiedrības dalībnieku kopsapulcē.

Ne vēlāk kā 1 mēnesi pēc gada pārskatu apstiprināšanas un ne vēlāk kā 7 mēnešu laikā pēc pārskata gada beigām koncerna mātes sabiedrība iesniedz Valsts ieņēmumu dienestam konsolidēto gada pārskatu, mātes sabiedrības gada pārskatu, dalībnieku sapulces protokola izrakstu un zvērināta revidenta ziņojuma norakstu (kopiju). 