

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

6-asis TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

Oficialus pareiškimas

Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) parengtas pagal Tarptautinio apskaitos standartų komiteto (TASK) išleistą (1994 m. pertvarkytą) 27-ąją tarptautinę apskaitos standartą (TAS) „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV) ir Tarptautinių apskaitos standartų komiteto fondas (TASKF) buvo įsteigti 2001 metais, ir jie pakeitė TASK. Tarptautiniai apskaitos standartai (TAS), kuriuos išleido TASK, galioja iki TASV juos patikslina ar panaikina. TASV leidimu šiame Tarptautinės buhalterijų federacijos viešojo sektoriaus komiteto leidinyje pateikiamos 27-ojo TAS ištraukos.

Patvirtintas Tarptautinių apskaitos standartų (TAS) tekstas yra tas, kurį TASV išleido anglų kalba. Jo kopijas galima įsigyti tiesiogiai iš TASV Leidybos skyriaus, adresu: *7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.*

El.paštas: publications@iasb.org.uk

Interneto svetainė: <http://www.iasb.org.uk>

TAS, TAS projektų ir kitų TASK ir TASV leidinių autorių teisės priklauso TASKF.

Sutrumpinimai „TAS“, „TASV“, „TASK“, „TASKF“ ir pavadinimas „Tarptautiniai apskaitos standartai“ yra TASKF prekių ženklai ir negali būti naudojami be TASKF sutikimo.

**6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR
KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA**

**6-asis TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR
KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA**

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas.....	1–7
Apibrėžimai.....	8–14
Ekonominis ūkio subjektas.....	9-11
Būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos.....	12
Valstybės įmonės.....	13
Grynasis turtas / nuosavas kapitalas.....	14
Konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymas.....	15–20
Konsoliduotos finansinės atskaitomybės apimtis.....	21–38
Kito ūkio subjekto kontrolės įgijimas finansinėje atskaitomybėje.....	26–38
Kontrolė finansinėje atskaitomybėje.....	28–32
Priežiūros ir pirkimo teisė.....	33
Kontrolės nustatymas finansinėje atskaitomybėje.....	34–38
Konsolidavimo procedūros.....	39–52
Kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje.....	53–56
Atskleidimas.....	57
Pereinamosios nuostatos.....	58–60
Įsigaliojimo data.....	61-62
Palyginimas su 27-uoju TAS	

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

6-asis TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

Juodu kursyvu spausdinami standarto paragrafai turi būti siejami su šviesiu šriftu spausdinamais šio standarto paaiškinimų paragrafais ir su Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pratarme. Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai netaikomi nereikšmingiems straipsniams.

Taikymas

1. *Ūkio subjektas, kuris rengia ir teikia finansinę atskaitomybę kaupimo principu, turėtų taikyti šį standartą sudarydamas ir pateikdamas ekonominio ūkio subjekto konsoliduotą finansinę atskaitomybę.*
2. *Šis standartas taip pat turi būti taikomas kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaitai atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje.*
3. Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pratarmėje pateikiama sąvoka „finansinė atskaitomybė“ apima ir konsoliduotą finansinę atskaitomybę, todėl ji sudaroma pagal Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus.
4. *Šis standartas taikomas sudarant ir pateikiant visų viešojo sektoriaus ūkio subjektų konsoliduotą finansinę atskaitomybę, taip pat kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaitai, išskyrus valstybės įmones.*
5. Valstybės įmonės (VI) turi vadovautis Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS), kuriuos išleido Tarptautinis apskaitos standartų komitetas. Viešojo sektoriaus komiteto išleistoje 1-ojoje gairėje „Valstybės įmonių finansinė atskaitomybė“ pažymima, kad TAS tinka visoms verslo įmonėms, neatsižvelgiant į tai, ar jos veikia privačiame, ar viešajame sektoriuje. Todėl 1-ojoje gairėje rekomenduojama, kad VI rengtų tokią finansinę atskaitomybę, kuri visais reikšmingais atžvilgiais atitiktų TAS reikalavimus.
6. Šis standartas nustato konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo bei kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaitos atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje reikalavimus. Sudarant VI finansinę atskaitomybę šis standartas netaikomas. Šis standartas turi būti taikomas, kai viešojo sektoriaus ūkio subjektas, kuris nėra VI, turi vieną ar daugiau kontroliuojamųjų ūkio subjektų, kurie yra VI. Tokiu atveju šis standartas turėtų būti taikomas sudarant ekonominio ūkio subjekto finansinę atskaitomybę, konsoliduojant VI ir registruojant investicijas į VI atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje.
7. Šis standartas netaikomas:
 - a) ūkio subjektų jungimo apskaitos metodams ir jungimo poveikio konsolidavimui, įskaitant ūkio subjektų jungimo metu atsirandantį prestižą (ūkio subjektų jungimo apskaitos

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

- reikalavimus galima rasti 22-ajame TAS „Verslo jungimai”);
- b) investicijų į asocijuotus ūkio subjektus apskaitai (žr. 7-ąjį TVSAS „Investicijų į asocijuotus ūkio subjektus apskaita”); ir
- c) investicijų į jungtinės sutarties subjektus apskaitai (žr. 8-ąjį TVSAS „Jungtinės sutarties subjektų finansinė atskaitomybė”).

Apibrėžimai

8. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Apskaitos politika – konkretūs principai, pagrindai, susitarimai, taisyklės ir praktika, kuria vadovaujasi ūkio subjektas, sudarydamas ir pateikdamas finansinę atskaitomybę.

Kaupimo principas – apskaitos būdas, pagal kurį sandoriai ir kiti ūkiniai įvykiai pripažįstami apskaitoje tada, kai jie įvyksta (ne tik tada, kai gaunami ar sumokami pinigai ar jų ekvivalentai). Todėl sandoriai ir ūkiniai įvykiai apskaitoje registruojami ir pripažįstami tuo finansiniu laikotarpiu, su kuriuo jie yra susiję. Pagal kaupimo principą pripažįstamas turtas, įsipareigojimai, grynasis turtas / nuosavas kapitalas, pajamos ir sąnaudos.

Turtas – ūkio subjekto kontroliuojami dėl praeities ūkinių operacijų ir įvykių gauti ištekliai, iš kurių ūkio subjektas tikisi ateityje gauti ekonominės naudos arba paslaugų.

Asocijuotas ūkio subjektas – ūkio subjektas, kuriam investuotojas daro reikšmingą įtaką ir kuris nėra nei kontroliuojamasis, nei investuotojo jungtinės sutarties subjektas.

Pinigai – gryniesi pinigai kasoje ir indėliai iki pareikalavimo.

Konsoliduota finansinė atskaitomybė – ekonominio ūkio subjekto finansinė atskaitomybė, sudaryta kaip vieno ūkio subjekto finansinė atskaitomybė.

Savininkų įnašai – būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos, išskyrus tas, dėl kurių atsiranda ūkio subjekto įsipareigojimai, kurias ūkio subjektui suteikė išorės dalyviai ir įgijo finansinį interesą į ūkio subjekto grynąjį turtą / nuosavą kapitalą, kuris:

- a) suteikia teisę skirstyti ūkio subjekto būsimąją ekonominę naudą arba paslaugas jo buvimo laikotarpiu, kai tokį paskirstymą turi teisę atlikti savininkai ar jų atstovai, o, nutraukus ūkio subjekto veiklą, skirstyti turtą, kuris lieka įvykdžius visus įsipareigojimus; ir / arba
- b) gali būti parduotas, išmainytas, perduotas ar susigrąžintas.

Kontrolė – teisė valdyti kito ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką siekiant gauti naudos iš to ūkio subjekto veiklos.

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

Kontroliuojamasis ūkio subjektas – ūkio subjektas, kurį kontroliuoja kitas ūkio subjektas (vadinamas kontroliuojančiuoju ūkio subjektu).

Kontroliuojantysis ūkio subjektas – ūkio subjektas, kuris kontroliuoja vieną ar daugiau kontroliuojamųjų ūkio subjektų.

Paskirstymas savininkams – ūkio subjekto būsimosios ekonominės naudos ar paslaugų paskirstymas visiems savininkams (ar jų daliai) kaip grąža iš investicijos arba kaip investicijos grąžinimas.

Ekonominis ūkio subjektas – ūkio subjektų grupė, kurią sudaro kontroliuojantysis ūkio subjektas ir vienas ar daugiau kontroliuojamųjų ūkio subjektų.

Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai investicija iš pradžių užregistruojama įsigijimo savikaina, o po to jos vertė koreguojama atsižvelgiant į investuotojui priklausančią investicijos grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį. Finansinės veiklos ataskaita parodo investuotojui tenkančią ūkio subjekto, į kurią investuota, veiklos rezultatų dalį.

Sąnaudos – ekonominės naudos ar potencialių paslaugų sumažėjimas per ataskaitinį laikotarpį dėl turto atidavimo ar sunaudojimo arba dėl priimtų įsipareigojimų, dėl kurių sumažėja grynasis turtas / nuosavas kapitalas, išskyrus paskirstymą savininkams.

Valstybės įmonė – ūkio subjektas, kuris turi visus šiuos požymius:

- a) turi teisę savo vardu sudaryti sutartis;
- b) teisės aktų nustatyta tvarka jam suteikti finansiniai ir veiklos vykdymo įgaliojimai;
- c) įprastinės veiklos metu kitiems ūkio subjektams prekes ir paslaugas parduodantis pelningai arba už kainą, kuri visiškai padengia sąnaudas;
- d) nepriklauso nuo nuolatinio vyriausybės finansavimo (kitokio nei produkcijos įsigijimai ar pardavimai tarp nesusijusių šalių); ir
- e) kontroliuojamas viešojo sektoriaus ūkio subjekto.

Investuotojas į jungtinės sutarties subjektą – jungtinės sutarties subjekto dalininkas, kuris bendrai nekontroliuoja to subjekto.

Bendra (jungtinė) kontrolė – sutartimi įteisinta dviejų ar daugiau šalių pasidalyta ūkio subjekto veiklos kontrolė.

Jungtinės sutarties subjektas – sutartimi įteisintas dviejų ir daugiau šalių įsipareigojimas vykdyti veiklą ir bendrai ją kontroliuoti.

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

Isipareigojimai – dėl praeities ūkinių operacijų ir/arba ūkinių įvykių atsiradę dabartiniai ūkio subjekto isipareigojimai, kuriuos vykdydamas ūkio subjektas, tikėtina, kad turės naudoti savo turimus ir būsimus ekonominę naudą ar paslaugas teikiančius išteklius.

Mažumos dalis – kontroliuojamojo ūkio subjekto grynojo perviršio (deficito) ir grynojo turto / nuosavo kapitalo dalis, tenkanti savininko kapitalo daliai, kurios kontroliuojantysis ūkio subjektas nevaldo nei tiesiogiai, nei per kitus kontroliuojamuosius ūkio subjektus.

Grynasis turtas / nuosavas kapitalas – teisė į turto dalį, likusią iš ūkio subjekto turto atėmus visus jo isipareigojimus.

Grynasis perviršis / deficitas apima šias sudedamąsias dalis:

a) perviršį arba deficitą iš įprastinės veiklos; ir

b) ypatinguosius straipsnius.

Atskaitomybės data – paskutinė ataskaitinio laikotarpio, kurio finansinė atskaitomybė yra sudaroma, diena.

Pajamos – ūkio subjekto ekonominės naudos arba potencialių paslaugų padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja grynasis turtas / nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

Reikšminga įtaka (šiuo standarte) – galimybė dalyvauti priimant finansinės ir ekonominės veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant šios politikos.

Ekonominis ūkio subjektas

9. Šiuo standarte vartojama sąvoka „ekonominis ūkio subjektas“ finansinėje atskaitomybėje reiškia, kad tai yra ūkio subjektų grupė, kurią sudaro kontroliuojantysis ūkio subjektas ir jo kontroliuojamieji ūkio subjektai.
10. Kartais vartojamos kitos su ekonominiu ūkio subjektu susijusios sąvokos, tokios kaip „administracinis ūkio subjektas“, „finansinis ūkio subjektas“, „konsoliduotas ūkio subjektas“ ir „grupė“.
11. Ekonominį ūkio subjektą gali sudaryti ūkio subjektai, kurie vykdo ir socialinės politikos, ir komercinę veiklą. Pavyzdžiui, valstybinis aprūpinimo būstais departamentas gali būti ekonominis ūkio subjektas, kurį sudaro ūkio subjektai, aprūpinantys būstais už nustatytą mokestį, ir ūkio subjektai, kurie aprūpina būstais vykdydami komercinę veiklą.

Būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos

12. Turtas yra priemonė ūkio subjektui siekti savo tikslų. Turtas, naudojamas ūkio subjekto veikloje prekėms ir paslaugoms teikti, bet tiesiogiai nekuriantis grynujų pinigų įplaukų, dažniausiai apibrėžiamas kaip turtas, teikiantis „paslaugas“. Turtas, kuris naudojamas

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

grynosioms pinigų įplaukoms kurti, dažniausiai apibrėžiamas kaip turtas, teikiantis „būsimąją ekonominę naudą“. Atsižvelgiant į visus tikslus, kuriems turtas gali būti panaudotas, pagrindinėms turto savybėms apibrėžti vartojama sąvoka „būsimoji ekonominė nauda arba paslaugos“.

Valstybės įmonės

13. Sąvoka „valstybės įmonės“ (VĮ) apima pardavimais užsiimančias įmones, tokias kaip komunalinių paslaugų įmonės, taip pat finansų įstaigas, tokias kaip finansų institucijos. Iš esmės VĮ nesiskiria nuo ūkio subjektų, kurie vykdo panašią veiklą privačiame sektoriuje. VĮ paprastai veikia siekdamos pelno, tačiau kai kurios jų gali turėti ribotų visuomeninių paslaugų teikimo įpareigojimų ir privalo tam tikrus asmenis ir organizacijas aprūpinti prekėmis ir paslaugomis nemokamai arba už labai mažą mokestį. 6-ajame TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita“ pateikiamos nuorodos, kaip finansinėje atskaitomybėje nustatyti, ar yra kontrolė. Šiomis nuorodomis turi būti vadovaujama nustatant, ar VĮ yra kontroliuojama kito viešojo sektoriaus ūkio subjekto.

Grynasis turtas / nuosavas kapitalas

14. Sąvoka „grynasis turtas / nuosavas kapitalas“ šiame standarte vartojama kalbant apie likutį finansinės būklės ataskaitoje (turtas minus įsipareigojimai). Grynasis turtas / nuosavas kapitalas gali būti teigiamas arba neigiamas. Vietoj „grynojo turto / nuosavo kapitalo“ gali būti vartojamos ir kitos sąvokos, kai jų reikšmė yra aiški.

Konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymas

15. *Kontroliuojantysis ūkio subjektas, išskyrus tą, kuris apibūdintas 16 paragrafe, turi sudaryti konsoliduotą finansinę atskaitomybę.*
16. *Konsoliduotos finansinės atskaitomybės gali nesudaryti ūkio subjektas, kuris pats yra visiškai arba iš esmės visiškai kontroliuojamas kito ūkio subjekto, nes mažai tikėtina, kad jo sudarytoje konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje vartotojams bus pateikta daugiau informacijos nei jį kontroliuojančio ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje; arba, kai ūkio subjektas yra iš esmės visiškai kontroliuojamas, jis gali nesudaryti konsoliduotos finansinės atskaitomybės, jei mažumos dalies savininkai tam neprieštarauja. Toks kontroliuojantysis ūkio subjektas turi nurodyti priežastis, dėl kurių jo konsoliduota finansinė atskaitomybė nebuvo sudaroma, ir apskaitos metodą, kuris taikomas kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaitai atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje. Kontroliuojantysis ūkio subjektas, kuris nesudaro konsoliduotos finansinės atskaitomybės, turi nurodyti kontroliuojančiojo ūkio subjekto, kuris konsoliduoja jo finansinę atskaitomybę, pavadinimą ir adresą.*
17. Kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinės atskaitomybės vartotojai paprastai yra suinteresuoti viso ekonominio ūkio subjekto finansine veikla ir turi būti apie ją

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

informuojami. Šie poreikiai gali būti patenkinti sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę, kurioje pateikiama finansinė informacija apie ekonominį ūkio subjektą kaip apie vieną ūkio subjektą, neatsižvelgiant į teisinius apribojimus, nustatytus atskiriems juridiniams ūkio subjektams.

18. Kontroliuojantysis ūkio subjektas, kurį visiškai kontroliuoja kitas ūkio subjektas, neprivalo sudaryti konsoliduotos finansinės atskaitomybės, jeigu tokios atskaitomybės nereikalauja jį kontroliuojantis ūkio subjektas ir, jeigu kitų vartotojų poreikius gali patenkinti jį kontroliuojančio ūkio subjekto konsoliduota finansinė atskaitomybė. Tačiau viešajame sektoriuje dauguma kontroliuojančiųjų ūkio subjektų, kurie yra visiškai arba beveik visiškai kontroliuojami, atstovauja svarbiems vyriausybės sektoriams ar veiklai ir šis standartas neatleidžia tokių ūkio subjektų nuo reikalavimo sudaryti konsoliduotas finansines atskaitomybes. Tokiu atveju konkrečių vartotojų informacijos poreikių negali patenkinti vien vyriausybės sudaromos konsoliduotos finansinės atskaitomybės. Daugelyje jurisdikcijų vyriausybės tai pripažino ir nustatė reikalavimus tokių ūkio subjektų finansinei atskaitomybei.
19. Kai kuriose šalyse kontroliuojantysis ūkio subjektas neprivalo sudaryti konsoliduotos finansinės atskaitomybės, jeigu jis yra iš esmės visiškai kontroliuojamas kito ūkio subjekto ir mažumos dalies savininkai su tuo sutinka. Sąvoka „iš esmės visiškai kontroliuojamas“ dažniausiai reiškia, kad kontroliuojantysis ūkio subjektas turi 90 proc. (arba daugiau) balsų.
20. Kai kurių institucijų ekonominį ūkio subjektą sudaro keli tarpiniai kontroliuojantieji ūkio subjektai. Pavyzdžiui, sveikatos departamentas yra pagrindinis kontroliuojantysis ūkio subjektas, turintis tarpinių kontroliuojančiųjų sveikatos sistemos ūkio subjektų vietiniu ar apskrities lygmeniu. Kiekvienoje teisinėje sistemoje gali būti numatyti apskaitos ir atskaitomybės reikalavimai, pagal kuriuos ūkio subjektai privalo (arba neprivalo) sudaryti konsoliduotą finansinę atskaitomybę. Nors nėra specialiųjų atskaitomybės reikalavimų, kad tarpiniai kontroliuojantieji ūkio subjektai turi sudaryti konsoliduotą finansinę atskaitomybę, tačiau, jeigu yra vartotojų, kuriems ši atskaitomybė reikalinga, tarpiniai kontroliuojantieji ūkio subjektai turi ją sudaryti ir skelbti.

Konsoliduotos finansinės atskaitomybės apimtis

21. *Kontroliuojantysis ūkio subjektas, kuris pateikia konsoliduotą finansinę atskaitomybę, turi konsoliduoti visus kontroliuojamuosius užsienio ir vidaus ūkio subjektus, išskyrus tuos, kurie nurodyti 22 paragrafe.*
22. *Kontroliuojamasis ūkio subjektas neturi būti konsoliduojamas, kai:*
 - a) *manoma, kad kontrolė yra laikina, kadangi kontroliuojamasis ūkio subjektas yra įsigytas ir laikomas tam, kad artimiausiu laiku būtų perduotas; arba*
 - b) *jo veiklai taikomi griežti ilgalaikiai apribojimai, kurie neleidžia kontroliuojančiajam ūkio subjektui gauti naudos iš jo veiklos.*

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŪJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

23. Tokie kontroliuojamieji ūkio subjektai apskaitoje registruojami kaip investicijos. Investicijų apskaitos metodai nurodomi 39-ajame TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“.
24. Laikina kontrolė yra tada, kai, pavyzdžiui, kontroliuojamasis ūkio subjektas įsigyjamas numatant artimiausiu laiku jį perleisti arba kai įsigyjamas ekonominis ūkio subjektas ir vienas iš jį sudarančių ūkio subjektų perleidžiamas, nes jo vykdoma veikla labai skiriasi nuo jį įsigijusio ūkio subjekto veiklos. Laikina kontrolė taip pat atsiranda, kai kontroliuojantysis ūkio subjektas ketina perleisti kontroliuojamąjį ūkio subjektą mainais į kitą, pavyzdžiui, nacionalinė valdžia gali perleisti kontroliuojamojo ūkio subjekto dalį savivaldybei. Taikant šią išimtį, kontroliuojantysis ūkio subjektas turi tvirtai įsipareigoti perleisti arba nebekontroliuoti to ūkio subjekto, kurį jis laikinai kontroliavo. Jei ši išimtis bus sėkmingai taikoma ilgiau nei kelis ataskaitinius laikotarpius, kontroliuojantysis ūkio subjektas turi parodyti, kad jo ketinimas perleisti ūkio subjektą tebegalioja, arba nebekontroliuoti ūkio subjekto, kurį jis laikinai kontroliavo. Ūkio subjektas laikomas įsipareigojusių perleisti kitą ūkio subjektą arba jo nebekontroliuoti, kai jis turi patvirtintą planą tai padaryti ir nėra realios galimybės jo nevykdyti.
25. Ūkio subjekto veiklai gali būti nustatyti reikšmingi apribojimai, kurie suvaržo kito ūkio subjekto galimybę gauti naudos iš jo veiklos. Pavyzdžiui, užsienio valstybės vyriausybė gali uždrausti naudoti užsienio kontroliuojamojo ūkio subjekto turta. Esant tokioms aplinkybėms nepanašu, jog būtų kontrolė, ir šiame standarte numatytos konsolidavimo procedūros nebus taikomos.

Kito ūkio subjekto kontrolės įgijimas finansinėje atskaitomybėje

26. Sudarant finansinę atskaitomybę, sprendimas, ar ūkio subjektas kontroliuoja kitą ūkio subjektą, kiekvienu atveju priklauso nuo konkrečių aplinkybių ir šiame standarte pateikto kontrolės apibrėžimo. Šis sprendimas turi būti priimtas įvertinus dviejų ūkio subjektų santykių pobūdį. Būtinai turi būti apsvarstytos abi šiame standarte pateiktos kontrolės apibrėžimo dalys, tai yra viena dalis, kurioje teigiama, kad turi būti daroma lemiamą įtaka (teisė valdyti kito ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką), ir kita dalis, kurioje teigiama, kad turi būti galimybė gauti naudos (ši dalis turi parodyti, ar kontroliuojantysis ūkio subjektas gali gauti naudos iš kito ūkio subjekto veiklos).
27. Tam, kad kontroliuojantysis ūkio subjektas įgytų kontrolę, jis turi gauti naudos iš kito ūkio subjekto veiklos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali gauti naudos iš kito ūkio subjekto veiklos paskirstant veiklos perviršį (panašiai kaip dividendus), tuo pačiu jis yra neapsaugotas nuo galimų nuostolių rizikos. Kitu atveju ūkio subjektas gali negauti jokios finansinės naudos iš kito ūkio subjekto, bet gali gauti naudos galėdamas vadovauti kitam ūkio subjektui, su kuriuo dirbdamas galėtų pasiekti savo numatytus tikslus. Ūkio subjektas turi galimybę gauti ir finansinės, ir nefinansinės naudos iš kito ūkio subjekto veiklos. Pavyzdžiui, VĮ gali mokėti kontroliuojančiajam ūkio subjektui dividendus ir sudaryti jam sąlygas siekti tam tikrų socialinių tikslų.

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

Kontrolė finansinėje atskaitomybėje

28. Finansinėje atskaitomybėje kontrolė parodoma, kai ūkio subjektas gali valdyti kito ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką ir nebūtina, kad jis turėtų didžiąją dalį akcijų ar kitokį interesą į kito ūkio subjekto nuosavybę. Teisė valdyti turi būti įgyvendinama. Tai reiškia, kad ūkio subjektas jau turi būti įrodęs šią teisę teisės aktais ar kitais oficialiais susitarimais. Kontrolės teisė neįgyvendinama, jei tam, kad būtų galima ją vykdyti, turi būti pakeisti galiojantys teisės aktai ar patikslinti susitarimai. Tai neturėtų būti taikoma tuo atveju, kai teisė kontroliuoti kitą ūkio subjektą jau buvo įgyvendinta anksčiau ar buvo tikimasi ją įgyvendinti.
29. Kai yra kontrolė, nereikalaujama, kad kontroliuojančiojo ūkio subjekto vadovybė būtų atsakinga už vadovavimą kito ūkio subjekto kasdienėms operacijoms (ar dalyvavimą jas vykdančioms). Daugeliu atveju ūkio subjektas gali pasinaudoti savo teise valdyti kitą ūkio subjektą tik tada, kai nesilaikoma kontroliuojamojo ir kontroliuojančiojo ūkio subjektų susitarimo arba kai jis nutraukiamas.
30. Pavyzdžiui, ministerija gali turėti geležinkelių direkcijos, kuri veikia kaip VĮ, nuosavybės dalį. Geležinkelių direkcija veiklą vykdo savarankiškai ir nepriklausomai nuo ministerijos finansavimo, bet savo kapitalą ji padidina, skolindamasi dideles sumas, garantuojamas ministerijos. Geležinkelių direkcija kelis metus nemokėjo dividendų ministerijai. Ministerija turi teisę skirti ir atšaukti daugumą geležinkelių direkcijos valdymo organo narių, tačiau niekada nebuvo pasinaudojusi šia teise ir nenorėtų to daryti, kadangi, rinkėjai jautriai reagavo į ankstesnį ministerijos bandymą reguliuoti geležinkelių sistemos veiklą. Šiuo atveju kontrolės teisė yra įgyvendinama, bet tik esant tokiems santykiams tarp kontroliuojamojo ir kontroliuojančiojo ūkio subjektų, ir, kai neįvyksta jokių ūkinių įvykių, dėl kurių kontroliuojantysis ūkio subjektas turėtų pasinaudoti savo teise kontroliuoti kontroliuojamąjį ūkio subjektą. Taigi, kontrolė yra todėl, kad kontrolės teisė yra pakankama, net jeigu kontroliuojantysis ūkio subjektas nusprenžia nesinaudoti šia teise.
31. Tai, kad įstatymų suteikiamos teisės yra skirtingos, savaime nedraudžia vienam ūkio subjektui kontroliuoti kito. Pavyzdžiui, Statistikos departamentas prie Vyriausybės paprastai turi įstatymų suteiktą teisę veikti nepriklausomai nuo vyriausybės. Tai reiškia, kad Statistikos departamentas prie Vyriausybės gali turėti teisę gauti informaciją ir atsiskaityti už savo tyrimus be vyriausybės ar kito valdymo organo pagalbos. Kontrolės buvimas nereiškia, kad kontroliuojantysis ūkio subjektas yra atsakingas už kito ūkio subjekto vykdomas kasdienes operacijas ar kvalifikuotą jų vykdymą.
32. Pagal kontrolės apibūdinimą šiame standarte, vien to, kad ūkio subjektas turi teisę vadovauti priimant sprendimus dėl kito ūkio subjekto finansinės ar veiklos politikos, nepakanka užtikrinti, jog ūkio subjektas kontroliuoja kitą ūkio subjektą. Kontroliuojantysis ūkio subjektas turi turėti teisę taip valdyti sprendimų priėmimą, kad jis galėtų gauti naudos iš to ūkio subjekto veiklos, pavyzdžiui, įgalinti kitą ūkio subjektą veikti kartu siekiant įgyvendinti jo tikslus. Tai bus veiksminga nustatant „kontroliuojančiojo ūkio subjekto“ ir „kontroliuojamojo ūkio subjekto“ nutraukiamus santykius, pavyzdžiui, likviduotojo ir

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

likviduojamojo ūkio subjekto, išskyrus skolininko ir skolintojo santykius. Panašiai ir patikėtinių santykiai, kurie su patikėtuoju subjektu (valdomu pagal įgaliojimą) toliau netęsiami, pagal šį standartą nebus laikomi kontrole. Pagal šį standartą, kontroliuojančiu nelaikomas patikėtinis, kurio santykiai su patikėtuoju subjektu (valdomu pagal įgaliojimą) įgaliojimui pasibaigus nutraukiami.

Priežiūros ir pirkimo teisė

33. Ministerijos ir jų agentūros turi teisę reguliuoti daugelio ūkio subjektų veiklą pasinaudodamos aukščiausiosios valdžios ar įstatymų suteikta teise. Priežiūros ar pirkimo teisė nesuteikia kontrolės teisės, nustatomos finansinėje atskaitomybėje. Siekiant užtikrinti, kad viešojo sektoriaus ūkio subjektai į savo finansinę atskaitomybę įtrauktų tik tuos išteklius, kuriuos jie kontroliuoja ir iš kurių gali gauti naudos, kontrole šiame standarte nelaikoma:

- a) įstatymų leidžiamosios institucijos teisė sukurti priežiūros sistemą, kurioje ūkio subjektas veikia, ir nustatyti jo veiklos sąlygas ar apribojimus. Tai nesuteikia teisės kontroliuoti viešojo sektoriaus ūkio subjekto turimą turtą. Pavyzdžiui, institucija, kontroliuojanti taršą, turi teisę nutraukti ūkio subjekto, kuris nesilaiko aplinkosaugos reikalavimų, veiklą. Tačiau tai nesuteikia kontrolės teisės, nes taršą kontroliuojanti institucija turi tik priežiūros teisę; arba
- b) kai ūkio subjektai yra ekonomiškai priklausomi nuo viešojo sektoriaus ūkio subjektų. Bet, jei ūkio subjektas išsaugo veiksmų laisvę pasirinkti finansavimo šaltinius ir / ar plėtoti verslą su viešojo sektoriaus ūkio subjektu, toks ūkio subjektas turi teisę pats priimti galutinį savo finansinės ir veiklos politikos valdymo sprendimą ir todėl jis nėra kontroliuojamas viešojo sektoriaus ūkio subjekto. Pavyzdžiui, ministerija gali daryti įtaką ūkio subjekto, kuris priklauso nuo ministerijos finansavimo (tokio kaip labdara), finansinei ir veiklos politikai ar pelno siekiančiam ūkio subjektui, kuris verslo požiūriu yra ekonomiškai nuo jos priklausomas. Ministerija turi tam tikrų teisių kaip pirkėjas, bet ji nekontroliuoja ūkio subjekto finansinės ir veiklos politikos.

Kontrolės nustatymas finansinėje atskaitomybėje

34. Viešojo sektoriaus ūkio subjektas, siekdamas savo tikslų, gali steigti kitus ūkio subjektus. Vienu atveju gali būti aišku, kad ūkio subjektas yra kontroliuojamas ir todėl turėtų būti konsoliduojamas. Kitu atveju tai gali būti neaišku. 35 ir 36 paragrafuose pateikiamos nuorodos, kurios, sudarant finansinę atskaitomybę, padeda nustatyti, ar yra kontrolė.

35. Nustatant santykius tarp dviejų ūkio subjektų, daroma prielaida, kad kontrolė yra, kai tenkinama bent viena iš toliau pateikiamų teisės ir bent viena iš toliau pateikiamų naudos sąlygų, nebent yra aiškių įrodymų, kad kontroliuoja kitas ūkio subjektas.

Teisių sąlygos

- a) Ūkio subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai per kontroliuojamuosius ūkio subjektus turi balsų daugumą kitame ūkio subjekte.

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

- b) Ūkio subjektas turi teisę (arba šią teisę jam suteikia įstatymas) skirti arba atleisti kito ūkio subjekto valdymo organo narių daugumą.
- c) Ūkio subjektas turi teisę skirstyti ar valdyti balsų daugumą visuotiniame kito ūkio subjekto susirinkime.
- d) Ūkio subjektas turi teisę skirstyti balsų daugumą direktorių valdybos ar panašaus valdymo organo susirinkimuose.

Naudos sąlygos

- a) Ūkio subjektas turi teisę likviduoti kitą ūkio subjektą ir gauti didelę dalį likusios ekonominės naudos ar prisiimti reikšmingus įsipareigojimus. Pavyzdžiui, gali būti manoma, kad naudos sąlygos įvykdytos, jei ūkio subjektas yra atsakingas už likusius kito ūkio subjekto įsipareigojimus.
 - b) Ūkio subjektas turi teisę gauti kito ūkio subjekto paskirstomo turto dalį ir / arba gali būti atsakingas už tam tikrus kito ūkio subjekto įsipareigojimus.
36. Kai netenkinama nė viena iš 35 paragrafe išvardintų sąlygų, žemiau pateikti požymiai, kiekvienas atskirai arba visi kartu gali nurodyti kontrolės buvimą.

Teisių požymiai

- a) Ūkio subjektas turi teisę vetuoti kito ūkio subjekto einamosios veiklos ar kapitalo biudžetą.
- b) Ūkio subjektas turi teisę vetuoti, panaikinti ar pakeisti kito ūkio subjekto valdymo organo sprendimus.
- c) Ūkio subjektas turi teisę tvirtinti kito ūkio subjekto pagrindinių darbuotojų samdymą, paskirstymą ir atleidimą.
- d) Kito ūkio subjekto įgaliojimus nustato ir riboja teisės aktai. Ūkio subjektas turi kito ūkio subjekto „auksinę akciją“¹ (ar ekvivalentą), kuri suteikia teisę valdyti to ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką.

Naudos požymiai

- a) Ūkio subjektas turi tiesioginę ar netiesioginę teisę į kito ūkio subjekto grynąjį turtą / nuosavą kapitalą ir nuolatinę teisę ja naudotis.
- b) Ūkio subjektas turi teisę į reikšmingą kito ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį jo likvidavimo (ar kitu) atveju.

¹ „Auksinė akcija“ priskiriama akcijų klasei, kurios suteikia jos turėtojui tam tikrų galių ir teisių, dažniausiai viršijančių tas, kurias paprastai suteikia turėtojo nuosavybė ar atstovavimas valdymo organe.

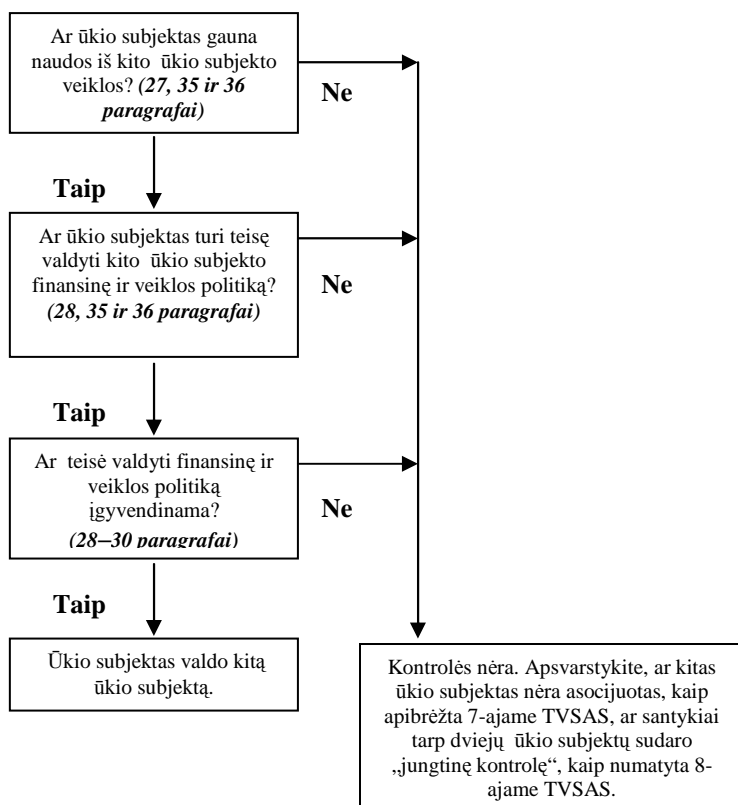
6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

c) Ūkio subjektas turi teisę nurodyti kitam ūkio subjektui bendradarbiauti su juo siekiant jo tikslų.

d) Ūkio subjektas daro įtaką likusiems kito ūkio subjekto įsipareigojimams.

37. Toliau pateikiama diagrama parodo pagrindinius kito ūkio subjekto kontrolės įgyvendinimo etapus. Ji turėtų būti siejama su 26–36 paragrafais.

Kontrolės, kuriai esant sudaroma konsoliduota finansinė atskaitomybė, nustatymas



38. Kartais kontroliuojantysis ūkio subjektas nekonsoliduoja ūkio subjekto, nes jo veikla skiriasi nuo kitų ūkio subjektų, sudarančių ekonominį ūkio subjektą, veiklos, pavyzdžiui, VĮ ir biudžetinio sektoriaus ūkio subjektų konsolidavimas. Tokios išimtys nepateisinamos, nes informacija būtų išsamesnė konsoliduojant tokius kontroliuojamuosius ūkio subjektus ir atskleidžiant papildomą informaciją apie skirtingą kontroliuojamųjų ūkio subjektų veiklą konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje. Pavyzdžiui, atskirai pateikta informacija gali padėti paaiškinti skirtingos ekonominio ūkio subjekto veiklos reikšmingumą.

Konsolidavimo procedūros

39. Sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę, kontroliuojančiojo ūkio subjekto ir jo kontroliuojamų ūkio subjektų finansinė atskaitomybė sujungiama pagal eilutes sudedant tokius straipsnius kaip turtas, įsipareigojimai, grynasis turtas / nuosavas kapitalas, pajamos ir sąnaudos. Tam, kad konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje ekonominio ūkio subjekto finansinė informacija būtų pateikiama kaip vieno ūkio subjekto, reikia:

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

- a) eliminuoti kontroliuojančiojo ūkio subjekto investicijų į kiekvieną kontroliuojamąjį ūkio subjektą balansinę vertę ir kontroliuojančiajam ūkio subjektui tenkančią kiekvieno kontroliuojamojo ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį (22-ajame TAS pateikiami paaiškinamai, kaip nustatyti bet koki susidarantį prestižą);
 - b) nurodyti konsoliduojamų kontroliuojamųjų ūkio subjektų ataskaitinio laikotarpio grynojo pertekliaus ar deficito mažumos dalį ir suderinti su ekonominio ūkio subjekto grynuoju pertekliumi ar deficitu tam, kad būtų gautas grynasis perteklius ar deficitas, priskirtinas kontroliuojančiojo ūkio subjekto savininkams; ir
 - c) nurodyti konsoliduojamų kontroliuojamųjų ūkio subjektų grynojo turto / nuosavo kapitalo mažumos dalį ir pateikti konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje atskirai nuo įsipareigojimų ir kontroliuojančiojo ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo. Mažumai priklausančią grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį sudaro:
 - i) suma pagrindinio sujungimo dieną (22-asis TAS pateikia šios sumos skaičiavimo nurodymus); ir
 - ii) mažumai priklausanti grynojo turto / nuosavo kapitalo dalis po sujungimo dienos.
40. Mokesčių, kuriuos moka kontroliuojantysis ūkio subjektas ar jo kontroliuojami ūkio subjektai, kontroliuojančiajam ūkio subjektui paskirsčius kontroliuojamųjų ūkio subjektų nepaskirstytąjį perteklių, apskaitos nurodymus galima rasti 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai”.
- 41. Likučiai ir ekonominio ūkio subjekto vidaus sandoriai bei dėl to susidaręs nerealizuotas pelnas turi būti visiškai eliminuojami. Nerealizuoti nuostoliai, susidarę dėl ekonominio ūkio subjekto vidaus sandorių, turi būti eliminuojami, nebent išlaidos negali būti padengtos.**
42. Likučiai ir sandoriai tarp ūkio subjektų, sudarančių ekonominį ūkio subjektą, įskaitant pardavimus, perleidimus ir pajamas, kurios pripažįstamos kaip asignavimai ar kitos iš biudžeto skiriamos lėšos, sąnaudos ir dividendai, yra eliminuojami. Nerealizuotas perviršis, susidaręs dėl ekonominio ūkio subjekto vidaus sandorių, kuris įtrauktas į turto, tokio kaip atsargos ir ilgalaikis turtas, balansinę vertę, taip pat eliminuojamas. Dėl ekonominio ūkio subjekto vidaus sandorių susidaręs nerealizuotas deficitas, kuris atimamas nustatant turto balansinę vertę, taip pat eliminuojamas, nebent išlaidos negali būti padengtos. Laikinių skirtumų, kurie susidaro atėmus ekonominio ūkio subjekto vidaus sandorių metu susidariusį nerealizuotą perviršį ir deficitą, apskaitos reikalavimus galima rasti 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai”.
- 43. Kai konsoliduojamų finansinių atskaitomybių sudarymo datos yra skirtingos, turi būti atlikti reikšmingų sandorių ar ūkinių įvykių, buvusių nuo šių datų iki kontroliuojančiojo ūkio subjekto atskaitomybės datos, poveikio koregavimai. Visais atvejais atskaitomybės datų skirtumas turi būti ne ilgesnis kaip trys mėnesiai.**

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

44. Konsoliduotai finansinei atskaitomybei sudaryti naudojamos kontroliuojančiojo ūkio subjekto ir jo kontroliuojamų ūkio subjektų finansinės atskaitomybės paprastai sudaromos tai pačiais datais. Kai atskaitomybių pateikimo datos skirtingos, konsoliduojamas kontroliuojamasis ūkio subjektas dažnai turi sudaryti tos pačios datos atskaitomybę kaip ir ekonominis ūkio subjektas. Kai to padaryti neįmanoma, galima naudoti skirtingos datos finansinę atskaitomybę, jeigu skirtumas tarp jų ne ilgesnis kaip trys mėnesiai. Pastovumo principas reikalauja, kad ataskaitinių laikotarpių trukmė ir atskaitomybės sudarymo datų skirtumas būtų pastovūs.
- 45. *Konsoliduota finansinė atskaitomybė turi būti sudaroma taikant vienodą panašių sandorių ir kitų ūkinių įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politiką. Jeigu negalima taikyti vienodos apskaitos politikos, sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę tai turi būti nurodyta, kartu nurodant straipsnių, kuriems buvo taikyta skirtinga apskaitos politika konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, santykį.***
46. Jeigu ekonominio ūkio subjekto narys taiko kitą apskaitos politiką, nei taikoma konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje panašių sandorių ar ūkinių įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitai, sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę ir konsoliduojant nario finansinę atskaitomybę atliekami atitinkami koregavimai.
47. Kontroliuojamojo ūkio subjekto grynasis perteklius ar deficitas įtraukiamas į konsoliduotą finansinę atskaitomybę nuo tos datos, kai įgyjama kontrolė. Perleidžiamo kontroliuojamojo ūkio subjekto grynasis perviršis ar deficitas iš pagrindinės veiklos įtraukiamas į konsoliduotą finansinės veiklos ataskaitą iki perleidimo datos, t. y. iki tos datos, kai kontroliuojantysis ūkio subjektas netenka kontroliuojamojo ūkio subjekto kontrolės. Skirtumas tarp sumos, gautos už kontroliuojamojo ūkio subjekto perleidimą, ir jo turto balansinės vertės, atėmus išsipareigojimus iki perleidimo datos, pripažįstamas konsoliduotoje finansinės veiklos ataskaitoje kaip kontroliuojamojo ūkio subjekto perleidimo grynasis perviršis ar deficitas. Tam, kad būtų garantuotas ataskaitinių finansinės atskaitomybės laikotarpių palyginimas, dažnai pateikiama papildoma informacija apie kontroliuojamųjų ūkio subjektų įsigijimo ir perleidimo poveikį finansinei būklei atskaitomybės sudarymo datą, ataskaitinio laikotarpio rezultatams ir atitinkamoms ankstesnio laikotarpio sumoms.
48. Nuo tos datos, kai ūkio subjektas nebeatitinka kontroliuojamojo ūkio subjekto apibrėžimo ir, jeigu jis netampa asocijuotu ūkio subjektu, kaip apibrėžta 7-ajame TVSAS, ar jungtinės kontrolės ūkio subjektu, kaip apibrėžta 8-ajame TVSAS, jis turėtų būti parodomas apskaitoje kaip investicija. Investicijų apskaitos nurodymus pateikia 39-asis TAS.
49. Ūkio subjekto, į kurį investuota, balansinė vertė nuo tos datos, kai jis nebekontroliuojamas, laikoma savikaina.
- 50. *Konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje mažumos dalis turi būti parodoma atskirai nuo išsipareigojimų ir kontroliuojančiojo ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo. Mažumai priklausanti ekonominio ūkio subjekto grynojo perviršio ar deficito dalis taip pat turi būti pateikiama atskirai.***

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŪJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

51. Konsoliduoto kontroliuojamojo ūkio subjekto mažumos patiriamas nuostolis gali viršyti mažumai priklausančią kontroliuojamojo ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį. Viršijanti suma ir kitas, vėlesnis, nuostolis, priskiriamas mažumai, išskaičiuojamas iš daugumos dalies, išskyrus privalomo mažumos išsipareigojimo dydį, kurį ji gali padengti. Jeigu kontroliuojamasis ūkio subjektas vėliau praneša apie perviršį, dauguma suinteresuota paskirstyti perviršį taip, kad mažumos nuostolio dalis, kurią prieš tai padengė dauguma, būtų atgauta.
52. Jeigu kontroliuojamasis ūkio subjektas turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurios laikomos už ekonominio ūkio subjekto ribų, kontroliuojantysis ūkio subjektas apskaičiuoja savo perviršio ar nuostolio dalį, ir suderina ją su kontroliuojamojo ūkio subjekto privilegijuotaisiais dividendais, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

Kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje

53. *Atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje kontroliuojamieji ūkio subjektai, kurie turi būti įtraukiami į konsoliduotą finansinę atskaitomybę, turi būti parodomi:*
- a) *nuosavybės metodu, kaip nurodyta 7-ajame TVSAS; arba*
 - b) *kaip investicija.*
54. *Nekonsoliduojami kontroliuojamieji ūkio subjektai atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje turėtų būti parodomi kaip investicijos.*
55. Investicijų apskaitos nurodymai pateikiami tarptautiniuose ir / arba nacionaliniuose apskaitos standartuose.
56. Tam, kad būtų patenkinti teisiniai ir kiti reikalavimai, daugelyje šalių kontroliuojantysis ūkio subjektas pateikia atskirą finansinę atskaitomybę.

Atskleidimas

57. *Be informacijos, reikalaujamos pagal 16 paragrafą, papildomai turi būti atskleista ši informacija:*
- a) *konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje išvardijami reikšmingi kontroliuojamieji ūkio subjektai, nurodant jų pavadinimą, teisinę formą (kai ji skiriasi nuo kontroliuojančiojo ūkio subjekto teisinės formos), nuosavybės dalies santykį ir, kai ši dalis yra akcijos, balsų santykį (tik tada, kai jis skiriasi nuo atitinkamos nuosavybės dalies);*
 - b) *konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, jei reikia, nurodoma:*

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

- i) priežastys, dėl kurių nekonsoliduojamas kontroliuojamasis ūkio subjektas;*
 - ii) pavadinimai kontroliuojamųjų ūkio subjektų, kurių nuosavybės dalį ir / ar 50 proc. balsų turi kontroliuojantysis ūkio subjektas, kartu su paaiškinimu, kaip kontrolė atsiranda;*
 - iii) pavadinimai ūkio subjektų, kurių nuosavybės dalis, priklausanti kontroliuojančiajam ūkio subjektui, yra didesnė kaip 50 proc., bet jie yra nekontroliuojami, kartu su paaiškinimu, kodėl nėra kontrolės; ir*
 - iv) kontroliuojamųjų ūkio subjektų įsigijimo ir perdavimo poveikis finansinei būklei atskaitomybės sudarymo dieną ir atitinkamos ankstesnio laikotarpio sumos; ir*
- c) kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje taikytas kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaitos metodas.*

Pereinamosios nuostatos

- 58. Ūkio subjektai gali netaikyti šio standarto 41 paragrafo nuostatų dėl likučių ir ekonominio ūkio subjekto tarpusavio sandorių eliminavimo tris ataskaitinius laikotarpius nuo šio standarto taikymo pradžios.*
59. Kontroliuojantieji ūkio subjektai, kurie taiko šį standartą, gali turėti daug kontroliuojamųjų ūkio subjektų ir daug svarbių sandorių tarp šių ūkio subjektų. Todėl gali būti sunku nustatyti kai kuriuos sandorius ir likučius, kurie turi būti eliminuojami sudarant ekonominio ūkio subjekto konsoliduotą finansinę atskaitomybę. Dėl šios priežasties 58 paragrafas laikinai atleidžia nuo visų likučių ir ekonominį ūkio subjektą sudarančių ūkio subjektų tarpusavio sandorių eliminavimo.
- 60. Jei ūkio subjektai taiko 58 paragrafo pereinamąsias nuostatas, jie turi nurodyti, kad ne visi likučiai ir ekonominį ūkio subjektą sudarančių ūkio subjektų tarpusavio sandoriai buvo eliminuoti.*

Įsigaliojimo data

- 61. Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas turi būti taikomas sudarant 2001 m. liepos 1 d. ir vėlesnių laikotarpių metinę finansinę atskaitomybę. Skatinama jį taikyti anksčiau.*
62. Jei ūkio subjektas pradeda taikyti kaupimo principą, kuris numatytas Tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose, po šio standarto įsigaliojimo, šis standartas turi būti taikomas sudarant ataskaitinio laikotarpio, kuriuo pradėtas taikyti kaupimo principas, ir vėlesnių laikotarpių finansinę atskaitomybę.

6 TVSAS – KONSOLIDUOTA FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ IR KONTROLIUOJAMŲJŲ ŪKIO SUBJEKTŲ APSKAITA

Palyginimas su 27-uoju TAS

6-asis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita” parengtas pagal 27-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita”. Pagrindiniai 6-ojo TVSAS ir 27-ojo TAS skirtumai:

- papildomi 27-ojo TAS paaiškinimai buvo įtraukti į 6-ąjį TVSAS, siekiant paaiškinti standartų taikymą viešojo sektoriaus ūkio subjektų apskaitai.
- 6-ajame TVSAS kai kuriais atvejais vartojamos kitokios sąvokos nei 27-ajame TAS. Pačios svarbiausios 6-ajame TVSAS vartojamos sąvokos yra „ūkio subjektas”, „pajamos”, „finansinės veiklos ataskaita”, „finansinės būklės ataskaita” ir „grynasis turtas / nuosavas kapitalas”, „kontroliuojantysis ūkio subjektas“ ir „kontroliuojamasis ūkio subjektas“. Analogiškos 27-ojo TAS sąvokos yra „įmonė”, „pajamos”, „pelno (nuostolio) ataskaita”, „balansas” ir „nuosavybė”, „patronuojančioji įmonė“ ir „dukterinė įmonė“.
- 6-ajame TVSAS pateikiami kitokie apibrėžimai nei 27-ajame TAS (8 paragrafas).
- 6-ajame TVSAS numatytos pereinamosios nuostatos, kurios leidžia ūkio subjektams neeliminuoti visų likučių ir ekonominių ūkio subjektą sudarančių ūkio subjektų tarpusavio sandorių tris atskaitinius laikotarpius nuo šio standarto taikymo pradžios.