

МСФИ 10: Консолидовани финансијски извештаји – како да рачуноводствено обухватимо промене у групи?

Циљ овог чланка је да појаснимо шта се дешава када се промени састав групе.

Другим речима – шта се дешава када инвеститор одлучи са стекне више акција (удела) или супротно прода неке акције (уделе) у његовим постојећим инвестицијама.

Веома је тешко да се именују и наброје сви начини промена у саставу групе. Ми ћемо овде представити неколико њих којима можемо дати атрибут *основних*. Потребно је брижљиво евалуирати сваку ситуацију и изабрати најподеснији рачуноводствени третман.

Прва ствар коју треба запамтити

Када инвеститор купи нове уделе или прода неке уделе у ентитету где је већ инвестирао, онда је главно питање:

Како се променио однос између стицаоца (тј матице) и стеченог (тј. огранка)?

Другим речима, каква је њихова повезаност пре промене и каква ће бити након промене?

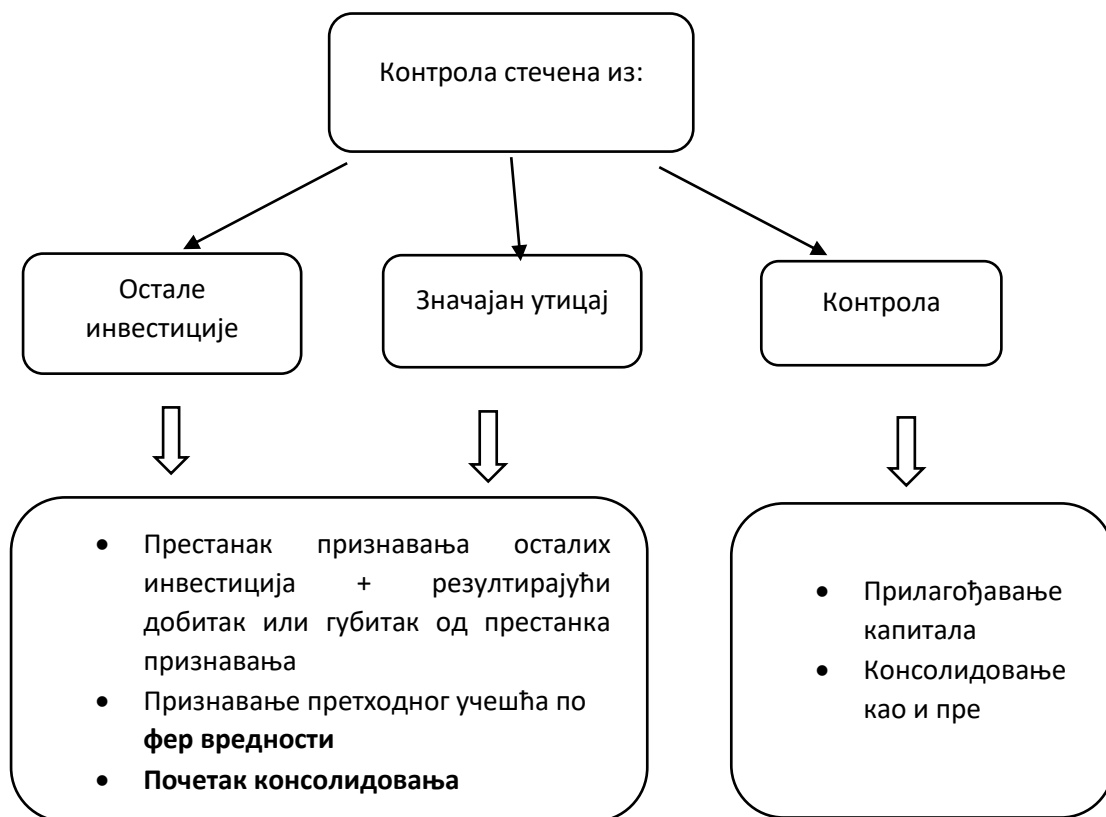
Постоје 4 различите врсте односа између ентитета инвеститора и ентитета у који је инвестирано:

- **Контрола**, као што је дефинисано у МСФИ 10 Консолидовани финансијски извештаји;
- **Значајан утицај**, као што је дефинисано у МРС 28 Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате
- **Заједничка контрола** као што је дефинисано у МСФИ 11 Заједнички аранжмани
- Ништа од наведеног изнад – у овом случају, интерес у ентитету у који је инвестирано се посматра према МСФИ 9 Финансијски инструменти.

Због поједностављења ми се овде нећемо бавити заједничком контролом, али у већини случајева, када се обухватају промене у заједничкој контроли, рачуноводствени третман је исти као и код значајног утицаја.

Такође, у овом чланку ми се фокусирамо на групе у којима једино постоји однос контроле.

Идемо да објаснимо шта је потребно учинити када инвеститор купи нове акције (уделе) или прода нешто од претходног учешћа у истој инвестицији.



Под осталим инвестицијама се сматра учешће у ентитету у који је инвестирано које не омогућује контролу пословања или значајан утицај.

Стицање додатних акција (удела)

Када инвеститор стиче још акција у ентитету у који је инвестирао, онда постоји неколико начина како се контрола може променити:

- Није било повезаности сада има контролу (нпр. повећао је учешће од 15% на 70%);
- Значајан утицај је повећан на ниво контроле (нпр. учешће од 25% се повећало на учешће од 70%); или
- Постојећа контрола је одржана и стечене су нове акције тј. удели (нпр. повећао је учешће са 55% на 70%).

Да се подсетимо **износ учешћа је само индикатор** и у пракси, контрола може бити остварена на различите начине, на пример уговорним везивањем права гласа.

Погледајмо сада рачуноводствени третман.

Нема повезаности -> контрола

Када инвеститор стекне контролу у ентитету у који је инвестирао а да претходно није имао значајни утицај, онда у ствари, **огранак (зависни ентитет) је стечен** и потребно га је консолидовати.

Главна питања су:

- Шта са претходном инвестицијом?
- Како се обрачунава гудвил?

#1 Шта са претходном инвестицијом?

Она се једноставно *расходује* и *престаје признавати* у финансијским извештајима.

Знамо, знамо – правила за престанак признавања финансијских инструмента нису испуњена. Али, ово је само **“фиктивно расходовање”** и ви ћете поново признати исту инвестицију заједно са новим акцијама (уделима).

Потребно је да обрачунате **резултирајући добитак (или губитак) фиктивног расходовања претходног учешћа** (фер вредност мање књиговодствена вредност) и да признате то у билансу успеха.

Онда, након тога, ви признајете вашу претходну инвестицију поново по фер вредности заједно са новом инвестицијом.

#2 Како се обрачунава гудвил?

Као што већ знате, гудвил се обрачунава као:

- Фер вредност трансферисане накнаде, плус
- Мањински интерес у стеченом ентитету, плус
- Фер вредност претходно поседованог интереса када се стицање остварује у фазама, мање
- Нето имовина стеченог ентитета.

Због тога, ви једноставно укључујете фер вредност претходно поседованог интереса у обрачун гудвила и она радите консолидовање као и обично.

Али, да би било јасније, илустроваћемо то на једном једноставном примеру.

Пример: Нема повезаности -> контрола

АБЦ поседује 10% учешћа у ДЕФ и стиче додатних 50% удела у ДЕФ дана 30 Јуна 20X1. На овај дан, контрола је остварена. Финансијски подаци на 30 Јун 20X1 су следећи:

- Књиговодствена вредност 10% учешћа у књигама ентитета АБЦ: 1.000 НЈ
- Фер вредност 10% учешћа: 1.300 НЈ
- Трошак 50% учешћа које је АБЦ стварно платио: 6.700 НЈ
- Нето имовина ентитета ДЕФ: 11.000 НЈ

Прво ћемо обрачунати **добитак резултирао престанком признавањем претходног учешћа од 10%**

Позиција	Износ
Фер вредност 10% учешћа	1.300 НЈ
Мање: Књиговодствена вредност 10% учешћа	1.000 НЈ
Једнако: Добитак резултирао престанком признавања претходног учешћа	300 НЈ

На основу овог обрачуна имамо следеће књижење:

Кonto	Дугује	Потражује
Финансијски инструменти	300	
Добитак по основу престанка признавања у биланс успеха		300

Онда, ми можемо да обрачунамо **гудвил**:

Позиција	Износ
Фер вредност плаћене накнаде за 50% учешћа	6.700 НЈ
Фер вредност претходно поседованог интереса	1.300 НЈ
Мањински интерес	(11.000 НЈ X 40%)= 4.400 НЈ
Мање: Нето имовина ентитета ДЕФ	11.000 НЈ
Једнако: Гудвил	1.400 НЈ

Након овога ви можете да кренете у консолидовање.

Значајан утицај -> контрола

Када инвеститор стекне контролу у придруженом ентитету (са значајним утицајем), онда придружени ентитет престаје да постоји и зависни ентитет је стечен.

Рачуноводствени третман је идентичан ономе који је приказан изнад. Ви треба да:

- Ви треба да престанете признавати учешће у придруженом ентитету и да обрачунате добитак или губитак по том основу, и
- Признате учешће у зависном ентитету и почнете са консолидовањем.

Оба корака су идентична као изнад. Престанак признавања придруженог ентитета није велики проблем пошто је учешће у придруженом ентитету приказано као једна линијска позиција као и финансијска инвестиција о којој је било речи изнад.

Контрола је задржана и додатно учешће је стечено

Када је инвеститор већ имао контролу пре стицања додатног учешћа, онда је рачуноводствени третман потпуно различит од претходне две ситуације.

Зашто?

Јер, **инвеститор није стекао зависни ентитет acquire a subsidiary** помоћу додатне куповине.

Као резултат, ви не треба да престанете признавати претходно поседовано учешће уз признавање добитка или губитка од престанка признавања претходног учешћа.

Оно шта се дешава овде је да је инвеститор купио већи проценат власништва у нето имовини зависног ентитета.

Због тога, ви треба да **прилагодите капитал матичног ентитета тако да покажете да је настао трансфер између власника.**

Како?

Куповином додатног учешћа, мањински интерес се смањује јер је продат матици.

Такође, може постојати неки трансфер између мањинског интереса и нераспоређеног добитка да би се рефлектовале промене у фер вредности током времена (на датум додатног стицања версус датум првог стицања).

Продаја дела (или целог) учешћа

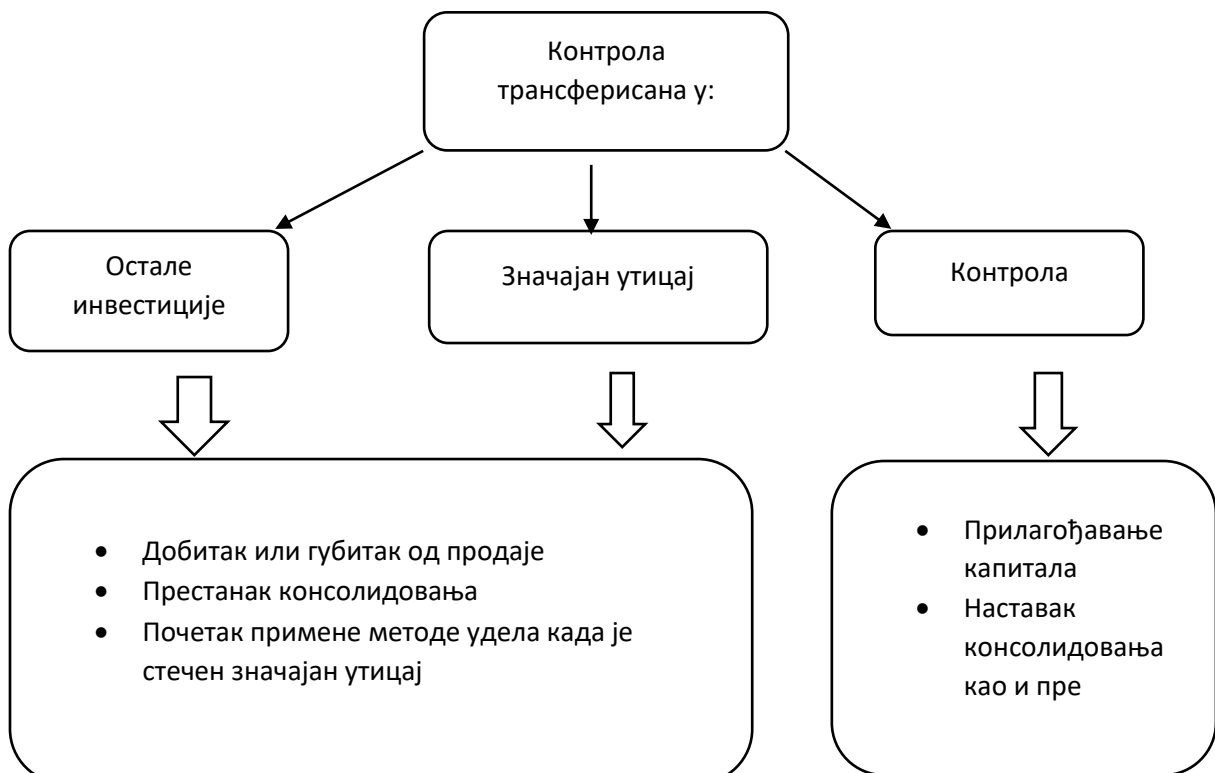
Када инвеститор прода акције (уделе) у његовом зависном предузећу, онда постоји неколико начина на које се може променити контрола:

- Контрола је изгубљена и стечен је значајан утицај (нпр. учешће од 70% је смањено на учешће од 25%);
- Контрола је изгубљена и није стечен значајни утицај (нпр. учешће од 70% је смањено на учешће од 15%); или
- Постојећа контрола је одржана док су неке акције (удели) продати (нпр. учешће од 70% је смањено на учешће од 55%).

Будимо пажљиви овде, јер у стварности није потребно да инвеститор прода неки део свог учешћа како би изгубио његов зависни ентитет. Другим речима, зависни ентитет може бити изгубљен на друге начине, на пример:

- Други инвеститор је искористио своје опције да добије акције у зависном ентитету (као резултат, учешће матице је смањено);
- Зависни ентитет је емитовао акције трећој страни,
- Новим уговором је извршен трансфер контроле од стране матице некоме другом.

У принципу, рачуноводство за ове ситуације је веома слично ономе описаном изнад, само што је правац обрнут. Овде је питање шта се стварно десило, да ли је контрола изгубљена или задржана.



Контрола је изгубљена

Када је контрола изгубљена, онда инвеститор (или матични ентитет) је отуђио његов зависни ентитет и престаје да примењује метод потпуног консолидовања.

Треба бити пажљив када матица продаје своје акције (уделе), али задржава контролу – у овом случају, зависни ентитет може постати ентитет за специјалне намене, и потребно га је и даље консолидовати.

Ако се десило стварно отуђење зависног ентитета, потребно је предузети 2 корака:

- Први корак је да се обрачуна добитак или губитак од отуђења инвестиције, у обоје појединачним финансијским извештајима матичног ентитета и у консолидованим финансијским извештајима (јер, ова два броја могу бити различита).
- Други корак зависи од тога колико је учешће у ентитету у који је инвестирано задржано:
 - Ако је целокупно учешће отуђено онда не постоји други корак
 - Ако је стечен придружени ентитет (нпр. учешће од 70% се смањило на учешће од 25%) онда се преостало учешће признаје по фер вредности на датум отуђења, и од тог датума се примењује метода удела.
 - Ако није задржано учешће које омогућава значајан утицај (нпр. учешће од 70% се смањило на учешће од 15%), онда се преостало учешће мора класификовати као финансијско средство и наставити његово одмеравање и признавање у складу са МСФИ 9 Финансијски инструменти.

Контрола је задржана

Када инвеститор смањи његово учешће, али задржава контролу (нпр. учешће од 70% се смањило на учешће од 55%), ситуације је прилично различита.

Ви треба да **наставите консолидовање, јер још имате зависни ентитет**.

Такође, упркос отуђењу неког дела учешћа, **ви још не обрачунавате добитак од отуђења**.

Одиста, ово се обрачунава **као трансакција унутар капитала** – то је, као трансакција између власника зависног ентитета. Прецизније, ви треба само да прилагодите мањински интерес и нераспоређени добитак у оквиру капитала.

Како се приказују компаративне информације?

На крају овог чланка, учинићемо неке напомене о приказивању **компаративних података**.

Овде се веома често поставља једно те исто питање:

“Ми смо стекли/продали зависни ентитет током 20X2, да ли треба да поново утврдимо компаративне податке 20X1?”

Одговор је не.



Разлог је тај што ви овде нисте променили рачуноводствену политику што би захтевало поновно утврђивање тј. прерачун компаративних података

Одиста, стицањем или продајом зависног ентитета је **настао нови догађај** у текућем извештајном периоду, а не у прошлости. Због тога, то је сасвим у реду да представите компаративне податке онаквим каквим јесу. Ви само обелодањујете чињеницу да је састав ваше групе другачији него у компаративном извештајном периоду.¹

Приредио: Драженко Лукач

¹ Извор: www.ifrsbox.com